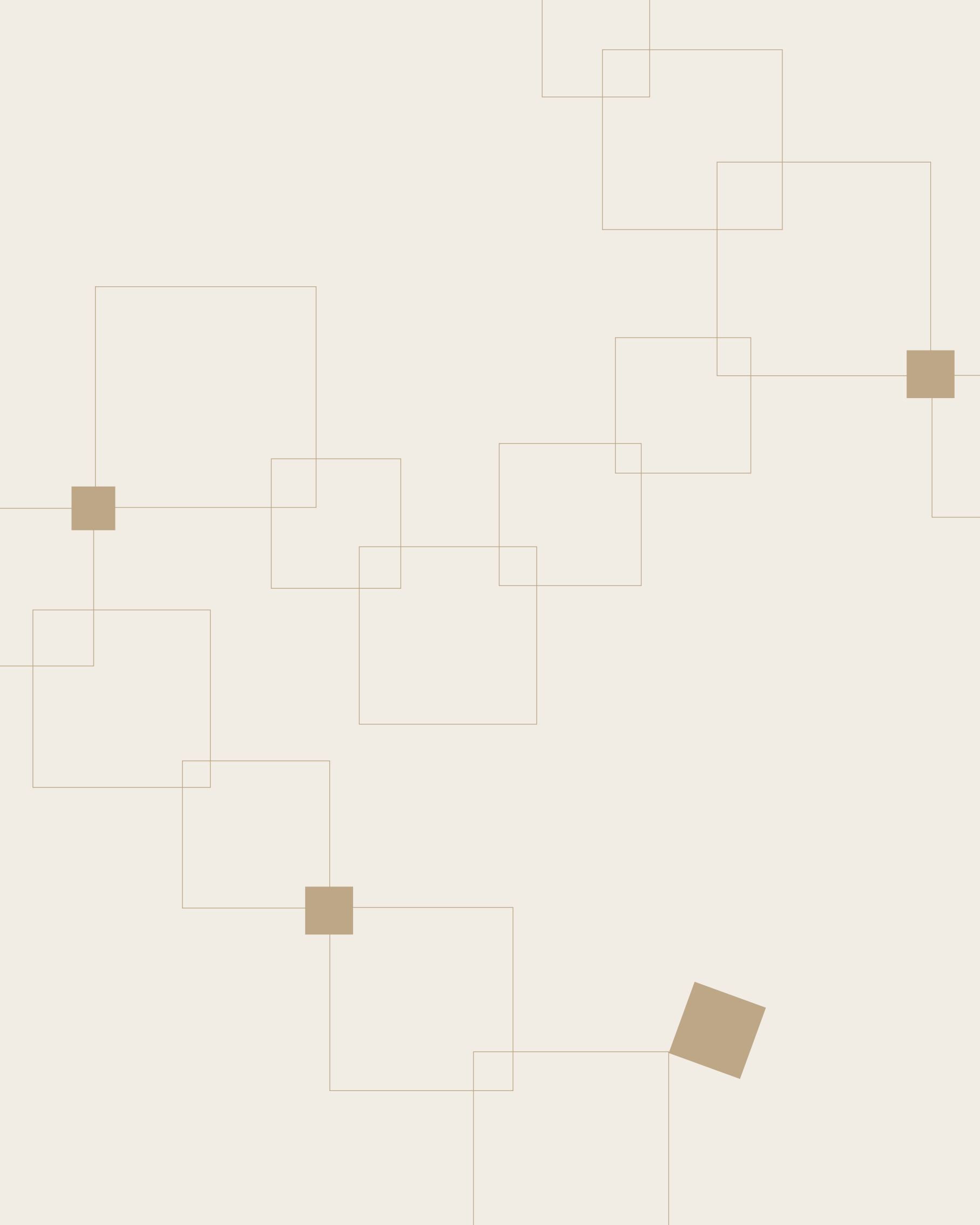




DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
1994. – 2024.



*Radimo,
pokrećemo promjene
i pridonosimo općem dobru!*



DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

1994. – 2024.

Izdavač

Državni ured za reviziju

Za izdavača

mr. Ivan Klešić, dipl. oec., glavni državni revizor

Uredništvo

dr. sc. Nediljka Rogošić

Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.

Sandra Pavlović, prof.

Autori

Nadica Bartol, dipl. iur.; Mirela Belančić Vican, dipl. oec.; dr. sc. Luka Buntić; dr. sc. Ivan Čulo; prof. dr. sc. Danimir Gulin; Martina Jurjević, univ. spec. oec.; Ivana Kliman, univ. spec. oec.; dr. Margit Kraker; prof. dr. sc. Tonći Lazibat; prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer; Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.; Sanja Martinko, dipl. oec.; Anita Materljan, dipl. iur.; Ivica Milčić, univ. spec. oec.; Maja Mrzljak, mag. oec.; Tatjana Novačić, dipl. oec.; mr. sc. Lidija Pernar; Katarina Regvar, dipl. oec.; dr. sc. Nediljka Rogošić; Marinka Rukavina, dipl. oec.; Tomislav Saić, dipl. oec.; Ines Stegić, dipl. oec.; Smiljana Sušec, dipl. iur.; Nada Svete, univ. spec. oec.; prof. dr. sc. Boris Tušek; mr. sc. Božo Vuletić-Antić

Recenzenti

prof. dr. sc. Ivan Koprić

prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ

prof. dr. sc. Lajoš Žager

Lektura

Sandra Pavlović, prof.

Fotografije

Državni ured za reviziju

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Grafičko oblikovanje i tisak

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

Naklada

400 primjeraka

ISBN 978-953-97283-5-7

CIP zapis je dostupan u računalnome katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 001246351.



DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU 1994. – 2024.

Zagreb, 2024.

Zagreb, 6 de junho de 2019

祝愿我们审计同仁加强交流。
欢迎你们来中国访问。

Mr. Klarić, colega de la Auditoría, gracias por la gran oportunidad de estar aquí y compartir los experiencias de nuestros trabajos.
Espero que esta sea el inicio de una fructífera asociación.
Disculpen tenerlos en Chile próximamente, afectuosamente,
Jorge Brumiduy.
(Contralor General de la República de Chile).

Mr. Klarić, dear colleagues!
Thank you so much for great hospitality and nice and very productive time we spent in your office!
We believe that our experiences will enrich our offices and facilitate achievement of our common goal - making difference to lives of citizens!

审计局
王建平
2019.5.7.

УВАЖАЊЕНИ КОЛЕГИ,
СКОПИ ПРИЈЕТЕЛИ,

ЗА МЕН И МОЈТЕ КОЛЕГИ ОД СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА БУЛГАРИЈА Е ИСКЛУЧИТЕЛНА ЧЕСТ, РЕ ПРОДЪЛЖАВАМЕ ПЛОДОТВОРНО СЪТРУДНИЧЕСТВО С СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА ХЪРВАТИЈА И ДОПРИНОСИМЕ ЗА УКРЕПВАНЕ НА ОПЕРАТИВНА КАПАЦИТЕТ НА ДВЕТЕ ИНОСТАНИ

Elita Krūmiņa
(Auditor General, Republic of Latvia)

Impulsiem un iedrošībai sadarbības nostādēm ir svarīga loma, lai veicinātu attīstību un progresu. Mūsu kopīgā mērķa ir nodrošināt augstas kvalitātes un efektīvu sadarbību starp abām institūcijām. Mēs ceram, ka šī sadarbība būs veiksmīga un veicinās mūsu kopīgo mērķu sasniegšanu.

Thank you and good luck!

Dear Mr Klarić,

Let me express my sincere gratitude for the kind hospitality during my official visit. On behalf of the Hungarian delegation, I would like to thank you for the warm welcome and the excellent organisation of the highly interesting and fruitful meeting. I believe that bilateral knowledge sharing between SAIs may provide a firm basis for further multilateral cooperation. I hope to continue the discussions at future bilateral and multilateral events. I wish you much success in your further activities.

Olas László
President of SAO HUNGARY

Пожелавши на ги Мрван Кларич и неговите колеги успех в работата им да направят Хърватската СП като Модерна и ефективна ВОИ, призовава да започнат инициатива на осигуряване и да се обединят и насърчават добрите практики в регионален център.

Срещ и добри работни

Zagreb, 27. Veljače 2016.

10.02 2016.

D. D. Kozak

Permo levata me Vashim predavanju i mnogo nazgiba za budućnost, sve najbolje

Maryša Prindolec

Thomas Klering

Zagreb, 22. 3. 2018

Velika je zadovoljstva što da sam pronašao od famozna uvidima RH. Naoplandovana sastanka će razgovor imati uspešno rezultate zajedničko organizirane u Hrvatskom saboru. Organizirane ovakve sastanke je primjer dobro međunarodne suradnje između sada i DRH. Rodnjem se nastavim uspostaviti suradnju.

Agradeco a RECEPÇÃO E DESPESAS UVA COOPERAÇÃO DE ESTABELECIMENTO DAS RELACOES BRASIL E CROACIA OU GRANDE ABRAÇO

23. 07. 2014

Dobijeme zelne na tomami, na suradnje usloznoj a mihi' atmosferi suradnje. Prizem s. predstavitele a sig' kolegama mihi' neti' uspeh, usloz' mihi' ambicij' ak' net' aj' neti' suradnje a polozaj. Tazime na na neti' plomni' suradnje.

SADRŽAJ

- 8** Uvodna riječ glavnoga državnog revizora Ivana Klešića
- 11** Pogled predsjednika Hrvatskog sabora Gordana Jandrokovića na rad Državnog ureda za reviziju
- 14** Pogled predsjednika Vlade Andreja Plenkovića na rad Državnog ureda za reviziju
- 16** Pogled predsjednika Odbora za financije i državni proračun Borisa Lalovca na rad Državnog ureda za reviziju
- 17** Pogled na rad Državnog ureda za reviziju Šime Krsić, glavne državne revizorice od 1994. do 2010.
- 19** Pogled na rad Državnog ureda za reviziju Vladimira Šeksa, predsjednika Hrvatskog sabora od 2003. do 2008.
- 21** Pogled na rad Državnog ureda za reviziju Grozdane Perić, predsjednice Odbora za financije i državni proračun od 2016. do travnja 2024.
- 23** Pogled subjekata revizije na rad Državnog ureda za reviziju (Marinka Rukavina)
- 31** Državni ured za reviziju (Nediljka Rogošić, Josipa Maraković)
- 37** Vizija, misija, vrijednosti i ciljevi Državnog ureda za reviziju (Nediljka Rogošić)
- 41** Nadležnost Državnog ureda za reviziju (Nadica Bartol, Nada Svete)
- 47** Neovisnost Državnog ureda za reviziju (Maja Mrzljak)
- 57** Etika u Državnom uredu za reviziju (Ivana Kliman)
- 69** Organizacija Državnog ureda za reviziju (Nediljka Rogošić, Josipa Maraković)
- 89** Područni uredi (Marinka Rukavina)
- 95** Ljudski resursi u Državnom uredu za reviziju (Anita Materljan)
- 107** Povijest revizije javnog sektora u Republici Hrvatskoj (Lidija Pernar)
- 113** Povijesni razvoj Državnog ureda za reviziju (Lidija Pernar)
- 133** Komparativni prikaz organizacijskog ustroja i djelovanja vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji te usporedba s Državnim uredom za reviziju u Republici Hrvatskoj (Lidija Pernar)
- 147** Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (Ines Stegić)
- 159** Standardi kvalitete za upravljanje revizijskim procesima (Tonći Lazibat, Luka Buntić)
- 171** Računovodstvena regulativa i standardi financijskog izvještavanja kao okvir revizijskih procesa (Danimir Gulin, Ivica Milčić)

- 181** Suradnja državne i interne revizije u upravljanju javnim sektorom (Boris Tušek)
- 217** Revizija i izvješćivanje (metodologija rada) (Ines Stegić)
- 229** Rezultati rada u tridesetogodišnjem razdoblju
- 231 Pregled obavljenih revizija od 1994. do 2024. (Nediljka Rogošić, Nada Svete)
- 235 Revizija pretvorbe i privatizacije (Nediljka Rogošić)
- 245 Financijska revizija (Nada Svete)
- 251 Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske (Katarina Regvar)
- 261 Financijska revizija korisnika proračuna (Tatjana Novačić, Nada Svete)
- 275 Financijska revizija lokalnih jedinica (Nada Svete)
- 287 Financijska revizija trgovačkih društava (Mirela Belančić Vican)
- 299 Revizija političkih stranaka i drugih sudionika političkih aktivnosti (Sanja Martinko)
- 315 Revizija neprofitnih organizacija (Sanja Martinko)
- 323 Revizija učinkovitosti (Božo Vuletić-Antić)
- 331 Revizija fondova Europske unije (Martina Jurjević)
- 341 Revizija usklađenosti trgovačkih društava (Mirela Belančić Vican)
- 347 Provjera provedbe naloga i preporuka (Nada Svete, Nadica Bartol)
- 355** Uloga Državnog ureda za reviziju u jačanju etičnosti u javnom sektoru (Lidija Pernar)
- 363** Uloga Državnog ureda za reviziju u sprječavanju prijevара i korupcije (Smiljana Sušec)
- 377** Suradnja s Hrvatskim saborom (Josipa Maraković)
- 393** Suradnja Državnog ureda za reviziju s drugim tijelima državne vlasti (Ivan Čulo)
- 401** Suradnja s akademskom zajednicom (Ivana Mamić Sačer)
- 415** Suradnja s medijima (Josipa Maraković)
- 421** Međunarodna suradnja Državnog ureda za reviziju (Lidija Pernar)
- 443** Znanstveni i stručni doprinos Državnog ureda za reviziju (Tomislav Saić)
- 449** Vizija neovisnih vrhovnih revizijskih institucija za suočavanje s izazovima budućnosti (Margit Kraker)
- 463** Popis zaposlenika Državnog ureda za reviziju od 1994. do 2024.

UVODNA RIJEČ GLAVNOGA DRŽAVNOG REVIZORA IVANA KLEŠIĆA



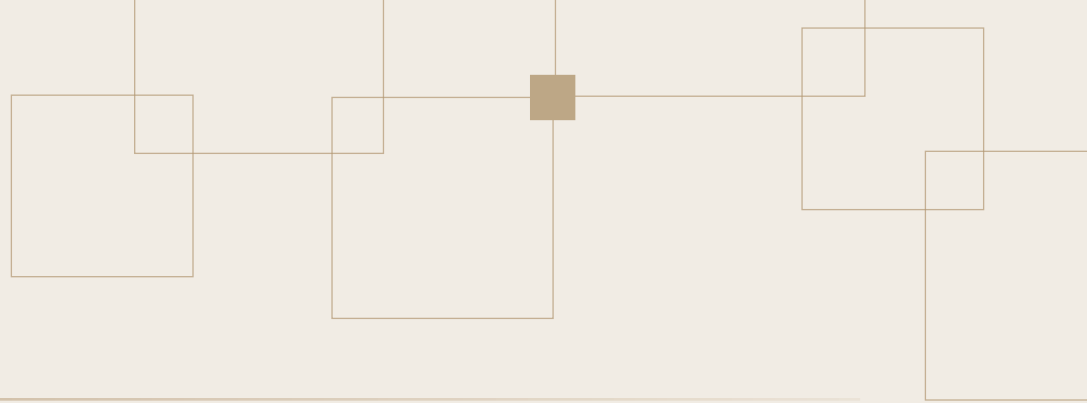
Izuzetna mi je čast, kao glavnom državnom revizoru, pripremiti uvodnu riječ za ovu publikaciju kojom se obilježava 30 godina postojanja Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske.

Povijest Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske započela je 30. lipnja 1993., donošenjem Zakona o državnoj reviziji, pripremljenog po uzoru na zakone o vrhovnim revizijskim institucijama u razvijenim europskim zemljama s višestoljetnom tradicijom.

Temeljem toga, puna entuzijazma i pokretana zajedničkom željom za rješavanjem početničkih napora i uspješnom uspostavom potpuno nove institucije i funkcije u državi, mala grupa odvažnih stručnjaka, predvođena prvom glavnom državnom revizoricom gđom Šimom Krašić, započela je 1994. radni i razvojni put ove institucije.

S obzirom na društvene promjene i izazove u okruženju: od funkcioniranja u poslijeratnom okruženju na samim počecima, pa sve do suvremenih izazova kao što je bilo djelovanje u vrijeme pandemije i potresa, ali i prilagodba programa rada globalnim izazovima kao što su klimatske promjene, migracije, razvoj tehnologije i umjetne inteligencije, Ured je, neprestano gledajući naprijed, kontinuirano poduzimao odgovarajuće aktivnosti kako bi se tim promjenama što uspješnije prilagodio.

S obzirom na to da je Republika Hrvatska prihvatila strategiju pridruživanja Europskoj uniji, za što je jačanje institucionalnih kapaciteta jedan od osnovnih uvjeta, Ured je u svom radu i razvoju poseban naglasak stavio na usklađivanje i prilagođavanje načina rada i zakonskog okvira sa standardima, praksom i propisima Europske unije. Danas je Ured organizacijski i funkcionalno sličan državnim revizijama u zemljama članicama Europske unije te postiže jednako uspješne rezultate. U relativno kratkom razdoblju postigao je zapažene rezultate, na temelju



kojih se profilirao u učinkovitu, dinamičnu, visoko profesionalnu i uvaženu instituciju u zemlji i inozemstvu, koja naučene lekcije pretvara u nove uspjehe te neprekidno teži daljnjem poboljšanju i postizanju izvrsnosti svog rada.

Kako bismo obilježili ovu posebnu godinu, pripremili smo prigodnu publikaciju, čiji je cilj osvrnuti se na ono što smo do sada postigli i na to kako trenutno radimo na predviđanju izazova koje nosi budućnost.

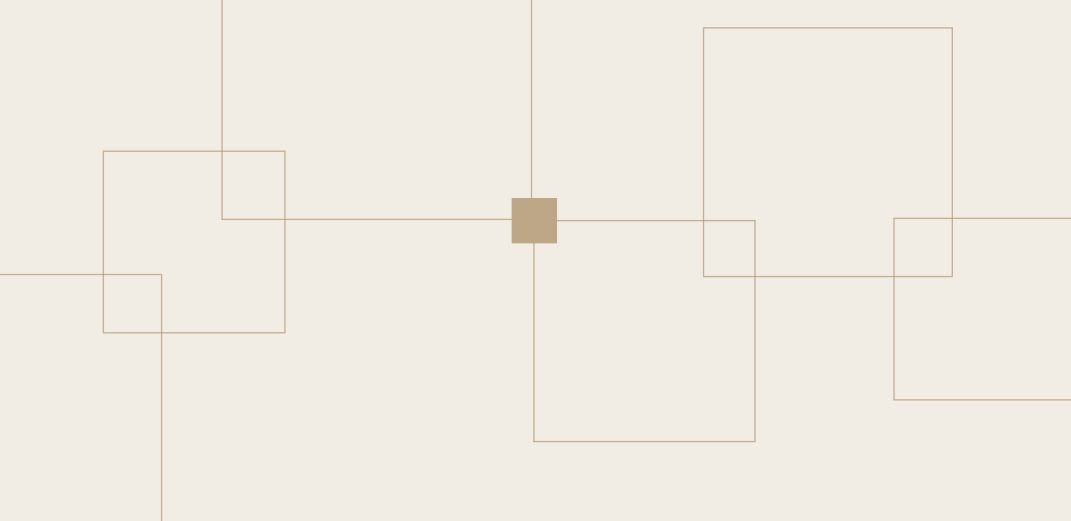
Kroz opis povijesnog razvoja, prvo revizije kao struke općenito, a zatim državne revizije na ovim prostorima, razvoj nadležnosti Državnog ureda za reviziju, kao i cjelokupnog okvira za njegovo funkcioniranje, s naglaskom na značaj osiguravanja i očuvanja neovisnosti, željeli smo pokazati da je Ured od samih početaka svog rada nastojao u javnosti biti prepoznatljiv po neovisnosti, profesionalnoj izvrsnosti, savjesnosti i etičnosti, pravodobnosti, pouzdanosti i odgovornosti, jer jedino je na taj način mogao u potpunosti opravdavati svoju svrhu i misiju.

Opisali smo kako je Ured uvijek nastojao organizirati poslovanje na način koji je omogućavao uspješno provođenje programa rada i ostvarenje ciljeva zadanih Zakonom o državnoj reviziji i zacrtanih strateškim planovima te se približavati ostvarenju postavljene vizije – stalnom provjerom zakonitosti, učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti gospodarenja javnom imovinom, pridonijeti povećanju odgovornosti sudionika u prikupljanju, trošenju i upravljanju proračunskim, izvanproračunskim i drugim javnim sredstvima.

Prikazali smo i to kako je Ured ulagao značajne napore, ne samo u vlastiti razvoj već i u razvoj interne revizije i revizijske struke općenito, pri čemu je osim znanja domaćih stručnjaka, putem vrlo aktivne međunarodne suradnje koristio znanja i iskustva drugih zemalja.

Isto tako, kroz monografiju su istaknute dvije neizmjerljivo važne komponente za rad i uspjeh Državnog ureda za reviziju, a to su: (1) stručni, kvalitetni i predani zaposlenici, bez kojih bi rad Ureda bio nezamisliv i (2) čvrsta profesionalna suradnja sa zakonodavnom i izvršnom vlasti, revizijskim subjektima, kao i svim drugim dionicima, bez čega rad Ureda ne bi imao svrhu ni smisao.

Zajedno s unutarnjim razvojem i povećanjem kvalitete rada, Ured je iz godine u godinu pridonosio poboljšanju informiranosti Hrvatskog sabora i građana o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima te drugim sredstvima koja su subjektima revizije dana na upravljanje i raspolaganje. Dobrom komunikacijskom strategijom stalno je povećavao zanimanje



odgovornih institucija i javnosti za revizijska izvješća, što je ujedno utjecalo na učinkovitiju provedbu revizijskih preporuka, u konačnici i boljem funkcioniranju javnog sektora u cjelini.

To smo pokušali dočarati prezentiranjem vrsta i broja revizija obavljenih od postojanja Ureda do sada, uključujući posebno zahtjevno razdoblje obavljanja revizije pretvorbe i privatizacije, kao i prikaz danih i provedenih naloga i preporuka.

Ukratko, tiskanjem ove monografije željeli smo na otvoren i transparentan način, kao što to uvijek činimo, svima omogućiti uvid u ono što Državni ured za reviziju jest, približiti naš rad i rezultate kroz prošlost i sadašnjost, kao i predstaviti našu viziju za budućnost, u čije ostvarenje sam više nego siguran. A tu sigurnost daje mi činjenica da je i nakon tri desetljeća u Uredu zadržan isti početnički zanos kao na samim počecima, isti duh otvorene i konstruktivne suradnje kao pokretačka snaga za suočavanje s novim vremenima i izazovima koje ona nose.

Danas s ponosom mogu pogledati unatrag i reći da je biti dio ove priče za mene bila ne samo velika obveza i odgovornost nego i velika čast i zadovoljstvo.

Vjerujem da je ovih prvih trideset godina samo početak plodonosnog zajedničkog putovanja u potrazi za izvrsnošću u izvršavanju našeg mandata i da ćemo maksimalno iskoristiti prilike koje nam ova profesija nudi za daljnje poboljšanje općeg dobra, u suradnji sa svim našim dionicima.

Koristim ovu priliku da zahvalim svim zaposlenicima Ureda, sadašnjim i bivšim, koji su svoj rad, znanje i ideje utkali u njegov razvojni put.

I konačno, zahvaljujem svima koji su pridonijeli ovoj prigodnoj publikaciji i omogućili njezinu pripremu, a čitateljima želim ugodno putovanje kroz naših prvih trideset godina!

Glavni državni revizor



mr. Ivan Klešić, dipl. oec.

POGLED PREDSJEDNIKA HRVATSKOG SABORA GORDANA JANDROKOVIĆA NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

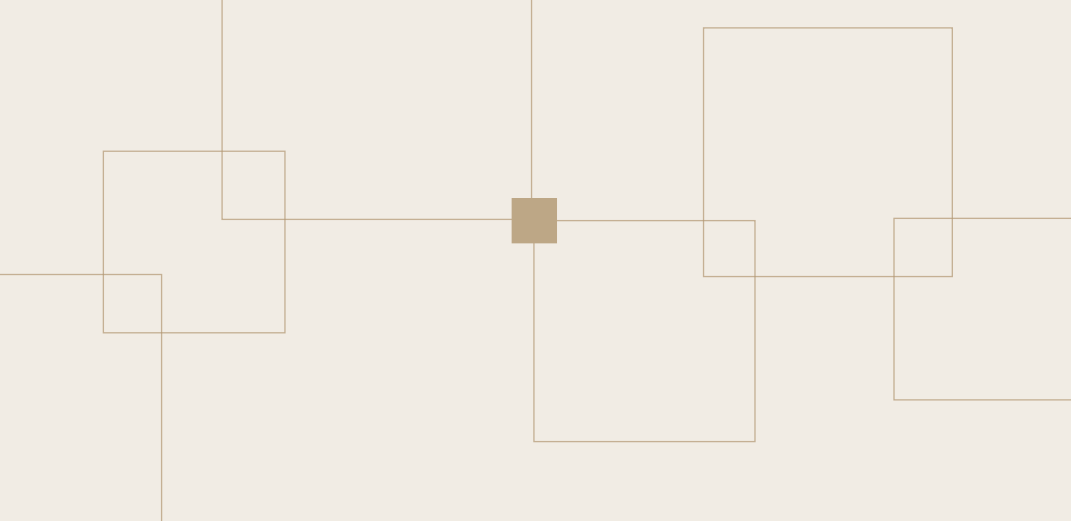
Pri sagledavanju sveukupnog odnosa Hrvatskoga sabora i Državnog ureda za reviziju držim da je osobito važno podsjetiti na sam osnutak i početak njegova rada jer kvalitetna interakcija ovih dviju institucija traje puna tri desetljeća.

Naime, u skladu sa Zakonom o državnoj reviziji koji je 30. lipnja 1993. donio tadašnji Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske, Državni ured za reviziju osnovan je kao posebno državno tijelo koje planira i obavlja reviziju te o tome i svojem radu podnosi izvješća. Preuzevši poslove koje je dotad obavljala Služba društvenog knjigovodstva, Ured je započeo s radom u studenome 1994., a za svoj rad izravno je odgovarao Zastupničkom domu kojem je izvješće za prethodnu godinu podnosio do kraja tekuće godine.

Važno je istaknuti kako su obvezom izvještavanja Zastupničkog doma, a time i svih hrvatskih građana o rezultatima revizije i načinu upravljanja javnom imovinom, stvoreni preduvjeti za povećanje transparentnosti i odgovornosti u javnom sektoru. Uloga parlamenta u tome je posebno istaknuta, s obzirom na to da se parlamentarnim raspravama o izvješćima, nalazima i preporukama Ureda potiču tijela da zakonito, djelotvorno, ekonomično i svrsishodno upravljaju javnom imovinom.

U razdoblju tijekom pregovora o pristupanju Europskoj uniji bilo je nužno tadašnji zakonski položaj Ureda uskladiti sa zahtjevima za pristupanje Uniji, kao i preporukama Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), a posebice sa Smjernicama o načelima revidiranja od 1977. i Preporukama za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu europske integracije od 1999. Stoga je bilo potrebno na ustavnoj razini zajamčiti njegovu samostalnost i neovisnost. To je i učinjeno Promjenom Ustava Republike Hrvatske od 16. lipnja 2010., kada je izrijekom propisano da je Ured najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu. Također, propisano je i da Uredom upravlja glavni državni revizor koji o njegovu radu izvješćuje Hrvatski sabor te da se pitanja u vezi s osnivanjem, ustrojstvom, nadležnošću i načinom rada Ureda uređuju zakonom.

Na takvoj ustavnoj podlozi pristupilo se usklađivanju zakonskog okvira te je Hrvatski sabor 1. srpnja 2011. donio novi Zakon o Državnom uredu za reviziju u

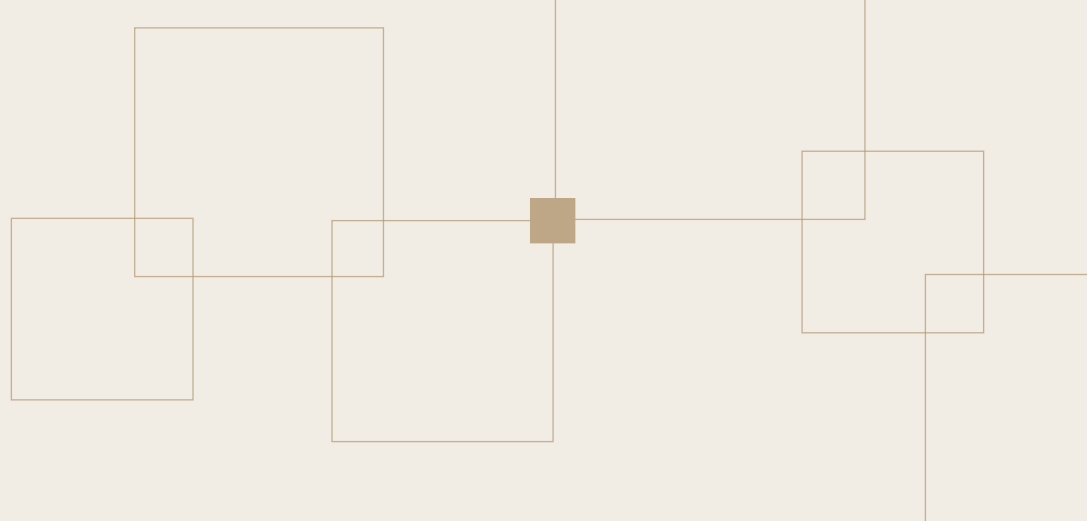


koji su ugrađeni ustavni zahtjevi samostalnosti i neovisnosti Ureda kao najviše revizijske institucije.

Nepunih osam godina kasnije, 1. ožujka 2019. Hrvatski sabor donio je novi Zakon o Državnom uredu za reviziju koji je i danas na snazi. Njegov cilj bio je podrobnije urediti pojedina zakonska područja, poput nadležnosti i subjekata revizije, provedbe naloga i preporuka, ali i prekršajnih odredbi.

Od odredbi tog Zakona kojima je reguliran odnos Hrvatskoga sabora i Ureda vrijedi istaknuti kako glavnoga državnog revizora Hrvatski sabor imenuje na prijedlog saborskog odbora nadležnog za izbor i imenovanja, uz mišljenje odbora nadležnog za financije i državni proračun. Uz to, na prijedlog glavnoga državnog revizora Hrvatski sabor imenuje njegova zamjenika. U tom Zakonu predviđeno je i kako Ured, u okviru svojih nadležnosti, planira i obavlja reviziju u onom opsegu koji je predviđen godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskoga sabora, ako glavni državni revizor ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskom saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. Glavni državni revizor izvješćuje Hrvatski sabor o radu Ureda za prethodnu godinu do kraja ožujka tekuće godine. Od prvoga izvješća o radu Ureda, podnesenog za 1995., proteklo je gotovo 30 godina, a nakon sadržajnih parlamentarnih rasprava Hrvatski sabor redovito ih je prihvaćao, i to uvjerljivom većinom zastupničkih glasova.

Nadalje, potrebno je istaknuti i odredbe Poslovnika Hrvatskoga sabora, posebice iz perspektive odnosa Odbora za financije i državni proračun te Ureda. Riječ je o saborskom Odboru koji je po Poslovniku Zastupničkog doma Hrvatskoga državnog sabora od 30. lipnja 2000. dobio status matičnoga radnog tijela u područjima koja se odnose na izvješća Ureda o obavljenim revizijama, a taj status zadržao je i u kasnijim saborskim poslovnicima. Sastavni dio važećeg Poslovnika Hrvatskoga sabora od 28. lipnja 2013. predstavlja i odredba prema kojoj izvješća državne revizije vezana za izvršenje državnog proračuna, jednako kao ona vezana za rad Ureda, moraju biti raspravljena ne samo na sjednici radnog tijela već i na sjednici Hrvatskoga sabora. Iz te činjenice također se ogleda posebna važnost koju parlament pripisuje spomenutim izvješćima.




Naposljetku, vrijedi podsjetiti kako je odnos Hrvatskoga sabora i Ureda reguliran i odredbama zakona kojim se uređuje obveza Ureda da Hrvatskom saboru podnese izvješće o obavljenoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika. Prvotno je obveza podnošenja izvješća bila uređena Zakonom o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata, koji je Hrvatski sabor donio 15. prosinca 2006., a zatim i Zakonom o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe od 11. veljače 2011. Nakon njegovih izmjena i dopuna Hrvatski sabor je 23. ožujka 2019. donio važeći Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, uključujući i izmjene od 2. listopada iste godine.

Iz prethodno izloženog pogleda u povijest odnosa Hrvatskoga sabora i Ureda razvidno je kako je u 30 godina postojanja Ureda prijeđen uistinu značajan put, na kojem je uspostavljen čvrst okvir ustavnog zahtjeva za punu samostalnost i neovisnost toga tijela. To je od izrazite važnosti za odgovorno i svrsishodno upravljanje javnom imovinom, a time i za hrvatsko društvo u cjelini. Želim posebno naglasiti kako će Hrvatski sabor i dalje ostati privržen kvalitetnoj i učinkovitoj suradnji s Uredom koji, u svim pitanjima od interesa za hrvatske građane, uvijek može računati na proaktivni i konstruktivni angažman nositelja zakonodavne vlasti u Republici Hrvatskoj.

Na kraju, čestitajući Državnom uredu za reviziju na hvalevrijednim rezultatima postignutim u prva tri desetljeća djelovanja, koristim prigodu u ime svih saborskih zastupnica i zastupnika te u svoje osobno ime glavnom državnom revizoru i svim djelatnicima najviše revizijske institucije u Republici Hrvatskoj poželjeti jednako uspješan rad i u budućnosti.

Predsjednik Hrvatskoga sabora

Gordan Jandroković



POGLED PREDSJEDNIKA VLADE ANDREJA PLENKOVIĆA NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Trideseta obljetnica Državnog ureda za reviziju nije samo prilika za retrospektivu postignuća već i za isticanje njegove neprocjenjive uloge u izgradnji institucionalne transparentnosti, jačanju fiskalne odgovornosti i uspostavi učinkovitih sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

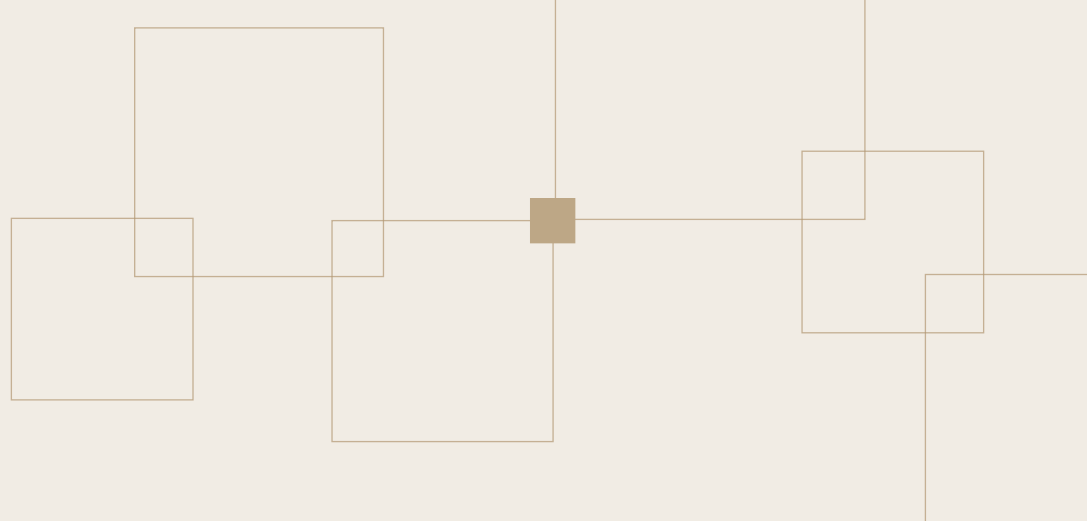
Od stjecanja neovisnosti, Hrvatska je prošla kroz brojne faze institucionalnog razvoja i reformi, a Državni ured za reviziju bio je jedan od ključnih čimbenika u oblikovanju javnih financija. Njegova uloga daleko nadilazi samu kontrolu financijskih izvještaja s obzirom na to da Ured osigurava financijski integritet i na državnoj i na lokalnoj razini.

Posebno treba naglasiti reviziju korištenja sredstava EU fondova u Republici Hrvatskoj, koji su od našeg ulaska u Europsku uniju postali ključni za razvojne projekte, gospodarski rast i podizanje životnog standarda. Svaka nepravilnost u korištenju tih sredstava može ozbiljno ugroziti strateške ciljeve i međunarodni ugled Hrvatske, što rad Ureda čini iznimno važnim.

Državni ured za reviziju ne samo da osigurava odgovorno upravljanje javnim resursima već jamči odgovornost svih uključenih u upravljanje javnim financijama – od državnih institucija i poduzeća do političkih stranaka, nezavisnih zastupnika te članova lokalnih i regionalnih predstavničkih tijela. Financijska transparentnost ključna je za demokratski proces, a Ured igra nezamjenjivu ulogu u njezinom očuvanju.

Kao predsjednik Vlade, uvjeren sam da zdrava i funkcionalna demokracija ne može opstati bez neovisne i profesionalne revizije. Državni ured za reviziju upravo to osigurava, pazeći da naše institucije rade u interesu građana, da se sredstva koriste namjenski i učinkovito te da sustavi kontrole sprječavaju zloupotrebe. Preporuke Ureda često su temelj brojnih reformi koje unapređuju učinkovitost i odgovornost naših institucija.

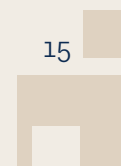
Uvjeren sam da će Državni ured za reviziju, sa svojim predanim djelatnicima, i dalje imati ključnu ulogu u osiguravanju transparentnosti, zakonitosti i odgovornosti u upravljanju javnim sredstvima. Ta uloga postaje još važnija u kontekstu rastućih izazova, poput globalnih energetske tenzije, klimatskih promjena i nepovoljnih demografskih trendova. Kvalitetno upravljanje javnim



financijama ključno je za učinkovito suočavanje s tim izazovima, što smo kroz proteklih osam godina dosljedno dokazivali vođenjem odgovorne i transparentne politike.

Ova monografija pruža dragocjen uvid u predani rad Državnog ureda za reviziju u službi građana i Republike Hrvatske. Bez njegovog doprinosa, naša demokracija i institucionalni sustavi ne bi bili ovako čvrsti i otporni.

Andrej Plenković
predsjednik Vlade



■ POGLED
PREDSJEDNIKA ODBORA ZA FINANCIJE
I DRŽAVNI PRORAČUN
BORISA LALOVCA
NA RAD DRŽAVNOG UREDA
ZA REVIZIJU

Državnom uredu za reviziju, kao predsjednik Odbora za financije i državni proračun Hrvatskoga sabora, želim iskreno čestitati tridesetu obljetnicu rada.

Između Državnog ureda za reviziju i Odbora za financije i državni proračun Hrvatskoga sabora postoji dugogodišnja suradnja, utkana u povjesnicama obiju institucija.

Proteklih trideset godina, od vašega osnutka, neprestance se njeguju odnosi koji su se razvijali, razvijaju se i razvijat će se na svim područjima parlamentarnog djelovanja.

Nadam se da ćemo u ozračju zajedničkog truda, pregalačkog rada i znanja stvarati mogućnosti za još bolje korištenje zajedničkih resursa te u budućnosti svjedočiti još aktivnijim i razvijenijim odnosima.

Djelatnicima Državnog ureda za reviziju želim puno uspjeha u obavljanju odgovornih dužnosti na dobrobit svih građanki i građana Republike Hrvatske.

Odbor za financije i državni proračun Hrvatskoga sabora spreman je s Državnim uredom za reviziju i dalje jačati razmjenu i suradnju te unaprjeđivati i produbljivati partnerstva na obostrano zadovoljstvo.

Predsjednik Odbora za financije i
državni proračun Hrvatskoga sabora



mr. sc. Boris Lalovac

POGLED NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU ŠIME KRASIĆ, GLAVNE DRŽAVNE REVIZORICE OD 1994. DO 2010.

Ovo je godina u kojoj Državni ured za reviziju obilježava tridesetogodišnji jubilej. Veliko mi je zadovoljstvo osvrnuti se na proteklo razdoblje te vidjeti što je sve u tom razdoblju Ured postigao. Drago mi je što sam s kolegama u te prepoznatljive rezultate utkala dio svog rada glavne državne revizorice od travnja 1994. do prosinca 2010.

Državni ured za reviziju osnovan je u vrlo značajnom vremenu za Republiku Hrvatsku. U svom tridesetogodišnjem radu Ured je prošao put od osnivanja i stvaranja osnovnih uvjeta za početak rada, do institucije koja je po svojim rezultatima rada prepoznatljiva i u našoj zemlji i u svijetu, i to ne samo u stručnim krugovima nego i široj javnosti.

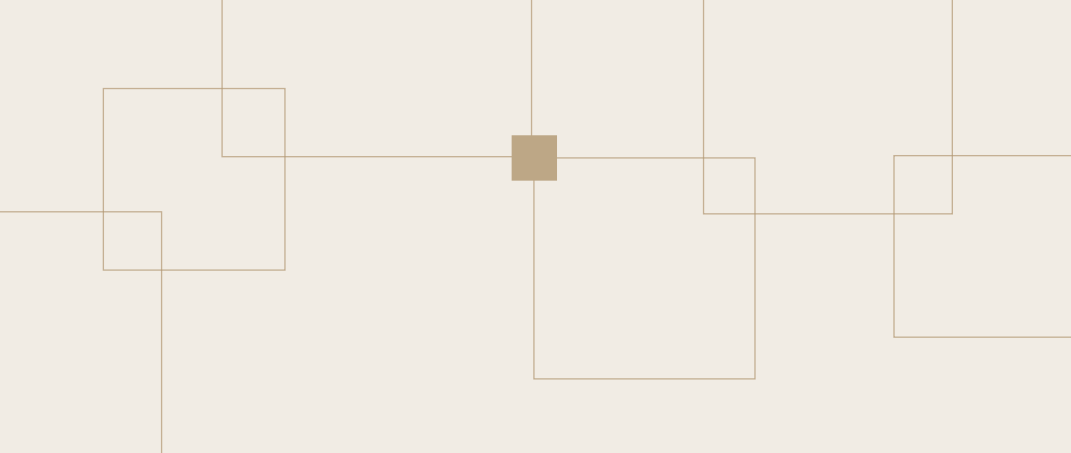
Želim istaknuti da je odmah na početku rada Državni ured za reviziju postao član Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija – INTOSAI i Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija – EUROSAI, što je omogućilo da zaposlenici Ureda uče od svojih kolega na najbolji i najbrži način. Danas državni revizori imaju znanja i vještine koje im omogućuju obavljanje najsloženijih poslova iz djelokruga revizije.

Kvalitetu rada povećavali smo iz godine u godinu stručnim obrazovanjem revizora te primjenom teoretske i praktične spoznaje poznatih svjetskih vrhovnih revizijskih i drugih institucija.

Stručnom usavršavanju zaposlenika Ureda, od samog početka, značajno su pridonijeli profesori Ekonomskog fakulteta u Zagrebu i Pravnog fakulteta u Zagrebu, kao članovi Stručnog vijeća Ureda i predavači na seminarima koje je organizirao Ured.

Naš rad nastojali smo učiniti korisnim za subjekte revizije, upozoravajući na utvrđene nepravilnosti i propuste, dajući naloge, preporuke ili mišljenja, u cilju unaprjeđenja poslovanja kroz povećanje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Obavljajući poslove revizije ostvarivali smo vrlo dobru suradnju s predstavnicima subjekata revizije, a posebno želim istaknuti reviziju pretvorbe i privatizacije.

Posebnu suradnju ostvarivali smo s Hrvatskim saborom, kojem smo odgovorni i koji smo izvješćivali o svom radu i o obavljenim revizijama tijekom godine. Za vrijeme mog mandata dobro smo surađivali s predsjednicima Hrvatskog sabora



dr. Nedjeljkom Mihanovićem, akademikom Vlatkom Pavletićem, Zlatkom Tomčićem i Vladimirom Šeksom te Lukom Bebićem.

Naša suradnja bila je također veoma uspješna i s Vladom Republike Hrvatske, kojoj smo dostavljali izvješća o obavljenim revizijama u subjektima revizije značajnim za njezin rad te s predsjednicima Nikicom Valentićem, mr. sc. Zlatkom Matešom, Ivicom Račanom i dr. sc. Ivom Sanaderom te Jadrankom Kosor.

Državni ured za reviziju je u proteklom razdoblju postigao dobre rezultate. Iako sam već više od deset godina u mirovini, pratim rad Državnog ureda za reviziju i mogu s radošću reći da Ured pokazuje lijepi kontinuitet u svome radu.

Na kraju želim svim zaposlenicima Ureda, kao i svim suradnicima za vrijeme mog mandata čestitati ovu lijepu obljetnicu i poželjeti budućim generacijama kvalitetno obavljanje zadaća iz nadležnosti Ureda te čuvanje integriteta ove za Republiku Hrvatsku važne institucije.

Glavna državna revizorica od 1994. do 2010.



Šima Krasić

POGLED NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU VLADIMIRA ŠEKSA, PREDSJEDNIKA HRVATSKOG SABORA OD 2003. DO 2008.

Proteklo je trideset godina od donošenja odluke o osnivanju Državnog ureda za reviziju. Ured je osnovan na temelju Zakona o državnoj reviziji, koji je sastavljen po uzoru na zakone o vrhovnim revizijskim institucijama u razvijenim europskim zemljama s dugom tradicijom na području revizije javnog sektora. Kod donošenja Zakona i utvrđivanja ovlasti Ureda, posebno je trebalo voditi računa o specifičnosti njegovog pozicioniranja i odnosa prema drugim komponentama vlasti u državi. Naime, državna revizija je morala zauzeti specifično mjesto, koje bi se, uz zakonodavnu, izvršnu i sudbenu, uvjetno moglo nazvati četvrtom vlasti.

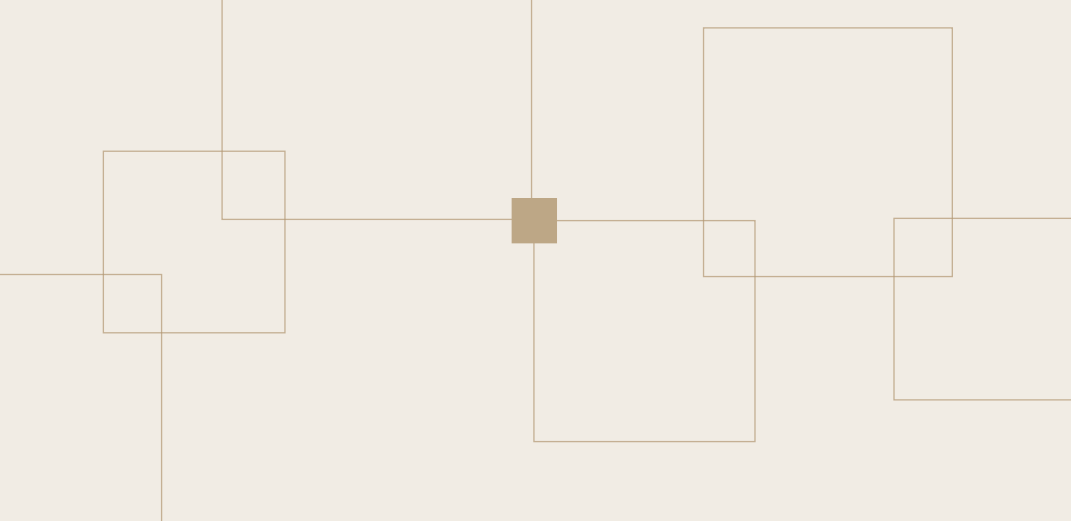
Značajno je naglasiti da, za razliku od drugih tijela vlasti i institucija koje su imale tradiciju i neku vrstu kontinuiteta, Državni ured za reviziju nije naslijedio sličnu instituciju, nego je svoj identitet ustrajno gradio od samog početka.

Stoga je na samom početku rada Ureda trebalo osigurati materijalne uvjete, zaposliti i osposobiti stručne kadrove te započeti izvršavati obveze utvrđene Zakonom o državnoj reviziji. Također, trebalo je izraditi i donijeti unutarnje akte.

Posebno zadovoljstvo osjećam zbog činjenice što sam aktivno sudjelovao u osnivanju i profiliranju Državnog ureda za reviziju, i to u prvoj fazi kao jedan od čelnika izvršne vlasti, a kasnije kao zastupnik i dužnosnik u Hrvatskom saboru. Sudjelovao sam u pripremi i donošenju Zakona o državnoj reviziji, a posebno u izradi i donošenju Statuta Državnog ureda za reviziju, koji je, kao temeljni akt kojim je ustrojen Ured i uređen način rada i rukovođenja, potvrdio Hrvatski sabor sredinom 1994. Kao zastupnik i obnašatelj odgovornih funkcija u Hrvatskom saboru, nastojao sam kontinuirano konstruktivno utjecati na stvaranje uvjeta za nesmetan rad Ureda, uviđajući da je to jedna od temeljnih pretpostavki pravne države.

Kao zakonodavno tijelo kojem je Državni ured za reviziju odgovoran za svoj rad, Hrvatski sabor je stvorio okvire za uspješan i neovisan rad državne revizije, pridonoseći tako visokim demokratskim standardima. Posebno je važno istaknuti da je neovisnost Državnog ureda za reviziju utvrđena Ustavom Republike Hrvatske i Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Time je postignuta visoka razina kako operativne i funkcionalne tako i financijske neovisnosti.

Želio bih naglasiti da je ova institucija u proteklih trideset godina postigla zavidne rezultate u poboljšanju pravilnosti i učinkovitosti rada subjekata



u kojima, prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, Ured obavlja reviziju. Obavljajući svoju djelatnost, Državni ured za reviziju pridonio je stvaranju temelja za poboljšanje upravljanja javnom imovinom, učinkovitije izvršavanje obveza unutar javnog sektora te povećanje odgovornosti i učinkovitosti svih sudionika u procesu korištenja, odnosno trošenja javnih sredstava. Također, objavljivanjem svojih izvješća, Ured je poboljšao transparentnost i informiranje javnosti o trošenju sredstava poreznih obveznika.

Čestitajući Uredu ovaj značajan jubilej, želim zahvaliti prvoj glavnoj državnoj revizorici gospođi Šimi Krsić te sadašnjem glavnom državnom revizoru gospodinu Ivanu Klešiću, kao i svim djelatnicima Državnog ureda za reviziju, koji su svojom stručnošću te predanim i savjesnim radom stvorili uvaženu instituciju s autoritetom u zemlji, a koja je ujedno cijenjena i priznata u međunarodnim okvirima.

Također, sve vas, kao i nove zaposlenike koji će doći u Ured, želim ohrabriti da nastavite časno i kvalitetno obavljati ovaj zahtjevan posao te da svojim radom pokrećete pozitivne promjene u životu naših građana i u našem društvu u cjelini.

Predsjednik Hrvatskog sabora od 2003. do 2008.



Vladimir Šeks

POGLED NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU **GROZDANE PERIĆ**, PREDSJEDNICE ODBORA ZA FINACIJE I DRŽAVNI PRORAČUN OD 2016. DO TRAVNJA 2024.

Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je, prema članku 54. Ustava Republike Hrvatske, samostalna i neovisna u svom radu.

Počevši s radom krajem 1994. dokazao je svoju pouzdanost i odgovornost, a jednako tako i profesionalnu izvrsnost.

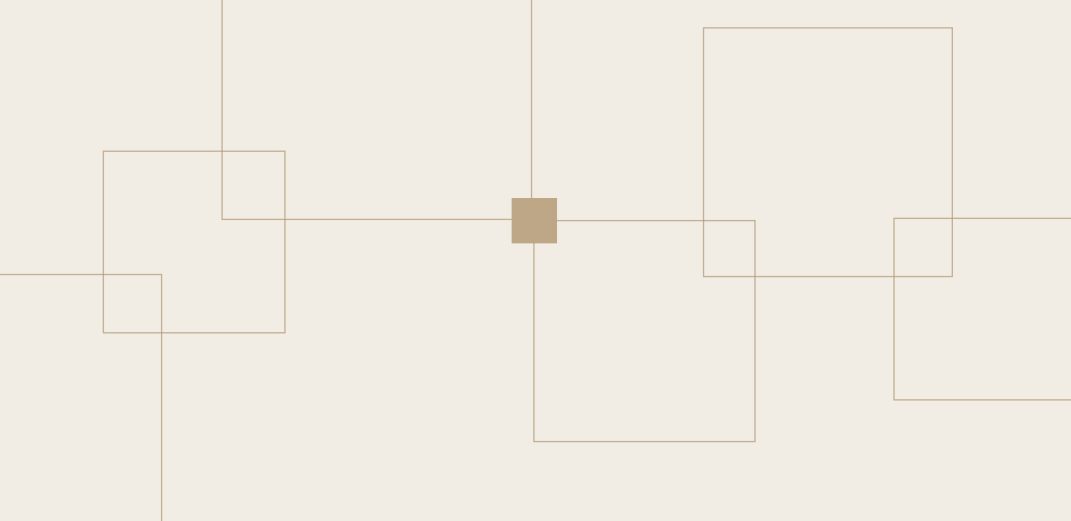
Moj profesionalni rad u lokalnoj samoupravi počeo je 1994. te sam se neposredno mogla uvjeriti u stasanje ovog Ureda u instituciju od ogromnog značaja za društvo, za objektivno procjenjivanje poslovanja državnog sektora, jedinica lokalne i regionalne samouprave, pravnih osoba kojima su osnivači Republika Hrvatska ili lokalne jedinice, ali i pravnih osoba u kojima jedinice lokalne samouprave ili država imaju većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima.

Sve do 2016. neposredno sam surađivala s Državnim uredom za reviziju, s obzirom na to da sam radila na mjestu pročelnice za financije Grada Zadra, ali i posredno jer sam bila i predsjednica Odbora za financije i proračun u Zadarskoj županiji te na čelu upravnih vijeća više institucija čiji su osnivač bile jedinice lokalne ili regionalne samouprave.

Od 2016. do travnja ove godine obnašala sam dužnost predsjednice Odbora za financije i državni proračun Hrvatskog sabora.

Proteklih osam godina zajedno smo odradili osam izvještaja o izvršenju državnog proračuna, više od 1 300 izvješća o financijskim izvještajima i poslovanju jedinica lokalne i regionalne samouprave, proračunskih korisnika, trgovačkih društava, financijskih institucija, neprofitnih organizacija, poslovanju političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica izabranih s liste grupe birača.

Isto tako, Državni ured za reviziju obavio je nekoliko stotina revizija učinkovitosti te revizija usklađenosti poslovanja, a sve u skladu s godišnjim planom i programom Ureda te je sve to bilo na razmatranju na sjednicama Odbora za financije i državni proračun. Nadležnost ovog Ureda je i obavljanje revizije sredstava Europske unije te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.



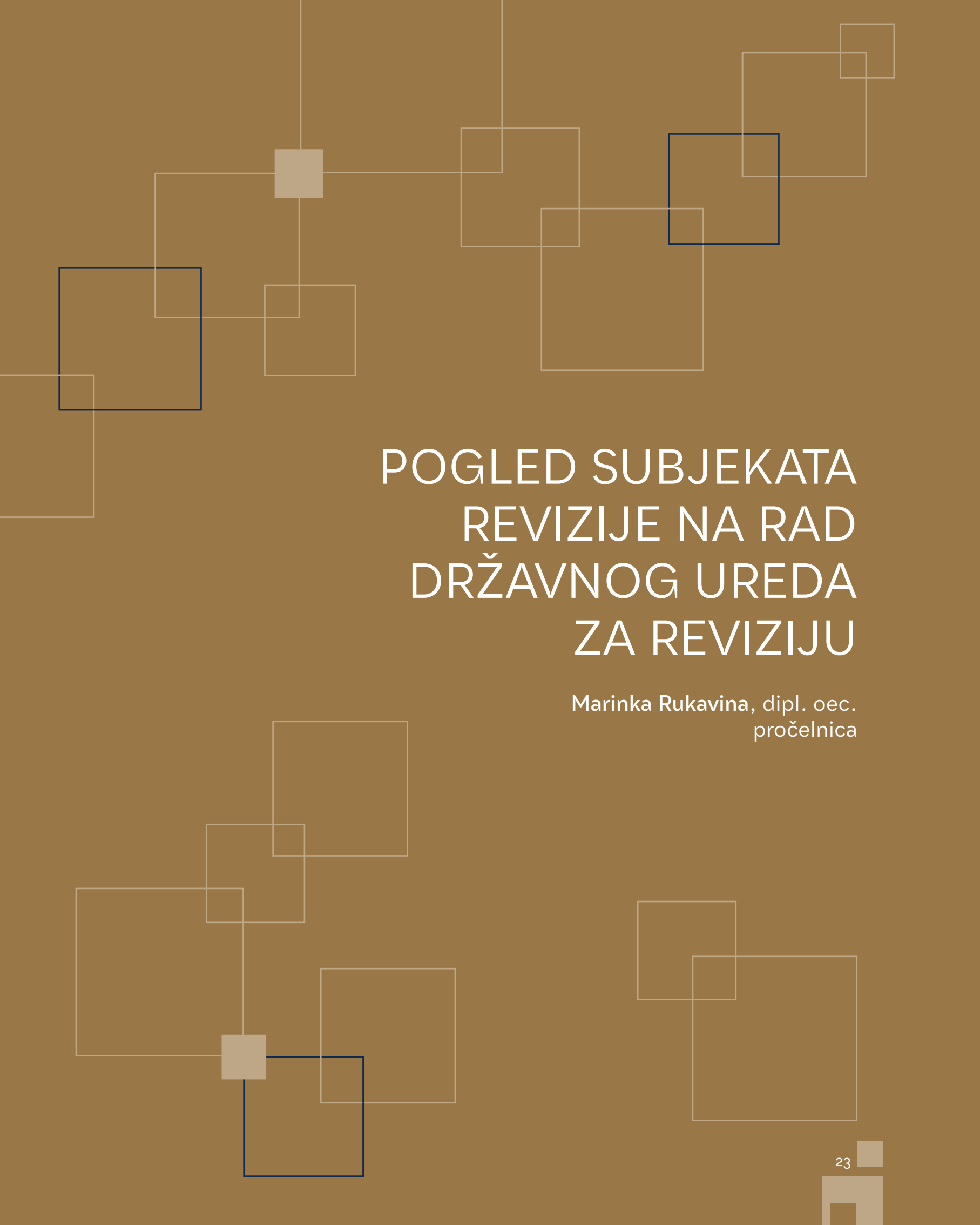
Svi izvještaji dostupni su na stranicama Državnog ureda za reviziju, što dokazuje njihovu otvorenost i pouzdanost te smo se svi imali priliku uvjeriti u kvalitetu tih izvještaja iz kojih smo mogli crpiti i podatke za svoje rasprave iz svih područja života te tako oblikovati i svoje stavove i kritičko mišljenje prema institucijama i programima.

Čestitam vam na ovoj značajnoj i velikoj obljetnici te vam želim i dalje uspješan rad na dobrobit cijele zajednice.

Predsjednica Odbora za financije i državni proračun
od 2016. do travnja 2024.




Grozdana Perić



POGLED SUBJEKATA REVIZIJE NA RAD DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Marinka Rukavina, dipl. oec.
pročelnica



Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu, a rad državnih revizora pridonio je jačanju transparentnosti, povećanju etičnosti i odgovornosti sudionika u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja javnim sredstvima. Državni ured za reviziju, među ostalim, djeluje i kao snažan mehanizam za odvratanje od prijevanih i koruptivnih aktivnosti. Napori koji se ulažu radi otklanjanja nepravilnosti pridonose unaprjeđenju poslovanja subjekata revizije te smanjenju prijevara i korupcije.

Revizija nije sama sebi svrha, nego je jedan od važnijih dijelova kontrolnog sustava subjekata revizije. Revizije se obavljaju profesionalno, izvješća o obavljenim revizijama su razumljiva i objektivna te omogućuju svim zainteresiranim stranama, a prvenstveno građanima, jasnu sliku raspolaganja javnim sredstvima i resursima subjekata revizije.

Državni ured za reviziju pomaže u unaprjeđivanju poslovanja subjekata te utječe na povećanje učinkovitosti i transparentnosti, a revizorska izvješća su važan pokazatelj subjektima pri donošenju svojih unutarnjih akata. Državni revizori nisu samo nositelji nadzornog mehanizma već su i partneri u ostvarivanju interesa građana, zaštiti javnog interesa i povećanju odgovornosti upravljanja javnim sredstvima, kao i povećanju povjerenja javnosti u institucije. Pri obavljanju revizija državni revizori također upućuju subjekte ukazujući na primjere dobre prakse kako bi došlo do poboljšanja poslovnih procesa subjekata revizije.

Dani nalozi i preporuke, među ostalim, pokrenuli su izmjene određenih unutarnjih akata subjekata revizije, što je dovelo do usklađenja s važećim propisima. Također, izvješća Državnog ureda za reviziju koriste i unutarnji revizori subjekata revizije u procesu procjene rizika i utvrđivanja slabosti u poslovnim procesima na temelju kojih se utvrđuju područja koja je potrebno unaprijediti.

Subjekti revizije dane naloge i preporuke koriste kao mehanizam za jačanje odgovornog, transparentnog i pouzdanog nadzora nad upravljanjem javnim sredstvima te njihova provedba utječe na poboljšanje poslovanja subjekta. U pojedinim slučajevima subjekti već u tijeku obavljanja revizije primjenjuju preporuke u svojem poslovanju.

Metodologija rada, koja uključuje i izvješćivanje po danim nalogima i preporukama s konkretnim rokovima, nastavak je praćenja rada nadziranog subjekta i nakon izrađenog izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji, što pridonosi bržem i ozbiljnijem otklanjanju uočenih nedostataka.

Navedeno proizlazi i iz mišljenja pojedinih subjekata revizije o radu područnih ureda i njihovom doprinosu unaprjeđivanju odnosno poboljšanju poslovanja subjekata.



REPUBLIKA HRVATSKA
GRAD ZAGREB
Gradski ured za unutarnju
reviziju i kontrolu

KLASA: 470-01/23-001/11
URBROJ: 251-03-01-02-24-8
Zagreb, 6. ožujka 2024.

Državni ured za reviziju
Prolaz Jurja Ratkaja 8
10 000 Zagreb

Predmet: Osvrt na rad Državnog ureda za reviziju za potrebe izrade monografije
- dostavlja se

Poštovani,

nastavno na Vaš pisani zahtjev putem e-maila od 21. veljače 2024. za dostavom mišljenja o radu Državnog ureda za reviziju ističemo kako je Državni ured za reviziju kontinuiranim praćenjem i provođenjem financijskih revizija i revizija učinkovitosti utjecao na poboljšanje revidiranih procesa u području evidentiranja rashoda, potraživanja, obveza, evidentiranja komunalne infrastrukture i imovine kao i uvođenju aplikativnih sustava u svrhu realizacije datih naloga i preporuka.

Svojim radom Državni ured za reviziju utjecao je na povećanje učinkovitosti i transparentnosti u poslovanju Grada Zagreba te su revizorska izvješća važan instrument Gradskoj upravi za donošenje odluka. Također, izvješća Državne revizije koristan su alat unutarnjim revizorima u procesu procjene rizika i detektiranja slabosti u poslovnim procesima Grada Zagreba na temelju kojih se utvrđuju područja koja je potrebno unaprijediti. Državni revizori se susreću s izazovima u prikupljanju revizijskih dokaza zbog širine i složenosti revidiranog sustava kakav je Grad Zagreb, ali njihova visoka stručnost i profesionalnost i u najsloženijim revizijama osigurava revizorska izvješća najviše kvalitete s nalogima i preporukama kojima se kroz godišne suradnje unapređivalo poslovanje Grada Zagreba.



	Digitally signed by: VERA MARČIĆIJA	
	Date: 06-03-2024 10:42:47	



REPUBLIKA HRVATSKA
SPLITSKO-DALMATINSKA ŽUPANIJA
ŽUPAN

Klasa: 470-01/24-0001/11
Urbroj: 2181/1-02-24-02

Split, 13. veljače 2024. g.

PREDMET: ZA MONOGRAFIJU UZ 30. OBLJETNICU RADA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Sudjelujući godinama u izvršnoj vlasti kao čelni čovjek, prvo grada a kasnije i županije, imao sam priliku svjedočiti kontrolama i revizijama koje su revizori Državnog ureda za reviziju Područnog ureda Split provodili na terenima Splitsko-dalmatinske županije.

Radoći dijelom u pomalo nezahvalnom okruženju, u prostorima općina, gradova i županije, u kontaktima s raznim službama i djelatnicima ovih jedinica lokalne, regionalne samouprave, analizirajući ogromne količine financijske i pravne dokumentacije, vrijedni državni revizori obavljali su i obavljaju izuzetno obiman i zahtjevan posao.

Kroz dijalog sa službenicima, proučavajući opsežnu količinu podataka uvijek su spremni dobronamjerno ukazati na određene propuste ili mogućnosti poboljšanja poslovnih procesa a u cilju učinkovitijeg rada službi a time i županije, grada ili općine.

U svom radu sigurno se susreću s ne baš uvijek idealnim uvjetima na terenu kako objektivnima, prostornima tako i subjektivnima odnosno raznim osobnostima službenika pa i naš čelnika.

Međutim bez obzira na uvjete u kojima rade, moram napomenuti kako su uvijek izuzetno ljubazni i strpljivi o čemu sam se uvjerio kroz dugi niz godina suradnje.

Iako se tijekom postupka revizije ponekad čini kako nema kraja analizama i kontrolama ipak se na kraju iskristaliziraju preporuke koje u konačnici poboljšavaju rad službi a sve sa svrhom zakonitog i učinkovitog upravljanja proračunskim sredstvima na dobrobit svih žitelja naše županije.

Čestitam Vam na 30. obljetnici rada Državnog ureda za reviziju. Želim Vam mnogo uspjeha i zadovoljstva u daljnjem radu te još mnogo uspješnih godina u službi našoj zajednici.

S poštovanjem,





REPUBLIKA HRVATSKA
SPLITSKO-DALMATINSKA ŽUPANIJA
GRAD HVAR
GRADONAČELNIK

KLASA: 053-01/24-01/5
UBROJ: 2181-2/01-03-24-02
Hvar, 14. veljače 2024.

Državni ured za reviziju
Područni ured Split
Trg Franje Tuđmana 4
21000 Split

Predmet: mišljenje Grada Hvara o radu Državnog ureda za reviziju,
- dostavlja se

Poštovani,

ovim putem želimo zahvaliti Državnom uredu za reviziju, Područnom uredu Split na odličnoj suradnji koju smo ostvarili u 2021. godini, tijekom koje je radena revizija financijskog poslovanja Grada Hvara za 2020. godinu.

Nalozi i preporuke inicirali su i izmjene određenih gradskih pravilnika i odluka te su rezultirali usklađenjem sa zakonima i drugim propisima.

Upute Područnog ureda za reviziju Split pomogle su uspostavljanju boljeg sustava poslovanja, posebice u području ispravnog financijskog izvještavanja.

S poštovanjem,

GRADONAČELNIK

Rikardo Novak




REPUBLIKA HRVATSKA
PRIMORSKO-GORANSKA ŽUPANIJA
GRAD RAB
GRADONAČELNIK

Poštovani,

U ime Grada Raba zadovoljstvo nam je izraziti svoje mišljenje o radu Državnog ureda za reviziju povodom 30 godina postojanja.

Tijekom obavljanja posljednje kao i prethodnih revizija revizori su tijekom snimanja stanja, bavljenja dokumentacije, obavljanja intervjua i traženja tumačenja u svakom trenutku poštivali rad i vodili računa o tekućim radnim obvezama svih sudionika u procesu. Tolerancija na rokove dostave podataka bila je izuzito visoka a svaka komunikacija profesionalna i ugodna.

Funkcionirati adekvatan sustav koji će ispravno funkcionirati na području operativnog rada, unutarnjih kontrola, izdavanja financijskih izvješća te koji će u potpunosti biti usklađen sa zakonskom regulativom cilj je svakog javnog subjekta i radi se o vrlo zahtjevnom zadatku. U svojem su izvješću o obavljenoj financijskoj reviziji revizori dali preporuke, naputke i naloge za postupanje u budućem poslovanju i funkcioniranju Grada Raba koje će svakako pomoći u tom nastojanju. Već u tijeku same revizije izvršena je implementacija određenih preporuka, a nakon primitka Mišljenja isto je nastavljeno po definiranim smjernicama. Revizori su nam u svom radu kao i u Nalazu dali tumačenja pojedinih zakonskih regulativa i odredbi koje je povremeno teško iščitavati iz samih Zakona i Pravilnika te nam tako pružili potporu u radu. Ostavili su i otvoren kanal za daljnju komunikaciju.

Koristim priliku čestitati na 30 godina rada Državnog ureda za reviziju te se nadam da će se i buduća suradnja nastaviti u ovakvom tonu i s ovakvim rezultatima.

S poštovanjem,

Gradonačelnik
Nikola Grgurić, dipl.occ.




KLASA: 024-01/24-01/03
URBROJ: 2170-5-04/07-24-2
Crikvenica, 23.02.2024.

Državni ured za reviziju
Područni ured Rijeka
Pročelnica područnog ureda
Gđa. Srnežana Matjašić Mikulica,
mag.oec.univ.spec.oec.

Predmet: MONOGRAFIJA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU, MIŠLJENJE
- dostavlja se

Državni ured za reviziju svojevrsan je alat koji doprinosi održivosti, transparentnosti i jačanju nadzora nad radom javnih subjekata, kao i učinkovitosti trošenja javnih sredstava.

Grad Crikvenica može se pohvaliti korektnom i svrhovitim suradnjom s Državnim uredom za reviziju, kojem se ovim putem zahvaljujem. Osim visokog stupnja profesionalnosti, koji su djelatnici Državnog ureda za reviziju iskazali, Gradu Crikvenici je od velikog značaja bila pomoć i podrška koju su nam pružili prilikom uklanjanja uočenih nedostataka.

Izvršne revizije sa svojim nalazima i mišljenjima zaista nam je od velika pomoći, jer nam daje upute i smjernice kako da budemo bolji u procesima donošenja odluka, akata i realizaciji projekata. Implementacijom preporuka revizije u mogućnosti smo povećati učinkovitost svih naših poslovnih procesa.

Upućujem čestitke Državnom uredu za reviziju povodom prvih 30 godina rada, i želim mnogo uspjeha u daljnjem radu.

Zamjenica gradonačelnika koja
obnaša dužnost gradonačelnika
Ivona Matjašić Gasparović, mag. iur.



Dostaviti:
- naslovu
- pismohrana, ovdje



SVETIČIŠKI IT JOSIPA JURJA STROSSMAYERA U OSIJEKU
REKTORAT
31000 Osijek, Top. Srećak, Trgovačka 2
Telefon: 3031, 224 100 | Telefaks: 031) 207 215
Žiro račun: 2300039 132052988 | MB: 3049719 | OIB: 7680997374 | IBAN: HR4125000091102012988

www.aud.hr

KLASA: 601-02/24-09/2
URBROJ: 2158-60-01-24-4
Osijek, 26. veljače 2024.

REPUBLIKA HRVATSKA
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
Područni ured Osijek

PREDMET: mišljenje o radu Područnog ureda Osijek-dostavlja se

Poštovani,

U svrhu izrade monografije Državnog ureda za reviziju (povodom 30. godina djelovanja) dostavljamo Vam mišljenje o radu našeg područnog ureda.

Sva moja saznanja o radu područnog ureda Osijek su izuzetno pozitivna. Naime, prilikom obavljanja kontrola na rektoratu i sastavniciama nisam dobio ni jedno negativno mišljenje o radu djelatnika revizije, sve informacije govore o pozitivnom odnosu djelatnika revizije i o njihovoj više savjetodavnoj nego kontrolnoj ulozi.

U današnjim složenim okolnostima neophodno je znati upravljati javnim sredstvima na učinkovit način stoga nam je svaki prijedlog i savjetodavna uloga DUR-a jako važna.

U daljnjoj suradnji nadamo se ostvarivanju zajedničkih ciljeva kao što su pravilno vođenje proračunskog računovodstva te poboljšanje svrhovitosti, učinkovitosti i ekonomičnosti prilikom raspolaganja proračunskim sredstvima kao i ishodnje pozitivnih mišljenja ureda u svim područjima (planiranju, računovodstvenom poslovanju te javnoj nabavi), a sve u svrhu unapređenja poslovanja visokog učilišta.

S poštovanjem,

Predr. sci. Vlado Gruberac



ALDA NEGRUJA 11
52 220 LABIN
OIB 43533760619
KI ASA: 053-01/24-0*/2
URBROJ: 2/63-4-5-24-1

LABIN, 21.02.2024

DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
n/p Mirjana Baćac, pročelnica

Predmet: Mišljenje – dostavlja se

Pučko otvoreno učilište Labin kao ustanova subjekt nadzora Državne revizije imala je priliku usko surađivati s revizoricama tijekom 2022. godine u periodu od oko 6 mjeseci. U tom postupku djelatnice su bile izrazito profesionalne i susretljive te su usporedno s nadzorom na neki način pomogle stvaranju strukture u Ustanovi. Paralelno s nadzorom Ustanova je osim dostavljanja podataka uspjela dio nepravilnosti i otkloniti, što je pomoglo u sistematizaciji potrebnih dokumenata koji su nedostajali, ali je ujedno i poboljšala procedure rada koji utječu na uspješnost i legalnost poslovanja. Obzirom na utvrđene nepravilnosti Ustanova je dobila plan otklanjanja kojeg je uspješno privela kraju u veljnoj mjeri dok se neke preporuke tek trebaju implementirati i narednom razdoblju.

Za mene, kao ravnateljicu koja je tek stupila na dužnost kada je suradnja s revizijom započela bito je od velike koristi sudjelovati u procesu jer mi je dan točan zakonski okvir djelovanja s točnim postupcima, što je osnažilo Ustanovu u njezinoj, doprinjelo stabilizaciji poslovanja i omogućilo rast i razvoj programa i djelovanja u omenj cjelovitosti kojima se ista bavi. Osim toga odnos između Osnivača i Ustanove tu je dan jasni okvir nadležnosti i odgovornosti što omogućuje jasniju primjenu zakona, pravilnika i akata te provedbu programa u sugorodnom smislu.

Suradnja s revizoricama je bila izrazito jednostavna iako je sam postupak u naravi složen te nije znatno opteretila naše svakodnevno poslovanje iako je obuhvat nadzora bio značajan u smislu dostavljanja dokumentacije. Revizorice su pokazale visoku razinu razumljivosti za naše svakodnevno obavljanje i nadamo se da će se suradnja u budućnosti nastaviti kako je i započela. Čestitam vam na uspješnom i pridanom radu.

RAVNATELJICA
Renata Ključ-Vosčičić
19. siječnja 2024.
Renata Ključ-Vosčičić

DOSTAVITI:

1. Mirjana Baćac, pročelnica područnog ureda
2. Pismohrana - ovdje



LUČKA UPRAVA RIJEKA
PORT OF RIJEKA AUTHORITY



RIVA 1 • 51 000 RIJEKA • CROATIA • EU

Ured ravnateljice
tel: +385 51 351 177
fax: +385 51 331 764
rijeka.golwsky@portofrieka.hr

NWIS - center
tel: +385 51 332 400
centralcenter@portofrieka.hr

018 40521475400

Poštovani,

Iznimna nam je čast što ste pitanje o radu i ocjeni rada Državnog ureda za reviziju uputili nama.

Rad državnih revizora ocjenjujemo visokom profesionalnim, stručnim, objektivnim te neovisnim, a što je sve pridonijelo i našoj uspješnoj uzajamnoj suradnji. Rad vanjske neovisne institucije potvrđio nam je naše dobro postupanje u nizu područja, u također su i provedene preporuke utjecale na poboljšanje poslovanja.

Mišljenja smo da je uloga i značaj Državnog ureda za reviziju, odnosno rad državnih revizora prepoznat u javnosti te da pridonosi jačanju transparentnosti, povećanju etičnosti i odgovornosti sudionika u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja javnim sredstvima.

Ravnatelj
Denis Vukorepa, dipl.ing.

REGULAR MEMBER



ZAHRANIČKA ULOGA - UPRAVA
CROATIAN ASSOCIATION OF
FOR A-FOR-KEEPERS



ESPO
European Sea
Ports Organisation



AIVP
Worldwide Network
of Port Cities



NAPA
North Atlantic
Port Association



MEDCRUISE
The Association of
Mediterranean Cruise



CLIP
Cruise Line
International Association





Specijalna bolnica za ortopediju i rehabilitaciju "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno
 Ospedale specializzata per l'ortopedia e la riabilitazione "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno

Broj: Ur-21/24
 Rovinj-Rovigno, 22. veljače 2024.

DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
 Područni ured Pazin
 n/r Pročelnici
 Mirjani Bačac, dipl.oec.

Prolaz O. Keršovanija 2
 52 000 PAZIN

Predmet: Rad Državnog ureda za reviziju, Područnog ureda Pazin
 - *mišljenje,*
 - *dostavlja se.*

Poštovana Pročelnice Mirjana Bačac, dipl.oec.,

prije svega, iskreno pohvaljujem inicijativu izrade monografije Državnog ureda za reviziju povodom 30 godina rada Ureda jer osobno smatram da samo prikupljanjem i obradivanjem određenih količina relevantnih informacija o određenoj temi možemo zauvijek pohraniti sve aktivnosti, uspjehe i neuspjehe, ne samo kao običan zapis, već i kao doprinos intelektualnom naslijeđu svim budućim naraštajima.

Što se tiče našeg skromnog doprinosa glede davanja mišljenja o radu Državnog ureda za reviziju, odnosno rada Područnog ureda Pazin možemo se usvrnuti samo na rad prilikom posljednje provedene financijske revizije Specijalne bolnice za ortopediju i rehabilitaciju „Martin Horvat“ Rovinj-Rovigno u 2023. godini, obzirom da je revizija prije ove provedena još davno 1999., dakle prije gotovo 25 godina, a u koje vrijeme nisam obnašao dužnost ravnatelja ove zdravstvene ustanove.

Predmet revizije posljednjeg financijskog revizijskog nadzora u našoj Ustanovi bili su godišnji financijski izvještaji i usklađenost poslovanja na temelju koje je Državni ured za reviziju donio uvjetno mišljenje o financijskim izvještajima kojim je utvrdio da su isti u svim značajnim odrednicama sastavljeni u skladu s odredbama Zakona o proračunu osim u manjem djelu, te bezuvjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja kojina je utvrdio da je



Specijalna bolnica za ortopediju i rehabilitaciju „Martin Horvat“ Rovinj-Rovigno
 Ospedale specializzata per l'ortopedia e la riabilitazione "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno
 Zagrebka bolnica d.d., SVH I ODS: 6484-RIJZ, IBAN: HR202600003110140033
 e-mail: info@bolnica-mh.hr, +385 (0)51 811 011, www.bolnica-mh.hr



Specijalna bolnica za ortopediju i rehabilitaciju "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno
 Ospedale specializzata per l'ortopedia e la riabilitazione "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno

poslovanje Bolnice u svim značajnim odrednicama obavljano u skladu sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima Ustanove.

Iako je provođenje posljednjeg financijskog revizijskog nadzora u našoj Ustanovi trajalo relativno dugo vremena, gotovo devet mjesec, u kojem se Uprava Bolnice znatno angažirala kako bi revizorkama pravodobno dostavljala traženu dokumentaciju i time olakšala tijek revizije, za to smo vrijeme prikupili mnoštvo korisnih savjeta glede poboljšanja procesa rada, što je u konačnici bilo vrlo korisno.

Naime, revizorke koje su bile izuzetno profesionalne, pristupačne, precizne poslu i nadavse stručne, ukazale su nam na manjkovosti kod operativnog poslovanja čime su nam znatno pomogle u pronalaženju jednostavnijih načina provođenja Zakona o proračunskom računovodstvu, a što nas je potaknulo na daljnji rast i razvoj, kao i u konačnici na podizanje kvalitete procesa poslovanja.

Iako postoji uvjerenost mišljenje da svaka revizija, a poglavito ona Državna, uzrokuje dodatan stres i strah od negativnih utvrđenja, moram priznati da mi je kao ravnatelju Bolnice ipak bilo drago da je ona provedena za vrijeme mog mandata i da je ista potvrdila, u značajnim odrednicama, sukladnost poslovanja Bolnice sa svim važećim pozitivnim propisima Republike Hrvatske, a što i nije jednostavno obzirom na dug protek vremena od gotovo 25 godina od posljednje revizije.

Vjerujem da sam ovim skromnim osvrtom uspio donekle pomoći ukazati na smjernice uspješnosti Područnog ureda i olakšati izradu monografije Državnog ureda za reviziju, te vam kao ravnatelj Specijalne bolnice za ortopediju i rehabilitaciju "Martin Horvat" želim puno uspjeha u daljnjem radu.

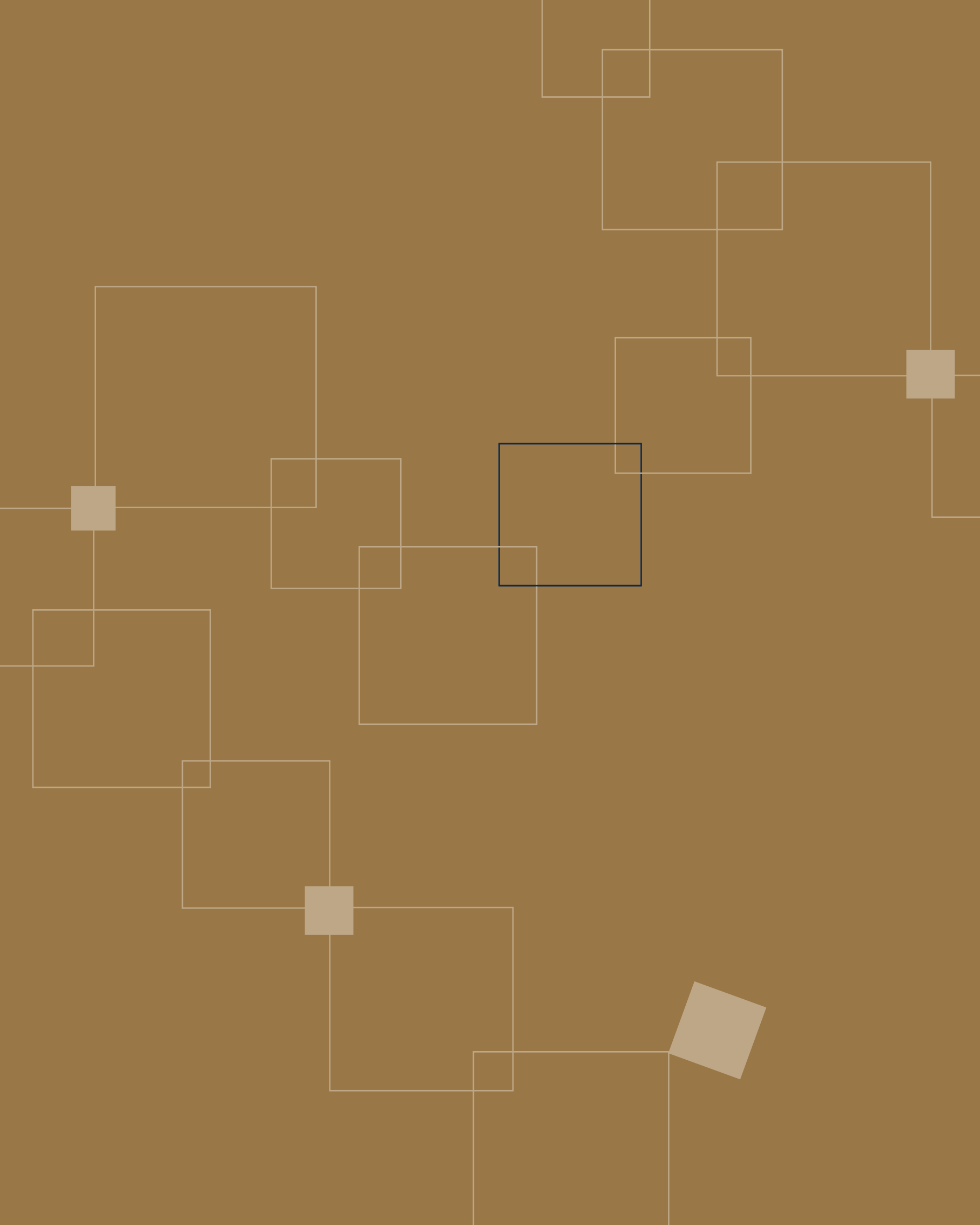
S poštovanjem,



Ravnatelj
 Specijalne bolnice za ortopediju i rehabilitaciju
 „Martin Horvat“ Rovinj-Rovigno
 dr.sc. Marinka Kade, mr.sc.orth.med., MBA



Specijalna bolnica za ortopediju i rehabilitaciju „Martin Horvat“ Rovinj-Rovigno
 Ospedale specializzata per l'ortopedia e la riabilitazione "Martin Horvat" Rovinj-Rovigno
 Zagrebka bolnica d.d., SVH I ODS: 6484-RIJZ, IBAN: HR202600003110140033
 e-mail: info@bolnica-mh.hr, +385 (0)51 811 011, www.bolnica-mh.hr





DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

dr. sc. **Nediljka Rogošić**
zamjenica glavnoga državnog revizora

Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.
načelnica odjela

Državni ured za reviziju osnovan je na temelju Zakona o državnoj reviziji, koji je donesen u srpnju 1993. Započeo je s radom u studenome 1994.

Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor, kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog odbora nadležnog za izbor i imenovanja, uz mišljenje odbora nadležnog za financije i državni proračun. Imenuje se na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. U ovom tridesetogodišnjem razdoblju, Državnim uredom za reviziju upravljala su dva glavna državna revizora, Šima Krasić od 1994. do sredine prosinca 2010. te Ivan Klešić, koji Uredom upravlja od sredine prosinca 2010.

Glavni državni revizor:

- organizira rad Državnog ureda za reviziju
- predstavlja i zastupa Državni ured za reviziju
- donosi Statut i druge unutarnje normativne akte Državnog ureda za reviziju
- donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju
- donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju
- donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju
- izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju
- predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnoga državnog revizora
- odlučuje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika
- nadzire provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata
- nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.

Glavni državni revizor ima zamjenika kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog glavnoga državnog revizora, na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja.

Osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada te druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju uređeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju, a način i postupci revizije određeni su Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI).

Prema navedenom Zakonu, Državni ured za reviziju je *najviša revizijska institucija* Republike Hrvatske koja je *samostalna i neovisna u svom radu*. Neovisnost Ureda odnosi se na funkcionalnu, operativnu i financijsku neovisnost. Ured ima svojstvo pravne osobe te ima sjedište u Zagrebu. Nadležan je za obavljanje poslova revizije. Sredstva za rad Ureda osiguravaju se u državnom proračunu

na temelju prijedloga financijskog plana koji odobrava odbor Hrvatskog sabora nadležan za financije i državni proračun.

Prema INTOSI standardima, da bi Državni ured za reviziju, kao i većina vrhovnih revizijskih institucija u svijetu, mogao ispunjavati svoje zadatke objektivno i učinkovito, mora biti neovisan od subjekata revizije i zaštićen od vanjskog utjecaja. Također, prema INTOSAI standardima, osnivanje vrhovnih revizijskih institucija i potreban stupanj neovisnosti trebaju biti uređeni ustavom. Stoga je, tijekom pregovora o ulasku Republike Hrvatske u Europsku uniju, Zakon o državnoj reviziji (koji je tada bio na snazi) usklađen s pravnom stečevinom Europske unije, a pitanja vezana za osnivanje i neovisnost Državnog ureda za reviziju uređena su člankom 54. Ustava Republike Hrvatske, kojim je Državni ured za reviziju određen kao najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu.

Državni ured za reviziju ustrojen je kao Središnji ured i 20 područnih ureda, koji djeluju na području cijele Republike Hrvatske. Unutar Središnjeg ureda ustrojeni su odjeli nadležni za planiranje i obavljanje pojedinih vrsta i predmeta revizije te odjeli za obavljanje drugih poslova Državnog ureda za reviziju. Kako se nadležnost Ureda u tridesetogodišnjem razdoblju mijenjala s obzirom na subjekte i predmet revizije, mijenjao se i broj ustrojenih odjela u Središnjem uredu.

Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskog sabora, ako glavni državni revizor ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Reviziju obavljaju ovlaštene državni revizori koji moraju biti neovisne stručne osobe koje posjeduju certifikat ovlaštenoga državnog revizora.

■ Certifikati ovlaštenoga državnog revizora ■



O svakoj obavljenoj reviziji ovlaštteni državni revizori sastavljaju izvješće koje se dostavlja subjektu revizije, Hrvatskom saboru, Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske i drugim zainteresiranim korisnicima te objavljuje na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju.

Glavni državni revizor dostavlja Hrvatskom saboru godišnje izvješće o radu Ureda do kraja ožujka tekuće godine za prethodnu godinu.



■ Glavna državna revizorica Šima Krsajić izvješćuje Hrvatski sabor o radu Ureda, veljača 1996. ■



■ Glavni državni revizor Ivan Klešić izvješćuje Hrvatski sabor o radu Ureda, srpanj 2024. ■

Prvo godišnje izvješće o radu Državnog ureda za reviziju, zajedno s izvješćima o obavljenim revizijama, dostavljeno je Hrvatskom saboru koncem 1995., dok je Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2023. dostavljeno Hrvatskom saboru u ožujku 2024. Prva rasprava o navedenim izvješćima provedena je u veljači 1996., a posljednja, u ovom tridesetogodišnjem razdoblju, u srpnju 2024.

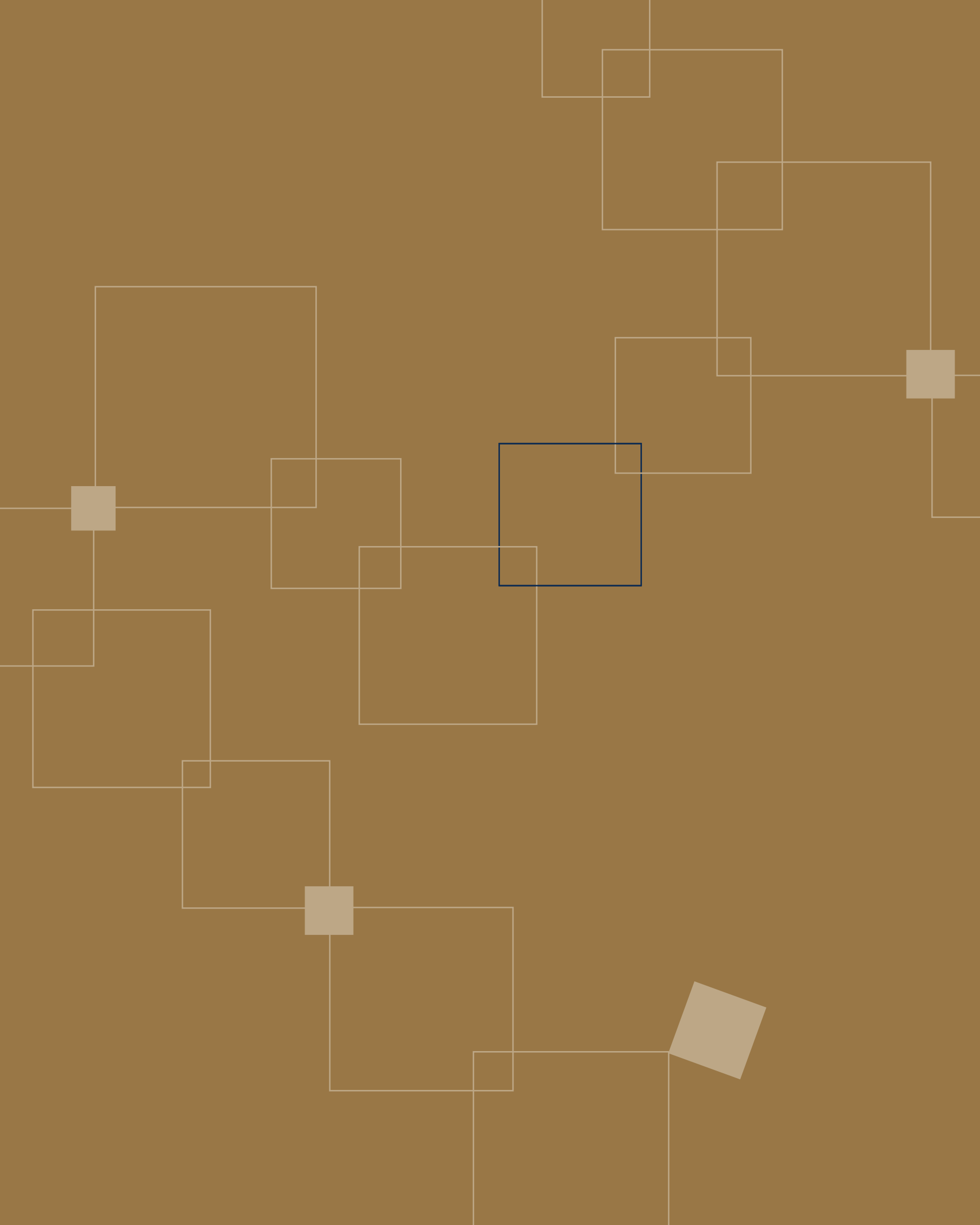
Ured je u tridesetogodišnjem razdoblju obavio više od 21 000 revizija. Ono čemu Ured teži je da izvješća o obavljenim revizijama na jasan način daju pouzdane informacije Hrvatskom saboru i sveukupnoj javnosti o tome jesu li subjekti revizije poslovali u skladu s propisima, odnosno da se kroz provedbu revizija i davanje naloga i preporuka subjektima revizije pridonese povećanju učinkovitosti trošenja javnih sredstava.

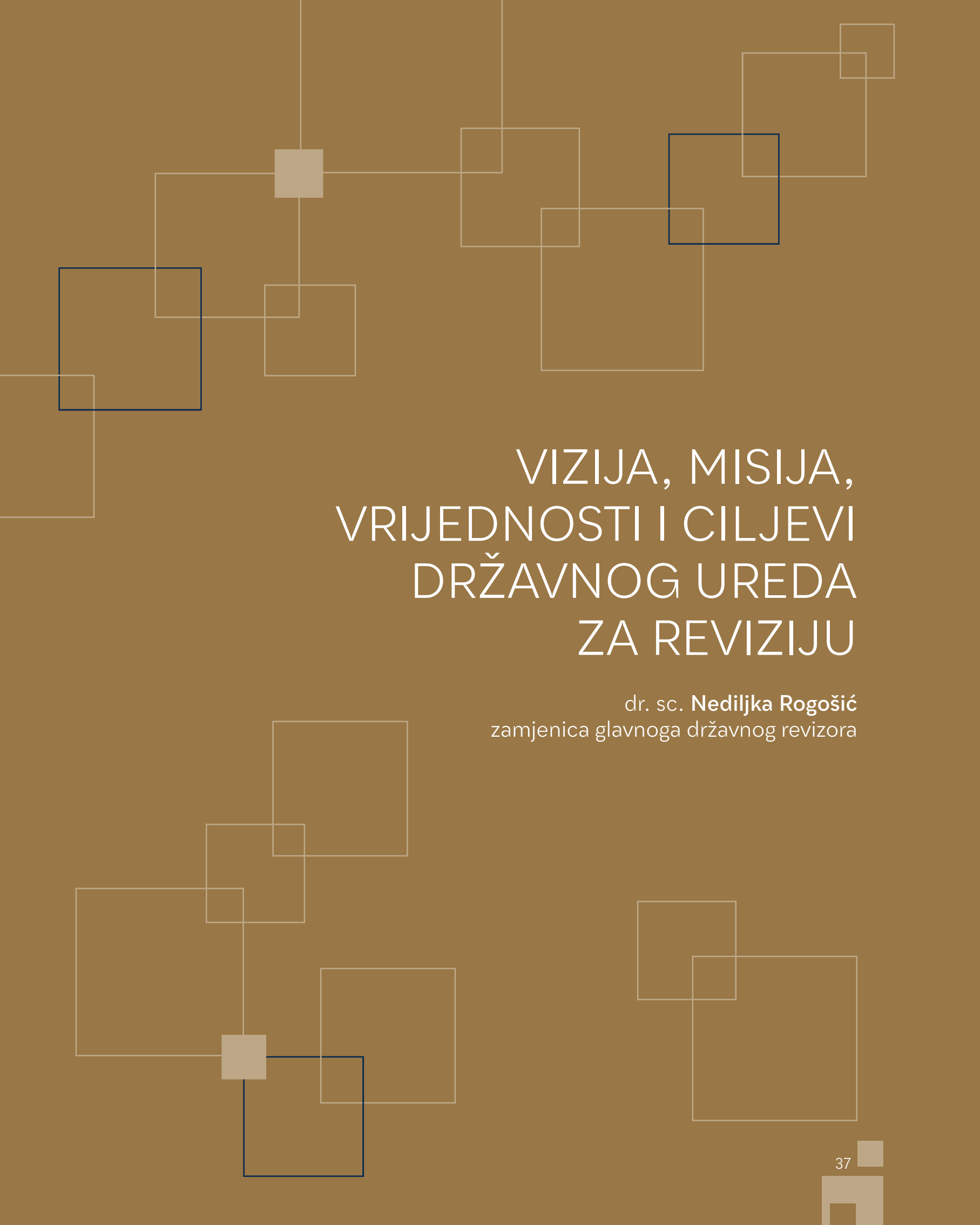
Učinkovitost Državnog ureda za reviziju prepoznatljiva je kroz:

- preporuke za upravljanje javnim sredstvima u skladu s propisima, programima i ciljevima
- dane neovisne ocjene o načinu upravljanja javnim sredstvima i ostvarenim koristima za građane
- dane objektivne i pouzdane informacije o rezultatima poslovanja subjekata revizije
- dane preporuke za unaprjeđenje sustava unutarnjih kontrola
- preporuke za učinkovitije obavljanje zadaća subjekata revizije
- preporuke za štedljivost i djelotvornost subjekata revizije
- preporuke vezane za sprječavanje korupcije (jasna pravila i procedure rada, primjena visokih etičkih standarda u radu, unutarnje kontrole i drugo)
- utvrđene nepravilnosti i zlouporabe
- prijedloge za dopune ili izmjene zakona i drugih propisa.

Jedna od mnogih važnih zadaća Ureda kao vrhovne revizijske institucije je poticati promjene u životima građana. U narednom razdoblju Ured i dalje namjerava biti usmjeren povećanju dobrog upravljanja u javnom sektoru, transparentnosti, javnoj odgovornosti i djelovanju u interesu građana te kontinuirano unaprjeđivati poslovne procese i biti u korak s razvojem tehnologije, struke i međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.


U sljedećim poglavljima monografije detaljnije su opisani, među ostalim, nadležnost i neovisnost Ureda, strateško i godišnje planiranje, način i metodologija rada, izvješćivanje o rezultatima revizije, praćenje provedbe danih naloga i preporuka kod subjekata revizije, suradnja s Hrvatskim saborom i drugim tijelima državne vlasti, suradnja s akademskom zajednicom te druge teme vezane za rad Ureda.





VIZIJA, MISIJA, VRIJEDNOSTI I CILJEVI DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

dr. sc. **Nediljka Rogošić**
zamjenica glavnoga državnog revizora



Vizija, misija, vrijednosti i ciljevi Državnog ureda za reviziju određeni su Strateškim planom za razdoblje 2023. – 2027.

NAŠA VIZIJA

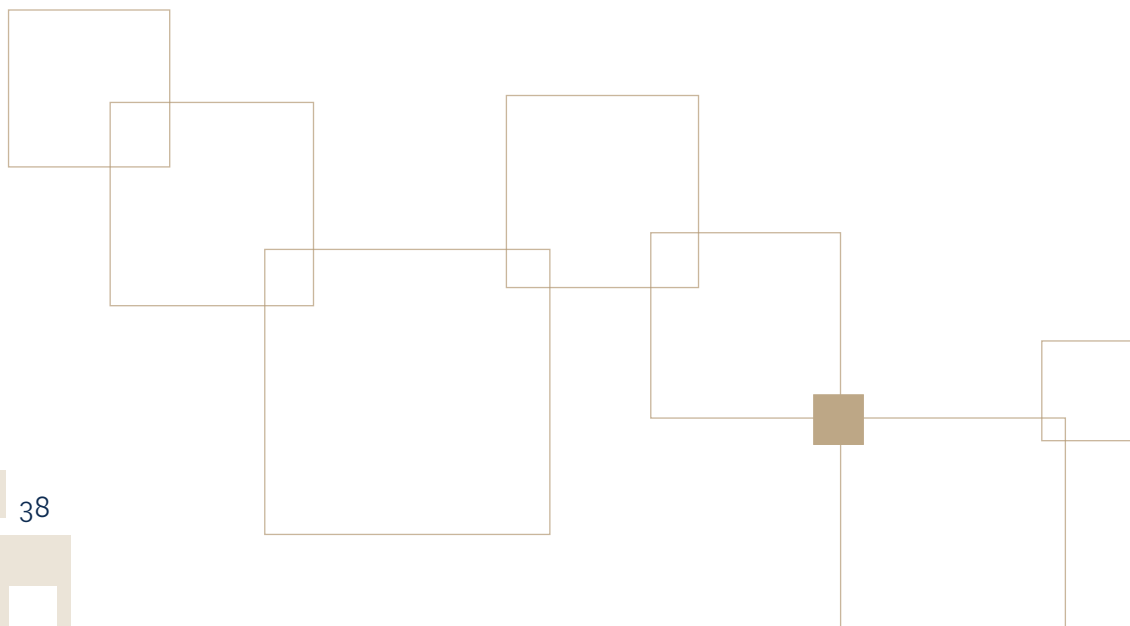
Državni ured za reviziju usmjeren je prema dobrom upravljanju u javnom sektoru, transparentnosti, javnoj odgovornosti te djelovanju u interesu građana.

NAŠA MISIJA

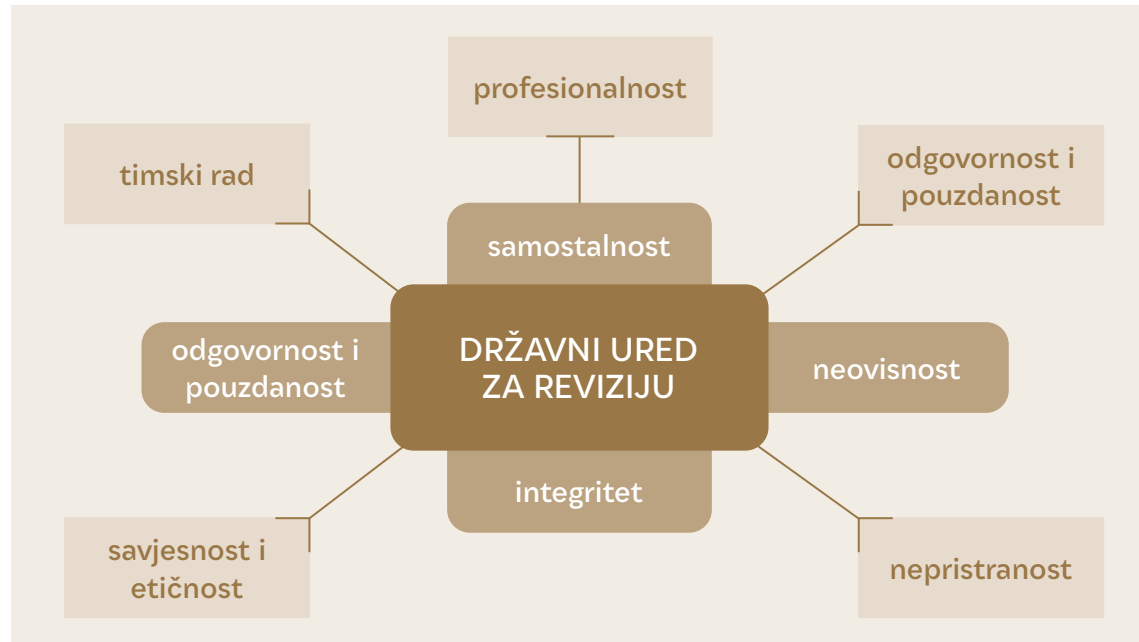
Državni ured za reviziju je Ustavom Republike Hrvatske uspostavljen kao najviša revizijska institucija Republike Hrvatske. Obavlja reviziju financijskih izvještaja i poslovanja subjekata revizije utvrđenih zakonom, provjerava usklađenost njihova poslovanja s mjerodavnim propisima te ocjenjuje ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost upravljanja javnim sredstvima. Radi otklanjanja nepravilnosti i unaprjeđenja poslovanja subjektima revizije daje naloge i preporuke te obavlja provjeru njihove provedbe. O svom radu izvješćuje Hrvatski sabor i druge zainteresirane javnosti.

VRIJEDNOSTI

Vrijednosti predstavljaju polazište ili smjernice koje određuju postupanje Državnog ureda za reviziju i njegovih zaposlenika. Odnose se na neovisnost, samostalnost, integritet te odgovornost i pouzdanost u rad Državnog ureda za reviziju, kao i profesionalnost, odgovornost i pouzdanost, nepristranost, savjesnost i etičnost te timski rad zaposlenika.



■ Vrijednosti Državnog ureda za reviziju i zaposlenika ■

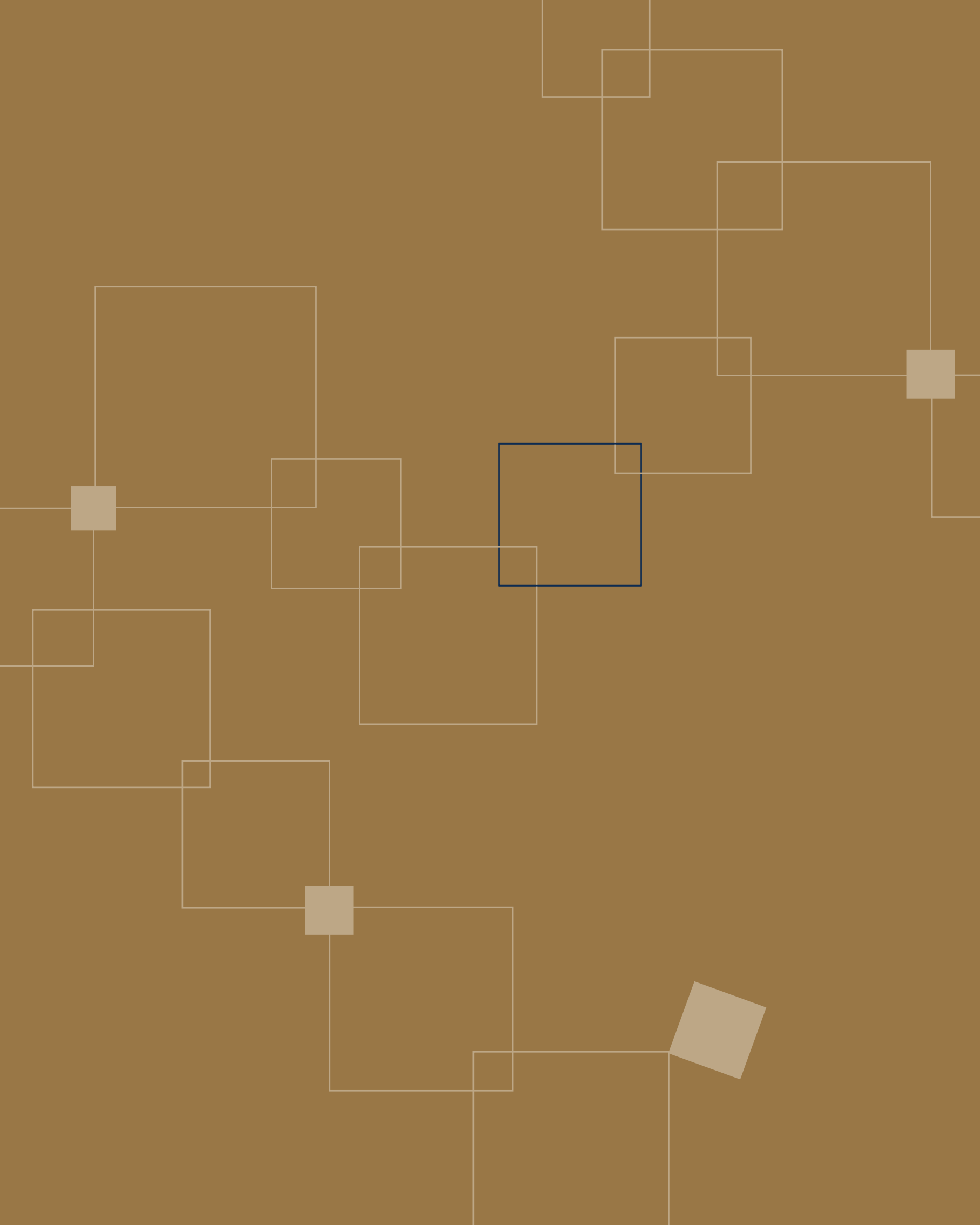


Temeljne vrijednosti koje se odnose na samostalnost, neovisnost, integritet te odgovornost i pouzdanost preduvjet su za obavljanje zadaća Državnog ureda za reviziju na način koji će osigurati Hrvatskom saboru i drugim zainteresiranim javnostima povjerenje i sigurnost da izvješća o obavljenim revizijama i izvješće o radu Državnog ureda za reviziju u cjelini sadrže točne, objektivne i na činjenicama utemeljene informacije, zaključke te naloge i preporuke, bez utjecaja subjekata revizije i drugih čimbenika. Svi zaposlenici Državnog ureda za reviziju trebaju pri svom radu poštovati temeljne vrijednosti koje se odnose na profesionalnost, odgovornost i pouzdanost, nepriistranost, savjesnost i etičnost te timski rad jer svojim radom trebaju izravno pridonijeti kvaliteti rada Državnog ureda za reviziju. Stoga je značajna uloga svakog zaposlenika za uspješan rad Državnog ureda za reviziju.

CILJEVI

Opći cilj Državnog ureda za reviziju je ostvarivanje zadaća u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, pri čemu treba primjenjivati Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija i poštovati Etički kodeks Državnog ureda za reviziju te Etički okvir Državnog ureda za reviziju.

Posebni ciljevi Državnog ureda za reviziju su: jačanje institucionalnog i pravnog okvira, razvoj kapaciteta, daljnje razvijanje i usklađivanje metodologije i načina rada Državnog ureda za reviziju s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija, povećanje učinkovitosti Državnog ureda za reviziju te jačanje međunarodne suradnje i odnosa s javnošću.





NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Nadica Bartol, dipl. iur.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj, koja je samostalna i neovisna u svom radu.

Osnovan je u lipnju 1993., kada je donesen Zakon o državnoj reviziji (Narodne novine 70/93), kao novo tijelo, odnosno pravna osoba, bez institucionalnog kontinuiteta sa sjedištem u Zagrebu. To ne znači da se u Republici Hrvatskoj prije njezinog osamostaljenja nije obavljala neka vrsta javne revizije, o čemu se više govori u dijelu pod naslovom *Povijest revizije javnog sektora u Republici Hrvatskoj*.

Prvim Zakonom o državnoj reviziji utvrđena je nadležnost Državnog ureda za reviziju, odnosno utvrđeni su subjekti revizije, predmet revizije te je dana definicija pojma revizije u smislu ovog Zakona. Također, određeno je da se opseg revizije utvrđuje godišnjim programom rada Državnog ureda za reviziju, koji donosi Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske. Osim toga, ovim Zakonom je utvrđen način obavljanja revizije, drugi poslovi iz nadležnosti Državnog ureda za reviziju, izvještavanje te suradnja sa Zastupničkim domom Sabora Republike Hrvatske, kao i ustroj i ovlasti.

Državni ured za reviziju započeo je s radom u studenome 1994. Od donošenja prvog Zakona, odnosno u ovom tridesetogodišnjem razdoblju, doneseno je nekoliko novih Zakona i nekoliko izmjena i dopuna Zakona kojima je, među ostalim, jasnije definirana i nadležnost Državnog ureda za reviziju.

NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU PREMA PROPISIMA DONESENIM OD 1993. DO 2024.

1993.

Zakon o državnoj reviziji
(Narodne novine 70/93)

Zakonom o državnoj reviziji osnovan je Državni ured za reviziju te je imao ovlasti planiranja i obavljanja revizije državnih izdataka, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, pravnih osoba s pretežitim udjelom državnog kapitala te Narodne banke Hrvatske. Revizija se obvezno obavljala jednom godišnje za državni proračun, fondove na razini Republike Hrvatske i proračune jedinica lokalne samouprave i uprave te Narodnu banku Hrvatske, a prema godišnjem programu Državnog ureda za reviziju obavljala se revizija financijskih izvještaja jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih osoba koje se u cijelosti ili djelomice financiraju iz proračuna i pravnih osoba s pretežnim udjelom državnog kapitala.

1995.

Zakon o izmjenama i dopunama
Zakona o državnoj reviziji
(Narodne novine 48/95)

Odredbe Zakona vezane za nadležnost nisu promijenjene u odnosu na Zakon o državnoj reviziji iz 1993.

NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU PREMA PROPISIMA DONESENIM OD 1993. DO 2024.

1999.

Zakon o izmjenama i dopunama
Zakona o državnoj reviziji
(Narodne novine 105/99)

Proširena je ovlast obavljanja revizije na javna poduzeća, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne samouprave i uprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te je promijenjen naziv Narodne banke Hrvatske u Hrvatska narodna banka.

2001.

Zakon o Hrvatskoj narodnoj banci
(Narodne novine 36/01)

Stupanjem na snagu Zakona o Hrvatskoj narodnoj banci u travnju 2001. prestala je nadležnost Državnog ureda za reviziju za obavljanje revizije Hrvatske narodne banke.

2001.

Zakon o reviziji pretvorbe
i privatizacije
(Narodne novine 44/01)

Državni ured za reviziju određen je kao tijelo nadležno za provođenje revizije pretvorbe i privatizacije.

2001.

Zakon o izmjenama i dopunama
Zakona o državnoj reviziji
(Narodne novine 44/01)

Nadležnost Državnog ureda za reviziju proširena je na poslove revizije postupaka pretvorbe i privatizacije te je propisano što se smatra revizijom pretvorbe i privatizacije.

2003.

Zakon o državnoj reviziji
(Narodne novine 49/03)

Donesen je službeni pročišćeni tekst Zakona o državnoj reviziji.

2004.

Zakon o izmjenama i dopunama
Zakona o državnoj reviziji
(Narodne novine 177/04)

Jasnije su određeni subjekti koji podliježu reviziji, kao i sadržaj, odnosno obuhvat postupaka revizije te je uz obvezu revidiranja državnih izdataka uvedena i obveza revidiranja državnih prihoda, definirano je što se smatra državnim приходima i rashodima te jedinicama državnog sektora.

Brisana je Hrvatska narodna banka kao subjekt koji podliježe reviziji Državnog ureda za reviziju zbog usklađenja sa Zakonom o Hrvatskoj narodnoj banci (Narodne novine 36/01).

Proširena je ovlast na obavljanje revizije korištenja sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

2007.

Zakon o financiranju političkih
stranaka, nezavisnih lista i
kandidata (Narodne novine 1/07)

Propisano je da nadzor nad financijskim poslovanjem političke stranke provodi Državni ured za reviziju i Ministarstvo financija – Porezna uprava u prvom polugodištu svake kalendarske godine za prethodnu godinu te da je Državni ured za reviziju, uz Ministarstvo financija – Poreznu upravu, nadležan za podnošenje zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka pred nadležnim sudom.

NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU PREMA PROPISIMA DONESENIM OD 1993. DO 2024.

2011.

Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe (Narodne novine 24/11)

Propisano je da je Državni ured za reviziju obavezan svake godine obaviti reviziju godišnjih financijskih izvještaja i financijskog poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika, zastupnika nacionalnih manjina i nezavisnih članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za prethodnu godinu te izvješće o obavljenoj reviziji dostaviti Hrvatskom saboru do kraja tekuće godine za prethodnu godinu. Također, propisano je da Državni ured za reviziju u okviru svoga djelokruga obavještava Državno odvjetništvo Republike Hrvatske o utvrđenim povredama navedenog Zakona.

2011.

Zakon o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11)

Odredbe Zakona o Državnom uredu za reviziju vezane za nadležnost nisu promijenjene u odnosu na Zakon o državnoj reviziji iz 1993. te sve donesene izmjene i dopune navedenog Zakona.

2019.

Zakon o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19), koji je na snazi u vrijeme izrade monografije

Definirano je da reviziji podliježu prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije.

Preciznije su definirani pojmovi u vezi sa subjektima revizije te je proširena nadležnost za obavljanje revizije na:

- pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom.

Dodana je i odredba da su političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave subjekti revizije, iako je Državni ured za reviziju obavljao reviziju navedenih subjekata prema posebnom zakonu.

Utvrđeno je i kako je Državni ured za reviziju nadležan za obavljanje revizije Hrvatske narodne banke u opsegu i na način propisan navedenim Zakonom.

Nadalje, dodane su i odredbe o provjeri provedbe naloga i preporuka u okviru posebnih revizijskih postupaka provjere, o čemu se sastavlja izvješće te da Državni ured za reviziju obavještava nadležno državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku.

Prema navedenom, najznačajnije promjene u vezi s nadležnosti Državnog ureda za reviziju odnosile su se na reviziju Hrvatske narodne banke, reviziju pre-tvorbe i privatizacije, reviziju političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne)

samouprave, provjeru provedbe naloga i preporuka te sankcioniranje subjekata revizije u vezi s neprovođenjem danih naloga i preporuka te nedostavljanjem odnosno nepravodobnim dostavljanjem plana provedbe naloga i preporuka.

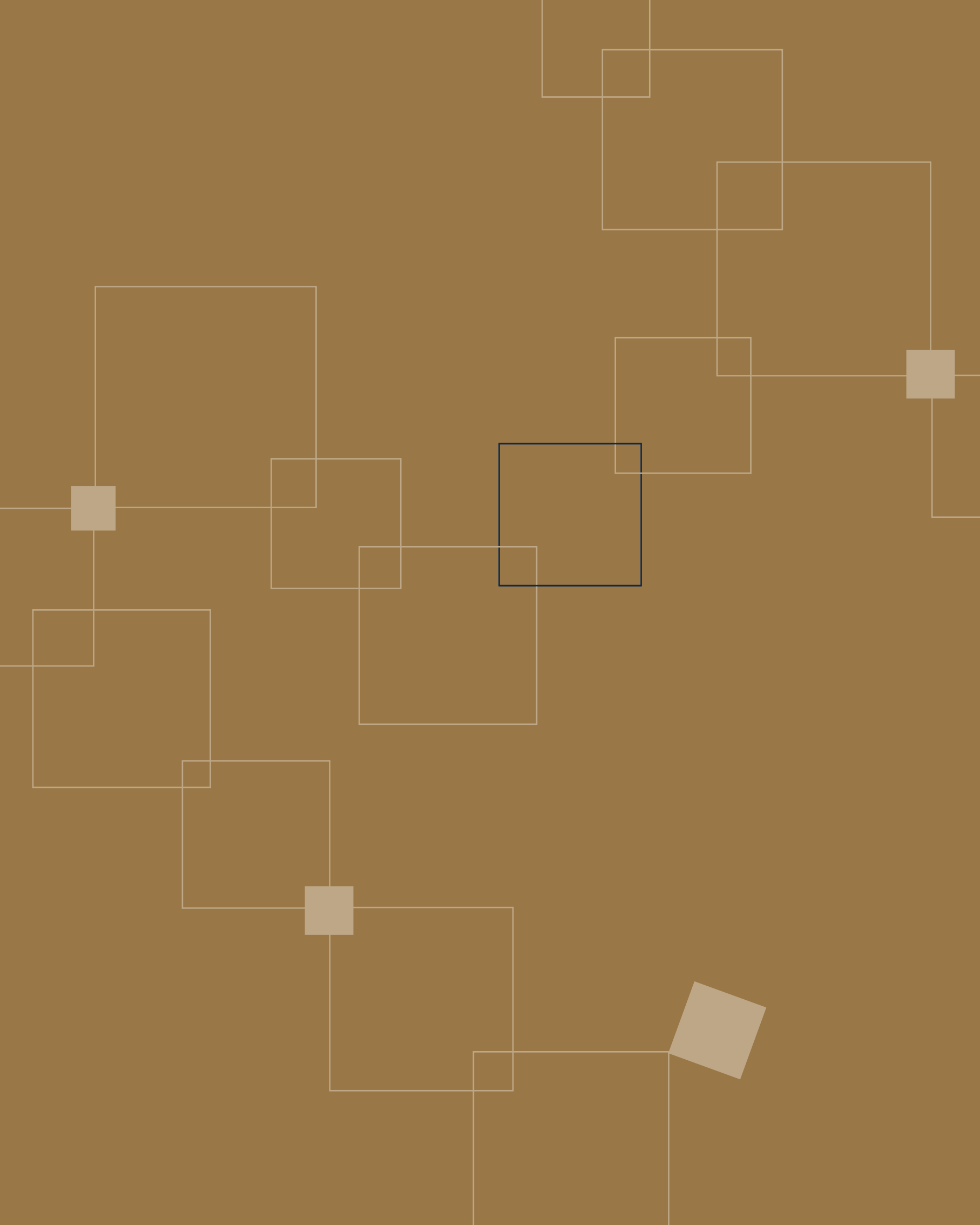
Revizija Hrvatske narodne banke bila je u nadležnosti Državnog ureda za reviziju od 1993. do 2001. te od 2019., kada je donesen novi Zakon o Državnom uredu za reviziju.

Revizija pretvorbe i privatizacije bila je izravno u nadležnosti Državnog ureda za reviziju od 2001. do 2004. Donošenjem posebnog Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije (Narodne novine 44/01) u svibnju 2001. Državni ured za reviziju određen je kao tijelo nadležno za provođenje revizije pretvorbe i privatizacije. Istodobno s donošenjem navedenog Zakona donesen je i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine 44/01), kojim je proširena nadležnost Državnog ureda za reviziju i na revizije postupaka pretvorbe i privatizacije u pravnim osobama, o čemu se više govori u dijelu pod naslovom *Revizija pretvorbe i privatizacije*.

Nadalje, donošenjem Zakona o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata (Narodne novine 1/07), nadležnost Državnog ureda za reviziju odnosila se i na nadzor, odnosno reviziju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata, o čemu se više govori u dijelu pod naslovom *Revizija političkih stranaka i drugih sudionika političkih aktivnosti*.

Donošenjem novog Zakona o Državnom uredu za reviziju 2019. određena je nadležnost Državnog ureda za reviziju u vezi s revizijom Hrvatske narodne banke, prema kojoj je Državni ured za reviziju nadležan za provjeru i ocjenu korištenja sredstava Hrvatske narodne banke kojima se neposredno ne ostvaruju ciljevi i izvršavaju zadaci propisani zakonom kojim se uređuje poslovanje Hrvatske narodne banke i zadaci propisani drugim zakonima, kao i zadaci koje Hrvatska narodna banka obavlja u skladu s Ugovorom o funkcioniranju Europske unije i Statutom Europskog sustava središnjih banaka.

Propisima kojima se uređuje nadležnost Državnog ureda za reviziju od 1994. i nadalje stvoreni su preduvjeti za obavljanje revizije javnih financija u cilju utvrđivanja odstupanja od usvojenih standarda i povrede načela zakonitosti, učinkovitosti, djelotvornosti i svrsishodnosti, poduzimanje odgovarajućih mjera za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i propusta te poduzimanje mjera kako se nepravilnosti ne bi ponavljale, u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (*INTOSAI – P 1 Limska deklaracija*). Time su također stvorene pretpostavke za pokretanje promjena u društvu, i izravno i neizravno, jer revizija mora pokretati promjene koje će se odražavati na pravilnost i učinkovitost poslovanja subjekata revizije, a neizravno i na promjene u životu građana, dajući preporuke da se javni novac i javna imovina koriste učinkovito te da se pružaju javne usluge koje će u najvećoj mogućoj mjeri pridonijeti poboljšanju životnih uvjeta odnosno okolnosti u kojima žive građani.





NEOVISNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Maja Mrzljak, mag. oec.
viša državna revizorica

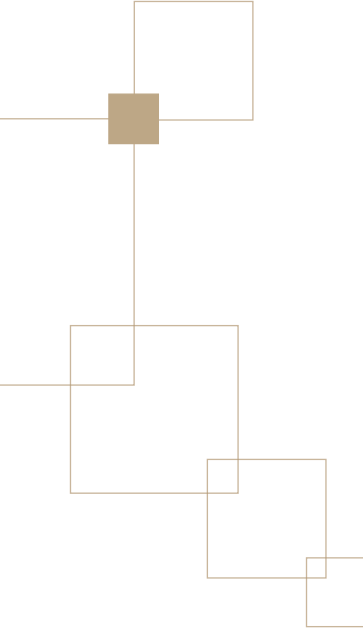
Vrhovne revizijske institucije u svakodnevnom radu svojim nalogima i preporukama utječu na izgradnju integriteta, transparentnosti i odgovornosti te javnog povjerenja obavljanjem revizije, izvještavanjem te osiguranjem odgovornosti u javnom sektoru. U svrhu davanja neovisne ocjene u vezi s pravilnosti te učinkovitosti poslovanja subjekata revizije vrhovne revizijske institucije trebaju i same biti neovisne.

NEOVISNOST VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA I DRŽAVNIH REVIZORA

Jedan od važnih čimbenika neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija je neovisnost državnih revizora. Neovisnost državnih revizora znači postojanje stručnosti u razmatranju činjenica i neustrašivost pri donošenju zaključaka na temelju kojih se oblikuje odnosno izražava mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju subjekata revizije.¹ Jedan je od netehničkih čimbenika koji mogu utjecati na revizijsku prosudbu. Od revizora se zahtijeva da budu profesionalni i neovisni u obavljanju svojih dužnosti.² Cilj neovisnosti je povećanje povjerenja javnosti u vladu, smanjenje korupcije, učinkovitije korištenje javnih resursa, veća odgovornost kada se javni resursi nenamjenski koriste ili zloupotrebljavaju te stabilniji politički sustav.³

Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija koja je zajamčena ustavom i zakonom za sobom povlači postojanje vrlo visokog stupnja inicijative i autonomije.⁴ Državni revizori obavljaju posebno važnu funkciju u onim područjima upravljanja koja su u javnom sektoru ključna za promicanje vjerodostojnosti, pravednosti

- 1 Sarwoko, I. i Agoes, S. (2014) An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, str. 273, prema Mautz, R. K. i Sharaf, H. A. (1993) *The Philosophy of Auditing*. Thirteenth Printing, American Accounting Association; Monograph No. 6. Sarasota. FL. USA., str. 206.
- 2 Eny, N. i Mappayukki, R. (2020) Moderating Role of Audit Fees on the Effect of Task Complexity and Independence towards Audit Judgment. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* 23(2): 195, prema Johari, R. i dr. (2013) Auditors' independence, experience, and ethical judgments: The case of Malaysia. *Journal of Business and Policy Research* 8(1): 100-119. i Setyaningrum, D. i Kuntadi, C. (2019) The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura* 22(1): 39-47.
- 3 INTOSAI Development Initiative (2021) SAI Independence, Literature review on supreme audit institution independence. <https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/80-literature-review-on-supreme-audit-institution-independence/file>, str. 3. Pristupljeno 23. svibnja 2024.
- 4 INTOSAI principles (2019) INTOSAI-P 1 The Lima Declaration. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>, str. 10. Pristupljeno 27. prosinca 2023.



i primjerenog ponašanja državnih dužnosnika, uz istodobno smanjenje rizika korupcije u javnom sektoru. Aktivnosti državne revizije zahtijevaju:

- organizacijsku neovisnost
- zakonsko ovlaštenje (mandat)
- neograničeni pristup zaposlenika imovini i evidencijama subjekta revizije
- dostatna financijska sredstva
- kompetentno vodstvo i zaposlenike
- podršku dionika
- revizijske standarde.⁵

Temeljnim načelima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) postavljeni su zahtjevi u vezi s ostvarenjem neovisnosti vrhovne revizijske institucije. Temeljna načela imaju povijesnu važnost te određuju ulogu i funkcije kojima bi vrhovna revizijska institucija trebala težiti. Načela mogu biti informativna vladama, parlamentima, vrhovnim revizijskim institucijama i široj javnosti te se mogu koristiti kao referenca pri utvrđivanju djelokruga vrhovnih revizijskih institucija. Pojašnjavaju ulogu vrhovnih revizijskih institucija u društvu i preduvjete za njegovo pravilno funkcioniranje i profesionalno djelovanje.⁶ Poseban naglasak na neovisnost dan je donošenjem Meksičke deklaracije o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija i Limske deklaracije, a obveznici njihove primjene su sve članice Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, uključujući i Državni ured za reviziju.⁷

Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija donesena je na sastanku XIX. Kongresa Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u Meksiku. Sadrži, među ostalim, i temeljna načela koja se odnose na neovisnost vrhovnih revizijskih institucija kao ključan uvjet za pravilnu reviziju javnog sektora:

- postojanje odgovarajućeg i djelotvornog ustavnog / statutarnog / pravnog okvira i *de facto* uredaba ovoga okvira
- neovisnost čelnika vrhovne revizijske institucije i članova kolegijalne institucije, uključujući sigurnost mandata i pravni imunitet u normalnom određenju njihovih dužnosti
- dovoljno dug mandat te potpuna diskrecija, pri udaljavanju s funkcija vrhovne revizijske institucije

5 The Institute of Internal Auditors (2006) The role of auditing in public sector governance. https://www.ca-ilg.org/sites/main/files/file-attachments/auditing_in_public_sector.pdf?1441835528, str. 4. Pristupljeno 27. prosinca 2023.

6 International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

7 International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

- neograničen pristup informacijama
- pravo i obveza izvještavanja o svom radu
- sloboda u odlučivanju o sadržaju i vremenu davanja izvještaja o revizijama te sloboda u njihovu objavljivanju
- postojanje djelotvornog popratnog mehanizma za preporuke vrhovne revizijske institucije
- financijska i upravljačka/administrativna autonomija te raspoloživost prikladnih materijalnih, monetarnih i ljudskih resursa.⁸

Limska deklaracija donesena je 1977. kako bi osigurala kriterije za neovisnu i učinkovitu reviziju javnog sektora. Prema Limskoj deklaraciji, vrhovne revizijske institucije mogu postići svoje zadaće samo ako su neovisne od subjekata revizije i zaštićene od vanjskih utjecaja. Limska deklaracija prepoznaje činjenicu da državne institucije ne mogu biti potpuno neovisne te bi vrhovne revizijske institucije trebale imati funkcionalnu i organizacijsku neovisnost i osigurana financijska sredstva potrebna kako bi provele i izvršile svoja zakonska ovlaštenja (mandat).⁹

FUNKCIONALNA NEOVISNOST

Prema Limskoj deklaraciji, vrhovne revizijske institucije mogu ispunjavati svoje zadatke objektivno i učinkovito samo ako su neovisne od jedinice revidiranja i ako su zaštićene od vanjskog utjecaja. Iako državne institucije ne mogu biti apsolutno neovisne jer su one dio države kao cjeline, vrhovne revizijske institucije trebaju imati potrebnu funkcionalnu i organizacijsku neovisnost za ispunjavanje njihovih zadataka. Osnivanje vrhovnih revizijskih institucija i potreban stupanj njihove neovisnosti treba biti utvrđen ustavom države, a ostale detalje treba urediti zakonom. Posebno treba, putem vrhovnog suda, osigurati primjerenu zakonsku zaštitu od bilo kakvog uplitanja u neovisnost i revizijske ovlasti.¹⁰ S tim u vezi, neovisnost Državnog ureda za reviziju utvrđena je Ustavom Republike Hrvatske od 2010. (Narodne novine 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 i 5/14).

⁸ International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

⁹ International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

¹⁰ INTOSAI principles (2019) INTOSAI-P 1 The Lima Declaration. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

Prema odredbama članka 54. Ustava Republike Hrvatske Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu. Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor, koji o njegovu radu izvješćuje Hrvatski sabor. Osnivanje, ustrojstvo, nadležnost i način rada Državnog ureda za reviziju uređuje se zakonom.

Prvi Zakon o državnoj reviziji donesen je 30. lipnja 1993., a njime je uređena revizija državnih izdataka, revizija financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, pravnih osoba s pretežnim udjelom državnog kapitala te Narodne banke Hrvatske.¹¹ Zakonom o Državnom uredu za reviziju koji je donesen 2011., kao i onim donesenim 2019. (kojim je utvrđena nadležnost Državnog ureda za reviziju za obavljanje revizije Hrvatske narodne banke), uređuju se osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada te druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju. Prema odredbi članka 3. navedenog Zakona (Narodne novine 25/19), Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu. Posebno je važno istaknuti da prema odredbama članka 19. Zakona Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskoga sabora, ako glavni državni revizor ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskome saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. Opseg godišnjeg programa i plana rada utvrđuje se na temelju:

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

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Prema članku 16. navedenog Zakona, glavni državni revizor donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju, čime je osigurana funkcionalna neovisnost Državnog ureda za reviziju.¹²

¹¹ Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93

¹² Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

Odredbama članaka od 26. do 30. Zakona o Državnom uredu za reviziju, reviziju obavljaju ovlašteni državni revizori. Ovlašteni državni revizor je neovisna stručna osoba koja posjeduje certifikat ovlaštenoga državnog revizora. Državni ured za reviziju može radi rješavanja specifičnih pitanja angažirati posebnog stručnjaka kao vanjskog suradnika koji je dužan postupati u skladu sa standardima i pravilima koje primjenjuje Državni ured za reviziju. Kandidata za ovlaštenoga državnog revizora Državni ured za reviziju prima na rad putem javnog natječaja.

Stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora uređuje se unutarnjim normativnim aktima Državnog ureda za reviziju. Ispit za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora polaže se pred povjerenstvom koje imenuje glavni državni revizor. Osobi koja položi ispit glavni državni revizor izdaje certifikat ovlaštenoga državnog revizora. Kandidat za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora mora imati najmanje pet godina radnog iskustva u struci, od kojih najmanje tri godine na revizorskim poslovima i položen opći dio državnog stručnog ispita, osim ako je oslobođen prema odredbama zakona koje se odnose na državne službenike i namještenike. Ovlašteni državni revizor ne smije biti član nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekata revizije.¹³ Navedeno ograničenje u obavljanju revizije služi očuvanju neovisnosti ovlaštenoga državnog revizora.

ORGANIZACIJSKA NEOVISNOST

Prema Limskoj deklaraciji neovisnost vrhovnih revizijskih institucija je čvrsto povezana s neovisnošću njezinih članova. Članovi se definiraju kao one osobe koje moraju donositi odluke za vrhovnu revizijsku instituciju i odgovorne su za ove odluke prema trećim stranama, odnosno članovima svoga kolegijalnog tijela ili čelniku monokratski organizirane vrhovne revizijske institucije. Neovisnost članova, također, treba biti zajamčena ustavom. Posebno postupci opoziva, što isto treba urediti ustavom, ne smiju narušavati neovisnost članova. Metode imenovanja i opoziva članova ovise o ustavnom ustroju određene države. S obzirom na njihovu karijeru, državni revizori ne smiju biti izvrgnuti utjecajima jedinica revidiranja i ne smiju biti ovisni o njima.¹⁴

¹³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

¹⁴ INTOSAI principles (2019) INTOSAI-P 1 The Lima Declaration. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

Prema odredbama članka 5. i 6. Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19) u Državnom uredu za reviziju ustrojavaju se Središnji ured i područni uredi. Detaljnije ustrojstvo i način rada Državnog ureda za reviziju uređeno je Statutom (prvi Statut Državnog ureda za reviziju donio je glavni državni revizor 5. svibnja 1994.) i drugim unutarnjim normativnim aktima, koje donosi glavni državni revizor. Središnji ured i područni uredi djeluju na čitavom teritoriju Republike Hrvatske.¹⁵ Nadalje, odredbama članka od 14. do 18. navedenog Zakona utvrđeno je upravljanje Državnim uredom za reviziju, uključujući proces imenovanja i razrješenja glavnoga državnog revizora i njegovog zamjenika. Propisano je da Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog odbora nadležnog za izbor i imenovanja, uz mišljenje odbora nadležnog za financije i državni proračun na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Glavni državni revizor ima imunitet kao i zastupnici u Hrvatskome saboru. Šest mjeseci prije isteka mandata obavještava odbor nadležan za izbor i imenovanja o isteku svoga mandata te predaje osobni zahtjev za prestanak mandata odboru nadležnom za izbor i imenovanja. Nastavlja obavljati dužnost do imenovanja novoga glavnoga državnog revizora. Također, glavni državni revizor obvezan je šest mjeseci prije isteka mandata zamjenika glavnoga državnog revizora dati prijedlog Hrvatskome saboru za imenovanje svog zamjenika.

Hrvatski sabor će glavnoga državnog revizora razriješiti dužnosti prije isteka vremena na koje je imenovan:

- ako to sam zatraži
- ako uz svoj pristanak bude imenovan na drugu dužnost
- ako trajno izgubi sposobnost obavljanja svoje dužnosti
- ako bude pravomoćno osuđen za kazneno djelo.

Glavni državni revizor ima zamjenika kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog glavnoga državnog revizora, na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Zamjenik glavnoga državnog revizora u slučaju spriječenosti zamjenjuje glavnoga državnog revizora u obavljanju njegovih dužnosti i obavlja poslove koje mu odredi glavni državni revizor. Odredbe o razrješenju i udaljenju s dužnosti glavnoga državnog revizora odnose se i na zamjenika glavnoga državnog revizora. Glavni državni revizor i zamjenik glavnoga državnog revizora su državni dužnosnici u Državnom uredu za reviziju.

¹⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19



FINANCIJSKA NEOVISNOST

Prema Limskoj deklaraciji, vrhovnim revizijskim institucijama treba osigurati financijska sredstva za ispunjavanje njihovih zakonskih ovlaštenja (mandata). Ako je potrebno, vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti da od javnog tijela koje odlučuje o državnom proračunu izravno traže potrebna financijska sredstva. Vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti da u okviru svojih odgovornosti koriste dodijeljena im sredstva pod posebnom glavom proračuna.¹⁶

Navedeni zahtjevi vezani za financijsku neovisnost ispunjeni su u cijelosti od 2019. donošenjem Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19). Prema odredbama članka 4. navedenog Zakona, sredstva za rad Državnog ureda za reviziju osiguravaju se u državnom proračunu Republike Hrvatske. Državni ured za reviziju, u skladu s odredbama zakona kojim se uređuju proračunski procesi, do 1. lipnja tekuće godine izrađuje prijedlog financijskog plana za iduću godinu i projekcija za sljedeće dvije godine te ga dostavlja odboru Hrvatskoga sabora nadležnom za financije i državni proračun i Ministarstvu financija. Vlada Republike Hrvatske, na prijedlog Ministarstva financija, dostavlja odboru Hrvatskoga sabora nadležnom za financije i državni proračun mišljenje o prijedlogu financijskog plana za iduću godinu i projekcija za sljedeće dvije godine. Odbor Hrvatskoga sabora nadležan za financije i državni proračun odobrava prijedlog financijskog plana za iduću godinu i projekcije za sljedeće dvije godine do kraja lipnja tekuće godine i upućuje ga Ministarstvu financija radi uvrštavanja u prijedlog državnog proračuna Republike Hrvatske za iduću godinu i projekcije za sljedeće dvije godine te ga dostavlja Državnom uredu za reviziju. Na postupak donošenja izmjena i dopuna financijskog plana Državnog ureda za reviziju na odgovarajući se način primjenjuju odredbe ovoga članka za postupak donošenja financijskog plana Državnog ureda za reviziju. Državni ured za reviziju samostalno raspoređuje i upravlja sredstvima za rad osiguranim u državnom proračunu Republike Hrvatske. Državni ured za reviziju može ostvarivati vlastite prihode koje može koristiti za unaprjeđenje rada Državnog ureda za reviziju u skladu s unutarnjim normativnim aktom Državnog ureda za reviziju.

¹⁶ INTOSAI principles (2019) INTOSAI-P 1 The Lima Declaration. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> Pristupljeno 24. svibnja 2024.

RAZVOJ NEOVISNOSTI DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Rad Državnog ureda za reviziju od njegovog osnutka obilježilo je jačanje neovisnosti u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, koji postavljaju zahtjeve neovisnosti vrhovne revizijske institucije. Navedeni standardi koji su bili na snazi u vrijeme donošenja prvog Zakona o državnoj reviziji postavljaju zahtjeve pred vrhovne revizijske institucije prema kojima one trebaju sačuvati neovisnost i objektivnost kako bi ispunile svoju ulogu, a pritom se neovisnost vrhovne revizijske institucije odnosi na neovisnost od zakonodavstva, izvršne vlasti te od subjekta revizije. S obzirom na to da je odredbama Zakona o državnoj reviziji, a kasnije i Zakona o Državnom uredu za reviziju, propisano da se revizija obavlja na način i prema postupcima određenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, navedenim odredbama Zakona osigurani su preduvjeti za jačanje neovisnosti revizora i Državnog ureda za reviziju u cjelini, (u nastavku je dan pregled donošenja Zakona o državnoj reviziji i njegovih izmjena i dopuna te Zakona o Državnom uredu za reviziju i njegovih izmjena i dopuna).

Iz navedenih zakonskih izmjena vidljiv je razvoj neovisnosti Državnog ureda za reviziju. Napredak u ostvarenju neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija procjenjuje Svjetska banka izračunavanjem indeksa (engl. *The Supreme Audit Institutions Independence Index (InSAI)*) tako da mjeri elemente neovisnosti prema načelima iz Meksičke deklaracije.¹⁷ Prema indeksu Svjetske banke, Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija koja je na dobrom putu prema neovisnosti.¹⁸

¹⁷ INTOSAI Development Initiative (2021) SAI Independence, Literature review on supreme audit institution independence. <https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/80-literature-review-on-supreme-audit-institution-independence/file>, str. 4-6. Pristupljeno: 23. svibnja 2024.

¹⁸ Svjetska banka, Supreme Audit Institutions, Regional Data. <https://insai.worldbank.org/regional-data>. Pristupljeno 24. svibnja 2024.

ZAKONSKO ODREĐENJE NEOVISNOSTI DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU



Izvor: Mrzljak, Maja (2024) Neovisnost Državnog ureda za reviziju. Riznica 10: 41-48.



ETIKA U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU

Ivana Kliman, univ. spec. oec.
viša državna revizorica

Razvoj i primjena etičkih načela i standarda od velike je važnosti za rad vrhovnih revizijskih institucija. Razvojem etike kao discipline razvila se poslovna etika, a u okviru nje i profesionalna etika koja se odnosi na pojedinu profesiju. Specifičnosti revizije kao profesije dovele su do razvoja etičkih načela i standarda koji se odnose na trgovačka društva registrirana za poslove revizije te rad i djelovanje vrhovnih revizijskih institucija. Etičkim vrijednostima želi se zaštititi revizija kao profesija te osigurati njezino provođenje na najvišoj razini, kada se govori o radu i odgovornosti revizora.

Vrhovne revizijske institucije vođene su u svom radu i djelovanju standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) odnose se, među ostalim, na standarde financijske revizije, revizije učinkovitosti, transparentnosti i druge standarde, a sadrže i Etički kodeks (ISSAI 130) kao smjernicu vrhovnim revizijskim institucijama u donošenju njihovih vlastitih etičkih kodeksa.

DEFINICIJA I ZNAČAJ ETIKE U VRHOVNIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA

Etika je kao znanost široko rasprostranjena u društvu te tako i u pojedinim profesijama. Postoji mnoštvo definicija etike, ali svima je u srži da je etika znanost koja proučava ljudsko djelovanje u skladu s određenim moralnim načelima, vrijednostima i standardima. Riječ etika dolazi od grčke riječi *êthos*, što znači običaj, narav, karakter. Podrazumijeva ukupnost proučavanja smisla i ciljeva moralnih htijenja, temeljnih kriterija za moralno vrednovanje kao i zasnovanost izvora morala.¹

Etika je filozofija morala ili filozofsko razmišljanje o moralu, moralnim problemima i moralnim sudovima čiji su predmet, najopćenitije rečeno, ljudsko djelovanje, i to moralno relevantno djelovanje te različiti oblici moralnog argumentiranja, obrazloženja i opravdanja morala.²

Moral se definira kao ukupnost nepisanih društvenih načela, normi, ideala, običaja o ponašanju i odnosima među ljudima koji se nameću savjesti pojedinca i zajednice, a u skladu s općim kriterijima o dobru koji vladaju u određenom društvu.³

¹ Anić, Vladimir i Goldstein, Ivo (2000) Rječnik stranih riječi. Zagreb: Novi Liber, str. 399.

² Kregar, Josip i dr. (2016) Etika u politici i javnoj upravi. Zagreb: Novi informator, str. 13.

³ Anić, Vladimir i Goldstein, Ivo (2000) Rječnik stranih riječi. Zagreb: Novi Liber, str. 880.

Kada govorimo o moralu kao skupu nepisanih pravila ponašanja društva, neizbježno je istaknuti i moralnu odgovornost pojedinca i društva kao cjeline. Moralna odgovornost je najosobnije i neotuđivo ljudsko vlasništvo te najdragocjenije ljudsko pravo. Ne može se oduzeti, podijeliti, ustupiti, založiti ili pohraniti na sigurno. Moralna odgovornost je bezuvjetna i beskrajna, a očituje se u neprestanoj strepnji da se nije dovoljno očitovala.⁴ Iz navedenog proizlazi da pojedinac treba preispitivati je li njegovo djelovanje u skladu s općeprihvaćenim društvenim normama, kako u privatnom životu, tako i u profesionalnom djelovanju.

Kako je već navedeno, etika je kao znanost rasprostranjena u mnogim područjima djelovanja, od medicine, sporta, gospodarstva, javnog sektora i drugih područja.

Kada se govori o poslovnoj etici, najčešće se govori o etici u gospodarskom poslovanju te poslovanju subjekata u javnom sektoru. Poslovna etika određuje sustav vrijednosti, pravila i procedura na kojima se temelji poslovanje subjekta te stavlja naglasak na etičku odgovornost poslovanja i njegovih pojedinih nositelja.⁵

Povećanjem potrebe za strožim regulatornim okvirom u pojedinim profesijama ili industrijama u kojima postoji prisutnost većeg rizika etike i usklađenosti uspostavljaju se dodatni vrijednosni standardi ili kodeksi profesionalnog ponašanja koji određuju vrlo visoke kazne za njihovo nepoštivanje kako bi se smanjili potencijalni rizici, a time i sačuvao ugled poslovnog subjekta. U tom kontekstu, kao dio poslovne etike pojavljuje se profesionalna etika koja uključuje standarde, kodekse i pravila koja određuju kako bi se pripadnici pojedinih profesija ili industrija, poput odvjetnika, revizora i drugih, trebali ponašati pri obavljanju svog posla.⁶

Zbog različitih dvojbi i nedoumica pred kojima se pojedinci mogu naći, doneseni su brojni etički kodeksi za različite profesije koje pojedincima pomažu u donošenju ispravnih odluka.

Budući da vrhovne revizijske institucije promiču etiku i etičko ponašanje u javnom sektoru, i same trebaju biti primjer institucija koje poštuju načela i pravila utvrđena etičkim kodeksima, odnosno biti primjer institucija koje svojim djelovanjem promiču etička načela i vrijednosti. Na navedeno upućuje i INTOSAI – P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija – stvaranje promjena u životima građana, standard koji ističe načela i postupke kojima bi se vrhovne revizijske institucije trebale rukovoditi u cilju postizanja pozitivnih promjena u životima građana i stvaranju dodane vrijednosti, kako za subjekte revizije, tako i za društvo u cjelini.

⁴ Bauman, Zygmunt (2009) *Postmoderna etika*. Zagreb: Zagrebački holding, Podružnica AGM, str. 310.

⁵ Vig, Silvija (2019) *Poslovna etika*. Zagreb: Cadupo, str. 57.

⁶ Vig, Silvija (2019) *Poslovna etika*. Zagreb: Cadupo, str. 56.

Da bi vrhovna revizijska institucija stekla i održala integritet, vrlo je važno da se njezini zaposlenici ponašaju i djeluju u skladu s načelima i vrijednostima utvrđenima etičkim kodeksom ili drugim odgovarajućim aktom. Ponašanje i profesionalno djelovanje svih zaposlenika, posebno upravljačkog dijela vrhovne revizijske institucije i državnih revizora, utječe na povjerenje građana i šire javnosti u rad same institucije.

Zbog specifičnosti revizije kao profesije te svih mogućih rizika s kojima se revizori susreću u svom radu (interes zainteresiranih skupina ili pojedinaca o poslovanju subjekta revizije, sukobi interesa i drugi rizici), razumno je usvajanje pravila ponašanja za revizore. Ovo je posebno naglašeno kod vrhovnih revizijskih institucija jer one u prvome redu štite javni interes.

Pomoću smjernica, pravila i procedura vrhovna revizijska institucija treba poslati jasnu poruku svim zaposlenicima da uvijek i u svim okolnostima moraju postupati etično u skladu s vrijednostima i načelima iznesenima u etičkom kodeksu. To je zapovijed koja treba biti upisana u svijest svakoga državnog revizora.⁷

Na XVI. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija održanom 1998. u Montevideu usvojen je prvi etički kodeks namijenjen vrhovnim revizijskim institucijama. Zbog promjena u okruženju u kojem djeluju vrhovne revizijske institucije, novi etički kodeks usvojen je na XXII. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u Abu Dhabiju u prosincu 2016. Uspostavom profesionalnog okvira Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (IFPP) etički kodeks sadržan je u ISSAI 130 Etičkom kodeksu, koji predstavlja temeljni dokument, odnosno polazište koje vrhovnim revizijskim institucijama daje smjernice za izradu vlastitih etičkih kodeksa.

„ISSAI 130 Etički kodeks navodi da su vrhovne revizijske institucije vođene visokim očekivanjima te moraju zavrijediti povjerenje svih zainteresiranih strana (građana, zakonodavne i izvršne vlasti, subjekata revizije i drugih). Moraju biti primjer i poticati povjerenje i kredibilitet. Etičko ponašanje je ključna sastavnica u uspostavljanju i održavanju potrebnog povjerenja i ugleda vrhovnih revizijskih institucija.”⁸

U skladu s ISSAI 130 Etičkim kodeksom većina vrhovnih revizijskih institucija usvojila je vlastite etičke kodekse. Među ostalim, jedan od razloga za usvajanje vlastitih etičkih kodeksa su gospodarska, kulturološka, sociološka i druga obilježja okruženja u kojem vrhovna revizijska institucija djeluje. Državni ured za reviziju usvojio je vlastiti Etički kodeks koji se temelji na smjernicama sadržanima u ISSAI 130 Etičkom kodeksu i usklađen je s njima.

7 Rogošić, Nediljka i Pernar, Lidija (2020) Etika vrhovnih revizijskih institucija i jačanje etičnosti u javnom sektoru. U: Akrap, Verica i dr. Državna revizija (str. 376). Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

8 Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (2019) ISSAI 130 Etički kodeks. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> Pristupljeno 16. travnja 2024.

ETIKA U REVIZIJSKOJ PROFESIJI DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Od svog osnivanja i početka djelovanja 1994. Ured posebnu pozornost posvećuje etičkom radu i djelovanju, odnosno u svom radu rukovodi se važećim etičkim standardima u revizijskoj profesiji. O važnosti primjene etičkih standarda pri obavljanju revizije govori i Zakon o Državnom uredu za reviziju, kojim je, među ostalim, propisano da se revizija obavlja u skladu s utvrđenim Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija i etičkim kodeksom vrhovne revizijske institucije. U skladu s razvojem etičkih standarda, Ured je usklađivao i donosio izmjene dokumenata koji sadrže pravila etičkog ponašanja.

Okosnicu za razvoj pravila etičkog ponašanja, utvrđivanje rizika i razvoj kontrolnih mehanizama čini Etički okvir Ureda. Etički okvir Ureda, koji je donio glavni državni revizor u prosincu 2020., dokument je koji sadrži polazišne osnove za uspostavljanje etičke prakse te daje smjernice i naputke za etičko ponašanje i djelovanje svih zaposlenika Ureda.

Brojni su zakoni i drugi akti kojima je uređen rad državnih službenika, pa tako i državnih revizora. U nastavku se navode temeljni propisi koji se primjenjuju na rad Ureda, a čine njegov Etički okvir:

- Zakon o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19)
- Zakon o obvezama i pravima državnih dužnosnika (Narodne novine 101/98, 135/98, 105/99, 25/00, 73/00, 30/01, 59/01, 114/01, 153/02, 163/03, 16/04, 30/04, 121/05, 151/05, 141/06, 17/07, 34/07, 107/07, 60/08, 38/09, 150/11, 22/13, 102/14, 103/14, 3/15, 93/16, 44/17 i 66/19)
- Zakon o sprječavanju sukoba interesa (Narodne novine 143/21 i 36/24)
- Zakon o državnim službenicima (Narodne novine 155/23)
- Zakon o zaštiti prijavitelja nepravilnosti (Narodne novine 46/22)
- Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 78/15 i 102/19)
- Etički kodeks državnih službenika (Narodne novine 40/11 i 13/12)
- Etički kodeks Državnog ureda za reviziju
- ISSAI 130 Etički kodeks.

Navedenim propisima uređeno je:

- ustrojstvo, nadležnost, upravljanje, način rada i izvješćivanje Ureda
- obveze i prava državnih dužnosnika Ureda, državnih revizora te državnih službenika i namještenika zaposlenih u Uredu
- sprječavanje sukoba između privatnog i javnog interesa u obavljanju javnih dužnosti

- prijava nepravilnosti u radu tijela državne uprave i drugim tijelima javne vlasti
- uspostava i razvoj sustava unutarnjih kontrola i unutarnje revizije u javnom sektoru te
- pravila ponašanja i etičke vrijednosti kojih se u svom radu moraju pridržavati državni dužnosnici, državni revizori te državni službenici i namještenici.

Kada se govori o etici i njezinoj primjeni u Uredu, najvažniji dokument je Etički kodeks Državnog ureda za reviziju, koji je podijeljen u nekoliko dijelova.



Etički kodeks je dokument koji donosi glavni državni revizor, a namijenjen je Uredu kao vrhovnoj revizijskoj instituciji i svim zaposlenicima. Sadrži etičke vrijednosti i načela na kojima se temelji ponašanje svih zaposlenika, daje upute kako ugraditi etičke vrijednosti u svakodnevni rad i život te u posebne okolnosti u kojima Ured organizira i obavlja poslove iz svoje nadležnosti.⁹

Temeljni je dokument kojim su uređena pravila ponašanja i odgovornost svih zaposlenika Ureda i u osobnom i u profesionalnom djelovanju.

Etički kodeks donio je, u skladu sa svojim ovlastima, glavni državni revizor u prosincu 2020. te je objavljen na internetskim stranicama Ureda, zamijenivši do tada važeći Kodeks profesionalne etike državnih revizora iz kolovoza 2016.

⁹ Državni ured za reviziju (2020) Etički kodeks Državnog ureda za reviziju. <https://www.revizija.hr/etika/etika-u-uredu/eticki-kodeks-drzavnog-ureda-za-reviziju/1415>, str. 2. Pristupljeno 17. travnja 2024.

TEME LJNE ETIČKE VRIJEDNOSTI

Etičke vrijednosti sadržane u ISSAI 130 Etičkom kodeksu te utvrđene Etičkim kodeksom u jednakoj se mjeri odnose na Ured kao cjelinu, državne dužnosnike, državne revizore te sve druge zaposlenike Ureda.

Odnose se na:

- integritet
- neovisnost i objektivnost
- kompetentnost
- profesionalno ponašanje te
- povjerljivost i transparentnost.

Pridržavanje navedenih etičkih vrijednosti zahtijeva odgovornost državnih revizora, stjecanje novih znanja i vještina, nepristranost i poštenje u radu te zaštitu javnog interesa. Nadalje, zahtijeva se etičko upravljanje Uredom, pravodobno izvještavanje te otvorena komunikacija i suradnja sa zainteresiranim stranama.

Odgovornost za primjenu odredbi Etičkog kodeksa podijeljena je između državnih dužnosnika Ureda, rukovoditelja pojedinih odjela, državnih revizora, državnih službenika i namještenika zbog različite odgovornosti i radnih zadataka koje obavljaju te Ureda kao cjeline. Odgovornost Ureda kao vrhovne revizijske institucije polazište je na kojem se temelji odgovornost državnih dužnosnika, državnih revizora te svih drugih zaposlenika Ureda.

Ured kao vrhovna revizijska institucija odgovoran je za uspostavu i primjenu etičkih standarda, procjenu rizika neetičkog ponašanja te uspostavu kontrolnih mehanizama.

■ Temeljne etičke vrijednosti ■



Kao što se navodi u Etičkom kodeksu, integritet predstavlja jednu od glavnih etičkih vrijednosti, prema kojoj su svi zaposlenici Ureda, bilo državni revizori, bilo drugi zaposlenici, dužni tijekom rada i u osobnim odnosima pridržavati se visokih standarda ponašanja te postupati pošteno, iskreno i pouzdano, u dobroj vjeri i u javnom interesu.¹⁰ U radu državnih revizora bitno je poštovati dostojanstvo drugih državnih revizora, zaposlenika Ureda i zaposlenika subjekata revizije te svakome pristupiti s poštovanjem.

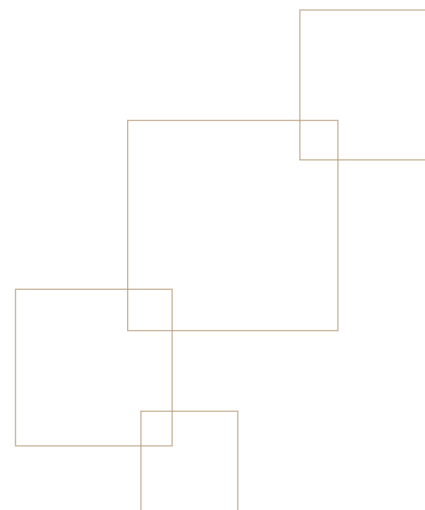
Neovisnost i objektivnost Ureda utvrđena je Ustavom Republike Hrvatske, koji utvrđuje Ured kao najvišu revizijsku instituciju Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu. Načelo neovisnosti i objektivnosti nalaže da državni revizori u svom radu moraju biti objektivni i nepristrani te donositi objektivne zaključke temeljene na činjenicama utvrđenima tijekom procesa obavljanja revizije. Primjena Etičkog kodeksa te izrada smjernica za njegovu primjenu dio je Strateškog plana Ureda za razdoblje od 2023. do 2027. u okviru područja koje se odnosi na jačanje institucionalnog i pravnog okvira, a sve u cilju očuvanja neovisnosti Ureda.

Kompetentnost zahtijeva od državnih revizora neprekidno usavršavanje postojećih te stjecanje novih znanja i vještina koje su nužne za obavljanje njihovih radnih zadataka. Potrebna razina kompetentnosti za pojedina radna mjesta utvrđena je unutarnjim aktom koji uređuje unutarnji red Ureda i sistematizaciju radnih mjesta, dok istodobno Ured pruža podršku državnim revizorima u trajnoj izobrazbi kako bi se održala potrebna razina stručnosti u radu.

Od državnih revizora zahtijeva se profesionalno ponašanje prema kojemu trebaju čuvati i štiti i osobni i ugled Ureda te primjena važećih zakona, standarda i drugih propisa u obavljanju svojih radnih zadataka.

Budući da, u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI), Ured kao vrhovna revizijska institucija promiče transparentnost u javnom sektoru, od njega se očekuje i zahtijeva najviša razina odgovornosti i transparentnosti. Jedan od načina na koji se spomenuto postiže je pravodobna objava izvješća o radu, izvješća o obavljenim revizijama te otvorena komunikacija s javnošću. S druge strane, državni revizori dužni su čuvati sve povjerljive informacije koje saznaju u procesu obavljanja revizije te ih koristiti isključivo u svrhu obavljanja revizije. Navedeno je, među ostalim, propisano i odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju.

¹⁰ Državni ured za reviziju (2020) Etički kodeks Državnog ureda za reviziju. <https://www.revizija.hr/etika/etika-u-uredu/eticki-kodeks-drzavnog-ureda-za-reviziju/1415>, str. 4. Pristupljeno 17. travnja 2024.



KONTROLNI MEHANIZMI

Kako bi osigurao pridržavanje etičkih vrijednosti, Ured je uspostavio nekoliko kontrolnih mehanizama, odnosno donio unutarnje akte kojima je propisano pridržavanje etičkih načela i standarda. Kontrolni mehanizmi uspostavljaju se u cilju smanjenja rizika s kojima se državni revizori susreću u svom radu. Kako bi se osiguralo da svi zaposlenici budu upoznati sa sadržajem Etičkog kodeksa, on je objavljen na internetskim stranicama Ureda, a zaposlenici su obvezni potpisati izjavu kojom izjavljuju da su upoznati sa sadržajem i primjenom samog Etičkog kodeksa.

Nadalje, Etički okvir sadrži upitnik pomoću kojeg državni revizori mogu preispitati svoje postupanje tijekom revizije dajući odgovore na pitanja koja se odnose na poštivanje etičkih vrijednosti tijekom procesa obavljanja revizije, odnose prema državnim revizorima iz revizorskog tima, zaposlenicima subjekata revizije i druga pitanja.

Kako bi se očuvalo načelo neovisnosti i objektivnosti kao jedno od najvažnijih revizijskih načela te etičkih vrijednosti, prije početka obavljanja revizije, državni revizori obvezni su potpisati izjavu kojom izjavljuju nepostojanje razloga koji bi mogli narušiti njihovu neovisnost i objektivnost u procesu obavljanja revizije. Na navedeni način osigurava se nepristranost u radu državnih revizora. Osim toga, nakon objave izvješća o obavljenoj reviziji, subjektima revizije dostavlja se upitnik kako bi se dobile povratne informacije od subjekata revizije o radu državnih revizora koji se ocjenjuje ocjenom od jedan do pet. Tijekom proteklog petogodišnjeg razdoblja subjekti revizije ocijenili su rad državnih revizora s prosječnom ocjenom 4,8.

POVJERENSTVO ZA ETIKU

Primjenu Etičkog kodeksa u Uredu promiče i prati Povjerenstvo za etiku, koje je imenovao glavni državni revizor iz redova državnih revizora. Osim državnih revizora, članovi Povjerenstva za etiku mogu biti i drugi zaposlenici (državni službenici) Ureda. Povjerenstvo se sastoji od tri člana (povjerenika za etiku) i zamjenika člana. Ono prati primjenu Etičkog kodeksa u Uredu, promiče etičko ponašanje, zaprima pritužbe na neetičko ponašanje i postupanje državnih revizora i državnih službenika, provodi postupak ispitivanja osnovanosti pritužbe te vodi evidenciju o zaprimljenim pritužbama.¹¹

¹¹ Državni ured za reviziju (2021) Pravilnik o postupanju Povjerenstva za etiku u Državnom uredu za reviziju, str. 2.

Način postupanja Povjerenstva za etiku po zaprimljenoj pritužbi na kršenje odredbi Etičkog kodeksa ili Etičkog kodeksa državnih službenika te druga pitanja u vezi s radom Povjerenstva utvrđeni su Pravilnikom o postupanju Povjerenstva za etiku, koji je donio glavni državni revizor u veljači 2021.

Od početka svog djelovanja Povjerenstvo je zaprimilo pet pritužbi na kršenje odredbi Etičkog kodeksa koje su riješene putem pisanih očitovanja i sastanaka održanih s državnim revizorima u vezi sa sadržajem zaprimljenih pritužbi.

Povjerenstvo za etiku redovito sudjeluje u izobrazbi koju organiziraju nadležne institucije, a koja se odnosi na postupanje samog Povjerenstva, primjenu Etičkog kodeksa i druga pitanja važna za njegov rad.

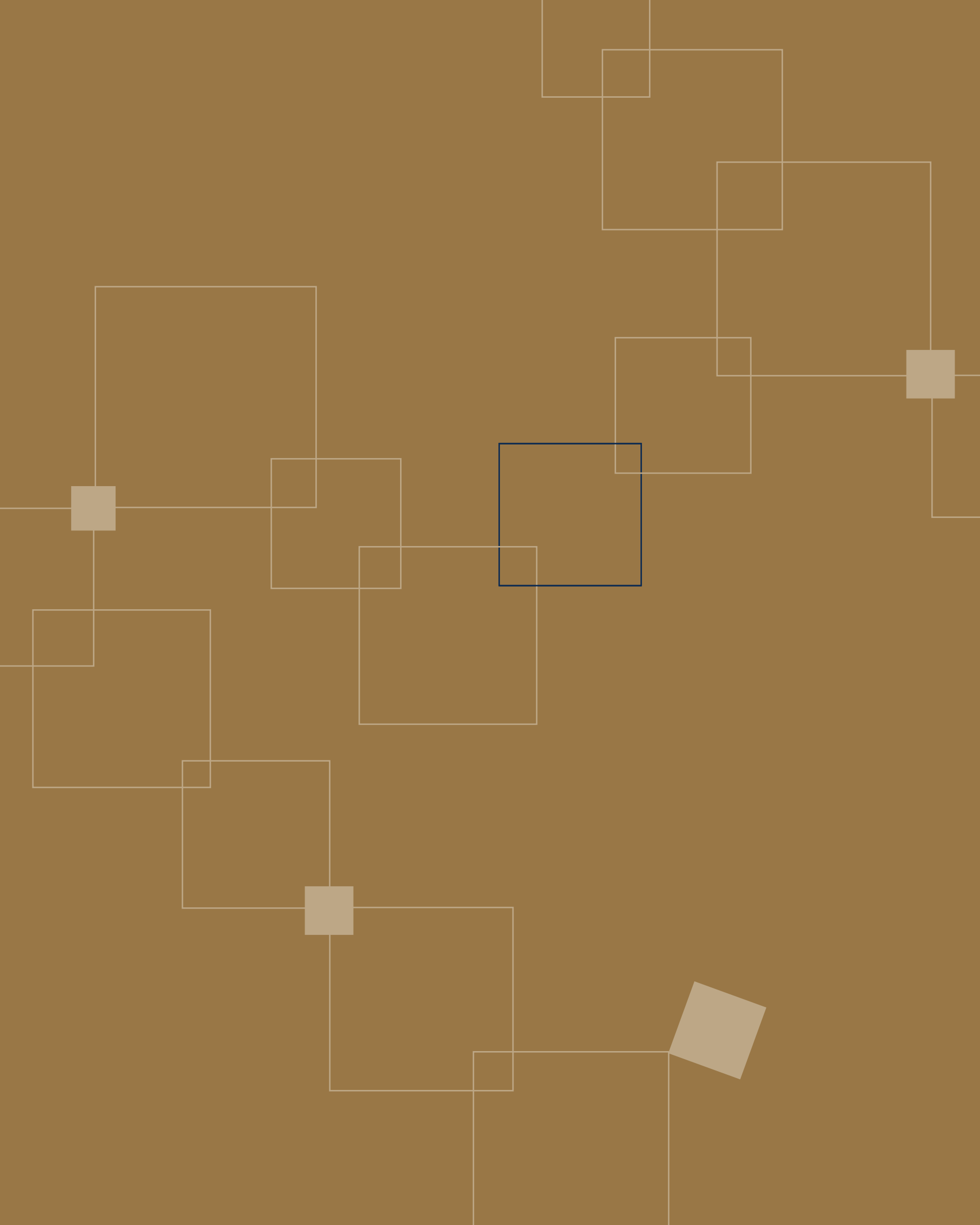
SUDJELOVANJE U MEĐUNARODNIM AKTIVNOSTIMA

U cilju jačanja primjene etičkih načela i standarda te razmjene iskustva i najbolje prakse s drugim vrhovnim revizijskim institucijama, Ured je, u okviru svojih međunarodnih aktivnosti, bio dugogodišnji član Radne skupine za reviziju i etiku (TFAE) Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI). Nakon što je spomenuta Radna skupina ukinuta 2021., osnovana je *online* platforma čije je vođenje povjereno Uredu, EUROSAI Mreža za etiku (N.ET). Osnovna svrha navedene Mreže je podizanje svijesti o integritetu te informiranje i poticanje suradnje među vrhovnim revizijskim institucijama u vezi s primjenom etičkih vrijednosti u njihovom radu te obavljanje revizija u cilju jačanja etičnosti u javnom sektoru.

Etika i etičke vrijednosti važne su za rad vrhovnih revizijskih institucija. Primjena etičkih vrijednosti pridonosi povjerenju građana i druge zainteresirane javnosti u rad vrhovnih revizijskih institucija te očuvanju njihova ugleda. Upravo zato su navedene institucije, tako i Ured, usvojile etičke kodekse koji su namijenjeni kako rukovoditeljima i državnim revizorima, tako i drugim zaposlenicima i pomažu im u donošenju etički ispravnih odluka u profesionalnom radu i djelovanju.

LITERATURA

1. Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
2. Anić, Vladimir i Goldstein, Ivo (2000) Rječnik stranih riječi. Zagreb: Novi Liber
3. Bauman, Zygmunt (2009) Postmoderna etika. Zagreb: Zagrebački holding, Podružnica AGM
4. Državni ured za reviziju (2020) Etički kodeks Državnog ureda za reviziju. <https://www.revizija.hr/etika/etika-u-uredu/eticki-kodeks-drzavnog-ureda-za-reviziju/1415> Pristupljeno 17. travnja 2024.
5. Državni ured za reviziju (2020) Etički okvir Državnog ureda za reviziju. <https://www.revizija.hr/etika/etika-u-uredu/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju/1416>. Pristupljeno 17. travnja 2024.
6. Državni ured za reviziju (2021) Pravilnik o postupanju Povjerenstva za etiku u Državnom uredu za reviziju
7. Kregar, Josip i dr. (2016) Etika u politici i javnoj upravi. Zagreb: Novi informator
8. Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (2019) ISSAI 130 Etički kodeks. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> Pristupljeno 16. travnja 2024.
9. Vig, Silvija (2019) Poslovna etika. Zagreb: Cadupo
10. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19





ORGANIZACIJA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

dr. sc. **Nediljka Rogošić**
zamjenica glavnoga državnog revizora

Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.
načelnica odjela

Organizacijska struktura Državnog ureda za reviziju se u tridesetogodišnjem razdoblju mijenjala i prilagođavala, kako bi odgovarala najboljim praksama revizijske profesije i promjenama u zakonodavnom okviru.

Kako se tijekom godina povećavao opseg poslova Ureda i broj subjekata iz nadležnosti Ureda (donošenjem izmjena i dopuna Zakona o državnoj reviziji, zatim donošenjem Zakona o Državnom uredu za reviziju iz 2011. i 2019. te Zakona o pretvorbi i privatizaciji i zakona kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumima) posljedično se prilagođavala i organizacijska struktura Ureda, odnosno mijenjao se broj odjela. Kriterij za osnivanje pojedinog odjela bio je povećanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju, povećanje učinkovitosti i pravilnosti rada subjekata revizije te doprinos Državnog ureda za reviziju poboljšanju života građana. Fleksibilnost i prilagodljivost oduvijek su bili ključni za uspješno obavljanje revizorskih zadataka.

Poslovi, zadaće i odgovornosti Državnog ureda za reviziju utvrđeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju i Statutom, a unutarnje ustrojstvo Pravilnikom o unutarnjem redu.

Ured je ustrojen kao jedinstvena institucija sa Središnjim uredom u Zagrebu i 20 područnih ureda u županijskim središtima. U Središnjem uredi ustrojeni su odjeli prema vrstama subjekata i vrstama revizija, zatim odjel za unutarnju reviziju te odjeli za pravne, kadrovske i računovodstvene poslove, poslove informacijske i komunikacijske tehnologije, javne nabave, zaštite na radu te tehničke i opće poslove. U djelokrugu rada Središnjeg ureda su i poslovi međunarodne suradnje te poslovi odnosa s javnošću.



Uredom upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje Hrvatski sabor, na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Glavni državni revizor ima zamjenika kojeg također imenuje Hrvatski sabor na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Prema važećim propisima koji uređuju prava i obveze državnih dužnosnika, glavni državni revizor i zamjenik glavnoga državnog revizora su državni dužnosnici.

■ **Primopredaja dužnosti,**
Šima Krasić i Ivan Klešić,
14. prosinca 2010. ■

U tridesetogodišnjem razdoblju Uredom je upravljalo dvoje glavnih državnih revizora. U travnju 1994. Hrvatski sabor imenovao je Šimu Krasić, dipl. oec., prvom glavnom državnom revizoricom, a nakon osmogodišnjeg mandata na istu funkciju je imenovana u travnju 2002. U prosincu 2010. Hrvatski sabor imenovao je mr. Ivana Klešića, dipl. oec., novim glavnim državnim revizorom. Nakon isteka osmogodišnjeg mandata ponovno je imenovan u prosincu 2018. te Uredom upravlja i danas.

Također, u tridesetogodišnjem razdoblju dužnost zamjenika glavnoga državnog revizora obnašali su Ivan Kolak, od 1994. do 1999., zatim mr. Jozo Serdarušić, dipl. oec., od listopada 1999. do listopada 2019. te dr. sc. Nediljka Rogošić, koja obnaša dužnost zamjenice glavnoga državnog revizora od listopada 2019.



■ Zamjenici glavnoga državnog revizora Ivan Kolak, Jozo Serdarušić i Nediljka Rogošić ■

Glavni državni revizor ima pomoćnike koji mu pomažu u upravljanju Uredom, svaki u okviru svoje nadležnosti, a s načelnicima odjela i pročelnicima područnih ureda koordiniraju obavljanje revizija i druge poslove Ureda. Načelnici odjela rukovode odjelima u Središnjem uredu, dok pročelnici rukovode područnim uredima. Navedeni zaposlenici za svoj rad odgovaraju glavnom državnom revizoru.

U vrijeme izrade monografije (srpanj 2024.) glavni državni revizor ima 14 pomoćnika:

- Nada Svete, univ. spec. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora – šefica kabineta

Pomoćnici nadležni za obavljanje revizija:

- Katarina Regvar, dipl. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna i reviziju izvanproračunskih korisnika državnog proračuna
- Igor Karlović, mag. oec., pomoćnik glavnoga državnog revizora za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna

- Tatjana Novačić, dipl. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju lokalnih jedinica i njihovih korisnika te provjeru provedbe naloga i preporuka
- Mirela Belančić Vican, dipl. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju trgovačkih društava
- Sanja Martinko, dipl. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju neprofitnih organizacija i političkih stranaka
- Ines Stegić, dipl. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju Hrvatske narodne banke, drugih financijskih institucija, planiranje, metodologiju i razvoj
- mr. sc. Božo Vuletić-Antić, pomoćnik glavnoga državnog revizora za reviziju učinkovitosti
- Martina Jurjević, univ. spec. oec., pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju EU fondova

Pomoćnici nadležni za poslove kontrole i podrške revizijskih procesa:

- Nadica Bartol, dipl. iur., pomoćnica glavnoga državnog revizora za pravne poslove i odnose s drugim subjektima
- dr. sc. Ivan Čulo, pomoćnik glavnoga državnog revizora za pravne kvalifikacije i suradnju s tijelima državne vlasti, za javnu nabavu, poslove sigurnosti, zaštitu na radu i tehničke i opće poslove
- mr. sc. Dražen Brozinić, pomoćnik glavnoga državnog revizora za poslove informacijske i komunikacijske tehnologije te reviziju informacijsko-komunikacijskih sustava

Pomoćnici nadležni za poslove upravljanja i podrške poslovnim procesima u okviru djelokruga Ureda:

- Anita Materljan, dipl. iur., pomoćnica glavnoga državnog revizora za normativno-pravne, kadrovske, financijsko-računovodstvene i administrativne poslove
- mr. sc. Lidija Pernar, pomoćnica glavnoga državnog revizora za međunarodne odnose

Prema Statutu, Ured ima radno i savjetodavno tijelo. Radno tijelo Ureda je Kolegij glavnoga državnog revizora, a čine ga glavni državni revizor, zamjenik glavnoga državnog revizora i pomoćnici glavnoga državnog revizora te po potrebi i pročelnici područnih ureda i drugi zaposlenici. Kolegij raspravlja o organizaciji, planiranim i izvršenim zadacima te drugim aktivnostima Državnog ureda za reviziju.

Savjetodavno tijelo glavnoga državnog revizora je Stručno vijeće, a čine ga glavni državni revizor te do sedam vanjskih članova – priznatih stručnjaka, koje imenuje glavni državni revizor. Stručno vijeće raspravlja i daje mišljenje o pitanjima značajnim za rad i razvoj Državnog ureda za reviziju.



■ Kolegij glavne državne revizorice, 1997. (glavna državna revizorica Šima Krasić s pomoćnicima) ■



■ Kolegij glavnoga državnog revizora, prosinac 2010. (glavni državni revizor Ivan Klešić s bivšom glavnom državnom revizoricom Šimom Krasić, pomoćnicima te pročelnicima područnih ureda) ■



■ Kolegij glavnoga državnog revizora, srpanj 2015. (glavni državni revizor Ivan Klešić s pomoćnicima i pročelnicima područnih ureda) ■



■ Glavna državna revizorica i zamjenik glavne državne revizorice s članovima Stručnog vijeća, 1997. ■



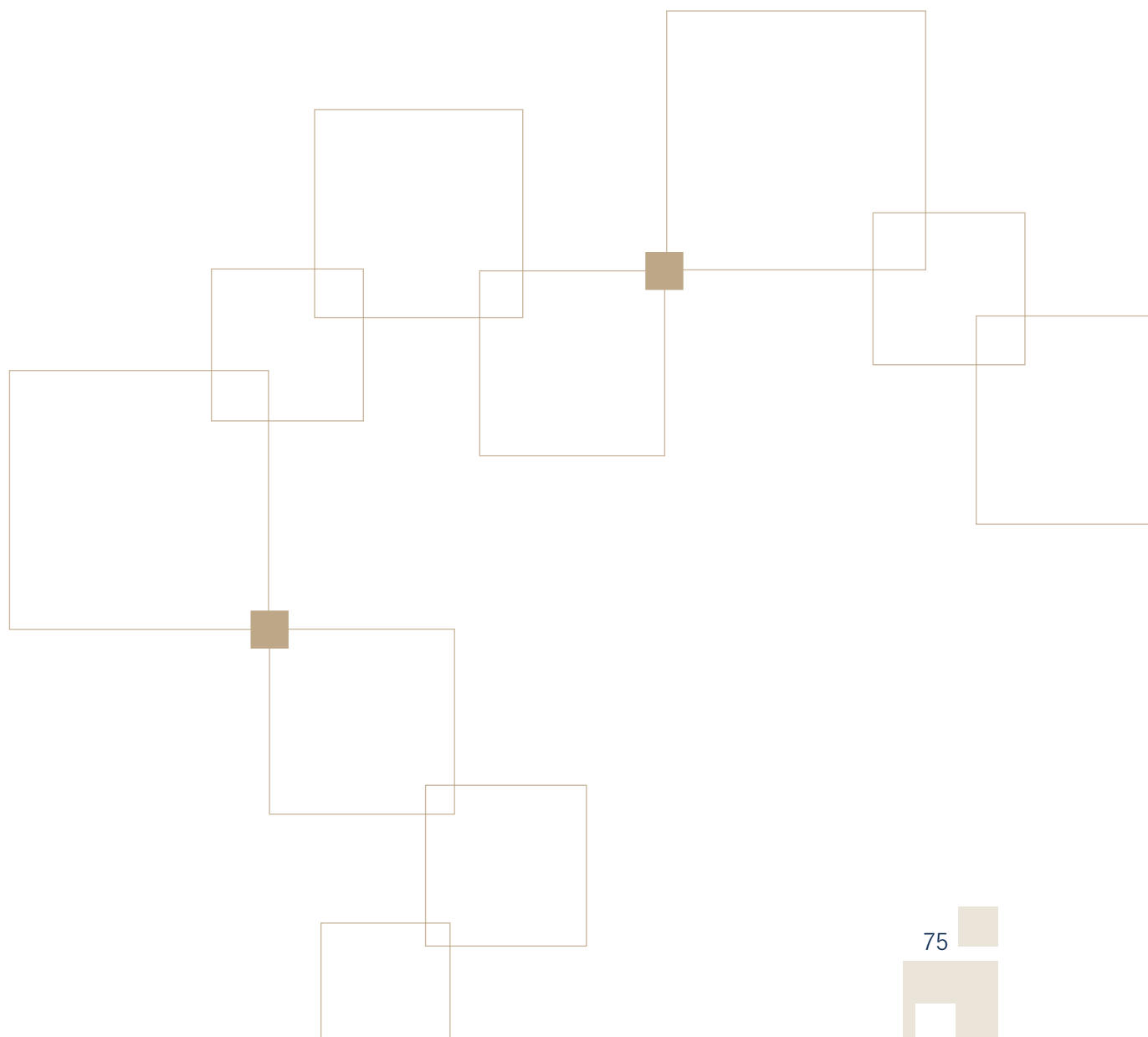
■ Glavni državni revizor i zamjenik glavnoga državnog revizora s članovima Stručnog vijeća, ožujak 2018. ■

Unutarnje ustrojstvo Ureda detaljnije je uređeno Pravilnikom o unutarnjem redu Državnog ureda za reviziju. Pravilnikom su uređeni funkcionalni ustroj, poslovi i zadaće ustrojstvenih jedinica, broj potrebnih pomoćnika glavnoga državnog revizora, načelnika odjela, pročelnika područnih ureda, državnih revizora te državnih službenika i namještenika, s popisom i opisom osnovnih zadaća i poslova te stručnih znanja potrebnih za njihovo obavljanje.

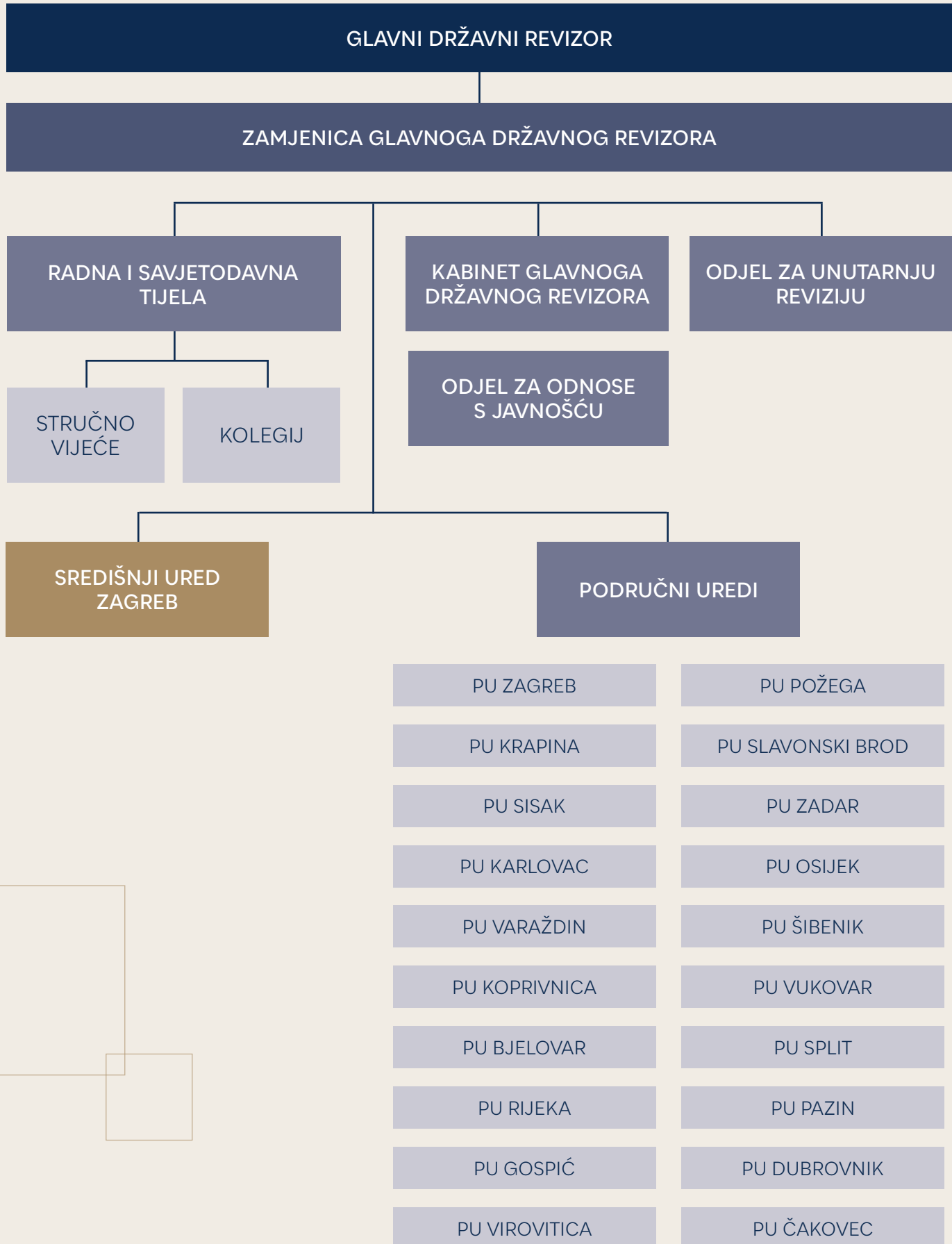
U vrijeme izrade monografije (srpanj 2024.) Pravilnikom o unutarnjem redu sistematizirano je 370 radnih mjesta, a popunjeno 276 radnih mjesta, odnosno zaposlena su:

- 2 dužnosnika
- 234 državna revizora
- 31 državni službenik
- 9 namještenika.

U nastavku su prikazane organizacijska struktura, struktura upravljanja i razine upravljanja u Državnom uredu za reviziju.



ORGANIZACIJSKA STRUKTURA



SREDIŠNJI URED ZAGREB

Odjel za reviziju godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna i reviziju izvanproračunskih korisnika državnog proračuna

Odjel za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna iz područja obrane, unutarnjih i vanjskih poslova te pravosuđa i uprave

Odjel za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna iz područja rada, mirovinskog sustava, obitelji, socijalne politike, zdravstva i hrvatskih branitelja

Odjel za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna iz područja gospodarstva i održivog razvoja, kulture, medija, turizma, sporta i poljoprivrede

Odjel za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna iz područja prostornoga uređenja, graditeljstva, državne imovine, zakonodavne i izvršne vlasti te drugih područja

Odjel za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna iz područja znanosti, obrazovanja, regionalnog razvoja, mora, prometa i infrastrukture

Odjel za reviziju EU fondova

Odjel za reviziju lokalnih jedinica

Odjel za reviziju korisnika proračuna lokalnih jedinica

Odjel za provjeru provedbe naloga i preporuka

Odjel za reviziju trgovačkih društava na državnoj razini

Odjel za reviziju trgovačkih društava na lokalnoj razini

Odjel za reviziju neprofitnih organizacija

Odjel za reviziju političkih stranaka

Odjel za reviziju učinkovitosti na državnoj razini

Odjel za reviziju učinkovitosti na lokalnoj razini

Odjel za reviziju Hrvatske narodne banke i drugih financijskih institucija

Odjel za planiranje, metodologiju i razvoj

Odjel za pravnu kontrolu kvalitete i suradnju s drugim subjektima

Odjel za pravne kvalifikacije i suradnju sa tijelima državne vlasti

Odjel za javnu nabavu, poslove sigurnosti i zaštite na radu, tehničke i opće poslove

Odjel za poslove informacijske i komunikacijske tehnologije

Odjel za reviziju informacijsko komunikacijskih sustava

Odjel za normativno-pravne, kadrovske i administrativne poslove

Odjel za financijsko materijalne i računovodstvene poslove

Odjel za međunarodne odnose

STRUKTURA UPRAVLJANJA U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU



mr. Ivan Klešić, dipl. oec.
glavni državni revizor



dr. sc. Nediljka Rogošić
zamjenica glavnoga državnog revizora



Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora – šefica kabineta

POMOĆNICI GLAVNOGA
DRŽAVNOG REVIZORA

NAČELNICI ODJELA
U SREDIŠNJEM UREDU

PROČELNICI
PODRUČNIH UREDA

POMOĆNICI NADLEŽNI ZA OBAVLJANJE REVIZIJA



Katarina Regvar, dipl. oec.

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna i reviziju izvanproračunskih korisnika državnog proračuna



Igor Karlović, mag. oec.

pomoćnik glavnoga državnog revizora za reviziju proračunskih korisnika državnog proračuna



Tatjana Novačić, dipl. oec.

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju lokalnih jedinica i njihovih korisnika te provjeru provedbe naloga i preporuka



Sanja Martinko, dipl. oec.

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju neprofitnih organizacija i političkih stranaka



Ines Stegić, dipl. oec.

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju Hrvatske narodne banke, drugih financijskih institucija, planiranje, metodologiju i razvoj



mr. sc. Božo Vuletić-Antić

pomoćnik glavnoga državnog revizora za reviziju učinkovitosti



**Mirela Belančić Vican,
dipl. oec.**

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju trgovačkih društava



**Martina Jurjević,
univ. spec. oec.**

pomoćnica glavnoga državnog revizora za reviziju EU fondova

POMOĆNICI NADLEŽNI ZA POSLOVE KONTROLE I PODRŠKE REVIZIJSKIM PROCESIMA



Nadica Bartol, dipl. iur.

pomoćnica glavnoga državnog revizora za pravne poslove i odnose s drugim subjektima



dr. sc. Ivan Čulo

pomoćnik glavnoga državnog revizora za pravne kvalifikacije i suradnju s tijelima državne vlasti, za javnu nabavu, poslove sigurnosti, zaštitu na radu i tehničke i opće poslove



mr. sc. Dražen Brozinić

pomoćnik glavnoga državnog revizora za poslove informacijske i komunikacijske tehnologije te reviziju informacijsko komunikacijskih sustava

POMOĆNICI NADLEŽNI ZA POSLOVE UPRAVLJANJA I PODRŠKE POSLOVNIM PROCESIMA U OKVIRU DJELOKRUGA UREDA



Anita Materljan, dipl. iur.
pomoćnica glavnoga državnog revizora
za normativno-pravne, kadrovske,
financijsko-računovodstvene i
administrativne poslove



mr. sc. Lidija Pernar
pomoćnica glavnoga državnog
revizora za međunarodne odnose

NAČELNICI NADLEŽNI ZA OBAVLJANJE REVIZIJA



Ivona Ivić Čikeš, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
godišnjeg izvještaja o izvršenju
državnog proračuna i reviziju
izvanproračunskih korisnika
državnog proračuna



Davorka Baković, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
proračunskih korisnika državnog
proračuna iz područja rada,
mirovinskog sustava, obitelji,
socijalne politike, zdravstva i
hrvatskih branitelja



Irena Ostojić, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
proračunskih korisnika državnog
proračuna iz područja gospodarstva
i održivog razvoja, kulture, medija,
turizma, sporta i poljoprivrede



Jasna Kunštek, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
proračunskih korisnika državnog
proračuna iz područja prostornog
uređenja, graditeljstva, državne
imovine, zakonodavne i izvršne
vlasti te drugih područja



**Ankica Vuletić-Antić,
dipl. oec.**
načelnica Odjela za reviziju
proračunskih korisnika državnog
proračuna iz područja znanosti,
obrazovanja, regionalnog razvoja,
mora, prometa i infrastrukture



**Snježana Domović,
dipl. oec.**
načelnica Odjela za reviziju
korisnika proračuna lokalnih
jedinica



Sandra Burja, univ. spec. oec.
načelnica Odjela za reviziju
lokalnih jedinica



Snježana Žmauc, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
političkih stranaka



Željka Doležal Božić, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
neprofitnih organizacija



Silvija Dorotić, dipl. iur.
načelnica Odjela za reviziju
učinkovitosti na državnoj razini



mr. sc. Andrea Šunjić
načelnica Odjela za reviziju
trgovačkih društava na
državnoj razini



Natalija Đerzić, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju
trgovačkih društava na lokalnoj razini



Daria Jurković, dipl. oec.
načelnica Odjela za reviziju EU
fondova

NAČELNICI NADLEŽNI ZA POSLOVE KONTROLE I PODRŠKE REVIZIJSKIM PROCESIMA



Mihaela Sieber, dipl. iur.
načelnica Odjela za pravnu
kontrolu kvalitete i suradnju
s drugim subjektima



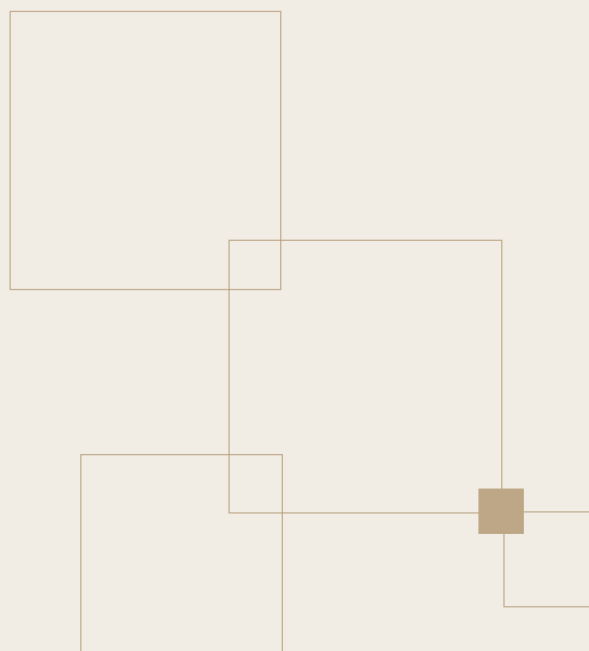
Barbara Krivić, dipl. iur.
načelnica Odjela za pravne
kvalifikacije i suradnju s tijelima
državne vlasti



Nikola Kurelić, mag. oec.
načelnik Odjela za reviziju
informatičko komunikacijskih
sustava



Iskra Morić, dipl. oec.
načelnica Odjela za planiranje,
metodologiju i razvoj



NAČELNICI NADLEŽNI ZA POSLOVE UPRAVLJANJA I PODRŠKE POSLOVNIM PROCESIMA U OKVIRU DJELOKRUGA UREDA



Katarina Novoselnik, dipl. iur.

načelnica Odjela za
normativno-pravne, kadrovske
i administrativne poslove



Mia Garma, mag. oec.

načelnica Odjela za
međunarodne odnose



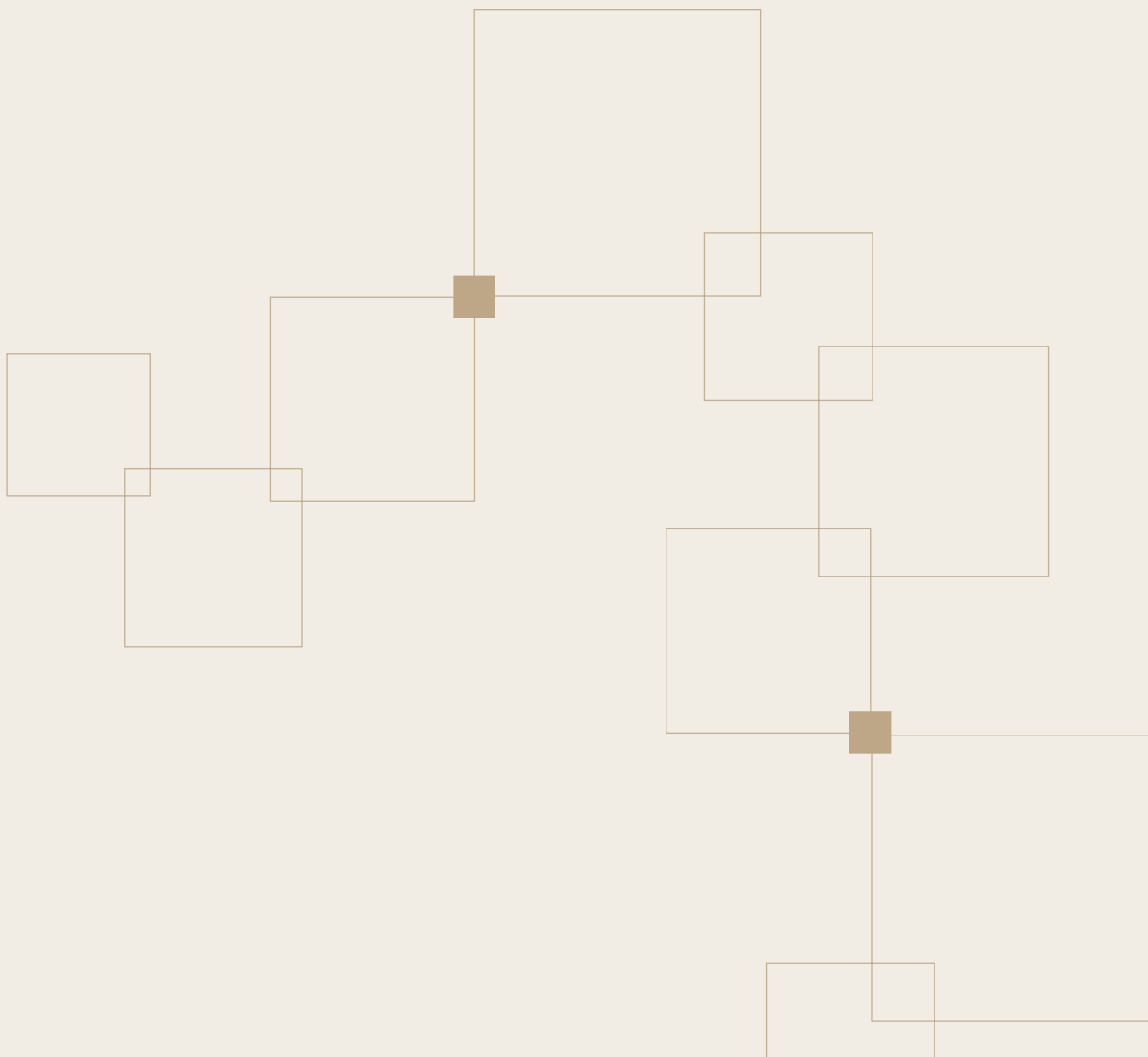
**Josipa Maraković, dipl. oec.,
univ. spec. rel. publ.**

načelnica Odjela za odnose
s javnošću



**mr. sc. Ivana Križanić
Delišimunović**

načelnica Odjela za javnu nabavu,
poslove sigurnosti i zaštite na
radu, tehničke i opće poslove



PROČELNICI PODRUČNIH UREDA



mr. sc. Frane Anzulović
Područni ured Zadar



Jozo Međica, dipl. oec.
Područni ured Dubrovnik



Mirjana Baćac, dipl. oec.
Područni ured Pazin



Marinka Rukavina, dipl. oec.
Područni ured Gospić



Renata Božić, dipl. iur.
Područni ured Sisak



Tomislav Saić, dipl. oec.
Područni ured Virovitica



Ilija Duspara, dipl. oec.
Područni ured Slavonski Brod



Radojka Smoljić, dipl. oec.
Područni ured Zagreb



Barka Grgurić, dipl. oec.
Područni ured Karlovac



Vesna Sokač, dipl. oec.
Područni ured Koprivnica



Lidija Ivančević, dipl. oec.
Područni ured Vukovar



Dijana Stojnić, dipl. iur.
Područni ured Šibenik



Nadica Knok, dipl. oec.
Područni ured Krapina



Smiljana Sušec, dipl. iur.
Područni ured Varaždin



Bojana Kramar, dipl. oec.
Područni ured Čakovec



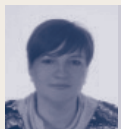
Branko Šimić, dipl. oec.
Područni ured Osijek



dr. sc. Dubravka Mahaček
Područni ured Požega



Jasna Šmit, dipl. oec.
Područni ured Bjelovar



Snježana Matijašić-Mikulica,
univ. spec. oec.
Područni ured Rijeka



Biserka Vukušić, dipl. oec.
Područni ured Split

S obzirom na to da se monografijom daje presjek razvoja i rada Državnog ureda za reviziju u tridesetogodišnjem razdoblju, potrebno je istaknuti pomoćnike glavnoga državnog revizora, načelnike odjela i pročelnike područnih ureda koji više nisu zaposlenici Ureda, a koji su svojim radom, znanjem i vještinama značajno pridonijeli tom razvoju.

BIVŠI POMOĆNICI GLAVNOGA DRŽAVNOG REVIZORA



dr. sc. Verica Akrap



mr. sc. Ksenija Krpan



Tomislav Burazin, dipl. iur.



mr. sc. Ljerka Linzbauer



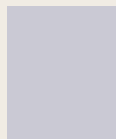
Josip Colić, dipl. iur.



mr. sc. Branka Mauhar



Biserka Čoh Mikulec, mag. oec.,
struč. spec. upravljanja poslovnim
komunikacijama



Spomenka Novosel, dipl. oec.



Nevenka Hrup, dipl. oec.



Jozo Palac, dipl. iur.



mr. Vesna Kasum



Davor Pavić, dipl. oec.



mr. sc. Hrvoje Kordić



Nada Valek, dipl. oec.



Branko Krištić, dipl. iur.



Vjera Župančić, dipl. oec.

BIVŠI NAČELNICI ODJELA



Tomislav Babić, dipl. oec.



Branka Rakvin, dipl. oec.



Elizabeta Cvitković, dipl. oec.



Marin Stegić, dipl. oec.



Dragica Čizmić, dipl. oec.



Gordana Šaban, dipl. oec.



Zdravka Marić, dipl. oec.



Božica Šimović, dipl. oec.



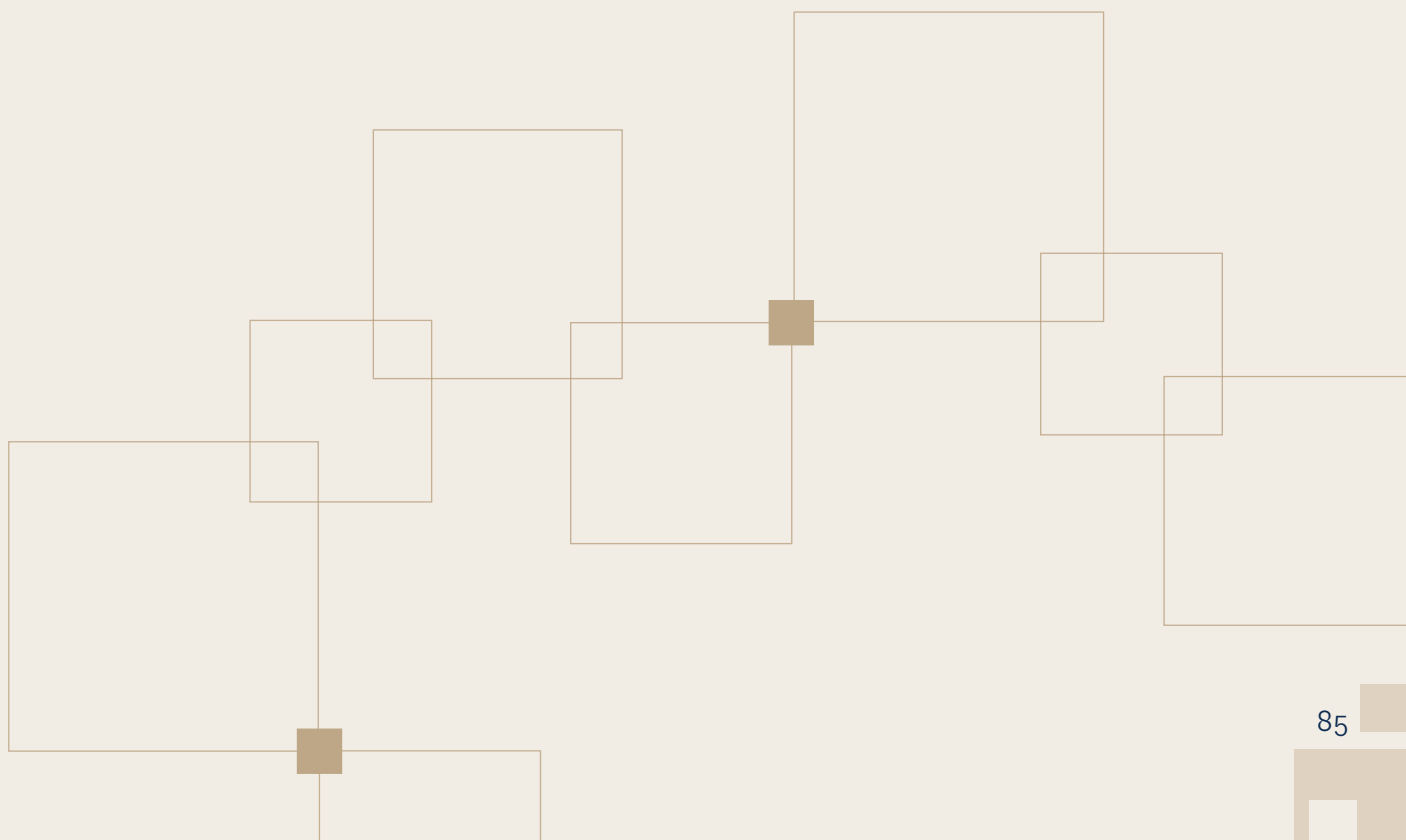
Matija Mijatović, dipl. oec.



Marina Zobundžija, dipl. oec.



Jadranka Pastuović, dipl. oec.



BIVŠI PROČELNICI PODRUČNIH UREDA



Mile Batovanja, dipl. oec.



mr. sc. Nikola Mustač



mr. sc. Ivan Bek



Drago Nađ, dipl. oec.



Marijan Bosančić, dipl. oec.



Marija Peršinović, dipl. oec.



dr. sc. Ivica Čulo



Nikola Pijević, dipl. oec.



Damir Ćus, dipl. oec.



Zoran Strenja, dipl. oec.



Mira Gojević, dipl. oec.



Biserka Šimunić, dipl. oec.



Bernarda Kramar, dipl. oec.



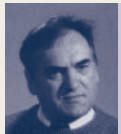
Tomislav Vlašić, dipl. oec.



Ana Lale, dipl. oec.



Mitar Vukić, dipl. oec.



Josip Morić, dipl. oec.

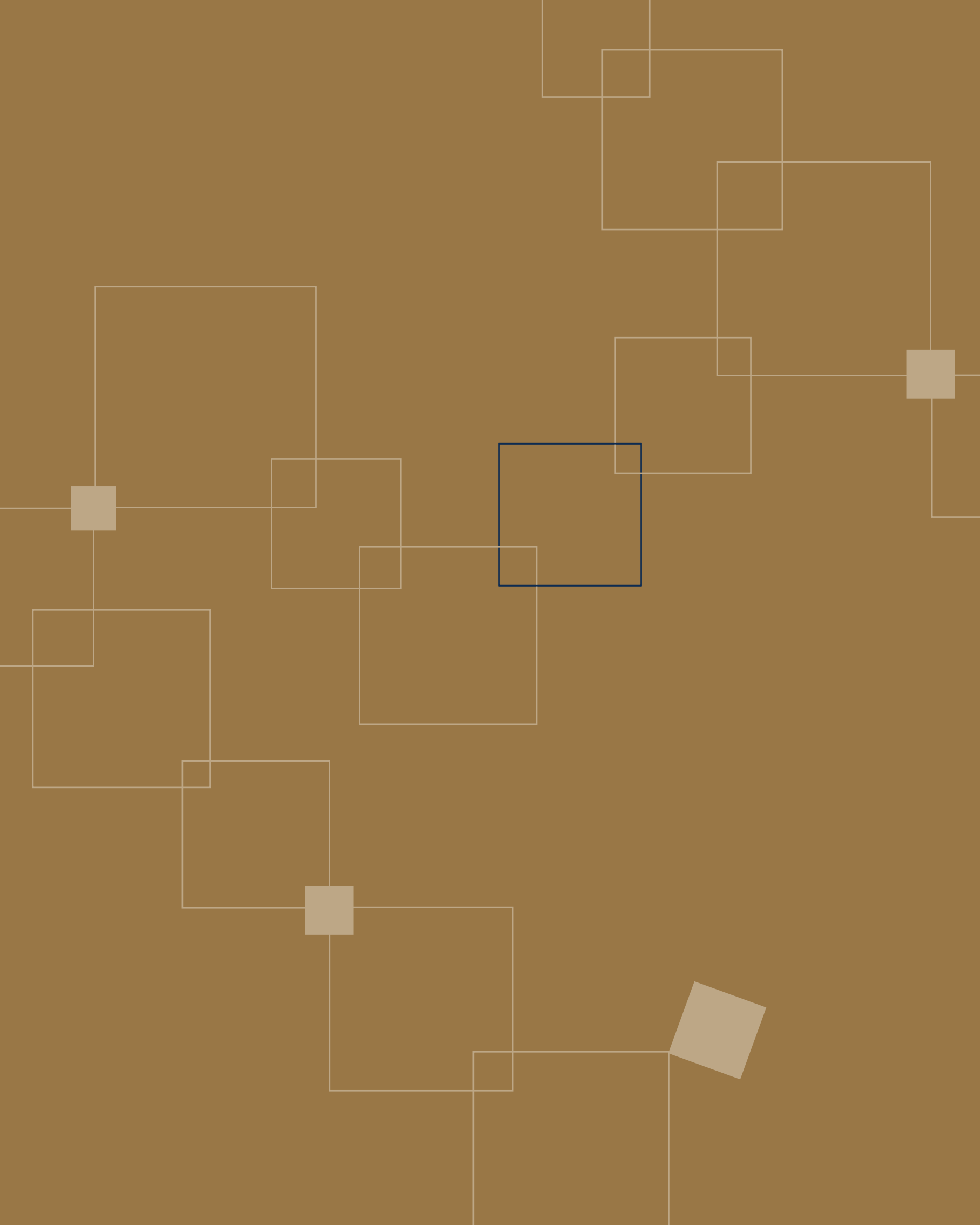
RAZINE UPRAVLJANJA U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU



U vezi s organizacijom rada potrebno je istaknuti da je cijeli revizijski proces u Uredu digitaliziran, kao i druge službe koje su podrška reviziji. Na Intranet stranici Ureda objavljuju se upute, smjernice, naputci, priručnici za rad, stručna literatura, informacije o promjenama u Uredu, provedenim aktivnostima, rezultatima rada i drugo. U planu je obavljanje revizija u okruženju umjetne inteligencije te korištenje naprednih alata, u skladu sa smjernicama Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) te iskustvima drugih vrhovnih revizijskih institucija. Tako je u vrijeme izrade monografije (srpanj 2024.) u tijeku edukacija zaposlenika i testiranje programskog rješenja IDEA, koji će revizorima olakšati i ubrzati obavljanje revizija, posebice revizije godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, kao i drugih složenih revizija.

Na internetskim stranicama Ureda objavljuju se informacije za sve zainteresirane javnosti: godišnje izvješće o radu Ureda, sva konačna izvješća o obavljenim revizijama i obavljenim provjerama provedbe danih naloga i preporuka, svi propisani dokumenti i informacije te druge informacije o značajnim aktivnostima Ureda.

U narednom razdoblju planira se još više pozornosti pridati vizualizaciji podataka u izvješćima o obavljenim revizijama, kao i drugim novim načinima komunikacije prema javnosti, u skladu s Komunikacijskom strategijom 2023. – 2027.



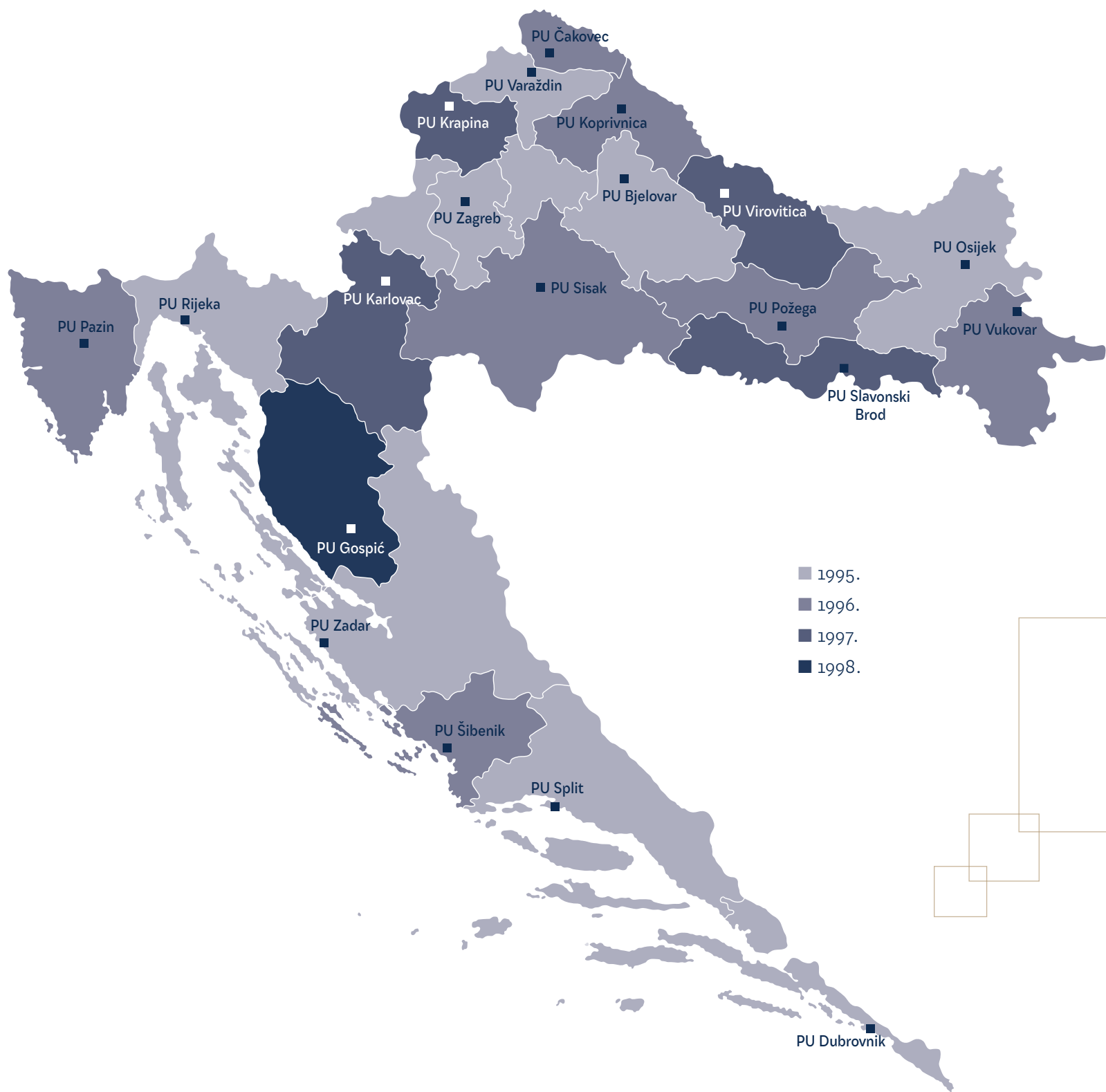


PODRUČNI UREDI

Marinka Rukavina, dipl. oec.
pročelnica

Državni ured za reviziju ustrojen je kao jedinstvena institucija koja, uz Središnji ured u Zagrebu, ima i područne urede u 20 županijskih sjedišta.

Svi područni uredi osnovani su od 1995. do kraja 1998., i to:



ZAPOSLENICI PODRUČNIH UREDA

Početak rada područnih ureda u njima su bila 154 zaposlenika, od čega je 135 ili 87,7 % imalo visoku stručnu spremu (ekonomske, pravne, informatičke ili druge odgovarajuće struke), a jedan zaposlenik bio je magistar znanosti.

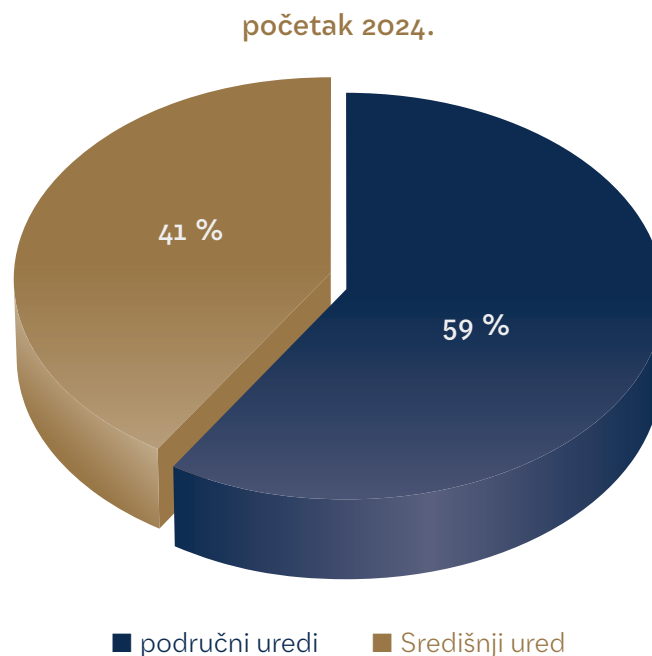
Od ukupnog broja zaposlenika, 119 ili 77,3 % bile su žene, a 7 ili 4,5 % zaposlenika imalo je 50 ili više godina.

Početak 2024. u područnim uredima bilo je 167 ili 59 % od ukupnog broja zaposlenika Državnog ureda za reviziju.

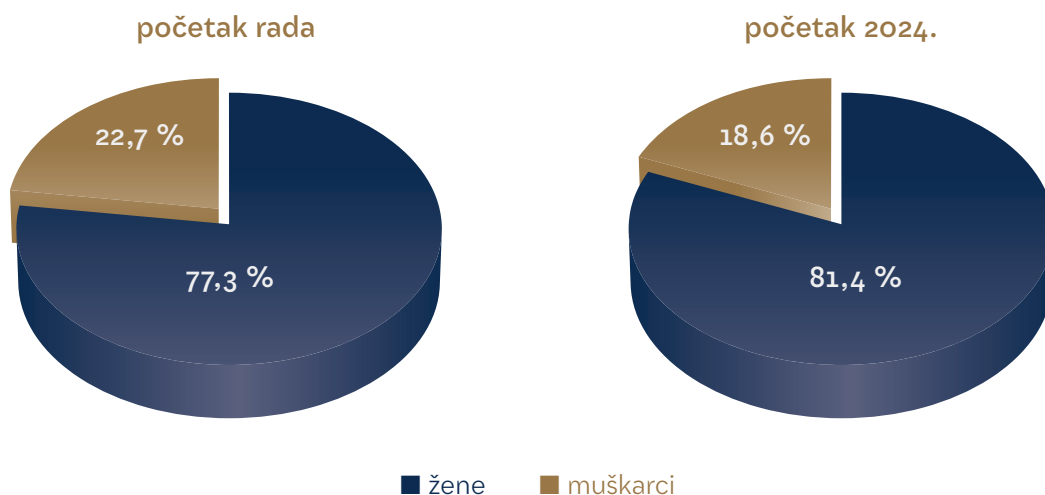
Prema kvalifikacijskoj strukturi početkom 2024., 152 zaposlenika ili 91 % ima visoku stručnu spremu (ekonomske, pravne, informatičke ili druge odgovarajuće struke), od čega je jedan doktor znanosti, tri magistra znanosti i pet zaposlenika ima završen poslijediplomski specijalistički studij.

Od ukupnog broja zaposlenika, 136 ili 81,4 % su žene, a 94 ili 56,3 % zaposlenika ima 50 ili više godina.

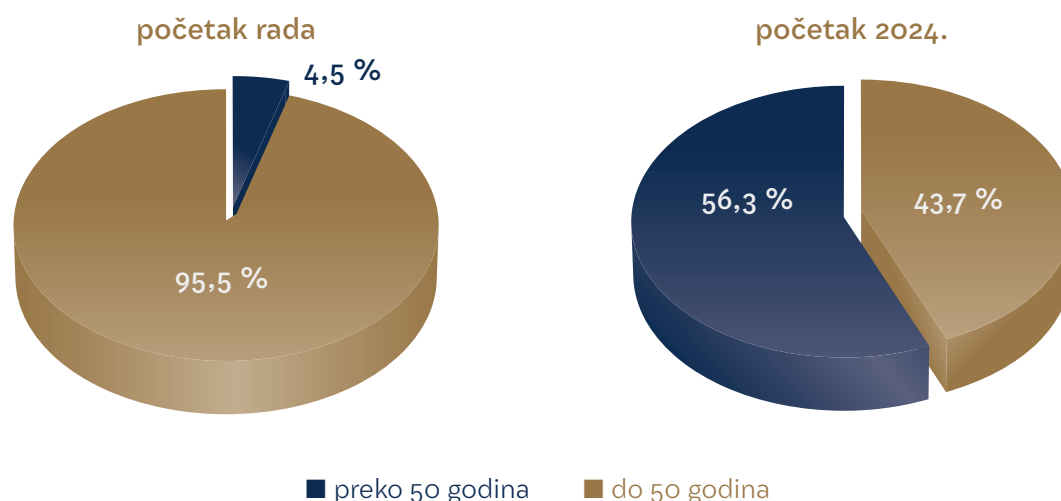
■ Udjel zaposlenika područnih ureda u ukupnom broju zaposlenika ■



■ Udjel žena u područnim uredima u odnosu na ukupan broj zaposlenika u područnim uredima ■



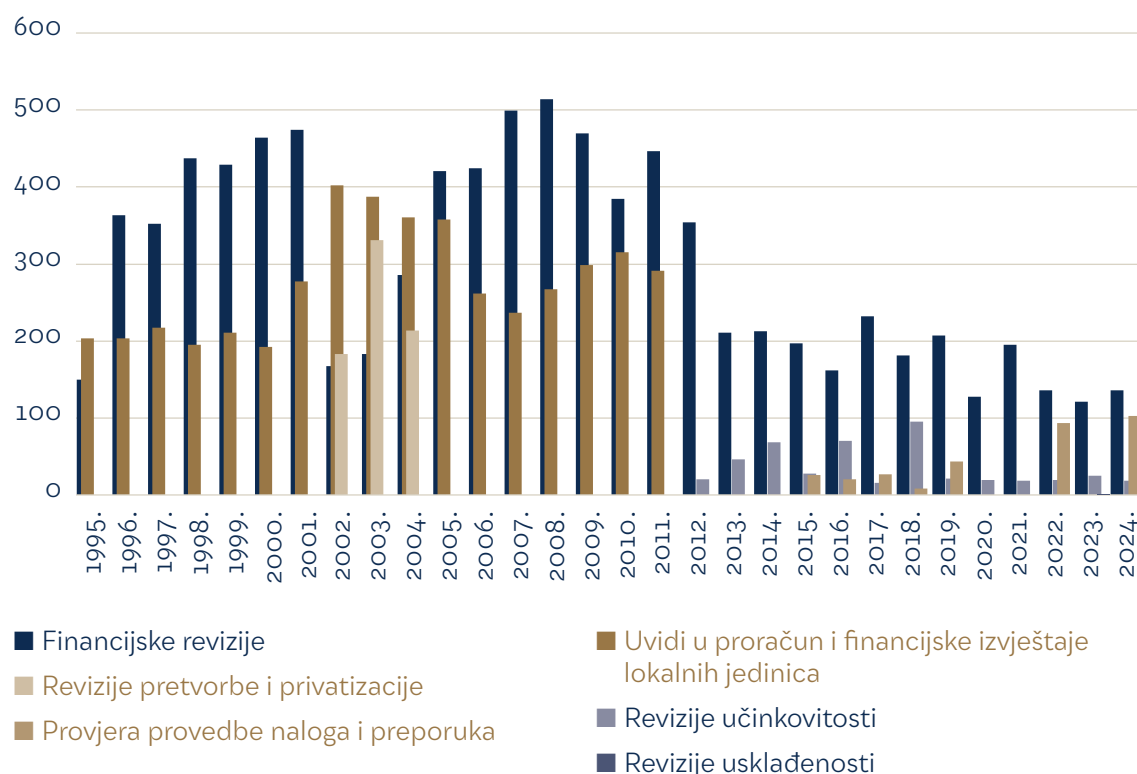
■ Udjel zaposlenika u područnim uredima koji su stariji od 50 godina ■



OBAVLJANJE REVIZIJA U PODRUČNIM UREDIMA

Područni uredi su u prethodnom tridesetogodišnjem razdoblju obavljali financijske revizije, uvide u proračun i financijske izvještaje lokalnih jedinica, uvide u završna izvješća o izvorima i visini sredstava utrošenih za izbornu promidžbu, revizije pretvorbe i privatizacije, revizije učinkovitosti, provjeru provedbe naloga i preporuka te revizije usklađenosti.

■ Broj obavljenih revizija koje su obavili područni uredi prema vrstama revizije od 1995. do 2024.¹ ■

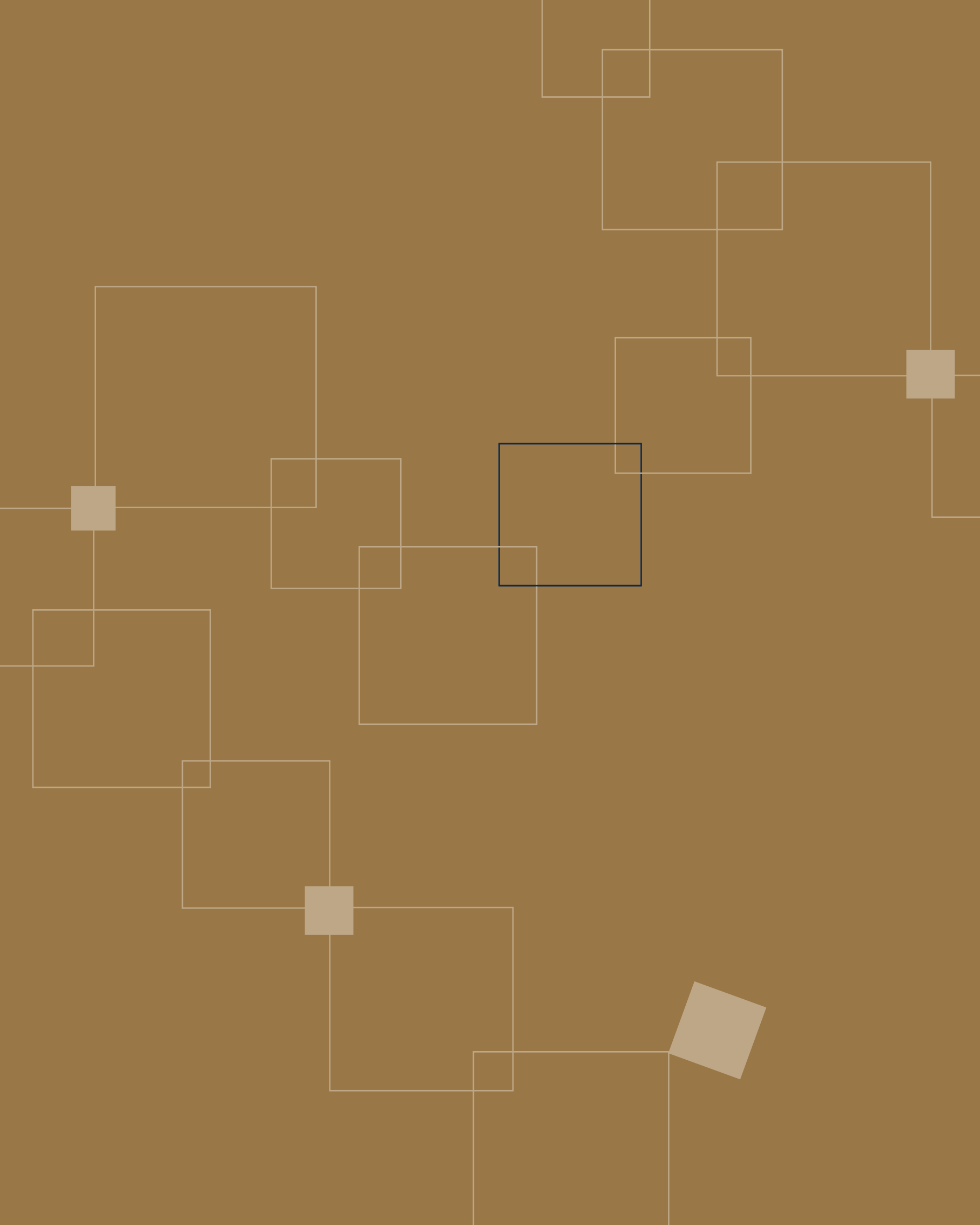


Područni uredi su od osnivanja do 2024. obavili 8 938 financijskih revizija, 4 677 uvida u proračun i financijske izvještaje lokalnih jedinica, 1 644 uvida u završna izvješća o izvorima i visini sredstava utrošenih za izbornu promidžbu, 728 revizija pretvorbe i privatizacije, 463 revizije učinkovitosti, 320 provjera provedbe naloga i preporuka te jednu reviziju usklađenosti.

Do 2011. obavljali su i uvide u proračun i financijske izvještaje lokalnih jedinica, a od 2002. do 2004. revizije pretvorbe i privatizacije društvenih poduzeća.

Na početku rada u područnim uredima obavljeno je najviše financijskih revizija, dok se od 2012. povećava broj obavljenih revizija učinkovitosti i provjera provedbe naloga i preporuka uz istodobno smanjenje broja financijskih revizija.


¹ Podaci za 2024. odnose se na broj planiranih revizija. Grafički prikaz zbog vrlo velike vrijednosti ne obuhvaća 1 644 uvida u završna izvješća o izvorima i visini sredstava utrošenih za izbornu promidžbu za lokalne izbore za 2010.





LJUDSKI RESURSI U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU

Anita Materljan, dipl. iur.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Ljudski potencijali jedan su od najvažnijih resursa Državnog ureda za reviziju. Upravljanje i razvoj ljudskih potencijala jedan je od zadanih ciljeva za ostvarenje vizije Ureda. Pri upravljanju i razvoju ljudskih potencijala Ured uzima u obzir zahtjeve navedene u Limskoj deklaraciji, Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI), Kodeksu profesionalne etike državnih revizora i smjernicama mjerodavnim za upravljanje ljudskim potencijalima u vrhovnim revizijskim institucijama.

Svrha upravljanja ljudskim potencijalima je pomoći rukovoditeljima Ureda privući, zadržati, motivirati i razvijati stručne zaposlenike. Cilj Ureda je stvoriti takvo okruženje u kojem svaki zaposlenik može koristiti svoje pune potencijale, upravljati svojom karijerom te pridonositi uspješnom ostvarivanju misije, vizije i ciljeva Ureda. Upravljanje ljudskim potencijalima obavlja se u skladu s najboljom praksom i u najboljem interesu Ureda. Ured svojim primjerom pokazuje nastojanje oko izvrsnog upravljanja ljudskim potencijalima saborskim zastupnicima, subjektima koje revidira te svima koji prate i zainteresirani su za rad Ureda.

Djelotvorno upravljanje zaposlenicima ključno je za postizanje poslovnih ciljeva, a stručno osposobljeni, zainteresirani i zadovoljni zaposlenici ključ su uspjeha i najveća vrijednost Ureda. Osnovni preduvjet za uspješno upravljanje ljudskim potencijalima je sustavni pristup. Vrijednosti po kojima Ured treba biti prepoznatljiv i koje će primjenjivati u svakodnevnim aktivnostima su: profesionalna izvrsnost, timski rad, savjesnost i profesionalna etičnost, neovisnost te odgovornost i pouzdanost. Ured nastoji ispuniti očekivanja zaposlenika u pogledu sigurnosti posla, poštenog odnosa, povjerenja i uvažavanja te stručnog razvoja i omogućiti im rad u zdravoj i poticajnoj atmosferi, kako bi lakše postigli ravnotežu između poslovnog i privatnog života.

Ured omogućuje zaposlenicima rad u okruženju koje promiče dobre međuljudske odnose, poštovanje pojedinaca i njihovu različitost, djelotvornu komunikaciju te inovativnost i suradnju. Od zaposlenika se očekuje visoka razina stručnosti i tehničkih znanja, iskustvo, jasnoća i spretnost u izražavanju, osobito pri davanju naloga i preporuka, umijeće prenošenja znanja te visoka razina marljivosti, poštenja i pouzdanosti pri obavljanju svakodnevnih zadataka. Uz izvrsno poznavanje računovodstvenih i revizijskih standarda, poželjno je i poznavanje stranih jezika.

Očekuje se umijeće uspostavljanja i održavanja dobrih međuljudskih odnosa, što podrazumijeva jednakost, međusobno uvažavanje, toleranciju i povjerenje, kao i ugodnu i djelotvornu unutarnju komunikaciju. Također, očekuje se spremnost na stalno učenje i razvijanje novih vještina i načina rada, kao i spremnost izravnog pridonosa stalnom poboljšanju rada Ureda. Uz to se očekuje inicijativa, trud oko vlastitog razvoja, prilagodljivost te odgovorno upravljanje vremenom.

Ured upravlja ljudskim potencijalima kroz cjelokupni proces koji se odnosi na planiranje potreba, zapošljavanje, odabir odgovarajućih kandidata, izobrazbu i

stručno usavršavanje, ocjenjivanje uspješnosti, napredovanje, uspostavljanje i očuvanje radne discipline, vrednovanje etičnosti u radu te upravljanje fluktuacijom zaposlenika. Kroz tridesetogodišnje razdoblje djelovanja Ured je uvijek osobitu pozornost pridavao unaprjeđenju upravljanja ljudskim potencijalima, što je vidljivo iz povijesnog pregleda.

LJUDSKI RESURSI U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU 1994. I 1995.

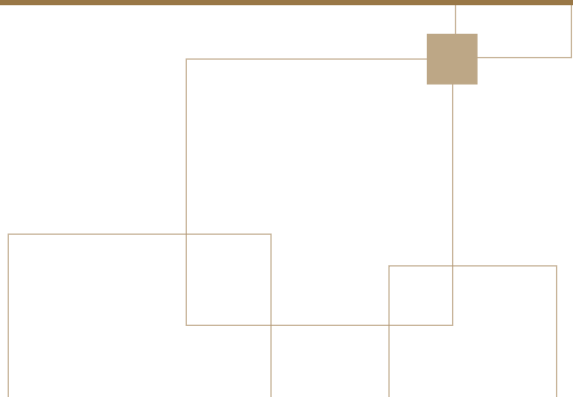
U Uredu su na samom početku djelovanja odnosno 1994. bila zaposlena 53 zaposlenika, od čega je 41 zaposlenik bio ženskog spola ili 77,4 % te 12 zaposlenika muškog spola ili 22,6 %. Od ukupnog broja zaposlenika, na radna mjesta državnih revizora bilo je raspoređeno 38 zaposlenika, uključujući i Šimu Krasić, dipl. oec., bivšu glavnu državnu revizoricu te na druga radna mjesta 15 zaposlenika.

Zakonom o državnoj reviziji (Narodne novine 70/93 i 48/95) bilo je propisano da reviziju obavljaju ovlašteni državni revizori. Uvjeti za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora također su bili propisani istim Zakonom, a zahtijevala se visoka stručna sprema, ekonomskog ili pravnog smjera, posjedovanje certifikata ili položen ispit za ovlaštenog državnog revizora. U skladu s odredbom članka 16. Zakona o državnoj reviziji posebna komisija koju je imenovao glavni državni revizor mogla je, na pismeni zahtjev, zvanje ovlaštenoga državnog revizora priznati osobi koja je udovoljavala sljedećim uvjetima:

- da je kao diplomirani ekonomist ili diplomirani pravnik imala najmanje 5 godina radnog iskustva na području financija ili računovodstva ili
- da je kao diplomirani ekonomist ili diplomirani pravnik imala najmanje 3 godine radnog iskustva na poslovima revizije.

Kada je posebna komisija ocijenila da osoba udovoljava navedenim uvjetima, izdan joj je privremeni certifikat ovlaštenoga državnog revizora. Na temelju privremenog certifikata, revizija se mogla obavljati najduže do 31. prosinca 1996. Prve ispite za ovlaštenoga državnog revizora Ured je organizirao u ožujku 1996., a certifikati ovlaštenoga državnog revizora su tijekom iste godine izdani za 86 zaposlenika.

Do konca 1995. u Uredu je bilo zaposleno 148 zaposlenika, od čega 65 zaposlenika u Središnjem uredu i 83 zaposlenika u područnim uredima. Svi zaposleni revizori u Središnjem uredu i područnim uredima bili su osposobljeni za obavljanje najsloženijih revizijskih poslova. Novozaposleni revizori su predstavljali najstručniji kadar u poslovima koje su prethodno obavljali kao diplomirani ekonomisti ili pravници u jedinicama državnog sektora, jedinicama lokalne samouprave i uprave te u gospodarskom sektoru na složenim financijsko-računovodstvenim ili revizijskim poslovima.





■ Glavna državna revizorica Šima Krsić s prvim zaposlenicima Ureda, 1995. ■

■ Broj zaposlenika Ureda za 1994. i 1995. prema rasporedu na radno mjesto ■

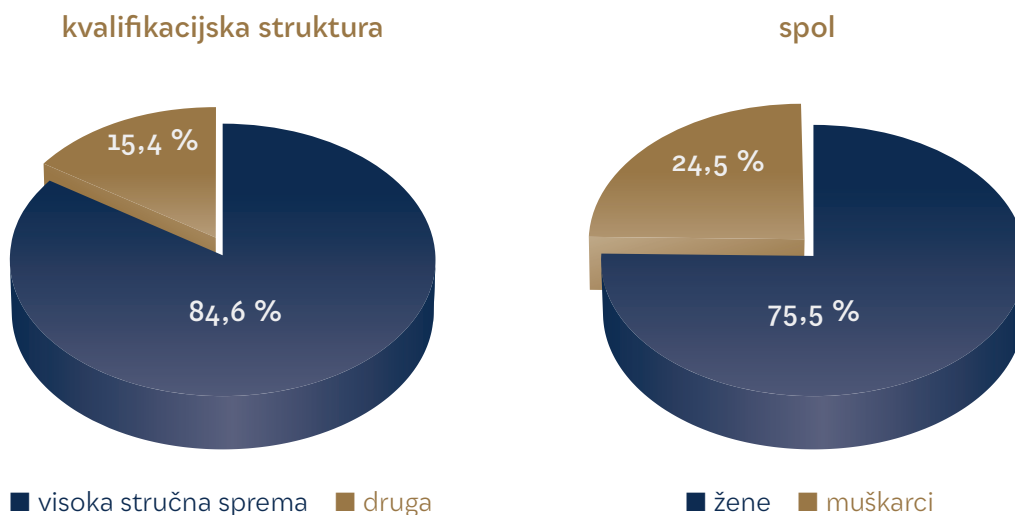
Godina zaposlenja	Državni revizori	Druga radna mjesta	Ukupno
1994.	38	15	53
1995.	82	13	95

LJUDSKI RESURSI U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU 2004.

U godini desetogodišnje obljetnice djelovanja Ureda, Pravilnikom o unutarnjem redu Državnoga ureda za reviziju bila su sistematizirana 32 radna mjesta s 301 izvršiteljem. Od ukupno 273 zaposlenika, na radna mjesta ovlaštenih državnih revizora bilo je raspoređeno 225 zaposlenika, koji su stekli certifikat za samostalan rad. Navedeni broj je uključivao i rukovoditelje koji su u velikom dijelu, uz rukovodeće i koordinirajuće funkcije, sudjelovali i u neposrednom obavljanju poslova revizije u sastavu revizijskih timova. Prema stručnom obrazovanju, od ukupno 225 ovlaštenih državnih revizora, 202 su bila diplomirani ekonomisti, a 23 diplomirani pravnici.

Osim navedenog, 42 državna službenika i namještenika obavljala su druge poslove. Prema kvalifikacijskoj strukturi, 231 zaposlenik ili 84,6 % imalo je visoku stručnu spremu, od čega je bilo 11 magistara znanosti i troje magistara specijalista. Od ukupnog broja zaposlenika, 206 ili 75,5 % bile su žene.

■ Broj zaposlenika Ureda za 2004. prema kvalifikacijskoj strukturi i spolu ■



LJUDSKI RESURSI U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU 2014.

U Uredu su 2014. bila sistematizirana 343, a na 30. rujna 2014. bilo je popunjeno 281 radno mjesto.

Od navedenog broja zaposlenika, dva su bila dužnosnika, i to mr. Ivan Klešić, dipl. oec., sadašnji glavni državni revizor i mr. Jozo Serdarušić, dipl. oec., bivši zamjenik glavnoga državnog revizora, 211 su bili ovlaštteni državni revizori, 20 su bili pomoćni revizori (nisu stekli certifikat ovlaštenoga državnog revizora) i dva su bila vježbenika. Upraznjena radna mjesta (18,1 %) pretežito su se odnosila na ovlaštene državne revizore.

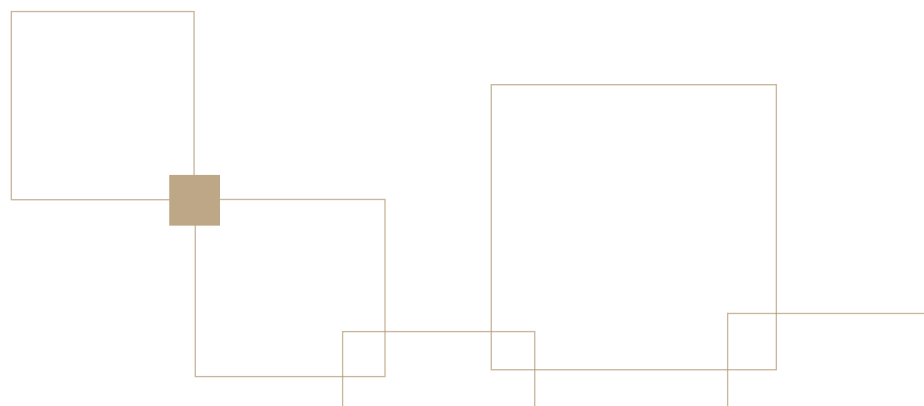
Informatičke, financijsko-računovodstvene, kadrovske i administrativne, poslove sigurnosti i zaštite na radu te opće i tehničke poslove u Uredu su obavljali zaposlenici sa statusom državnih službenika i namještenika. Navedene poslove je obavljalo 46 službenika i namještenika.

■ Broj zaposlenika Ureda na 30. rujna 2014. prema vrstama poslova koje obavljaju ■

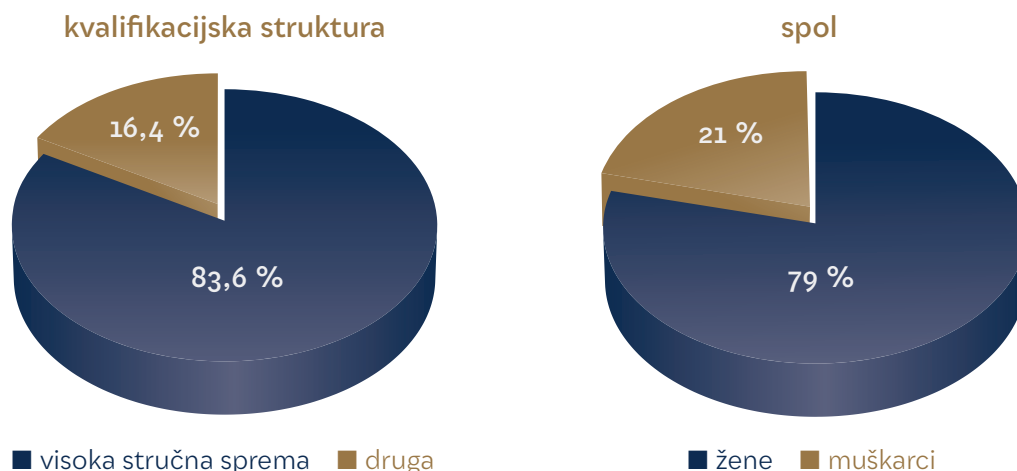
Vrsta posla	Broj zaposlenika
Poslovi revizije	233
Službenici i namještenici	46
Dužnosnici	2
Ukupno	281

Prema kvalifikacijskoj strukturi, 235 zaposlenika ili 83,6 % imalo je visoku stručnu spremu (ekonomske, pravne, informatičke ili druge odgovarajuće struke), od čega su bila tri doktora znanosti, 12 magistara znanosti i četiri magistra specijalista. Od ukupnog broja zaposlenika, 79 % su bile žene.

Prema dobnoj strukturi, 149 ili 53 % zaposlenika Ureda imalo je 49 ili manje godina, a prosječna starost zaposlenika bila je 47,5 godina.



■ Broj zaposlenika Ureda za 2014. prema kvalifikacijskoj strukturi i spolu ■



LJUDSKI RESURSI U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU NA 1. LIPNJA 2024.

U godini tridesetogodišnje obljetnice Ureda odnosno na 1. lipnja 2024. sistematizirano je 370 radnih mjesta, a popunjeno 278 radnih mjesta. Od ukupnog broja zaposlenika, dva su dužnosnika, i to mr. Ivan Klešić, dipl. oec., sadašnji glavni državni revizor te dr. sc. Nediljka Rogošić, sadašnja zamjenica glavnoga državnog revizora, 227 državnih revizora i devet pomoćnih revizora.

Osim navedenog, 31 državni službenik i devet namještenika obavljaju informatičke, financijsko-materijalne i računovodstvene, kadrovske i administrativne poslove, poslove nabave, poslove sigurnosti i zaštite na radu te opće i tehničke poslove. Od 1. siječnja do 1. lipnja 2024. iz Ureda je otišlo šest zaposlenika, a zaposlen je jedan zaposlenik. Upraznjena 92 radna mjesta (33,1 %) pretežito se odnose na državne revizore. Ured planira u 2024. zaposliti 15 zaposlenika, 35 u 2025. te 30 zaposlenika u 2026.

Svi novi zaposlenici Ureda raspoređeni na radno mjesto pomoćnog, državnog ili višeg državnog revizora obvezni su položiti ispit za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora. Od 1. siječnja do 1. lipnja 2024. ispit je položilo pet zaposlenika (svi državni revizori).

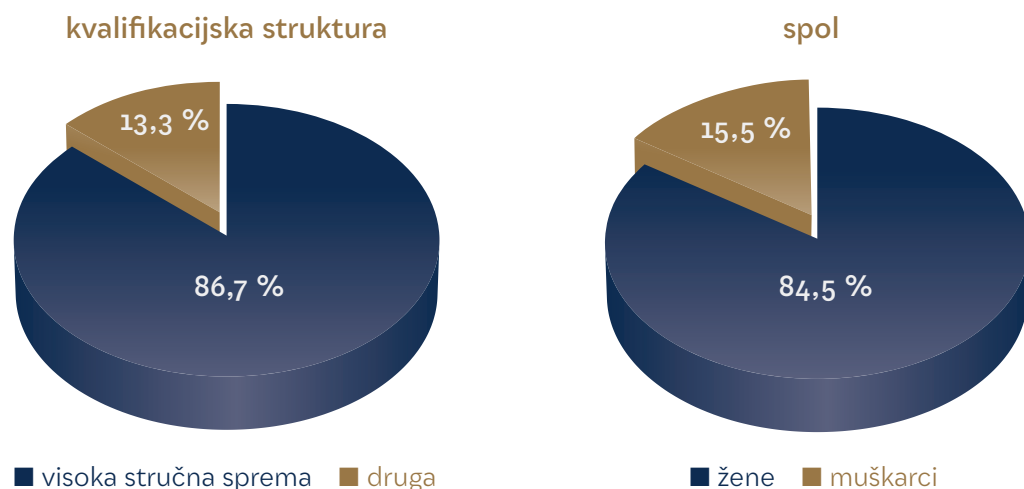
Prema kvalifikacijskoj strukturi, 241 zaposlenik ili 86,7 % ima visoku stručnu spremu (ekonomske, pravne, informatičke ili druge odgovarajuće struke), od čega su tri doktora znanosti, deset magistara znanosti i jedan magistar specijalist te devet zaposlenika ima završen poslijediplomski specijalistički studij. Od ukupnog broja zaposlenika, 235 ili 84,5 % su žene.

Prosječna starost zaposlenika je 48,5 godina, a 149 ili 53,6 % zaposlenika ima 50 ili više godina.

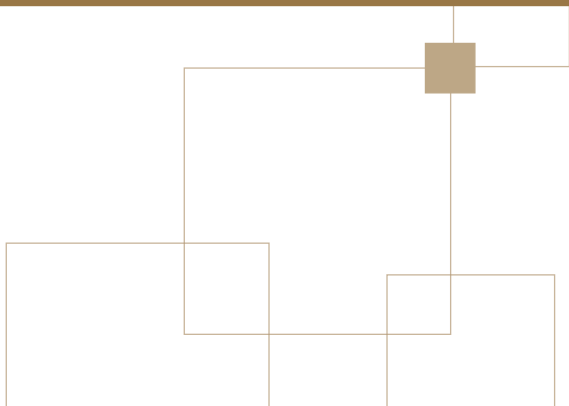
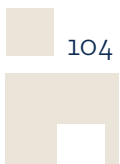
■ Broj zaposlenika Ureda od 2014. do 1. lipnja 2024. prema vrsti poslova ■

Redni broj	Vrsta poslova	Godina										
		2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	2024.
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Poslovi revizije	233	229	222	232	250	241	241	253	246	240	236
2.	Službenici i namještenici	46	44	40	45	47	48	45	50	46	41	40
3.	Dužnosnici	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
	Ukupno	281	275	264	279	299	291	288	305	294	283	278

■ Broj zaposlenika Ureda na 1. lipnja 2024. prema kvalifikacijskoj strukturi i spolu ■

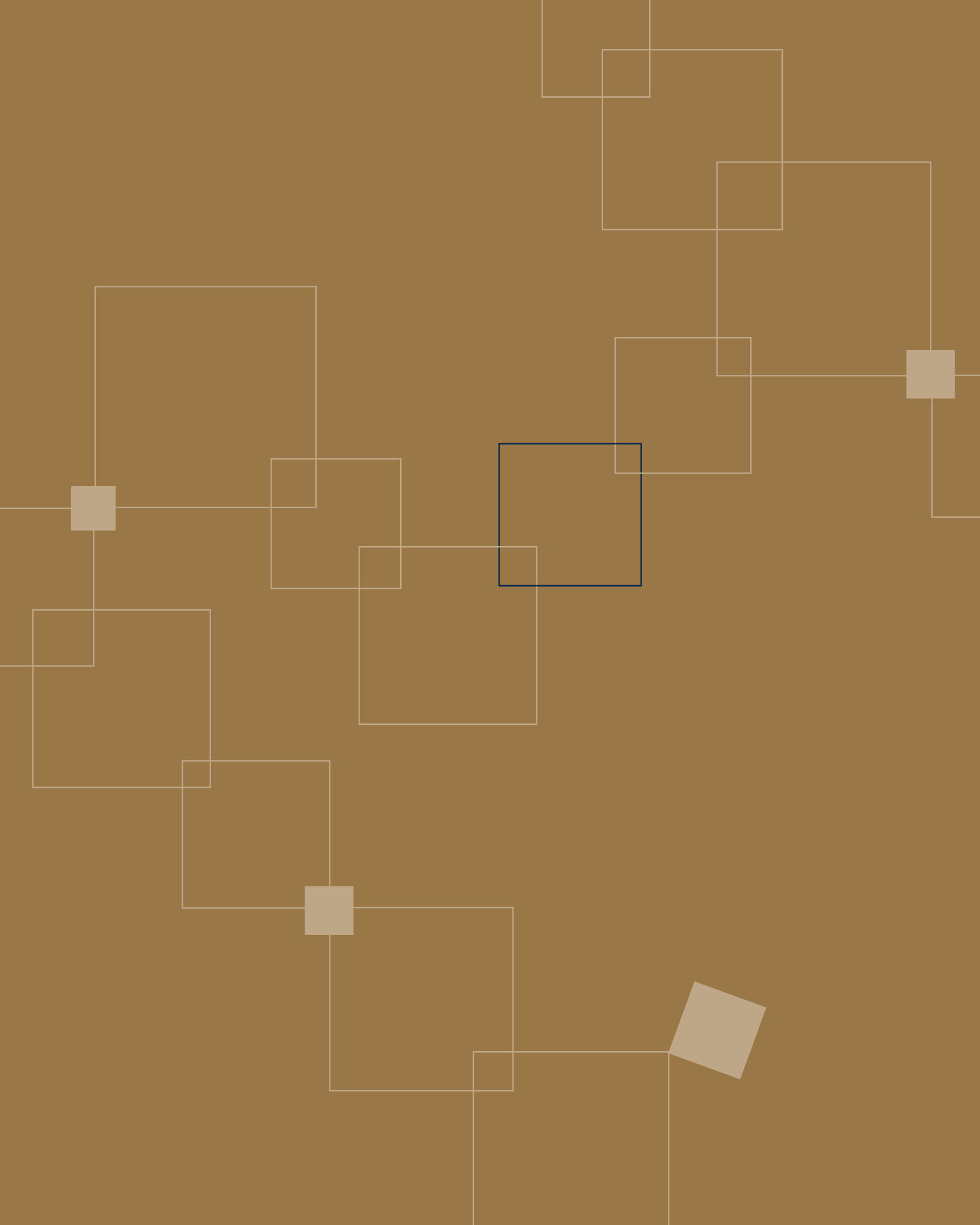


Ured je prepoznao da je ulaganje u zaposlenike najvažniji uvjet zakonitog i uspješnog rada te izvršavanja svih zadanih obveza Ureda u cijelosti. Kako bi Ured ispunio navedenu zadaću, provodi stručno usavršavanje svojih zaposlenika samostalno u okviru svog djelokruga, čime državni revizori stječu nova znanja i vještine te usvajaju nove tehnike u obavljanju revizije. Izvan Ureda potiče državne revizore i druge zaposlenike da u okviru stručnog usavršavanja sudjeluju na seminarima, savjetovanjima i drugim znanstvenim i stručnim skupovima u zemlji i inozemstvu. Navedene aktivnosti će se poticati te kontinuirano provoditi i u nadolazećim godinama.





■ Zaposlenici Ureda na godišnjem seminaru u Zadru, prosinac 2019. ■





POVIJEST REVIZIJE JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

mr. sc. **Lidija Pernar**
pomoćnica glavnoga državnog revizora

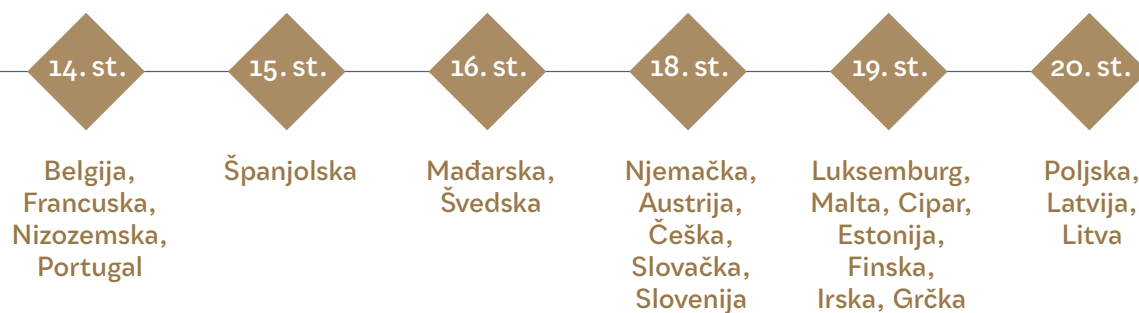
KRATAK PREGLED RAZVOJA REVIZIJE U SVIJETU

Revizija se prvi put spominje u Babilonu i Mezopotamiji već 3000. pr. Kr. I Atenjani su još u ranoj demokratskoj državi, smatrajući svoj demokratski sustav svetinjom, stvorili nekoliko postupaka za ograničavanje mogućnosti prekoračenja ovlasti danih na političkim i upravnim položajima, pri čemu je posebna zabrinutost postojala oko toga kako su javni dužnosnici ispunjavali svoje obveze.

U Politici, VI. knjiga, Aristotel daje pregled koji javni uredi su neophodni unutar demokratske države i navodi sljedeće: „Ali budući da neki, da ne kažemo svi, od ovih ureda rukuju javnim novcem, nužno mora postojati drugi ured koji ih ispituje i revidira, i nema drugu funkciju. Takvi se službenici nazivaju raznim imenima – nadzornici, revizori, računovođe, kontrolori.”¹

Na prostoru Europe najraniji spomen revizije datira iz 1314., kada se u Ujedinjenom Kraljevstvu prvi put u dokumentima spominje revizija državnih računa. Začeci revizije zatim su zabilježeni u 14. st. u Francuskoj, Nizozemskoj, Belgiji i Portugalu, u 15. st. u Španjolskoj, 16. st. u Mađarskoj, a nakon 1761. i osnivanja Kraljevske računске komore (*Hofrechenkammer*) na području Habsburške Monarhije, funkcija revizije počela se razvijati i na širem europskom teritoriju.²

■ Počeci državne revizije u zemljama Europske unije³ ■



Nadležnost Kraljevske računске komore ojačao je i proširio na revidiranje javnih sredstava car Josip II. 1782., propisavši obvezu primjene računovodstvenih i revizijskih procedura na području cijele Habsburške Monarhije⁴, u čijem je sastavu do Prvoga svjetskog rata bila i Hrvatska.

¹ Gustavsson, Maria (2013) DEMOCRATIC ORIGINS OF AUDITING – Good Auditing in Democratic Perspectives. Goteborg: University of Gothenburg.

² National Audit Office (2005) State Audit in the European Union. London: NAO.

³ National Audit Office (2005) State Audit in the European Union. London: NAO.

⁴ Prema: National Audit Office (2005) State Audit in the European Union. London: NAO.

RAZVOJ REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

O suvremenom razvoju revizije na području Hrvatske uobičajeno se ističu dva mišljenja. Prema prvom se navodi da na ovim prostorima ne postoje nikakva revizijska iskustva, dok se prema drugom mišljenju ističe da se revizija počinje razvijati u okviru bivše Službe društvenog knjigovodstva od 1972., kada se na zahtjev stranih partnera uvodi vrlo specifičan oblik revizije poznat pod nazivom „ekonomsko-financijska revizija”. Međutim, oba mišljenja su pogrešna i ne odgovaraju stvarnim činjenicama.⁵

Smatra se da je razvoj revizije na području Hrvatske zapravo započeo za vrijeme Kraljevine Jugoslavije, u Zagrebu, oko 1930. Organizirano bavljenje poslovima revizije počinje 1935., kada je u sklopu Trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu osnovan Revizorski ured.⁶ Već prilikom osnivanja Revizorskog ureda istaknut je danas dobro poznat i općeprihvaćen stav: „Nije privreda radi revizorske službe nego obrnuto: revizorsku službu rodile su potrebe privrede”, a revizor se definirao kao „javno autorizirani privatni čuvar privredno-pravnih interesa pojedinca i zajednice.”⁷

Prvim pravilnikom Revizorskog ureda Trgovinsko-industrijske komore⁸ bilo je utvrđeno da kandidati imaju navršених 30 godina, da su državljani Kraljevine Jugoslavije, da su diplomirali na Ekonomsko-komercijalnoj visokoj školi u Zagrebu (ili nekoj drugoj sličnoj školi), da posjeduju određeno radno iskustvo te „da je kandidat neporočan i da živi u sređenim imovinskim prilikama”. Osim toga, utvrđena je i mogućnost da se kandidate podvrgne ispitu kako bi se provjerila njihova stručnost za obavljanje revizije, a ispit se polaže pred komisijom koju imenuje predsjedništvo Komore. Nakon položenog ispita polaže se „zavjera”, a zavjerenim revizorima Komora izdaje „dekret”.⁹

Rad Revizorskog ureda financirali su sami revizori doprinosima koji su iznosili 20 % od revizorskih honorara. Osim prethodno navedenih poslova, Revizorski ured je, prije svega, vodio računa o razvoju i usavršavanju revizije. U tu svrhu uspostavljena je suradnja s Ekonomsko-komercijalnom visokom školom u Zagrebu i kao rezultat te suradnje u nastavni plan je uveden kolegij „Revizija privrednog poslovanja”.¹⁰

5 Tušek, Boris i Žager, Lajoš (2006) Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

6 Krajčević, Franjo i dr. (1972) Revizija i kontrola kod konvencionalne i automatske obrade podataka. Zagreb: Informator.

7 Ružić, Zlatan (1938) Revizorstvo u Jugoslaviji: stanje, razvitak, budućnost. Zagreb: vlastita naklada.

8 Tekst navedenog Pravilnika moguće je vidjeti u knjizi: Revizorstvo u Jugoslaviji: stanje, razvitak, budućnost. Zagreb: vlastita naklada, str. 27-30.

9 Prema: Sever Mališ, Sanja i dr. (2012) Revizija – načela, standardi, postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

10 Prema: Sever Mališ, Sanja i dr. (2012) Revizija – načela, standardi, postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

U promatranom razdoblju revizorska struka temeljila se na sljedećim načelima:

- „a) najviša teorijska i praktična kvalifikacija pripadnika struke
- b) povjerljiv, stručan i objektivan rad u svakoj prilici
- c) visoka moralna razina staleških organizacija i pojedinih članova i
- d) iznad svega čuvanje interesa privrede i narodne zajednice.”¹¹

Na temelju navedenoga može se zaključiti da je Revizorski ured u Zagrebu bio prethodnica nacionalnog instituta za reviziju kakvi postoje u razvijenim tržišnim gospodarstvima, kao i da je revizijska profesija na ovim prostorima u to vrijeme bila na relativno visokoj razvojnoj razini. Međutim, već 1939. Revizorski ured u Zagrebu je ukinut¹², a s njime i pretpostavka daljnjeg razvoja revizije na području Hrvatske.¹³

U vrijeme Drugoga svjetskog rata revizije u pravom smislu te riječi nije bilo. Novi razvojni proces započinje nakon rata, kada se revizija, kao i u istočnoeuropskim zemljama, organizira pod ingerencijom države, najčešće ministarstva financija. Nakon toga, u kontekstu uvođenja samoupravljanja razvija se specifičan oblik nadzora pod nazivom samoupravna radnička kontrola koja je trebala biti adekvatna zamjena za stručnu i neovisnu reviziju. Uz to se od početka šezdesetih razvijao i instrumentarij državne odnosno društvene kontrole, koji je prvi put formaliziran 1972. kao Služba društvenog knjigovodstva (SDK).

Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Socijalističke Republike Hrvatske donio je Sabor Socijalističke Republike Hrvatske u veljači 1973., a Statut ove Službe potvrdio je u listopadu iste godine. Na taj način je SDK u Hrvatskoj, kao i u drugim republikama i pokrajinama djelovao na temelju ustavnih amandmana Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije (SFRJ) i republika i pokrajina koji su sadržavali istovjetni tekst te na temelju saveznog Zakona o Službi društvenog knjigovodstva i svog republičkog, odnosno pokrajinskih zakona o SDK-u.¹⁴

SDK je bio zadužen za obavljanje kontrole nad društvenim i javnim poduzećima, a poslovi su bili svrstani u tri kategorije¹⁵:

- *poslovi evidencije i informativno-analitički poslovi*, u okviru kojih je „SDK osiguravao podatke, pokazatelje, informacije i analize koji su značajni osobito za pripremu, donošenje i praćenje ostvarivanja društvenog plana RH, praćenje tekućih financijskih kretanja i utvrđivanje i ostvarivanje

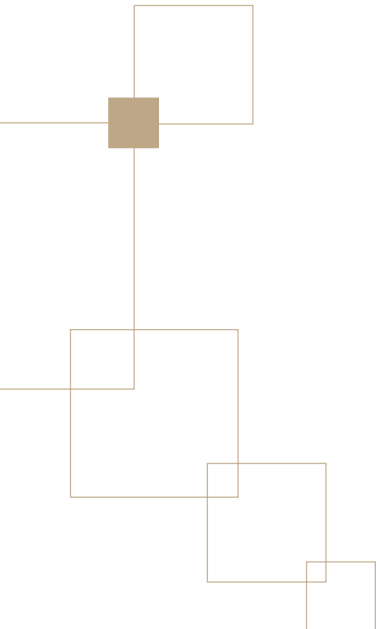
11 Ružić, Zlatan (1938) Revizorstvo u Jugoslaviji: stanje, razvitak, budućnost. Zagreb: vlastita naklada.

12 Krajčević, Franjo i dr. (1972) Revizija i kontrola kod konvencionalne i automatske obrade podataka. Zagreb: Informator.

13 Prema: Sever Mališ, Sanja i dr. (2012) Revizija – načela, standardi, postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

14 Baković, Jerko (1979) Dvadeset godina djelovanja Službe društvenog knjigovodstva, *Journal of Information and Organizational Sciences*, No. 2-3.

15 Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, Narodne novine 21/91



mjera tekuće ekonomske politike, pripremu, donošenje i praćenje provođenja društvenog dogovora u čijem zaključivanju sudjeluje RH: pripremu, donošenje i praćenje izvršavanja proračuna RH i završnog računa proračuna RH; praćenje kretanja investicijske, opće društvene, zajedničke i osobne potrošnje i poduzimanje mjera za usmjeravanje pojedinih oblika potrošnje; pripremu, donošenje i provođenje republičkih zakona, drugih propisa i općih akata”

- *poslovi kontrole*, u koje „spada naročito kontrola zakonitosti i pravilnosti obračuna, pravovremenosti uplata i pravilnosti usmjeravanja prihoda Republici Hrvatskoj, jedinicama lokalne samouprave i uprave, društvenim fondovima i drugim subjektima po osnovi poreza i doprinosa ili po osnovi obveze udruživanja dijela sredstava društvene reprodukcije, utvrđenih zakonom ili propisom na temelju zakona”
- *poslovi ekonomsko-financijske revizije*.

Osim revizije računovodstvenih iskaza, revizija javnih rashoda obuhvaćala je i reviziju ekonomičnosti i efikasnosti poslovanja pravnih osoba, reviziju efekata ostvarivanja programskih, odnosno projektom utvrđenih ciljeva pravnih osoba koje koriste sredstva definirana Zakonom, što se može smatrati prvim oblikom revizija učinkovitosti.

Pod javnim rashodima pritom su se podrazumijevala¹⁶:

- sredstva proračuna i druga sredstva za financiranje javnih potreba
- sredstva javnih poduzeća osiguranih iz proračuna, fondova, raznih oblika regresa, premija, stimulacija i slično
- sredstva javnih zajmova
- sredstva prikupljena za razne oblike pomoći zbog elementarnih nepogoda i druge više sile te
- druga sredstva prikupljena od pravnih osoba i građana za određene namjene.

SDK je prema Zakonu bio ovlašten za donošenje standarda koji se primjenjuju u obavljanju revizije ekonomičnosti, efikasnosti i efekata javnih rashoda i javnih poduzeća, pri čemu je bilo obvezno korištenje standarda revizije Međunarodne organizacije vrhovnih državnih institucija za reviziju.

Isto tako, SDK-u je bilo omogućeno učlanjivanje u odgovarajuće međunarodne organizacije i institucije iz područja revizije i računovodstva u cilju praćenja najnovijih profesionalnih dostignuća i korištenja rezultata u praksi, kao i sudjelovanja u radu stručnih tijela ovih institucija.

¹⁶ Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, Narodne novine 21/91

Iz SDK-a je 1993. formiran Zavod za platni promet, a njegova prava, obveze i imovinu preuzela je 2002. Financijska agencija.¹⁷

Tijekom 1993. osnovana je i Financijska policija¹⁸, koja je bila zadužena za provedbu kontrole ispravnosti, zakonitosti i pravodobnosti obračuna i uplate dnevnih prihoda, kao i javnih prihoda lokalne samouprave i prihoda posebnih proračunskih ili društvenih fondova.

Isto tako, sukladno Zakonu o financijskoj policiji, obavljala je kontrolu:

- „ostvarivanja i iskazivanja u knjigovodstvu odnosno poreznoj prijavi prometa roba i usluga, prihoda, dobiti, plaća i drugih elemenata od utjecaja za utvrđivanje javnih prihoda
- prijavljivanja imovine i nekretnina podložnih oporezivanju
- točnosti iskazivanja podataka o pravu na porezne olakšice i oslobođenja
- utvrđivanja osnovice obračunavanja i plaćanja poreza na promet
- pravilnosti primjene zakona u pogledu načina plaćanja roba i usluga i dostavljanja podataka o tome
- provođenja mjera prisilne naplate javnih prihoda
- obračuna kamata za nepravovremeno plaćanje javnih prihoda
- stanja iskazanih po osnovi javnih prihoda u knjigovodstvu poreznih obveznika
- stanja računa javnih prihoda i usmjeravanja sredstava s tih računa
- poreznih bilanci
- rada djelatnika kod obavljanja poslova javnih prihoda
- kupnje dionica prilikom pretvorbe društvenog vlasništva
- uvoza i izvoza pojedinih roba i stvari vezano za plaćanje i obračun poreza, carina i drugih pristojbi koje se plaćaju na uvezenu i izvezenu robu, odnosno stvari
- zakonitosti, ispravnosti i pravodobnosti obračuna i uplate sredstava koja su prihod drevnog proračuna, proračuna jedinica lokalne samouprave ili proračunskih ili društvenih fondova prema propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog kapitala
- obavlja i druge poslove koji su joj dati u djelokrug posebnim zakonom.”

Osnivanjem Financijske policije i Zavoda za platni promet bili su stvoreni preduvjeti za ukidanje SDK-a. Tako je 1993. donesen Zakon o državnoj reviziji, prema kojem je poslove SDK-a koji su uređeni tim Zakonom preuzeo Državni ured za reviziju, a Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske stavljen je izvan snage.


¹⁷ Zakon o Financijskoj agenciji, Narodne novine 117/01, 60/04 i 42/05

¹⁸ Zakon o financijskoj policiji, Narodne novine 89/92



POVIJESNI RAZVOJ DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

mr. sc. **Lidija Pernar**
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Neovisna institucija državne revizije javlja se kao izravan pokazatelj demokratskog razvoja i stoga svaka demokratski uređena država ima kao značajnu sastavnicu demokratske strukture državnu instituciju odgovornu za neovisnu reviziju. Uloga i značaj državne revizije stoga su neupitni i na ovim prostorima.

Potreba osnivanja i ustroja državne revizije u Republici Hrvatskoj bila je, i još uvijek je višestruko opravdana radi:

- stvaranja temelja za poboljšanje upravljanja javnom imovinom i svim javnim resursima
- povećanja informiranosti o rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima
- izravnog utjecanja na ekonomičnije, učinkovitije i djelotvornije izvršavanje zadaća i obveza te
- obveze stalnog „polaganja računa” radi postizanja odgovornijeg ponašanja svih sudionika u procesu korištenja proračunskih i izvanproračunskih sredstava.

Proteklih 30 godina rada bilo je razdoblje u kojem se nastojalo paralelno ostvariti preduvjete za rad i optimalno uskladiti tri zadaće:

- osnivanje Državnog ureda za reviziju (Središnji ured u Zagrebu i 20 područnih ureda u županijskim središtima)
- pronalaženje, educiranje i stalno usavršavanje zaposlenika
- izvršavanje zakonskih obveza u smislu revidiranja subjekata revizije te izvješćivanja Hrvatskog sabora i javnosti o obavljenim revizijama i svom radu.

Ured je tijekom tridesetogodišnjeg postojanja nastojao organizirati poslovanje na način koji je omogućavao uspješno provođenje programa rada i ostvarenje ciljeva, istodobno prateći ubrzane promjene u svom okruženju, kako unutar, tako i izvan Republike Hrvatske. S obzirom na to da je Republika Hrvatska prihvatila strategiju pridruživanja Europskoj uniji, za što je jačanje institucionalnih kapaciteta jedan od osnovnih uvjeta, Ured je u svom radu i razvoju poseban naglasak stavio na usklađivanje i prilagođavanje načina rada i zakonskog okvira sa standardima, praksom i propisima Europske unije. Ulagao je značajne napore i u vlastiti razvoj i u razvoj revizijske struke, pri čemu je osim znanja domaćih stručnjaka koristio znanja i iskustva drugih zemalja.

Činjenica je da je, iako djeluje relativno kratko, Ured i u zemlji i u inozemstvu prepoznat kao visoko profesionalna, kvalitetna i pouzdana institucija, koja neprekidno teži daljnjem poboljšanju i postizanju izvrsnosti svog rada. Naime, poboljšanjem svog rada i jačanjem svoje funkcije, institucija državne revizije pridonosi djelotvornosti usluga koje pružaju državne institucije, boljem upravljanju državnim proračunom te otkrivanju područja u kojima su veći rizici za pojavljivanje nepravilnosti, prijevernih radnji, zlouporaba i lošeg upravljanja.

OSNIVANJE DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Sabor Republike Hrvatske je 25. lipnja 1991. donio Deklaraciju o proglašenju suverene i samostalne Republike Hrvatske. Nakon toga uspostavljaju se tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti i svih neophodnih institucija te se obavlja preustroj postojećih tijela.

Tako su i u području javnih prihoda i rashoda izvršene odgovarajuće promjene u organizaciji, ovlastima i načinu rada Ministarstva financija i njegovih povezanih carinskih i poreznih službi, od čega su se velikim dijelom mogli koristiti postojeći zakonski okviri te organizacija i stručni kadrovi. U području kontrole javnih prihoda i rashoda bile su potrebne značajnije, temeljite promjene. Tijelo koje je bilo nositelj kontrolnih funkcija u području javnih prihoda i rashoda bila je Služba društvenog knjigovodstva (SDK), koja je u bivšoj državi imala isključivo pravo obavljanja transakcija platnog prometa u tuzemstvu te je imala važnu zadaću obavljanja kontrole nad društvenim i javnim poduzećima.

Osnivanjem Financijske policije 1993., koja je preuzela kontrolu poslovanja svih poslovnih subjekata, kao i donošenjem Zakona o platnom prometu, kojim je osnovan Zavod za platni promet, stvoreni su preduvjeti za ukidanje SDK-a. U dotadašnjem normativnom okviru postojali su dakle neki elementi revizije, no tek osnivanjem Državnog ureda za reviziju stvoreni su preduvjeti za učinkovitu kontrolu javnih prihoda i rashoda.

Pritom je važno naglasiti da, za razliku od drugih državnih tijela i institucija koje su imale tradiciju i neku vrstu kontinuiteta, Državni ured za reviziju nije naslijedio sličnu instituciju, a osim institucionalnog iskustva, za njegovo osnivanje i početak rada nisu postojali ni potrebni materijalni uvjeti ni specijalizirani stručnjaci. Za razliku od Financijske policije i Zavoda za platni promet, koji su preuzeli zaposlenike SDK-a, Ured je zaposlio stručne kadrove putem javnog natječaja.

Treba naglasiti i činjenicu da se u vrijeme osnivanja državne revizije Hrvatska nalazila u Domovinskom ratu, što je samo po sebi otežalo uvjete uspostavljanja i rada Ureda.

Bez obzira na sve poteškoće, Ured je uspješno uspostavljen, vrlo brzo je započeo s radom i potpunom provedbom svih svojih zadaća i obveza.

USTROJAVANJE UREDA

Svoj povijesni put Državni ured za reviziju započeo je 30. lipnja 1993., donošenjem **Zakona o državnoj reviziji**, koji je pripremljen po uzoru na zakone o vrhovnim revizijskim institucijama u razvijenim europskim zemljama s višestoljetnom tradicijom.

Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske je 8. travnja 1994. imenovao glavnoga državnog revizora odnosno revizoricu te je, nakon provođenja nužnih materijalnih i formalnih predradnji, Ured počeo s radom **1. studenoga 1994.**

NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

Odluka o imenovanju glavnog državnog revizora

ZASTUPNIČKI DOM SABORA REPUBLIKE HRVATSKE

Na temelju članka 80. Ustava Republike Hrvatske, članka 35. stavka 2. Poslovnika Zastupničkog doma Sabora Republike Hrvatske i članka 12. stavka 2. Zakona o državnoj reviziji ("Narodne novine", br. 70/93.), Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske na sjednici 8. travnja 1994., donio je

ODLUKU

O IMENOVANJU GLAVNOG DRŽAVNOG REVIZORA

Za glavnog državnog revizora imenuje se **ŠIMA KRASIĆ**, dipl. ecc. iz Zagreba.

Klasa: 080-03/94-02/09

Zagreb, 8. travnja 1994.

ZASTUPNIČKI DOM SABORA REPUBLIKE HRVATSKE

Predsjednik Zastupničkog doma Sabora

Stjepan Mesić, v. r.

■ Odluka
Zastupničkoga
doma Sabora
Republike Hrvatske
o imenovanju
glavnoga državnog
revizora ■

Pri donošenju Zakona o državnoj reviziji, ustroju Ureda i organizaciji načina rada vodilo se računa o cjelini državnog i pravnog ustroja Republike Hrvatske.

Osnovne značajke Zakona o državnoj reviziji bile su široke ovlasti revizije glede kontrole državnih izdataka, zatim osim financijske kontrole i kontrole zakonitosti poslovanja, mogućnost davanja ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja poslova te davanje ocjene o učinkovitosti ciljeva određenog programa.

U sklopu svojih ovlasti Ured je dobio mogućnost obavljanja revizije kod svih subjekata koji se u cijelosti ili djelomično financiraju iz državnog proračuna te proračuna jedinica lokalne samouprave i uprave. Državnoj reviziji također su podlijegale i sve pravne osobe s pretežitom udjelom državnog kapitala, fondovi na razini države te Hrvatska narodna banka. U praksi je to značilo da u Republici Hrvatskoj kontroli državne revizije podliježe i velik broj poduzeća u gospodarstvu odnosno sva ona u kojima još nije izvršena pretvorba, ali i ona poduzeća u kojima je država nakon pretvorbe ostala vlasnik u pretežitom dijelu.

Pri donošenju Zakona u obzir su uzete i međunarodne obveze. Tako je Zakonom o državnoj reviziji bila propisana obveza obavljanja revizije na način i prema postupcima utvrđenim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). INTOSAI revizijski standardi zatim su prevedeni na hrvatski jezik i objavljeni u službenom glasilu Republike Hrvatske, čime su postali dio hrvatskoga pravnog sustava.

Prihvatanjem INTOSAI revizijskih standarda i njihovom dosljednom primjenom u svim fazama provedbe revizijskih postupaka Republika Hrvatska se priključila krugu zemalja koje su stvorile čvrste temelje za poboljšanje upravljanja javnom imovinom i svim javnim resursima.

Isto tako, propisujući ustroj vrhovne revizijske institucije kao ureda s jednom osobom – glavnim državnim revizorom na čelu, prihvaćen je model ustroja kao što ima većina zemalja u svijetu.

Prema odredbama Zakona i u skladu s načelima INTOSAI revizijskih standarda, posebice Limske deklaracije, Uredu je osigurana samostalnost u pogledu materijalnih uvjeta, unutarnjeg ustroja i načina rada, kao i odvojenost i neovisnost od izvršne vlasti te odgovornost isključivo prema zakonodavnoj vlasti.

Na temelju Zakona o državnoj reviziji, glavna državna revizorica je u svibnju 1994. donijela **Statut Državnog ureda za reviziju**, koji je 25. svibnja 1994. potvrdio Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske. Statutom su uređeni organizacija i unutarnje ustrojstvo Ureda, upravljanje Uredom, način rada Stručnog vijeća, obveza čuvanja službene tajne, podataka i informacija prikupljenih tijekom obavljanja revizije te način financiranja Ureda.

Statusnim odredbama je, uz zakonska rješenja, dodatno naglašena neovisnost Ureda i odvojenost od izvršne vlasti, koja kao korisnik proračunskih sredstava obvezno podliježe reviziji i odgovorna je za zakonito i racionalno korištenje najvećeg dijela javnih rashoda.

Nakon potvrđivanja Statuta u Hrvatskom saboru, glavni državni revizor donio je **Pravilnik o unutarnjem redu Državnog ureda za reviziju** i druge normative akte kojima su detaljnije utvrđeni unutarnji ustroj, odnos između ustrojenih jedinica, programiranje i planiranje poslova, obavljanje revizija i izrada izvješća.

Pravilnikom o unutarnjem redu također je utvrđen broj i vrsta državnih službenika i namještenika potrebnih za rad Ureda, njihovi poslovi i zadaće, hijerarhijski odnos, kao i osnovni stručni i posebni uvjeti za njihova imenovanja, postavljenja i obavljanje poslova.

Kod osnivanja Ureda vodilo se računa o obujmu i raznovrsnosti posla, ali i o teritorijalnom obuhvatu svih subjekata koji obvezno ili potencijalno podliježu reviziji.

Uvažavajući činjenicu da se najveći dio javnih sredstava ostvaruje i troši u Gradu Zagrebu i da je u njemu smješten veliki broj subjekata, u okviru Ureda je osnovan Središnji ured. Zbog obujma i raznovrsnosti poslova, Središnji ured je ustrojen na načelu funkcionalnosti i sastojao se od sljedećih odjela:

- za reviziju državnog proračuna i korisnika državnog proračuna
- za reviziju proračuna jedinica lokalne samouprave i uprave
- za reviziju fondova, zavoda i srodnih institucija
- za reviziju pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, pravnih osoba s pretežitim udjelom državnog kapitala i drugih pravnih osoba
- za reviziju Narodne banke Hrvatske i drugih financijskih institucija te
- za opće poslove.

U skladu sa svojim ovlastima te velikim brojem neprofitnih organizacija i korisnika proračuna u županijama, gradovima i općinama, Ured je pokrenuo osnivanje 20 područnih ureda u županijskim središtima, sa 6 do 20 zaposlenika, ovisno o broju i značaju subjekata na njihovom području koji podliježu reviziji.

Zbog okolnosti u kojima je trebalo istodobno osnivati Ured, stvarati materijalne uvjete potrebne za rad i stručno usavršavati zaposlenike, osnivanje područnih ureda odvijalo se postupno pa je 1995. odnosno u prvoj godini rada osnovano ili bilo u osnivanju 12 područnih ureda, a do 1998. bili su osnovani svi područni uredi.

Već je naglašeno da Ured kao novo tijelo bez kontinuiteta nije imalo značajnije mogućnosti korištenja postojećih poslovnih prostora upravnih ili drugih tijela vlasti na državnoj ili lokalnoj razini, pa je morao riješiti i pitanje smještaja područnih ureda te stvoriti materijalne pretpostavke za rad. Taj je posao završen

Zagreb
1994.

Rijeka
1994.

Bjelovar
1994.

Split
1995.

Osijek
1995.

Zadar
1995.

Dubrovnik
1995.

Varaždin
1995.

Šibenik
1995.

Koprivnica
1995.

u okviru postojećih lokalnih prilika i mogućnosti, pri čemu se vodilo računa o veličini i potrebama pojedinih područnih ureda.

Pritom je bila značajna suradnja i pomoć Vlade Republike Hrvatske i Ministarstva financija, odnosno Financijske policije i Porezne uprave, kao i jedinica lokalne samouprave u županijskim središtima. Budući da je Ured i jedan od pravnih sljednika SDK-a, smještaj područnih ureda djelomično je riješen i kroz podjelu njegove imovine i poslovnih prostora. Za neke od područnih ureda su pak kupljeni novi, a za dio njih stariji poslovni prostori koji su uređeni i prilagođeni potrebama Ureda.

Teritorijalni ustroj imao je svoje prednosti u racionalizaciji odnosno smanjenju troškova s obzirom na činjenicu da se dio poslova obavlja na terenu, ali i zbog boljeg poznavanja lokalnih problema. No, neovisno o teritorijalnom ustrojstvu, organizacija rada bila je postavljena tako da je Ured jedinstveno tijelo kojim se rukovodi u cjelini, a poslovi se programiraju, planiraju i izvršavaju na osnovi jedinstvenog programa za Središnji ured i sve područne urede zajedno. Time je ujedno omogućeno da svaki ovlaštenu državni revizor može obavljati reviziju na teritoriju cijele Hrvatske, kako zbog boljeg korištenja stručnih sposobnosti pojedinih revizora i njihovih posebnih znanja u pojedinim područjima, tako i zbog postizanja njihove objektivnosti.

Nadalje, budući da je Ured bio posve nova institucija u pravnom sustavu države, prve i opsežne aktivnosti trebalo je usmjeriti i na kadrovsku ekipiranost.

Poseban problem u početku bio je odabir visoko stručnih, a istodobno časnih zaposlenika za obavljanje važnih i složenih zadaća državne revizije. Problem je bio tim veći što na tržištu rada u vrijeme osnivanja Ureda nije postojalo zanimanje državni revizor, kao ni sustav za njihovo educiranje.

Problem osposobljenosti zaposlenika savladan je relativno brzo zapošljavanjem iskusnih stručnjaka uglavnom iz područja financija i računovodstva, organiziranjem stručnih seminara i drugih oblika edukacije te učenjem na iskustvima zemalja s višestoljetnom tradicijom djelovanja državne revizije. Prvi takav seminar, kojem je prisustvovalo 60 državnih revizora, održan je u travnju 1995., u suradnji s Računskim sudom Republike Austrije. Njihovi stručnjaci su izložili zakonska rješenja, iskustva u radu i praktične primjere revizije iz njihove dugogodišnje prakse, što je za Ured bilo od iznimne važnosti.

■ Kronološki pregled osnivanja područnih ureda Državnog ureda za reviziju ■



S početkom rada Ureda trebalo je riješiti i pitanje ovlaštenja za rad državnih revizora. Rješenje je nađeno u okviru Zakona o državnoj reviziji, kroz institut privremenog certifikata za ovlaštenoga državnog revizora. Privremeni certifikati mogli su se dodijeliti osobi koja ima završen ekonomski ili pravni fakultet i radno iskustvo na financijskim i srodnim poslovima, a priznavali su se do konca 1996.

U ožujku 1996. je, u skladu s odredbama Zakona o državnoj reviziji i Statuta Državnog ureda za reviziju, imenovana Komisija za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora te je donesen Program za polaganje revizorskih ispita, čime je pitanje certificiranja državnih revizora sustavno i u potpunosti riješeno.

Uspješno i kvalitetno rješavanje problematike ustrojavanja Ureda uspjelo je u relativno kratkom vremenu, za svega dvije godine, i to zahvaljujući podršci Sabora Republike Hrvatske i njegovih stručnih tijela te zalaganju svih zaposlenika.

Plaće ovlaštenih državnih revizora bile su od 1998. do početka 2001. utvrđene posebnim Zakonom o plaćama ovlaštenih državnih revizora. Postojanjem takvog Zakona koji je samostalno određivao plaće državnih revizora bila je naglašena financijska neovisnost institucije državne revizije te su bili zadovoljeni međunarodno postavljeni kriteriji i u ovom segmentu, a Ured je bio izjednačen s većinom vrhovnih revizijskih institucija u svijetu.

Donošenjem novog Zakona o državnim službenicima i namještenicima i Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi iz travnja 2001. prestale su važiti odredbe Zakona o plaćama ovlaštenih državnih revizora, čime su vraćene u sustav plaća državnih službenika i namještenika.

Državni ured za reviziju poduzeo je sve potrebne mjere da kao samostalno i neovisno državno tijelo regulira plaće posebnim zakonom, kao što je bilo od 1998. do 2001. U tome je i uspio u studenome 2005., donošenjem Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o plaćama ovlaštenih državnih revizora¹.

Kako bi zaposlenicima Ureda bio omogućen i olakšan rad, bilo je potrebno uspostaviti i odgovarajući informacijski sustav. Tako je Državni ured za reviziju primijenio i za potrebe svog unutarnjeg ustroja i načina rada prilagodio suvremena informativna rješenja. Primjena aplikativnih programa bila je ujedno usklađena s planom i provedbom informatizacije cijele državne uprave, tijela u okviru državne vlasti i jedinica lokalne samouprave i uprave.

Cijeli sustav zasnivao se na lokalnim PC mrežama koje su, zajedno sa suvremenim korisničkim programima, osiguravale pristup potrebnim bazama podataka, kao i korištenje suvremenih programa za obradu teksta i omogućavale izradu revizijskih izvješća u kratkom roku i na jednoobrazan način.

¹ Narodne novine 140/05

Za potrebe što kvalitetnijeg i učinkovitijeg obavljanja poslova revizije bile su ustrojene evidencije odnosno formirane baze podataka o:

- jedinicama lokalne samouprave i uprave
- javnim i drugim poduzećima na razini države
- komunalnim poduzećima na razini jedinica lokalne samouprave i uprave
- pravnim osobama s pretežitim udjelom državnog kapitala i
- neprofitnim organizacijama.

Isto tako, prikupljeni su i obrađeni podaci te formirane datoteke o:

- državnom proračunu i njegovim korisnicima
- proračunima jedinica lokalne samouprave i uprave
- godišnjim obračunima proračuna jedinica lokalne samouprave i uprave te
- temeljnim financijskim izvještajima neprofitnih organizacija.

U Državnom uredu za reviziju već na samim počecima osnovano je i savjetodavno tijelo glavnoga državnog revizora – Stručno vijeće. Stručno vijeće činili su: glavni državni revizor i pomoćnici glavnoga državnog revizora po položaju te sedam članova koje je imenovao glavni državni revizor iz reda neovisnih stručnjaka. Uloga ovog tijela bila je da raspravlja i daje mišljenje o pitanjima programa rada Ureda, razvoju i unaprjeđivanju rada, ustrojstvenom i tehnološkom usavršavanju, razvoju revizijskih postupaka te stručnom osposobljavanju i usavršavanju zaposlenika Ureda, posebice državnih revizora. Stručno vijeće, u nešto izmijenjenom sastavu, djeluje i danas.

NADLEŽNOSTI UREDA

Ovlasti odnosno nadležnosti Ureda i opseg rada mijenjani su i proširivani s razvojem okruženja. U početku su obuhvaćali reviziju trošenja javnih sredstava kroz državni i lokalne proračune te njihove korisnike, ali i javne prihode i trošenje sredstava kroz sustav mirovinskog i zdravstvenog osiguranja te javna poduzeća odnosno trgovačka društva na svim razinama. To znači da su postupku revizije u okviru nadležnosti Ureda podliježala tijela vlasti koja posluju i vode računovodstvo po propisima za proračunske korisnike, ali i pravni subjekti koji posluju i vode računovodstvo kao neprofitne ili profitne organizacije.

Prvi Zakon o državnoj reviziji donio je Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske na sjednici održanoj 30. lipnja 1993., a Ukazom o proglašenju Zakona 6. srpnja 1993. potvrdio ga je tadašnji predsjednik Republike Hrvatske dr. Franjo Tuđman.

■ Ukaz o proglašenju prvog Zakona o državnoj reviziji ■

ZASTUPNIČKI DOM SABORA REPUBLIKE HRVATSKE

Na temelju članka 89. Ustava Republike Hrvatske, donosim

UKAZ

o proglašenju Zakona o državnoj reviziji

Proglašavam Zakon o državnoj reviziji, koji je donio Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske na sjednici dana 30. lipnja 1993. godine.

Broj: PA4-56/1-93.

Zagreb, 6. srpnja 1993.

Predsjednik Republike Hrvatske

dr. Franjo Tuđman, v. r.

Tijekom 1995. i 1999. izvršene su manje izmjene i dopune Zakona o državnoj reviziji u skladu s izgradnjom cijelog državnog i pravnog sustava i ustroja te potrebama uočenim tijekom provedbe Zakona u pogledu preciznijeg određivanja subjekata koji podliježu reviziji, preciziranja odnosa i rokova obavljanja revizijskih aktivnosti.

■ Propisi kojima je reguliran rad Državnog ureda za reviziju kroz povijest ■



U 2001. donesen je Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije, prema kojem je Državni ured za reviziju dobio u nadležnost reviziju pretvorbe i privatizacije. U tom smislu izvršene su i određene izmjene i dopune Zakona o državnoj reviziji, a izvršene su i promjene u ustroju Ureda. Radi boljeg i kvalitetnijeg obavljanja novih zadaća, broj zaposlenih povećan je s 249 na 280, a uspostavljeni su Odjel za reviziju privatizacije i Jedinica za odnose s javnošću.

Zahtjev Republike Hrvatske za članstvo u Europskoj uniji, koji je službeno podnesen 2003., također je zahtijevao brojne promjene u mnogim područjima, pri čemu se jedan od najvažnijih preduvjeta za integriranje u europsko okruženje odnosio na jačanje funkcije vanjske odnosno državne revizije.

Kako bi svoj rad maksimalno uskladio s *acquis communautaireom* i najboljom europskom praksom, Ured je započeo s potrebnim aktivnostima i prije početka pregovora. Prva aktivnost odnosila se na samoocjenjivanje Ureda (2000.) u cilju analize postojećeg stanja kroz koje su utvrđene prednosti i nedostaci u organizaciji i načinu poslovanja te utvrđene mjere za otklanjanje nedostataka odnosno iskorištavanje prednosti na najbolji mogući način. Nakon toga je obavljeno vanjsko neovisno ocjenjivanje (2002.) radi davanja mišljenja i preporuka za moguće promjene i daljnje unaprjeđenje institucije u cilju doprinosa jačanju sustava financijske kontrole i javne odgovornosti u Republici Hrvatskoj. Na temelju zaključaka samoocjenjivanja i preporuka proizašlih iz neovisnog vanjskog ocjenjivanja, 2003. je razvijen i usvojen Strateški razvojni plan za petogodišnje razdoblje, koji se sastojao od elemenata za povećanje stručnosti i učinkovitosti državnih revizora, kao i uspješnosti Ureda u cjelini. Radi lakše i brže provedbe Strateškog razvojnog plana, koncem 2004. je započela provedba dvoipolgodišnjeg Twinning projekta, s posebnim naglaskom na održivost razvoja institucije. Ulazeći u Twinning projekt s Nacionalnim uredom za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Sjeverne Irske, kao tada jednom od država članica Europske unije s najdužom tradicijom, Državni ured za reviziju ostvario je mogućnost nadogradnje dosadašnjeg uspjeha i odgovora na nove izazove koje donosi članstvo u Europskoj uniji.

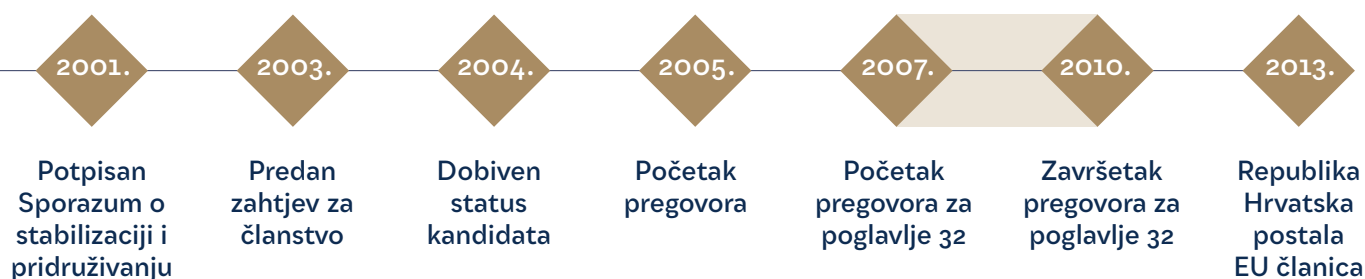
Tijekom zasjedanja u lipnju 2004. Europsko vijeće je, na temelju mišljenja i preporuke Komisije, odlučilo Republici Hrvatskoj dodijeliti status zemlje kandidata i pokrenuti proces pregovora o pristupanju.

Sustave financijske kontrole Europska komisija je ocjenjivala unutar poglavlja 32 – Financijski nadzor, prema četiri osnovna elementa: unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru, zaštita financijskih interesa Unije, zaštita eura od krivotvorenja i – **vanjska revizija**.

Pitanje vanjske revizije odnosilo se na kapacitet Hrvatske da uspostavi i provodi neovisno ocjenjivanje pouzdanosti sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru te o tome neovisno izvještava zakonodavno tijelo. To je funkcija koja po prirodi posla spada u nadležnost vrhovnih revizijskih institucija odnosno

državnih revizija, od kojih se zahtijeva da budu članice INTOSAI-ja, da u svom radu primjenjuju INTOSAI revizijske standarde, uključujući načelo neovisnosti i odgovarajuća etička načela te u skladu s njima razviju strateški plan za provedbu preporuka zasnovanih na analizi stanja. Isto tako se očekivalo da aktivnosti državne revizije obuhvaćaju sve domaće i inozemne javne fondove, uključujući europske, da se o njima redovno izvješćuje zakonodavno tijelo i javnost te da budu uspostavljeni odgovarajući mehanizmi reakcije zakonodavnog tijela na nalaze i preporuke državne revizije.

■ Tijek pregovaračkog procesa Republike Hrvatske s Europskom unijom ■



Važno je napomenuti i činjenicu da se od vanjske revizije u pregovaračkom procesu očekivala i odgovarajuća komplementarnost u radu s unutarnjom revizijom jer je i jednoj i drugoj strani cilj povećanje općeg dobra osiguravanjem jakih i pouzdanih kontrolnih sustava i time onemogućavanje prijevornih radnji, odnosno tamo gdje su se već dogodile, njihovo što ranije otkrivanje i uklanjanje. Isto tako, njihova komplementarnost vodila bi učinkovitijem poslovanju, smanjenju dupliciranja poslova te jačim i kvalitetnijim izvješćima, boljoj primjeni preporuka, a u konačnici i povećanju učinkovitosti čitavog javnog sektora. Takav pristup je već u ranoj fazi zahtijevao njihovo potpuno razumijevanje i dobru suradnju.²

U tom kontekstu treba spomenuti Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske donesen 2006. (Narodne novine 141/06), čije su odredbe komplementarne s odredbama Zakona o državnoj reviziji, jer je kontrola uspostave i funkcioniranja sustava unutarnjih financijskih kontrola, uključujući razvoj sustava unutarnjih kontrola i unutarnje revizije u svim korisnicima javnih sredstava, u nadležnosti Ureda, a njihovo dobro funkcioniranje ujedno Uredu olakšava utvrđivanje pojava korupcije i nepravilnosti. Stoga je Ured, u suradnji s Ministarstvom financija, radi što učinkovitijega djelovanja, započeo s provedbom zajedničkih edukacija i organizirao sastanke u svrhu jačanja razmjene iskustava i informacija važnih za jačanje prevencije prijevornih i koruptivnih radnji u javnom sektoru.

² Prema: Pernar, Lidija (2006) Suradnja vanjskih i unutarnjih revizora u javnom sektoru. Riznica 6/2006.

Veliki iskorak u razvoju Ureda postignut je u lipnju 2010., kada je, u cilju provedbe obvezujuće preporuke Europske komisije iz pregovaračkog poglavlja 32, postao ustavna kategorija. Naime, izmjenama i dopunama Ustava Republike Hrvatske Ured je određen kao najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu.

Ubrzo nakon toga Ured je započeo s pripremama novog zakona – Zakona o Državnom uredu za reviziju, koji je donesen u srpnju 2011. U skladu s godinu prije unesenim odredbama o Državnom uredu za reviziju u Ustav Republike Hrvatske, Ured je u ovom Zakonu definiran kao najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, kojom rukovodi glavni državni revizor.

Nadalje, Zakon iz 2011. utvrđuje da se ustrojstvo, nadležnost i način rada Ureda ne mogu uređivati drugim zakonima, odnosno da će se sva pitanja nužna za obavljanje poslova i zadaća Ureda urediti Statutom i na temelju njega donesenim unutarnjim normativnim aktima, koje donosi glavni državni revizor. Isto tako, uređeno je planiranje sredstava za rad Ureda na način da potrebna sredstva utvrđuje Hrvatski sabor, a predviđena je i mogućnost ostvarivanja vlastitih prihoda. Time je, uz već spomenutu funkcionalnu neovisnost, utvrđen visoki stupanj samostalnosti u financiranju Ureda, u skladu s obvezama preuzetim u okviru pregovaračkog procesa s Europskom unijom. Osim toga, uređena je nadležnost Ureda, obuhvat odnosno sadržaj revizije te način planiranja i opseg obavljanja revizija, s naglaskom na obvezno godišnje revidiranje državnog proračuna. I konačno, u ovom Zakonu sadržane su odredbe o imenovanju, položaju, pravima i dužnostima glavnoga državnog revizora i njegovog zamjenika.

Budući da su zakonske odredbe o Uredu i reviziji tek minimum onoga što usmjerava zaposlenike u izvršavanju njihovih profesionalnih odgovornosti, bilo je potrebno formalizirati vrijednosti i pravila ponašanja odnosno etičkog i profesionalnog djelovanja državnih revizora u Republici Hrvatskoj.

Tako je glavna državna revizorica 1998., na temelju odredbi Zakona o Državnoj reviziji i Statuta Državnog ureda za reviziju, a u skladu s načelima i pravilima INTOSAI Kodeksa etike za javne revizore, donijela **Kodeks profesionalne etike državnih revizora**.

Kodeks je sadržavao načela i pravila kojima ovlašteni državni revizori, kandidati za polaganje ispita za zvanje ovlaštenoga državnog revizora, kao i osobe koje su na bilo koji način uključene u rad državne revizije, izražavaju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, subjektima revizije i pripadnicima revizijske profesije.

S obzirom na donošenje novog Etičkog kodeksa (ISSAI 130) kao sastavnog dijela Okvira profesionalnih objava Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Ured je 2019. s njime uskladio svoje temeljne etičke vrijednosti i načela, rizike i kontrole te način upravljanja etikom u Uredu. U tom smislu donesen je novi **Etički kodeks Državnog ureda za reviziju**, kojim su uz

državne revizore, vrijednosti i načela te rizici i kontrole prošireni i na glavnoga državnog revizora i zamjenika glavnoga državnog revizora, državne službenike i namještenike te na sam Ured.

Iste je godine glavni državni revizor donio i **Etički okvir**, koji osim Etičkog kodeksa sadrži i druga pravila i procedure koje se odnose na etiku te smjernice za njihovu primjenu u radu Ureda i svih zaposlenika unutar i izvan radnog vremena.

Novi izazov za Ured predstavljalo je članstvo Republike Hrvatske u Europskoj uniji. Naime, ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju proširen je opseg poslova Ureda, koji se odnosio na potrebu pojačane zaštite financijskih interesa Europske unije te jačanje nadzora nad provedbom mjera fiskalne politike i reformskih mjera u cilju smanjenja prekomjernog deficita. Veći opseg poslova zahtijevao je jačanje kapaciteta Ureda, posebice u smislu potrebe povećanja broja zaposlenika s posebnim znanjima i vještinama. Isto tako, Europska unija je zahtijevala jačanje sustava provjere izvršenja naloga i preporuka danih u reviziji te provedbu aktivnosti vezanih za sankcioniranje subjekta revizije i odgovornih osoba subjekta revizije.

S obzirom na navedeno, kao i na Nacionalni program reformi za 2015., kojim je određeno da će se daljnje unaprjeđenje sustava kontrole nad rashodima provoditi i kroz jačanje uloge Ureda, krenulo se u proces izmjene zakonskog okvira. Tako je u ožujku 2019. donesen novi **Zakon o Državnom uredu za reviziju**, kojim je propisana obveza dostave plana provedbe naloga i preporuka danih u reviziji te provedbe naloga i preporuka na način i u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka, ali i sankcioniranje u slučaju nepoštivanja navedenih odredbi.

Također, novim Zakonom propisano je da godišnji financijski izvještaji Ureda podliježu reviziji koju obavljaju neovisni vanjski revizori te da financijski plan Ureda odobrava odbor Hrvatskog sabora nadležan za financije i državni proračun. U revizijske aktivnosti uključena su područja proizašla iz novog Zakona ili iz novih okolnosti, kao što su bile revizija Hrvatske narodne banke, revizija upravljanja zalihama humanitarne pomoći i revizija potpora za očuvanje radnih mjesta u djelatnostima pogođenima koronavirusom.

Trenutno je u tijeku daljnji razvoj i poboljšanje zakonskog okvira Ureda, čiji je cilj dodatno povećati njegovu operativnu, funkcionalnu i financijsku neovisnost, kao i materijalne uvjete rada zaposlenika.

POSLOVNI MODEL DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Kako bi u uvjetima stalnih promjena u okruženju i stalno novih razvojnih zahtjeva mogao primijeniti fleksibilan pristup i uspješnu organizaciju rada, Ured je, prema Strateškom razvojnom planu donesenom za razdoblje od 2004. do 2006., pristupio razvoju odgovarajućeg poslovnog modela te izradi procedura rada za svaki odjel. Postupak izrade, provjeravanja i primjene procedura u svakodnevnom radu trajao je nešto manje od godine dana.

Pretpostavka za izradu **Poslovnog modela Ureda** bila je činjenica da unutarnja organizacija organizacijskih jedinica mora proizlaziti iz poslova i procesa koji se na tu organizacijsku jedinicu odnose, a da zadaci i aktivnosti koje se poduzimaju za obavljanje poslova i procesa definiraju protok informacija i potrebnu tehnologiju.

Na temelju poslovnog modela, a u skladu sa Strateškim razvojnim planom, glavni državni revizor donio je u siječnju 2005. **Procedure rada Ureda**, koje propisuju zaduženja i ovlaštenja svih sudionika u poslovnim procesima Ureda, način i rokove njihove međusobne komunikacije te postupke rješavanja poslovnih problema.

Ured stalno prati primjenjivost procedura, a njihovim stalnim usavršavanjem odnosno dopunjavanjem osigurava preduvjete da se jednake poslovne aktivnosti obavljaju na isti način i u Središnjem uredu i u područnim uredima.

Procedure rada, nadležnosti, metodologiju, cjelokupan okvir funkcioniranja Ureda i njegove razvojne procese Ured je opisao 2009. u knjizi „Državna revizija”, koju je izdao u suradnji s vanjskim stručnjacima – profesorima s Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu. Knjiga je 2020. doživjela novo, suvremeno izdanje, a koristi se kao fakultetski udžbenik. Na taj način Ured je napravio još jedan iskorak u upoznavanju javnosti sa svojom ulogom i rezultatima rada te promoviranju svoje djelatnosti među mlađom, obrazovanom populacijom koju i na taj način želi potaknuti i zainteresirati za rad u Uredu.





SUVREMENI RAZVOJNI PROCESI

Ured je od svog osnutka prošao kroz razvojna razdoblja koja su se temeljila na strateškom planiranju. Stečeno iskustvo potvrdilo je koliko je važno strateški i dugoročno promišljati.

Strateški planovi Ureda obuhvaćaju viziju, misiju, vrijednosti i ciljeve Ureda te predstavljaju ključni dokument koji daje smjernice za rad i unaprjeđenje rada, odnosno razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj. Uz Strateški plan kao glavni dokument, sastavlja se razrada posebnih ciljeva te plan aktivnosti (Aktijski plan) kojim se detaljnije utvrđuju planirane aktivnosti, nositelji aktivnosti, odnosno odgovorne osobe i rokovi za provođenje pojedinih aktivnosti, potrebna sredstva te način i rokovi izvještavanja o provedenim aktivnostima.

Tijekom provedbe prvog Strateškog plana (2003. – 2007.) strateški ciljevi bili su usmjereni na razvoj poslovnih procesa, uspostavu odgovarajuće metodologije rada te uspostavu organizacijske i kadrovske strukture, dok je drugi Strateški plan (2008. – 2012.) više pozornosti usmjerio na daljnje podizanje stručnih i etičkih kvaliteta zaposlenika, osiguravanje visokog stupnja primjene tehnoloških dostignuća, računalnih tehnika i alata u provedbi revizija te na povećanje kvalitete obavljanja revizija.

Aktivnosti koje su provedene na temelju trećeg Strateškog plana (2013. – 2017.) bile su usmjerene na jačanje kapaciteta i usklađivanje metodologije i načina rada s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI standardi) te na unaprjeđenje sustava kontrole kvalitete.

U četvrtom strateškom razdoblju (2018. – 2022.) ojačan je institucionalni (pravni) okvir, povećani su kapaciteti te se nastavilo s razvojem metodologije i usklađenjem načina rada s ISSAI standardima. Proteklo strateško razdoblje bilo je obilježeno i pojavom pandemije izazvane bolešću COVID-19 te posljedicama potresa, zbog čega su u 2020. donesene Izmjene i dopune Strateškog plana za razdoblje 2018. – 2022. Nova područja revizije traže stalnu obvezu izobrazbe te stjecanje dodatnih vještina i znanja državnih revizora te donose nove i velike izazove, ali i mogućnosti razvoja i napredovanja.

Zato je polazište za daljnji razvoj aktivnosti predviđene Strateškim planom razvoja Ureda za razdoblje 2023. – 2027. usmjereno na daljnje jačanje institucionalnog i pravnog okvira, daljnji razvoj kapaciteta, kontinuirano usklađivanje metodologije i načina rada s ISSAI standardima, povećanje učinkovitosti Ureda te daljnje jačanje međunarodne suradnje i odnosa s javnošću. Isto tako, očekuje se da će Ured i u ovom strateškom razdoblju nastaviti svoj razvojni put u smjeru utjecaja na povećanje etičnosti i odgovornosti svih sudionika u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja javnim sredstvima te tako nastaviti pridonositi povećanju općeg i zajedničkog dobra.

INOVATIVNI RAZVOJNI PRISTUPI

Promjene u reviziji javnog sektora i javnoj politici širom svijeta stvorile su, a i dalje stvaraju, novo okruženje i nova očekivanja od državnih revizija. Te promjene u okruženju za državne revizije, pa tako i Državni ured za reviziju Republike Hrvatske potaknute su:

- usvajanjem Agende za održivi razvoj 2030. i strateških razvojnih ciljeva Ujedinjenih naroda
- revolucijom podataka
- usvajanjem INTOSAI Okvira profesionalnih objava (engl. *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP*)
- očekivanjima i obvezama koje proizlaze iz INTOSAI – P 12: *Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – stvaranje razlike u život građana*³. Da bi osigurale pretpostavljenu vrijednost i koristi, državne revizije trebaju biti u mogućnosti odrediti nove prioritete koji će odgovarati na nove izazove.⁴

Povećanu složenost javnog upravljanja karakterizira neizvjesnost oko mjera i rezultata vladinih intervencija, problema s mjerenjima, višerazinskih interakcija, brojnih dionika i sofisticiranih odnosa s nevladinim organizacijama i civilnim društvom.

Državne revizije, pa tako i Ured, stoga sve više razmatraju rješavanje izazova razvoja revizijskih metoda. Pod time se podrazumijevaju izazovi povezani s temama, ciljevima, pitanjima, kriterijima i metodama za prikupljanje i analizu podataka u pojedinačnim revizijama. Isto tako, razmatraju mogućnost proširenja svojih uloga u okviru određenog im mandata, koje nadilaze njihov uobičajeni fokus, kao što je primjerice uloga savjetnika na temelju rezultata svojih revizija, ali i na temelju nerevizijskih aktivnosti (objavlivanje studija, okvira najbolje prakse i dokumenata koji promiču bolje razumijevanje tehničkih problema) ili pak ulogu istraživača kako bi što bolje identificirale rizike i glavne trendove.

Jedan od trendova koji se razvio posljednjih desetak godina svakako je obavljanje zajedničkih revizija, koje predstavljaju priliku za daljnji razvoj stručnih znanja i vještina državnih revizora, omogućuju razmjenu iskustava, znanja i metodologije u području interesa, a mogu biti usmjerene i na razvoj zajedničkih politika vrhovnih revizijskih institucija u određenom području.

³ INTOSAI (2019) INTOSAI – P 12 – Value and Benefits of SAs – making a difference to the life of citizens. <https://www.intosai.org/documents/open-access> Pristupljeno 14. lipnja 2024.

⁴ Prema: INTOSAI. INTOSAI Strategic Plan 2017-2022. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/EN_strat_plan_17_22.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/EN_strat_plan_17_22.pdf) Pristupljeno 14. lipnja 2024.

Ovakva rješenja su posebice zanimljiva u današnje vrijeme, kada se traže rješenja za problematiku međunarodnog karaktera, kao što je pitanje zaštite okoliša, borba protiv korupcije i prijevара, prirodne katastrofe, pandemije, migracije i druga pitanja koja prelaze nacionalne granice, a sve učestaliji je i interes za programe koji uključuju više zemalja (na primjer, programi financijske pomoći za jačanje poljoprivrede, regionalne infrastrukture, saniranje posljedica prirodnih katastrofa i slično).⁵

Jedno od novih istaknutih područja interesa Ureda je Inicijativa triju mora kao relativno novi oblik regionalne suradnje u srednjoj Europi. To je politički inspirirana, komercijalno vođena platforma za suradnju 12 država članica Europske unije između Jadrana, Baltika i Crnog mora, pokrenuta u ljeto 2016. u poljsko-hrvatskoj suradnji. Osnovni cilj je suradnja i pružanje potpore pri ostvarivanju zajedničkih prekograničnih strateških projekata s naglaskom na energetska, prometna i digitalna povezanost uključenih država. U tom smislu već je pokrenut velik broj nacionalnih i multilateralnih projekata, za čije se financiranje koriste različiti izvori financiranja, uključujući Investicijski fond Inicijative triju mora.

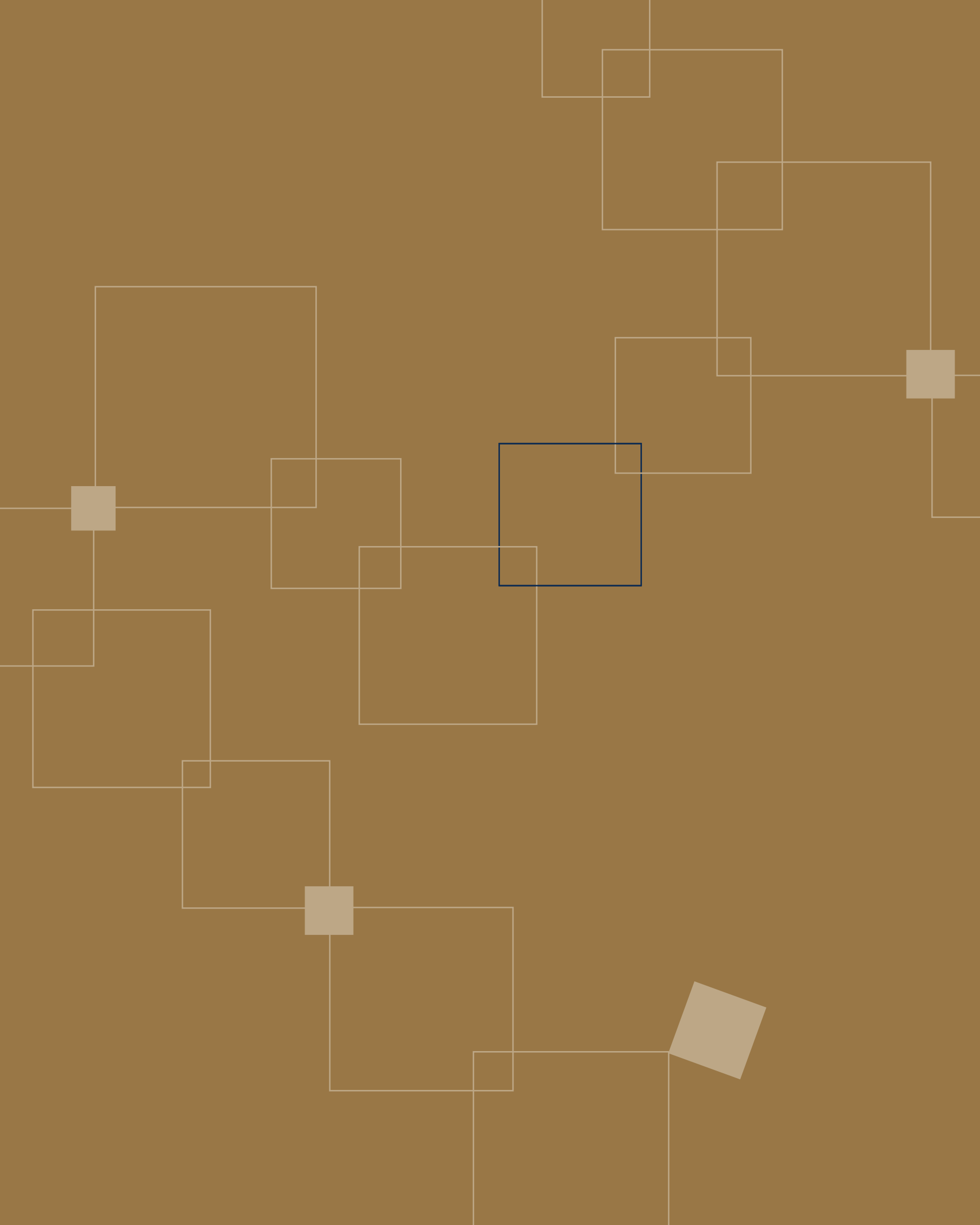
S obzirom na važnost ciljeva koji se planiraju ostvariti i značajna financijska sredstva koja se ulažu za njihovu realizaciju, vrhovne revizijske institucije prepoznale su potrebu i opravdanost sustavnog preispitivanja svoje uloge u odnosu na Inicijativu triju mora, što je započelo na sastanku održanom u prosincu 2023. u Varšavi. Kao iskaz spremnosti na suradnju i zajedničke aktivnosti vezane za Inicijativu triju mora, vrhovne revizijske institucije zemalja sudionica Inicijative, uključujući Hrvatsku, tijekom sastanka su usvojile zajedničku deklaraciju o suradnji u ovom području. Time se otvara mogućnost za kreiranje suvremenih oblika suradnje između vrhovnih revizijskih institucija te novi iskorak u razvoju revizijske metodologije i pristupa.

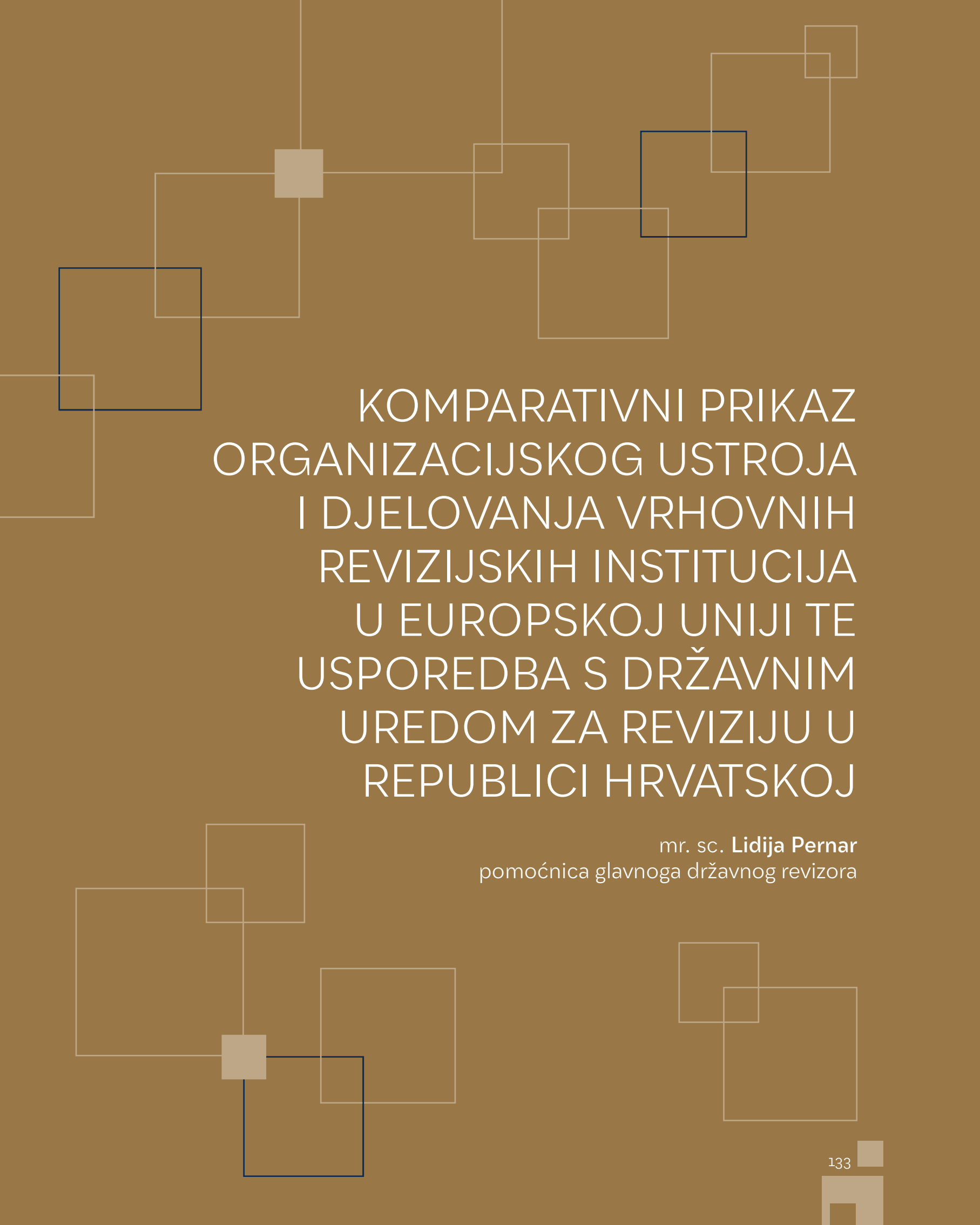
⁵ INTOSAI (2019) GUID – 9000 – Cooperative Audits between SAIs. <https://www.issai.org/pronouncements/guid-9000-cooperative-audits-between-sais/> Pristupljeno 14. lipnja 2024.

ZAKLJUČAK

Ured od samih početaka svog rada nastoji u javnosti biti prepoznatljiv po neovisnosti, profesionalnoj izvrsnosti, savjesnosti i etičnosti, pravodobnosti, pouzdanosti i odgovornosti. Na taj način u potpunosti se opravdavaju svrha, misija i ciljevi zadani Zakonom o državnoj reviziji i zacrtani Strateškim planom te Ured približavaju ostvarenju postavljene vizije – stalnom provjerom zakonitosti, učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti gospodarenja javnom imovinom, pridonijeti povećanju odgovornosti sudionika u prikupljanju, trošenju i upravljanju proračunskim, izvanproračunskim i drugim javnim sredstvima. Također, Ured svojim radom pridonosi poboljšanju informiranosti Hrvatskog sabora i građana o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima te drugim sredstvima koja su subjektima revizije dana na upravljanje i raspolaganje.


Isto tako, zajedno s unutarnjim razvojem i povećanjem kvalitete rada, Ured iz godine u godinu povećava zanimanje odgovornih institucija i javnosti za revizijska izvješća, što ujedno utječe i na učinkovitiju provedbu revizijskih preporuka, a u konačnici pridonosi boljem funkcioniranju javnoga sektora u cjelini.





KOMPARATIVNI PRIKAZ ORGANIZACIJSKOG USTROJA I DJELOVANJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EUROPSKOJ UNIJI TE USPOREDBA S DRŽAVNIM UREDOM ZA REVIZIJU U REPUBLICI HRVATSKOJ

mr. sc. **Lidija Pernar**
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Vrhovne revizijske institucije (VRI) imaju veliku odgovornost i moralnu obvezu pridonositi osiguranju da je javni novac utrošen na najbolji mogući način, utvrditi učinkovitost i prikladnost postojećih kontrola, u to pružiti razumno uvjerenje te o svemu neovisno i pravodobno izvješćivati zakonodavnu vlast. Tako svojim djelovanjem pomažu zakonodavnoj vlasti u kontroli, a izvršnoj vlasti u izvršenju proračuna, pridonoseći djelotvornijem upravljanju i mudrijem trošenju sredstava poreznih obveznika na državnoj i lokalnoj razini. One, dakle, imaju vitalnu ulogu u povećanju odgovornosti državne uprave za upravljanje javnim resursima, osiguranju transparentnosti tih aktivnosti, kao i u izgradnji povjerenja građana u sustav diobe vlasti te daljnjem razvoju pravilnog funkcioniranja demokratskih društava.

Pritom je neophodno da se ustavom i/ili zakonom osigura i neovisnost VRI-jeva i njihovih revizora od subjekata koje revidiraju, kao i od svih vanjskih utjecaja. Posebice je važna samostalnost u odlučivanju o vrsti i obuhvatu revizije, kao i vremenu i opsegu izvješća. Prema tome, državne revizije trebaju uživati visok stupanj autonomije i slobodu inicijative.

Osim što su pozvani potvrditi kvalitetu javnog upravljanja i učinkovitost javnih politika, VRI-jevi se i sami moraju pokazati kao modeli organizacijske uspješnosti i javne odgovornosti.

Kako bi svoju ulogu ostvarile na što učinkovitiji način, države članice Europske unije uspostavile su odgovarajuće mehanizme za jamčenje pouzdanog, transparentnog i odgovornog nadzora nad javnim sredstvima.

U nekim zemljama državna revizija postoji i razvijala se kroz više stoljeća, a u nekima, kao i u Republici Hrvatskoj kroz nekoliko desetljeća, kroz koja su ove potonje morale ubrzano uhvatiti korak sa „starijim” istovrsnim institucijama, kako bi što prije postigle jednaku razinu stručnosti, kvalitete i uspješnosti svog djelovanja.

S obzirom na različitost njihovog nastajanja i kompleksnost uvjeta u kojima djeluju, njihov rad nije jednostavno generalizirati. Iscrpan pregled razlika i sličnosti VRI-jeva **u državama članicama Europske unije** prikazan je na portalu *Javna revizija u Europskoj uniji*, koji naglašava njihovu ključnu ulogu i opisuje način na koji pridonose djelotvornom funkcioniranju europskih demokratskih društava.¹

¹ Portal *Javna revizija u Europskoj uniji*, Vrhovne revizijske institucije u EU-u i njegovim državama članicama – pregled. <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> Pristupljeno 19. lipnja 2024.

OKRUŽENJE ZA DJELOVANJE VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA DRŽAVA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

Jedno od najvažnijih obilježja Europske unije i jedna od njezinih ključnih vrijednosti je raznolikost. Tako se i opći uvjeti u kojima djeluju VRI-jevi članica Europske unije razlikuju od zemlje do zemlje. Glavni razlog je činjenica da države članice Europske unije nisu homogena skupina s obzirom na stanovništvo, veličinu i strukturu. Te značajke razlikuju se u velikoj mjeri, od Malte s tek nešto više od 500 000 stanovnika do Njemačke s gotovo 85 000 000 stanovnika.² S obzirom na površinu, Francuska i Španjolska su najveće, a Malta i Luksemburg najmanji. Europska unija uključuje i Nizozemsku, kao jednu od najgušće naseljenih zemalja na svijetu, te Finsku i Švedsku, kao zemlje s velikim nenaseljenim područjima.

Gospodarska slika članica također se razlikuje, iako se većina može okarakterizirati kao mješovita. Nekoliko njih, kao Belgija, Njemačka i Francuska, su tipične industrijske, dok su Grčka i Portugal uglavnom poljoprivredne zemlje.

I ravnoteža vlasti se razlikuje od zemlje do zemlje. Neke, poput Portugala, Irske i Grčke, su unitarističke države, dok su druge, kao Belgija i Njemačka, federalne države.

Nadalje, preduvjet za pridruživanje Europskoj uniji je da svaka zemlja mora imati demokratski parlamentarni sustav. Međutim, i ovdje postoje razlike, neke zemlje su ustrojene kao monarhije, dok su ostale republike.

Razlikuje se i struktura i veličina zakonodavne vlasti (jednodomno i dvodomno zakonodavstvo), kao i izborni sustav, iako se većinom zasniva na načelu proporcionalnosti.

Iz svega navedenog može se dobiti tek opća predodžba okruženja u kojem države članice Europske unije egzistiraju, a samim time i složenosti uvjeta u kojima djeluju njihovi VRI-jevi.

² Podaci EUROSTATATA za 2023.

VRSTE VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA I NAČINI UPRAVLJANJA

Kao i svi VRI-jevi diljem svijeta, VRI-jevi država članica Europske unije mogu, ovisno o institucionalnom ustroju i sustavu odgovornosti, biti svrstani u dvije osnovne grupe: VRI-jeve sa sudskim ovlastima i one bez sudskih ovlasti. Ta se tradicionalna podjela temelji na tome vuče li njihova organizacijska struktura korijen u francuskom odnosno latinskom, anglosaksonskom ili germanskom sustavu. Ovisno o tome, mogu se dodatno svrstati u jedan od tri modela:

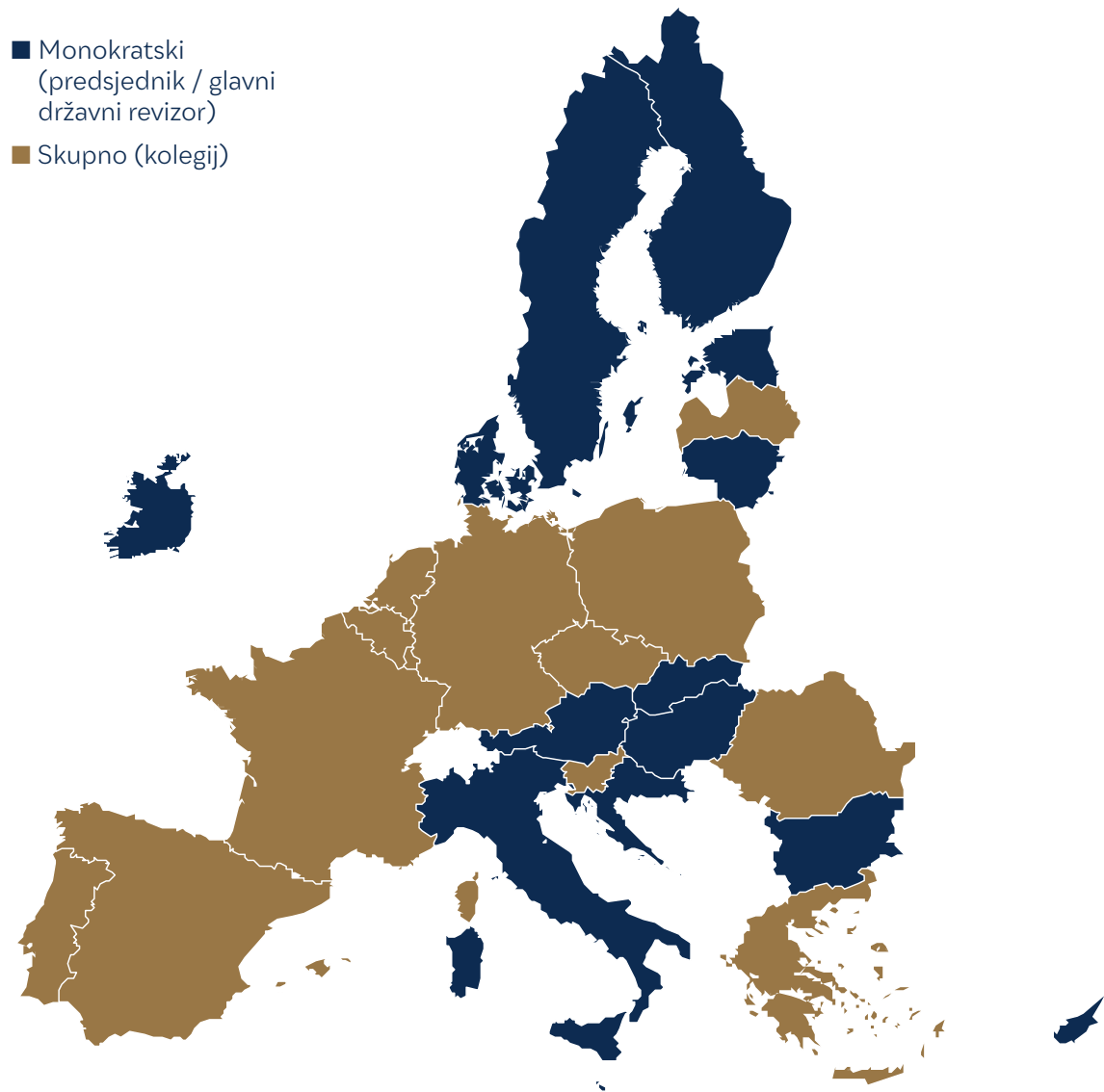
- Napoleonov model
- Westminsteri model i
- Model s kolegijalnim sustavom upravljanja.

Napoleonov model poznat je i kao pravosudni model, a razvijen je u 19. stoljeću u Francuskoj. Prema ovom modelu VRI djeluje kao neovisno tijelo sa sudskim ovlastima (revizorski ili računski sud) i kao takav je integriran u pravosudni sustav. To omogućuje pokretanje sudskih postupaka protiv onih koji su zaduženi za upravljanje javnim sredstvima ili računovođa koji bi mogli biti povezani s nepravilnostima u vezi s javnim rashodima i imovinom. Drugim riječima, sudske ovlasti pružaju VRI-jevima sredstvo za javno utvrđivanje osobne odgovornosti i sankcioniranje pojedinaca u javnoj službi.

Westminsterski model, poznat i kao anglosaksonski ili parlamentarni model, pojavio se sredinom 19. stoljeća, a u širokoj primjeni je od konca istog stoljeća. Karakterizira ga uska povezanost između VRI-ja i zakonodavne vlasti, kao i centraliziranost, s obzirom na to da su sve ovlasti prepuštene jednoj osobi (predsjedniku ili glavnom državnom revizoru).

U kolegijalnom modelu institucijom upravlja nekoliko članova s predsjednikom na čelu koji odluke donose zajednički (na primjer, odbor, vijeće, senat ili plenum). U ovom modelu VRI nema sudskih ovlasti i izravno je odgovoran parlamentu, što ga, uz određene razlike u unutrašnjoj strukturi, čini sličnijim anglosaksonskom modelu.

VRI-jeve država članica Europske unije karakteriziraju dva glavna sustava upravljanja – monokratski i kolegijalni. Većina ih, uključujući Hrvatsku, djeluje prema monokratskom modelu (Danska, Švedska, Finska, Slovačka, Poljska, Mađarska, Austrija, Bugarska, Cipar, Malta, Estonija, Irska i Litva), s koncentracijom normativnih i izvršnih ovlasti u rukama jednog donositelja odluka. Sedam VRI-jeva (Češka, Nizozemska, Njemačka, Rumunjska, Latvija, Luksemburg i Slovenija) te Europski revizorski sud djeluju kao kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti, dok ih šest (Belgija, Francuska, Grčka, Italija, Portugal i Španjolska) djeluje kao revizorski sudovi sa sudskim ovlastima.



Unutar navedenog raspona moguće je uvesti i dodatne podjele, primjerice, na temelju ovlasti VRI-jeva za provedbu revizija na nižim razinama vlasti (regije, lokalne jedinice), načina izbora čelnika i drugo.

Tako, na primjer, glavne državne revizore ili predsjednike VRI-jeva najčešće imenuje parlament pojedine države članice, dok ih u nekim državama (Cipar, Irska i Malta) imenuje predsjednik države.

Klasifikacija VRI-jeva unutar Europske unije može se napraviti i temeljem njihovog odnosa sa zakonodavnom vlašću. Ta klasifikacija je uglavnom troslojna³:

- VRI-jevi podređeni nacionalnim parlamentima, kao elementi zakonodavne vlasti (26 % – Austrija, Danska, Finska, Mađarska, Litva, Poljska i Švedska)

³ Sanda, Mihai-Razvan i Militaru, Elian-Gabriel (2003) European Supreme Audit Institutions: The Constitutional And Legal Coordinates Of Diagonal Public Accountability. https://www.researchgate.net/publication/375559286_European_Supreme_Audit_Institutions_The_Constitutional_And_Legal_Coordinates_Of_Diagonal_Public_Accountability Pristupljeno 19. lipnja 2024.

- neovisni VRI-jevi, ali izvješćuju zakonodavnu vlast, pri čemu su strukturno neovisni i autonomni u procesu donošenja odluka (70 % – Belgija, Bugarska, Hrvatska, Cipar, Češka, Estonija, Francuska, Njemačka, Grčka, Irska, Italija, Latvija, Luksemburg, Malta, Portugal, Rumunjska, Slovačka, Slovenija i Španjolska)
- neovisni VRI-jevi bez veze s parlamentom (jedan VRI – nizozemski *Algemene Rekenkamer*, koji nema zadaću informiranja Parlamenta, već odgovara izravno kralju).

Kada se usporedi odnos VRI-jeva i nacionalnih parlamenata s njihovim modelom funkcioniranja, korelacija je sljedeća: šest od sedam VRI-jeva (njih 86 %) karakterizira monokratsko upravljanje, dok je samo jedan (poljska *Najwyższa Izba Kontroli*) kolegijalni VRI. U preostaloj skupini (13 od 20 VRI-jeva) neovisnim VRI-jevima uglavnom se upravlja kolegijalno.⁴

Državni ured za reviziju se prema tome ubraja u većinsku skupinu VRI-jeva s monokratskim sustavom upravljanja, čijeg čelnika bira zakonodavna vlast i koju on izvješćuje o radu VRI-ja te koji je strukturno neovisan i autonoman u donošenju odluka.

OSNOVNA OBILJEŽJA DJELOVANJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA DRŽAVA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

S obzirom na različitost uvjeta u kojima djeluju, različite su i značajke samih VRI-jeva.

Način ustroja i djelovanja pojedinih VRI-jeva unutar Europske unije definira se prije svega nacionalnim zakonodavstvom. Neka su pravila pritom specifična za svaku državu, dok se druga uobičajena stručna praksa primjenjuje na međunarodnoj razini, temeljem okvira međunarodnih standarda državne revizije (INTOSAI).

Ustav 26 od 27 država članica Europske unije spominje VRI, pod različitim nazivima, osim u Danskoj, iako i tamo revizori imaju određenu ustavnu dimenziju.⁵

4 Sanda, Mihai-Razvan i Militaru, Elian-Gabriel (2003) European Supreme Audit Institutions: The Constitutional And Legal Coordinates Of Diagonal Public Accountability. https://www.researchgate.net/publication/375559286_European_Supreme_Audit_Institutions_The_Constitutional_And_Legal_Coordinates_Of_Diagonal_Public_Accountability Pristupljeno 19. lipnja 2024.

5 Sanda, Mihai-Razvan i Militaru, Elian-Gabriel (2003) European Supreme Audit Institutions: The Constitutional And Legal Coordinates Of Diagonal Public Accountability. https://www.researchgate.net/publication/375559286_European_Supreme_Audit_Institutions_The_Constitutional_And_Legal_Coordinates_Of_Diagonal_Public_Accountability Pristupljeno 19. lipnja 2024.

Od 27 članica Europske unije, njih 23 su u svojim ustavima, osim samog postojanja VRI-ja, utvrdile i njihov položaj i status odnosno njihove glavne aktivnosti. U tri države članice (Bugarska, Latvija i Švedska) javne ovlasti VRI-ja prenesene su na parlamentarne zakone.

Tako je, primjerice, djelovanje Vrhovnog ureda za reviziju Češke Republike utvrđeno Ustavom, gdje se navodi kao neovisno revizijsko tijelo Republike i jamči se njegova neovisnost od zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti, dok mu se Zakonom o državnom proračunu Češke Republike jamči odgovarajuća financijska samostalnost.

U ustavnoj strukturi Talijanske Republike Revizorski sud (*Corte dei Conti*) ima ulogu vanjskog državnog revizijskog tijela. Neovisan je o Parlamentu i Vladi, a cilj mu je jamčiti pravilno i dobro upravljanje javnim financijama te procjenjivati njihovu stabilnost.

U Francuskoj je državna revizija (*Cour de Comptes*) utvrđena kao vrhovna institucija za reviziju javnih sredstava, koja je samostalna i neovisna od Vlade i Parlamenta te nadležna za provođenje financijske revizije, ovjeru računa države i procjenu javnih politika.

U Nizozemskoj je Revizorski sud definiran kao neovisno tijelo, kojem je Ustavom dodijeljen status „visokog državnog vijeća”, odnosno državnog javnog tijela koje je uspostavljeno radi očuvanja demokratske vladavine prava, dok su mu zadaće i mandat utvrđeni zakonskim propisima.

U Republici Hrvatskoj, Državni ured za reviziju Ustavom je utvrđen kao najviša revizijska institucija koja je samostalna i neovisna u svom radu. Osnivanje Državnog ureda za reviziju, njegovo ustrojstvo, nadležnost, upravljanje, način rada, izvješćivanje, dužnosti i prava ovlaštenih državnih revizora i drugih zaposlenika te suradnja s drugim tijelima propisani su Zakonom o Državnom uredu za reviziju, a detaljnije uređeni unutarnjim aktima koje donosi glavni državni revizor.

I druge države članice Europske unije su status i položaj svojih VRI-jeva utvrdile na sličan način.

NADLEŽNOST I SUBJEKTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

Zakonima kojima se utvrđuje status i položaj VRI-jeva utvrđuje se i njihova nadležnost, odnosno područje njihova djelovanja. Prikaz nadležnosti po VRI-jevima zemalja članica Europske unije dan je u tablici u nastavku.

RAZINE VLASTI OBUHVAĆENE REVIZIJOM KOJU PROVODI VRHOVNA REVIZIJSKA INSTITUCIJA

	Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
EUROPSKA UNIJA Europski revizorski sud	•	•	•	•	•	•	•
AUSTRIJA Rechnungshof	•	•	•	•	•	•	•
BELGIJA Rekenhof Cour des comptes Rechnungshof	•	•	•	•	•		
BUGARSKA Сметна палата на Република България	•			•	•	•	•
HRVATSKA Državni ured za reviziju	•	•	•	•	•	•	•
CIPAR Ελεγκτική Υπηρεσία της Κυπριακής Δημοκρατίας	•		•	•	•	•	•
ČEŠKA Nejvyšší kontrolní úřad	•			•	•		•
DANSKA Rigsrevisionen	•	•		•	•		•
ESTONIJA Riigikontroll	•	•	•	•	•	•	•
FINSKA Valtiontalouden tarkastusvirasto	•	•	•	•	•		•
FRANCUSKA Cour des comptes	•			•	•		•
NJEMAČKA Bundesrechnungshof	•			•	•		•
GRČKA Ελεγκτικό Συνέδριο	•	•	•	•	•	•	•
MAĐARSKA Állami Számvevőszék	•		•	•	•	•	•
IRSKA Office of the Comptroller and Auditor General	•			•	•		•
ITALIJA Corte dei conti	•	•	•	•	•	•	•
LATVIJA Latvijas Republikas Valsts kontrole	•	•	•	•	•	•	•
LITVA Valstybės Kontrolė	•		•	•	•	•	•
LUKSEMBURG Cour des comptes	•			•	•		•
MALTA National Audit Office	•		•	•	•		•
NIZOZEMSKA Algemene Rekenkamer	•			•	•		•
POLJSKA Najwyższa Izba Kontroli	•	•	•	•	•	•	•
PORTUGAL Tribunal de Contas	•	•	•	•	•	•	•
RUMUNJSKA Curtea de Conturi a României	•		•	•	•	•	•
SLOVAČKA Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky	•	•	•	•	•	•	•
SLOVENIJA Računsko sodišče Republike Slovenije	•	•	•	•	•	•	•
ŠPANJOLSKA Tribunal de Cuentas	•	•	•	•	•	•	•
ŠVEDSKA Rigsrevisionen	•			•	•		•

Svi VRI-jevi unutar Europske unije imaju mandat za nadziranje svih prihoda i rashoda državnih proračuna, u nekim zemljama i na saveznoj i lokalnoj razini, a ponekad i na razini privatnih društava ili pojedinačnih korisnika. Iako su subjekti njihovih revizija u prvom redu ministarstva i državna tijela, oni mogu uključivati i poduzeća u državnom vlasništvu, a negdje i u vlasništvu lokalnih jedinica.

Tako su, primjerice, u Češkoj revizijama koje provodi češki VRI obuhvaćene ustrojstvene jedinice države, pravne i fizičke osobe koje primaju državna sredstva te financijsko upravljanje Češke narodne banke u područjima rashoda za stjecanje nekretnina i poslovanja te banke.

U Slovačkoj pak zakonski okvir omogućuje da su, osim ministarstva i drugih javnih tijela, subjekti revizije i privatne i pravne osobe koje primaju javna sredstva, bilo nacionalna ili europska.

U Rumunjskoj, među ostalim, subjekti revizije su pravne osobe primatelji državnih jamstava za zaduživanje, subvencija ili drugih oblika financijske pomoći od središnje ili lokalne razine vlasti.

U Hrvatskoj je Zakonom o Državnom uredu za reviziju utvrđeno da reviziji podliježu prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije, koji obuhvaćaju:

- jedinice državnog sektora (tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti)
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravne osobe koje se financiraju iz proračuna, osnivač im je Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju
- pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom
- političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe i
- pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba te Hrvatska narodna banka u skladu s odredbama Zakona.

Ukratko, za sve VRI-jeve unutar Europske unije, kao i u Hrvatskoj, karakteristično je da imaju vrlo širok mandat odnosno nadležnost revidiranja upravljanja javnim sredstvima i imovinom središnje razine vlasti te javnih tijela i državnih poduzeća, a velika većina ima i pravo revidiranja regionalnih odnosno lokalnih razina.

Nakon provjere i ocjenjivanja u kojoj se mjeri ostvaruju ciljevi državnih politika te kako se upravlja javnim financijama, odnosno o rezultatima revizija provedenih u subjektima iz svoje nadležnosti, VRI-jevi podnose izvješća parlamentima.

ODABIR REVIZIJSKIH TEMA

U odabiru i planiranju revizija VRI-jevi uzimaju u obzir različite kriterije, kao što su rizik i učinak te budući razvoj određenih područja politika. Velik broj VRI-jeva donosi godišnje programe i sastavlja planove revizija na temelju višegodišnjih strategija i godišnjih procjena rizika. Takvim se spojem srednjoročnog i dugoročnog planiranja ostavlja prostor za fleksibilnost te se VRI-jevima omogućuje da reagiraju na nepredviđene događaje.

Fleksibilan pristup planiranju posebice se pokazao dobrim posljednjih nekoliko godina, u kojima VRI-jevi rade u vrlo složenim i izazovnim okolnostima. Okruženje u kojem djeluju suočava se s usporenim gospodarskim rastom i inflacijom, posljedicama dugotrajne pandemije, neizvjesnostima povezanima s ratnim djelovanjima i sigurnosnim ugrozama, povećanjem javnog duga u mnogim zemljama, ograničenjima i izazovima na tržištu rada, migracijama, kao i posljedicama klimatskih promjena i prirodnih katastrofa poput potresa, poplava, suša i drugih nepogoda. Te okolnosti su vrlo izazovne i za subjekte VRI-jeva, koji su u složenim okolnostima trebali osiguravati kvalitetnu zdravstvenu i socijalnu skrb, obrazovanje, zaštitu okoliša i druge javne usluge.

U nekim zemljama parlament (parlamentarni zastupnici i/ili odbori), ministri ili čak i fizičke osobe / privatne organizacije mogu zatražiti od VRI-ja da provede određenu reviziju. Međutim, osim u nekoliko iznimnih slučajeva, VRI-jevi nisu dužni provesti takve revizije.

U slučajevima u kojima je na čelu VRI-ja jedna osoba, u pravilu je čelnik VRI-ja taj koji donosi konačnu odluku o tome koje će se revizije provesti. U svim drugim slučajevima tu odluku zajednički donosi upravljačko tijelo ili kolegij.

VRI-jevi kroz proces planiranja redovito prate društvena kretanja te, ocjenjujući moguće rizike da se javnim novcem ne upravlja pravilno i učinkovito, prilagođavaju teme revizija na odgovarajući način, kako bi svojim naložima i preporukama potaknuli subjekte revizije na unaprjeđenje pravilnosti i učinkovitosti poslovanja te time pridonijeli većoj javnoj odgovornosti i transparentnosti.

ODNOS S PARLAMENTOM

Unatoč određenim raznolikostima, zajednička značajka svih VRI-jeva u Europskoj uniji je da u pravilu održavaju bliske odnose s parlamentom. Ti odnosi ponajprije uključuju izvješćivanje parlamenta, odnosno dostavljanje revizijskih izvješća. O tim se izvješćima, kao i u Hrvatskoj, obično raspravlja unutar posebnog odbora, a katkad, ovisno o predmetu revizije, i u okviru odbora koji su zaduženi za određene teme. Predstavnici VRI-jeva u pravilu mogu prisustvovati tim raspravama i/ili sudjelovati u njima. U nekim državama članicama čelnik VRI-ja također ima pravo izjašnjavati se u parlamentarnim raspravama o pitanjima koja su relevantna za rad VRI-ja.

Tako, na primjer, u Austriji predsjednik Računskog suda razmjenjuje informacije sa Saveznim parlamentom i njegovim odborima izravno i osobno ili preko zastupnika kojeg je sam imenovao. Predsjednik ima pravo sudjelovati na raspravama koje se održavaju u Saveznom parlamentu i njegovim (pod)odborima u vezi s izvješćima Računskog suda, završnim financijskim izvještajima za savezni proračun, prijedlozima za provedbu konkretnih mjera u okviru ispitivanja upravljanja javnim sredstvima koje provodi Računski sud, kao i pododjeljcima Saveznog zakona o financijama koji se odnose na Računski sud. U skladu s detaljnim odredbama Saveznog zakona o poslovniku nacionalnog parlamenta predsjednik Računskog suda u raspravama o prethodno navedenim temama uvijek ima pravo na vlastiti zahtjev izraziti svoje mišljenje.

Državni ured za reviziju Cipra je također strukturno neovisan o Parlamentu, ali blisko surađuje s njime. Parlamentarni odbor za razvojne planove i kontrolu javnih rashoda redovito provjerava preporuke i nalaze Državnog ureda za reviziju kako bi pratio odgovor agencija nad kojima je provedena revizija na opažanja i preporuke Ureda. Osim toga, gotovo svi parlamentarni odbori redovito traže pomoć Državnog ureda za reviziju u pitanjima povezanim s njegovim dužnostima. Državni ured za reviziju u određenim slučajevima pridonosi u zakonodavnom procesu. Parlament može zatražiti od Ureda da provede posebne istrage ili revizije.

U Irskoj se odnos s Parlamentom u osnovi sastoji od izvješćivanja. Ured obaveštava Parlament o rezultatima revizijskih aktivnosti dostavljanjem revizijskih izvješća i izvješća o financijskom upravljanju. Osim toga, Odbor za javne financije razmatra tematska izvješća Ureda glavnoga državnog revizora, pri čemu oni blisko surađuju. Glavni državni revizor prisustvuje sastancima Odbora u ulozi stalnog svjedoka, a rezultati neovisnih ispitivanja koje Ured provodi Odboru pružaju temelj za provedbu provjera.

Parlamenti često imaju i odlučujuću ulogu u predlaganju i/ili imenovanju čelnika (predsjednika, glavnoga državnog revizora) ili upravljačkoga tijela VRI-ja.

U nekim državama parlamenti također odobravaju proračun VRI-ja i/ili imenuju vanjskog revizora koji obavlja reviziju financijskih izvještaja VRI-ja.

U Finskoj, primjerice, Parlament bira glavnoga državnog revizora na svojoj plenarnoj sjednici, a isto tako ga, na prijedlog povjerenstva VRI-ja, jedino on može razriješiti dužnosti.

I konačno, neki VRI-jevi, kao i Državni ured za reviziju u Hrvatskoj, imaju i ovlasti za reviziju administrativnih prihoda i rashoda svog nacionalnog parlamenta.

IZVJEŠĆIVANJE

VRI-jevi u pravilu objavljuju godišnja izvješća o reviziji godišnjih financijskih izvještaja države i o izvršenju državnog proračuna. Isto tako, neki VRI-jevi objavljuju izvješća o financijskim izvještajima određenih institucija ili tijela (kao što su parlament, šef države, ministarstva i drugi).

Osim toga, VRI-jevi objavljuju revizijska izvješća o posebnim temama, mišljenja o (nacrtima) zakonskih akata, publikacije koje se temelje na obavljenim pregledima i izvješća o praćenju mjera poduzetih na temelju revizijskih izvješća. Nekoliko VRI-jeva također objavljuje dokumente za raspravu, analize i studije ili pak tematske publikacije s osnovnim informacijama o subjektima revizije.

Nadalje, neki VRI-jevi redovito objavljuju izvješća o upravljanju fondovima Europske unije u njihovoj zemlji i o njihovoj uporabi. Konačno, većina VRI-jeva objavljuje godišnja izvješća o svom radu, a neki i časopise ili druge dokumente koji sadrže dodatne informacije vezane za njihove aktivnosti. VRI-jevi obično podnose svoja izvješća parlamentu, u pravilu odborima koji su zaduženi za proračunska pitanja i/ili druge teme obuhvaćene određenom revizijom.

Ipak, potrebno je napomenuti da kod izvješćivanja postoje određene iznimke, kao primjerice kada se radi o izvješćima u kojima se obrađuju osjetljiva pitanja (obrana, unutarnji i vanjski poslovi i slično) ili u drugim slučajevima u kojima se primjenjuju posebne obveze u pogledu povjerljivosti.

Za izvješćivanje, kako o rezultatima revizija tako i o svom radu, VRI-jevi redovito koriste medije, kako bi povećali uključenost građana i poboljšali izravan dijalog s njima. Na taj način redovito obavještavaju širu javnost i građane o obavljenim revizijama, i to objavom svih revizijskih izvješća i mišljenja na svojim internet-skim stranicama. Najčešći kanali za objavu informacija o revizijama su službene internetske stranice VRI-ja, javni mediji i društvene mreže (Facebook, X (bivši Twitter), YouTube i slično).

Uz revizijska izvješća često se objavljuju i priopćenja za medije ili održava konferencija za tisak. U nekim slučajevima, ako postoji povećan javni interes za temu određene revizije, pripremaju se vizualno dostupni i lako razumljivi sažeci revizijskih izvješća te audiovizualni materijali za uporabu u daljnjoj komunikaciji.

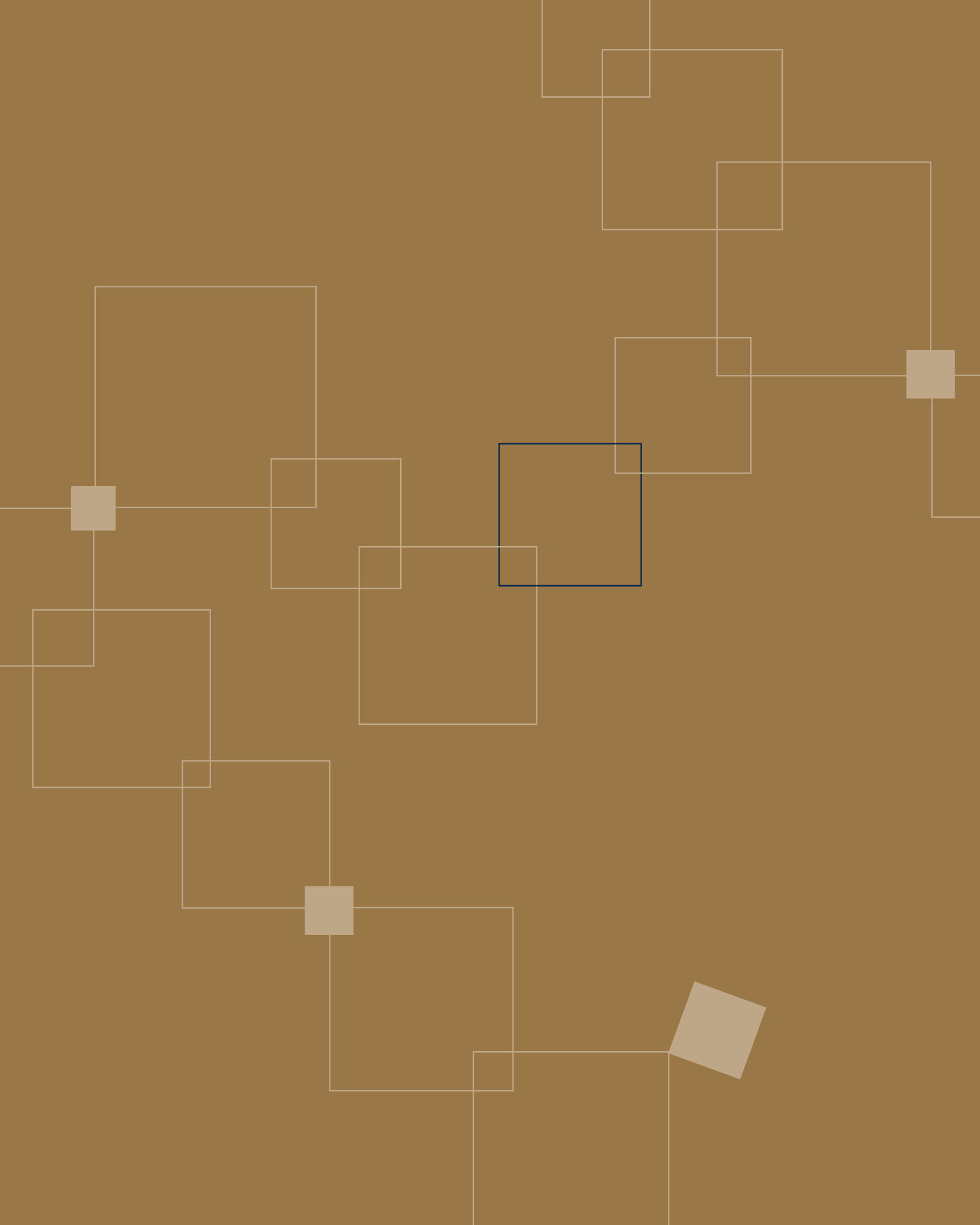
Osim o rezultatima revizija, javnost se obavještava i o napretku u provedbi revizijskih preporuka. Te se informacije uglavnom objavljuju na društvenim medijima. Zanimljiv je primjer Litve, gdje se podaci o rezultatima javnih revizija, praćenja proračunske politike i revizija ulaganja Europske unije ujedno objavljuju i na portalu otvorenih podataka Republike Litve.

Treba istaknuti i da neki VRI-jevi, kao na primjer hrvatski i latvijski, na svojim internetskim stranicama objavljuju sažetke revizijskih izvješća na engleskom jeziku.

ZAKLJUČAK

Zaključno se može reći da vrhovne revizijske institucije zemalja članica Europske unije, uključujući Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, imaju izuzetno važnu ulogu u sustavu državne uprave svake države. U pozadini njihova djelovanja je briga za upravljanje javnim sredstvima, odnosno nadziranje njihova trošenja, želja za povećanjem učinkovitosti državne uprave te sve veće zanimanje parlamenata, građana i cjelokupne javnosti za pravilnost i zakonitost u trošenju javnih sredstava.


Iako im se okruženja, odgovornost i položaj u okviru zakonodavne i upravne strukture razlikuju, sve imaju osiguranu neovisnost, uključujući mogućnost da same odlučuju o programu rada, kao i slobodu izvješćivanja te istu svrhu, usmjerenu na pomoć u čuvanju javnih sredstava i obavljanje neovisnog uvida u trošenje državne uprave.





MEĐUNARODNI STANDARDI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

Ines Stegić, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) pruža institucionalni okvir vrhovnim revizijskim institucijama, promiče razmjenu znanja te unaprjeđuje stručne kapacitete, položaj i utjecaj vrhovnih revizijskih institucija. Jedna od glavnih zadaća INTOSAI-ja je razvoj međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INCOSAI) kao najviše tijelo INTOSAI-ja donosi dokumente koji čine Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI). Revizijski standardi su temeljna pravila koja određuju koncepciju revizije i osnovne značajke te osiguravaju napredak i razvoj revizijske struke.

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija razvijali su se od kongresa koji je održan 1977. u Limi u Peruu, kada je donesen prvi dokument tzv. Limska deklaracija. INTOSAI revizijski standardi usvojeni su na kongresu koji je održan 1992. Sadrže temeljna revizijska načela za obavljanje revizije koju provode vrhovne revizijske institucije. Kodeks etike je prihvaćen na kongresu vrhovnih revizijskih institucija održanom 1998., a 2001. je odlučeno da ga treba uključiti u INTOSAI revizijske standarde. Na kongresu koji je održan 2007. donesena je tzv. Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija te je prihvaćen Okvir Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI okvir), koji je dopunjen na idućem kongresu koji je održan 2010. u Johannesburgu. Okvir je zajednički naziv za skup dokumenata. Time su postojeći INTOSAI revizijski standardi postali dio širega okvira. Uvedena je sustavna klasifikacija i novi nazivi unutar okvira koji se koriste za razlikovanje načela, standarda i smjernica te olakšavaju njihovu primjenu.

INTOSAI okvir profesionalnih objava (engl. *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements* – IFPP okvir), koji je zamijenio ISSAI okvir, donesen je 2016. na kongresu u Abu Dabiju. Namjera nije bila promijeniti sadržaj dokumenata, već različite dokumente učiniti jasnijima i pojednostaviti korištenje novog okvira.

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija pružaju okvir za određivanje postupaka koje treba primjenjivati pri obavljanju revizije kako bi se postigla ujednačena kvaliteta rezultata revizija. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija odražavaju najbolju praksu oko koje su se složile članice INTOSAI-ja. Uz to, jedno od načela navedenih u INTOSAI Kodeksu etike obvezuje revizore u javnom sektoru na primjenu općenito prihvaćenih revizijskih standarda. Vrhovne revizijske institucije primjenjuju standarde ovisno o zakonodavstvu zemlje u kojoj djeluju.

Svrha Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija je:

- osigurati kvalitetu provedenih revizija
- ojačati vjerodostojnost revizijskih izvješća za korisnike
- povećati transparentnost procesa revizije
- odrediti revizorovu odgovornost u odnosu na druge uključene strane
- definirati različite vrste revizijskih angažmana i povezani skup koncepata koji osigurava zajednički okvir za reviziju javnog sektora i drugo.

Državni ured za reviziju pri obavljanju revizije primjenjuje revizijske standarde Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) u skladu sa Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Tako su koncem 1994. u službenom listu Republike Hrvatske objavljeni INTOSAI revizijski standardi. Navedeni standardi prestali su važiti donošenjem Odluke o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI okvir) u prosincu 2011. Nakon toga, u više navrata je mijenjan okvir revizijskih standarda. Od ožujka 2020. Ured obavlja revizije na način i prema postupcima utvrđenim INTOSAI okvirom profesionalnih objava (IFPP okvir). U IFPP okviru sadržan je, među ostalim, INTOSAI okvir profesionalnih standarda.

INTOSAI OKVIR PROFESIONALNIH OBJAVA (IFPP OKVIR)

INTOSAI okvir profesionalnih objava (IFPP okvir) sadrži službene i mjerodavne objave o pitanjima koja se odnose na reviziju javnog sektora. IFPP okvir čine:

- načela (INTOSAI – P)
- standardi (ISSAI) i
- smjernice (GUID).

INTOSAI načela daju osnovne pretpostavke za organiziranje i profesionalno postupanje vrhovnih revizijskih institucija, dok INTOSAI standardi (ISSAI) sadrže temeljna načela revizije javnog sektora, organizacijske zahtjeve i postavljaju zahtjeve prema kojima vrhovne revizijske institucije trebaju obavljati reviziju. U središtu okvira su ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora. Prema ISSAI 100 – Temeljnim načelima revizije javnog sektora, vrhovne revizijske institucije obično provode tri vrste revizija: financijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinkovitosti. Za svaku vrstu revizije usvojena su posebna načela i standardi. INTOSAI smjernice nisu obvezujuće za vrhovne revizijske institucije. Donesene su kako bi pomogle revizorima u boljem razumijevanju i primjeni ISSAI načela i standarda.

■ Okvir profesionalnih objava IFPP¹ ■

INTOSAI načela (INTOSAI – P)

INTOSAI polazišna načela INTOSAI – P 1-9

INTOSAI – P 1 Limska deklaracija

INTOSAI osnovna načela INTOSAI – P 10-99

INTOSAI – P 10 Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija

INTOSAI – P 12 Vrijednosti i korist od VRI* – pokretanje promjena u životu građana

INTOSAI – P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti

INTOSAI – P 50 Načela VRI* sa sudskim ovlastima

INTOSAI standardi (ISSAI)

Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100 – 129

ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora

Organizacijski zahtjevi za VRI* ISSAI 130 – 199

ISSAI 130 Kodeks etike

ISSAI 140 Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama

ISSAI 150 Kompetencije revizora

Financijska revizija

ISSAI 200 – 299 Načela financijske revizije

ISSAI 2200 – 2899 Standardi financijske revizije

Revizija učinkovitosti

ISSAI 300 – 399 Načela revizije učinkovitosti

ISSAI 3000 – 3899 Standardi revizije učinkovitosti

Revizija usklađenosti

ISSAI 400 – 499 Načela revizije usklađenosti

ISSAI 4000 – 4899 Standardi revizije usklađenosti

Drugi angažmani

Standardi kompetencija (COMP)

¹ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) ažurira IFPP okvir i objavljuje ga na internetskim stranicama www.issai.org. Prijevodi načela, standarda i smjernica IFPP okvira objavljuju se na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju www.revizija.hr.

INTOSAI smjernice (GUID)

GUID 1900 – 1999	Organizacijske smjernice za VRI*
GUID 2900 – 2999	Dodatne smjernice za financijsku reviziju
GUID 3900 – 3999	Dodatne smjernice za reviziju učinkovitosti
GUID 4900 – 4999	Dodatne smjernice za reviziju usklađenosti
GUID 5000 – 5999	Posebne smjernice vezane uz predmet revizije
GUID 6500 – 6999	Smjernice za druge angažmane
COMP 7500 – 7999	Dodatne smjernice za kompetencije
GUID 9000 – 9999	Druge smjernice

* VRI – vrhovna revizijska institucija

INTOSAI NAČELA (INTOSAI – P)

INTOSAI načela predstavljaju preduvjete za profesionalno vođenje i rad vrhovnih revizijskih institucija. Imaju povijesni značaj te određuju ulogu i zadaće vrhovnih revizijskih institucija. **Obuhvaćaju polazišna i osnovna načela.**

Polazišna načela imaju povijesni značaj i određuju način rada kojem vrhovne revizijske institucije trebaju težiti. Osnovna načela podupiru polazišna načela, pojašnjavajući ulogu vrhovne revizijske institucije u društvu, kao i preduvjete za pravilno funkcioniranje i profesionalno ponašanje.

INTOSAI polazišna načela predstavlja Limska deklaracija (tzv. Magna Carta), koja ima povijesni značaj te određuje ulogu i zadaće vrhovnih revizijskih institucija. Limska deklaracija je temeljni dokument kojim su definirane najvažnije postavke revizije javnoga sektora: neovisnost, odnosi s parlamentom, vladom i drugim javnim tijelima, mandat i ovlasti, revizijske metode, stručnost revizora, međunarodna razmjena iskustava i izvješćivanje. Vrhovne revizijske institucije mogu ispunjavati svoje zadatke objektivno i učinkovito samo ako su neovisne od subjekta revizije i ako su zaštićene od vanjskih utjecaja.

Prema Limskoj deklaraciji, revizija koju obavljaju vrhovne revizijske institucije je važna za upravljanje javnim sredstvima s obzirom na to da o načinu upravljanja javnim sredstvima ovisi povjerenje javnosti u izvršnu vlast. Revizija nije sama sebi svrha, nego je jedan od važnih dijelova kontrolnog sustava. Cilj revizije je otkriti odstupanja od usvojenih standarda i načela zakonitog, učinkovitog, svrsishodnog i djelotvornog upravljanja javnim sredstvima kako bi se pravodobno omogućilo poduzimanje mjera za otklanjanje uočenih slabosti i nepravilnosti.

INTOSAI osnovna načela podržavaju temeljna načela, pojašnjavaju ulogu vrhovne revizijske institucije, kao i preduvjete za pravilno funkcioniranje i profesionalno ponašanje. Osnovna načela sadrže Meksičku deklaraciju o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija, Načela transparentnosti i odgovornosti, Vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životu građana i Načela vrhovnih revizijskih institucija sa sudskim ovlastima.

Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija sadrži osam općih načela organizacijske i financijske neovisnosti koja su od presudne važnosti za djelotvorno funkcioniranje vrhovne revizijske institucije.

Prema Načelu transparentnosti i odgovornosti vrhovne revizijske institucije jačaju odgovornost, transparentnost i integritet neovisnim obavljanjem revizija poslovanja subjekata javnog sektora i izvješćivanjem o nalazima revizije.² Transparentnost i odgovornost su načela važna za dobro rukovođenje i upravljanje vrhovnim revizijskim institucijama. Prema načelu transparentnosti vrhovne revizijske institucije trebaju pravodobno, pouzdano, jasno i relevantno izvještavati o radu i rezultatima rada, zatim o nadležnosti (mandatu), strategiji, aktivnostima, financijskom upravljanju, poslovanju i učincima rada, dok načelo odgovornosti traži da vrhovne revizijske institucije preuzmu odgovornost za svoj rad.

Prema **Načelu vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija**, kako bi pridonijela stvaranju razlika, odnosno vrijednosti i koristi za građane, vrhovna revizijska institucija treba kroz svoj rad:

- jačati odgovornost, transparentnost i integritet vlasti i tijela javnog sektora (zaštita javnog interesa)
- pokazivati stalnu važnost za građane, parlament i druge korisnike (zadobivanje povjerenja) i
- biti primjer uzorne institucije (promicanje izvrsnosti u javnom sektoru).

² Akrap, Verica i dr. (2022) Državna revizija. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 140.

INTOSAI STANDARDI (ISSAI)

INTOSAI standardi (ISSAI) odnose se na zahtjeve koje trebaju primijeniti vrhovne revizijske institucije koje u svojim revizijskim postupcima žele biti usklađene s ISSAI-jem. INTOSAI standardi (ISSAI) sadrže Temeljna načela revizije javnog sektora, Organizacijske zahtjeve za vrhovne revizijske institucije (Kodeks etike, Kontrola kvalitete i Kompetencije revizora) te standarde koji se odnose na tri vrste revizije (financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti). Svrha ISSAI-ja je:

- osigurati kvalitetu provedenih revizija
- ojačati vjerodostojnost revizijskih izvješća za korisnike
- povećati transparentnost procesa revizije
- navesti revizorovu odgovornost u odnosu na druge uključene strane
- definirati različite vrste revizijskih angažmana i povezani skup koncepata za reviziju javnog sektora.

TEMELJNA NAČELA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora u središtu su IFPP okvira. Sva druga načela i standardi moraju biti usklađeni s Temeljnim načelima revizije javnog sektora. Temeljna načela revizije javnog sektora određuju okvir za obavljanje revizija, svrhu i mjerodavnost ISSAI-ja, elemente revizije javnog sektora i načela za obavljanje revizije javnog sektora. Primjenjuju se na sve vrste revizija i sve vrste revizijskih poslova u javnom sektoru bez obzira na njihovu vrstu ili okolnosti.

Načela su od temeljne važnosti za provedbu revizije. Revizija je ponavljajući i povezan proces. Temeljna načela su podijeljena na načela vezana za organizacijske pretpostavke unutar vrhovnih revizijskih institucija, opća načela koja revizor treba uzeti u obzir prije početka revizije i više puta za njezinog trajanja te načela vezana za pojedine korake revizijskog procesa.³

³ ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/> Pristupljeno 25. lipnja 2024.

■ Opća načela revizije javnog sektora ■



Etičnost i neovisnost – revizori bi se trebali pridržavati svih mjerodavnih etičkih zahtjeva i biti neovisni. Etička načela trebaju biti usađena u profesionalno ponašanje revizora. Revizori se trebaju pridržavati etičkih zahtjeva i zadržati neovisnost kako bi njihova izvješća bila nepristrana te kako bi ih kao takve promatrali i njihovi korisnici.

Stručna prosudba, dužna pozornost i skepticizam – revizori bi u svom ponašanju trebali zadržati primjerenu profesionalnost primjenom profesionalnog skepticizma, stručne prosudbe i dužne pozornosti za čitavog trajanja revizije. Stav revizora bi se trebao odlikovati profesionalnim skepticizmom i stručnom prosudbom koje bi valjalo primjenjivati pri utvrđivanju odluka o odgovarajućem pravcu djelovanja. Revizori bi trebali pokazivati dužnu pozornost ne bi li osigurali primjerenu profesionalnost u svom ponašanju.

Profesionalni skepticizam podrazumijeva zadržavanje profesionalnog odmaka te budnog i propitkivačkog stava pri ocjeni dostatnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih tijekom revizije. Isto tako, radi se o zadržavanju otvorenosti i spremnosti za prihvaćanje svih gledišta i argumenata. Stručna prosudba podrazumijeva primjenu zajedničkih znanja, vještina i iskustva u revizijskom procesu.

Upravljanje kvalitetom – revizori bi reviziju trebali obavljati u skladu s profesionalnim standardima upravljanja kvalitetom. Politike i postupci osiguranja kvalitete trebaju biti u skladu s profesionalnim standardima, pri čemu je cilj osigurati provedbu revizija na dosljedno visokoj razini. Upravljanje kvalitetom obuhvaća pitanja poput usmjeravanja, provjere i nadziranja revizijskog procesa, kao i potrebu za savjetovanjem radi donošenja odluka o teškim ili spornim pitanjima.

Vođenje i vještine revizorskog tima – revizori bi trebali raspolagati ili imati pristup neophodnim vještinama. Pojedinci u revizorskom timu, zajednički gledano, trebaju raspolagati znanjem, vještinama i stručnošću neophodnim za uspješno obavljanje revizije. Radi se o razumijevanju i praktičnom iskustvu u vezi s vrstom revizije koja se provodi, poznavanju primjenjivih standarda i

zakonodavstva, razumijevanju poslovanja subjekta revizije te sposobnosti i iskustvu primjene stručne prosudbe. Revizori svoju stručnu osposobljenost trebaju održavati stalnim stručnim usavršavanjem.

Revizijski rizik – revizori bi trebali upravljati rizicima davanja izvješća koje je neprimjereno u okolnostima revizije. Revizijski rizik je rizik da bi izvješće o reviziji možda moglo biti neprimjereno. Revizor provodi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja neprimjerenih zaključaka, uvažavajući činjenicu da ograničenja svojstvena svim revizijama podrazumijevaju kako revizija nikada ne može uroditi posvemašnjom sigurnošću.

Značajnost – revizori bi o značajnosti trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa. Značajnost je bitna u svim revizijama. Neko se pitanje može ocijeniti značajnim ako bi spoznaja o tom pitanju po svoj prilici utjecala na odluke predviđenih korisnika. Određivanje značajnosti je stvar stručne prosudbe i ovisi o tome kako revizor tumači potrebe korisnika. Značajnost se često razmatra s obzirom na vrijednost, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne strane. Zbog obilježja svojstvenih pojedinom pitanju, određeno pitanje može postati značajno već i po svojoj samoj prirodi. Također, pitanje može biti značajno i zbog konteksta u kojem se javlja.

Dokumentacija – revizori bi trebali pripremati dostatnu revizijsku dokumentaciju koja treba pružiti jasan uvid u obavljeni rad, pribavljene dokaze i donesene zaključke. Revizijska dokumentacija treba biti dovoljno detaljna kako bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila stjecanje uvida u prirodu, vremenski tijek, opseg i rezultate provedenih postupaka, dokaze pribavljene u prilog revizijskih zaključaka i preporuka, obrazloženje svih bitnih pitanja koja su zahtijevala primjenu stručne prosudbe te s time povezane zaključke.

Komunikacija – revizori bi trebali uspostaviti djelotvornu komunikaciju tijekom čitavog revizijskog procesa. Komunikacija bi trebala obuhvaćati pribavljanje informacija bitnih za reviziju i pravodobno upoznavanje rukovodstva sa zapažanjima i nalazima tijekom čitave revizije.

ORGANIZACIJSKI ZAHTEJEVI

Kako bi se omogućilo dosljedno obavljanje kvalitetnih revizija, vrhovna revizijska institucija treba poštovati određena načela koja se odnose na organizacijske zahtjeve te uspostaviti i održavati odgovarajuće postupke vezane za etiku, upravljanje kvalitetom te upravljanje kompetencijama.

ISSAI 130 – Kodeks etike primjenjuje se na sve vrste revizija u javnom sektoru. Revizori trebaju poštovati etička načela u svom profesionalnom ponašanju i biti

neovisni. Prema Kodeksu etike vrhovne revizijske institucije trebaju donijeti politike koje se bave etičkim zahtjevima kojima je definirana obveza svakog revizora da se pridržava etičkih zahtjeva. Revizori trebaju zadržati neovisnost kako bi njihova izvješća bila nepristrana te kako bi ih kao takve promatrali i njihovi korisnici. U ovom standardu dane su smjernice o ključnim etičkim načelima čestitosti, objektivnosti, stručne sposobnosti i dužne pozornosti, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

ISSAI 140 – Kontrola kvalitete određuje obvezu vrhovne revizijske institucije da donese politike i postupke kontrole kvalitete. Politike kontrole kvalitete trebaju obuhvaćati pitanja poput usmjeravanja, provjere i nadziranja revizijskog procesa, kao i potrebu za savjetovanjem radi donošenja odluka o teškim ili spornim pitanjima. Provedeni postupci kontrole kvalitete trebali bi pružiti razumno jamstvo da je revizija obavljena u skladu s profesionalnim standardima i mjerodavnim zakonskim i regulatornim zahtjevima te da je izvješće o reviziji primjereno u danim okolnostima.

ISSAI 150 – Kompetencije revizora uređuje sposobnost vrhovne revizijske institucije da ispuni svoj mandat i obavi visokokvalitetne, učinkovite revizije, što u velikoj mjeri zavisi od kvalitete, integriteta i kompetentnosti njezinog osoblja. Zahtjevi za kompetencijom revizora i način na koji se revizori zapošljavaju, razvijaju, održavaju i ocjenjuju od fundamentalnog su značaja za vrhovnu revizijsku instituciju.

■ TEMELJNA NAČELA FINANCIJSKE REVIZIJE, REVIZIJE UČINKOVITOSTI I REVIZIJE USKLAĐENOSTI

ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora daju opći prikaz temeljnih načela revizije javnog sektora koja se primjenjuju na sve revizijske poslove u javnom sektoru, a ISSAI 200 – Načela financijske revizije, ISSAI 300 – Načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 – Načela revizije usklađenosti nadovezuju se na temeljna načela iz ISSAI-ja 100 te ih dodatno nadopunjuju i razrađuju.

ISSAI 200 – Načela financijske revizije daju ključna načela vezana za reviziju financijskih izvještaja javnog sektora. Temeljna načela financijske revizije primjenjuju se na sve revizije financijskih izvještaja javnog sektora, bilo za čitavu državnu upravu, dijelove državne uprave ili pojedinačne subjekte.

ISSAI 2200 – 2899 Standardi financijske revizije sastoje se od Međunarodnih revizijskih standarda – ISA (engl. *International Standards on Auditing*), koje objavljuje Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Međunarodne revizijske standarde na hrvatski jezik prevodi Hrvatska revizorska komora te ih objavljuje u službenom glasilu i na svojim internetskim stranicama. Tako je Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida,

ostalnih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga objavljena u Narodnim novinama 61/24.

Pri obavljanju revizije učinkovitosti primjenjuju se **ISSAI 300 – Načela revizije učinkovitosti**, koja sadrže svrhu i mjerodavnost načela revizije učinkovitosti, elemente i načela revizije učinkovitosti te ISSAI 3000 Standarde za reviziju učinkovitosti.

IFPP okvir sadrži standarde za reviziju usklađenosti, i to: **ISSAI 400 – Načela revizije usklađenosti** i ISSAI 4000 Standarde revizije usklađenosti. Revizija usklađenosti proizlazi iz definicije revizije javnog sektora, s posebnim naglaskom na ocjenu usklađenosti s kriterijima. U reviziji usklađenosti revizor traži značajnu neusklađenost ili odstupanje od utvrđenih kriterija, koji se mogu temeljiti na zakonima i drugim propisima, načelima dobrog financijskog upravljanja ili primjerima najbolje prakse.

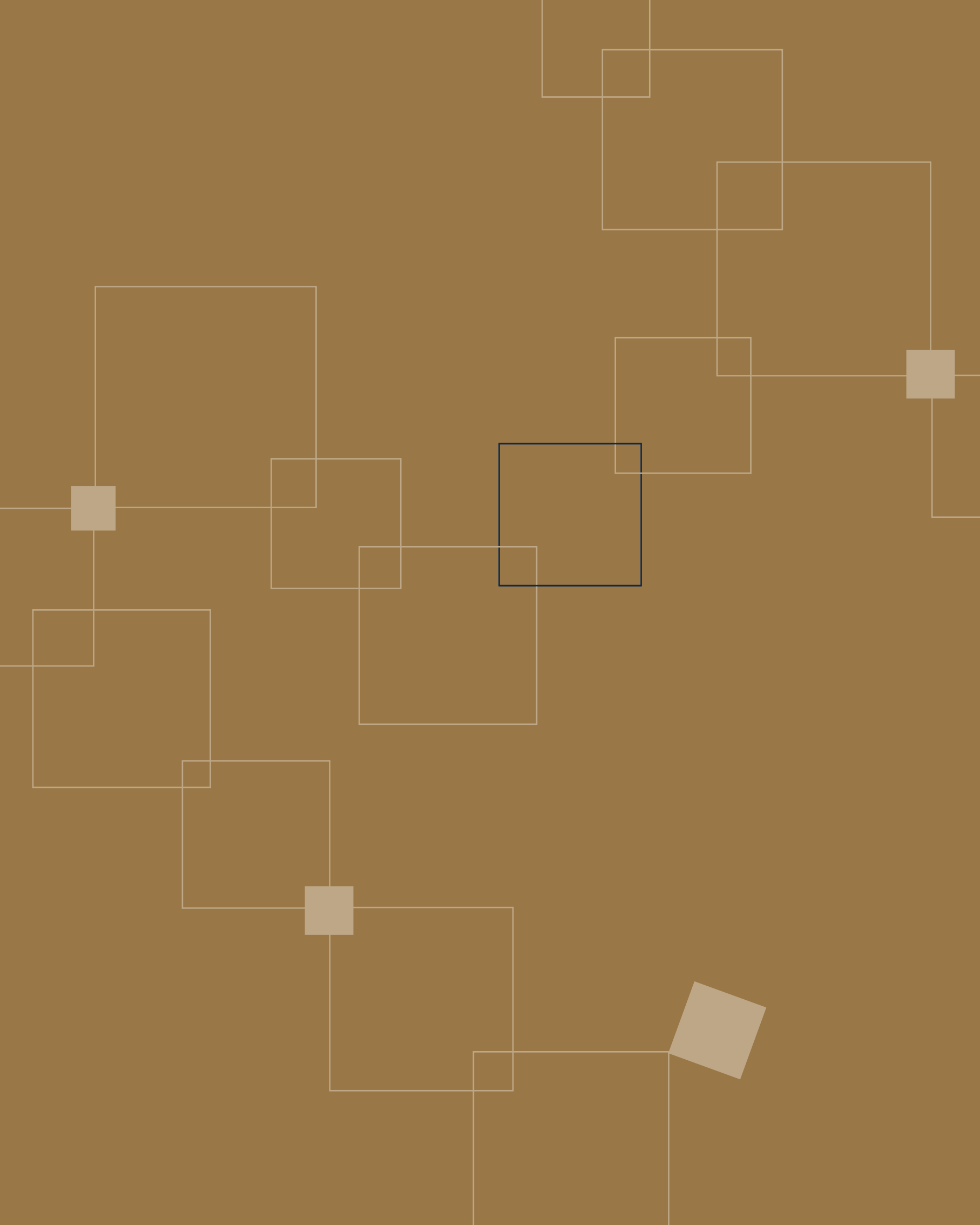
IFPP okvir sadrži i ISSAI 6000 – 6499 Standarde za druge angažmane vrhovnih revizijskih institucija. Osim navedenih standarda za financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti, reviziju usklađenosti i standarda za druge angažmane, IFPP okvir sadrži i Standarde kompetencija COMP 7500 – 7999 (koji su u izradi, odnosno razvoju). Standardima kompetencija definirat će se kompetencije, profesionalne vještine, znanja, vrijednosti i stavovi potrebni revizorima javnog sektora.

INTOSAI SMJERNICE (GUID)

INTOSAI smjernice razvijene su u svrhu usmjeravanja i pružanja podrške vrhovnim revizijskim institucijama i revizorima u tome kako:

- primijeniti ISSAI u praksi u financijskoj reviziji, reviziji učinkovitosti i reviziji usklađenosti
- primijeniti ISSAI u praksi u drugim angažmanima i
- razumjeti specifični predmet revizije i primjenu relevantnih ISSAI-ja.

Smjernice uključuju smjernice za financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti. Također, ovdje je predviđen i niz drugih posebnih smjernica vezanih za pojedina područja (međunarodne institucije, okoliš, privatizacija, informacijska tehnologija, javni dug i pomoći). Primjena smjernica nije obvezna.





STANDARDI KVALITETE ZA UPRAVLJANJE REVIZIJSKIM PROCESIMA

prof. dr. sc. **Tonći Lazibat**
redoviti profesor u trajnom zvanju
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

dr. sc. **Luka Buntić**
asistent
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Tradicionalno poimanje državne revizije kao institucionalnog korektiva u području javnih financija poprima novi oblik u današnjem vremenu. Sukladno tržišnim uvjetima i tehnološkim inovacijama, današnja uloga vrhovnih revizijskih institucija poprima i savjetodavni oblik kako bi cjelokupni državni aparat funkcionirao na učinkovitiji i transparentniji način.

U ovom dijelu monografije prikazat će se uloga i značaj međunarodnih standarda kvalitete koji pridonose učinkovitijem upravljanju revizijskim procesima, a koje su izdale Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Međunarodna organizacija za standardizaciju (ISO). U prvom redu misli se na strukovne standarde INTOSAI-ja kao što je ISSAI 140 te na generički standard koji može primijeniti svaka organizacija bez obzira na veličinu i djelatnost – ISO 9001.

Vrhovne revizijske institucije diljem svijeta ispravnom primjenom svojih strukovnih standarda kvalitete, kao i primjenom generičkih sustava kvalitete kao što je ISO 9001 pridonose širenju kulture kvalitete kod svih dionika, i u javnom i u privatnom sektoru.

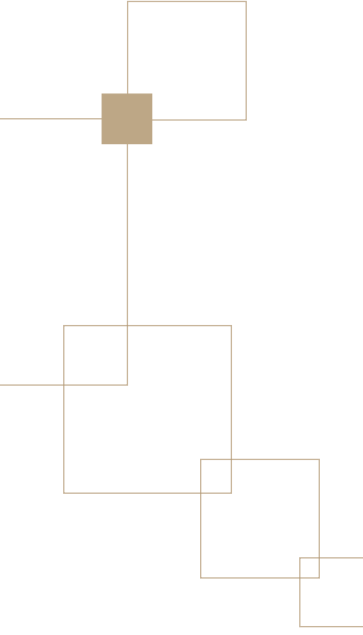
ULOGA INTOSAI SUSTAVA U INSTITUCIONALNOM OSIGURANJU KVALITETE

U zadnjih nekoliko desetljeća brzorastući tehnološki napredak traži od svih dionika na tržištu stalnu i brzu prilagodbu novim uvjetima poslovanja. Isto tako, brojne krizne situacije i pandemije zahtijevale su poglavito od javnih institucija brzo donošenje odluka i zakona. To ujedno podrazumijeva uspostavu učinkovitih procesa u javnim institucijama s primijenjenim nacionalnim i međunarodnim standardima kvalitete.

INTOSAI donosi okvir profesionalnih načela, standarda i smjernica, koji slijede sve vrhovne (državne) revizijske institucije. INTOSAI okvir (IFPP okvir) sastoji se od INTOSAI načela, ISSAI standarda i INTOSAI smjernica.¹

INTOSAI putem profesionalnog, neovisnog i apolitičnog djelovanja pruža institucionalnu platformu za državne revizije diljem svijeta. Osim razmjene znanja, iskustava i najboljih revizijskih praksi javnog sektora, INTOSAI nudi i obuke za poboljšanje kvalitete i učinkovitosti državne revizije.

¹ Državni ured za reviziju (2023) Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2023_06_66_1093.html%20 Pristupljeno 1. veljače 2024.



Osim prethodno navedenih činjenica, glavna uloga ove međunarodne organizacije je promicanje odgovornosti i transparentnosti javnih financija putem objavljivanja smjernica, priručnika i ostalih naputaka vrhovnim revizijama (članicama) diljem svijeta.

Limska deklaracija, koju je INTOSAI objavio 1977., koncizno definira četiri temeljna cilja revizije javnog sektora, a to su:²

- Ispravno i učinkovito korištenje javnog proračuna
- Razvoj jasnog financijskog upravljanja u javnom sektoru
- Ispravno obavljanje administrativnih aktivnosti i procesa u javnom sektoru
- Uspostava jasne komunikacije prema javnim tijelima i općenitoj javnosti putem objavljivanja objektivnih revizijskih izvješća.

INTOSAI i područje upravljanja kvalitetom povezani su kroz brojne okvire kontrole kvalitete u INTOSAI standardima i načelima. INTOSAI kao organizacija pruža podršku i daje smjernice vrhovnim revizijskim institucijama, a područje upravljanja kvalitetom ima ključnu ulogu u održavanju učinkovitosti i transparentnosti revizijskog procesa. Stoga je moguće koristiti i pojedine standarde kvalitete, kao i tehničke alate kako bi se analizirali pojedini procesi u subjektima revizije.

Povezanost INTOSAI sustava i područja upravljanja kvalitetom razvidna je i u IFPP okviru, točnije u INTOSAI načelu P 1 u odjeljku 14. Limske deklaracije, naglašavajući da je kvaliteta zaposlenih u reviziji izravno povezana s plaćama koje su proporcionalne posebnim zahtjevima zaposlenja, dok je INTOSAI – P 12 vrlo jasno formulirao odjeljak 11. kao načelo kojim se teži postizanju izvrsnosti i kvalitete usluga. Na kvalitetu svih aspekata rada državnih revizora utječu nadležne politike i procedure, ali i unutarnja kultura same institucije. Ako su prethodno navedeni aspekti na zadovoljavajućoj razini kvalitete, to će pozitivno utjecati na dosljednost i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija te razinu kvalitete tih institucija. Nadalje, ovo načelo jasno definira da državni revizori trebaju uspostaviti sustav nadzora kojim će osigurati kontrolu kvalitete cjelokupnog sustava, kao i relevantne, učinkovite i primjerene procese za sustav osiguranja kvalitete. Štoviše, sustav osiguranja kvalitete spominje se i u INTOSAI – P 20, načelu 3., prema kojemu bi vrhovne revizijske institucije trebale primijeniti odgovarajući sustav osiguranja kvalitete nad svojim revizijskim aktivnostima i izvještavati o njima. Taj sustav kvalitete trebao bi se putem kontinuirane i neovisne procjene vrhovnih revizijskih institucija sam po sebi stalno poboljšavati, o čemu detaljnije govori načelo INTOSAI 50.³

² U4 Anti-Corruption Resource Centre (2008) The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption. <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf%20> Pristupljeno 5. veljače 2024.

³ Serlikowska, Agnieszka (2022) Quality Control and Assurance System-INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. *Kontrola Państwowa* 67(2): 154-163.

Načela upravljanja kvalitetom u okviru INTOSAI sustava razvidna su kroz revizijske upute. Točnije, INTOSAI naglašava da se svaka vrhovna revizijska institucija tijekom procesa revizije treba voditi načelima integriteta, objektivnosti i profesionalizma.

Državni ured za reviziju primjenjuje Odluku o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), objavljenu u Narodnim novinama 66/23. Prevedeni su i na internetskim stranicama Ureda objavljeni INTOSAI standardi koji sadrže polazišna, osnovna i temeljna načela revizije javnog sektora:⁴

1. ISSAI 1 – Limska deklaracija
2. ISSAI 10 – Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
3. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora
4. ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije
5. ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti
6. ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti
7. ISSAI 4000 – Standard revizije usklađenosti.

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) obuhvaćaju mnoga načela upravljanja kvalitetom. Primjerice, ISSAI 140 odnosi se na kontrolu kvalitete vrhovnih revizijskih institucija, dok ISSAI 4000 sadrži, među ostalim, i zahtjeve vezane za kontrolu kvalitete.

ISSAI standardi obuhvaćaju, među ostalim, i načela upravljanja kvalitetom. Primjerice, ISSAI 100 jasno definira kontrolu kvalitete kao opće načelo za ovakvu vrstu revizije. Kroz ovo se načelo na organizacijskoj razini pruža zaposlenicima državne revizije da poštuju profesionalne standarde i primjenjive etičke, pravne i regulatorne zahtjeve. Kod standarda ISSAI 140, koji se odnosi na kontrolu kvalitete vrhovnih revizijskih institucija, definiraju se temeljni standardi kontrole kvalitete, dok je temeljni cilj ovog standarda potaknuti vrhovne revizijske institucije na uspostavu i održavanje odgovarajućeg sustava kontrole kvalitete koji bi pokrивao njihov cjelokupni opseg djelovanja, uključujući reviziju javnih financija te usklađenost i učinkovitost proračuna. Taj sustav kvalitete trebao bi uzeti u obzir sve relevantne etičke zahtjeve, ljudske resurse te odgovornost vodstva na svim razinama u instituciji. Naposljetku, svi elementi, odnosno poglavlja načela ISSAI 140 ukazuju na to kako postoji izravan utjecaj i velika sličnost standarda ISSAI 140 i Međunarodnog standarda kontrole kvalitete (ISQC-1). Osim navedenog načela, i u ostalim ISSAI načelima se navode smjernice koje se odnose na kvalitetu:⁵

⁴ Državni ured za reviziju (2024) Revizijski standardi INTOSAI-ja. <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a/317%20> Pristupljeno 1. veljače 2024.

⁵ Serlikowska, Agnieszka (2022) Quality Control and Assurance System-INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. *Kontrola Państwowa* 67(2): 154-163.

- ISSAI 2220 i ISSAI 2620 pružaju smjernice i standarde o kontroli kvalitete u vezi s financijskim revizijama
- ISSAI 3000 i GUID 3910 pružaju smjernice i standarde za revizije učinkovitosti (ovaj standard spominje i sustave kontrole i osiguranja kvalitete QC (*Quality Control*) i QA (*Quality Assurance*) koji se koriste u svakodnevnom radu revizora)
- ISSAI 4000, točke 80 – 88 sadrže, među ostalim, zahtjeve koji se odnose na kontrolu kvalitete.

Međunarodni standard kontrole kvalitete – ISQC 1 omogućuje razvoj dugoročne kulture kvalitete unutar organizacije, što osnažuje kontinuirani razvoj zaposlenika te poboljšava njihove kompetencije. Takvo okruženje potiče kontinuirani razvoj i mogućnost odgovora organizacije na dinamička okruženja u okolini. Međunarodni standard kontrole kvalitete – ISQC 1 sastoji se od šest ključnih elemenata:⁶

1. *Odgovornost vodstva za kvalitetu unutar organizacije* (može uključivati smjernice za promicanje unutarnje kulture kvalitete u organizaciji)
2. *Relevantni etički zahtjevi* (smjernice o osiguravanju i uvažavanju etičkih zahtjeva)
3. *Prihvatanje i nastavak odnosa s klijentima i ostalim dionicima*
4. *Ljudski potencijali* (smjernice o upravljanju ljudskim potencijalima organizacije, odnosno zaposlenicima unutar organizacijske strukture)
5. *Učinkovitost rada* (smjernice o osiguravanju kvalitete rada)
6. *Praćenje rada* (smjernice o osiguravanju relevantnog, prikladnog i učinkovitog sustava kontrole kvalitete).

Usklađenost navedenih elemenata u vrhovnim revizijskim institucijama utječe na visoku kvalitetu pružanja usluga. Osim toga, ovakvo djelovanje zadržava razinu povjerenja javnosti u revizorsku profesiju, kao i povjerenja građana u javne institucije. Učinkoviti procesi unutar institucija pomažu identificirati, procijeniti i ublažiti rizike u institucionalnom okruženju.

INTOSAI sa svojih 195 članica vrhovnih revizijskih institucija predstavlja najvažniju međunarodnu revizijsku organizaciju. Smatra se kako se uloga vrhovnih revizijskih institucija s vremenom povećavala jer se danas od vrhovnih revizijskih institucija očekuje kako će osim svojih osnovnih revizijskih zadaća biti sposobne dati preporuke vladama po nekim ključnim pitanjima u sektorima

⁶ International Federation of Accountants (2014) Implementing the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Challenges, Solutions, and Benefits. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/implementing-international-standard-quality-control-1-isqc-1-challenges-solutions-and-benefits%20> Pristupljeno 5. veljače 2024.

od nacionalnog interesa kao što su zdravstvo i obrazovanje. Prilike i izazovi za vrhovne revizijske institucije u današnje vrijeme su:⁷

- *Neovisnost* – vjerodostojne, jake i neovisne vrhovne revizijske institucije jačaju povjerenje građana u sustav, poglavito u vremenima kada se propituje integritet donositelja odluka
- *Primjer za ostale javne institucije* – kao nadziratelj cjelokupnog sustava, vrhovne revizijske institucije predstavljaju primjer ostalima kako bi sustav trebao djelovati
- *Isticanje relevantnosti* – osiguravanjem učinkovite komunikacije s dionicima može se postići agilnost u rizičnom i promjenjivom okruženju
- *Vodstvo* – poglavito je razvidno kada u kriznim situacijama glavni državni revizori vide priliku za prevladavanje izazova
- *Profesionalizacija* – primjena INTOSAI standarda i prilagodba sve kraćim ciklusima revizije koji iziskuju prilagodbu novim situacijama (što omogućuju osiguravanje kvalitete i INTOSAI sustav)
- *Tehnologija* – neminovna prilagodba novim tehnološkim uvjetima na tržištu.

Iz svega navedenog može se zaključiti kako je vrhovnim revizijskim institucijama, odnosno državnim revizijama, potrebno dati veću ulogu radi transparentnijeg upravljanja državnim proračunima u budućnosti. Državne revizije koje se pridržavaju INTOSAI načela i smjernica nedvojbeno mogu kvalitetnije upravljati mehanizmima revizije te osigurati zadovoljavajuću razinu transparentnosti i učinkovitosti javnih financija.

Neposredno nakon globalne financijske krize koja je ostavila nemjerljive posljedice na brojne financijske institucije i globalnu ekonomiju, 2011. Svjetska banka, Međunarodno proračunsko partnerstvo, Međunarodni monetarni fond te Vlade Brazila i Filipina osnovale su Globalnu inicijativu za fiskalnu transparentnost (engl. *Global Initiative for Fiscal Transparency* – GIFT). Razlog osnivanja ove inicijative je činjenica kako je globalna kriza ogolila temeljne slabosti fiskalne transparentnosti, kao i nedostatak odgovornosti pri upravljanju javnim financijama. Vrlo mali broj zemalja objavljuje značajne podatke o proračunu, dok još manje njih osigurava odgovarajuće mehanizme kojima bi više uključili javnost po pitanju državnog proračuna. Pri tome, neovisnim nadzornim institucijama često nedostaju odgovarajući resursi, kao i utjecaj. Globalna inicijativa za fiskalnu transparentnost vrlo koncizno predstavlja svoju teoriju promjene, kojom želi povećati odgovornost pri upravljanju javnim financijama

7 Gørissen, Einar (2020) The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 32(4): 729-733.

te ojačati fiskalnu transparentnost. Teorija promjene zasnovana je na sljedećim čimbenicima:⁸

- *Fiskalna transparentnost* je početna razina ovog sustava koja se zalaže za javno objavljivanje naprednih fiskalnih podataka i informacija o proračunima, predviđanjima i ishodima.
- *Sudjelovanje javnosti* u oblikovanju fiskalne politike i njezinoj provedbi. Odnosi se na podršku i poboljšavanje postojećih fiskalnih sustava.
- *Odgovornost* koja se odnosi na javne službenike i njihovo upravljanje javnim resursima.
- *Poboljšani fiskalni ishodi* iz kojih će proizići pravednije, učinkovitije i djelotvornije oporezivanje te bolje javne usluge kroz održivu i legitimnu fiskalnu politiku.
- *Poboljšani društveni, ekonomski i okolišni ishodi* koji su mjerljivi poboljšanim ciljevima održivog razvoja (*Sustainable Development Goals* – SDG pokazatelji).

SDG pokazatelji, kao i ciljevi Agende za održivi razvoj do 2030., definirani su unutar Globalnog okvira pokazatelja za ciljeve održivog razvoja Ujedinjenih naroda. Navedenim ciljevima održivog razvoja želi se omogućiti široko dostupno i kvalitetno obrazovanje za svakog pojedinca diljem svijeta. Osim obrazovanja na svim razinama, želi se povećati dostupnost zdravstvenog osiguranja te društvena zaštita.⁹

INTOSAI će zasigurno i u budućnosti, kao i do sada, nastojati ojačati suradnju između vrhovnih revizijskih institucija na međunarodnoj razini. Ta suradnja će, među ostalim, iznjedriti određene zajedničke projekte čiji će cilj biti osvijestiti javnost o problemima korupcije, klimatskim promjenama te potencijalnim sigurnosnim problema u javnim sustavima.

Tehnološke inovacije, poput umjetne inteligencije u financijskoj industriji, utjecat će na integraciju određenih procesa i u svim vrhovnim revizijskim institucijama.

⁸ Global Initiative for Fiscal Transparency (2018) The High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation & Accountability. <https://fiscaltransparency.net/documents/GIFT-EHLP-9Feb18.pdf> Pristupljeno 8. veljače 2024.

⁹ United Nations Department of Economic and Social Affairs (2015) Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. <https://sdgs.un.org/2030agenda> Pristupljeno 8. veljače 2024.

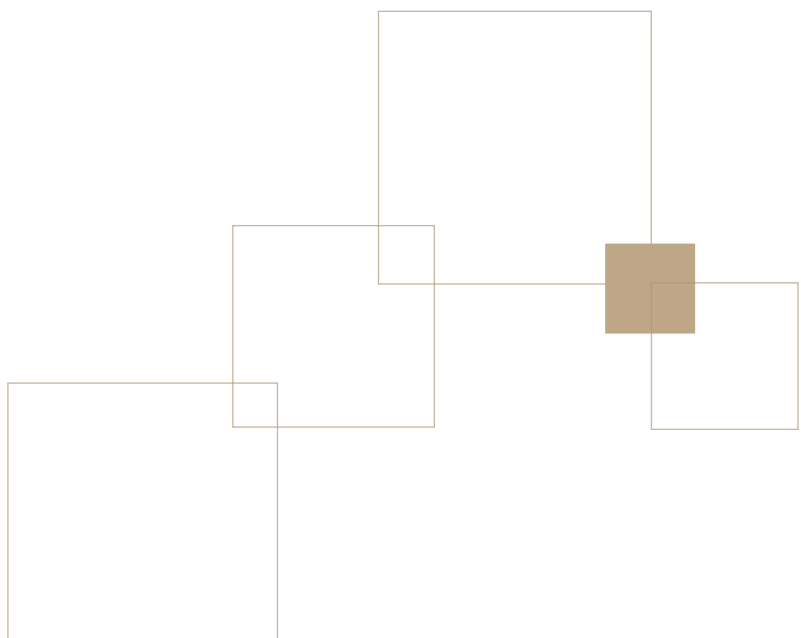
ISO STANDARDI KVALITETE

Cilj ISO-a od 1947. je promicati razvoj normizacije radi lakše međunarodne razmjene i razvoja suradnje u intelektualnom, znanstvenom, tehnološkom i gospodarskom području.¹⁰

ISO standardi kvalitete smatraju se idealnom polazišnom točkom za sve organizacije koje žele primijeniti neki formalni sustav za upravljanje kvalitetom.¹¹ Budući da su mnoga INTOSAI načela i standardi usmjereni na kvalitetu procesa, može se pretpostaviti da će u budućnosti vrhovne revizijske institucije razmišljati i o uvođenju pojedinih ISO standarda, poput ISO 9001 standarda.

Standard, odnosno Norma ISO 9001 temelji se na četiri stupa kvalitete, a to su planiranje kvalitete, osiguranje kvalitete, kontrola kvalitete i unaprjeđenje kvalitete. *Zahtjevi norme ISO 9001* okosnica su izgradnje certificiranog sustava upravljanja kvalitetom. Svaka organizacija treba odrediti unutrašnje i vanjske elemente bitne za strategiju organizacije i ostvarivanje ciljeva. Među ostalim, zahtijeva se razumijevanje organizacije i njezina konteksta, razumijevanje potreba i očekivanja zainteresiranih strana, određivanje područja primjene sustava upravljanja kvalitetom te sustav upravljanja kvalitetom i njegovi procesi. Sadržaj i poglavlja norme *ISO 9001:2015* su:¹²

- Predgovor
- Uvod
- Područje primjene
- Upućivanje na druge norme
- Nazivi i definicije
- Kontekst organizacije
- Vodstvo
- Planiranje
- Podrška
- Radni proces
- Vrednovanje mjerljivih rezultata
- Poboljšavanje.

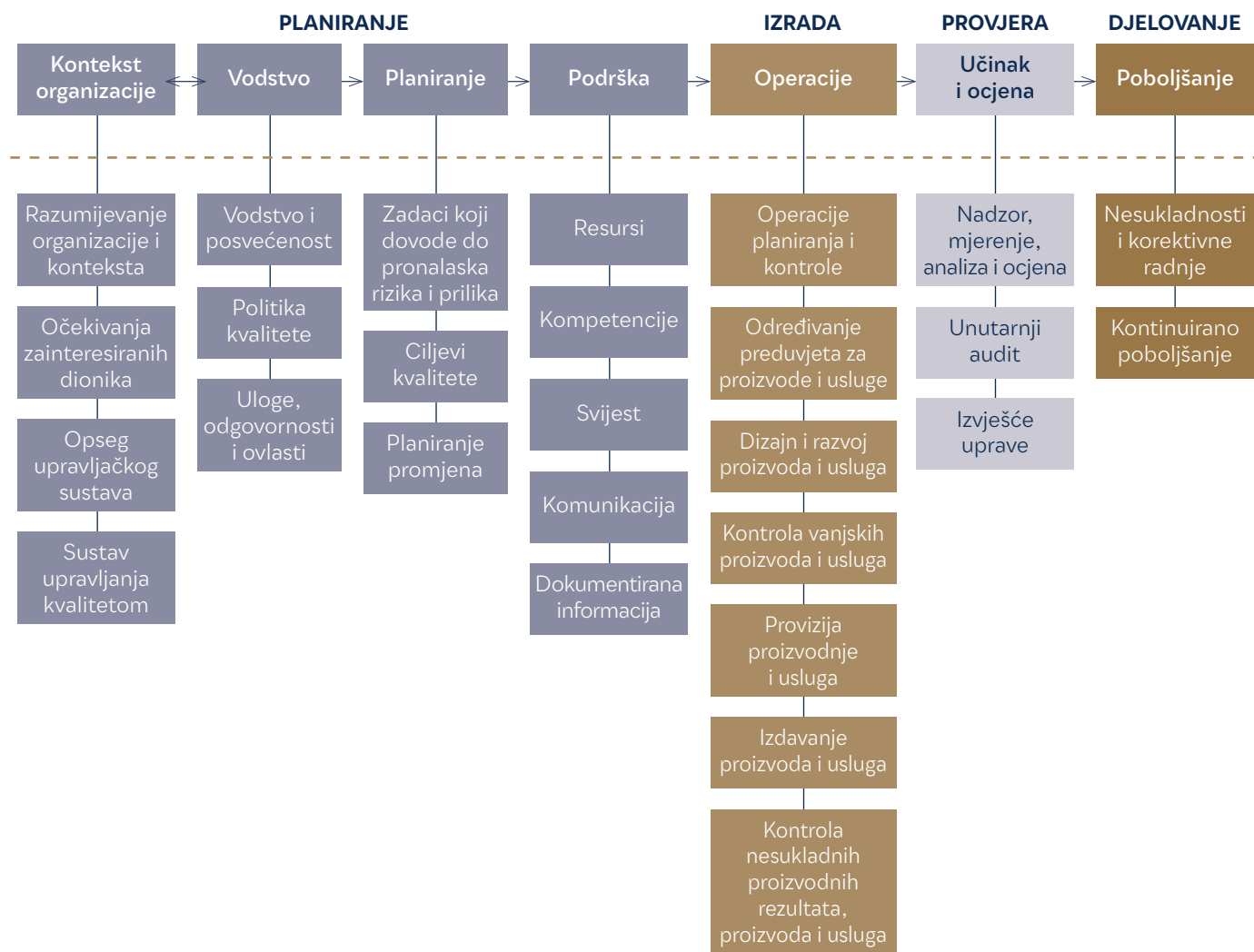


¹⁰ Lazibat, Tonći i Baković, Tomislav (2012) *Poznavanje robe i upravljanje kvalitetom*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

¹¹ Lazibat, Tonći (2009) *Upravljanje kvalitetom*. Zagreb: Znanstvena knjiga.

¹² Lazibat, Tonći (2009) *Upravljanje kvalitetom*. Zagreb: Znanstvena knjiga.

■ Prikaz zahtjeva norme ISO 9001:2015 ■



Izvor: Lazibat, Tonći i dr. (2023) Upravljanje kvalitetom. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Prednosti primjene sustava kvalitete prema standardu ili normi ISO 9001 su bolje upravljanje kvalitetom na razini cijeloga sustava, što u konačnici dovodi do većeg zadovoljstva svih dionika pojedine organizacije. Također, prednost je i povećana učinkovitost, bolje donošenje poslovnih odluka, konkurentska prednost, upravljanje rizicima (kao i njihova preventiva) te veći angažman zaposlenika unutar organizacije. Norma ISO 9001 potiče kontinuirano unaprjeđenje organizacije kroz reviziju unutarnjih procesa, identifikaciju unutarnjih manjkavosti te provedbu korektivnih radnji.

Norma ISO 9001 za razliku od obveznih zakonskih propisa predstavlja dobrovoljnu normu, stoga sve organizacije koje primijene ovu normu, bilo da se radi o privatnim kompanijama, zdravstvenim ili obrazovnim ustanovama ili vrhovnim revizijskim institucijama, povećavaju vjerodostojnost i ugled organizacije u

zemlji i u inozemstvu primjenjujući globalno priznate standarde kvalitete i izvan svojih zakonskih propisa.

Uloga vrhovnih revizijskih institucija u promicanju kulture kvalitete vrlo je značajna uzevši u obzir da je državna revizija svojevrsni promicatelj standardiziranih, dosljednih i transparentnih vrijednosti prema proračunskim korisnicima. Primjenom norme ISO 9001 kontinuirano se poboljšavaju svi procesi unutar organizacije, pa tako i u vrhovnoj revizijskoj instituciji te se osigurava zadovoljstvo svih dionika od zaposlenika do korisnika revizorskih usluga i samih građana. U konačnici, to rezultira većom kvalitetom revizorske usluge, čime se dodatno povećava autoritet i ugled same institucije.

Potrebno je spomenuti i kako INTOSAI priznaje ISO standarde kao globalno mjerilo za upravljanje kvalitetom u organizacijama. U 2022. Belgijski revizijski sud, koji se bavi revizijom i kontrolom proračuna javnih institucija u okviru Belgijskog federalnog parlamenta, stekao je ISO 9001:2015 certifikat.¹³

ZAKLJUČAK

Međunarodni standardi kvalitete, kako strukovni, tako i generički, postaju *condicio sine qua non* svakog dionika na tržištu. Revizijski standardi INTOSAI-ja obvezni su standardi za njihov uspješan rad i zadaću koju imaju u javnom sektoru. Učinkovito upravljanje revizijskim procesima traži i primjenu standarda kvalitete ISSAI 140. Integracija INTOSAI standarda kvalitete s ISO 9001 generičkim sustavom upravljanja kvalitetom pridonijet će većoj transparentnosti, pouzdanosti i kvaliteti revizorskih usluga vrhovnih revizijskih institucija.

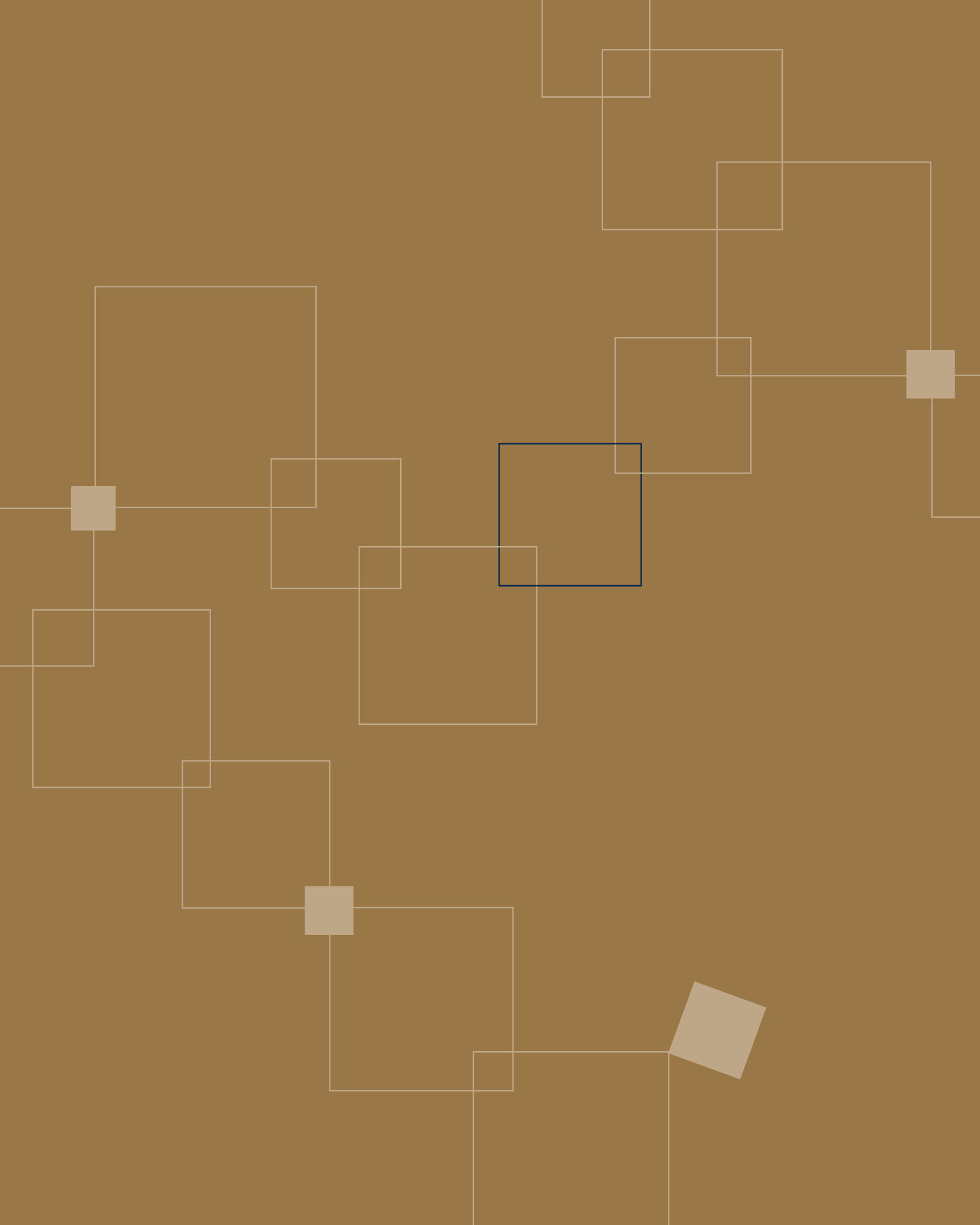
Vrhovne revizijske institucije praksom primjene sustava kvalitete prema standardu ISO 9001, autoritetom i ugledom pridonose širenju kulture kvalitete kod svih dionika na tržištu.

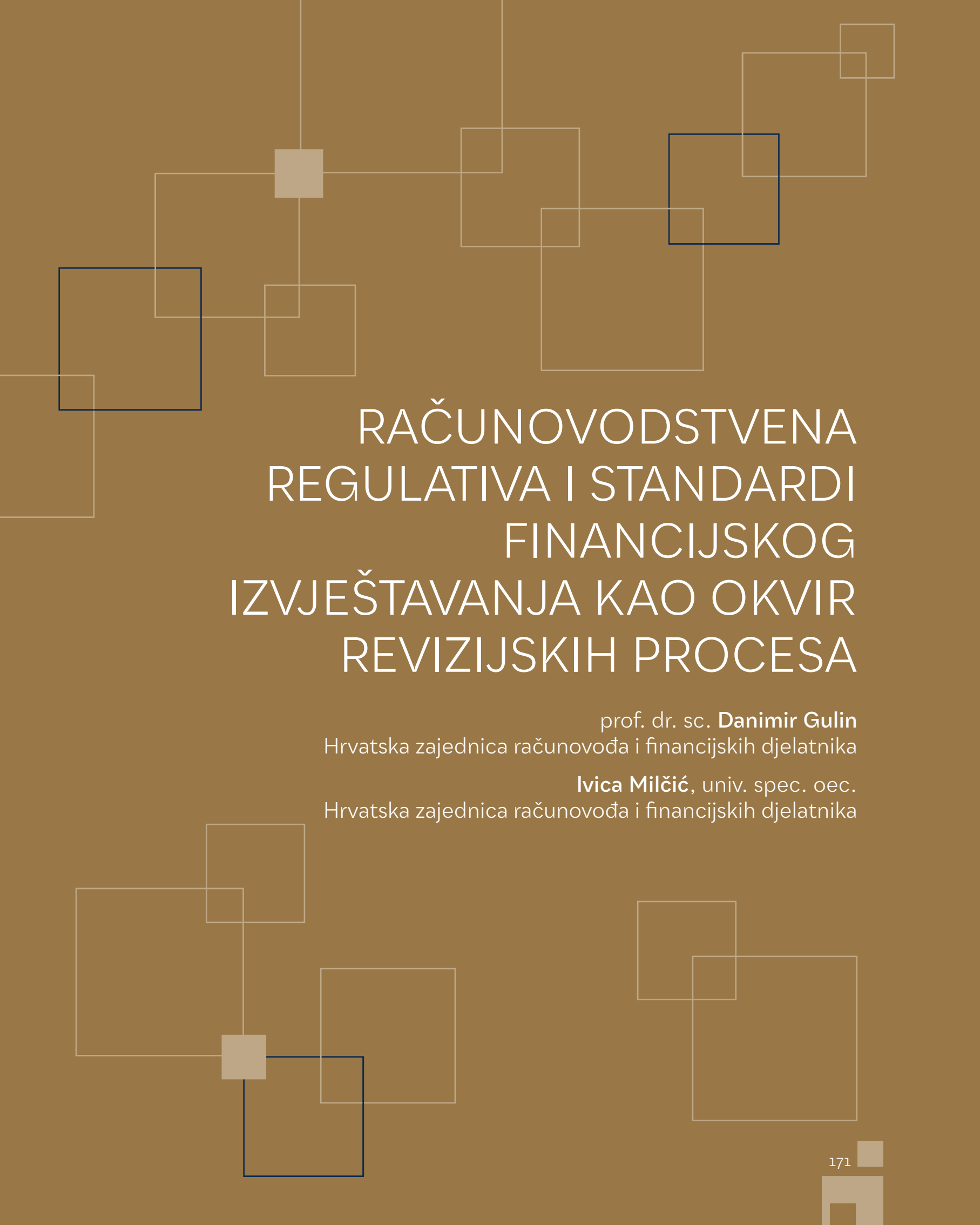
Iako je u ovom tekstu fokus bio na prikazu komplementarnosti obveznih i dobrovoljnih standarda kvalitete koje su generirale međunarodne organizacije INTOSAI i ISO, važno je naglasiti kako je integracija standarda ovih dviju organizacija i njihovih standarda koji se odnose na zaštitu okoliša i društvenu odgovornost (*INTOSAI GUID 5200 – Revizija zaštite okoliša i INTOSAI GUID 5202 – Održivi razvoj i uloga vrhovnih revizijskih institucija s ISO 14000 – Sustav upravljanja okolišem i ISO 26000 – Društvena odgovornost*) stavila vrhovne revizijske institucije, odnosno državnu reviziju, u glavne zagovornike održivog razvoja.

¹³ Intosai Journal of Government Auditing (2022) Belgian Court of Audit Receives ISO 9001:2015 certification. <https://www.intosaijournal.org/belgian-court-of-audit-receives-iso-90012015-certification/> Pristupljeno 8. veljače 2024.

LITERATURA

1. Državni ured za reviziju (2023) Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2023_06_66_1093.html Pristupljeno 1. veljače 2024.
2. Državni ured za reviziju (2024) Revizijski standardi INTOSAI-ja. <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a/317> Pristupljeno 1. veljače 2024.
3. Global Initiative for Fiscal Transparency (2018) The High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation & Accountability. <https://fiscaltransparency.net/documents/GIFT-EHLP-9Feb18.pdf> Pristupljeno 8. veljače 2024.
4. Gørrissen, Einar (2020) The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 32(4): 729-733
5. International Federation of Accountants (2014) Implementing the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Challenges, Solutions, and Benefits. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/implementing-international-standard-quality-control-1-isqc-1-challenges-solutions-and-benefits> Pristupljeno 5. veljače 2024.
6. Intosai Journal of Government Auditing (2022) Belgian Court of Audit Receives ISO 9001:2015 certification. <https://www.intosaijournal.org/belgian-court-of-audit-receives-iso-90012015-certification/> Pristupljeno 8. veljače 2024.
7. Lazibat, Tonći (2009) Upravljanje kvalitetom. Zagreb: Znanstvena knjiga
8. Lazibat, Tonći i Baković, Tomislav (2012) Poznavanje robe i upravljanje kvalitetom. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
9. Lazibat, Tonći i dr. (2023) Upravljanje kvalitetom. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
10. Serlikowska, Agnieszka (2022) Quality Control and Assurance System-INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. *Kontrola Państwowa* 67(2): 154-163
11. U4 Anti-Corruption Resource Centre (2008) The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption. <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf> Pristupljeno 5. veljače 2024.
12. United Nations Department of Economic and Social Affairs (2015) Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. <https://sdgs.un.org/2030agenda> Pristupljeno 8. veljače 2024.





RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA I STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA KAO OKVIR REVIZIJSKIH PROCESA

prof. dr. sc. **Danimir Gulin**
Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Ivica Milčić, univ. spec. oec.
Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

MEĐUNARODNI OKVIR ZA RAZVOJ RAČUNOVODSTVENE REGULATIVE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Za svako osamostaljivanje, pa tako i računovodstveno i revizijsko relevantan je nacionalni zakonski propis. Osnovno pitanje osamostaljivanja i izgradnje računovodstvenog sustava je: koji i kakav računovodstveni model/uzor/sustav birati i implementirati u državni zakon? Hrvatska, kao europska država, logično je birala najbolju europsku praksu računovodstvenog okvira, a to je bio regulatorni okvir Europske unije. Dvojbi nije bilo jer od neovisnosti 1991. strateški cilj Hrvatske bio je punopravno članstvo u Europskoj uniji. Za razvoj računovodstva i revizije najbolja praksa sadržana je u „obitelji računovodstvenih direktiva“, i to: Četvrtoj i Sedmoj Direktivi EU.

Četvrta Direktiva (78/660/EEC) usvojena je 25. srpnja 1978. kao *Godišnji obračun društava s ograničenom odgovornošću*, a definira najvažnija načela, metode i procese sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja i njihovu reviziju. U skladu s Četvrtom Direktivom, Godišnji obračun treba sadržavati sljedeće financijske izvještaje: bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje. Direktiva sadrži načela vrednovanja bilančnih pozicija, kao i same bilančne pozicije. Za objavu bilanci te računa dobiti i gubitka Direktiva pruža više formi, a prepušta zemljama članicama izbor forme za objavu. Direktiva navodi osnovno načelo mjerenja, i to trošak nabave, kao i neka opća načela objavljivanja izvještaja poput načela dosljednosti, razboritosti itd. Navode se također i informacije koje treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. To su: metode mjerenja primijenjene na određene bilančne pozicije, udjele koje tvrtka drži u drugim tvrtkama, vrste dugova i obveza koje nisu uključene u bilancu, poslovne događaje koji su se dogodili od kraja financijske godine do datuma objave. U Direktivi se definira revizija financijskih izvještaja koju zemlje članice trebaju zakonski regulirati. Za male i srednje pravne subjekte propisana su blaža pravila tako da države članice svojim zakonima trebaju ublažiti okvir njihova financijskog izvještavanja te ih osloboditi obvezne revizije.

Sedma Direktiva (83/349/EEC) usvojena je 13. lipnja 1983. kao *Sporazum o konsolidiranim financijskim izvještajima*. Definira okvir, uvjete i načela sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koje zemlje članice trebaju u svojim zakonima regulirati. Direktiva pruža okvir sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja kada matično društvo ima kontrolu nad ovisnim društvima. Definiraju se uvjeti kada jedno društvo (matrica) kontrolira drugo društvo (podružnica) i obveze matice za provedbu konsolidacije financijskih izvještaja. U većini slučajeva zakonska kontrola znači držanje većine glasačkih prava. Države članice prilikom zakonskog reguliranja konsolidacije mogu zahtijevati konsolidaciju i pod drugim uvjetima. Tako na primjer države članice mogu zahtijevati konsolidirane

financijske izvještaje od društava koja nemaju kontrolu (udjel manji od 50 %) ili temeljem nekih sporazuma s drugim društvom kada imaju *de facto* kontrolu. Također, Direktiva utvrđuje metode konsolidacije te načela eliminacija transakcija nastalih između matice i njezinih podružnica. Revizija konsolidiranih financijskih izvještaja također je definirana ovom Direktivom, a države članice svojim zakonima trebaju propisati kada i za koga nastupa obveza revizije konsolidiranih financijskih izvještaja.

U cilju računovodstvenog osamostaljivanja Hrvatske, uz Četvrtu i Sedmu Direktivu, početkom 90-tih godina razmotreno je uključivanje i Međunarodnih računovodstvenih standarda (engl. *International Accounting Standards* – MRS) u Zakon o računovodstvu kao regulatorni računovodstveni okvir. To su u prethodnom desetljeću već učinile velike europske i svjetske kompanije, kao i sve veći broj zemalja preuzevši MRS kao okvir financijskog izvještavanja. Odluka za preuzimanje i uključivanje MRS-a u zakonski okvir računovodstva bila je finalizacija zaokruživanja računovodstvenog i revizijskog okvira Hrvatske početkom 90-tih godina prošlog stoljeća. Upravo preuzimanjem MRS-a postavljen je temelj internacionalizacije računovodstva i računovodstvene profesije. Korištenjem MRS-a u izradi financijskih izvještaja omogućena je komparacija financijskih izvještaja domaćih kompanija s inozemnim, olakšana je mobilnost kapitala te njegov dolazak u Hrvatsku, osigurani su uvjeti za pripajanja i akvizicije domaćih i inozemnih kompanija.

Upravo usvajanje i primjena MRS-a, a od 2003. Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) omogućilo je kompatibilnost i punu primjenu Međunarodnih revizijskih standarda, Međunarodnih standarda upravljanja kvalitetom i Međunarodnih smjernica revizijske prakse Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB). Ove standarde objavila je Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Hrvatska revizorska komora (HRK), uz dopuštenje IFAC-a, prevela je i objavila 2009. Međunarodne revizijske standarde, Međunarodne standarde kontrole kvalitete i Međunarodne smjernice revizijske prakse (Narodne novine 71/09).

Europska unija početkom ovog stoljeća, i to 2002., donijela je Uredbu 1606 (*Regulation 2002/1606*) koja je imala izravan utjecaj na financijsko izvještavanje kompanija unutar Europske unije. Ova Uredba propisuje obvezu svih kompanija unutar Europske unije, koje listaju na financijskim tržištima, uključujući banke i osiguravajuća društva, da sastavljaju svoje konsolidirane financijske izvještaje na temelju MSFI-ja. Obveza primjene MSFI-ja prema Uredbi nastupila je 1. siječnja 2005. za sve zemlje članice, pa tako i Republiku Hrvatsku kao punopravnu članicu Europske unije od 2013.

Nastavno na daljnji razvoj tehnologije, industrije, ali i svijesti o očuvanju okoliša, Europska unija kontinuirano unaprjeđuje i prilagođava regulativu postojećim zahtjevima i standardima. Tako su sada u primjeni direktive i uredbe Europske unije čiji je fokus uz redovan klasični računovodstveni model izvještavanja

znatno usmjeren u pravcu izvještavanja i praćenja utjecaja izvještajnog subjekta na okoliš. Takav pristup izvještavanju ujedinjuje egzaktne podatke koji imaju podlogu u evidentiranju nastalih poslovnih događaja u računovodstvu s izravnim ili neizravnim utjecajem na okoliš, odnosno prvenstveno na očuvanje okoliša za buduće generacije. Za očekivati je nastavak razvoja ovakvog regulatornog okvira u kojem će sve veći ponder imati nefinancijske informacije. S obzirom na sve veću digitalizaciju u procesu financijskog izvještavanja i bilježenja nastalih poslovnih događaja, utjecaj umjetne inteligencije u čitanju i analizi financijskih izvještaja, upravo ti okolišni čimbenici utjecat će na presudne odluke investitora, lanaca dobavljača i kupaca, radnika, a i država.

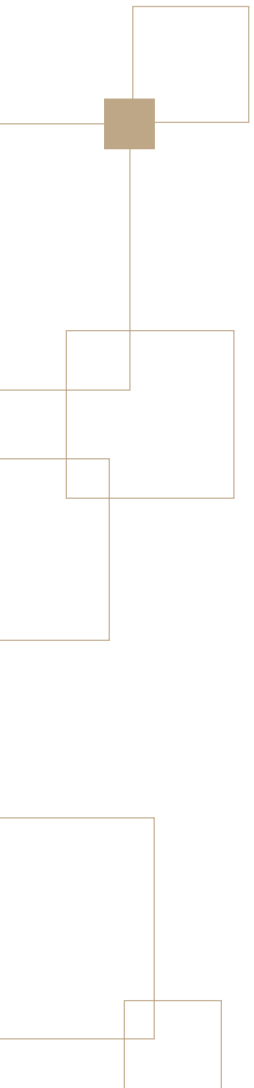
Održivost je danas temeljni postulat daljnjeg razvoja gospodarstva Europske unije i zakonodavnim okvirom Europske unije se preobraziti u moderno, resursno učinkovito i konkurentno gospodarstvo bez neto emisija stakleničkih plinova do 2050. Nastoji se zaštititi, očuvati i povećati prirodni kapital Europske unije, zaštititi zdravlje i dobrobit građana Europske unije od rizika i učinaka povezanih s okolišem. Upravo u tom pravcu i nacionalni regulatorni okvir prati i mijenja propise kako bi se u korak s ostalim članicama Europske unije primjenjivali suvremeni modeli financijskog izvještavanja ispunjavajući i zahtjeve za održivim gospodarstvom.

DONOŠENJE ZAKONA O RAČUNOVODSTVU I ZAKONA O REVIZIJI KAO OKVIRA REVIZIJSKIH PROCESA U HRVATSKOJ

Državne institucije Hrvatske nakon osamostaljenja mijenjaju organizacijski ustroj i zatečenu zakonsku regulativu prethodnog sustava. Svako ministarstvo početkom 90-tih godina, u okviru svojih nadležnosti, započelo je s reorganizacijama i promjenama organizacijske infrastrukture i zakonske regulative. Cilj je bio izgradnja institucija i regulative koja bi trebala biti komparabilna i komplementarna sa zemljama zapadnih demokracija, primarno članicama Europske unije.

Za financijski sustav, institucije, procese i regulativu nadležno je bilo Ministarstvo financija, kao i za izgradnju računovodstvene i revizijske regulative.

Sabor Republike Hrvatske proglasio je Zakon o računovodstvu 23. prosinca 1992. (Narodne novine 90/92), koji je stupio na snagu 1. siječnja 1993. Zakon je imao 39 članaka. Najvažnije odredbe ovog Zakona o računovodstvu bile su sljedeće: članak 14. obvezni temeljni financijski izvještaji koje poduzetnici trebaju sastaviti; članak 15. stavak 1. propisana je obvezatna primjena Međunarodnih



računovodstvenih standarda (MRS); članak 15. stavak 2. formira se i ovlašćuje Hrvatski odbor za računovodstvo i računovodstvene standarde da prati, usklađuje i objašnjava primjenu MRS-a; članak 16. poduzetnici su klasificirani u male, srednje i velike; članak 17. – 22. detaljan sadržaj financijskih izvještaja (bilance i računa dobiti i gubitka) poduzetnika banaka, osiguravajućih društava i drugih financijskih institucija; članak 23. – 25. definirane su statusne promjene (spajanje, pripajanje i podjela), kao i konsolidacija financijskih izvještaja; članak 26. definirane su pretpostavke sastavljanja financijskih izvještaja, kao i opća načela procjene. U članku 28. propisani su uvjeti i obveznici revizije financijskih izvještaja, a člankom 29. propisana je javna objava financijskih izvještaja.

Od prvog Zakona o računovodstvu do danas usvojeno je nekoliko izmjena Zakona, bilo u formi izmjena i dopuna postojećeg zakona, bilo kao novog zakona.

Nekoliko je suštinskih promjena (razlika) nastalo od prvog do posljednjeg Zakona o računovodstvu (Narodne novine 85/24), a najvažnije su sljedeće: 1. službena valuta u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 2023. je euro; 2. poduzetnici se razvrstavaju u četiri skupine (mikro, mali, srednji i veliki); 3. od 1. siječnja 2008. u primjeni su Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) koji su obvezni za mikro, male i srednje poduzetnike, dok veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa obvezno primjenjuju MSFI; 4. umjesto Hrvatskog odbora za računovodstvo i računovodstvene standarde imenovano je novo tijelo, i to Odbor za standarde financijskog izvještavanja koje je nadležno za donošenje i objavu HSFI-ja; 5. detaljno su definirani kriteriji za konsolidaciju financijskih izvještaja te izuzeća od konsolidacije; 6. propisani su obveznici revizije godišnjih financijskih izvještaja; 7. definirani su obveznici izrade izvještaja posloводства; 8. definirani su obveznici izvještaja o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja; 9. utvrđeni su obveznici izvještaja o plaćanjima javnom sektoru; 10. u zadnjoj zakonskoj noveli detaljno je propisano izvještavanje o održivosti (obveznici, izuzeća, konsolidirani izvještaji, standardi izvještavanja o održivosti i provjera izvještaja); 11. i najnovije prema Zakonu propisuje se izrada izvještaja o informacijama o porezu na dobit.

U istim Narodnim novinama kao i Zakon o računovodstvu bio je objavljen i Zakon o reviziji (Narodne novine 90/92). Zakon je imao 30 članaka, a među njima najvažnije odredbe po člancima bile su sljedeće: članak 6. definirao je revizorsku tvrtku; članak 13. sadržaj izvješća o obavljenoj reviziji; članak 14. definirao je okvir izvješća ovlaštenog revizora; članak 15. propisao je raspon mišljenja ovlaštenog revizora (pozitivno, s rezervom i negativno), a revizor može biti i suzdržan od davanja mišljenja; članak 16. propisao je čuvanje radne dokumentacije (pet godina); članak 18. definirao je uvjete koje trebaju ispuniti osobe koje obavljaju reviziju – ovlašteni revizori; članak 19. definirao je uvjete koje kandidat za pristupanje ispitu za ovlaštenog revizora treba ispuniti (minimalno tri godine računovodstvenog iskustva); članak 20. propisao je polaganje ispita za ovlaštenog revizora prema programu strukovnog udruženja revizora,

a program odobrava Ministarstvo financija; članak 21. propisao je neovisnost i samostalnost u obavljanju revizije; članak 22. propisao je uvjete kada ovlašteni revizor ne može obavljati reviziju; članak 25. propisao je zahtjev strukovnom udruženju revizora za objavu prijevoda Međunarodnih revizijskih standarda do 30. lipnja 1993.

U Narodnim novinama 85/24 objavljen je 5. Zakon o računovodstvu od njegove prve objave 1992. U tom međuvremenu uz četiri nova Zakona, bilo je i osam izmjena i dopuna te ispravaka Zakona. Također, od razdoblja osamostaljenja do sada objavljena su tri Zakona o reviziji uz četiri izmjene i dopune.

Upravo posljednji Zakon o računovodstvu donosi pravila definirana uz izvještavanje o održivosti, odnosno implementaciju Direktive (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti (Tekst značajan za EGP) (SL 322/15, 16. prosinca 2022.) (CSRD direktiva). Cilj CSRD direktive je osigurati odgovarajuće javno dostupne informacije o tome kako rizici održivosti utječu na poslovanje poduzetnika, ali i o utjecaju samih poduzetnika na društvo i okoliš. Također, cilj je poboljšati izvještavanje o održivosti uz što manji trošak, kako bi se bolje iskoristio potencijal europskog jedinstvenog tržišta prelaskom na potpuno održiv i uključiv gospodarski i financijski sustav. Novim Zakonom o računovodstvu zamijenjen je pojam nefinancijskog izvještavanja izvještavanjem o održivosti te je proširen krug obveznika tog izvještavanja. Takvim novim modelom izvještavanja uvodi se izvještavanje o financijskoj značajnosti i značajnosti utjecaja. Strukturalno, izvješće o održivosti sastavni je dio izvještaja posloводства.

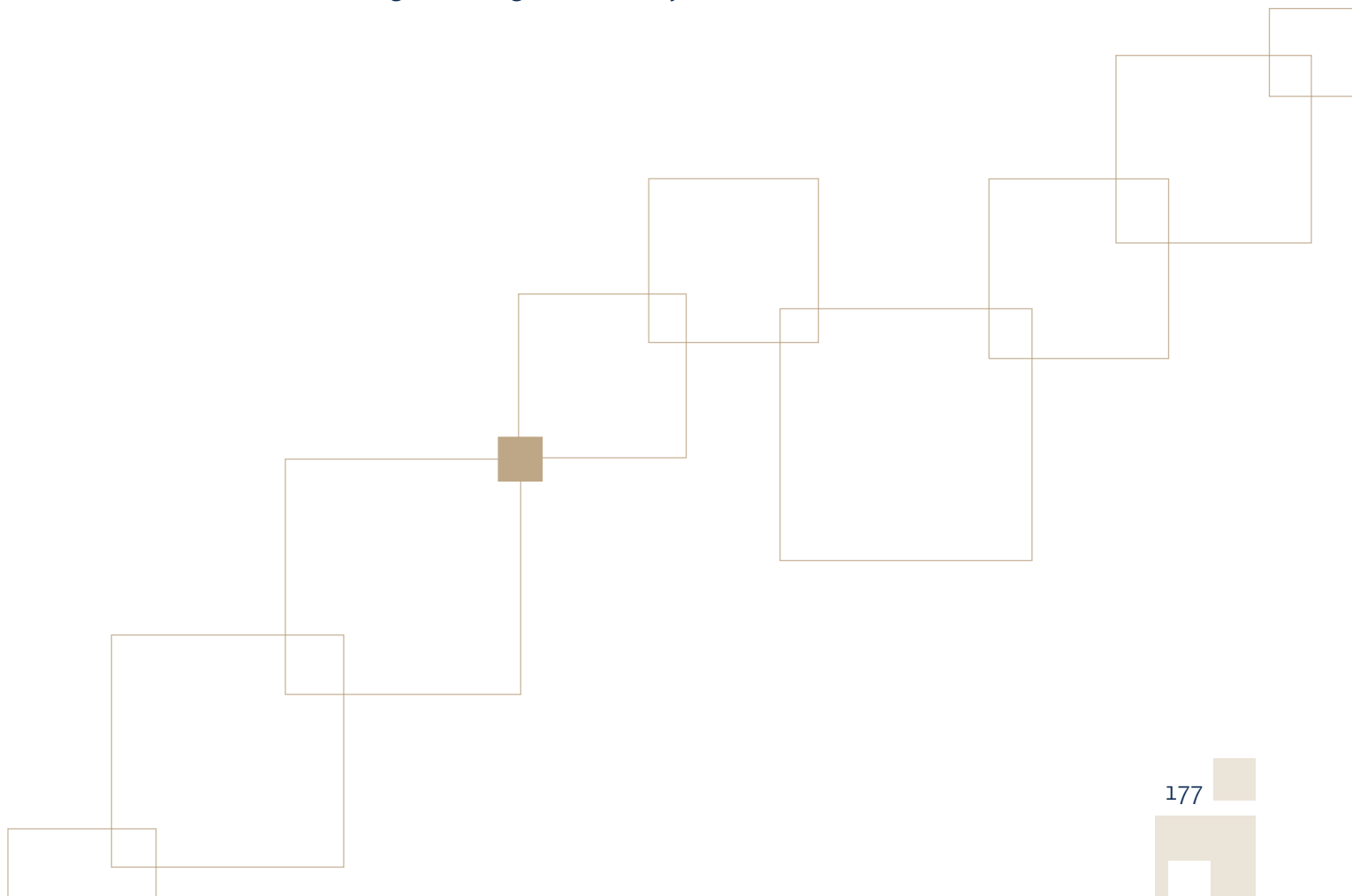
Uz navedene zahtjeve, izvještaji će se dostavljati u digitalnom obliku te će poduzetnici svoje izvještaje posloводства sastavljati i objavljivati u strojno i ljudima čitljivom elektroničkom formatu za izvještavanje u skladu s ESEF uredbom (engl. *eXtensible Hypertext Markup Language* – XHTML format) i opisno označiti svoj izvještaj o održivosti (engl. *eXtensible Business Reporting Language* – XBRL oznake). Novost je i da će svi poduzetnici koji su obveznici izvještavanja o održivosti morati izvještavati o održivosti u skladu s Europskim standardima izvještavanja o održivosti (ESRS), koje donosi Europska komisija, a uzimajući u obzir tehničke savjete Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje.

Zakonom se uvodi i provjera izvještaja o održivosti. U Republici Hrvatskoj provjeru će obavljati revizorska društva. U prvoj fazi izražavat će ograničeno uvjerenje, a u drugoj fazi planira se prelazak na razumno uvjerenje. Standarde za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja donijet će Europska komisija najkasnije do 1. listopada 2026. Dok Europska komisija ne donese standarde, svaka država članica moći će primjenjivati nacionalne standarde provjere, postupke ili zahtjeve. S obzirom na to da u Republici Hrvatskoj ne postoje nacionalni standardi, u prijelaznom razdoblju koristit će se Međunarodni standard za

angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) (MSIU 3000 – izmijenjen), koji je trenutno najčešće korišten standard u provjeri informacija povezanih s održivošću.

Zakon o reviziji, u posljednjim izmjenama, također je prvenstveno fokusiran na pitanje izvještaja o održivosti i upravo CSRD direktivom uloga revizorskog društva uvelike se mijenja. Revizorska društva obavljaju zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja te provjeravaju je li izvještaj posloводства u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu. Prema novom zakonodavnom okviru revizorska društva neće samo provjeravati je li poduzetnik izradio izvještaj o održivosti već će se zahtijevati njegova provjera. Tako će provjera izvještaja o održivosti pridonijeti povezanosti i usklađenosti financijskih informacija i informacija o održivosti, što je posebno važno za korisnike takvih informacija. Upravo zbog toga, CSRD direktivom izmijenjena je Revizijska direktiva kako bi se osiguralo da se na zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja i provjeru izvještaja o održivosti primjenjuju usklađena pravila. Kako bi se osigurala ujednačena praksa i visokokvalitetna provjera izvještaja o održivosti u cijeloj Europskoj uniji, sukladno CSRD direktivi, Europska komisija ovlaštena je izraditi standarde provjere održivosti.

S obzirom na izmjene Zakona o reviziji u kontekstu provjere izvješća o održivosti, bilo je potrebno proširiti i prilagoditi odredbe koje se odnose na revizorski ispit. Revizorski ispit dijeli se tako na osnovni revizorski ispit i revizorski ispit za održivost. Tako će revizori koji žele imati i odobrenje za rad za obavljanje provjere izvještaja o održivosti morati položiti i revizorski ispit za održivost uz obvezu stalnog stručnog usavršavanja.



STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA KAO OKVIR REVIZIJSKOG PROCESA

Prema Zakonu o računovodstvu od 1. siječnja 1993. prvi put se uvode i primjenjuju u Hrvatskoj MRS/MSFI. Nakon 15 godina primjene MRS/MSFI-ja nastupila je velika promjena u Zakonu o računovodstvu iz 2007. (Narodne novine 109/07). Zbog približavanja članstvu u Europskoj uniji i usklađivanja s pravnom stečevinom Europske unije izrađeni su i doneseni Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI), s primjenom prema Zakonu od 1. siječnja 2008. (Zakon o računovodstvu, Narodne novine 109/07, članak 12.). Zakonski obveznici primjene HSFI-ja su mikro, mali i srednji poduzetnici, dok su obveznici primjene MRS/MSFI-ja veliki poduzetnici, subjekti od javnog interesa i društva koja kotiraju na burzi neovisno o veličini. Od 2008. do danas nastupila je jedna suštinska promjena, a to je Dopuna Odluke o objavljivanju HSFI-ja, prema kojoj su postojeći HSFI-ji dopunjeni novim standardom HSFI-ja 18 – Vremenska ograničenost poslovanja.

Na području MRS/MSFI-ja promjene standarda su vrlo dinamične, što značajno utječe na revizijske procese. Najvažnije izmjene postojećih MRS/MSFI-ja rezultat su izmjene američkih standarda financijskog izvještavanja (US GAAP). Načela priznavanja, naknadnog mjerenja i objavljivanja u američkim standardima posljedica su makroekonomskih, tržišnih i financijskih promjena zadnjih nekoliko desetljeća, kako u američkom, tako i na globalnom gospodarskom okviru.

Uvođenje mjerenja po fer vrijednosti je najvažnija promjena koja je izmijenila stoljetnu suštinu objavljivanja financijskih izvještaja. Primjenu ili uvođenje fer vrijednosti donio je u financijsko izvještavanje MRS 39 – Financijski instrumenti (srpanj 2001.). Prema ovom standardu, imovina i obveze početno mjerene po trošku na datum bilance trebaju se iskazati po fer vrijednosti (tekućoj tržišnoj vrijednosti ili, ako nema tržišne vrijednosti, po procijenjenoj tržišnoj vrijednosti), a time se značajno promijenio i okvir revizijskih procesa financijskih izvještaja.

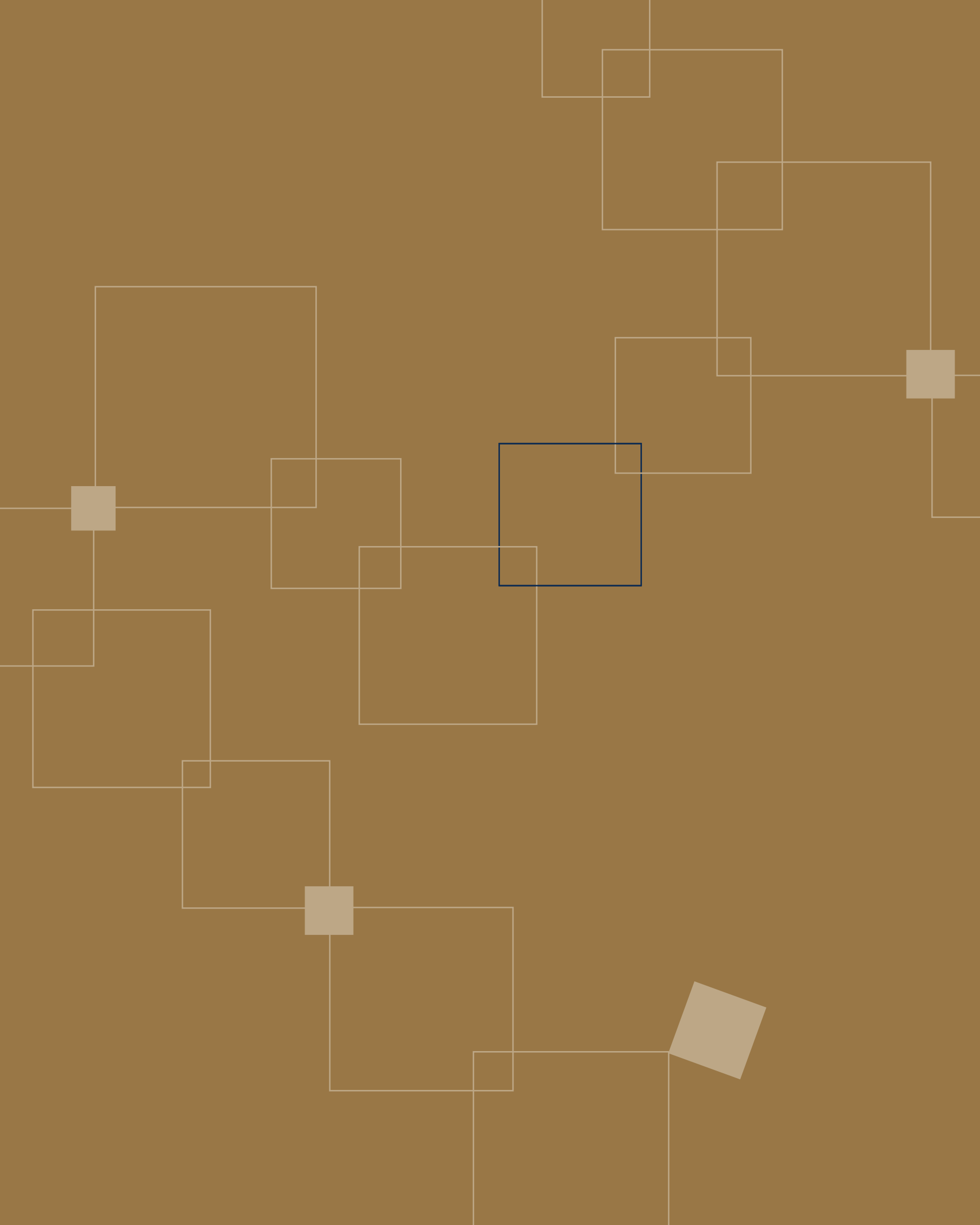
Poznavanje standarda financijskog izvještavanja i pravila vezanih za održivo poslovanje važni su preduvjeti koje mora ispunjavati dobar i uspješan revizor i računovođa. Sve veći utjecaj i sve dinamičniji razvoj obrade podataka, izrada izvještaja na temelju podataka, preuzima strojna obrada, a razvoj umjetne inteligencije je tek na počecima. Stoga, važno je za svakoga tko je uključen u proces financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti pratiti i usvajati nova znanja te biti spreman na promjene u okruženju.


ZNAČAJ STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA ZA REVIZIJSKE PROCESSE DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Državni ured za reviziju provodi reviziju u okviru svojih zakonskih nadležnosti i nad:

- pravnim osobama koje se financiraju iz proračuna
- pravnim osobama kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravnim osobama u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- društvima i drugim pravnim osobama u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju
- pravnim osobama (kćerima) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravnim osobama koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom
- pravnim osobama u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

S obzirom na to da je riječ o vrlo širokom spektru pravnih osoba koje temeljno podliježu odredbama Zakona o računovodstvu i primjeni standarda financijskog izvještavanja, bilo nacionalnih bilo međunarodnih, izmjene i dopune te učestale promjene standarda i zakonodavnog okvira poslovanja obveznika primjene Zakona o računovodstvu znatno mogu otežavati rad Državnog ureda za reviziju. U tom kontekstu standardi financijskog izvještavanja izvor su informacija bitnih za provedbu procesa revizije nad spomenutim subjektima. Splet različitih pravila, osobito posebnih propisa kojima se mimo redovnih računovodstvenih pravila zakonskim odredbama donose odluke o pripajanju, razdvajanju ili sličnim poslovnim kombinacijama, dodatno uvećava izazove pred kojima se Državni ured za reviziju nalazi. Kontinuirana edukacija znatno pridonosi rasvjetljavanju ovih izazova i upoznavanju sa specifičnim situacijama u radu.





SURADNJA DRŽAVNE I INTERNE REVIZIJE U UPRAVLJANJU JAVNIM SEKTOROM

prof. dr. sc. **Boris Tušek**
redoviti profesor u trajnom izboru
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Funkcija interne revizije čini bitnu komponentu dobrog korporativnog upravljanja, odnosno predstavlja instrument za poboljšanje upravljačke odgovornosti (engl. *managerial accountability*) u subjektima privatnog i javnog sektora. Ovisno o vrsti subjekta, govori se o korporativnom upravljanju (engl. *corporate governance*), odnosno (korporativnom) upravljanju javnim sektorom (engl. *public sector governance*). Korporativno upravljanje može se definirati kao „sustav kojim se poduzeće usmjerava i kontrolira.”¹ To je „sustav upravljanja, kontrola i nadzora uspostavljen u institucijama, osobito u trgovačkim društvima. Obuhvaća strukturu i postupke koji se provode u institucijama u svrhu rukovođenja, usmjeravanja i praćenja aktivnosti te informiranja radi ostvarivanja ciljeva.”² „Dobro korporativno upravljanje u javnom sektoru uključuje praćenje provode li se dobra, usluge i programi prema namjeri, provode li se učinkovito i djelotvorno te postižu li se ciljevi i primjenjuju li se javne ovlasti na odgovarajući način. Javne organizacije često se moraju pridržavati posebnih zahtjeva korporativnog upravljanja, koji obično uključuju temeljne zaštitne mjere kako bi se osiguralo postizanje ciljeva utvrđenih javnom politikom. Te zaštitne mjere uključuju pružanje jamstva da se javni resursi koriste etično, učinkovito (tj. najbolja vrijednost za novac), djelotvorno te u skladu sa zakonima i propisima uspostavljenim za provođenje javne politike. Temeljna načela dobrog korporativnog upravljanja u javnom sektoru uključuju upravljačku odgovornost, pravednost i integritet, koji omogućuju transparentnost i uključivanje javnosti u politički proces. Uz obvezu ustrojavanja funkcije interne revizije, subjekti javnog sektora su najčešće, temeljem zakona, i obveznici državne revizije koju obavlja vrhovna revizijska institucija.”³

Dobro korporativno upravljanje podrazumijeva formuliranje strategije kao općeg plana za postizanje dugoročnih ciljeva subjekta, prikladno djelovanje odgovarajućih nadzornih mehanizama te poticanje etičkog ponašanja u subjektima. „Dva su ključna razloga zašto je potrebno uspostaviti učinkovito upravljanje javnim sektorom, i to odgovornost te neizvjesnost i rizik. Čelnici i službenici javnog sektora imaju obvezu prema javnosti, koja je zainteresirana strana, ne samo za rezultate aktivnosti subjekta javnog sektora već i za način na koji se ti rezultati ostvaruju. Javnost ima pravo očekivati dužnu marljivost, poštenje i odgovorno upravljanje te da službenici budu odgovorni prihvaćanjem odgovarajućih posljedica za svoje odluke i ponašanje. Javni resursi moraju se koristiti na ekonomičan, djelotvoran i učinkovit način – ovaj bi cilj trebao pokretati koncepte i sustave upravljanja. Neizvjesnost je izvor rizika. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (engl. *International Professional*

1 Tušek, Boris i dr. (2014) *Interna revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 12.

2 Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

3 Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector (2019) IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Public Sector, Altamonte Springs, Florida: The IIA, str. 6., citirano prema Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. Računovodstvo i financije 2/2022, str. 92.

Practices Framework – IPPF) definira rizik kao mogućnost nastanka događaja koji će utjecati na postizanje ciljeva. Resursi, kao što su talent, novac, tehnologija, vrijeme, informacije i materijali, zajedno sa sustavima i procesima, ograničeni su, nesavršeni i podložni neuspjehu. Okolnosti su međusobno povezane, složene, promjenjive, kaotične i nepredvidive. Ljudi griješe, imaju ograničeno znanje, razumijevanje i vještine, a njihove prosudbe i postupci pod utjecajem su subjektivnosti i osobnog interesa. Kao rezultat toga, ishodi odluka nikada ne mogu biti zajamčeni.”⁴

Neovisna revizija, uključujući usluge interne i eksterne revizije, neposredno podržava dobro korporativno upravljanje u javnom sektoru. Revizori pružaju neovisno i objektivno jamstvo da subjekti javnog sektora obavljaju aktivnosti učinkovito i djelotvorno te u skladu sa zakonskim i etičkim obvezama prema javnosti.⁵

Interni revizori u subjektima javnog sektora, korisnicima proračuna, na državnoj i lokalnoj razini, ali i trgovačkim društvima te drugim pravnim osobama u vlasništvu državne i lokalne razine, u odnosu na privatni sektor, moraju uzeti u obzir mandat javnog sektora da služi javnom dobru i pridržava se načela dobrog upravljanja, i to odgovornost za javna sredstva te djelotvornost, učinkovitost i pravednost u isporuci javnih dobara i usluga.

„Transparentnost i integritet upravljanja podržavaju etička načela demokratskih političkih sustava. Zakoni i propisi postoje kako bi se osiguralo da se ta načela provode tijekom osmišljavanja i primjene politika, što znači da je zahtjev za usklađenost, tj. pridržavanje politika, planova, procedura, zakona, propisa, ugovora i ostalih zahtjeva sve naglašeniji za subjekte javnog sektora. Ipak, u demokratskim političkim sustavima priroda same politike može izvršiti pritisak ili sukobiti se s načelima dobrog korporativnog upravljanja, pravednosti, integriteta i transparentnosti. Izvori političkog pritiska uključuju, na primjer, izborne cikluse, medijsku pažnju, javni interes i mišljenje, lobiranje, osobne interese političara i drugo. Ti izvori političkog pritiska i drugi mogu biti prisutni i u autokratskim političkim sustavima. Stoga, interni revizori koji rade u javnom sektoru moraju osjetljivo uravnotežiti i pravilno rješavati sukob između političkog pritiska i etičkih načela dobrog korporativnog upravljanja.”⁶

„Pod pojmom državne revizije (engl. *governmental auditing, state auditing*) najčešće se podrazumijeva neovisno istraživanje učinkovitosti, djelotvornosti

4 Applying the Three Lines Model In the Public Sector (2022) A Joint Paper. Lake Mary, Florida: INTOSAI & IIA, str. 6.

5 Više o tome: Tušek, Boris i Halar, Petra (2018) Uloga funkcije interne revizije u procjenjivanju korporativnog upravljanja institucija javnog sektora. *Riznica XIII(4)*, str. 31-39.

6 Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector (2019) IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Public Sector, Altamonte Springs, Florida: The IIA, str. 4., citirano prema Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. *Računovodstvo i financije 2/2022*, str. 92.

i ekonomičnosti korištenja javnih resursa, kao i usklađenosti javne potrošnje i prikupljanja prihoda sa zakonskim propisima. Sastavljanjem i objavljivanjem objektivnih i nepristranih revizijskih izvješća utemeljenih na činjenicama, državna revizija predstavlja podršku parlamentarnoj kontroli izvršne vlasti. Time pomaže u poboljšanju politika, programa, javne uprave i upravljanja financijama svoje države, kao i u izgradnji povjerenja građana u kontrolu i ravnotežu društva i daljnjem razvoju demokracije. Provodi se u skladu s Okvirom profesionalnih objava Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (engl. *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*).⁷

U skladu s Limskom deklaracijom „službe interne revizije osnivaju se u okviru pojedine agencije ili institucije, dok službe eksterne revizije nisu dio organizacijske strukture institucija koje se revidiraju. Vrhovne revizijske institucije su službe eksterne revizije.”⁸

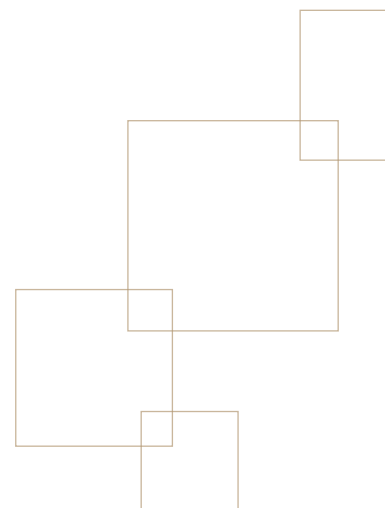
Aktivnosti državnih revizora formalno se temelje na nacionalnim zakonodavstvima na različitim razinama, često polazeći od ustavnih odredbi. S druge strane, interna revizija, kao funkcija uspostavljena unutar subjekata, najčešće se temelji na internim propisima. U nekim je državama, međutim, interna revizija javnog sektora regulirana nacionalnim zakonom. Cilj takvog pravnog okvira obično je osigurati transparentnost, odgovornost i dobro upravljanje u korištenju javnih sredstava i resursa. U tim slučajevima, takvi zakoni ili posebne zakonske odredbe definiraju opseg, odgovornosti i standarde za internu reviziju u državnim tijelima i organizacijama. Ovaj okvir može uspostaviti ovlasti i mandat funkcije interne revizije te također naznačiti koje aspekte ili područja treba revidirati, kao što su financijske transakcije, usklađenost s propisima, operativna učinkovitost ili upravljanje rizikom.⁹

Između državne i interne revizije postoje određene sličnosti, ali i neke bitne razlike. Unatoč različitostima u pogledu subjekta, objekta i predmeta revizije, ciljevi državne i interne revizije u znatnoj se mjeri isprepliću, odnosno načini ostvarivanja njihovih ciljeva često su toliko slični da ih nije jednostavno izolirati. U tom kontekstu, između državne i interne revizije potrebno je uspostaviti i kontinuirano unaprjeđivati suradnju radi povećanja učinkovitosti te ostvarenja njihovih zadaća i ciljeva.

7 Akrap, Verica i dr. (2020) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 60.

8 Limska deklaracija. https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf Pristupljeno 19. srpnja 2024.

9 Prilagođeno prema INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors* (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 6.



ULOGA I NADLEŽNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE

„Prema ISSAI 100 – Temeljna načela javnoga sektora, pod **državnom revizijom** odnosno revizijom javnog sektora podrazumijeva se sustavni proces objektivnog dobivanja i procjene dokaza kako bi se utvrdilo jesu li informacije ili stvarni uvjeti u skladu s utvrđenim kriterijima. Revizija javnog sektora izuzetno je važna stoga što zakonodavnim i nadzornim tijelima, onima koji su zaduženi za upravljanje i općoj javnosti pruža informacije, kao i neovisne i objektivne procjene u vezi s upravljanjem i provedbom vladinih politika, programa ili operacija. Revizija javnoga sektora pomaže u stvaranju odgovarajućih uvjeta i pojačava očekivanja da će subjekti javnoga sektora i javni službenici obavljati svoje funkcije djelotvorno, svrsishodno, ekonomično, etički te sukladno zakonima i propisima.”¹⁰

U kontekstu vrsta državne revizije, prema revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) vrhovne revizijske institucije mogu obavljati financijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinkovitosti. Osim toga, vrhovne revizijske institucije mogu obavljati tzv. kombinirane revizije, koje obuhvaćaju elemente dviju ili više vrsta revizije. Tako se mogu obavljati financijske revizije s elementima revizije usklađenosti, revizije usklađenosti s elementima financijske revizije i/ili revizije učinkovitosti, kao i revizije učinkovitosti s elementima revizije usklađenosti.¹¹

„Financijska revizija jest provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom. Revizija je i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije.”¹² „Revizija usklađenosti usmjerena je na provjeru i ocjenu jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnom podlogom, koja uređuje poslovanje subjekta revizije. Mjerodavne podloge mogu biti zakoni i drugi propisi, unutarnji akti, sporazumi, ugovori, pravila, odluke i drugi dokumenti koji uređuju poslovanje subjekta revizije.”¹³ „Revizija učinkovitosti provjerava aktivnosti, programe, projekte ili sustave upravljanja subjekata revizije kako bi se ocijenilo je li subjekt

¹⁰ Akrap, Verica i dr. (2020) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 60.

¹¹ Akrap, Verica i dr. (2020) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 133.

¹² Akrap, Verica i dr. (2020) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 133.

¹³ Akrap, Verica i dr. (2020) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 134.

revizije postupao u skladu s načelima ekonomičnosti, svrsishodnosti i djelotvornosti. Učinkovitost se ocjenjuje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzroci odstupanja od tih kriterija. Cilj je odgovoriti na ključna revizijska pitanja koja su povezana s navedenim načelima te dati preporuke za poboljšanja u slučaju kada se ocijeni da subjekt revizije nije ili je djelomično postupao prema načelima učinkovitosti, odnosno ekonomično, svrsishodno i djelotvorno.”¹⁴

„Vrhovne revizijske institucije mogu obavljati revizije ili druge poslove u vezi s bilo kojim predmetom povezanim s upravljanjem javnim sredstvima. Ti poslovi mogu obuhvaćati izvješćivanje o ostvarenim kvantitativnim rezultatima i pruženim uslugama, izvješća o održivosti, buduće potrebe za sredstvima, pridržavanje standarda unutarnje kontrole, revizije projekata u stvarnom vremenu (engl. *real-time audits*) i druga pitanja.”¹⁵

Jedna od bitnih pretpostavki za funkcioniranje državne revizije je neovisnost. Riječ je o funkcionalnoj i organizacijskoj neovisnosti, odnosno neovisnosti institucije, osobnoj neovisnosti glavnoga državnog revizora, osobnoj neovisnosti državnih revizora te financijskoj i upravljačkoj neovisnosti.¹⁶ K tome, profesionalna znanja i vještine te kontinuirani profesionalni razvoj državnih revizora u današnjim dinamičnim uvjetima poslovanja i povećanim očekivanjima interesno-utjecajnih skupina temeljna je pretpostavka uspješnog funkcioniranja i ostvarivanja brojnih i složenih zadataka vrhovnih revizijskih institucija.

Državnu reviziju obavljaju **vrhovne revizijske institucije**, čiji se djelokrug rada utvrđuje zakonskim propisima i drugim općim aktima. Vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj koja obavlja državnu reviziju je Državni ured za reviziju, čije su nadležnosti i djelokrug rada uređeni Zakonom o Državnom uredu za reviziju.¹⁷ Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, „revizija je provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom.”¹⁸ Nadalje, „revizija je i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije.”¹⁹ Konačno, pod revizijom se „podrazumijeva i postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito

¹⁴ Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 134.

¹⁵ Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 134.

¹⁶ Više o tome: Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 69-72.

¹⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

¹⁸ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

¹⁹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.”²⁰ S obzirom na to da je **Državni ured za reviziju** dužan svake godine obaviti reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, za njegovo djelovanje relevantan je Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe.²¹ Prema odredbama navedenog Zakona, Državni ured za reviziju provodi reviziju godišnjeg financijskog poslovanja i godišnjih financijskih izvještaja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika, zastupnika nacionalnih manjina i nezavisnih članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te provodi i druge poslove iz svoje nadležnosti. U provedbi nadzora Državno izborno povjerenstvo može zatražiti potrebne informacije od Državnog ureda za reviziju. Državni ured za reviziju dužan je izvješće o provedenoj reviziji političkih stranaka dostaviti Hrvatskom saboru do kraja tekuće godine za prethodnu godinu te ga objaviti na svojoj internetskoj stranici.²²

Kada je riječ o državnoj reviziji, brojni su **subjekti revizije**. Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju to su:²³ jedinice državnog sektora, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje se financiraju iz proračuna, pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju, pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom, političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe i pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Subjekt revizije je i Hrvatska narodna banka. Pod jedinicama državnog sektora podrazumijevaju se sva tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti.

Prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskoga sabora, ako glavni državni revizor

²⁰ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

²¹ Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, Narodne novine 48/13

²² Više o tome: Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 103.

²³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Nadalje, revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskome saboru. Opseg godišnjeg programa i plana rada utvrđuje se na temelju: odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju, procjene rizika, financijske značajnosti subjekta revizije, rezultata prijašnje revizije te prikupljenih informacija o poslovanju subjekata revizije. Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.²⁴

INTERNA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU

„Učinkovita interna revizija iznimno je važan nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja u javnom sektoru. Izostanak učinkovite interne revizije i korporativnog upravljanja u javnom sektoru povećava rizik pružanja neodgovarajuće javne usluge, rizik neusklađenosti sa zakonskom i ostalom regulativom, gubicima, štetama, rizikom prijevare, korupcije itd. Posljedice neusklađenosti, odnosno nepridržavanja politika, planova, procedura, zakona, propisa, ugovora i ostalih zahtjeva koji se odnose na subjekte javnog sektora najčešće se javljaju u obliku novčanih kazni za subjekt i odgovorne osobe, inspekcijskih nadzora i ostalih ograničenja. Naposljetku, kada se javni resursi ne koriste djelotvorno, učinkovito i svrsishodno, povećava se reputacijski rizik subjekta i rizik povjerenja javnosti u njegovo poslovanje.”²⁵

„Budući da su resursi ograničeni i moraju se dodijeliti određenim aktivnostima, subjekti javnog sektora moraju svoje djelovanje uskladiti i uključiti cjelokupnu vladinu politiku u svoje strateške i operativne planove te proračun, bez obzira na politička uvjerenja nositelja upravljačkih aktivnosti. Interni revizori pomažu subjektima javnog sektora ocjenjujući jesu li planovi, proračun i politike organizacije osmišljeni i djeluju na način koji će joj omogućiti postizanje ciljeva vladine politike i/ili javnog programa kojeg provode, odnosno dobara ili usluge koje isporučuju.”²⁶

„Interni revizori u javnom sektoru dio su cjelokupnog sustava nadzora u javnom sektoru. Oni su usmjereni pružanju neovisnih i objektivnih uvjerenja i savjeta da su procesi korporativnog upravljanja, upravljanje rizicima i kontrole učinkoviti.

²⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

²⁵ Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. Računovodstvo i financije 2/2022, str. 92. i 93.

²⁶ Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. Računovodstvo i financije 2/2022, str. 93.

Eksterni revizori i regulatori pružaju dodatni nadzor kako bi se osiguralo da su subjekti javnog sektora i dužnosnici odgovorni za pružanje javnih dobara i usluga, trošenje sredstava i primjenu njihovih ovlasti djelotvorno, učinkovito i pravilno, u skladu s mandatom.”²⁷

Suvremena funkcija interne revizije je usmjerena obavljanju određenih vrsta aktivnosti (usluga, angažmana) koje se mogu svrstati u dvije temeljne skupine, i to tzv. **angažmane s izražavanjem uvjerenja** (engl. *Assurance Services*) ili redovne revizijske angažmane te **savjetodavne aktivnosti** (engl. *Consulting Services*). U posljednje vrijeme, uz navedene dvije vrste angažmana koje obavlja funkcija interne revizije, sve se više govori o uslugama uvida (engl. *Insights*) i uslugama predviđanja (engl. *Forsights*). Angažmani s izražavanjem uvjerenja se definiraju kao „objektivno procjenjivanje dokaza sa svrhom pružanja neovisne procjene o upravljanju poduzećem, upravljanju rizicima i sustavom kontrola u poduzeću.”²⁸ Uglavnom se mogu svesti na četiri temeljne faze koje uključuju: ispitivanje, utvrđivanje stanja i djelotvornosti, informiranje, odnosno priopćavanje rezultata ispitivanja te davanje preporuka za poboljšanje.²⁹ Savjetodavne usluge funkcije interne revizije uključuju „savjetovanje i druge povezane usluge klijentu, čija su priroda i djelokrug usuglašeni s klijentom, a s namjerom sudjelovanja u stvaranju dodane vrijednosti poduzeća te poboljšanja upravljanja poduzećem, upravljanja rizicima poduzeća i sustava kontrola u poduzeću, s tim da interna revizija pri tome ne preuzima odgovornost koju za to snosi menadžment.”³⁰ Interni revizori u praksi nerijetko na zahtjev obavljaju i tzv. izvanredne revizije, *ad hoc* revizije ili revizije na zahtjev. Međutim, ovdje se zapravo ne radi o reviziji, u pravom smislu te riječi, nego o angažmanu interne revizije koji ne rezultira nužno mišljenjem i preporukama internog revizora, nego očitovanjem o utvrđenim činjenicama koje upravljačkim strukturama pružaju pomoć u donošenju konkretnih odluka.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja ili revizijski angažmani kao najznačajniji i temeljni posao internog revizora su angažmani koji uključuju prikupljanje dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza radi oblikovanja zaključaka o adekvatnosti internih kontrola subjekta, odnosno internih kontrola unutar određenih procesa i funkcija, ali i o adekvatnosti procesa upravljanja rizicima i korporativnog upravljanja, usklađenosti sa zakonskim propisima, politikama, procedurama i tome slično. Prirodu i opseg angažmana s izražavanjem

27 Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. Računovodstvo i financije 2/2022, str. 93.

28 Anderson, Urton i Dahle, J. Andrew (2018) Implementing the International Professional Practices Framework. 4th Edition. USA, Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, str. 33.

29 Tušek, Boris i dr. (2014) Interna revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 62.

30 Anderson, Urton i Dahle, J. Andrew (2018) Implementing the International Professional Practices Framework. 4th Edition. USA, Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, str. 33.

uvjerenja određuje interni revizor, dok priroda i opseg savjetodavnih usluga ovise o dogovoru s klijentom unutar subjekta koji traži uslugu. Pri pružanju savjetodavnih usluga interni revizor treba zadržati objektivnost i ne smije preuzimati na sebe odgovornost menadžmenta. Angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju tri strane – internog revizora, vlasnika procesa i korisnika, dok savjetodavne usluge uključuju dvije strane – internog revizora i klijenta, odnosno osobu koja daje i koja traži savjet. Rezultati ovih usluga su također različiti. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja rezultat uključuje odgovarajuće zaključke, mišljenje i preporuke internog revizora o objektu revizije koji su formalne i eksplicitne prirode te se distribuiraju trećoj strani (korisniku). Korisnici angažmana s izražavanjem uvjerenja koje provodi interni revizor mogu biti interni (nadzorni odbor, revizijski odbor, viši menadžment), ali i eksterni (dioničari, regulatori i slično). Također, pojedinačni angažmani s izražavanjem uvjerenja završavaju fazom u kojoj interni revizor prati rezultate koji se ostvaruju temeljem provedenih preporuka. Konačno, angažmani s izražavanjem uvjerenja su obvezujući za internog revizora, odnosno spadaju u njegovu glavnu aktivnost. Savjetodavnim uslugama internog revizora osigurava se najčešće poboljšanje učinkovitosti i djelatnosti poslovnih aktivnosti, pruža podrška u oblikovanju korektivnih akcija, pruža podrška u oblikovanju kontrola potrebnih unutar novih sustava i procesa, osigurava usporedba s najboljima i tome slično. Rezultat ovih aktivnosti internog revizora su savjeti, često i neformalni, a izvještavanje je u dogovoru s klijentom, odnosno rukovodstvom. Kod savjetodavnih usluga praćenje rezultata je u dogovorenom opsegu s klijentom. Za razliku od angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjetodavne usluge internog revizora su neobvezujuće, odnosno alternativne.

„Savjetodavni posao može ići od davanja kratkih i neformalnih savjeta rukovoditelju nekog odjela putem telefona, do sudjelovanja u velikom projektu koji se obavlja na razini cjelokupne organizacije.”³¹ Prema tome, raspon konkretnih savjetodavnih angažmana koje obavlja interni revizor može biti vrlo širok, od procjene i analize brojnih prošlih, sadašnjih i nekih budućih aspekata poslovanja subjekta, prikupljanja i strukturiranja informacija neophodnih u procesu donošenja poslovnih odluka menadžmenta, zatim analize ugrađenih kontrola pri oblikovanju nekog poslovnog procesa, analize i procjene sustava internog izvještavanja, analize programa restrukturiranja itd. Nadalje, savjetodavni angažmani interne revizije uključuju angažmane u okviru kojih interni revizori pomažu rukovodstvu u generiranju alternativa za poboljšanje poslovanja, odnosno redizajnu nekih poslovnih procesa, sustava izvještavanja, sustava planiranja i tome slično. U praksi je prisutno i sudjelovanje internih revizora u radnim skupinama u svrhu analize poslovanja, postavljanja nekih operativnih procedura i tome slično.

³¹ Pickett, K. H. S. (2004) *The Internal Auditor at Work – A Practical Guide to Everyday Challenges*. USA, New Jersey, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., str. 75.

Posebno je važno istaknuti činjenicu da postoji veza između angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana interne revizije s obzirom na to da jedna vrsta angažmana može voditi k drugoj. Angažmani s izražavanjem uvjerenja i savjetodavni angažmani ne isključuju jedno drugo. Dakle, potreba za savjetodavnim angažmanom se često javlja kao posljedica rezultata angažmana s izražavanjem uvjerenja, ali isto tako, angažman s izražavanjem uvjerenja može biti rezultat utvrđenih činjenica tijekom obavljanja savjetodavnog angažmana.

„Učinkovita funkcija interne revizije u institucijama javnog sektora predstavlja alat za jačanje korporativnog upravljanja i pružanje uvjerenja interesno-utjecajnim skupinama o odgovornosti institucije odnosno odgovorne osobe institucije (čelnika) javnog sektora za svoje djelovanje. Prema tome, unutarnji revizori imaju posebno važnu ulogu u ključnim područjima korporativnog upravljanja koja su važna za osiguravanje vjerodostojnosti, pravičnosti, odgovornosti i primjerenog ponašanja odgovornih osoba institucije te smanjivanja rizika vezanih za prijevare i koruptivne aktivnosti. Upravo zbog toga je bitno da su aktivnosti interne revizije primjerenom uspostavljene i da interni revizori imaju široke ovlasti za ostvarivanje tih ciljeva. Funkcija interne revizije treba biti ovlaštena da djeluje s integritetom, da bude neovisna i pouzdana pri čemu se sredstva za postizanje tih ciljeva mogu razlikovati. Prema tome, da bi funkcija interne revizije bila alat za poboljšanje korporativnog upravljanja i upravljačke odgovornosti odgovornih osoba u institucijama javnog sektora, treba zadovoljiti sljedeće minimalne uvjete:

- organizacijska neovisnost
- formalno ovlaštenje
- neograničeni pristup
- dostatnost financijskih sredstava
- stručno vodstvo
- objektivno revizijsko osoblje
- stručno revizijsko osoblje
- podrška interesno-utjecajnih skupina
- profesionalni revizijski standardi.

Organizacijska neovisnost (engl. *Organizational Independence*) osigurava da funkcija interne revizije obavlja posao bez uplitanja revidiranog subjekta. Zajedno sa zahtjevom za objektivnošću, organizacijska neovisnost pridonosi točnosti revizijskog posla i mogućnosti oslanjanja na rezultate rada. Stoga, glavni interni revizor funkcionalno mora odgovarati odboru, a administrativno odgovornoj osobi institucije (čelniku). Formalno ovlaštenje (engl. *Formal Mandate*) podrazumijeva da odgovornosti i ovlasti funkcije interne revizije moraju biti definirani i utvrđeni određenim pravnim dokumentom institucije, poput statuta ili povelje. Neograničeni pristup (engl. *Unrestricted Access*) podrazumijeva

da pri obavljanju revizijskog angažmana, interni revizori trebaju imati potpuni i neograničeni pristup svim zaposlenicima, imovini i zapisima. Dostatnost financijskih sredstava (engl. *Sufficient Funding*) je pozitivno povezana s opsegom revizijskih odgovornosti, jer budžet utječe na mogućnost funkcije interne revizije za ispunjavanje svojih odgovornosti. Stručno vodstvo (engl. *Competent Leadership*) podrazumijeva da glavni interni revizor treba neovisno i učinkovito upravljati ljudskim resursima bez neprimjerenih utjecaja trećih strana. Također, glavni interni revizor treba imati dovoljno primjenjivih znanja o revizijskim standardima, biti profesionalno kvalificiran i imati primjenjive certifikate te biti kompetentan za nadzor i upravljanje funkcijom interne revizije. Objektivno revizijsko osoblje (engl. *Objective Staff*) znači da interni revizori moraju imati nepristran, objektivan stav i izbjegavati svaki sukob interesa. Stručno revizijsko osoblje (engl. *Competent Staff*) kao dio funkcije interne revizije treba imati potrebne kvalifikacije i sposobnosti za provođenje cijelog spektra zahtijevanih revizija. Pri tome, interni revizori se trebaju kontinuirano profesionalno usavršavati. Podrška interesno-utjecajnih skupina (engl. *Stakeholder Support*) je važna jer legitimitet odnosno zakonitost funkcije interne revizije i njezina misija moraju biti primjereni shvaćeni i imati podršku odgovornih osoba institucije, ali i cjelokupne javnosti. Profesionalni revizijski standardi (engl. *Professional Audit Standards*) su ključni jer oni zapravo podržavaju implementaciju prethodno navedenih elemenata i pružaju okvir za promoviranje sustavnog, objektivnog revizijskog posla temeljenog na dokazima. Profesionalni standardi unutarnje revizije koje izdaje, objavljuje i revidira globalni Institut internih revizora (engl. *The IIA Global*) su Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije (engl. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*).³²

Sustav internih kontrola u javnom sektoru (engl. *Public Internal Control System*) je model koji je razvila Europska komisija, namijenjen reformi sustava internih kontrola zemalja kandidata i potencijalnih kandidata za pristup u članstvo Europske unije. Razvoj ovog sustava u Republici Hrvatskoj, normativno gledajući, započeo je još 2006., no i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju nastavljene su aktivnosti daljnjeg razvoja, primjene i unaprjeđenja toga sustava u javnom sektoru Republike Hrvatske, pri čemu se kontinuirano nastoje uvažavati promjene u proračunskom sustavu Republike Hrvatske, stečena iskustva u razvoju i primjeni toga sustava u Republici Hrvatskoj te najbolja praksa ostalih zemalja članica Europske unije. U tom kontekstu, 2015. proširen je krug obveznika na koje se odnosi ovaj sustav, i to, uz proračunske korisnike na državnoj i lokalnoj razini koji su obveznici od 2006., i na trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno jedne ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska, odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne

³² Tušek, Boris i Halar, Petra (2018) Funkcija unutarnje revizije kao alat za poboljšanje upravljačke odgovornosti u javnom sektoru. *Financije, pravo i porezi* 7/2018, str. 55. i 56.

(regionalne) samouprave utvrđene u Registru trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti koji objavljuje Ministarstvo financija. Prema tome, uvažavajući neke specifičnosti poslovanja i okruženja trgovačkih društava i drugih pravnih osoba, u odnosu na korisnike proračuna, normativni okvir sustava internih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske primjenjuje se i na ovu kategoriju obveznika, tj. na trgovačka društva i druge pravne osobe.

U Republici Hrvatskoj sustav unutarnjih³³ kontrola u javnom sektoru normativno je reguliran:

- Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 141/06, 78/15 i 102/19)
- Pravilnikom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 58/16)
- Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine 42/16 i 77/19)
- Zakonom o proračunu (Narodne novine 87/08, 136/12, 15/15 i 144/21)
- Zakonom o fiskalnoj odgovornosti (Narodne novine 111/18 i 83/23).

Cjelovit sustav internih kontrola u javnom sektoru, čija je osnovna svrha osiguranje dobrog financijskog upravljanja, uključuje nekoliko komponenti, i to:³⁴

- financijsko upravljanje i kontrole (engl. *Financial Management Control – FMC*)
- funkcionalno neovisnu internu reviziju
- Središnju harmonizacijsku jedinicu koja predstavlja organizacijsku jedinicu Ministarstva financija zaduženu za koordinaciju sustava internih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru uređuje se „sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske koji je u funkciji osiguranja primjene načela dobrog financijskog upravljanja i stvaranja preduvjeta za jačanje fiskalne odgovornosti te unutarnja revizija kao dio tog sustava koja je u funkciji neovisne i objektivne procjene sustava unutarnjih kontrola i savjetovanja u cilju poboljšanja poslovanja institucije.”³⁵

33 U zakonodavnom okviru javnog sektora Republike Hrvatske koriste se pojmovi „unutarnja kontrola”, „unutarnja revizija” i „unutarnji revizor”.

34 Ministarstvo financija Republike Hrvatske – Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219> Pristupljeno 19. srpnja 2024.

35 Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

Obveznici uvođenja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru su:³⁶

- proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno jedne ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska, odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti koji objavljuje Ministarstvo financija.

Sukladno odredbama Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, odgovorna osoba institucije definira se kao „osoba odgovorna za vođenje poslovanja institucije (čelnik proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, općinski načelnik, gradonačelnik, župan, uprava, predsjednik uprave ili direktor, ravnatelj)”³⁷, a odgovorna osoba revidirane jedinice je „rukovoditelj ustrojstvene jedinice u čijoj su nadležnosti poslovi koji su predmet revizije.”³⁸ Pojam upravljačka odgovornost podrazumijeva „odgovornost rukovoditelja za svoje odluke i postupke u poslovanju, uključujući upravljanje sredstvima te da za isto odgovaraju onome tko ih je imenovao ili im prenio ovlasti i odgovornosti.”³⁹ Prema Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, „odgovorna osoba institucije odgovorna je za razvoj učinkovitog i djelotvornog sustava unutarnjih kontrola unutar institucije.”⁴⁰ Pri tome, Zakonom se navodi kako odgovorna osoba institucije može prenijeti ovlasti za razvoj sustava unutarnjih kontrola na druge osobe, pri čemu se prenošenjem ovlasti prenosi i odgovornost, no, istodobno, prenošenjem ovlasti i odgovornosti ne isključuju se ovlasti i odgovornosti odgovorne osobe institucije.⁴¹ Odgovorna osoba institucije, među ostalim, odgovorna je i obvezna razvijati učinkovit i djelotvoran sustav unutarnjih kontrola unutar institucije⁴², sprječavati rizik nepravilnosti te imenovati osobu zaduženu za nepravilnosti, izvještavati Središnju harmonizacijsku jedinicu Ministarstva financija o funkcioniranju, djelotvornosti i učinkovitosti sustava unutarnjih kontrola unutar institucije te upravljati rizicima kako bi se proračunska sredstva koristila transparentno i odgovorno odnosno zakonito, namjenski, svrhovito, ekonomično, učinkovito i djelotvorno. Kada je riječ o

³⁶ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

³⁷ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

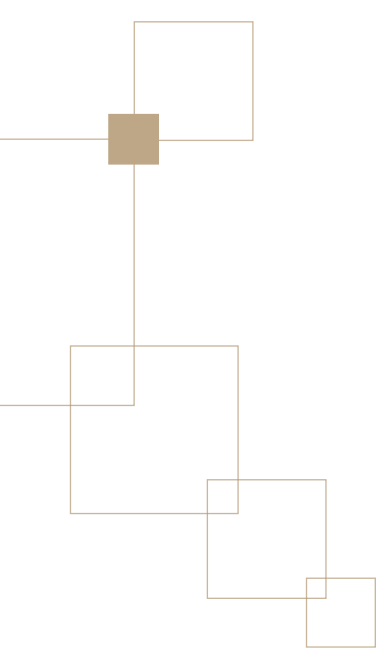
³⁸ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

³⁹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁰ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴¹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴² Više o tome: Tušek, Boris i Halar, Petra (2017) Okvir za oblikovanje, implementaciju i procjenu sustava internih kontrola. Računovodstvo i financije 5/2017, str. 41-47.



trgovačkim društvima i drugim pravnim osobama, sukladno odredbama Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru „odgovorna osoba trgovačkog društva i druge pravne osobe dužne su osigurati koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola u skladu s posebnostima poslovanja.”⁴³

Interna revizija je bitna komponenta cjelokupnog sustava internih kontrola u javnom sektoru. U Republici Hrvatskoj funkcija interne revizije u javnom sektoru je regulirana:

- Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 141/06, 78/15 i 102/19)
- Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, 42/16 i 77/19)
- Kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (Narodne novine 18/08 i 42/16)
- ostalim metodološkim dokumentima koje objavljuje Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija, primjerice priručnik za unutarnje revizore i slično.

Sukladno odredbama Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru „svrha unutarnje revizije je neovisna i objektivna procjena sustava unutarnjih kontrola te davanje stručnog mišljenja i savjeta za poboljšanje djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja.”⁴⁴ Nadalje, ovim Zakonom je utvrđeno da „unutarnja revizija procjenjuje adekvatnost, učinkovitost i djelotvornost sustava unutarnjih kontrola i na temelju objektivnih dokaza osigurava dovoljnu razinu sigurnosti da je provođenje postojećih procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja u funkciji:

- a) ostvarivanja poslovnih ciljeva institucije
- b) obavljanja poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način
- c) usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima, planovima, programima i postupcima
- d) pouzdanosti i sveobuhvatnosti financijskih i drugih informacija i podataka, uključujući unutarnje i vanjsko izvještavanje
- e) zaštite sredstava od rizika gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem te zaštite od drugih oblika nepravilnosti.

⁴³ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁴ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

Unutarnja revizija obavlja reviziju svih programa, projekata, aktivnosti i poslovnih procesa. Unutarnja revizija daje stručno mišljenje i preporuke za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola u revidiranom području. Unutarnja revizija pruža savjetodavne usluge čija se vrsta i obuhvat određuju u dogovoru s rukovoditeljem koji traži savjet radi poboljšanja djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja, ne preuzimajući odgovornost rukovoditelja.”⁴⁵

U kontekstu načina organizacije funkcije interne revizije, Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru propisano je da se „unutarnja revizija ustrojava kao samostalna unutarnja ustrojstvena jedinica te je ustrojstveno i funkcionalno izravno odgovorna odgovornoj osobi institucije. Funkcionalna neovisnost unutarnje revizije ostvaruje se njezinom neovisnošću o drugim ustrojstvenim jedinicama institucije u planiranju rada, obavljanju poslova unutarnje revizije i izvještavanju. U instituciji gdje je osnovan revizijski odbor unutarnja revizija funkcionalno odgovara i odboru.”⁴⁶

Poslovi interne revizije obavljaju se u javnom sektoru Republike Hrvatske sukladno Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja, koji donosi i objavljuje globalni Institut internih revizora (engl. *The IIA Global*) i propisima kojima je uređena funkcija interne revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, pri čemu su unutarnji revizori korisnika proračuna, ne i trgovačka društva i druge pravne osobe obveznici primjene Zakona, obvezni primjenjivati i metodologiju rada koju utvrđuje ministar financija.⁴⁷ „Odgovorna osoba institucije odgovorna je za uspostavu i osiguravanje uvjeta za obavljanje poslova unutarnje revizije.”⁴⁸ Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru definirani su načini organizacije unutarnje revizije u institucijama javnog sektora, prema kojemu unutarnja revizija može biti uspostavljena na jedan od sljedećih načina:⁴⁹ ustrojavanjem neovisne jedinice za unutarnju reviziju, imenovanjem unutarnjeg revizora, osnivanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, sklapanjem sporazuma o obavljanju poslova unutarnje revizije s institucijom koja unutarnju reviziju uspostavlja na jedan od prethodno navedena tri načina.

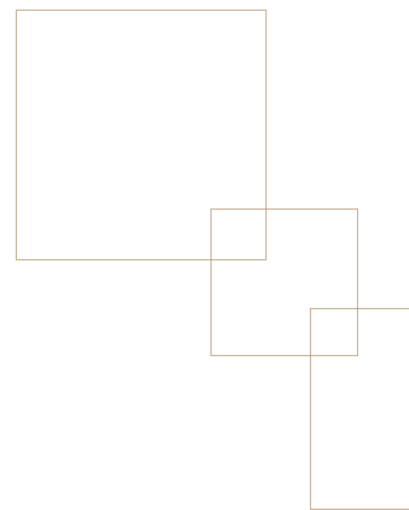
⁴⁵ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁶ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁷ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁸ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15

⁴⁹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15



OBLICI I RELEVANTNE ZNAČAJKE SURADNJE DRŽAVNE I INTERNE REVIZIJE

Uvažavajući prethodno navedene uloge i nadležnosti državne i interne revizije, može se zaključiti da između njih **postoje određene sličnosti, ali i neke bitne razlike**. Unatoč različitostima u pogledu subjekta, objekta i predmeta revizije, ciljevi državne i interne revizije u znatnoj se mjeri isprepliću, odnosno načini ostvarivanja njihovih ciljeva često su toliko slični da ih nije jednostavno izolirati. Stoga, značajan dio rada interne revizije može biti iznimno koristan državnoj reviziji, budući da rezultati rada internog revizora utječu na vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka državnog revizora.

K tome, sastavni dio cjelokupnog procesa financijske revizije koju obavljaju državni revizori, odnosno sastavni dio izražavanja mišljenja o tome jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom jest ocjena sustava internih kontrola subjekta revizije. Ako je taj sustav, uključujući i internu reviziju kao njegov sastavni dio, dobro organiziran i zadovoljavajuće funkcionira, to omogućuje državnom revizoru prihvaćanje više razine detekcijskog rizika. Ako državni revizor u procesu revizije financijskih izvještaja utvrdi da je interna revizija organizirana kod subjekta revizije relevantna za provođenje revizijskih postupaka, tada se državni revizor može koristiti radom internog revizora na način koji je uređen ISSAI 2610 – Korištenje radom internih revizora (engl. *Using the work of internal auditors*). „Dobrom suradnjom između državne i interne revizije mogu se postići obostrane koristi. Državni revizori mogu, zbog većeg iskustva s obzirom na reviziju većeg broja različitih subjekata i poznavajući primjere dobre prakse, ponuditi pomoć u uspostavi i razvoju ili poboljšanju poslovanja, a interni revizori u tome mogu pomoći zbog boljeg poznavanja specifičnosti poslovanja subjekta. Državna revizija stoga treba razvijati dobre odnose s funkcijama interne revizije u subjektima revizije, jer spajanjem njihovih znanja i detaljnog poznavanja subjekta, osigurava način za poboljšanje internih kontrola, a time i poslovanja subjekta.”⁵⁰

S druge strane, u Globalnim standardima interne revizije⁵¹ ističe se da je bitan element kvalitete upravljanja funkcijom interne revizije koordinacija rada interne i eksterne revizije. Rad interne i eksterne revizije treba koordinirati kako bi se postigao adekvatan obuhvat revizije te izbjegla nepotrebna ponavljanja nekih revizijskih aktivnosti i poslova. Koordinacija je ponajprije obveza

⁵⁰ Svete, Nada (2012) Oblici suradnje internih i državnih revizora. U: Žager, Lajoš (ur.) Zbornik radova Interna revizija i kontrola (str. 155-171). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

⁵¹ Više o tome: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/> Pristupljeno 20. srpnja 2024.

glavnog internog revizora. Koordinirati rad internih i eksternih revizora znači planirati i organizirati sastanke za raspravu o pitanjima od obostranog interesa, omogućiti obostrani uvid u planove, programe rada i ostalu radnu dokumentaciju, razmjenjivati revizijska izvješća i pisma upućena menadžmentu te osigurati razumijevanje i suglasnost u kontekstu primijenjenih revizijskih tehnika, metoda i terminologije. Kako se od eksternog revizora uobičajeno traži da izvijesti rukovodstvo o značajnim slabostima u sustavu internih kontrola, o uočenim pogreškama, nepravilnostima i protuzakornim radnjama te o primjerenosti usvojenih računovodstvenih politika, zadatak je rukovoditelja funkcije interne revizije da o navedenim pitanjima komunicira s eksternim revizorom kako bi mogao doći do određenih spoznaja i sukladno njima planirati i usmjeravati rad interne revizije.

Imajući na umu ciljeve i zadatke državne i interne revizije, može se uočiti da su zajednički interesi državnog i internog revizora učinkovit sustav internih kontrola i kontinuirano uspješno funkcioniranje internih kontrola te priprema vjerodostojne informacijske podloge za potrebe upravljanja. U konačnici, i državnoj i internoj reviziji zajedničko je to što su svojim djelovanjem usmjereni zaštiti i očuvanju kapitala kao temeljnog uvjeta funkcioniranja tržišnoga gospodarstva u suvremenim uvjetima.

Prema ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora⁵², ciljevi interne revizije različiti su od ciljeva eksterne revizije. No, i interna i eksterna revizija promiču dobro upravljanje time što pridonose transparentnosti i odgovornosti za korištenje javnih sredstava, kao i ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti u javnoj upravi. To nudi mogućnosti za usklađivanje rada i suradnju, kao i za izbjegavanje nepotrebnog preklapanja poslova.

„Iako svrha, fokus, metode i vremenski raspored njihovih angažmana mogu biti bitno različiti, i državni i interni revizori će uobičajeno razmotriti sustav interne kontrole subjekta, upravljanje rizicima i korporativno upravljanje, u cilju poboljšanja kontrola i učinka. Stoga, aktivnosti revizorskog tima vrhovnih revizijskih institucija i aktivnosti interne revizije mogu, u nekim slučajevima, pokazati sličnosti, a moguće se i preklapati. To ovisi o prirodi, ciljevima, opsegu i vremenu angažmana koje provode državni revizori i onih angažmana koje poduzima funkcija interne revizije, uključujući primijenjene standarde, metode i postupke, vještine i resurse koje državni i interni revizori imaju na raspolaganju. Istodobno, i državni i interni revizori snose isključivu odgovornost za rezultate vlastitih revizija.”⁵³

⁵² ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora. https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf Pristupljeno 20. srpnja 2024.

⁵³ INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 6.

„Uloga interne revizije također se može proširiti na suradnju i koordinaciju s eksternim pružateljima uvjerenja. U javnom sektoru to prvenstveno uključuje državne revizore – kako bi se osigurala odgovarajuća pokrivenost i uklonilo, ili barem smanjilo, dupliciranje napora. Znanje i uvid koji interni revizori imaju o svojim organizacijama i njihovim procjenama rizika, upravljačkim strukturama i aktivnostima potencijalno mogu državnim revizorima pružiti korisne i značajne informacije.”⁵⁴

Za državne revizore, prisutnost interne revizije može se smatrati signalom da subjekt javnog sektora preuzima odgovornost za postizanje sigurnosti u pogledu učinkovitosti i ispravnosti svojih aktivnosti. Ako fokus interne revizije obuhvaća pravilno trošenje sredstava, učinkovitost funkcioniranja subjekta i učinkovitost pružanja javnih usluga, onda bi interna revizija mogla biti jedan od najkorisnijih izvora informacija za državne revizore. Dugoročno gledano, postojanje snažnih funkcija interne revizije u javnom sektoru moglo bi biti ne samo u interesu same države već i u interesu vrhovne revizijske institucije.⁵⁵

U kontekstu daljnjeg jačanja državne i interne revizije u javnom sektoru mogu se istaknuti neke **prilike** koje su navedene u nastavku.⁵⁶

- Veća stručnost kroz povećani profesionalizam

Stručnost i dužna profesionalna pažnja ključni su za vjerodostojnost i povjerenje u revizijski rad. Za strategije povećanja kompetencija potrebno je uvažiti okvire kompetencija IIA-a i INTOSAI-ja, zajedno s resursima tih profesionalnih tijela i drugih organizacija. Također, potrebno je iskoristiti prilike na radnom mjestu, uključujući edukacije na radnom mjestu, mentorstvo, podučavanje, praćenje u radu, privremene raspodjele i rotacije poslova.

- Povećana usklađenost s politikom i rizikom

Aktivnost interne revizije i pružatelji usluga eksterne revizije, uključujući vrhovne revizijske institucije, dodaju najveću vrijednost kada je njihov rad usklađen s potrebama i interesima subjekta i nositelja vlasti. To znači razvijanje planova koji odražavaju prioritete politike i povezane rizike. Revizije utemeljene na riziku zahtijevaju od revizora da drže korak s novim i nadolazećim rizicima i promjenjivim okruženjem. Revizija usklađena s nadolazećim rizicima i usvajanje agilnih praksi omogućuje revizorima da ostanu relevantni.

54 INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 5.

55 INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 7.

56 *Applying the Three Lines Model In the Public Sector (2022)* A Joint Paper. Lake Mary, Florida: INTOSAI & IIA, str. 23. i 24.

■ Uvid i savjetodavne usluge

Smjernice INTOSAI-ja i IIA-a postavljaju pokazatelje za revizore koji pružaju uvid i smjernice uz zadržavanje neovisnosti i objektivnosti. Ovo potencijalno pruža značajnu priliku za povećanu vrijednost kako bi se poboljšale aktivnosti javne vlasti, ojačala interna kontrola i usvojila inovativna rješenja za učinkovitiju i djelotvorniju isporuku.

■ Tehnologija i analitika podataka

Tehnologija kao alat (umjetna inteligencija, veliki podaci, analitika podataka, kontinuirana revizija i drugo) stvara značajne mogućnosti za veće, brže i dublje revizije. Također, zahtijeva nove vještine kako bi se iskoristile prilike bez umanjivanja misije revizije.

■ Poboljšano izvještavanje

Poboljšanja izvještavanja počinju s istaknutim ciljevima revizije. Izvještavanje nije samo aktivnost na kraju angažmana već dio kontinuiranog dijaloga. Tijekom cijelog revizijskog angažmana važno je više rukovodstvo držati u tijeku kako bi se osiguralo da nema iznenađenja te kako bi se identificirale i dogovorile akcije. Izvještavanje treba biti relevantno, sažeto, točno, konstruktivno i pravodobno, s naglaskom na ključne nalaze, značajne rizike i slabosti kontrole te prilike za poboljšanje.

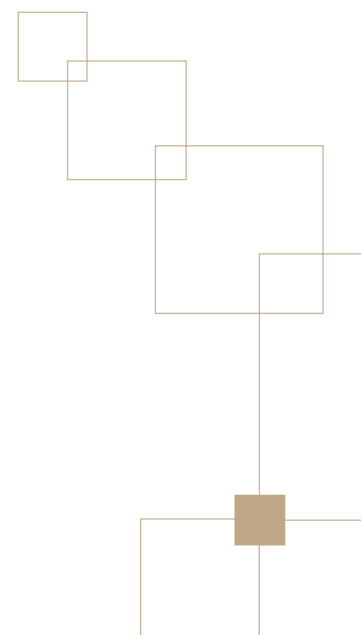
■ Poboljšano osiguranje kvalitete

Jedan od načina na koji revizori osiguravaju vjerodostojnost jest praćenjem rigoroznih procesa osiguranja kvalitete koji obuhvaćaju nadzor, rutinski nadzor učinka, interni nadzor, reviziju koju provode kolege i eksternu procjenu kvalitete. IIA i INTOSAI razvojna inicijativa (IDI) pružaju modele i smjernice za osiguranje kvalitete.

■ Koordinacija, kooperacija i zajedničko djelovanje

S obzirom na komplementarnu prirodu njihovih uloga, postoji mnogo načina na koje državni i interni revizori mogu surađivati bez narušavanja njihove neovisnosti. To uključuje sljedeće:

- ▶ Državni revizori koriste rad internih revizora prema potrebi kako bi se izbjeglo nepotrebno dupliciranje i gdje je taj rad pouzdan. Primjeri pouzdanosti uključuju dosljednost s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja ili drugim općeprihvaćenim revizijskim standardima i učinak kompetentnih internih revizora kao što je naznačeno profesionalnim certifikatima kao što CIA.
- ▶ Raspravu o prioritetima i razmjenu revizijskih planova kako bi se identificirale prilike za usklađivanje angažmana gdje je to moguće i primjereno, posebno gdje rad funkcije interne revizije može podržati prioritete državne revizije.
- ▶ Zajedničke sastanke, ažuriranja i edukacije kako bi se održale i poboljšale kompetencije i osigurala dužna profesionalna pažnja.



- Zajedničko zastupanje interesno-utjecajnih skupina o važnosti i vrijednosti kompetentnih, pouzdanih, objektivnih i neovisnih usluga uvjerenja.
- Pružanje prilika za profesionalno iskustvo unutar međusobnih timova kako bi se iskoristile vještine i stručnost revizora u odgovarajućim revizijskim angažmanima, na *ad hoc* ili strukturiranoj osnovi, osiguravajući odgovarajuće zaštitne mjere za neovisnost.
- Doprinos potvrdi, vrednovanju i procesima ocjene kvalitete.

„U praktičnom djelovanju, učinkovita suradnja između internih i državnih revizora može se postići samo ako su obje strane spremne razviti koordinirane i učinkovite usluge revizije. Odluka rukovodstva ili posebni regulatorni uvjeti mogu biti potrebni u određenim slučajevima za početak takve suradnje. Za državnu reviziju potrebno je procijeniti funkciju interne revizije prije donošenja odluke o razini i intenzitetu suradnje. Poticanje i nadzor revizijskog odbora može povećati vjerojatnost uspješne koordinacije i suradnje između internih i državnih revizora. Ništa od toga, međutim, neće biti dovoljno za postizanje stvarno djelotvorne i učinkovite suradnje ako niz preduvjeta nije ispunjen.”⁵⁷

Temeljni preduvjet je zakonski okvir koji državnim revizorima dopušta suradnju s internim revizorima. Nadalje, obje strane moraju ispuniti sljedeće **preduvjete** kako bi suradnja bila učinkovita:⁵⁸

- Predanost – učinkovita suradnja može se postići samo ako su obje strane voljne i predane.
- Komunikacija – ovisno o potrebama, može se odvijati kao siguran, dvo-smjeren proces.
- Zajedničko razumijevanje – revizori međusobno razumiju ciljeve i načine rada, čak i ako koriste različite tehnike i metode.
- Povjerenje – revizori međusobno prepoznaju njihov profesionalni pristup.

Pri tome, „što je predviđena suradnja intenzivnija, to u većoj mjeri trebaju biti ispunjeni navedeni preduvjeti. Drugim riječima, kada se od suradnje očekuje više koristi, veći je broj rizika koje treba ublažiti. Revizijski odbor može biti od pomoći u postavljanju odgovarajućih uvjeta.”⁵⁹

⁵⁷ INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 7.

⁵⁸ INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 8.

⁵⁹ INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 8.

Koordinacija rada i suradnja internih i državnih revizora može rezultirati s više koristi:⁶⁰

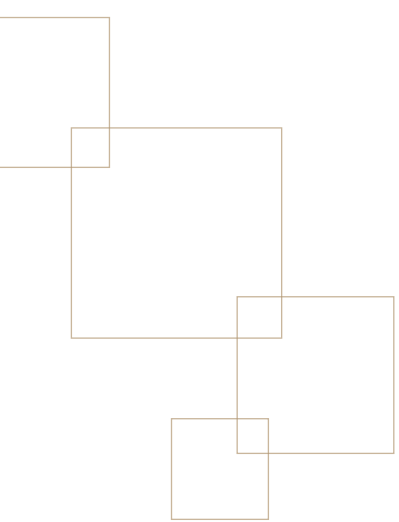
- Široko znanje i bolje razumijevanje revidiranih područja. Duboko znanje internih revizora i razumijevanje revidiranih područja unutar subjekta može dodati značajnu vrijednost radu državnih revizora.
- Polazište za buduće revizije, primjerice iz informacija o nedavno obavljenim revizijama druge strane, planova za iduća razdoblja ili aktualnih trendova.
- Provjera ideja, usko povezanih s gore navedenom koristi (polazišta za buduće revizije), ali usmjerenih na posebne interese i polazne pretpostavke.
- Učinkovitije revizije koje proizlaze iz:
 - jasnijeg razumijevanja odgovarajućih revizijskih uloga i zahtjeva
 - bolje procjene rizika subjekta, zahvaljujući dijalogu između objiju strana, što dovodi do fokusiranije revizije i, posljedično, točnijih rezultata revizije i zaključaka te korisnijih preporuka
 - boljeg razumijevanja rezultata međusobnog rada, što može utjecati na buduće radne planove i programe
 - revizijskih angažmana temeljenih na boljem planiranju i komunikaciji
 - jasnijeg opsega revizije
 - smanjene vjerojatnosti nepotrebnog dupliciranja revizijskog posla (ekonomija)
 - smanjenih prekida rada u revidiranom subjektu
 - poboljšane i povećane revizijske pokrivenosti – vjerojatno će biti sveobuhvatna jer je omogućena procjenom rizika dviju strana
 - ojačane sposobnosti promicanja dobre prakse upravljanja i odgovornosti
 - veće razine svijesti revidiranih subjekata o internoj kontroli i potencijalnim revizijama
 - uzajamne podrške u provedbi preporuka revizije.

Državni revizori trebaju razmotriti više **rizika** kada surađuju s internim revizorima, i to:⁶¹

- Profesionalni integritet, posebno u područjima:
 - objektivnosti i neovisnosti revizora
 - sukoba interesa

⁶⁰ INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 8. i 9.

⁶¹ INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 9.

- 
- **Odgovornost:**
 - smanjenje odgovornosti kada nije jasno tko preuzima odgovornost za probleme kao što je neidentificirana nepravilnost
 - neutemeljeno delegiranje odgovornosti na interne revizore
 - **Primjena standarda:**
 - korištenje različitih profesionalnih standarda koji se odnose na neovisnost ili reviziju
 - podcjenjivanje ograničenja ili restrikcija postavljenih internim revizorima
 - **Sadržaj revizije:**
 - pogrešno tumačenje nalaza ili zaključaka pri korištenju rada interne revizije
 - neutemeljene razlike u zaključcima ili mišljenjima o istoj temi
 - **Kontrola informacija:** preuranjena komunikacija o potencijalnim nalazima trećoj strani
 - **Ovisnost o internoj reviziji:** visoka ovisnost o internim revizorima u pogledu njihovog znanja i razumijevanja revidiranih područja.

Pri odlučivanju o **načinu suradnje** državne i interne revizije razmatraju se očekivane koristi i rizici, kako u slučaju pojedinačnih revizija, tako i u perspektivi dugoročne suradnje. Temeljna pitanja za državne revizore su:⁶²

- U kojoj se mjeri mogu osloniti na rad internih revizora?
- U kojoj mjeri mogu koristiti rad internih revizora za podršku državnim revizorima?
- Jesu li drugi oblici suradnje – osim oslanjanja ili korištenja – primjenjivi, uključujući na primjer izravnu pomoć (engl. *direct assistance*)?

Korištenje rada internih revizora u državnoj reviziji može biti minimalno, srednje ili naprednije, ovisno o ciljevima revizije, kao i o organizacijskim mehanizmima i angažmanima koji postoje. To, međutim, ne znači da se fokus, opseg ili vrijeme državne revizije može smanjiti, ali može imati koristi od dodatnog znanja, potvrde činjenica ili analize podataka. Analiza temeljena na riziku ključna je za pronalaženje odgovarajuće ravnoteže.

Vrijednost i kvaliteta informacija glavna su pitanja koje treba uzeti u obzir pri korištenju rada internih revizora. Kao i u svim drugim aktivnostima, očekivane koristi treba staviti u odnos s troškovima, što je u ovom slučaju radno opterećenje povezano s dodatnom procjenom. Očekuje se da će detaljnija procjena državnih revizora donijeti veće koristi, ali uvijek treba uzeti u obzir rizik neučinkovitosti: ponekad veći napor tima državnih revizora u procjeni funkcije

⁶² INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 9.

interne revizije može donijeti relativno male koristi, posebno ako procjena ne daje dovoljno brzo ključne informacije o kritičnim slabostima.

Uz minimalne troškove, primjerice kada državni revizor provodi „jednokratnu” reviziju subjekta niskog rizika, kao dopunsko ispitivanje za širu temu revizije, razgovor i razmjena informacija mogu biti jedini oblik suradnje koji je potreban. Zapravo, ovaj oblik suradnje se ne razlikuje od komunikacije s drugim stručnjacima subjekta revizije, ali – kao i kod svake aktivnosti povezane s revizijom – zahtijeva revizorov profesionalni skepticizam i profesionalnu prosudbu.

Ako državni revizori žele koristiti izvješće interne revizije za vlastite revizijske svrhe, potrebno je više povjerenja u kvalitetu rada funkcije interne revizije. Prvi korak je stjecanje znanja o postupcima kontrole kvalitete koji se primjenjuju na izvješća interne revizije. Međutim, procjena njihove pouzdanosti, opsega i sadržaja zahtijevat će i procjenu razine neovisnosti funkcije interne revizije. Opseg provjere može se smanjiti ili proširiti, ovisno o potrebama državnih revizora u predmetnoj reviziji i dodatnim saznanjima o funkciji interne revizije subjekta.

Prilikom pregleda funkcije interne revizije, predlaže se da državni revizor obrati posebnu pozornost na rezultate rada interne revizije, program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, odgovornosti, organizacijski položaj, analizu rizika i objektivnost.⁶³

Oslanjanje na rad internih revizora daje državnim revizorima mogućnost da modificiraju prirodu ili vremenski raspored ili smanje opseg revizijskih postupaka koje treba obaviti. Stoga oslanjanje na rad internih revizora može imati značajan utjecaj na opseg i sadržaj državne revizije. Za financijsku reviziju razvijen je dobro uspostavljen model za provjeru mogu li se državni revizori osloniti na rad interne revizije, i to ISSAI 2610 – Korištenje radom internih revizora.

To je korak unaprijed u usporedbi s korištenjem rada internih revizora, ali znači i promjenu općeg pristupa. Uravnoteženje troškova i koristi i dalje ima svoje značenje, ali daje prednost postupcima dobivanja takve razine uvjerenja koja omogućuje državnim revizorima da se oslanjaju na rad internih revizora. U tom kontekstu, važno je da ako rizik značajnog pogrešnog prikazivanja nije nizak, bez obzira na oblik suradnje s internom revizijom, nije vjerojatno da će se smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i eliminirati potrebu da državni revizor neposredno obavlja neke testove.

Revizorski tim državne revizije također mora uzeti u obzir trošak neuspjelog oslanjanja kada se oslanjanje planira, zbog čimbenika kao što su nedostatak osoblja, kompetentnost i izmijenjeni planovi interne revizije. Pri utvrđivanju oslanjanja na internu reviziju, državni revizori se ne fokusiraju samo na vrijednost

⁶³ Prilagođeno prema INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023)* Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 10.

i kvalitetu informacija. Njihov interes uključuje i mogućnost da svoj rad nadopune radom funkcije interne revizije. Obično će se zahtijevati temeljit pregled modela funkcioniranja interne revizije, uključujući ne samo pitanja vezana za kvalitetu izvješća interne revizije već i kapacitete u smislu raspoloživih ljudskih resursa, certifikate i licence potrebne za obavljanje određenih zadataka. U širem smislu, pitanja će se odnositi na znanje, iskustvo i profesionalni razvoj funkcije interne revizije.⁶⁴

Izravna pomoć (engl. *direct assistance*), putem koje interni revizor obavlja neke revizijske aktivnosti pod nadzorom državnog revizora, najprivlačniji je način suradnje za funkciju interne revizije. Ovaj način suradnje ima brojne prednosti za obje strane, uključujući prijenos vještina i informacija o korištenju revizijskih alata.⁶⁵ Ipak, ovaj način suradnje podliježe posebnim nacionalnim propisima u pojedinim državama te je uređen konkretnim i detaljnim zahtjevima koji su navedeni u ISSAI 2610 – Korištenje radom internih revizora.⁶⁶

Prethodno navedeni načini suradnje mogu se unaprijed definirati kroz relevantne pravne okvire ili sporazume. Također je važno da državni revizori započnu suradnju uzimajući u obzir sve kritične čimbenike. Kada vjeruju da će funkcija interne revizije subjekta biti relevantna za njihovu reviziju, državni revizori moraju utvrditi:⁶⁷

- Hoće li i u kojoj mjeri biti korisno koristiti rad interne revizije?
- Koji će od dostupnih načina suradnje biti relevantan?
- Kako će to utjecati na povjerljivost ili kvalitetu, neovisnost revizorskog tima i autoritet njihova rada?

Prema Globalnim standardima interne revizije⁶⁸ koordinirana suradnja može uključivati: usuglašavanje prirode, opsega i vremena planiranog rada, uspostavljanje zajedničkog razumijevanja tehnika, metoda i terminologije uvjerenja, omogućavanje uzajamnog pristupa radnim programima i izvješćima, korištenje informacija menadžmenta o upravljanju rizicima za pružanje zajedničkih procjena rizika, stvaranje zajedničkog registra rizika ili popisa rizika, kombiniranje rezultata za zajedničko izvještavanje (Standard 9.5.).

64 Prilagođeno prema INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 10. i 11.

65 Prilagođeno prema INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 11. i 12.

66 Više o tome: Tušek, Boris (2015) Korištenje radom internih revizora u procesu revizije finansijskih izvještaja prema Međunarodnim revizijskim standardima. U: Peštović, Elma (ur.) Zbornik radova 18. međunarodnog simpozija. Izazovi poslovnog okruženja (str. 215-236). Bosna i Hercegovina, Neum: Udruženje računovođa i revizora Federacije Bosne i Hercegovine.

67 INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 12.

68 Više o tome: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/> Pristupljeno 20. srpnja 2024.

U praktičnom djelovanju, državni i interni revizori mogu birati **područja suradnje** koja su navedena i detaljnije objašnjena u nastavku.⁶⁹

1. Dijeljenje znanja

1.a) *Ad hoc* komunikacija

Ad hoc komunikacija je najčešći i najmanje obvezujući način suradnje. Čak i ako ne postoji šira suradnja, državnim i internim revizorima uvijek može biti korisno komunicirati u vezi s određenim zadatkom, poput razmjene znanja u određenom stručnom području. Interni revizori, kao dio subjekta revizije, obično su obvezni podijeliti sve relevantne informacije. S druge strane, državnim revizorima može biti zakonski zabranjeno dijeljenje informacija primljenih tijekom revizije, što ograničava mogućnosti *ad hoc* komunikacije. Ovisno o zakonskim odredbama koje su na snazi, ovo se ograničenje ponekad može ukloniti (na primjer u slučaju strukturiranih oblika suradnje), na temelju odluke glavnog državnog revizora ili putem međuinstitucionalnog sporazuma.

1.b) Dijeljenje revizijskih izvješća

Razmjena revizijskih izvješća još je jedan čest oblik suradnje internih i državnih revizora. Izvješća s klauzulom o tajnosti obično su iznimka, osim ako nisu uspostavljene neke dodatne procedure. Za razliku od *ad hoc* komunikacije, čini se da je razmjena revizijskih izvješća češća za vrhovne revizorske institucije jer one svoja izvješća obično čine javno dostupnima. Ako zakonski ili interni propisi sprječavaju interne revizore da dijele svoja izvješća, državni revizori mogu preporučiti, u svojim revizijskim izvješćima, ponovno razmatranje tih propisa. Tamo gdje je internim revizorima dopušteno podijeliti svoja izvješća s državnim revizorima, potiče ih se da to čine istodobno sa slanjem izvješća onima koji su zaduženi za upravljanje.

1.c) Pristup radnoj dokumentaciji revizora

Dijeljenje radne dokumentacije revizora prema nahođenju državnih ili internih revizora može pomoći procesu revizije. Državni revizori po definiciji imaju pravo pristupa dokumentaciji revidiranog subjekta, uključujući onu internih revizora – budući da je funkcija interne revizije dio revidiranog subjekta. U slučaju načina izravne pomoći (engl. *direct assistance*), državni revizori dužni su u svoju revizijsku dokumentaciju uključiti radne papire funkcije interne revizije. U nekim jurisdikcijama, interni revizori, kao dio subjekta revizije, mogu pristupiti radnoj dokumentaciji državne revizije. U drugim slučajevima, pristup

⁶⁹ Prilagođeno prema INTOSAI, *Guidance on Cooperation with Internal Auditors* (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards, str. 12-15.

će obično ovisiti o suglasnosti vrhovne revizijske institucije ili revizorskog tima, a može se odobriti samo pod određenim uvjetima. Dvije strane moraju obratiti posebnu pozornost na pitanja povjerljivosti kada otkrivaju revizijske dokumente koji mogu sadržavati osjetljive informacije, na primjer u slučaju forenzičkih istraživanja.

1.d) Redoviti sastanci

Ako se obje strane slažu, državni i interni revizori mogu se redovito sastajati, na primjer tijekom procesa godišnjeg planiranja, u ključnim fazama revizija ili periodički. Na taj se način informiraju o ključnim pitanjima od zajedničkog interesa. Sustavno međusobno komentiranje revizijskih izvješća omogućuje standardiziranu terminologiju te učinkovitije i lakše analize. Da bi redoviti sastanci bili učinkoviti, potrebno je obostrano povjerenje u sigurnost i kvalitetu informacija, u većoj mjeri nego u slučaju *ad hoc* suradnje.

1.e) Zajedničke edukacije

Edukacije u kojima zajedno sudjeluju državni i interni revizori mogu značajno poboljšati komunikaciju između dviju strana, na primjer pružanjem dosljedne terminologije i jedinstvenog razumijevanja pojmova povezanih s revizijom. Na primjer, ažuriranja nacionalnih ili međunarodnih revizijskih i računovodstvenih standarda ili pravnih akata relevantnih za rad vanjskih i unutarnjih revizora mogu biti dobre teme za zajedničku obuku. Posljedično, suradnja može biti učinkovitija i djelotvornija te se stalno unaprjeđivati. Takvi događaji osposobljavanja također se mogu provoditi upućivanjem osoblja ili posuđivanjem osoblja, tj. kroz „edukaciju na radnom mjestu”.

2. Priprema revizije

2.a) Planiranje

U fazi planiranja može se uzeti u obzir nekoliko oblika suradnje između državnih i internih revizora. Jedan od njih je komunikacija revizijskih planova ili strategija koje omogućuju da obje strane budu informirane o temama i idejama za nadolazeće revizije. S druge strane, zajednički sastanci planiranja omogućuju razmjenu mišljenja i detaljniju raspravu o konceptima.

2.b) Edukacija povezana s revizijom

Ad hoc edukacije mogu se organizirati u vezi s određenom revizijom, u cilju upoznavanja struktura ili aktivnosti koje će se revidirati. Takvu edukaciju ili radionice mogu pružiti interni revizori koji su upoznati s pitanjima organizacije subjekta, dok prezentacije i pojašnjenja u vezi sa samom revizijom mogu dati državni revizori.

2.c) Metodologija

Suradnja između državnih i internih revizora u razvoju metodologija, poput korištenja IT audit alata, može dovesti do bolje kvalitete i usporedivih rezultata rada. Takva suradnja može uključivati:

- korištenje određenih aspekata međusobnog rada za određivanje prirode, vremena i opsega revizijskih postupaka koje treba provesti
- obavljanje određenih revizijskih postupaka, kao što je prikupljanje revizijskih dokaza ili podataka testiranja, posebno u stručnim ili tehničkim područjima revidiranog područja
- primjenu novih metodologija ili novonastalih područja znanja gdje bliža suradnja može biti korisna za obje strane.

3. Provođenje revizije

Tijekom samog procesa revizije postoje brojne mogućnosti suradnje između državnih i internih revizora, primjenjive na sve vrste revizija koje se provode u skladu s odgovarajućim ISSAI-jima. U subjektima u kojima angažman državnih i unutarnjih revizora nije ograničen na samo jednu ili nekoliko revizija, dostupno je više mogućnosti. To je često slučaj revizija koje se ponavljaju. Odluka o razini obveze ovisi, u određenoj mjeri, o regulatornim i zakonskim zahtjevima. U mnogim slučajevima to će, međutim, biti određeno procjenom pouzdanosti i kvalitete rada druge strane, kao i mjerama upravljanja rizicima koje su na snazi. U nastavku se nalaze opisi oblika revizije i razina potencijalne suradnje.

3.a) *Ad hoc* revizije

Korištenje međusobnog rada na *ad hoc* osnovi uvijek je moguće u pojedinačnim revizijama. Ova vrsta suradnje nema specifičan karakter i o njoj svaki put pojedinačno odlučuju dvije strane.

3.b) Koordinirane revizije

Strukturirane pojedinačne revizije (jedinствeni koncept revizije na redovitoj i strukturiranoj osnovi): povećano korištenje međusobnog rada; usklađivanje planiranja revizije; rezultati revizija ili njihovih dijelova, ovisno o opsegu suradnje, priopćavaju se svim sudionicima.

Paralelne revizije: koordinacija ne obuhvaća samo planiranje revizije i dijeljenje rezultata već i strogu koordinaciju vremenskog rasporeda zadataka revizije koja omogućuje razmjenu podataka i iskustva u svim fazama revizije.

Usklađivanje funkcije revizije: i državni i interni revizori aktivno pokušavaju povećati partnerstvo u radu revizije; usklađivanje revizijskih kriterija i normi te dijeljenje revizijskih datoteka *online* / u stvarnom vremenu tijekom revizijskog procesa.

Usklađivanje stručne prakse: aktivna suradnja u revizijama vezano za razvoj metodologija i stručne prakse; međusobna podrška u komunikaciji s revidiranim subjektom.

3.c) Izravna pomoć

Tijekom revizije, pod uvjetom da zakonski uvjeti to dopuštaju, državni revizori mogu razmotriti korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći pod vodstvom, nadzorom i pregledom državnog revizora. U praksi se internim revizorima (ili drugim zaposlenicima subjekta revizije) može dodijeliti određeni revizijski ili analitički zadatak koji zahtijeva stručno znanje ili vještine. Druga je mogućnost zadužiti cijeli tim interne revizije za revizijski rad čije rezultate naknadno koriste državni revizori.

4. Odgovornost za revizijske rezultate

Neovisno o vrsti revizije i načinu suradnje, uvijek vrijedi opće pravilo koje navodi ISSAI 2610: državni revizor ima isključivu odgovornost za rezultate revizije predstavljene u revizorskom izvješću ili izražene u revizorskom mišljenju. Odgovornost državnog revizora se ne umanjuje korištenjem rada funkcije interne revizije ili pružanjem izravne pomoći u angažmanu.

REZULTATI ISTRAŽIVANJA O OBLICIMA SURADNJE DRŽAVNIH I INTERNIH REVIZORA

Tijekom listopada 2023. Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (engl. *European Organisation of Supreme Audit Institutions* – EUROSAI) i Europska konfederacija instituta internih revizora (engl. *European Confederation of Internal Audit Institutes* – ECIIA) izdale su izvješće o provedenom anketnom istraživanju odnosa i stupnja suradnje koja trenutno postoji između interne revizije i vrhovnih revizijskih institucija u europskim zemljama. Pomoću provedenog istraživanja identificirane su dobre prakse, potencijalne koristi, kao i moguće prepreke i rizici u pogledu navedene suradnje. Istraživanje je provedeno pomoću dva anketna upitnika, od kojih je jedan poslan zemljama članicama EUROSAI-ja, a drugi zemljama članicama ECIIA-a te su i rezultati analizirani zasebno za svaki anketni upitnik. Najveći broj zemalja članice su obje institucije te su sudjelovale u ispunjavanju oba anketna upitnika.

„Iako između interne revizije i državne revizije postoje očite razlike i jasno definirane uloge, obje revizije dijele zajednički cilj unaprjeđenja upravljanja u javnom sektoru poticanjem transparentnosti u korištenju javnih resursa i relevantne odgovornosti.“⁷⁰

Od ukupnog broja ispitanika (ECIIA), 62 odgovora (48,27 %) dobivena su od ministarstava, 40 odgovora (29,85 %) dobiveno je od agencija, a 32 odgovora (23,88 %) dobivena su od javnih poduzeća. ECIIA upitnik ispunile su ukupno 24 zemlje, od kojih je 13 odgovorilo da njihov subjekt ima kontakt s nacionalnom vrhovnom revizijskom institucijom, a devet da takvog kontakta nema, dok se dvoje nije izjasnilo. S druge strane, od 29 vrhovnih revizijskih institucija koje su sudjelovale u EUROSAI anketnom upitniku, 26 ih je odgovorilo da postoji koordinacija ili suradnja (bilo formalna ili neformalna) između vrhovne revizijske institucije i internih revizora. Prema tome, iako je 54 % internih revizora odgovorilo da postoji nekakav kontakt s vrhovnom revizijskom institucijom, gotovo 90 % vrhovnih revizijskih institucija odgovorilo je da postoji koordinacija ili suradnja. Međutim, postoje razlike u rezultatima dva anketna upitnika po pitanju koordinacije i suradnje, tj. korištenja vrhovnih revizijskih institucija radom internih revizora. Tek 42 % internih revizora je odgovorilo da se vrhovne revizijske institucije koriste radom odjela interne revizije u svojim revizijskim angažmanima.⁷¹ U istraživanju provedenom 2014. taj postotak je bio 38 % pa se može zaključiti da se udio koordinacije i suradnje povećava, iako malim koracima. EUROSAI i ECIIA smatraju da se taj udio može značajno povećati promoviranjem najboljih praksi, dijeljenjem znanja i međusobnim upoznavanjem.⁷² Temeljem dobivenih rezultata istraživanja, EUROSAI zaključuje da je razina zrelosti suradnje internih revizora i vrhovnih revizijskih institucija različita među zemljama. Također, postoje razlike među vrhovnim revizijskim institucijama različitih zemalja u pogledu organizacijskog statusa te relevantnih politika i procedura koje podržavaju koordinaciju.

U kontekstu smjernica na osnovi kojih se suradnja internih revizora i vrhovnih revizijskih institucija ostvaruje, 22 odnosno 76 % vrhovnih revizijskih institucija oslanja se na ISSAI 2610 – Korištenje radom internih revizora, 13 odnosno 45 % vrhovnih revizijskih institucija ima interna pravila (revizijske priručnike, standarde, smjernice, postupke, liste za provjeru itd.), a njih šest ili 21 % primjenjuje nacionalne revizijske standarde.

U pogledu vrste suradnje koja može poboljšati odnos vrhovnih revizijskih institucija i internih revizora utvrđeno je nekoliko ključnih elemenata. Međutim, ispitanici dva anketna upitnika različito su rangirali važnost tih elemenata. Tako je za vrhovne revizijske institucije najvažnije redovno održavanje sastanaka (više od 60 %), dok je za interne revizore to tek na četvrtom mjestu (manje od

⁷⁰ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 8.

⁷¹ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 13.

⁷² A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 15.

40 %). S druge strane, za interne revizore najvažnije je dijeljenje informacija (50 %), dok je vrhovnim revizijskim institucijama to tek na četvrtom mjestu (manje od 50 %). S druge strane, i vrhovnim revizijskim institucijama (gotovo 60 %) i internim revizorima (više od 45 %), revizijska izvješća predstavljaju drugi najvažniji element pomoću kojeg se može poboljšati njihov odnos. Osim navedenih elemenata, ocijenjeni su još i revizijsko planiranje, edukacije i profesionalna razmjena.

Iako su ciljevi interne i eksterne revizije različiti, kooperacija i suradnja između njih može biti korisna za bolji i cjelovitiji pregled, primjerice, određenih revizijskih postupaka, metodologija, revizijske dokumentacije itd.⁷³ Prema rezultatima EUROSAI ankete, koordinacija i suradnja internih revizora i vrhovnih revizijskih institucija je neformalna (72 %), temeljena na internim pravilima vrhovnih revizijskih institucija (55 %), temeljena na regulativi (45 %) ili je temeljena na formalnim sporazumima ili protokolima (38 %).

Sažetak najvažnijih načina koordinacije i suradnje vrhovnih revizijskih institucija i internih revizora prema rezultatima EUROSAI anketnog upitnika prikazan je u nastavku.

■ Načini suradnje vrhovnih revizijskih institucija i internih revizora prema rezultatima EUROSAI-ja (2023.) ■

Način suradnje	Broj vrhovnih revizijskih institucija
Redoviti sastanci između vrhovnih revizijskih institucija i internih revizora	17
Međusobna komunikacija o revizorskim izvješćima (uključujući pisma uprave)	16
Komunikacija o planiranju revizije / strategije revizije	15
Sporazumi za dijeljenje informacija	15
Korištenje određenih aspekata rada jednih i drugih za određivanje prirode, vremenskog okvira i opsega revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti	15
Odobrovanje pristupa revizijskoj dokumentaciji	15
Nadzor provedbe revizijskih preporuka	14
Organiziranje zajedničkih programa obuke i dijeljenje materijala	13
Dijeljenje edukativnih materijala, metodologija i radnih programa revizije	12
Kooperacija u području obuke i procjene sustava internih kontrola	11
Razvoj metodologija	9
Suradnja na određenim revizijskim postupcima, kao što je prikupljanje revizijskih dokaza ili testiranje podataka	6
Upućivanje ili posuđivanje osoblja	5

⁷³ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 20.

Gledajući koristi i rizike koordinacije i suradnje vrhovnih revizijskih institucija i internih revizora, najveći broj vrhovnih revizijskih institucija koji je potvrdio da surađuje s internim revizorima (njih 90 %), također je utvrdio da ima koristi od takve suradnje (njih 26 od 29). Najviše je koristi povezano s načelima obuhvaćenima u INTOSAI – P 12 Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – stvaranje razlika za živote građana, i to:⁷⁴

- Načelo 6: Učinkovito komuniciranje s interesno-utjecajnim skupinama
- Načelo 8: Izgradnja kapaciteta kroz promociju učenja i dijeljenja znanja.

Navedene koristi povezane su i s INTOSAI – P 12 načelom 8 o osiguranju odgovarajuće transparentnosti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija, a prema kojem moraju „upravljati svojim aktivnostima ekonomično, djelotvorno i učinkovito (...)”. Provedenom EUROSAI anketom utvrđena su četiri načina na koja suradnja može poboljšati učinkovitost revizijskog posla, i to:⁷⁵

- bolje razumijevanje rezultata koji proizlaze od rada obje strane i koji mogu utjecati na buduće radne planove i programe (20 vrhovnih revizijskih institucija)
- bolje informiran dijalog o rizicima s kojima se susreće subjekt, a što vodi bolje usmjerenoj reviziji i posljedično korisnijim preporukama (19 vrhovnih revizijskih institucija)
- bolja koordinacija aktivnosti internih i državnih revizora koja je rezultat koordiniranog planiranja i komunikacije (16 vrhovnih revizijskih institucija)
- pročišćeni opseg revizije za vrhovne revizijske institucije i interne revizore (16 vrhovnih revizijskih institucija).

S druge strane, prema rezultatima ECIIA istraživanja, najveće koristi za interne revizore uključuju izbjegavanje nepotrebnog dupliciranja revizijskog posla, promicanje najboljih praksi, dijeljenje znanja i bolje razumijevanje rizika. Glavni rizici suradnje koje su identificirali interni revizori (ECIIA) su:

- pogrešno tumačenje nalaza korištenjem rada drugih
- korištenje različitih profesionalnih standarda (IPPF/ISSAI).

Nadalje, 19 je vrhovnih revizijskih institucija koje surađuju s internim revizorima, a koje su u istraživanju identificirale potencijalne rizike te suradnje. Od svih ponuđenih rizika, njih pet je izdvojeno kao najznačajnijih:⁷⁶

- moguće razlike u zaključcima ili mišljenjima o predmetnom pitanju (14 vrhovnih revizijskih institucija)
- bilo kakvo narušavanje povjerljivosti, neovisnosti i objektivnosti (deset vrhovnih revizijskih institucija)

⁷⁴ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 23.

⁷⁵ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 23.

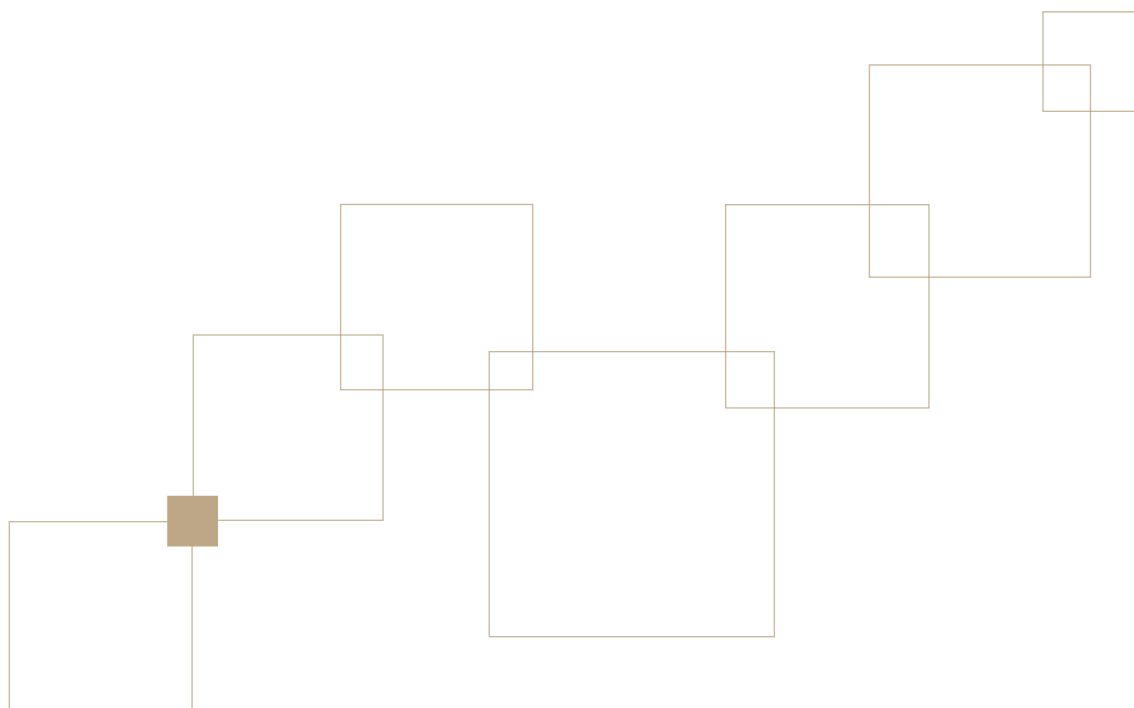
⁷⁶ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 24.

- mogući sukobi interesa bolje koordinacije internih i eksternih revizora koji su rezultat koordiniranog planiranja i komunikacije (devet vrhovnih revizijskih institucija)
- korištenje različitih profesionalnih standarda povezano s neovisnošću ili revizijom (devet vrhovnih revizijskih institucija)
- pogrešno tumačenje zaključaka kada se koriste međusobnim radom (devet vrhovnih revizijskih institucija).

U izvješću je istaknuto da se navedenim rizicima može upravljati na sljedeći način:⁷⁷

- suradnja i dobra komunikacija tijekom revizije
- održavanje sastanaka i rasprave kako bi se izbjeglo pogrešno tumačenje nalaza
- zajednički dokumenti ili pristupi u javnom sektoru.

Osim navedenih načina, vrhovne revizijske institucije u anketi su istaknule i edukaciju internih revizora, konzultacije, dijaloge i rasprave s internim revizorima, godišnje sastanke na kojima bi se raspravljalo o rizicima povezanim s vrhovnim revizijskim institucijama, jasna izvješća koja pripremaju interni revizori, pisane sporazume, pisma ili protokole između internih i državnih revizora, interne procedure vrhovnih revizijskih institucija, višerazinski proces pregleda posla kako bi se smanjio rizik neovisnosti i objektivnosti te potvrđivanje usklađenosti s etičkim standardima koje su potpisale sve strane uključene u angažman.



⁷⁷ A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group, str. 25.

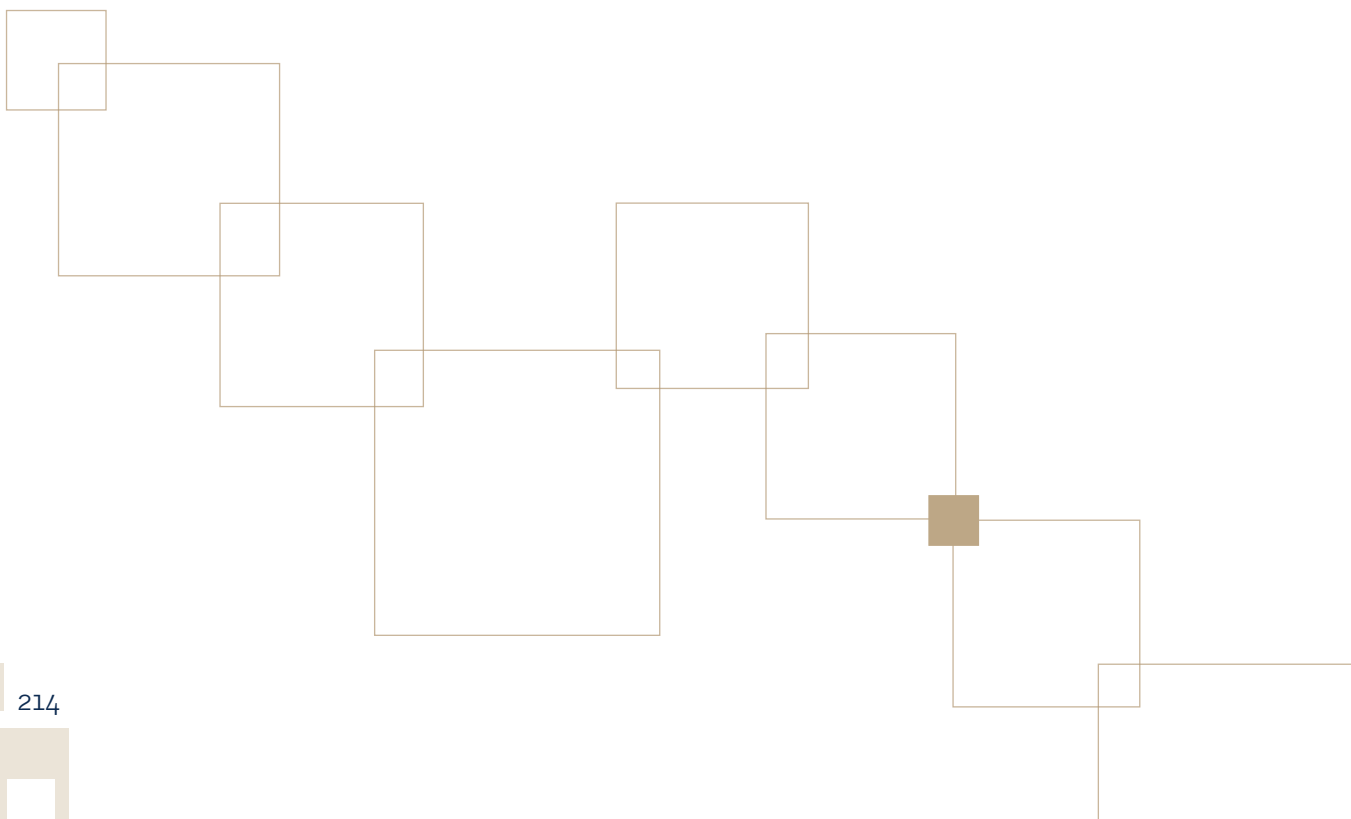


ZAKLJUČAK

Neovisna, objektivna i stručna državna i interna revizije iznimno su važni nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja u javnom sektoru. Posljedica izostanka učinkovitog korporativnog upravljanja u javnom sektoru je veći rizik pružanja neodgovarajuće javne usluge, veći reputacijski rizik i rizik povjerenja javnosti u poslovanje subjekata javnog sektora te dovodi do djelovanja suprotnog načelima sigurnog, stabilnog, etičnog i uspješnog poslovanja u javnom sektoru. Državni i interni revizori pružaju neovisno i objektivno uvjerenje da subjekti javnog sektora obavljaju aktivnosti prema javnosti na učinkovit i djelotvoran način, u skladu sa zakonom te etičkim načelima i pravilima.

Državni i interni revizori trebaju uspostaviti i održavati više oblika međusobne suradnje, povjerenje, komunikaciju, interakciju te razmjenu iskustava, informacija i rezultata rada, uvažavajući pri tome neovisnost i samostalnost u radu te činjenicu da imaju isključivu odgovornost za izraženo vlastito revizijsko mišljenje koja se ne može umanjiti zbog međusobnog oslanjanja i uzajamnog korištenja rezultata revizijskog posla. Uz to, suradnju je potrebno uspostaviti ne samo na razini subjekata javnog sektora nego i u ostalim područjima djelovanja od zajedničkog interesa, kao što su priprema relevantnog zakonodavnog okvira i smjernica za rad te zajedničkih oblika i programa edukacija, kao i razmjena relevantnih informacija.

Suradnja i koordinacija rada državnih i internih revizora sprječava nepotrebno dupliciranje napora te omogućuje djelotvorno korištenje resursa minimizirajući ponavljanje posla. K tome, suradnjom se postiže primjerenost angažmanima uvjerenja te ponavljanje angažmana svodi na najmanju moguću mjeru.



LITERATURA


1. A joint strategic cooperation report (2023) ECIIA & EUROSAI Working Group
2. Akrap, Verica i dr. (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
3. Anderson, Urton i Dahle, J. Andrew (2018) Implementing the International Professional Practices Framework. 4th Edition. USA, Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation
4. Applying the Three Lines Model In the Public Sector (2022) A Joint Paper. Lake Mary, Florida: INTOSAI & IIA
5. Global internal audit standards. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/> Pristupljeno 20. srpnja 2024.
6. INTOSAI, Guidance on Cooperation with Internal Auditors (2023) Poland, Warszawa: The INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards
7. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora. https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf Pristupljeno 20. srpnja 2024.
8. Limska deklaracija. https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf Pristupljeno 19. srpnja 2024.
9. Ministarstvo financija Republike Hrvatske – Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219> Pristupljeno 19. srpnja 2024.
10. Pickett, K. H. S. (2004) The Internal Auditor at Work – A Practical Guide to Everyday Challenges. USA, New Jersey, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
11. Svete, Nada (2012) Oblici suradnje internih i državnih revizora. U: Žager, Lajoš (ur.) Zbornik radova Interna revizija i kontrola. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
12. Tušek, Boris (2015) Korištenje radom internih revizora u procesu revizije financijskih izvještaja prema Međunarodnim revizijskim standardima. U: Peštović, Elma (ur.) Zbornik radova 18. međunarodnog simpozija. Izaзовi poslovnog okruženja. Bosna i Hercegovina, Neum: Udruženje računovođa i revizora Federacije Bosne i Hercegovine
13. Tušek, Boris i dr. (2014) Interna revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
14. Tušek, Boris i Halar, Petra (2018) Funkcija unutarnje revizije kao alat za poboljšanje upravljačke odgovornosti u javnom sektoru. Financije, pravo i porezi 7/2018

15. Tušek, Boris i Halar, Petra (2017) Okvir za oblikovanje, implementaciju i procjenu sustava internih kontrola. Računovodstvo i financije 5/2017
16. Tušek, Boris i Halar, Petra (2022) Specifični aspekti interne revizije u javnom sektoru. Računovodstvo i financije 2/2022
17. Tušek, Boris i Halar, Petra (2018) Uloga funkcije interne revizije u procjenjivanju korporativnog upravljanja institucija javnog sektora. Riznica XIII(4)
18. Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector (2019) IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Public Sector, Altamonte Springs, Florida: The IIA
19. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19
20. Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, Narodne novine 48/13
21. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/15



REVIZIJA I IZVJEŠĆIVANJE (METODOLOGIJA RADA)

Ines Stegić, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Postupci revizije i metodologija rada Državnog ureda za reviziju temelje se na Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI) u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju.¹

ISSAI standardi razlikuju tri glavne vrste revizije javnog sektora: financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti. Državni ured za reviziju obavlja sve navedene vrste revizija.

Financijskom revizijom provjerava se jesu li financijske informacije subjekta revizije iskazane u skladu s pravnim okvirom za financijsko izvještavanje. To se postiže pribavljanjem dostatnih i primjerenih dokaza kako bi se omogućilo izražavanje mišljenja o tome sadrže li financijske informacije značajne netočnosti uslijed prijevare ili pogreške.

Revizijom učinkovitosti ocjenjuje se ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekata revizije u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrshodnosti i ima li prostora za poboljšanja. Učinkovitost se ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzroci odstupanja. Cilj je odgovoriti na ključna revizijska pitanja i dati preporuke za poboljšanja.

Revizijom usklađenosti provjerava se je li predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Također, ocjenjuje se jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama koje subjekt revizije primjenjuje u svom radu. Te mjerodavne podloge mogu obuhvaćati zakone i druge propise, pravila, odluke, politike, kodekse ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika.

Ured obavlja i kombinirane revizije, i to najčešće financijsku reviziju s elementima revizije usklađenosti. U tom slučaju u revizijskom izvješću izražavaju se dva mišljenja: mišljenje o financijskim izvještajima, odnosno mišljenje jesu li financijski izvještaji subjekta revizije sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i mišljenje o usklađenosti predmeta revizije s primjenjivim mjerodavnim podlogama.

Državni ured za reviziju planira i obavlja revizije neovisno i u skladu s godišnjim programom i planom rada kojim su obuhvaćene revizije čija je provedba obvezna, kao i revizije drugih subjekata. Hrvatski sabor može zatražiti uključivanje dodatnih revizija u plan rada Ureda, ali u praksi je to rijetko slučaj.

Državni ured za reviziju obavezan je svake godine obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna te revizije financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača.

¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

Revizije drugih subjekata obuhvaćenih područjem nadležnosti Državnog ureda za reviziju utvrđuju se na temelju kriterija predviđenih Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Ti kriteriji su:

- procjena rizika
- financijska značajnost subjekta revizije
- rezultati prethodne revizije – dano mišljenje
- prikupljene informacije o poslovanju i upravljanju subjekata revizije
- drugi kriteriji koji se utvrđuju unutarnjim aktom Državnog ureda za reviziju (preporuke koje nisu provedene, objave u medijima).

REVIZIJSKI PROCES

Revizija je složen proces koji se djelomično može standardizirati, međutim zajedničko za sve revizije neovisno o subjektu revizije je da se revizija sastoji od četiri faze. Svaka od faza sastoji se od više postupaka, a provedba, opseg i trajanje pojedinih postupaka ovisi o više čimbenika (vrsti, veličini i složenosti revizije, prethodnom poznavanju subjekta, iskustvu revizora i drugim okolnostima).²

■ Faze revizijskog procesa ■

Planiranje revizije	Provedba revizijskih postupaka	Izveščivanje i praćenje provedbe naloga i preporuka
<ul style="list-style-type: none">■ Određivanje uvjeta obavljanja revizije■ Razumijevanje subjekta revizije■ Procjena rizika ili analiza problema■ Razmatranje rizika prijave■ Izrada plana revizije	<ul style="list-style-type: none">■ Obavljanje planiranih revizijskih postupaka i pribavljanje revizijskih dokaza■ Ocjena revizijskih dokaza i donošenje zaključaka	<ul style="list-style-type: none">■ Priprema izvješća na temelju donesenih zaključaka■ Praćenje provedbe naloga i preporuka

² Akrap, Verica i dr. (2022) Državna revizija. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 263.

Revizijski proces sastoji se od četiri međusobno povezane faze:

- planiranja revizije
- provedbe revizijskih postupaka
- izvješćivanja
- praćenja provedbe naloga i preporuka.

Sve faze revizijskog procesa međusobno su povezane tijekom provedbe revizije. Također, ovisno o okolnostima pojedine revizije, određene faze revizije ponekad se mogu obavljati istodobno.

Revizijski proces je osmišljen i koristi se kako bi bili ispunjeni sljedeći ključni zahtjevi:

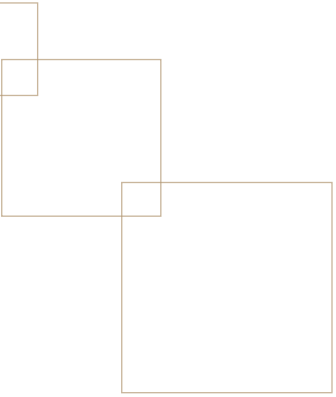
- prikupljanje informacija o subjektu revizije
- procjena rizika i značajnosti
- procjena sustava unutarnjih kontrola
- izrada plana i programa revizije
- prikupljanje dokaza i dokumentiranje rada
- analiza i ocjena dokaza
- donošenje mišljenja/ocjene i revizijsko izvješćivanje
- praćenje provedbe naloga i preporuka.

Obavljanje revizije je složen postupak. Kako bi se postigla odgovarajuća kvaliteta rada, izrađeni su priručnik za financijsku i reviziju usklađenosti te priručnik za reviziju učinkovitosti. Također, izrađuju se i smjernice za revizije određenih grupa subjekata u kojima su detaljnije objašnjeni postupci revizije u vezi s planiranjem i provedbom revizije, izvješćivanjem, praćenjem preporuka te kontrolom kvalitete.

■ PLANIRANJE

Planiranje je faza kojom započinje svaka revizija u kojoj se određuju aktivnosti koje treba provesti tijekom revizije. U skladu s godišnjim programom i planom rada Državnog ureda za reviziju, glavni državni revizor donosi odluku o obavljanju revizije. Revizori planiraju reviziju kako bi se osigurala njezina djelotvorna i učinkovita provedba, određivanjem opsega, vremenskog tijeka i pristupa te praktičnih koraka koje treba poduzeti.³ Priroda i opseg postupaka vezanih za planiranje revizije razlikuju se ovisno o veličini i složenosti subjekta revizije te revizorovom prethodnom iskustvu.

³ ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije. <https://www.revizija.hr/UserDocImages/Dokumenti/ISSAI-200%20-%20Temeljna%20na%C4%8Dela%20financijske%20revizije.pdf?vel=1678642>, točka 31. Pristupljeno 24. lipnja 2024.



U svakoj reviziji revizori trebaju steći razumijevanje subjekta revizije, regulatornog okruženja, unutarnjih kontrola, poslovnih procesa te izvora revizijskih dokaza. ISSAI standardi zahtijevaju pristup reviziji putem procjene rizika. Revizori ocjenjuju rizike različitih nedostataka, odstupanja ili netočnosti koje se mogu javiti u vezi s predmetom revizije. Revizijski postupci usmjeravaju se na područja koja sadrže rizike koji onemogućuju subjekt da postigne svoje ciljeve.

U pojedinačnoj reviziji, u fazi planiranja određuje se opseg revizije, ciljevi i revizijski pristup. Ciljevi se odnose na ono što se revizijom želi postići. Opseg se odnosi na predmet revizije i kriterije koje će revizori koristiti za njegovu ocjenu i izvješćivanje o njemu, a izravno je povezan s ciljevima. Pristupom se opisuje priroda i opseg postupaka koji će se koristiti za prikupljanje revizijskih dokaza. Revizija se planira tako da se revizijski rizik svede na prihvatljivo nisku razinu. Tijekom planiranja članovi revizorskog tima raspoređuju se na određene revizijske poslove i određuju se drugi potrebni resursi.

PROVEDBA REVIZIJSKIH POSTUPAKA



Revizori provode revizijske postupke koji dovode do dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Izbor postupaka ovisi o procjeni rizika. Rad na terenu važan je element revizijskih postupaka. Državni ured za reviziju ima pravo pristupa svim informacijama koje smatra potrebnima za provedbu svojih zadaća.

Vrsta, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka utječu na dokaze koji će se pribaviti. Revizijski dokazi su svi dokumenti ili informacije koje se koriste u reviziji kako bi se odredilo je li predmet revizije u skladu s mjerodavnim kriterijima. Dokazi trebaju biti dostatni (količinski) i primjereni (kvalitativno), odnosno relevantni, valjani i pouzdani, da bi upućenu osobu uvjerali u to da su nalazi razumni. Načini pribavljanja dokaza mogu uključivati preglede, promatranja, ispitivanja, potvrđivanja, ponovne izračune, ponovno izvođenje radnji, analitičke postupke i/ili druge tehnike. S obzirom na to da su postupci revizije rijetko sveobuhvatni, odnosno da se revizijom ne mogu obuhvatiti sve transakcije, svi dokumenti i poslovni događaji subjekta revizije, koristi se metoda uzorka.

Revizori trebaju pregledati revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdili je li predmet revizije revidiran na dostatan i primjeren način, ocijeniti revizijske dokaze i donijeti zaključke, odnosno nalaze o predmetu revizije.

Nalazi se mogu odnositi na točnost i istinitost iskazanih stavki, zakonitost poslovanja, nepravilnosti u poslovanju, pogreške u računovodstvenim iskazima, nepažljivo upravljanje javnim sredstvima, nedostatke u radu unutarnjih kontrola, neprovođenje unutarnjih akata i drugo. Osim nepovoljnih nalaza koji su usmjereni na pogreške ili nepravilnosti koje zahtijevaju ispravke, nalazi mogu

biti i pozitivni kada revizor potvrdi pravilnost poslovanja i ukaže na dobru praksu koju mogu koristiti i druga tijela.

Kako bi se zajamčila točnost nalaza te utemeljenost analiza, subjektu revizije omogućuje se da se očituje na nalaze i preporuke, a ako se ne prihvate argumenti subjekta revizije, razlozi se posebno objašnjavaju.

Državni ured za reviziju u skladu s ISSAI standardima dokumentira svoj rad u obliku potpune i pouzdane evidencije prikupljenih dokaza i provedenih revizorskih postupaka. Za tu svrhu koristi se Informacijski sustav za praćenje tijeka revizije, koji omogućuje dokumentiranje faze planiranja i provedbe revizije te ažuriranje podataka o reviziji i tijeku revizije. Također, koristi se za dokumentiranje dokaza, kontrolu kvalitete rada i izvješća te za postupke provjere provedbe naloga i preporuka.

Dokumentacija se koristi i kao temelj za provjeru kvalitete obavljene revizije. Uspostavljen je sustav kontrole kvalitete koji osigurava rad u skladu s profesionalnim standardima te izradu izvješća visoke kvalitete.

IZVJEŠĆIVANJE

Revizori trebaju sastaviti izvješće o obavljenoj reviziji na temelju provedenih revizijskih postupaka i donesenih zaključaka. Svrha izvješća je informirati subjekt revizije, ali i druge javnosti o rezultatima revizije. Također, svrha izvješća je omogućiti praćenje provedbe naloga i preporuka te poduzimanje korektivnih mjera. Izvješća se sastavljaju tako da budu lako razumljiva, bez nejasnoća ili neodređenosti te cjelovita. Trebaju biti objektivna i poštena te uključivati jedino informacije koje su potkrijepljene dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima. Oblik i sadržaj izvješća ovisit će o vrsti revizije te o rezultatima provedenih revizijskih postupaka.

Državni ured za reviziju objavljuje sljedeća izvješća:

- godišnje izvješće o radu, u kojem se iznose rezultati revizija koje je Državni ured za reviziju obavio u izvještajnom razdoblju i drugih provedenih aktivnosti
- izvješća o financijskim revizijama, revizijama usklađenosti i revizijama učinkovitosti
- izvješća o tematskim revizijama uz koja se istodobno objavljuju pojedinačna izvješća o obavljenoj reviziji i u kojima se iznose rezultati pojedinačnih revizija o određenim temama (primjerice, revizija bolnica ili nacionalnih parkova).

Izvešće o financijskoj reviziji i/ili reviziji usklađenosti sadrži opće podatke o subjektu revizije, ciljeve i područja revizije, kriterije za izražavanje mišljenja, metode i postupke revizije, nalaz i mišljenje o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja te status naloga i preporuka danih u prošlim revizijama.

Izvešće o reviziji učinkovitosti sadrži informacije o reviziji i rezultatima revizije, što obuhvaća ciljeve revizije, odgovore na postavljena revizijska pitanja, subjekte i predmet revizije, kriterije, metodologiju, izvore podataka te nalaze, zaključke i preporuke za subjekte revizije.

Na temelju utvrđenih činjenica, u obavljanju financijske revizije ili revizije usklađenosti daje se mišljenje o financijskim izvještajima, odnosno usklađenosti poslovanja, dok se u obavljanju revizije učinkovitosti daje ocjena je li subjekt revizije provodio projekte i programe te obavljao aktivnosti u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti. Mišljenje mora biti izneseno u standardiziranom obliku.

MIŠLJENJA PREMA ISSAI STANDARDIMA

Mišljenje je sastavni dio izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji i reviziji usklađenosti. U kombiniranoj financijskoj i reviziji usklađenosti izražavaju se dva mišljenja, i to o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja.

Mišljenje je rezultat sveobuhvatnog rada koji obuhvaća procjenu unutarnjih kontrola, ocjenu financijskog položaja i određivanje odstupanja dobivenih revizijskim radom te primjenu stručne prosudbe i kriterija značajnosti kako bi se izrazilo mišljenje u vezi s financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja.

■ Osnovni čimbenici koji utječu na izražavanje mišljenja ■



U skladu s ISSAI standardima, vrste mišljenja su bezuvjetno, uvjetno, nepovoljno i suzdržano.

Bezuovjetno mišljenje izražava se kada su u svim značajnim aspektima financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zakonima i drugim propisima uz dosljednu primjenu prihvaćenih računovodstvenih politika, ako su objavljene sve značajne činjenice u vezi s financijskim izvještajima, a poslovanje obavljano u skladu sa zakonima i drugim propisima.

Uvjetno mišljenje izražava se kada su pogrešni prikazi u financijskim izvješćima značajni, ali ne i prožimajući, odnosno ako se poslovanje u manjoj mjeri nije obavljalo u skladu sa zakonima i drugim propisima. U mišljenju se navode područja u kojima su utvrđene nepravilnosti, a u slučajevima kada je moguće, kvantificiraju se njihovi financijski učinci.

Nepovoljno mišljenje izražava se kada su utvrđene nepravilnosti u financijskim izvještajima i poslovanju značajne i prožimajuće. Takvo mišljenje izražava se kada podaci u financijskim izvještajima nisu iskazani istinito i fer, a poslovanje u velikom dijelu nije obavljeno u skladu sa zakonima i drugim propisima. U mišljenju se navode područja u kojima su utvrđene nepravilnosti, a u slučajevima kada je moguće, kvantificiraju se njihovi financijski učinci.

Suzdržano mišljenje izražava se kada se zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza ne može izraziti drukčije mišljenje. Sadrži opis ograničenja i nejasnoća zbog kojih se mišljenje o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja ne može izraziti.

Za izražavanje mišljenja važnu ulogu ima značajnost koja može biti po vrijednosti, po prirodi i po sadržaju. Prag značajnosti po vrijednosti određuje se u relativnom ili apsolutnom iznosu u odnosu na ukupne prihode i primitke, rashode i izdatke ili vrijednost imovine, dok značajnost po prirodi ili sadržaju ovisi o vrsti poslovnih događaja koji su utjecali na financijske izvještaje ili na usklađenost poslovanja s propisima.

Revizijski postupci ne pružaju apsolutno jamstvo istinitosti ili pouzdanosti informacija u financijskim izvještajima ili drugom predmetu revizijskih postupaka. Ured je obavezan, u skladu s ISSAI standardima, steći razumno uvjerenje jesu li financijski izvještaji kao cjelina sastavljeni bez značajno pogrešnog iskazivanja podataka zbog prijevare ili pogreške te izraziti mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje.

Subjekti revizije imaju odgovornost za pripremu, sastavljanje i objavu financijskih izvještaja, uspostavu unutarnjih kontrola u cilju sastavljanja financijskih izvještaja bez pogrešnog iskazivanja zbog prijevare ili pogreške te namjensko i svrhovito korištenje sredstava i vođenje poslovanja usklađeno sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima.

OCJENE UČINKOVITOSTI PREMA ISSAI STANDARDIMA

Ocjena učinkovitosti sastavni je dio izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti. Kod davanja ocjene polazi se od kriterija u odnosu na koje se ocjenjuje je li subjekt revizije poslovao u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Pri davanju ocjene učinkovitosti uzimaju se u obzir postavljeni ciljevi, revizijom utvrđene činjenice te utvrđeni kriteriji u odnosu na koje se ocjenjuje je li subjekt revizije poslovao u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Ocjene učinkovitosti mogu biti:

- učinkovito
- učinkovito, pri čemu su potrebna određena poboljšanja
- djelomično učinkovito
- neučinkovito.

Ocjena učinkovito daje se ako je subjekt revizije poslovao, odnosno provodio projekte, programe ili aktivnosti, u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Ocjena učinkovito, pri čemu su potrebna određena poboljšanja daje se ako su utvrđeni propusti koji ne utječu bitno na poslovanje subjekta revizije, odnosno provedbu aktivnosti temeljenih na načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Ocjena djelomično učinkovito daje se ako su utvrđene nepravilnosti i propusti koji utječu na uspješno poslovanje subjekta revizije i provedbu aktivnosti te su potrebna značajna poboljšanja.

Ocjena neučinkovito daje se ako su utvrđene nepravilnosti i propusti koji bitno utječu na poslovanje subjekta revizije i provedbu aktivnosti te su potrebna značajnija poboljšanja u radu subjekta revizije, ustrojavanju sustava, provedbi programa, projekata ili aktivnosti, kako bi se provodili u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Subjekti revizije imaju mogućnost očitovati se na nalaze revizije iz nacrtu izvješća o obavljenoj reviziji. U očitovanju, koje se ugrađuje u izvješće o obavljenoj reviziji, subjekt revizije obrazlaže okolnosti, odnosno razloge zbog kojih su se pojedine nepravilnosti dogodile. Ujedno je to prigoda za usuglašavanje eventualnih neslaganja. Ako u propisanom roku subjekt revizije ne dostavi prigovor, izvješće se smatra konačnim. O prigovoru odlučuje glavni državni revizor.



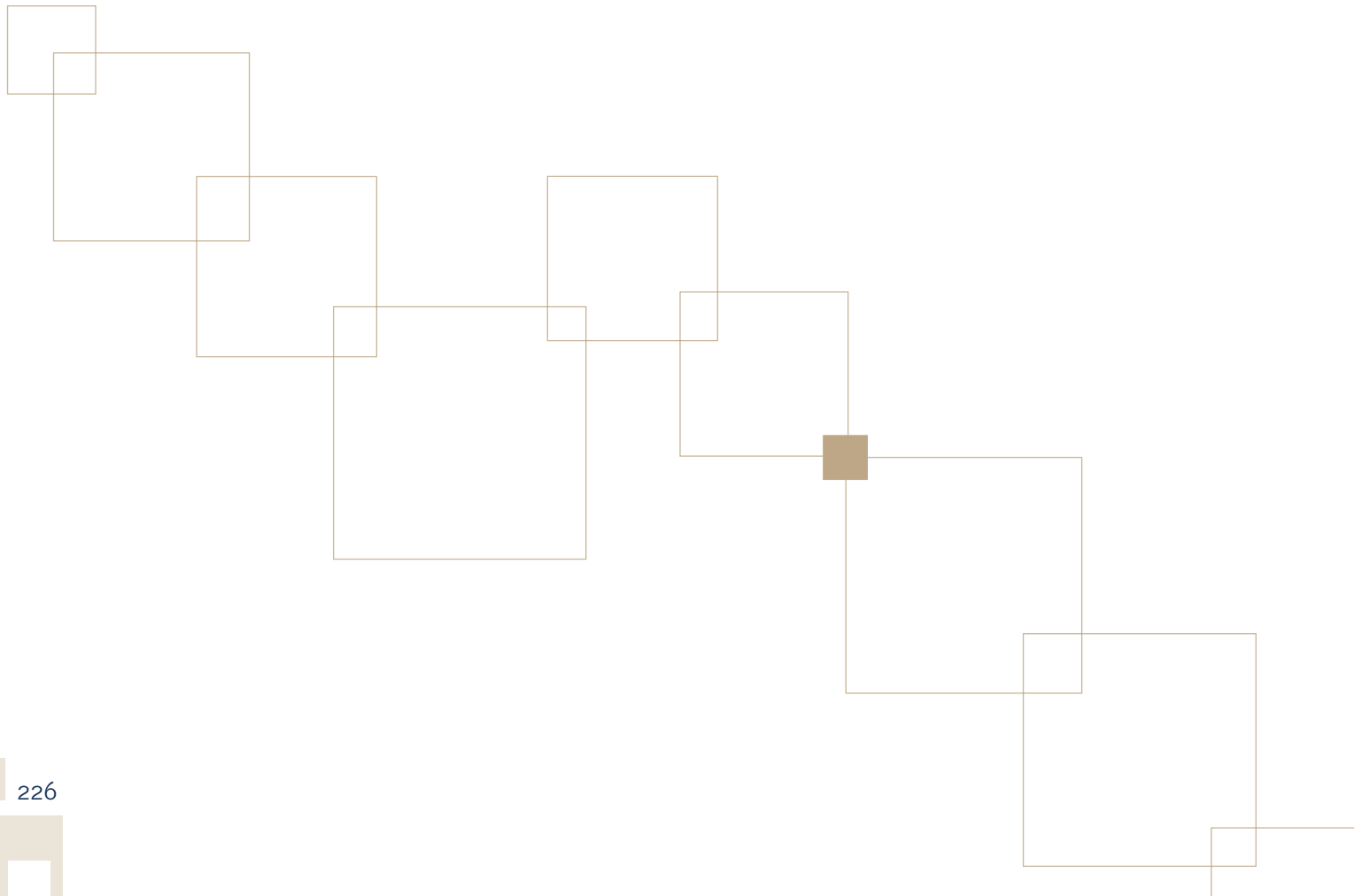
PRAĆENJE PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA

Praćenje provedbe naloga i preporuka može se obavljati tijekom revizije za naloge i preporuke iz izvješća prethodne revizije ili nakon revizije (praćenje otklanjanja nepravilnosti utvrđenih posljednjom revizijom).

Tijekom provedbe revizije prati se ostvarenje naloga i preporuka iz prijašnjih revizija. Odvojeno se navode nalozi i preporuke prema kojima je postupljeno od naloga i preporuka prema kojima nije postupljeno, za koje nadalje vrijedi obveza postupanja.

Drugi način praćenja naloga i preporuka obavlja se naknadno, nakon dostave konačnog izvješća o obavljenoj reviziji. Subjekt revizije se u određenom roku od dobivanja izvješća o obavljenoj reviziji očituje o radnjama koje je proveo na otklanjanju utvrđenih nepravilnosti.

Cilj praćenja danih naloga i preporuka je smanjiti nepravilnosti koje su iskazane u revizijskom izvješću, što u konačnici može poboljšati poslovanje subjekta revizije i utjecati na realnije iskazivanje financijskih izvještaja ili poslovanje u skladu sa zakonima i unutarnjim aktima.



AKTIVNOSTI PROMICANJA REZULTATA RADA



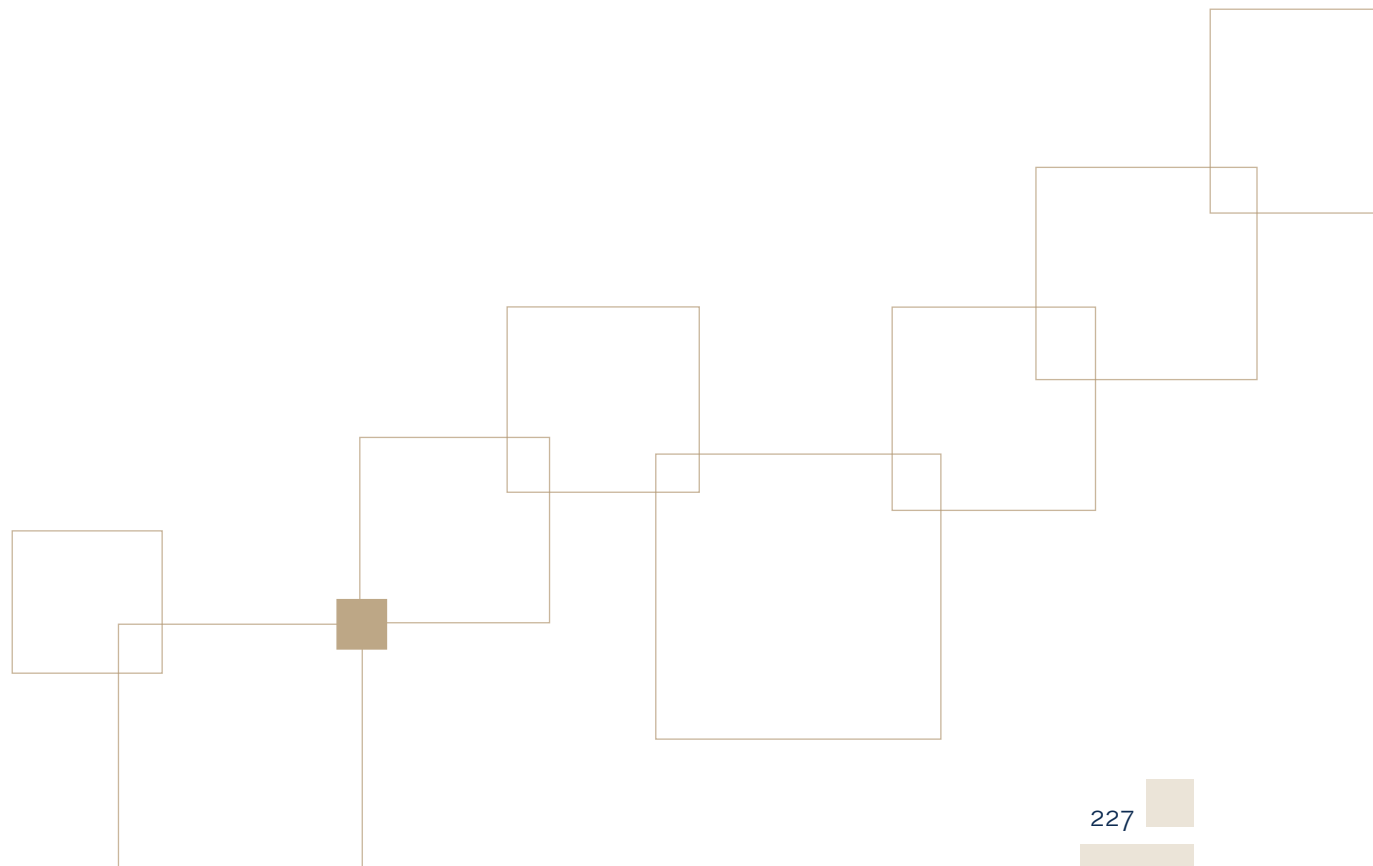
Nakon što sva izvješća o obavljenoj reviziji postanu konačna objavljuju se na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju. Istodobno se objavljuje priopćenje za javnost, organizira *briefing* za medije te se izvješća o obavljenoj reviziji dostavljaju Hrvatskom saboru.

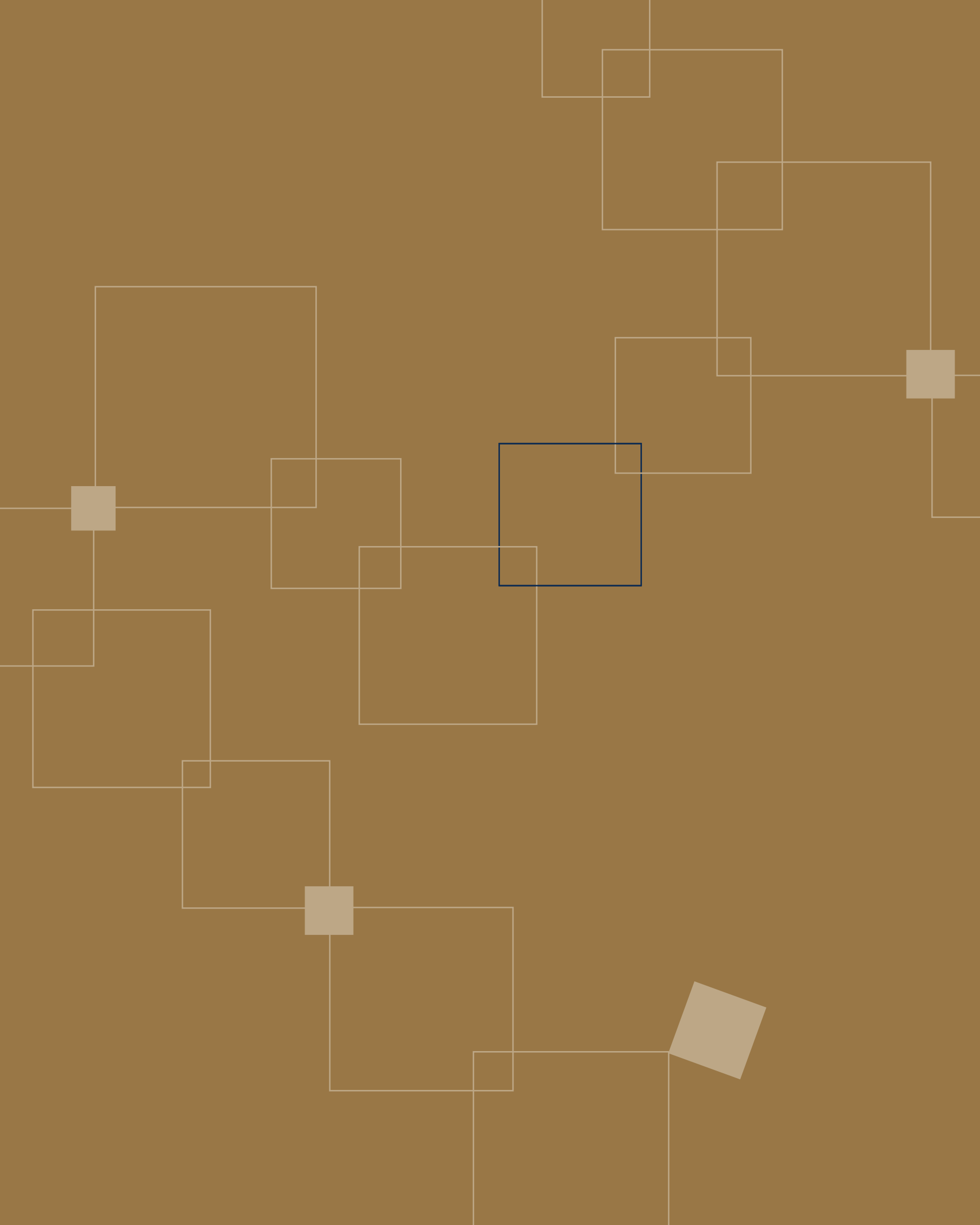
Godišnje izvješće o radu te strateški i godišnji planovi objavljuju se na internetskim stranicama (pri čemu se godišnje izvješće o radu objavljuje tek nakon što se o njemu izvijesti Hrvatski sabor).

Državni ured za reviziju dostavlja Hrvatskom saboru godišnje izvješće o radu, godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna te izvješća o obavljenoj reviziji (u obliku pojedinačnih izvješća ili objedinjenih izvješća o određenoj temi). O izvješćima se raspravlja na sastancima relevantnih odbora i na plenarnim sjednicama Hrvatskog sabora. Prije rasprave o izvješćima o obavljenoj reviziji na sastancima odbora ili na plenarnim sjednicama Hrvatski sabor traži mišljenje Vlade Republike Hrvatske.

Odbor za financije i državni proračun, kao i drugi odbori Hrvatskog sabora, ovisno o temi revizije, raspravljaju o izvješćima o obavljenoj reviziji u prisutnosti glavnoga državnog revizora i predstavnika Državnog ureda za reviziju. Potom relevantni odbor donosi zaključke o izvješću o obavljenoj reviziji.

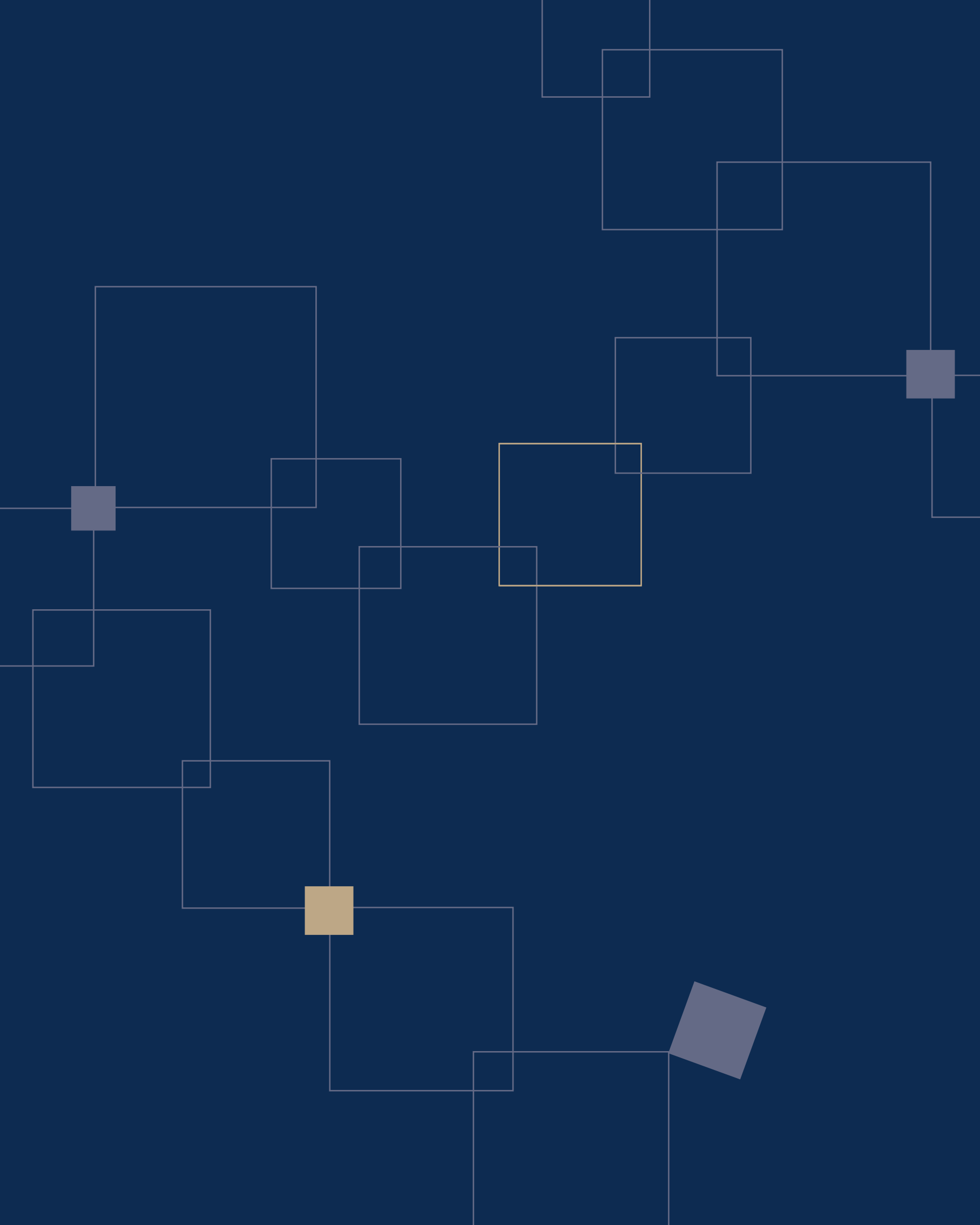
Nakon rasprave na plenarnoj sjednici Hrvatski sabor donosi zaključak koji Vladu Republike Hrvatske obvezuje da u određenom roku razmotri provedbu naloga i preporuka Državnog ureda za reviziju.







REZULTATI RADA U TRIDESETOGODIŠNJEM RAZDOBLJU





PREGLED OBAVLJENIH REVIZIJA OD 1994. DO 2024.

dr. sc. **Nediljka Rogošić**
zamjenica glavnoga državnog revizora

Nada Svete, uviv. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Glavni proizvodi ili rezultati rada Ureda proizlaze iz njegovog temeljnog posla odnosno nadležnosti da obavlja reviziju subjekata javnog sektora. Cilj revizije je dati ocjenu upravljaju li subjekti revizije javnim financijama na pravilan i učinkovit način te ovisno o ocjeni dati naloge i preporuke kako bi se povećala učinkovitost, odnosno ekonomičnost, svrsishodnost i djelotvornost poslovanja te unaprijedila pravilnost poslovanja. Na taj način pokrećemo kvalitativne promjene u poslovanju subjekata revizije i promjene u životu građana. Nekada su te promjene izravne, a ponekad neizravne.

■ Pregled obavljenih revizija od 1994. do 2024. ■

Redni broj	OPIS	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.
1.	Državni proračun, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i lokalnih proračuna	27	44	37	57	46	39	56	35	36	52	42	30	33
2.	Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	306	317	302	363	352	373	289	165	181	209	212	308	339
3.	Trgovačka društva	-	25	42	47	42	58	39	1	5	25	62	53	60
4.	Političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.	Drugi subjekti (neprofitne organizacije, drugi korisnici proračuna i drugi)	-	51	121	180	210	236	235	-	-	73	225	93	124
6.	Pretvorba i privatizacija	-	-	-	-	-	-	-	245	477	288	-	-	-
UKUPNO FINACIJSKIH REVIZIJA (I.)		333	437	502	647	650	706	619	446	699	647	541	484	556
7.	Revizije učinkovitosti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
8.	Revizije usklađenosti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.	Provjera provedbe naloga i preporuka	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10.	Uvidi u financijske izvještaje	203	203	217	195	211	192	277	402	387	361	358	262	237
UKUPNO DRUGIH REVIZIJA (II.)		203	203	217	195	211	192	277	402	387	361	358	262	240
SVEUKUPNO (I.+II.)		536	640	719	842	861	898	896	848	1 086	1 008	899	746	796

Napomena: Izvor podataka su godišnja izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023., a za 2024. prikazuje se planirani broj revizija i provjera provedbe naloga i preporuka.

Kako bi se dobio uvid u rezultate rada Ureda u ovom tridesetogodišnjem razdoblju, odabrano je nekoliko pokazatelja, i to:

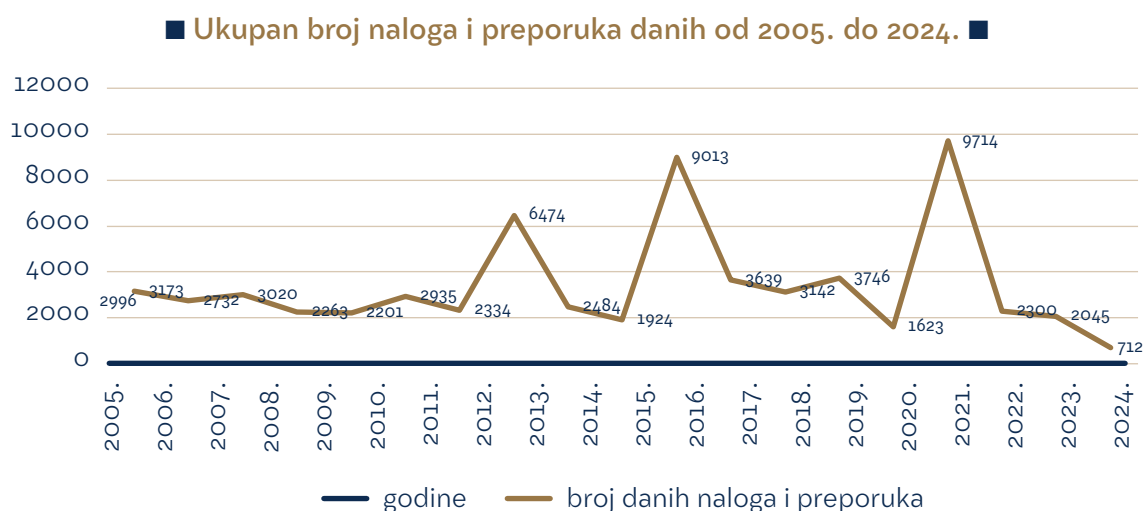
- broj obavljenih revizija, uvida i provjera provedbe naloga i preporuka (dalje u tekstu: revizija)
- broj danih naloga i preporuka
- broj ukupno provedenih naloga i preporuka te
- broj naloga i preporuka za koje je obavljena provjera njihove provedbe.

Podaci o broju obavljenih revizija od 1994. do 2024. daju se u sljedećoj tablici.

2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	2024.	UKUPNO
30	36	25	24	29	30	19	19	29	28	73	50	24	29	20	45	73	1 117
309	277	261	285	135	81	111	86	64	82	71	75	63	70	39	29	18	5 772
60	120	68	55	133	10	-	-	-	-	-	3	20	37	21	17	16	1 019
24	15	15	15	39	43	37	38	46	46	48	51	50	51	58	53	52	681
193	98	75	148	111	105	78	94	71	112	32	63	3	42	26	3	6	2 808
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 010
616	546	444	527	447	269	245	237	210	268	224	242	160	229	164	147	165	12 407
-	1	-	2	21	49	74	36	85	23	104	25	25	21	24	29	23	545
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	7	5	6	22
-	-	-	-	-	-	-	28	20	31	11	49	-	-	94	-	114	347
281	309	2 088	303	0	0	767	141	98	96	212	102	-	-	-	-	-	7 902
281	310	2 088	305	21	49	841	205	203	150	327	176	25	25	125	34	143	8 816
897	856	2 532	832	468	318	1 086	442	413	418	551	418	185	254	289	181	308	21 223

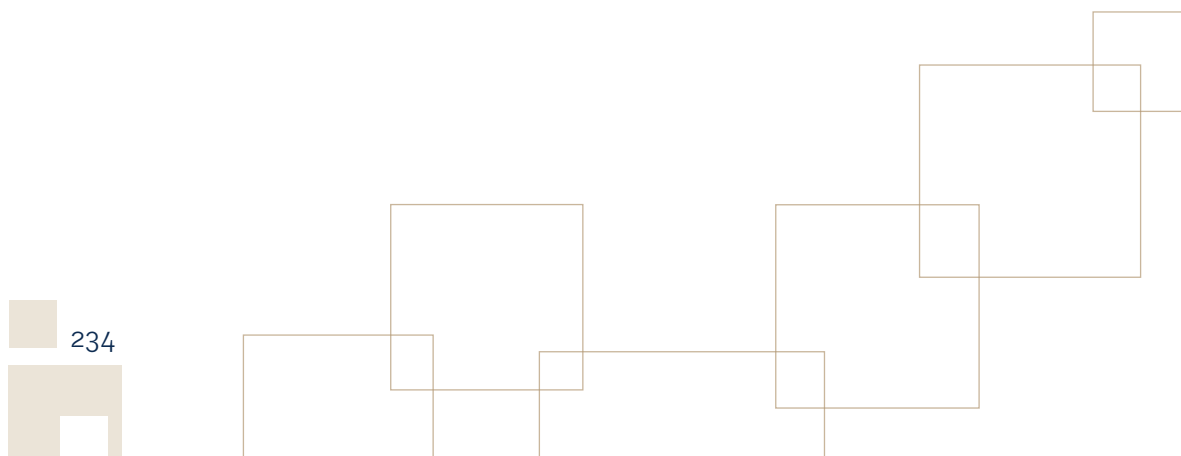
U ovom tridesetogodišnjem razdoblju Ured je ukupno obavio 21 223 revizije. Prosječno je godišnje obavljeno oko 700 revizija. U posljednjih desetak godina povećan je broj obavljenih složenih i zahtjevnih revizija kao što su revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti za koje je potrebno duže vrijeme i veći broj članova revizorskog tima. Uz to, ovakvim revizijama postiže se veći doprinos i pokreću promjene. Istodobno je smanjen broj uvida u financijske izvještaje zbog promjene propisa (od 2011. prestala je obveza obavljanja revizije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave svake godine).

Drugi pokazatelj rezultata rada odnosi se na podatke o nalogima i preporukama. Ured prati statističke podatke o broju danih i provedenih naloga i preporuka te o broju obavljenih provjera provedbe naloga i preporuka od 2005. Ukupan broj naloga i preporuka za svaku godinu od 2005. do 2024. vidljiv je u grafičkom prikazu u nastavku.



U navedenom razdoblju ukupno je subjektima revizije dano **68 470 naloga i preporuka**. Najveći broj naloga i preporuka dan je 2013., 2016. te 2021., kada je revizijama učinkovitosti obuhvaćena većina lokalnih jedinica.


Osim toga, provjerom provedbe naloga i preporuka odnosno provjerom jesu li subjekti revizije poduzeli aktivnosti radi otklanjanja nepravilnosti te unaprjeđenja učinkovitosti poslovanja, obuhvaćeno je **42 623 ili 62,3 %** naloga i preporuka te je utvrđeno da su subjekti revizije proveli **27 663 ili 64,9 %** danih naloga i preporuka.





REVIZIJA PRETVORBE I PRIVATIZACIJE

dr. sc. **Nediljka Rogošić**
zamjenica glavnoga državnog revizora



Početak devedesetih godina prošlog stoljeća Republika Hrvatska je, kao i sva bivša socijalistička društveno planska gospodarstva, prihvatila strategiju privatizacije kao dio ukupne strategije gospodarskog razvoja, koja podrazumijeva povećanje relativnog odnosa privatnog sektora u odnosu na društveni sektor. U prvom redu, misli se na privatizaciju poduzeća¹ koja su poslovala u društvenom vlasništvu, a novonastale prilike tražile su da se, u što je moguće kraćem roku, društveno vlasništvo pretvori u privatno, odnosno da se tadašnja poduzeća preoblikuju u trgovačka društva (dionička društva i društva s ograničenom odgovornošću) koja će imati poznatog vlasnika (privatne subjekte) umjesto države.

Zbog navedenih razloga, donesen je Zakon o društvenom kapitalu (Službeni list SFRJ 84/89 i 46/90)² i Zakon o pretvorbi društvenih poduzeća (Narodne novine 19/91, 45/92, 83/92, 16/93, 94/93, 2/94 i 9/95), a nekoliko godina kasnije i Zakon o privatizaciji (Narodne novine 21/96, 71/97 i 73/00). Navedenim zakonima određen je model i način preoblikovanja tadašnjih društvenih poduzeća u trgovačka društva, a također su postavljeni i osnovni ciljevi privatizacije koji su se trebali ostvariti i odraziti na gospodarsku situaciju u Republici Hrvatskoj.

Nakon što je postupak preoblikovanja većine društvenih poduzeća u trgovačka društva završen, a rezultati tog procesa postali prepoznatljivi, Hrvatski sabor je 3. svibnja 2001. donio Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije (Narodne novine 44/01 i 143/02), koji je stupio na snagu 24. svibnja 2001. Navedenim Zakonom određeno je da je Državni ured za reviziju nadležan za provođenje revizije pretvorbe i privatizacije. Osim toga, određeno je da se revizija pretvorbe i privatizacije bivšeg društvenog i državnog kapitala provodi radi zaštite Ustavom zaštićenih vrednota, ukupnog pravnog poretka, javnog morala te radi davanja ocjene jesu li postignuti ciljevi privatizacije propisani odredbom

1 Prema GUID INTOSAI 5320, Guidance on Performance Audit of Privatisation, privatizacija se odnosi na prijenos javnog vlasništva ili državnih funkcija na privatne subjekte. Privatizacija se često provodi s ciljem da će to rezultirati višom kvalitetom dobara i usluga, nižim troškovima, povećanom učinkovitosti ili poboljšanjima učinkovitosti i odgovornosti upravljanja javnim sektorom. Državna poduzeća su poslovna poduzeća u kojima vlada ili država ima značajnu kontrolu kroz potpuno, većinsko ili značajno manjinsko vlasništvo. Društvena poduzeća mogu biti drugdje poznata kao jedinice javnog sektora ili poduzeća javnog sektora, ali njihova prepoznatljivost uključuje njihovo pravno postojanje, oblik i djelovanje u komercijalnim poslovima i aktivnostima. Društvena poduzeća mogu se osnovati, u različitim stupnjevima, s ciljevima javne politike, ali ih treba razlikovati od subjekata čistog javnog sektora, koji se osnivaju radi postizanja suverenih, socijalnih ili nefinancijskih ciljeva. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Revised-GUID-5320-incorporating-changes.pdf> Pristupljeno 5. lipnja 2024.

2 Prema Zakonu o stavljanju izvan snage propisa Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije iz oblasti financija (Narodne novine 53/91), na snazi od 8. listopada 1991. u članku 1. propisuje: „U Republici Hrvatskoj stavljanju se izvan snage ovi savezni propisi: 1. Zakon o društvenom kapitalu (Službeni list SFRJ, br. 84/89 i 46/90) i drugi propisi.” <https://informator.hr/zakoni/304539-zakon-o-stavljanju-izvan-snage-propisa-socijalisticke-federativne-republike-jugoslavije-iz-oblasti-financija-53-91?id=304539> Pristupljeno 2. svibnja 2024.

članka 1. Zakona o privatizaciji. Svi postupci revizije trebali su se provesti najkasnije do 30. rujna 2006.³

Navedenim propisima u nadležnost Državnog ureda za reviziju stavljen je izazovan zadatak, koji je zahtijevao posebnu pripremu, znanja i vještine državnih revizora te osobitu pažnju i obzir, kao i pristup reviziji kako s obzirom na predmet i subjekte revizije tako i s obzirom na sudionike u procesu pretvorbe i privatizacije. Osim toga, iskustvo u obavljanju takve vrste revizije nisu imale ni druge vrhovne revizijske institucije te se očekivalo da Državni ured za reviziju razvije svoju metodologiju rada u skladu s propisima, ali i Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija.

Državni ured za reviziju je prihvatio nove izazove te u fazi pripreme revizije uspostavio suradnju i prikupio podatke i dokumentaciju od nadležnih državnih institucija. Također, utvrdio je sve subjekte u kojima se obvezno trebala provesti revizija pretvorbe i privatizacije, prema različitim kriterijima, te pripremio metodologiju rada i proveo izobrazbu državnih revizora kako bi se navedeni poslovi završili u zakonom određenom roku. U tablici u nastavku navode se subjekti revizije u kojima se trebala provesti revizija pretvorbe i privatizacije.

■ Broj trgovačkih društava prema različitim kriterijima,
u kojima se trebala provesti revizija pretvorbe i privatizacije ■

Redni broj	Kriterij	Broj društava
1.	trgovačka društva koja je sanirala Vlada Republike Hrvatske ili tijelo osnovano zakonom, odlukom ili drugim aktom Vlade Republike Hrvatske	230
2.	trgovačka društva koja su financirana iz Hrvatskog zavoda za zapošljavanje, Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje i Ministarstva rada i socijalne skrbi	470
3.	trgovačka društva u kojima je provedena kuponska privatizacija	512
4.	trgovačka društva u kojima je izvršena zamjena dionica i davanje dionica na upravljanje	823
5.	trgovačka društva u kojima je izvršen otpis potraživanja na temelju dužničko-vjerovničkog odnosa u prometu i upravljanju dioničkim kapitalom	291
6.	trgovačka društva u kojima je izvršeno otpisivanje potraživanja na temelju neplaćenih poreza i doprinosa	18
UKUPNO		2 344

³ Prema Zakonu o izmjeni Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_09_115_2091.html Pristupljeno 2. svibnja 2024.

Kako su se pojedina trgovačka društva nalazila na popisu po dva ili više kriterija, ukupno je za 1 532 trgovačka društva bila obveza provođenja revizije pretvorbe i privatizacije.

Za trgovačka društva čije su dionice ili udjeli bili predmet kuponske privatizacije, određeno je da će se provesti **revizija procesa kuponske privatizacije**, kao zasebne cjeline u ukupnom procesu privatizacije u Republici Hrvatskoj. Na isti način je planirano provođenje i **revizije postupka zamjene dionica i dionica danih na upravljanje**.

Prema odredbi članka 3. stavka 2. Zakona, planirana je revizija i u pravnim osobama koje su pravni sljednici pravnih osoba, što se trebalo utvrditi tijekom revizije matičnih društava ili nakon dovršetka procesa revizije.

DEFINICIJA REVIZIJE PRETVORBE I PRIVATIZACIJE

Državni ured za reviziju obavio je reviziju pretvorbe i privatizacije na temelju Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine 49/03 – pročišćeni tekst) i Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije na način i u rokovima utvrđenim navedenim propisima. Navedenim propisima dane su definicije pojma revizija pretvorbe i privatizacije te subjekti revizije u širem smislu, dok su subjekti revizije u užem smislu utvrđeni na temelju različitih kriterija.

Prema Zakonu o državnoj reviziji, revizija pretvorbe i privatizacije podrazumijevala je ispitivanje dokumenata, odluka, poslovnih knjiga, ugovora ili akata na temelju kojih je obavljena pretvorba i privatizacija te druge dokumentacije potrebne radi utvrđivanja je li u postupku pretvorbe i privatizacije došlo do povrede odredbi Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća, Zakona o privatizaciji, Zakona o društvenom kapitalu ili posebnih zakona.

Prema Zakonu o reviziji pretvorbe i privatizacije, revizija pretvorbe i privatizacije je podrazumijevala ispitivanje dokumenata, isprava, privatnih novčanih i imovinskih transakcija, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja prava, obveza i odgovornosti odgovornih osoba s javnim ovlastima, njihovih ugovornih strana i drugih osoba s kojima su zajednički djelovali, uključujući i pravne sljednike pravnih osoba, sudionika u pretvorbi i privatizaciji.

OSNOVNI POSTUPCI REVIZIJE I KRITERIJI ZA OCJENU POSTUPAKA PRETVORBE I PRIVATIZACIJE

Postupci revizije pretvorbe i privatizacije određeni su Zakonom o reviziji pretvorbe i privatizacije, Zakonom o državnoj reviziji, INTOSAI revizijskim standardima (Narodne novine 93/94), Kodeksom profesionalne etike državnih revizora i drugim propisima koji uređuju pravila i metodologiju rada državne revizije.

Zaključkom Hrvatskog sabora iz lipnja 2002., određena je veličina poduzeća prije pretvorbe (prema vrijednosti temeljnog kapitala, iznosu ukupnih prihoda te broju zaposlenika) kao osnovni kriterij kojeg se Državni ured za reviziju trebao pridržavati pri izboru redosljeda subjekata revizije.

Kriteriji za ocjenu postupaka pretvorbe i privatizacije određeni su Zakonom o pretvorbi društvenih poduzeća, Zakonom o privatizaciji te drugim propisima. Pri utvrđivanju kriterija za ocjenu postupaka pretvorbe i privatizacije korištena je dokumentacija koju su društvena poduzeća bila obvezna dostaviti Agenciji Republike Hrvatske za restrukturiranje i razvoj, u skladu s odredbama članka 11. Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća.

To su sljedeći dokumenti:

- odluka o pretvorbi društvenog poduzeća
- elaborat o procjeni vrijednosti društvenog poduzeća
- program pretvorbe
- razvojni program
- osnovni podaci o društvenom poduzeću
- dokazi o pravu vlasništva ili pravu korištenja nekretnina
- izvještaj Službe društvenog knjigovodstva o realnosti podataka iskazanih u financijskim izvještajima za godinu koja prethodi godini u kojoj se obavlja procjena vrijednosti poduzeća te
- druga dokumentacija koja se odnosila na pretvorbu i privatizaciju pojedinog društvenog poduzeća.

Uz spomenutu dokumentaciju, važan akt za ocjenu postupaka pretvorbe i privatizacije bile su i potvrde ili rješenja Agencije, kojima se društvenom poduzeću dala suglasnost na namjeravanu pretvorbu.

REZULTATI REVIZIJE PRETVORBE I PRIVATIZACIJE

Od početka primjene Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije, odnosno od svibnja 2001. do rujna 2004. revizijom je obuhvaćeno 1 556 društvenih poduzeća.

Obavljene su sljedeće revizije:

- revizija pretvorbe i privatizacije u 1 006 društvenih poduzeća (prema zahtjevima ovlaštenika iz članka 11. Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije ili prema odredbama članaka 6. i 7. istog Zakona)
- revizija procesa kuponske privatizacije (obuhvaćeno je 471 društvo, od kojih za 276 nije podnesen zahtjev za reviziju, odnosno za koje nema neke druge zakonske osnove za provedbu revizije pretvorbe i privatizacije)
- revizija procesa zamjena dionica između Hrvatskog fonda za privatizaciju, mirovinskih fondova i drugih pravnih i fizičkih osoba koje su sudjelovale u zamjenama dionica u cilju poboljšanja kvalitete portfelja svakog pojedinog sudionika u zamjenama (obuhvaćeno je 770 društava, od kojih za 274 nije podnesen zahtjev za reviziju, odnosno za koje nema neke druge zakonske osnove za provedbu revizije pretvorbe i privatizacije)
- revizija postupka davanja dionica ili udjela na upravljanje (obuhvaćeno je 28 društava)
- revizija postupaka prodaje dionica i udjela iz portfelja fondova mirovinskog i invalidskog osiguranja (obuhvaćene su 572 transakcije prodaje dionica ili udjela koje se odnose na 498 trgovačkih društava) te
- revizija postupaka prodaje dionica i udjela iz portfelja Hrvatskog fonda za privatizaciju.

(neka društvena poduzeća obuhvaćena su kroz više revizijskih aktivnosti)

Revizijom je provjereno je li u postupku pretvorbe i privatizacije došlo do povrede odredbi Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća, Zakona o privatizaciji, Zakona o društvenom kapitalu ili posebnih zakona. Na temelju provjerenih činjenica utvrđene su značajne nepravilnosti koje su opisane u svakom pojedinom izvješću o obavljenoj reviziji.⁴

⁴ Sva izvješća o obavljenoj reviziji pretvorbe i privatizacije, kao i objedinjena izvješća za svako izvještajno razdoblje objavljena su na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju: <https://www.revizija.hr/izvjescia/10?IzvjesciaSrch=1&pojamlzvjescie=&godinalD=786>.

Značajnije nepravilnosti

Revizijom je utvrđeno 1 936 nepravilnosti koje su se odnosile na pretvorbu i privatizaciju, kuponsku privatizaciju, zamjenu dionica i poslovanje trgovačkih društava nastalih pretvorbom te na prodaju dionica i udjela iz portfelja fondova mirovinskog i invalidskog osiguranja. O utvrđenim nepravilnostima obaviještena su nadležna tijela Republike Hrvatske u skladu s propisima.

Osim toga, revizijom je utvrđena vrijednost imovine i imovina koja nije uključena u procijenjenu vrijednost društvenih poduzeća, koju bez naknade koriste trgovačka društva nastala pretvorbom. **Revizijom pretvorbe i privatizacije 164 društva utvrđeno je da u procijenjenu vrijednost poduzeća nije uključena imovina procijenjene vrijednosti od 965.052.134,49 DEM te 2 774 577 m² površine zemljišta i 89 265,97 m² površine građevinskih objekata, koje nije procijenjeno.**

Navedena imovina prema odredbama članka 47. Zakona o privatizaciji pripada Hrvatskom fondu za privatizaciju. Naime, spomenutom odredbom je određeno da se dionice, udjeli, stvari i prava koji nisu procijenjeni u vrijednosti društvenog kapitala pravne osobe na temelju Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća, prenose Hrvatskom fondu za privatizaciju, ako ne postoje razlozi za obnovu postupka, odnosno ako prijenos ne utječe na postojeću tehnološku cjelinu.

Državni ured za reviziju o tome je izvijestio Hrvatski fond za privatizaciju, koji je u skladu s odredbama članka 47. Zakona o privatizaciji trebao poduzeti radnje za rješavanje statusa imovine koja nije uključena u procijenjenu vrijednost poduzeća.

Od utvrđenih nepravilnosti 271 je imala obilježja kaznenog djela, 237 obilježja prekršaja, a deset privrednog prijestupa. Za nepravilnosti za koje se osnovano sumnjalo da imaju obilježja kaznenog djela drugi subjekti podnijeli su 93 prijave nadležnim tijelima, a Državni ured za reviziju podnio je 71 kaznenu prijavu i 107 kaznenih prijava u obliku izvješća.

Jedan od važnijih rezultata revizije odnosio se na utvrđenu značajnu vrijednost imovine koja nije unesena u temeljni kapital trgovačkih društava preoblikovanih u vrijeme pretvorbe i privatizacije jer nije bila uključena u procijenjenu vrijednost društvenih poduzeća.

■ **Vrijednost imovine koja nije uključena u procjenu vrijednosti poduzeća ili je uključena u iznosu manjem od stvarno procijenjene vrijednosti i precijenjene obveze** ■

u DEM

Redni broj	Opis	Vrijednost imovine koja nije uključena u procijenjenu vrijednost poduzeća	Uključena imovina, ali manje procijenjene vrijednosti	Revalorizacija otplaćenih kredita odnosno precijenjene obveze	Ukupno
1.	zemljište	263.866.783,18	63.125.259,63	0,00	326.992.042,81
2.	građevinski objekti	28.437.179,80	1.548.275,00	0,00	29.985.454,80
3.	potraživanja	26.728.197,08	19.598.861,80	0,00	46.327.058,88
4.	druga imovina	165.708.074,43	40.047.634,57	0,00	205.755.709,00
5.	obveze	0,00	0,00	355.991.869,00	355.991.869,00
UKUPNO		484.740.234,49	124.320.031,00	355.991.869,00	965.052.134,49

U procjenu vrijednosti poduzeća nije uključena imovina u vrijednosti od 484.740.234,49 DEM. Od toga se na procijenjenu vrijednost zemljišta odnosi 263.866.783,18 DEM, građevinskih objekata 28.437.179,80 DEM, potraživanja 26.728.197,08 DEM te druge imovine 165.708.074,43 DEM. Procijenjena vrijednost druge imovine odnosi se na procjenu vrijednosti opreme, zaliha i postrojenja. Manje procijenjena vrijednost imovine uključene u procjenu vrijednosti poduzeća iznosi 124.320.031,00 DEM. Također, nerealno su iskazane obveze za revalorizirane kredite u iznosu od 355.991.869,00 DEM, što je umanjilo procijenjenu vrijednost poduzeća za navedeni iznos.

Za dio imovine koja nije procijenjena i nije uključena u procjenu vrijednosti poduzeća nisu poznate cijene te navedena imovina nije procijenjena. To se odnosi na zemljište površine 2 774 577 m² i objekte površine 89 265,97 m².

Osim toga, kao rezultat revizije treba istaknuti činjenicu da je Ured dao mišljenje kojim je **potvrđena ispravnost provedene pretvorbe i privatizacije za 75 subjekata** kod kojih nisu utvrđene nepravilnosti u postupcima pretvorbe i privatizacije, odnosno za koje je utvrđeno da je pretvorba i privatizacija provedena u skladu sa zakonima i drugim propisima.

Nadalje, revizijom pretvorbe i privatizacije bilo je predviđeno davanje ocjene jesu li ostvareni ciljevi utvrđeni člankom 1. Zakona o privatizaciji koji se odnose na brži gospodarski rast, očuvanje produktivne zaposlenosti, tehnološku modernizaciju, unošenje novih, modernih i učinkovitih metoda i vještina menadžmenta i druge ciljeve.

Na temelju analiza podataka prikupljenih tijekom revizije, ocijenjeno je da procesom pretvorbe i privatizacije u većini slučajeva nisu ostvareni navedeni ciljevi. Ocjena se temelji na sljedećim činjenicama: vrijednost kapitala analiziranih društava u vrijeme obavljanja revizije manja je za 16,01 % u odnosu na vrijednost kapitala u vrijeme pretvorbe, smanjen je ukupni broj zaposlenika

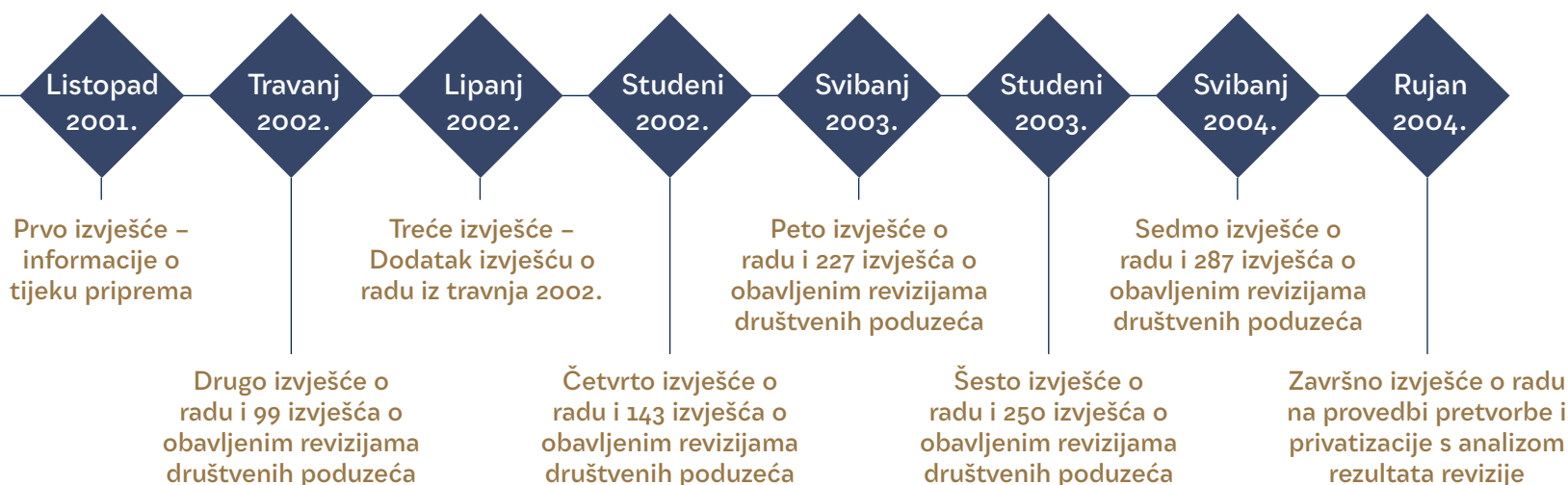
za 60,9 %, nad 22,17 % društava je otvoren stečajni postupak, a razvojni program nije ostvarilo 64,01 % društava.

IZVJEŠTAVANJE HRVATSKOG SABORA I ŠIRE JAVNOSTI

Prema odredbi članka 10. Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije, Državni ured za reviziju bio je obavezan svakih šest mjeseci Hrvatskom saboru podnijeti izvješće o svom radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije, a nakon provedene rasprave na prikladan način preko elektroničkih medija i tiska izvještavati javnost o provedenoj reviziji pretvorbe odnosno privatizacije.

Od sredine 2001. do rujna 2004. Hrvatskom saboru je dostavljeno osam izvješća o radu Državnog ureda za reviziju na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije, a u njihovom prilogu su se nalazila sva pojedinačna izvješća o obavljenim revizijama u šestomjesečnom razdoblju.

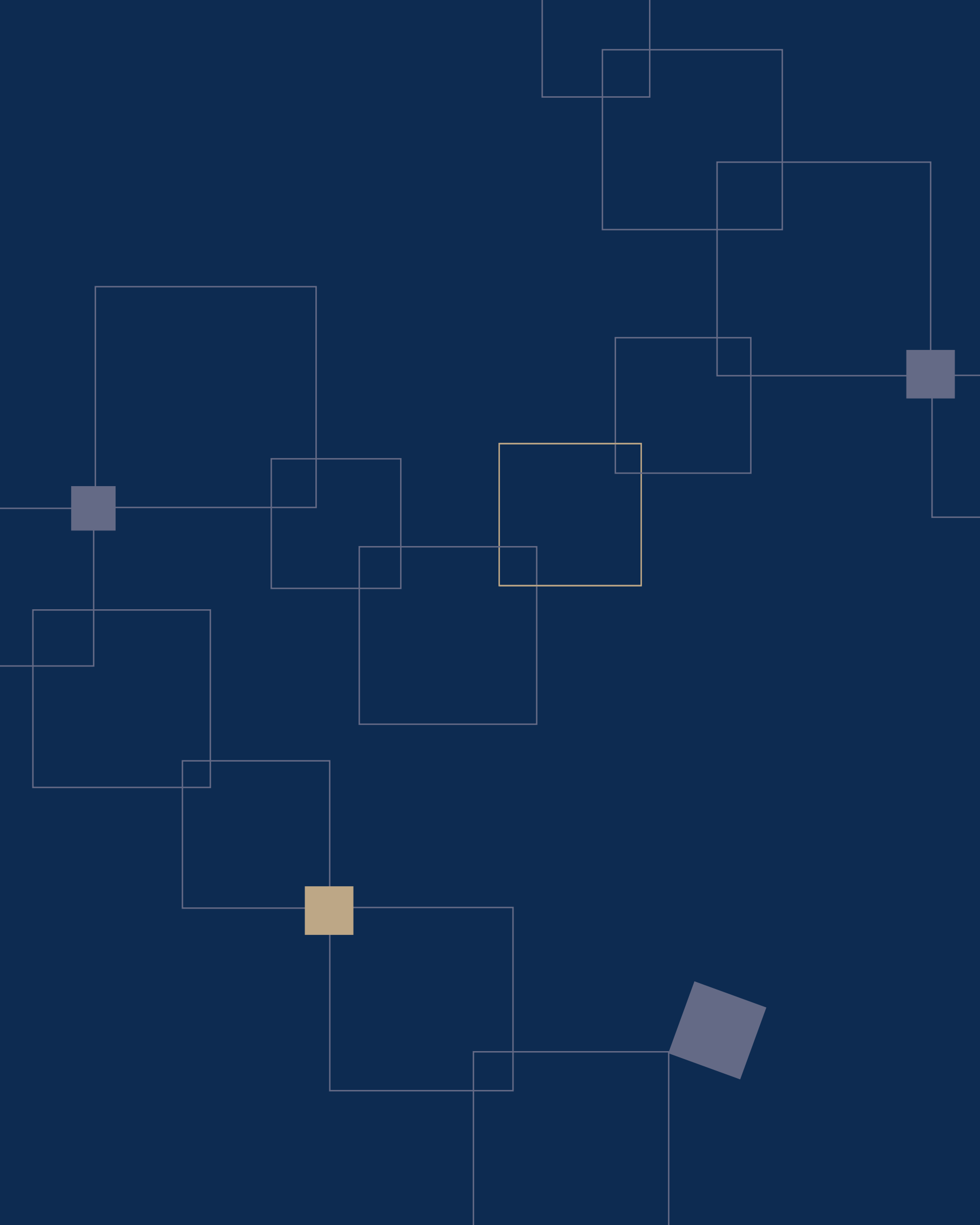
■ Dinamika i broj dostavljenih izvješća o obavljenoj reviziji Hrvatskom saboru ■



Napomena: Sveukupno je Hrvatskom saboru dostavljeno 1 010 izvješća.

Osim revizije pretvorbe i privatizacije društvenih poduzeća u sedmom izvještajnom razdoblju, Hrvatskom saboru je dostavljeno i izvješće o reviziji prodaje dionica i udjela iz portfelja Hrvatskog fonda za privatizaciju. Također, informacije o utvrđenim nepravilnostima koje ukazuju na moguća kaznena djela i prekršaje, kao i izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije dostavljena su Državnom odvjetništvu u skladu s odredbama Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije.

Podnošenjem završnog Izvješća o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije i izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije, Državni ured za reviziju završio je postupak revizije pretvorbe i privatizacije društvenih poduzeća u skladu s odredbama Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije.





FINANCIJSKA REVIZIJA

Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Prema ISSAI 100 – Temeljnim načelima revizije javnog sektora, vrhovne revizijske institucije obično provode tri vrste revizija: financijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinkovitosti. Za svaku vrstu revizije usvojena su posebna načela i standardi. Osim navedenih glavnih vrsta revizije, vrhovne revizijske institucije mogu obavljati tzv. kombinirane revizije, koje obuhvaćaju elemente dviju ili više vrsta revizije. Tako vrhovne revizijske institucije mogu kombinirati financijsku reviziju s elementima revizije usklađenosti i/ili revizije učinkovitosti, a u tom slučaju primjenjuju se odgovarajući standardi za tu vrstu revizije.

Financijska revizija je provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom¹.

Financijska revizija usmjerena je na utvrđivanje jesu li financijske informacije subjekta revizije prikazane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i zakonodavnim okvirom. To se postiže pribavljanjem dostatnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji omogućuju revizoru da izrazi mišljenje o tome sadrže li financijske informacije značajne pogreške uslijed prijevare ili pogreške.²

Obavljanjem financijske revizije provjerava se pouzdanost financijskih izvještaja, čime se povećava stupanj povjerenja korisnika u financijske izvještaje te na taj način vrhovne revizijske institucije djeluju u javnom interesu i pridonose odgovornijem upravljanju javnim sredstvima.

Ciljevi financijske revizije subjekata javnog sektora često su i širi od izražavanja mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Obuhvatom revizije mogu biti predviđeni dodatni ciljevi koji su od jednake važnosti za mišljenje o financijskim izvještajima. Ti dodatni ciljevi mogu uključivati, primjerice, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima. Na temelju obavljene revizije o tome pridržava li se subjekt revizije zakona i drugih propisa ili unutarnjih akata koji su određeni kao kriterij za ocjenu, izražava se posebno mišljenje o reviziji usklađenosti.

Prema metodologiji rada Državnog ureda za reviziju, **financijska revizija obuhvaća reviziju financijskih izvještaja i reviziju usklađenosti poslovanja.**

Predmet financijske revizije su godišnji financijski izvještaji subjekta revizije i usklađenost poslovanja subjekta sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje. Revizijom usklađenosti poslovanja u pravilu su obuhvaćena sljedeća područja: djelokrug i unutarnje ustrojstvo, sustav unutarnjih kontrola, planiranje i izvršenje proračuna/plana, prihodi

¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (članak 8.)

² ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (t. 22.). <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=100-129> ISSAI Pristupljeno 26. kolovoza 2024.

i primici, rashodi i izdaci, imovina, obveze, vlastiti izvori, programi i projekti te javna nabava.

Kriteriji za ocjenu predmeta revizije su poredbena mjerila koja se koriste za ocjenu ili mjerenje predmeta revizije. Posebno se određuju kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i posebno kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja.

Kriteriji koji se koriste pri provjeri pouzdanosti i točnosti podataka u financijskim izvještajima u pravilu se temelje na okviru financijskog izvještavanja kojim se koristi subjekt revizije kod sastavljanja financijskih izvještaja, a može se raditi o Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI), Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI), Zakonu o proračunu ili drugim zakonima koji se odnose na financijsko izvještavanje u javnom sektoru, ovisno o subjektu revizije.

Kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja mogu biti svi zakoni i propisi bitni za predmetnu problematiku. Koji se zakoni i drugi propisi ili unutarnji akti primjenjuju u svakom od područja obuhvaćenih revizijom, ovisi o djelatnosti koju obavlja subjekt revizije i revizijskom cilju.

Ciljevi financijske revizije su:

- provjeriti istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja
- provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje
- provjeriti provedbu naloga i preporuka iz prošlih revizija
- provjeriti druge aktivnosti u vezi s poslovanjem subjekta revizije.

Ovisno o vrsti subjekta mogu se odrediti i drugi ciljevi revizije.

Kako bi prikupio revizijske dokaze koji služe kao podloga za oblikovanje mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, državni revizori primjenjuju planirane revizijske **metode i postupke**. U fazi planiranja revizije proučavaju i analiziraju pravnu regulativu te dokumentaciju i informacije o poslovanju subjekta revizije. Radi određivanja revizijskog pristupa ocjenjuje se funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola, a u cilju utvrđivanja područja rizika uspoređuju se podaci iskazani u financijskim izvještajima s podacima iz prethodnog razdoblja i s podacima iz proračuna/plana, koriste se objave u elektroničkim medijima, tisku te na internetskim stranicama subjekta revizije. Provjeravaju se poslovne knjige i knjigovodstvene isprave koje služe kao dokaz o nastalim poslovnim događajima te dosljednost primjene zakona, drugih propisa i unutarnjih akata. Za izračun i analizu značajnih pokazatelja, omjera i trendova primjenjuju se odgovarajući analitički postupci.

Na temelju revizijom utvrđenih činjenica za svaki subjekt revizije sastavlja se *izvješće o obavljenoj reviziji*. Svrha izvješća je informirati subjekt revizije, ali i druge javnosti o rezultatima revizije. U izvješću se, među ostalim, opisuju

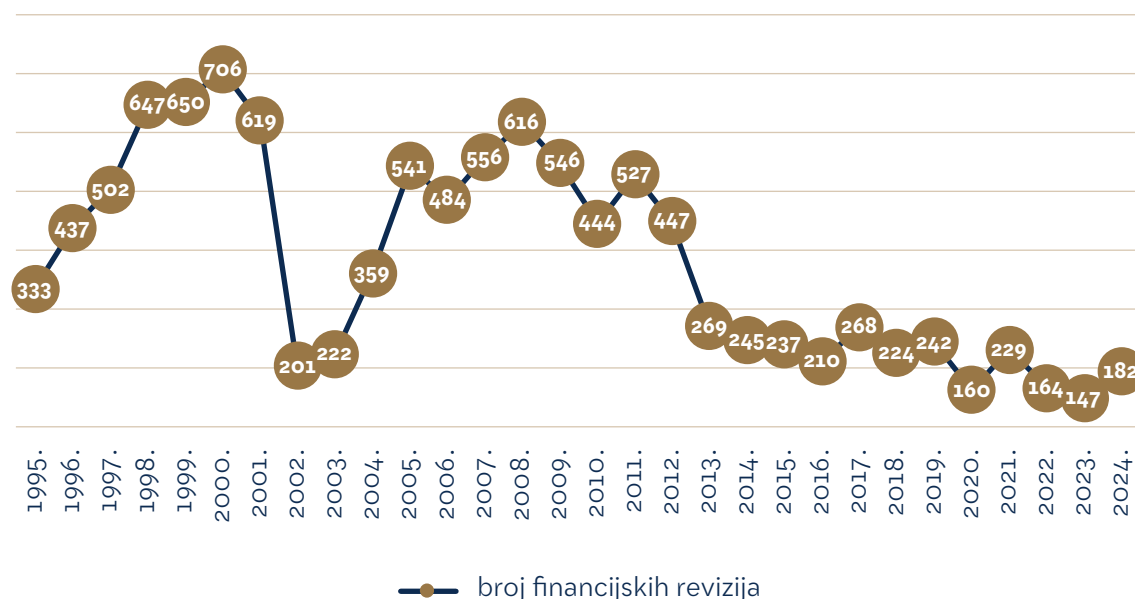
nepravilnosti i propusti utvrđeni revizijom financijskih izvještaja i poslovanja. Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste Državni ured za reviziju daje naloge i preporuke, čija bi provedba pridonijela realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima i većoj usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima.

Nalozi se daju ako subjekt revizije nije postupio u skladu sa zakonima, drugim propisima ili unutarnjim aktima. Preporuke se daju u slučaju propusta koji se ne može izravno povezati s odredbom zakona, drugih propisa ili unutarnjeg akta, ali se procjenjuje da bi se provedbom preporuke postiglo unaprjeđenje u poslovanju subjekta revizije.

Sadržaj i struktura izvješća o financijskoj reviziji su se tijekom godina mijenjali i prilagođavali zahtjevima struke i korisnika te potrebama subjekta revizije. Do 2005. u izvješćima o obavljenim revizijama, među ostalim, bile su opisane činjenice u vezi s financijskim izvještajima i poslovanjem, a za utvrđene nepravilnosti i propuste je subjektima revizije bilo naloženo da ih otklone, odnosno poduzmu potrebne radnje kako se ne bi ponavljali u daljnjem poslovanju. Mišljenja o financijskom izvještaju i poslovanju na temelju revizijom utvrđenih činjenica se nisu izražavala. Od 2005. mišljenje je sastavni dio izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji. O financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja najprije je (do 2018.) izražavano jedno mišljenje, a nakon toga, zbog usklađenja metodologije rada s novim ISSAI standardima, izražavaju se dva mišljenja, jedno za financijske izvještaje i drugo za usklađenost poslovanja. U skladu s ISSAI standardima, vrste mišljenja su bezuvjetno, uvjetno, nepovoljno i suzdržano.

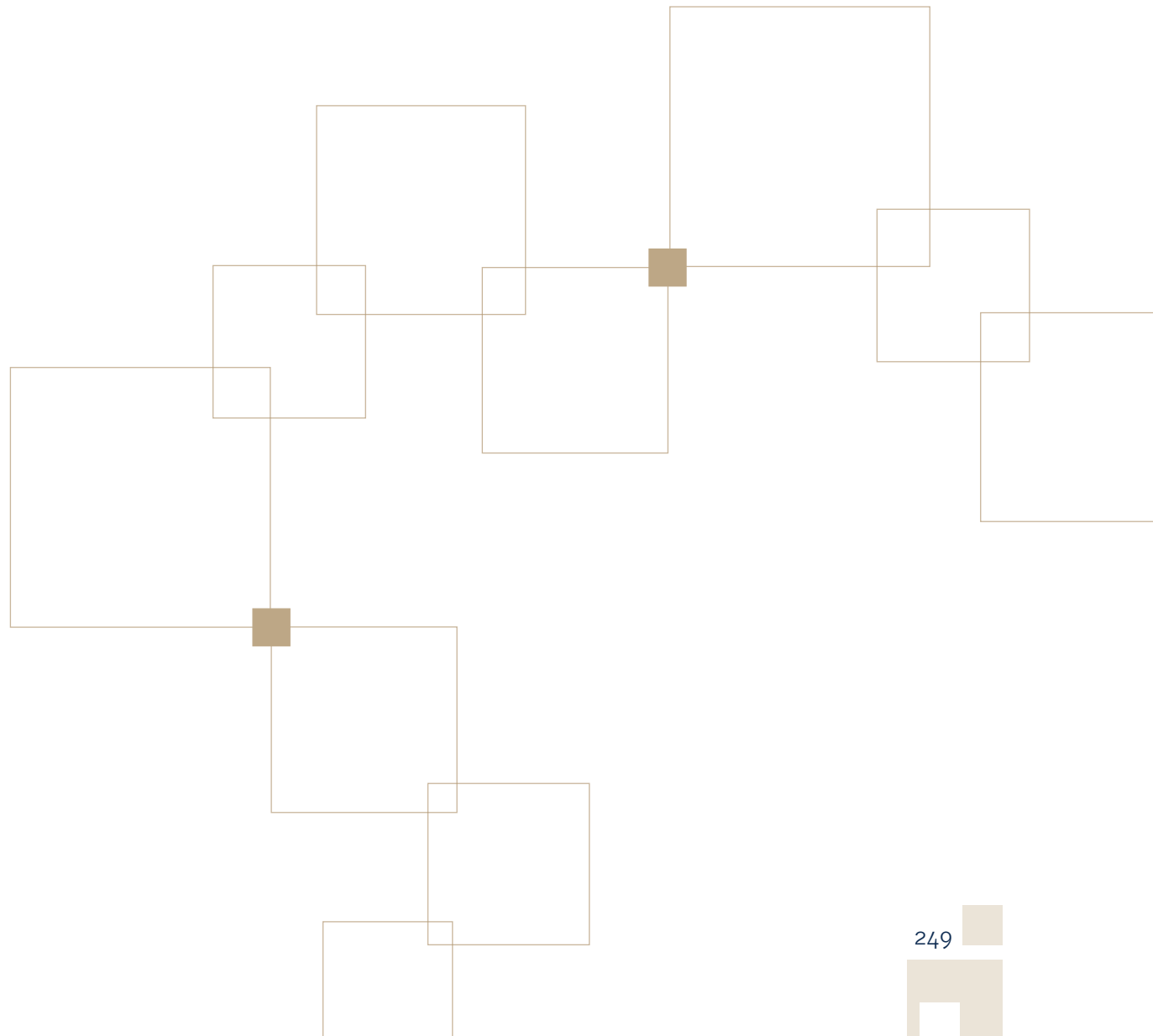
Državni ured za reviziju je od početka rada do rujna 2024. obavio 11 414 financijskih revizija (bez revizije pretvorbe i privatizacije).

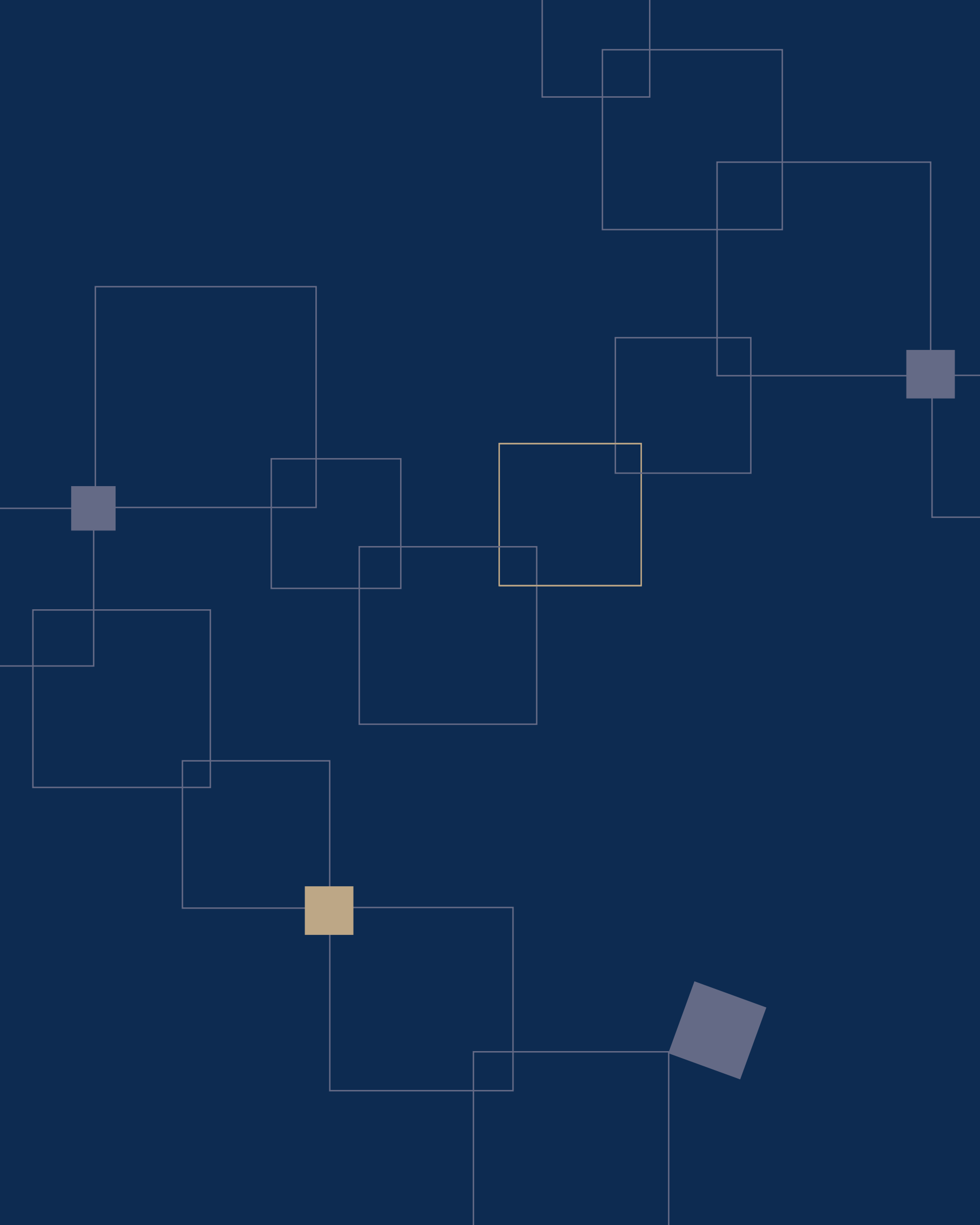
■ Broj obavljenih financijskih revizija od 1995. do 2024. ■

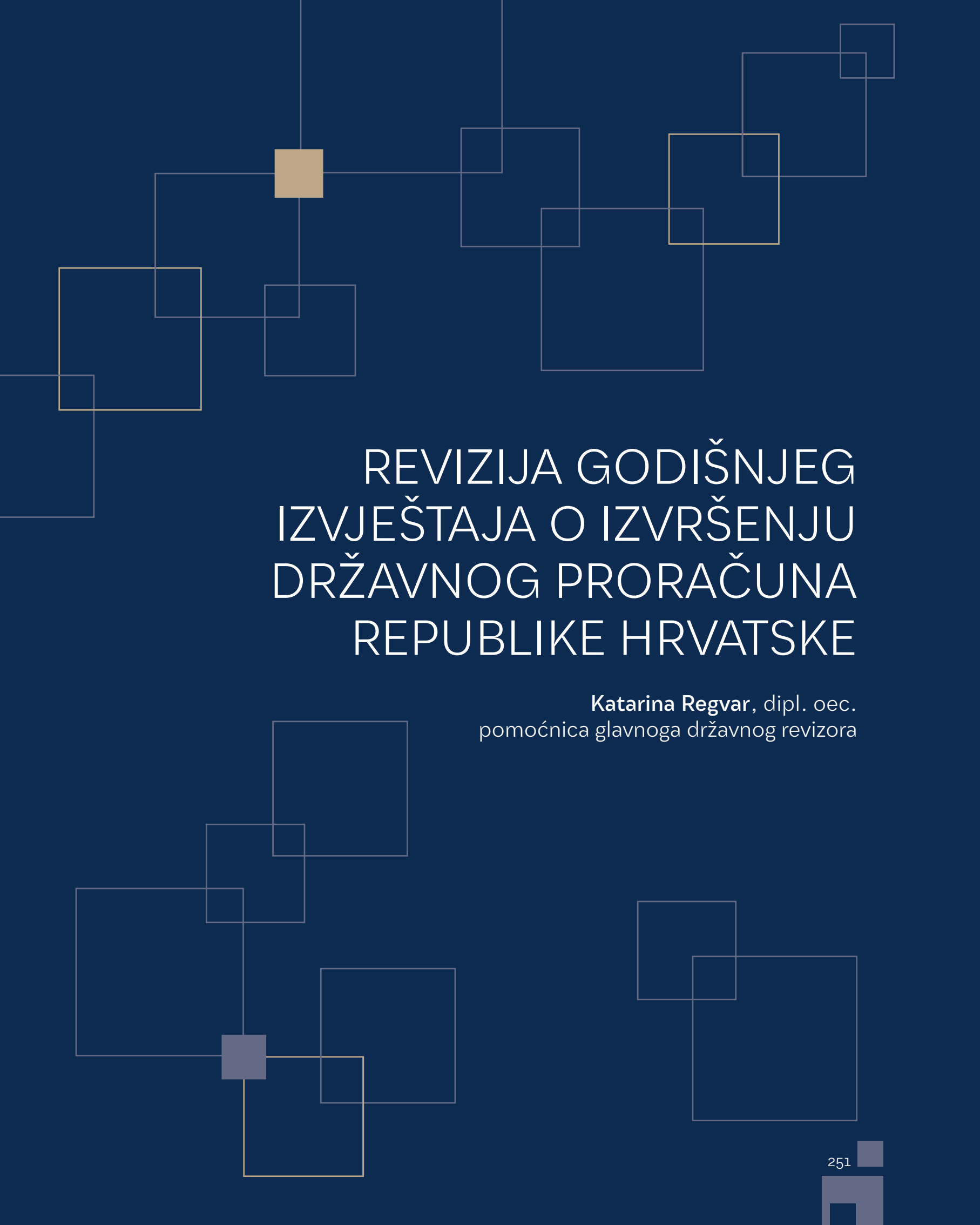


Do konca 2011. financijska revizija je bila najzastupljenija vrsta revizija koju je obavljao Državni ured za reviziju. U tom razdoblju (izuzev razdoblja od 2002. do 2004. kada je obavljena revizija pretvorbe i privatizacije) prosječno su godišnje financijskom revizijom bila obuhvaćena 543 subjekta revizije. Donošenjem Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11) prestala je obveza obavljanja revizija svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave svake godine te se broj financijskih revizija smanjivao, a povećavao se broj revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti te provjera provedbe naloga i preporuka.

Međutim, još uvijek se značajan broj revizija koje godišnje obavi Državni ured za reviziju odnosi na financijske revizije, a odnose se na revizije proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovih proračunskih i izvanproračunskih korisnika, trgovačkih društava, političkih stranaka i drugih sudionika političkih aktivnosti te neprofitnih organizacija.







REVIZIJA GODIŠNJEG IZVJEŠTAJA O IZVRŠENJU DRŽAVNOG PRORAČUNA REPUBLIKE HRVATSKE

Katarina Regvar, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna se, prema odredbama članka 19. Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19), obvezno obavlja svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskom saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Od 1994. do 2008. obavljala se revizija pod nazivom revizija državnog proračuna, a od 2009. pod sadašnjim nazivom, revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske (godišnji izvještaj).

Državni proračun je akt koji donosi Hrvatski sabor, a sadrži plan za proračunsku godinu i projekcije za sljedeće dvije proračunske godine u kojima se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci Republike Hrvatske i proračunskih korisnika državnog proračuna.

Osim riječi proračun i u hrvatskom jeziku se kao i u brojnim drugim jezicima može koristiti i riječ budžet. Riječ budžet potječe od francuske riječi *bougette* koja je označavala kožnu torbicu u kojoj su francuski trgovci u srednjem vijeku držali svoj novac. U Engleskoj je riječ *budget* označavala kožnu torbu u kojoj je ministar financija u parlament donosio prijedlog prihoda i rashoda države za neko razdoblje. Riječ se zadržala i koristi se primjerice u engl. *budget*, franc. *budget*, njem. *Budget*, ali i *Haushaltsplan* i *Etat*, tal. *budget*, ali i *bilancio dello Stato*, nizoz. *budget*, ali i *begroting*.

Državnim proračunom se osigurava kontrola prikupljanja i trošenja javnog novca. Tijekom fiskalne godine kontrolu čitavog proračuna obavljaju uprave u Ministarstvu financija, ali i svako ministarstvo nadzire dijelove proračuna za koje je nadležno. Konačnu kontrolu izvršenja proračuna obavlja Državni ured za reviziju.¹

Cilj revizije godišnjeg izvještaja je izražavanje mišljenja o istinitosti i realnosti podataka iskazanih u godišnjem izvještaju, odnosno je li godišnji izvještaj u svim važnijim odrednicama sastavljen u skladu s propisanim okvirom izvještavanja.

Podciljevi:

- provjeriti cjelovitost i točnost podataka iskazanih u godišnjem izvještaju
- provjeriti procese planiranja i izvršavanja državnog proračuna
- provjeriti ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s usvojenim državnim proračunom
- provjeriti zaduživanje i izdavanje jamstava te odobravanje sredstava iz proračunske zalihe

¹ Ott, Katarina i dr. (2009) Proračunski vodič za građane. Zagreb: Institut za javne financije.

Područja revizije određena su sadržajem godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna. Za revizije godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, utvrđena su sljedeća obvezna područja revizije:

- priprema i izvršavanje državnog proračuna
- računovodstveni okvir i izvještavanje
- prihodi i rashodi
- proračunska zaliha
- račun financiranja i dug državnog proračuna
- državna jamstva.

Namjensko korištenje proračunskih sredstava nije predmet ove revizije jer su za zakonito, namjensko i svrsishodno korištenje sredstava odgovorni čelnici proračunskih korisnika.

Za razliku od drugih izvješća o obavljenim financijskim revizijama gdje se izražavaju dva mišljenja (o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja), u ovoj reviziji izražava se jedno mišljenje, odnosno mišljenje o godišnjem izvještaju o izvršenju državnog proračuna. Do 2003. nije izražavano mišljenje, a na izvještaj o izvršenju državnog proračuna svake je godine izražavano uvjetno mišljenje.

Struktura i sadržaj izvješća o obavljenoj reviziji kroz godine, od prve revizije državnog proračuna za 1994. pa naovamo, prate strukturu i sadržaj godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, koje sastavlja Ministarstvo financija prema odredbama Zakona o proračunu i provedbenim propisima. Od 1994. do danas u primjeni su bila četiri Zakona o proračunu.

Prema važećem Zakonu o proračunu (Narodne novine 141/21) i Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna i financijskog plana (Narodne novine 85/23), godišnji izvještaj, koji je predmet revizije, sadrži opći i posebni dio, obrazloženje i posebne izvještaje. Revizija se obavlja u Ministarstvu financija i njome se obuhvaćaju svi elementi godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna.

Zakonom o proračunu određeno je da Ministarstvo financija sastavlja godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna i dostavlja ga Vladi Republike Hrvatske do 5. svibnja tekuće godine za prethodnu, a Vlada Republike Hrvatske na prijedlog Ministarstva financija podnosi Hrvatskom saboru do 31. svibnja tekuće godine za prethodnu godinu. S obzirom na to da je Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisani rok za dostavljanje izvješća o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Hrvatskom saboru 15. lipnja, revizija se obavlja istodobno s obavljanjem poslova Ministarstva financija na izradi godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna. Saborski Odbor za financije i državni proračun o izvješću raspravlja na svojim sjednicama, a nakon usvajanja izvješća o njemu se raspravlja na plenarnoj sjednici.

GODIŠNJI IZVJEŠTAJ O IZVRŠENJU DRŽAVNOG PRORAČUNA

OPĆI DIO

Sažetak
Računa prihoda i
rashoda i Računa
financiranja

Račun prihoda i
rashoda

Račun
financiranja

POSEBNI DIO

Izvršenje rashoda i
izdataka državnog
proračuna i
proračunskih
korisnika po
proračunskim
klasifikacijama

OBRAZLOŽENJE

POSEBNI IZVJEŠTAJI

Izveštaj o korištenju
proračunske zalihe

Izveštaj o korištenju
sredstava fondova
Europske unije

Izveštaj o zaduživanju na
domaćem i stranom tržištu
novca i kapitala

Izveštaj o danim
zajmovima i potraživanjima
po danim zajmovima

Izveštaj o danim
jamstvima i plaćanjima po
protestiranim jamstvima

Izveštaj o stanju
potraživanja i dospjelih
obveza te o stanju
potencijalnih obveza po
osnovi sudskih sporova

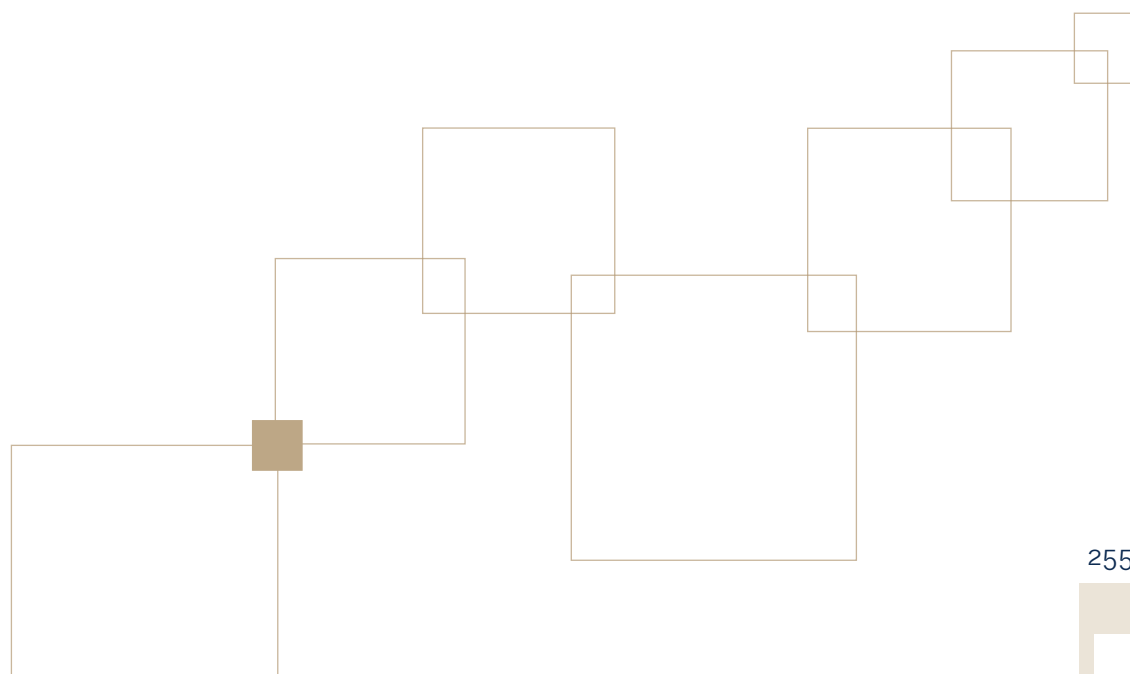
Izveštaj o ostvarenim
prihodima i rashodima
proračuna opće države
prema statističkoj
metodologiji Europske
unije (ESA 2010)

Najvažnija zadaća revizije je provjeriti pravilnost odnosno usklađenost sa zakonima i propisima o korištenju javnih sredstava, potvrditi točnost podataka u godišnjem izvještaju o izvršenju državnog proračuna, pratiti provedbu danih naloga i preporuka, odnosno provjeriti jesu li poduzete odgovarajuće aktivnosti radi njihove provedbe. Za utvrđene nepravilnosti i propuste Ured daje naloge i preporuke Ministarstvu financija. Bitno je naglasiti da su nalozi i preporuke koje Ured daje provedivi, da je moguće praćenje njihovog provođenja kroz iduće razdoblje te da pridonose unaprjeđenju sustava upravljanja javnim financijama.

■ **Dani nalozi, preporuke i mišljenja po područjima revizije od 1994. do 2023.** ■

Područja revizije	Nalozi, preporuke i mišljenja
Planiranje i izvršavanje državnog proračuna	144
Računovodstveni okvir i izvještavanje	214
Prihodi	97
Rashodi	128
Račun financiranja	124
Državna jamstva	99
Ostala područja revizije	51
Ukupno	857

U dosadašnjim revizijama godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, među ostalim, postignut je napredak u vezi s normativnim uređenjem vezano za pripremu, izvršavanje i izvještavanje, za određena područja koja nisu bila normativno uređena, nisu bila dovoljno uređena ili propisi nisu bili usklađeni te su proračunski korisnici različito postupali, Ured je predložio da se urede propisima o proračunskom računovodstvu te su dane preporuke da se urede računovodstvena načela koja se primjenjuju u postupku planiranja i izvršavanja proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika.



Doprinos provedenih naloga i preporuka

Primjeri područja u kojima je postignuto unaprjeđenje i poboljšanje sustava:

- Normativno uređenje procesa vezanih za pripremu, izvršavanje i izvještavanje o izvršenju državnog proračuna koje uključuje dane naloge i preporuke koje je dao Ured (donošenje novog Zakona o proračunu i podzakonskih propisa kojima su unaprijeđena područja):
 - ▶ primjena propisanih klasifikacija i računovodstvenih načela te načela u postupku planiranja i izvršavanja proračuna i financijskih planova
 - ▶ izvještavanje o korištenju sredstava proračunske zalihe
 - ▶ zaduživanje proračunskih korisnika
 - ▶ ovlasti čelnika proračunskih korisnika u vezi s raspolaganjem i otuđivanjem nefinancijske imovine i druga područja
- Poboljšanje postojećih i uvođenje novih posebnih izvješća u godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna:
 - ▶ uvođenje izvještaja o korištenju sredstava fondova Europske unije
 - ▶ unaprjeđenje sadržaja izvještaja o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala
 - ▶ iskazivanje rashoda u godišnjem izvještaju prema izvorima financiranja
- Unaprjeđenje financijskog izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika
- Unaprjeđenje računovodstvenih načela koja se primjenjuju u postupku planiranja i izvršavanja proračuna i financijskih planova proračunskih korisnika

Koncem 2021. donesen je novi Zakon o proračunu u čije su odredbe ugrađeni nalozi i preporuke Ureda u vezi s normativnim uređenjem određenih područja (planiranje, izrada i izvršavanje proračuna i financijskih planova, zaduživanje, državna jamstva i računovodstvo), čime je ostvaren doprinos Ureda pravilnijem i transparentnijem izvještavanju državnog proračuna i korisnika proračuna u dijelu planiranja i izvršavanja proračuna i financijskih planova.

Na temelju novog Zakona o proračunu doneseni su ili su u postupku donošenja pravilnici i podzakonski akti koji se primjenjuju u procesima planiranja, donošenja, izvršavanja i izvještavanja o izvršenju proračuna i financijskih planova.

Tijekom 2023. i 2024. na temelju Zakona o proračunu doneseni su sljedeći **pravilnici i podzakonski akti**:

- Naputak o okvirnom sadržaju, minimalnom skupu podataka te načinu javne objave informacija o trošenju sredstava na mrežnim stranicama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine 59/23)
- Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna i financijskog plana (Narodne novine 85/23)
- Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika (Narodne novine 123/23)
- Pravilnik o načinu i uvjetima izvršavanja državnog proračuna i financijskog plana proračunskog korisnika državnog proračuna s jedinstvenog računa državnog proračuna (Narodne novine 157/23)
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine 158/23)
- Uredba o načinu ocjene i postupku odobravanja investicijskih projekata (Narodne novine 158/23)
- Pravilnik o planiranju u sustavu proračuna (Narodne novine 1/24)
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine 4/24)
- Pravilnik o korištenju sredstava Europske unije (Narodne novine 44/24).

Provedbom preporuka dopunjen je sadržaj posebnih izvješća u godišnjem izvještaju koja se odnose na izvještaj o korištenju proračunske zalihe, izvještaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima, izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala i drugi. Tako su, u okviru obrazloženja ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka uključeni podaci o stanju novčanih sredstava na računima državnog proračuna i proračunskih korisnika, stanju obveza i potraživanja korisnika, podaci o obvezama po kreditima proračunskih korisnika i druge informacije.

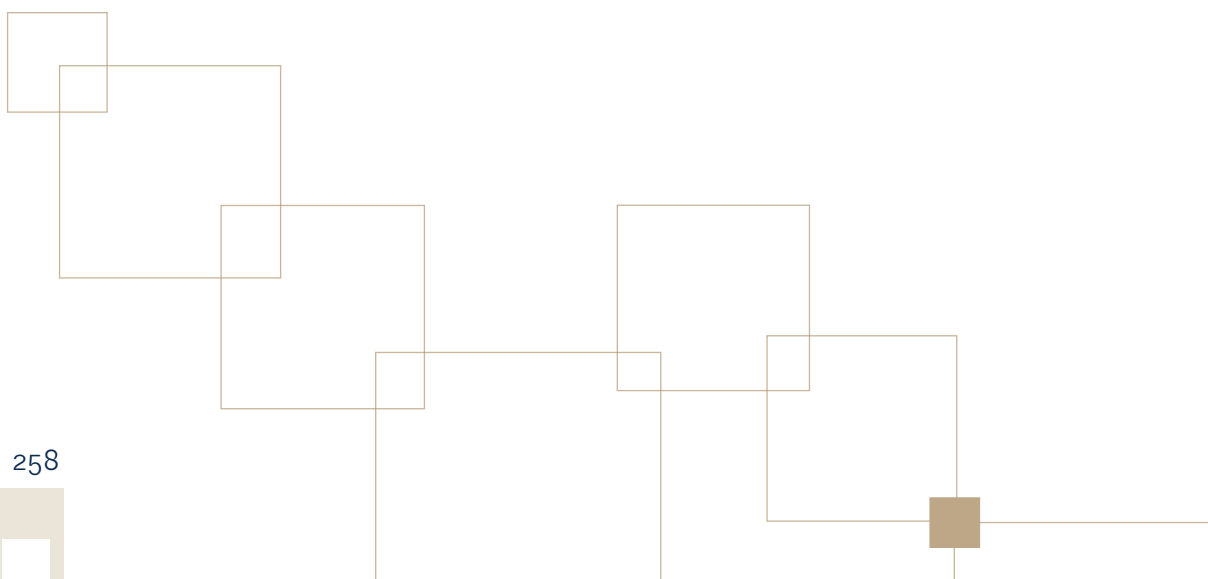
Nadalje, prema preporuci Ureda u državni proračun su od 2015. uključeni i vlastiti prihodi te namjenski prihodi i primici proračunskih korisnika, koji su godišnjim zakonima o izvršavanju državnog proračuna izuzeti od uplate na račun državnog proračuna, kao i rashodi koji se njima financiraju, čime se postigao pozitivni pomak prema cjelovitijem i potpunijem iskazivanju podataka u godišnjem izvještaju o izvršenju državnog proračuna.

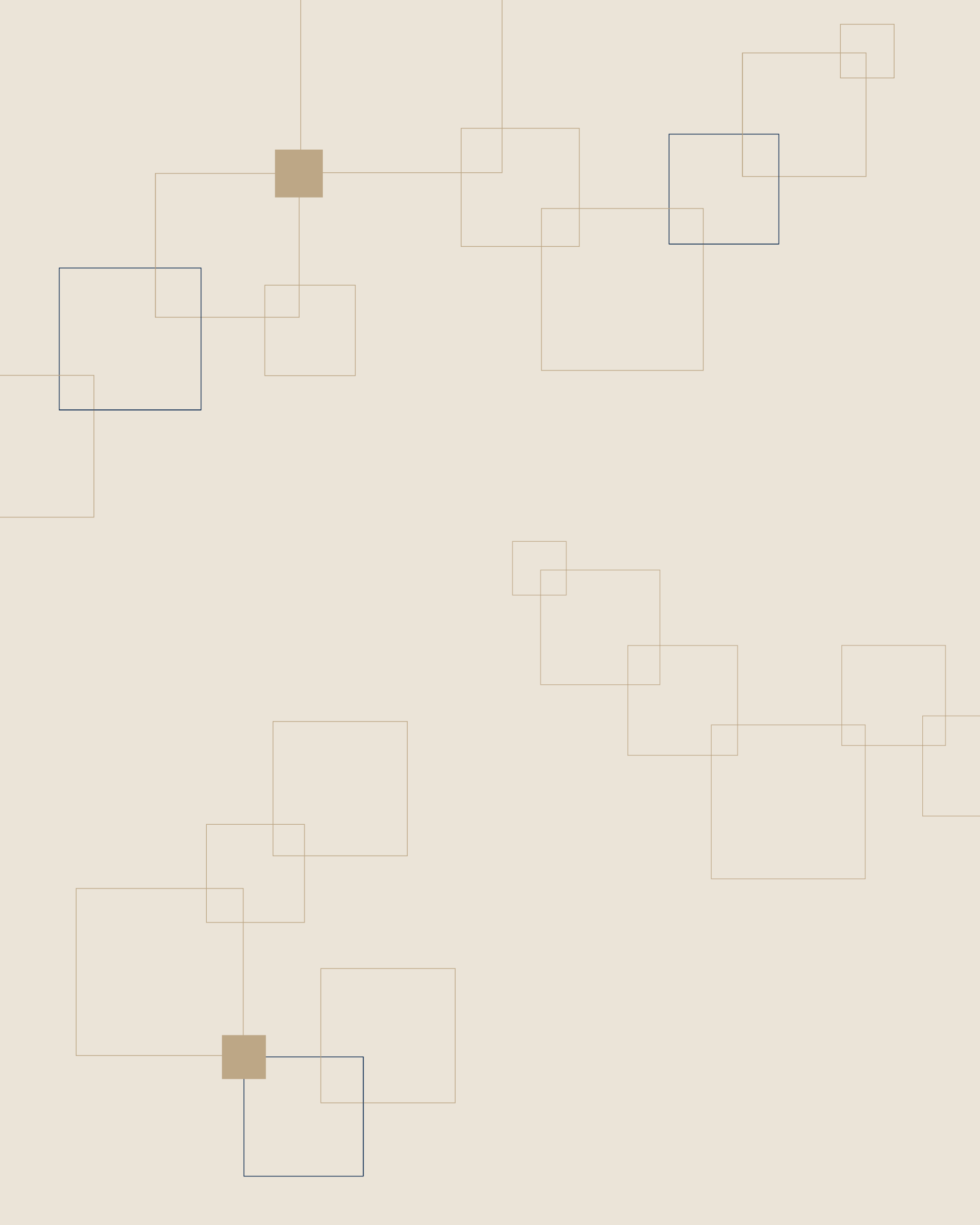
Doprinos Ureda kroz reviziju godišnjeg izvještaja je i uspostava Registra koncesija, kao djelotvornog sustava naplate prihoda putem kontrole i nadzora podmirenja obveza korisnika te Registra državnih potpora i potpora malih vrijednosti, kao jedinstvenog sustava nadzora i upravljanja sredstvima. Na preporuku Državnog ureda za reviziju, Ministarstvo financija je obvezalo i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske i izvanproračunske korisnike na uspostavu izvanbilančne evidencije potencijalnih obveza po sudskim sporovima u tijeku te je time postignuto realnije planiranje, što se odrazilo na smanjenje isplata po pravomoćnim sudskim rješenjima iz proračunske zalihe.

Osim davanja naloga i preporuka, Ured kroz reviziju godišnjeg izvještaja skreće pozornost na određene činjenice koje ne moraju utjecati na mišljenje o godišnjem izvještaju, ali mogu utjecati na državni proračun u narednim godinama te na pitanja za koja postoji povećan interes javnosti. Primjerice, Ured kontinuirano kroz ovu reviziju prati i skreće pozornost na obveze u zdravstvenom sustavu, planirane obveze po sudskim postupcima, potencijalne obveze po danim jamstvima te dinamiku korištenja sredstava fondova Europske unije.

Ured je kroz reviziju državnog proračuna i godišnjih izvještaja o izvršenju državnog proračuna od početka pratio proces uvođenja, a kasnije i razvoja Sustava državne riznice, kao strateškog projekta Ministarstva financija koji je započeo 1996. Kroz obavljene revizije državnog proračuna ocjenjivalo se i pratilo funkcioniranje i provedba proračunskih procesa kroz Sustav državne riznice te su se kontinuirano davale preporuke za unaprjeđenje i poboljšanje sustava, koje je Ministarstvo financija prihvaćalo i primijenilo.

Ured će i nadalje, u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija, pri obavljanju revizije godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna davati naloge, preporuke i prijedloge čija će provedba pridonijeti pravilnoj primjeni propisa, zakonitom, ekonomičnom, učinkovitom i svrsishodnom trošenju proračunskih sredstava, transparentnijem i realnijem iskazivanju podataka u godišnjem izvještaju o izvršenju državnog proračuna te pravilnijem poslovanju i izvještavanju državnog proračuna i korisnika proračuna te ćemo nastojati zadržati povjerenje javnosti u naš rad.







Split, 23. veljače 2024. godine
Ur.broj: 1022/2024

Državni ured za reviziju
Trg Franje Tuđmana 4, Split
n/p gda Biserka Vučković, dipl. oec.,
prošelnica područnog ureda
biserka.vuckovic@revizija.hr

Predmet: mišljenje o radu Državnog ureda za reviziju- daje se

Poštovana,

Slijedom Vaše zamolbe od dana 12. veljače 2024. godine dostavljamo mišljenje ove Agencije o radu Državnog ureda za reviziju - Područnog ureda Split:

Poslovanje Agencije za obalni linijski pomorski promet u nekoliko je navrata bilo predmet financijske revizije provedene od strane Državnog ureda za reviziju - Područnog ureda Split.

Prije svega možemo reći da je sam postupak provedbe revizije vrlo detaljan i opsežan i traži vrijeme i angažman naših zaposlenika za pripremu zatražene dokumentacije te su nam od velike pomoći bile upravo djelatnice područnog ureda Split koje su nam svojom pristupačnošću i profesionalnošću uvijek podrška i zajedno s kojima smo uspjeli svaki put na vrijeme pripremiti sve zatražene dokumente.

Prema našem dosadašnjem iskustvu s djelatnicama područnog ureda Split, provođenje revizije od strane Državnog ureda za reviziju počiva prije svega na dobroj suradnji te jasnoj i otvorenoj komunikaciji, zahvaljujući čemu smo uspijevali dati sva zatražena pojašnjenja i dodatne podatke za kojima bi se ukazala potreba.

Positivan učinak Državnog ureda za reviziju na naše poslovanje vidimo u tome što smo, imajući u vidu preporuke koje smo dobili, vodili računa da ne ponavljamo ranije uočene propuste u postupanju te da uložimo dodatnu pažnju u svjetlu preporuka koje smo dobili.

Revizije su dosad svakako utjecale na bolje reguliranje internih procesa, odnosno potaknule nas na detaljnije uređivanje istih putem pisanih internih akata, a kako bismo postigli ujednačeno postupanje po procedurama koje osiguravaju što veću pravnu sigurnost i usklađenost s važećim propisima.

S poštovanjem,
Ravnateljica Agencije za obalni linijski pomorski promet
Iveta Vidović, dipl. iur.



21000 Split
Antofagaste 6

tel: 021/ 329 370
fax: 021/ 329 379

MB: 2097958
e-mail: info@agencija-zolpp.hr

www.agencija-zolpp.hr



OPĆA BOLNICA GOSPIĆ
Kamšića III
53 000 Gospić
Ravnatelj: *Mr. Sandra Čubelić, dr.med.*



Poštovani,

u našem mandatu Opća bolnica Gospić je imala dvije revizije, jednu za 2016. godinu, a druga za 2022. godinu. Od revizora Područnog ureda Gospić smo dobili pismene i usmene upute o ciljevima i tijeku revizije te je komunikacija s revizorima u cijelom procesu revizije bila izvrsna.

Obzirom da smo za reviziju obavljenu za 2016. godinu dobili određene naloge i preporuke koje smo primijenili u našem svakodnevnom poslovanju revizija koja se provodila za 2022. godinu nam je bila značajno lakša, a nalozi i preporuke revizije za 2016. godinu su doprinijele poboljšanju našeg poslovanja i daljnjem radu.

Isto tako, obzirom da se radilo o horizontalnoj reviziji koja se provodila za sve bolničke ustanove, mogli smo komunicirati s kolegama iz ostalih bolničkih ustanova te međusobno razmijeniti iskustva o dobivenim nalogima i preporukama.

Čestitke svim djelatnicama Državnog ureda za reviziju povodom 30 godina rada ureda.

S poštovanjem,

Ravnatelj

mr. Sandra Čubelić, dr. med. spec. pedijatar



OIB: 75672221336, M.B. 0734985 ; IBAN: HR5723900011100341722 (HPB)
tel.: +385 53 / 572 917 fax: +385 53/ 638 596
E-mail: ured.ravnatelj@obgospic.hr



FINANCIJSKA REVIZIJA KORISNIKA PRORAČUNA

Tatjana Novačić, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Prema Zakonu o proračunu:

- **proračunski korisnici su državna tijela i ustanove** čiji je isključivi osnivač Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili su sastavnice tog tijela ili ustanove koje im je ujedno isključivi osnivač, a čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu i/ili koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 posto ili više od ukupnih prihoda odnosno kojima je izvor prihoda proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u iznosu od 50 posto ili više
- **izvanproračunski korisnici su ustanove, trgovačka društva i druge pravne osobe koje nisu proračunski korisnici**, a koji pojedinačno ili kumulativno ispunjavaju sljedeće uvjete:
 - a) da im je isključivi osnivač ili vlasnik Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, da u njima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje i da se u opći proračun uključuju s obzirom na način financiranja
 - b) da su prema pravilima statističke metodologije Europske unije (ESA 2010, propisana Uredbom (EU) 549/2013 Europskog parlamenta i Vijeća) razvrstani u sektor opće države.

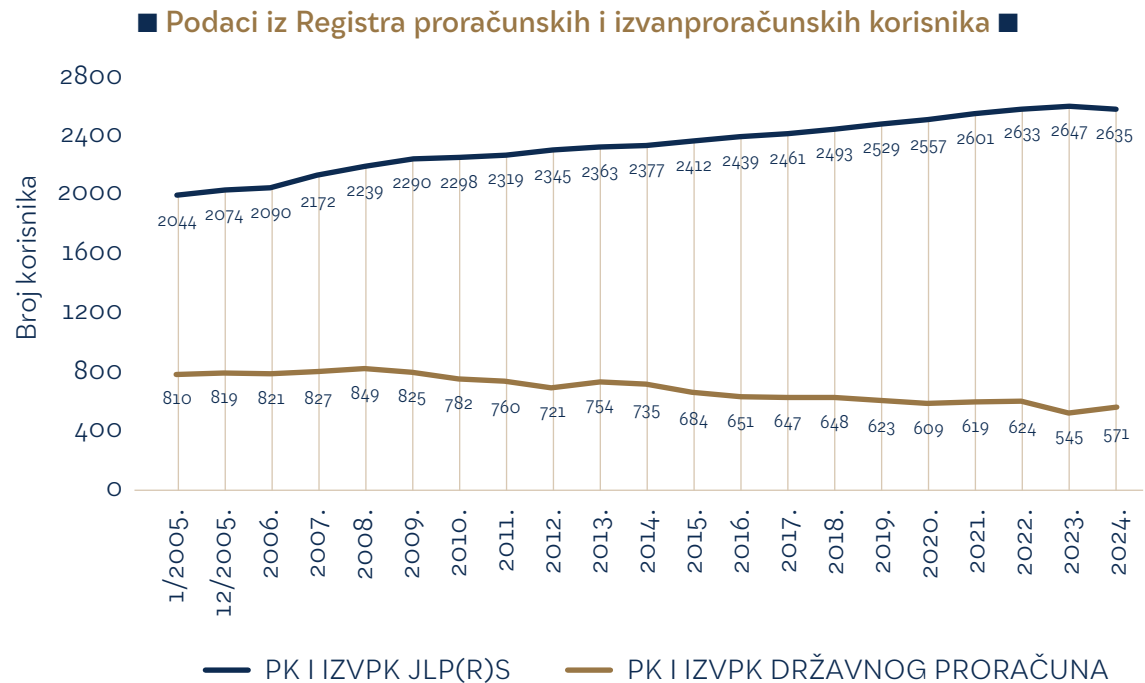
Korisnici proračuna upisuju se u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika koji je javno dostupan.¹ Registar je popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u kojem su proračunski korisnici hijerarhijski povezani s nadležnim ministarstvom ili drugim tijelom državne uprave na razini razdjela organizacijske klasifikacije odnosno s nadležnom jedinicom lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna odnosno Podatke iz Registra² Ministarstvo financija od 2005. objavljuje jednom godišnje u Narodnim novinama, a jednom mjesečno je ažurirani popis objavljivalo na svojim internetskim stranicama.

U nastavku su prikazani Podaci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika iz kojih je vidljivo kretanje broja korisnika proračuna od siječnja 2005. do konca lipnja 2024., zasebno ukupan broj proračunskih (PK) i izvanproračunskih korisnika (IZVPK) državnog proračuna te proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLP(R)S).

¹ <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp>

² Podaci iz Registra korisnika proračuna, Narodne novine 10/05, 153/05, 90/06, 81/07 i 120/08; Objava Podataka iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine 148/09 i 86/10; Podaci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine 59/11, 60/12, 75/13, 73/14, 68/15, 50/16, 51/17, 51/18, 55/19, 60/20, 54/21, 60/22, 58/23 i 69/24



Prema zadnje objavljenim podacima u navedeni Registar upisano je 3 206 korisnika proračuna, od kojih je 571 korisnik državnog proračuna i 2 635 korisnika lokalnog proračuna.

Broj korisnika državnog proračuna od 2005. do 2024. smanjio se za 239, a broj korisnika lokalnog proračuna povećao se za 591 većinom zbog osnivanja dječjih vrtića, ustanova u obrazovanju, kulturi i drugih ustanova. Najznačajnije promjene broja korisnika državnog proračuna bile su 2023. jer su dotadašnji centri za socijalnu skrb prestali s radom, a njihove poslove preuzeo je novoosnovani Hrvatski zavod za socijalni rad. Nadalje, 2024. županije su prestale biti osnivači općih bolnica, a osnivač je Republika Hrvatska, što je utjecalo na povećanje broja korisnika državnog proračuna i smanjenje korisnika lokalnog proračuna. Broj izvanproračunskih korisnika državnog proračuna se mijenjao, najmanje ih je bilo pet u 2012., a najviše 12 u 2020. Izvanproračunski korisnici lokalnog proračuna su županijske uprave za ceste (20 ustanova za upravljanje, građenje, rekonstrukciju i održavanje županijskih i lokalnih cesta).

Korisnici državnog proračuna su, među ostalim, Hrvatski sabor, Ustavni sud, Ured predsjednika Republike Hrvatske, Vlada Republike Hrvatske te ministarstva i državne upravne organizacije. Hrvatski sabor je predstavničko tijelo građana i nositelj zakonodavne vlasti, dok je Vlada Republike Hrvatske nositelj izvršne vlasti u Republici Hrvatskoj.

U vrijeme pisanja monografije ustrojeno je 18 ministarstava i devet državnih upravnih organizacija (Državni inspektorat, Državna geodetska uprava, Hrvatska vatrogasna zajednica, četiri državna zavoda i dva središnja državna ureda). Od ukupno 18 ministarstava, 15 ministarstava ima proračunske i izvanproračunske

korisnike iz svoje nadležnosti. Tako, primjerice, Ministarstvo pravosuđa, uprave i digitalne transformacije ima 140 proračunskih korisnika iz nadležnosti (Vrhovni sud, Visoki trgovački sud, Visoki upravni sud i Visoki prekršajni sud, Državno odvjetništvo, trgovački i upravni sudovi, županijska i općinska državna odvjetništva te županijski i općinski sudovi, kaznionice, zatvori i drugi korisnici), a Ministarstvo znanosti, obrazovanja i mladih 132 proračunska korisnika iz nadležnosti (sveučilišta, fakulteti, veleučilišta, instituti i drugi korisnici).

Korisnici lokalnog proračuna su korisnici čiji su osnivači županije i Grad Zagreb, gradovi i općine (opće i specijalne bolnice, domovi zdravlja, zavodi za javno zdravstvo, osnovne i srednje škole, učenički domovi, domovi za starije i nemoćne, zavodi za prostorno uređenje, javne ustanove za upravljanje zaštićenim područjima, dječji vrtići, javne vatrogasne postrojbe, ustanove u kulturi i drugi korisnici).

Sustav državne uprave propisan je zakonima o sustavu državne uprave³. Svrha sustava državne uprave je zakonito, svrhovito, djelotvorno i učinkovito obavljanje poslova državne uprave. Sustav državne uprave usmjerava i nadzire Vlada Republike Hrvatske. Za obavljanje poslova državne uprave ustrojavaju se tijela državne uprave.

Tijela državne uprave su ministarstva i državne upravne organizacije. Djelokrug tijela državne uprave određen je zakonima o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave. Unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave utvrđuje se sukladno vrsti, srodnosti, opsegu i međusobnoj povezanosti poslova državne uprave koji se u njima obavljaju. Načela za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave, vrste, uvjete za ustrojavanje i način upravljanja unutarnjim ustrojstvenim jedinicama te opća pravila o načinu planiranja poslova uređuje Vlada Republike Hrvatske uredbom. Za druga tijela javne vlasti (javne službe) koja su također korisnici državnog proračuna, djelokrug je uređen nizom zakona kojima se uređuje njihovo osnivanje i djelokrug te statutom i drugim unutarnjim aktima. Osnivanje, ustroj, pravni položaj i prestanak rada te financiranje drugih korisnika državnog proračuna i korisnika proračuna lokalne i područne (regionalne) samouprave uređeni su Zakonom o ustanovama⁴ te drugim zakonima, pravilnicima i aktima vezanima za djelatnost korisnika proračuna. Ustanova je pravna osoba čije je osnivanje i ustrojstvo uređeno navedenim Zakonom, a osniva se za trajno obavljanje djelatnosti od javnog interesa sukladno posebnom zakonu.

³ Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 75/93, 48/99, 15/00, 127/00, 59/01, 190/03, 199/03 i 79/07; Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 150/11, 12/13 – Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 93/16 i 104/16; Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 66/19 i 155/23

⁴ Zakon o ustanovama, Narodne novine 76/93, 29/97 – ispravak, 47/99 – ispravak, 35/08, 127/19 i 151/22

Korisnici proračuna obvezni su primjenjivati proračunsko računovodstvo, propisano zakonima o proračunu⁵ te pravilnicima o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Navedenim zakonima uređuje se planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i obvezama, upravljanje dugom općeg proračuna, zaduživanje i jamstva Republike Hrvatske i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja vezana za upravljanje javnim financijama. Navedenim pravilnicima propisuje se primjena načela proračunskog računovodstva, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, sadržaj računa Računskog plana, temeljna pravila evidentiranja poslovnih događaja, popis imovine i obveza i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo. Proračunsko računovodstvo temelji se na nacionalnim računovodstvenim pravilima uvažujući osnovne postavke iz Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor te na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.

Nadalje, pravilnicima o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisani su oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja.

Korisnici proračuna su financijske izvještaje od osnivanja Državnog ureda za reviziju do 2022. predavali Državnom uredu za reviziju, a od 2023. predaju se putem informacijskog sustava Ministarstva financija – web aplikacija Financijsko izvještavanje u sustavu proračuna i Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika te se na taj način smatraju predanima i Državnom uredu za reviziju. Financijski izvještaji korisnika proračuna koriste se u izradi godišnjih programa i planova rada te kod obavljanja revizija.

Zakonski okvir za obavljanje revizije financijskih izvještaja i poslovanja korisnika proračuna je Zakon kojim se uređuje osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada i druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju (*do srpnja 2011. Zakon o državnoj reviziji⁶, a od srpnja 2011. Zakon o Državnom uredu za reviziju⁷*).

Financijske revizije korisnika proračuna obavljaju se od osnivanja Ureda odnosno od 1994. pa do danas. Obavljaju se na temelju godišnjeg plana i programa rada Državnog ureda za reviziju koji donosi glavni državni revizor. Za odabir subjekata korišteni su kriteriji propisani zakonima koji se odnose na rad Državnog ureda za reviziju, a to su procjena rizika, financijska značajnost, rezultati prijašnje revizije i prikupljene informacije o poslovanju korisnika proračuna.

5 Zakon o proračunu, Narodne novine 96/03; Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15; Zakon o proračunu, Narodne novine 144/21

6 Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93, 48/95, 105/99, 44/01, 49/03 i 177/04

7 Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (*koji je bio na snazi do ožujka 2019.*); Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (*koji je na snazi u vrijeme pisanja monografije, lipanj 2024.*)

Financijske revizije korisnika proračuna obavljaju se na način i prema postupcima utvrđenim Okvirom profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)⁸ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Planiraju se i obavljaju u cilju izražavanja mišljenja jesu li financijski izvještaji u svim važnijim odrednicama sastavljeni u skladu s propisanim okvirom financijskog izvještavanja, a poslovanje usklađeno sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na financijsko poslovanje.

Predmet financijske revizije su godišnji financijski izvještaji. Osim godišnjih financijskih izvještaja, predmet revizije je i usklađenost poslovanja korisnika proračuna sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje.

Revizijom usklađenosti poslovanja obuhvaćena su sljedeća područja: djelokrug i unutarnje ustrojstvo, sustav unutarnjih kontrola, planiranje i izvršenje plana, prihodi i primici, rashodi i izdaci, imovina, obveze i vlastiti izvori te javna nabava. Osim toga, provjerava se i provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija.

Ciljevi financijskih revizija korisnika proračuna su provjeriti istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima te unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na financijsko poslovanje, provjeriti provedbu naloga i preporuka iz prošle revizije te provjeriti druge aktivnosti u vezi s poslovanjem korisnika proračuna. Kod pojedinih revizija ciljevi se dopunjuju, kao primjerice kod zdravstvenih ustanova. S obzirom na to da Ured kroz reviziju državnog proračuna već duži niz godina skreće pozornost na probleme financiranja zdravstvenog sustava, uz standardne ciljeve financijske revizije za 2016. i 2022. dodana su dva cilja: provjeriti ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s planiranim aktivnostima i namjenama te provjeriti mogućnost podmirenja obveza.

Kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, odnosno za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, uobičajeno su zakoni i drugi propisi koji uređuju računovodstvena načela i financijsko izvještavanje.

Kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja su zakoni i drugi propisi, odluke te unutarnji akti kojima je uređeno poslovanje korisnika proračuna.

U financijskim revizijama do zaključno 2017. o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja izražavano je po jedno mišljenje, dok su od 2017. izražavana korisnicima proračuna po dva mišljenja, i to o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja.

⁸ U primjeni je Okvir profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Narodne novine 66/23).

Državni ured za reviziju, uz obavljanje revizije ministarstava i zavoda (za zdravstveno i mirovinsko osiguranje te zapošljavanje), najvećim dijelom revizijom obuhvaća korisnike državnog proračuna koji obavljaju jednake djelatnosti.

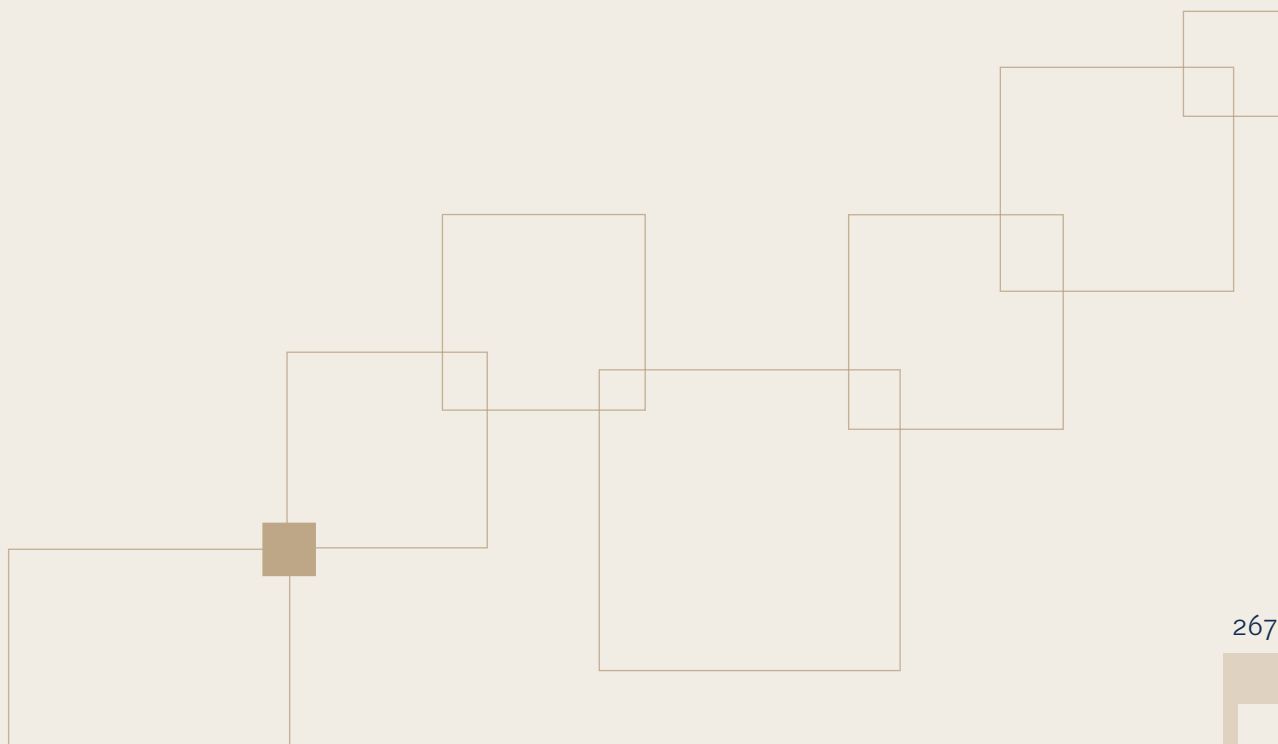
■ Korisnici državnog proračuna obuhvaćeni revizijom ■

<i>Hrvatski sabor</i>	<i>Ured predsjednice/ predsjednika Republike Hrvatske</i>	<i>Vlada Republike Hrvatske</i>
<i>ministarstva</i>	<i>zavodi</i>	<i>državni uredi, uprave</i>
<i>kliničke bolničke ustanove</i>	<i>visoka učilišta</i>	<i>nacionalni parkovi i parkovi prirode</i>
<i>instituti</i>	<i>agencije</i>	<i>domovi u socijalnoj skrbi</i>
<i>centri u socijalnoj skrbi</i>	<i>arhivi</i>	<i>muzeji</i>
<i>drugi korisnici državnog proračuna koji primjenjuju proračunsko računovodstvo</i>		

Također, Državni ured za reviziju najvećim dijelom revizijom obuhvaća korisnike lokalnog proračuna koji obavljaju jednake djelatnosti.

■ Korisnici lokalnog proračuna obuhvaćeni revizijom ■

<i>opće i specijalne bolnice</i>	<i>domovi zdravlja</i>	<i>zavodi za javno zdravstvo</i>
<i>dječji vrtići</i>	<i>osnovne i srednje škole</i>	<i>učenički domovi</i>
<i>knjižnice</i>	<i>kazališta</i>	<i>muzeji</i>
<i>javne vatrogasne postrojbe</i>	<i>domovi za starije i nemoćne osobe</i>	<i>županijske uprave za ceste</i>
<i>drugi korisnici lokalnog proračuna koji primjenjuju proračunsko računovodstvo</i>		



Pregled broja obavljenih financijskih revizija korisnika državnog proračuna od osnivanja Državnog ureda za reviziju do danas daje se u nastavku.

■ Broj obavljenih financijskih revizija korisnika državnog proračuna od 1994. do 2023.⁹ ■

Godina za koju je obavljena revizija	Korisnici državnog proračuna	Godina za koju je obavljena revizija	Korisnici državnog proračuna
1994.	22	2009.	128
1995.	30	2010.	40
1996.	40	2011.	39
1997.	30	2012.	39
1998.	71	2013.	31
1999.	51	2014.	94
2000.	45	2015.	44
2001.	29	2016.	27
2002.	33	2017.	50
2003.	113	2018.	18
2004.	77	2019.	21
2005.	57	2020.	20
2006.	51	2021.	20
2007.	43	2022.	16
2008.	49	2023.	14*

* podatak iz Plana i programa rada za 2024.

Od osnivanja Državnog ureda za reviziju do danas obavljeno je ukupno 1 328 financijskih revizija korisnika državnog proračuna, a Planom i programom rada za 2024. planirano je obavljanje 14 financijskih revizija korisnika državnog proračuna.

Na temelju utvrđenih činjenica te pribavljenih dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, sastavljena su pojedinačna izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji. Sastavni dio izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji je mišljenje.

⁹ Iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (podaci su okvirni, s obzirom na to da su pojedini podaci o proračunskim korisnicima dani skupno za više vrsta subjekata revizije).

■ Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) korisnika državnog proračuna od 2003. do 2022. ■

Godina za koju je obavljena revizija	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2003. do 2016.			
	bezuvjetno mišljenje	uvjetno mišljenje	nepovoljno mišljenje	ukupno
korisnici državnog proračuna				
2003.	14	97	1	113*
2004.	46	31	0	77
2005.	31	26	0	57
2006.	18	33	0	51
2007.	19	24	0	43
2008.	23	26	0	49
2009.	37	90	1	128
2010.	16	24	0	40
2011.	14	25	0	39
2012.	18	21	0	39
2013.	8	23	0	31
2014.	40	53	1	94
2015.	18	24	2	44
2016.	5	22	0	27

* Uključuje jedno suzdržano mišljenje.

Godina za koju je obavljena revizija	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2017. do 2022.							
	bezuvjetno mišljenje		uvjetno mišljenje		nepovoljno mišljenje		ukupno	
	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP
korisnici državnog proračuna								
2017.	30	29	20	20	0	1	50	50
2018.	10	11	8	7	0	0	18	18
2019.	7	12	14	8	0	0	21	20*
2020.	10	11	10	9	0	0	20	20
2021.	11	15	9	5	0	0	20	20
2022.	6	5	10	11	0	0	16	16

* Za Hrvatske vode izraženo je samo mišljenje o financijskim izvještajima.

Pregled broja obavljenih financijskih revizija korisnika lokalnog proračuna od osnivanja Državnog ureda za reviziju do danas daje se u nastavku.

■ Broj obavljenih financijskih revizija korisnika lokalnog proračuna od 1996. do 2024.¹⁰ ■

Godina revizije	Korisnici lokalnog proračuna	Godina revizije	Korisnici lokalnog proračuna
1996.	42	2011.	28
1997.	70	2012.	63
1998.	105	2013.	33
1999.	122	2014.	2
2000.	135	2015.	57
2001.	81	2016.	2
2002.	0	2017.	21
2003.	0	2018.	39
2004.	45	2019.	5
2005.	54	2020.	7
2006.	65	2021.	5
2007.	29	2022.	0
2008.	149	2023.	30
2009.	63	2024.	15
2010.	25		

Od osnivanja Državnog ureda za reviziju do danas obavljene su ukupno 1 292 financijske revizije korisnika lokalnog proračuna.

¹⁰ Iz izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (podaci su okvirni, s obzirom na to da su pojedini podaci o proračunskim korisnicima dani skupno za više vrsta subjekata revizije).

■ Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) korisnika lokalnog proračuna od 2005. do 2024. ■

Godina revizije	Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2006. do 2018.			
	bezuvjetno mišljenje	uvjetno mišljenje	nepovoljno mišljenje	ukupno
korisnici lokalnog proračuna				
2005.	15	38	1	54
2006.	27	37	1	65
2007.	9	20	0	29
2008.	49	99	1	149
2009.	23	40	0	63
2010.	9	16	0	25
2011.	2	25	1	28
2012.	16	47	0	63
2013.	6	27	0	33
2014.	1	1	0	2
2015.	31	25	1	57
2016.	1	1	0	2
2017.	8	13	0	21
2018.	9	30	0	39

Godina revizije	Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2019. do 2024.							
	bezuvjetno mišljenje		uvjetno mišljenje		nepovoljno mišljenje		ukupno	
	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP
korisnici lokalnog proračuna								
2019.	3	3	2	2	0	0	5	5
2020.	5	5	2	2	0	0	7	7
2021.	0	2	5	3	0	0	5	5
2022.*	0	0	0	0	0	0	0	0
2023.	17	12	13	18	0	0	30	30
2024.	4	7	11	8	0	0	15	15

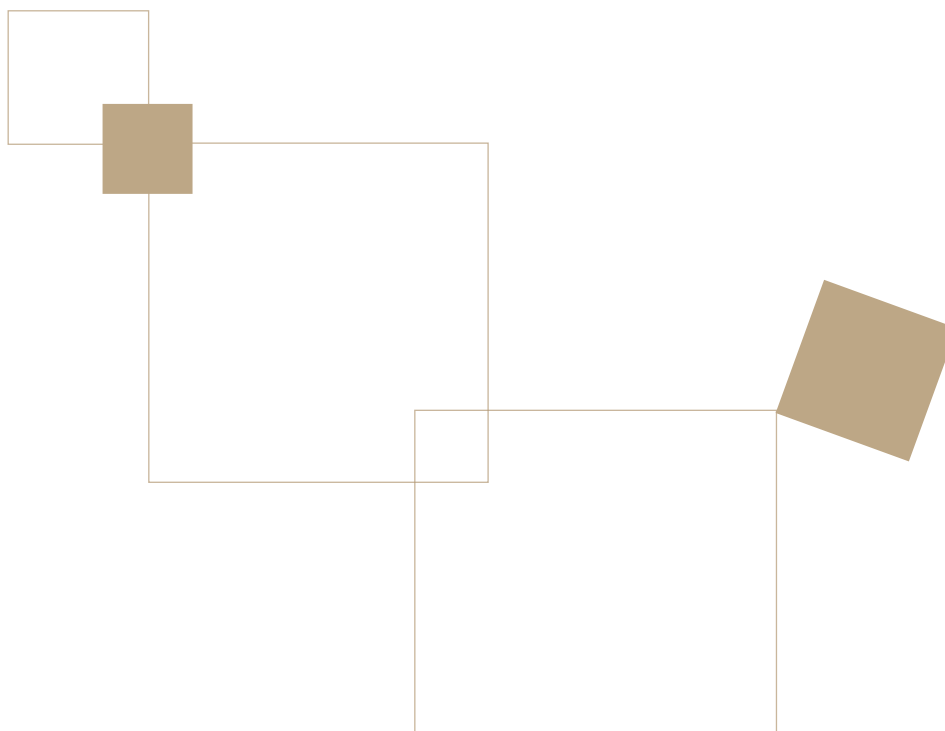
* U 2022. obavljena je financijska revizija 14 pučkih otvorenih učilišta, proračunskih korisnika, a podaci o rezultatima revizije dani su u okviru revizija pučkih otvorenih učilišta, neprofitnih organizacija.

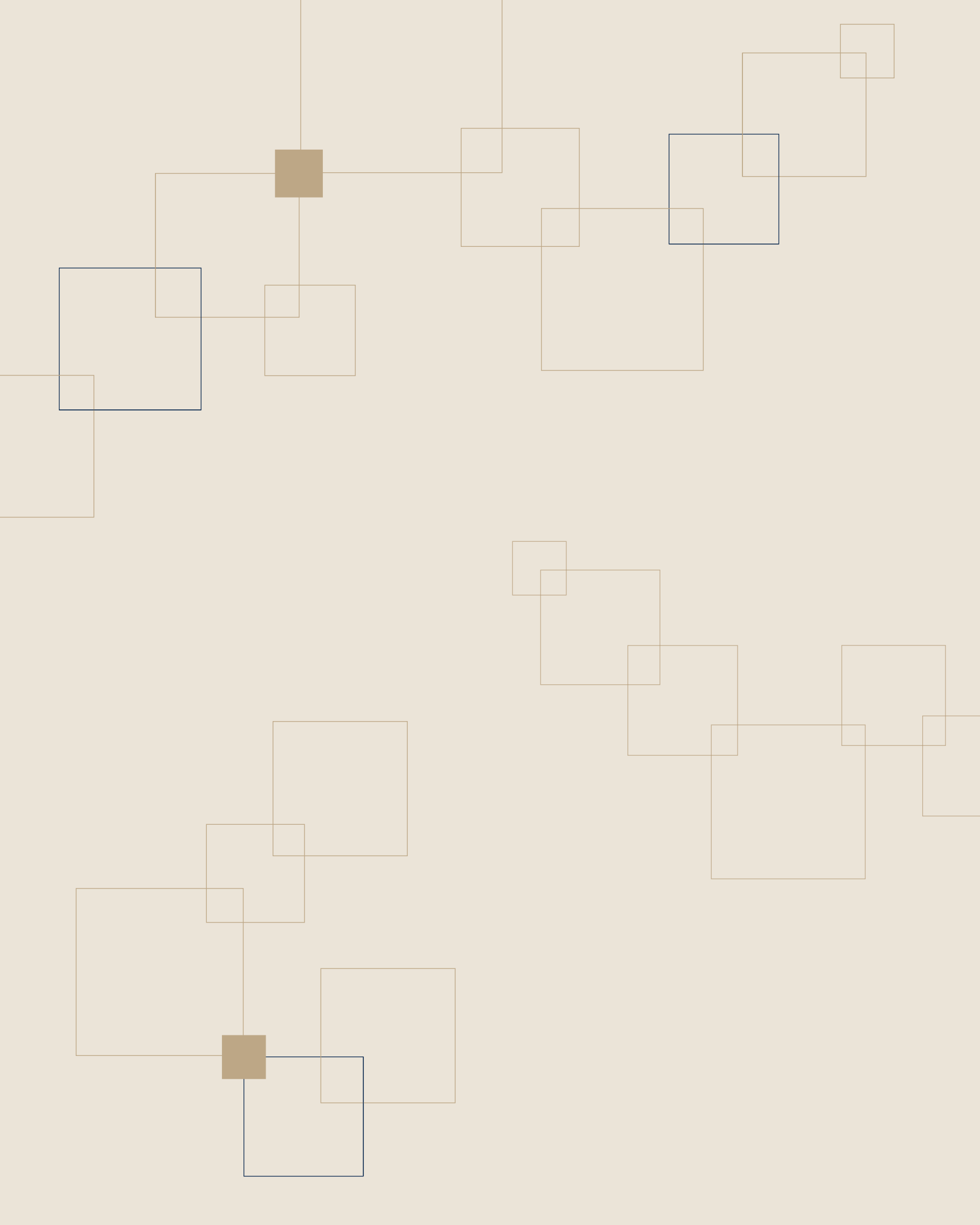
Tijekom godina kod obavljanja revizija utvrđene su nepravilnosti i propusti iz više različitih područja: djelokruga i unutarnjeg ustrojstva, sustava unutarnjih kontrola, planiranja i izvršavanja financijskih planova, računovodstvenog poslovanja, financijskih izvještaja, prihoda i rashoda, imovine, obveza i vlastitih izvora, javne nabave te drugih područja.

Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste u poslovanju korisnika proračuna Državni ured za reviziju je svih ovih godina davao naloge i preporuke čija bi provedba pridonijela povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima te učinkovitosti korištenja sredstava. Također je, u vezi s ostvarenjem ciljeva utvrđenih statutima i godišnjim programima/planovima rada korisnika proračuna, za reviziju davao ocjene jesu li korisnici proračuna u odnosu na planirane i provedene aktivnosti i zadaće iz svoje nadležnosti bili učinkoviti, kao i jesu li svoja sredstva trošili učinkovito za ostvarenje postavljenih ciljeva i zadaća.

Na temelju pojedinačnih izvješća za tematske (horizontalne) revizije sastavljena su objedinjena izvješća. Objedinjena izvješća sastavljena su za zdravstvene ustanove, visoka učilišta, javne ustanove koje upravljaju nacionalnim parkovima i parkovima prirode, javne ustanove u kulturi i županijske uprave za ceste. Nadalje, od 2018. za korisnike državnog proračuna, na temelju pojedinačnih izvješća koja ne pripadaju tematskim (horizontalnim) revizijama, sastavljena su objedinjena izvješća.

Državni ured za reviziju je u objedinjenim izvješćima o obavljenoj reviziji, među ostalim, izražavao i mišljenja o potrebi izmjene, dopune i jasnijeg definiranja važećih propisa ili određenog područja iz djelatnosti korisnika proračuna kako bi se utvrdio jedinstveni način postupanja za sve takve korisnike proračuna. Obavijest o obavljenim revizijama tih korisnika proračuna te sastavljanju objedinjenih izvješća Ured je također dostavljao i nadležnim ministarstvima i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave radi daljnjeg postupanja ili poduzimanja odgovarajućih aktivnosti.





Suradnja Grada Rijeke i Državnog ureda za reviziju

Grad Rijeka, prilikom obavljanja financijskih revizija poslovanja u kontinuitetu surađuje s Državnim uredom za reviziju, Područnim uredom Rijeke, a prilikom obavljanja revizija učinkovitosti i s drugim područnim uredima. Suradnja stručnih službi gradske uprave s državnim revizorima zadovoljavajuća je i uspješna, a izvješća o obavljenim revizijama u Gradu Rijeci, razumljiva su i objektivna. Izražavanjem mišljenja o godišnjim financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja Grada s regulatornim okvirima te o učinkovitosti upravljanja resursima, proračunskim programima, aktivnostima i projektima, Državni ured za reviziju, Područni ured Rijeke predstavlja svojevrsan kanal unaprjeđivanja poslovanja Grada. Revizije se obavljaju profesionalno i omogućavaju svim zainteresiranim stranama, a prvenstveno građanima Rijeke uvid na koji način Grad Rijeka raspolaže javnim sredstvima i resursima.

Uspješnom suradnjom državnih revizora i stručnih službi Grada Rijeke ostvaruje se zaštita javnog interesa i povećava odgovornost upravljanja javnim sredstvima te na koncu, povećava povjerenje javnosti u institucije. Uslijed navedenog, državne revizora ne promatramo samo kao nositelje nadzornog mehanizma već i kao partnere u ostvarivanju interesa građanki i građana Rijeke.

Rijeka, 21.02.2024.

GRADONAČELNIK

Marko Filipović



KLASA: 035-06/24-01/8
URBROJ: 2158-02-24-4
Osijek, 21. veljače 2024.

DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
PODRUČNI URED OSIJEK

PREDMET: Mišljenje o radu Državnog ureća za reviziju, Područnog ureda Osijek
- dostavlja se

Državni ured za reviziju najviše je revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu, a glavna joj je svrha povećanje transparentnosti subjekata i efikasnije trošenje proračunskih sredstava.

Osječko-baranjska županija prepoznala je značaj i važnost revizijskih postupaka te u svom poslovanju naloge i preporuke Državnog ureda za reviziju koristi kao mehanizam za jačanje odgovornog, transparentnog i pouzdanog nadzora nad upravljanjem javnim sredstvima.

Naime, u proteklom razdoblju, Državni ured za reviziju, Područni ured Osijek proveo je financijske revizije i revizije učinkovitosti poslovanja Osječko-baranjske županije. Iako unatrag dvadesetak godina prilikom provođenja financijskih revizija Osječko-baranjska županija je imala bezuvjetno mišljenje, sve dobivene preporuke su provedene što je utjecalo na kontinuirano povećanje djelatnosti i učinkovitosti poslovanja te unaprjeđenje kvalitete rada županije. Osim doprivenog objektivnog i stručnog mišljenja, u radu državnih revizora prepoznali smo iinski rad, svjesnost te profesionalnu etičnost.

Osim navedenog, istaknuli bismo i pozitivnu međusobnu komunikaciju i suradnju koja se ogleda i kroz svakodnevnu podršku s ciljem dobivanja i razmjene informacija nužnih za zakonito i učinkovito upravljanje sustavom jedinice regionalne samouprave.

Stoga će Osječko-baranjska županija i nadalje nastaviti razvijati pozitivni i otvoreni suradnju s Državnim uredom za reviziju, koristeći njihove naloge i preporuke s ciljem zakonitog i svrhovitog upravljanja proračunskim sredstvima, te provesti stalne aktivnosti u svrhu poboljšanja ravne transparentnosti i učinkovitosti poslovanja.

S poštovanjem,

ZAVJENIK ŽUPANA KOJI

OBNAŠA DUŽNOST ŽUPANA


Mato Klarić





FINANCIJSKA REVIZIJA LOKALNIH JEDINICA

Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Europska povelja o lokalnoj samoupravi¹ smatra lokalne jedinice temeljnim vrijednostima demokratskog društva, među kojima je pravo građana da sudjeluju u upravljanju javnim poslovima najznačajnije demokratsko načelo izravno realizirano na lokalnoj razini. Načelo lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj određeno je Ustavom Republike Hrvatske, prema kojem se građanima jamči pravo na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu. Jedinice lokalne samouprave su općine i gradovi, a jedinice područne (regionalne) samouprave su županije.

Područja svih općina, gradova i županija u Republici Hrvatskoj, njihovi nazivi i sjedišta, način utvrđivanja i promjene granica općina i gradova, postupak koji prethodi promjeni područnog ustrojstva i druga pitanja od značaja za područno ustrojstvo jedinica lokalne samouprave, odnosno jedinica područne (regionalne) samouprave, određena su Zakonom o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj².

Uspostava sadašnjeg sustava lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj započela je 1992. donošenjem temeljnog zakonodavnog okvira kojim je uređen teritorijalni ustroj, samoupravni djelokrug, izborni sustav i način financiranja lokalne samouprave, a oživotvoren je provedbom prvih lokalnih izbora.³ Sustav je uspostavljen 1993., tako da je utemeljeno 20 županija, Grad Zagreb, 68 gradova i 418 općina. Zakonodavni okvir kojim je utvrđena teritorijalna organizacija više puta je mijenjan i dopunjavao od 1993. do 2013. tako da je povećan broj općina i gradova ili su pojedine općine dobile status grada.

Danas je u Republici Hrvatskoj ustrojeno ukupno 555 jedinica lokalne samouprave (127 gradova i 428 općina) te 20 jedinica područne (regionalne) samouprave, odnosno županija. Grad Zagreb, kao glavni grad Republike Hrvatske, ima poseban status grada i županije, tako da je u Republici Hrvatskoj sveukupno 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu: lokalne jedinice). Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi iz 2005. utemeljena je posebna kategorija velikih gradova, a to su gradovi s više od 35 000 stanovnika.

Lokalne jedinice raspolažu značajnim financijskim sredstvima koja prikupljaju iz različitih izvora: vlastiti prihodi, zajednički porezi i pomoći iz proračuna. Prikupljena sredstva koriste, u skladu s planiranim namjenama u proračunu, za poslove kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana.

1 Zakon o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi, Narodne novine 14/97

2 Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj, Narodne novine 86/06, 125/06, 16/07, 95/08 – Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 46/10, 145/10, 37/13, 44/13, 45/13 i 110/15

3 <https://mpudt.gov.hr/korisne-informacije/iz-djelokruga/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava-24398/24398> Pristupljeno 19. srpnja 2024.

Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi utvrđena su područja koja spadaju u samoupravni djelokrug lokalnih jedinica. Općine i gradovi, u svom samoupravnom djelokrugu, obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima, dok županije obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značaja⁴.

■ Poslovi iz samoupravnog djelokruga lokalnih jedinica ■

OPĆINE I GRADOVI	ŽUPANIJE
<ul style="list-style-type: none"> ■ Uređenje naselja i stanovanja ■ Prostorno i urbanističko planiranje ■ Komunalno gospodarstvo ■ Briga o djeci ■ Socijalna skrb ■ Primarna zdravstvena zaštita ■ Odgoj i osnovno obrazovanje ■ Kultura, tjelesna kultura i sport ■ Zaštita potrošača ■ Zaštita i unaprjeđenje prirodnog okoliša ■ Protupožarna i civilna zaštita ■ Promet na svome području ■ Ostali poslovi sukladno posebnim zakonima 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Obrazovanje ■ Zdravstvo ■ Prostorno i urbanističko planiranje ■ Gospodarski razvoj ■ Promet i prometna infrastruktura ■ Održavanje javnih cesta ■ Planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova ■ Izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih za gradnju te provedba dokumenata prostornog uređenja ■ Ostali poslovi sukladno posebnim zakonima
+VELIKI GRADOVI I GRADOVI SJEDIŠTA ŽUPANIJA	
<ul style="list-style-type: none"> ■ Održavanje javnih cesta ■ Izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih za gradnju te provedba dokumenata prostornog uređenja 	

Djelatnost iz samoupravnog djelokruga lokalnih jedinica uređena je velikim brojem zakona i dugih propisa te na temelju njih donesenih unutarnjih akata.

⁴ <https://mpudt.gov.hr/korisne-informacije/iz-djelokruga/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava-24398/samoupravni-djelokrug-opcine-grad-a-i-zupanije-24399/24399> Pristupljeno 19. srpnja 2024.



Lokalne jedinice vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje na način koji je utvrđen propisima o proračunskom računovodstvu: Zakonom o proračunu, Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te drugim provedbenim propisima. Navedenim propisima uređena je, među ostalim, primjena načela proračunskog računovodstva, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, sadržaj računa Računskog plana, pravila evidentiranja poslovnih događaja, popis imovine i obveza te oblik i sadržaj financijskih izvještaja.

ZAKONODAVNI OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE LOKALNIH JEDINICA

Obavljanje revizije financijskih izvještaja i poslovanja lokalnih jedinica propisano je zakonom kojim se uređuje osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada i druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju.

Zakonom o državnoj reviziji iz 1993.⁵ utvrđeno je da se revizija proračuna lokalnih jedinica obvezno obavlja jednom godišnje. S obzirom na broj i teritorijalni razmještaj lokalnih jedinica, reviziju proračuna lokalnih jedinica obavljali su državni revizori u područnim uredima koji su osnovani u svim županijskim središtima. Time su izbjegnuti veliki materijalni troškovi za putovanja i smještaj državnih revizora, čiji se rad velikim dijelom odvija na terenu, kod lokalnih jedinica.

S obzirom na propisanu obvezu prema kojoj sve lokalne jedinice treba obuhvatiti revizijom svake godine, od 1995. do 2012. kod dijela lokalnih jedinica obavljana je financijska revizija, a kod dijela uvidi u proračun i financijske izvještaje. Predmet financijske revizije bili su financijski izvještaji i poslovanje lokalnih jedinica, a uvidima u proračun i financijske izvještaje provjeravano je donošenje i izvršenje proračuna glede utvrđivanja pravilnosti i usklađenosti s propisima.

U srpnju 2011. Hrvatski sabor je donio Zakon o Državnom uredu za reviziju,⁶ koji je zamijenio Zakon o državnoj reviziji i koji je u duhu odredbi Promjena Ustava Republike Hrvatske⁷ o samostalnosti i neovisnosti Državnog ureda za reviziju preciznije i sveobuhvatno razradio odredbe o nadležnosti, organizaciji i načinu rada Državnog ureda za reviziju. Prema odredbama spomenutog Zakona, revizija državnog proračuna se obavlja svake godine, a revizija drugih subjekata prema godišnjem programu i planu rada, koji donosi glavni državni revizor. Prema tome, reviziju proračuna lokalnih jedinica više nije bilo obvezno obavljati svake godine, čime se Državni ured za reviziju približio većini vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji.⁸

U daljnjem radu Državni ured za reviziju se više usmjeravao na revizije učinkovitosti, kojima se ocjenjuje ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost pojedinih programa ili područja poslovanja lokalnih jedinica. Međutim, i dalje se obavljaju financijske revizije lokalnih jedinica. Broj lokalnih jedinica koji će se obuhvatiti

⁵ Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93

⁶ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11

⁷ Prema članku 9. Promjene Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine 76/10), Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, samostalna i neovisna u svom radu kojim upravlja glavni državni revizor.

⁸ U nekim zemljama propisana su ograničenja kod revidiranja lokalnih jedinica ovisno o broju stanovnika u lokalnim jedinicama ili postoje odvojene revizijske organizacije koje obavljaju reviziju lokalnih jedinica.

revizijom, kao i vrsta revizija (financijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti), određuje se godišnjim programom i planom rada Ureda.

Od 1995. do danas Državni ured za reviziju obavio je 14 746 revizija lokalnih jedinica, od čega je financijskom revizijom i revizijom usklađenosti obuhvaćeno 5 800 lokalnih jedinica, uvidom u proračun i financijske izvještaje 4 677, a revizijom učinkovitosti 4 269 lokalnih jedinica. Iz navedenog proizlazi da su prosječno godišnje u ovom razdoblju revizijama obuhvaćene 492 lokalne jedinice.

■ Broj lokalnih jedinica obuhvaćenih revizijama od 1995. do 2024. ■

Godina revizije	Lokalne jedinice		
	financijska revizija i revizija usklađenosti	uvidi u proračun i financijske izvještaje	revizija učinkovitosti
1995.	306	203	-
1996.	317	203	-
1997.	302	217	-
1998.	363	195	-
1999.	352	211	-
2000.	373	192	-
2001.	289	277	-
2002.	165	402	-
2003.	181	387	-
2004.	209	361	-
2005.	212	358	-
2006.	308	262	-
2007.	339	237	-
2008.	309	267	-
2009.	277	299	-
2010.	261	315	-
2011.	285	291	-
2012.	135	-	-
2013.	81	-	1 132
2014.	111	-	1 152
2015.	86	-	6
2016.	64	-	576
2017.	82	-	175
2018.	71	-	100
2019.	75	-	556
2020.	63	-	-
2021.	70	-	537
2022.	40	-	-
2023.	29	-	35
2024.	45	-	-
ukupno	5 800	4 677	4 269

FINANCIJSKE REVIZIJE OD 1995. DO 2024.

Iako je broj lokalnih jedinica u odnosu na ukupni broj subjekata (kojih je oko 16 000) koji podliježu državnoj reviziji neznatan, a prihodi lokalnih jedinica čine manje od 20 % prihoda državnog proračuna⁹, zainteresiranost javnosti za reviziju ovih subjekata je velika. Jedan od razloga je što lokalne jedinice obavljaju djelatnosti kojima se ostvaruju potrebe građana u različitim područjima kao što je komunalno gospodarstvo, socijalna skrb, odgoj i obrazovanje, kultura, sport i druga područja. Upravo zbog toga prepoznata je velika zainteresiranost javnosti o tome troše li se proračunska sredstva na zakonit, učinkovit i transparentan način te u svrhu poboljšanja života građana.

Iako posljednjih godina raste broj revizija učinkovitosti lokalnih jedinica, još uvijek se značajan broj revizija odnosi na financijske revizije. Za razliku od trgovačkih društava i neprofitnih organizacija, čije financijske izvještaje provjerava komercijalna revizija, obveza revizije financijskih izvještaja lokalnih jedinica nije posebno propisana. Kako većina lokalnih jedinica nema obvezu ustrojavanja unutarnje revizije, državna revizija zapravo je jedini oblik nadzora financijskih izvještaja u tim subjektima.

Predmet financijske revizije lokalnih jedinica su financijski izvještaji i poslovanje za kalendarsku godinu. Financijska revizija se obavlja u cilju izražavanja mišljenja jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, a poslovanje usklađeno sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima. Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim Okvirom profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)¹⁰ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Ciljevi financijske revizije lokalnih jedinica su provjeriti: istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje, provedbu naloga i preporuka iz prošlih revizija te druge aktivnosti u vezi s poslovanjem lokalnih jedinica.

Područja revizije svake lokalne jedinice određuju se na temelju procjene rizika pojave nepravilnosti zbog prijevare ili pogreške. U pravilu se prije početka financijske revizije lokalnih jedinica za svaku kalendarsku godinu donose Smjernice u cilju određivanja zajedničkih područja revizije i zajedničkih postupaka revizije tih područja radi ujednačavanja revizijskog pristupa te ujednačavanja kriterija

⁹ Prema podacima iz financijskih izvještaja lokalnih jedinica za 2023. ukupni prihodi i primici svih lokalnih jedinica iznose 6.123.420.951,42 eura i u prihodima i primicima Državnog proračuna za 2023. (34.608.511.380,29 eura) imaju udjel od 17,7 %.

¹⁰ U primjeni je Okvir profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Narodne novine 66/23).

na temelju kojih se izražavaju mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja lokalnih jedinica. U postupku revizije koriste se metode i postupci kao i kod financijskih revizija drugih subjekata koje obavlja Državni ured za reviziju.

Na temelju utvrđenih činjenica te pribavljenih dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, sastavljena su pojedinačna izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji za svaku lokalnu jedinicu. U izvješću su opisane utvrđene nepravilnosti i propusti te su dani nalozi i preporuke, čija bi provedba pridonijela realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima i većoj usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima.

Nalozi su dani kad lokalna jedinica nije postupila u skladu sa zakonima, drugim propisima ili unutarnjim aktima. Preporuke su dane u slučaju propusta koji se ne može izravno povezati s odredbom zakona, drugih propisa ili unutarnjeg akta, ali je ocijenjeno da bi provedba preporuka mogla pridonijeti većoj odgovornosti pri upravljanju proračunskim sredstvima i unaprjeđenju poslovanja lokalne jedinice.

Revizijom su utvrđene nepravilnosti i propusti koji se odnose na sustav unutarnjih kontrola, planiranje i izvršenje proračuna, računovodstveno poslovanje i financijsko izvještavanje, prikupljanje i korištenje prihoda, naplatu potraživanja, rashode i obveze, javnu nabavu, upravljanje imovinom i druge nepravilnosti. Od 2005. do 2024. lokalnim jedinicama je za nepravilnosti i propuste utvrđene financijskom revizijom dano ukupno 20 488 naloga i preporuka.

Ured prati aktivnosti i mjere koje lokalne jedinice poduzimaju u cilju provedbe naloga i preporuka koji su navedeni u izvješću o obavljenoj reviziji. Provjere se obavljaju u okviru svake financijske revizije ili u okviru posebnih revizijskih postupaka (*follow-up*).

Sastavni dio izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji čini mišljenje¹¹. Za izražavanje mišljenja odlučujuću ulogu ima prag značajnosti, koji čine značajnost po vrijednosti i značajnost po prirodi ili sadržaju. Značajnost po vrijednosti određuje se u apsolutnom i relativnom iznosu (postotak od ukupnih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka ili vrijednosti imovine), a značajnost po prirodi ili sadržaju ovisi o vrsti poslovnih događaja koji su utjecali na financijske izvještaje ili na usklađenost poslovanja s propisima.

Kriteriji za izražavanje mišljenja su zakoni, drugi propisi i unutarnji akti kojima je uređen računovodstveni okvir te poslovanje lokalnih jedinica. Prema Međunarodnim revizijskim standardima, vrste mišljenja su: bezuvjetno, uvjetno, nepovoljno i suzdržano.

¹¹ Do 2005. spomenuta mišljenja se prema tadašnjoj metodologiji Državnog ureda za reviziju nisu izražavala, a do 2018. se izražavalo jedno mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja. Nakon toga, zbog usklađenja metodologije rada s novim ISSAI standardima, izražavaju se dva mišljenja, jedno za financijske izvještaje i drugo za usklađenost poslovanja.

■ Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) lokalnih jedinica od 2005. do 2024. ■

Godina revizije	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2005. do 2017.				
	bezuwjetno mišljenje	uwjetno mišljenje	nepowoljno mišljenje	suzdržano mišljenje	ukupno
lokalne jedinice					
2005.	7	197	6	2	212
2006.	19	283	6	0	308
2007.	19	315	5	0	339
2008.	21	283	5	0	309
2009.	25	249	3	0	277
2010.	11	247	3	0	261
2011.	18	266	1	0	285
2012.	14	121	0	0	135
2013.	17	64	0	0	81
2014.	20	91	0	0	111
2015.	18	68	0	0	86
2016.	27	37	0	0	64
2017.	24	56	2	0	82

Godina revizije	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2018. do 2024.									
	bezuwjetno mišljenje		uwjetno mišljenje		nepowoljno mišljenje		suzdržano mišljenje		ukupno	
	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP
lokalne jedinice										
2018.	35	18	34	53	2	0	0	0	71	71
2019.	38	40	35	34	2	1	0	0	75	75
2020.	18	18	45	45	0	0	0	0	63	63
2021.	25	26	42	42	3	2	0	0	70	70
2022.	13	12	25	26	1	1	0	0	39	39
2023.	14	13	15	16	0	0	0	0	29	29
2024.*	13	14	12	11	0	0	0	0	25	25

* U vrijeme pisanja monografije (rujan 2024.) 20 revizija za 2023. je u tijeku.

Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji lokalnih jedinica sadrži i točku *Provedba naloga i preporuka* u okviru koje se navodi status naloga i preporuka danih u prošlim revizijama (*provedeno, provedeno nakon roka, djelomično provedeno, u postupku provedbe, nije provedeno ili nije primjenjivo*) te obrazloženje danih naloga i preporuka koji su provedeni nakon roka, djelomično provedeni, u postupku provedbe ili nisu primjenjivi.

Financijskom revizijom lokalnih jedinica od 2005. do 2024. provjeravano je postupanje po ukupno 18 979 naloga i preporuka danih u prošlim revizijama, a provjerom je utvrđeno da je 10 246 (54 %) naloga i preporuka provedeno, 3 725 (19,6 %) je u postupku provedbe, 258 (1,4 %) naloga i preporuka je djelomično provedeno, 4 548 (23,9 %) nije provedeno, a zbog neprovođenja aktivnosti ili promjene propisa 202 (1,1 %) naloga i preporuka nije primjenjivo.

■ Provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija lokalnih jedinica ■

Status naloga i preporuka	Nalozi i preporuke iz prošlih revizija ¹²
provedeno i provedeno nakon roka	10 246
u postupku provedbe	3 725
djelomično provedeno	258
nije provedeno	4 548
nije primjenjivo	202
ukupno	18 979

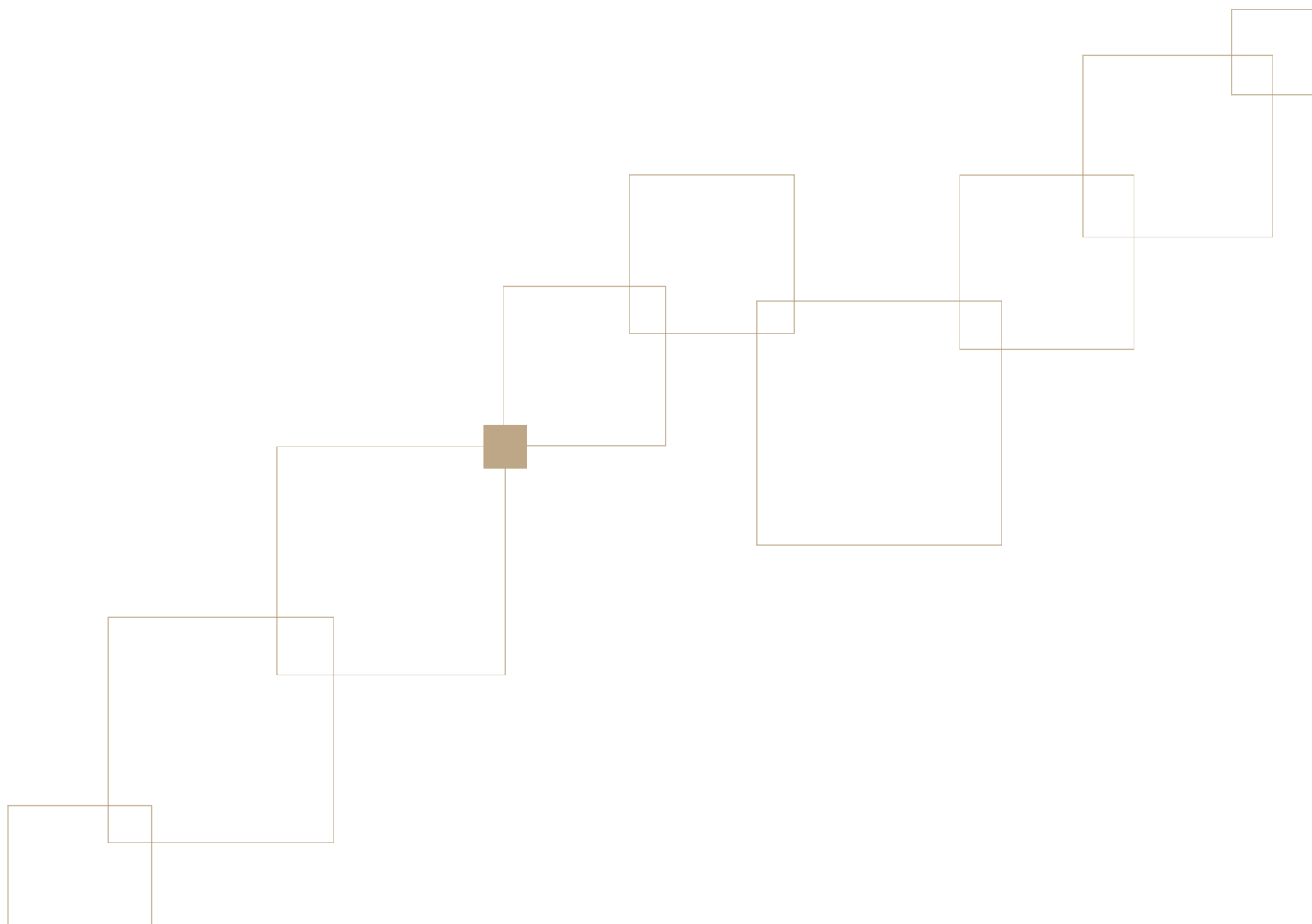
Uspoređujući udio provedenih naloga i preporuka u odnosu na ukupni broj danih naloga i preporuka u promatranom razdoblju (od 2005. do 2024.) uočen je napredak u povećanju broja provedenih naloga i preporuka, naročito nakon donošenja Zakona o Državnom uredu za reviziju u 2019., kojim su, među ostalim, propisane sankcije za neprovođenje naloga i preporuka.

Provedba naloga i preporuka pridonosi realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima lokalnih jedinica, boljem upravljanju imovinom te većoj usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima. Dajući preporuke da se javni novac i javna imovina koriste učinkovito te da se pružaju javne usluge koje će u najvećoj mogućoj mjeri pridonijeti poboljšanju životnih uvjeta odnosno okolnosti u kojima žive građani, neizravno se utječe i na promjene u životu građana. Potvrdu da državna revizija pridonosi pokretanju promjena odnosno unaprjeđenju pravilnosti poslovanja i učinkovitosti

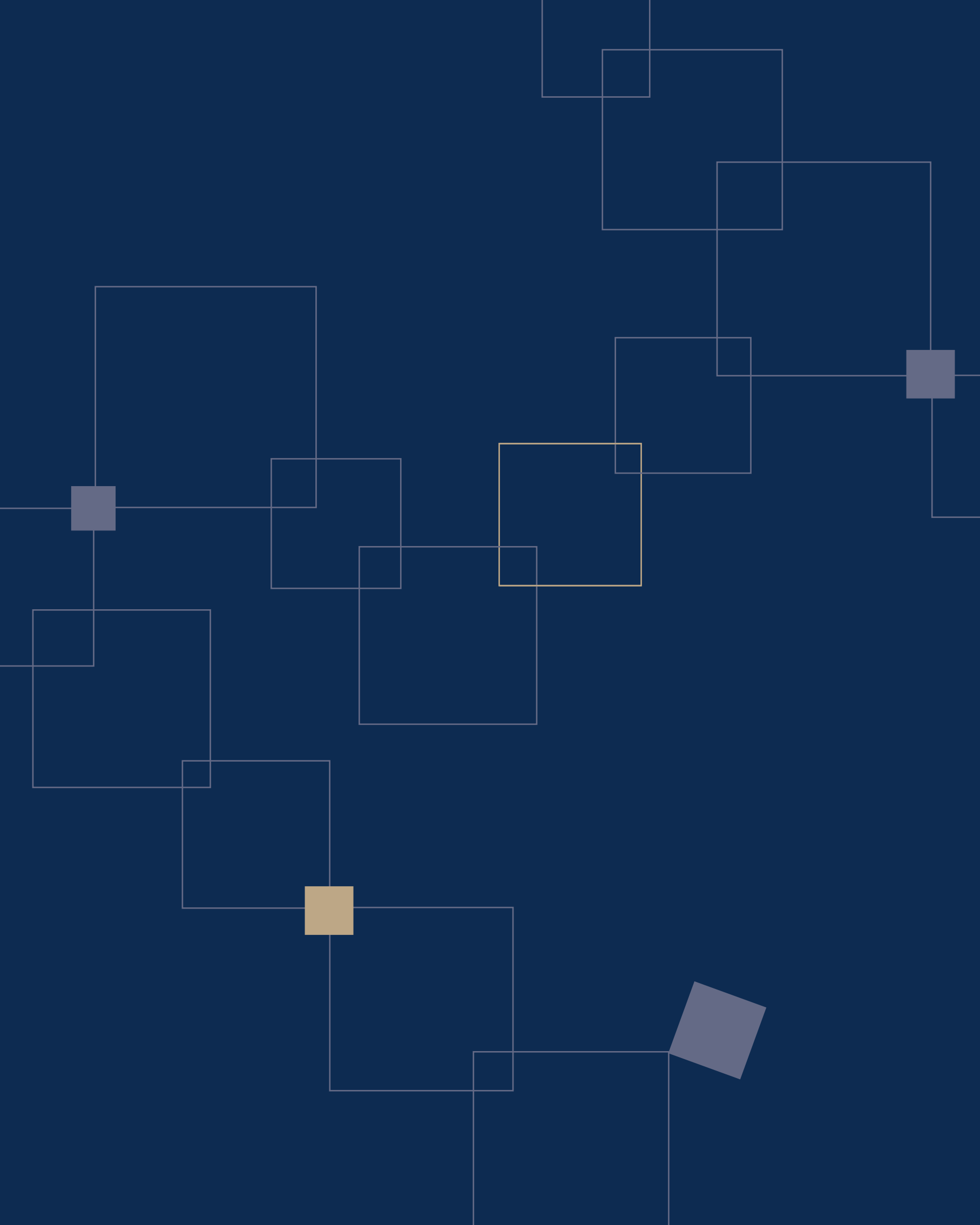
¹² Podaci se odnose na lokalne jedinice za koje su financijske revizije obavljene od 2005. do 2024. s obzirom na to da su podaci za prethodne godine u Izvešćima o radu Državnog ureda za reviziju dani zbirno za lokalne jedinice i druge subjekte revizije.

upravljanja javnim financijama dale su gotovo sve lokalne jedinice koje su sudjelovale u istraživanju koje je proveo Državni ured za reviziju.¹³

Uz pojedinačna izvješća o obavljenim revizijama, svake godine sastavlja se i objedinjeno izvješće, koje sadrži skupne podatke za sve lokalne jedinice za koje je revizija obavljena u kalendarskoj godini, i to: izražena mišljenja, najčešće nepravilnosti i propuste te podatke iz financijskih izvještaja za svaku lokalnu jedinicu. Objedinjeno izvješće dostavlja se (uz pojedinačna izvješća) Hrvatskom saboru i objavljuje na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju.



¹³ Rogošić, N. i Svete, N. (2023) Uloga državne i unutarnje revizije u upravljanju javnim financijama – empirijsko istraživanje u Republici Hrvatskoj. U: Zbornik radova Interna revizija i kontrola. Zagreb-Zadar: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.





FINANCIJSKA REVIZIJA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Mirela Belančić Vican, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Uloga Državnog ureda za reviziju u obavljanju revizija trgovačkih društava odnosi se na provjeru i ocjenu obavljaju li trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave djelatnost te upravljaju li imovinom u skladu sa zakonima, drugim propisima, strategijama, programima i ciljevima, primjena načela dobrog upravljanja imovinom (učinkovito i razumno, pažnjom dobrog gospodara u skladu s načelima odgovornosti, javnosti, ekonomičnosti i predvidljivosti)¹, racionalno trošenje javnih sredstava, jačanje transparentnosti, odgovornosti i etičnosti u radu te poboljšanje pružanja javnih usluga. Isto tako, kod financijskih revizija cilj je utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja.

TRGOVAČKA DRUŠTVA

Trgovačko društvo svojstvo pravne osobe stječe upisom u sudski registar. Može se osnovati za obavljanje gospodarske ili bilo koje druge djelatnosti. Predmet poslovanja trgovačkog društva utvrđuje se u dioničkom društvu statutom, a u ostalim trgovačkim društvima odlukom članova društva koja se prilikom osnivanja donosi na način koji je propisan za sklapanje društvenog ugovora, a mijenja se većinom koja je potrebna za izmjenu društvenog ugovora.

Trgovačka društva mogu imati oblik javnog trgovačkog društva, komanditnog društva, dioničkog društva, društva s ograničenom odgovornošću i gospodarskog interesnog udruženja.² Zakon propisuje dva oblika trgovačkih društava: društvo kapitala i društvo osoba.

■ Pregled trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj s obzirom na oblik propisan Zakonom o trgovačkim društvima ■

društva osoba	društva kapitala
javno trgovačko društvo	dioničko društvo
komanditno društvo	društvo s ograničenom odgovornošću
gospodarsko interesno udruženje	

Prema zakonima o proračunu, Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave mogu svojom imovinom osnovati ustanove, trgovačka društva i druge pravne osobe za izvršavanje javnih službi i djelatnosti u javnom interesu.³

1 Zakon o upravljanju državnom imovinom, Narodne novine 52/18; Zakon o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske, Narodne novine 155/23

2 Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23 i 130/23

3 Zakon o proračunu, Narodne novine 96/03 i 96/03; Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15; Zakon o proračunu, Narodne novine 144/21

U Republici Hrvatskoj trgovačka društva u vlasništvu države osnovana su na temelju posebnih zakona koji uređuju određenu granu gospodarstva u cilju učinkovitog provođenja javnih politika, povećanja dobrobiti građana te pozitivnog financijskog učinka na državni proračun.

Cilj države kao vlasnika trgovačkih društava je unaprjeđivati korporativno upravljanje odnosno povećati ekonomičnost, djelotvornost i transparentnost poslovanja te osigurati učinkovito i odgovorno upravljanje imovinom.

U tu svrhu Vlada Republike Hrvatske donijela je dvije odluke o donošenju Kodeksa korporativnog upravljanja trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele⁴, koji predstavlja zbir načela poslovnog profesionalnog ponašanja i dobrih običaja kojima se jača korporativna i vlasnička odgovornost provođenjem standarda ponašanja u svrhu postizanja dobrobiti za sve sudionike. Kodeks korporativnog upravljanja namijenjen je trgovačkim društvima i drugim pravnim osobama od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku utvrđenim Odlukom o utvrđivanju popisa trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, a njegova primjena preporučuje se svim trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele. Vlada Republike Hrvatske donosi odluke kojima utvrđuje koje su pravne osobe odnosno trgovačka društva od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku. Pravne osobe od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku su one koje prema vlasničkom udjelu, tržišnom udjelu u ekonomiji, teritorijalnom značaju, broju zaposlenika, dodanoj vrijednosti koju ostvaruju djelatnošću pridonose ostvarivanju strateških ciljeva, bilo gospodarskih i/ili socijalnih ciljeva. Na temelju općih i posebnih kriterija utvrđuje se je li određena pravna osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, a primjenjuje se na sve pravne osobe u kojima Republika Hrvatska ima određeni vlasnički udio i ostvaruje ili želi ostvarivati određeni stupanj kontrole, bez obzira na veličinu vlasničkog udjela.

Opći kriteriji utvrđivanja pravne osobe od posebnog interesa su sljedeći:

- osnovna djelatnost pravne osobe je upravljanje općim dobrima i dobrima od interesa za Republiku Hrvatsku, koja su kao takva utvrđena posebnim propisima (vode, šume, poljoprivredna zemljišta, pomorsko dobro, ceste, željeznice i drugo)
- u opisu djelatnosti pravne osobe je upravljanje, održavanje i unaprjeđenje infrastrukture i distribucijskih mreža u kojima fizička infrastruktura predstavlja prirodni monopol, zbog čega se konkurencija na tržištu ne može razviti (promet, elektroničke komunikacije, energetika i drugo), a

⁴ Odluka o donošenju Kodeksa korporativnog upravljanja trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele, Narodne novine 112/10 i 132/17 ; Odluka o donošenju Kodeksa korporativnog upravljanja trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele, Narodne novine 132/17

koje su važne za neometano kretanje i opskrbu stanovništva i poslovnih subjekata

- pravna osoba je davatelj univerzalne usluge koja se obavlja kao javna usluga u skladu sa zakonodavstvom Europske unije i Republike Hrvatske, kao što su proizvodnja i distribucija električne energije, poštanske usluge, elektroničke komunikacijske usluge te druge djelatnosti koje se obavljaju kao javne usluge, a njima se osigurava pravo kupca na javnu uslugu propisane kvalitete na cijelom području Republike Hrvatske po realnim, usporedivim i transparentnim cijenama
- obveznici su akata čiji je cilj smanjenje energetske siromaštva, odnosno zaštita ugroženih potrošača
- osnovna djelatnost kojom se bavi pravna osoba ima poseban značaj za Republiku Hrvatsku, a odnosi se na upravljanje nekretninama i drugom imovinom u državnom vlasništvu, pružanje usluga isključivo za nadležna tijela javne uprave, obrambenu industriju, proizvodnju i distribuciju nafte i plina, medicinske proizvode, elektroničke komunikacije, financije, banкарство, informatiku, igre na sreću, turizam, cestovni, željeznički, zračni i pomorski promet.

Posebni kriteriji utvrđivanja pravne osobe od posebnog interesa su:

- pozitivan financijski učinak na državni proračun
- značaj i veličina udjela na tržištu.⁵

Odlukom o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, koju je donijela Vlada Republike Hrvatske koncem 2021., na temelju Zakona o upravljanju državnom imovinom, Odluke o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku i Reformske mjere C2.4.R1 Revidiranje popisa pravnih osoba od posebnog državnog interesa Nacionalnog plana oporavka i otpornosti 2021. – 2026., utvrđeno je 36 pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, od kojih je 31 trgovačko društvo.⁶

Osim spomenutih trgovačkih društava u vlasništvu države, u Republici Hrvatskoj posluju trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave osnovana na temelju Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, kojim je određeno da predstavničko tijelo osniva javne ustanove i druge pravne osobe za obavljanje gospodarskih, društvenih, komunalnih i drugih djelatnosti od interesa za jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave.⁷ Tako su osnovana trgovačka društva isporučite-

⁵ Odluka o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine 22/20

⁶ Odluka o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine 147/21

⁷ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19 i 144/20

lji vodnih usluga te trgovačka društva koja obavljaju komunalnu djelatnost u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Djelatnost vodnih usluga obavljaju javni isporučitelji vodnih usluga. Javni isporučitelj je društvo kapitala kojem su jedini osnivači jedinice lokalne samouprave na uslužnom području. Iznimno, osnivač javnog isporučitelja može biti i pravna osoba čiji je jedini osnivač jedinica lokalne samouprave. Vodne usluge su usluge javne vodoopskrbe i javne odvodnje.⁸

Komunalnu djelatnost može obavljati trgovačko društvo koje osniva jedinica lokalne samouprave ili više jedinica lokalne samouprave zajedno. Trgovačko društvo obavlja komunalne djelatnosti na temelju odluke o povjeravanju obavljanja komunalnih djelatnosti koju donosi predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave odnosno predstavnička tijela više jedinica lokalne samouprave u slučaju u kojem više jedinica lokalne samouprave obavljanje jedne ili više komunalnih djelatnosti organizira zajednički.

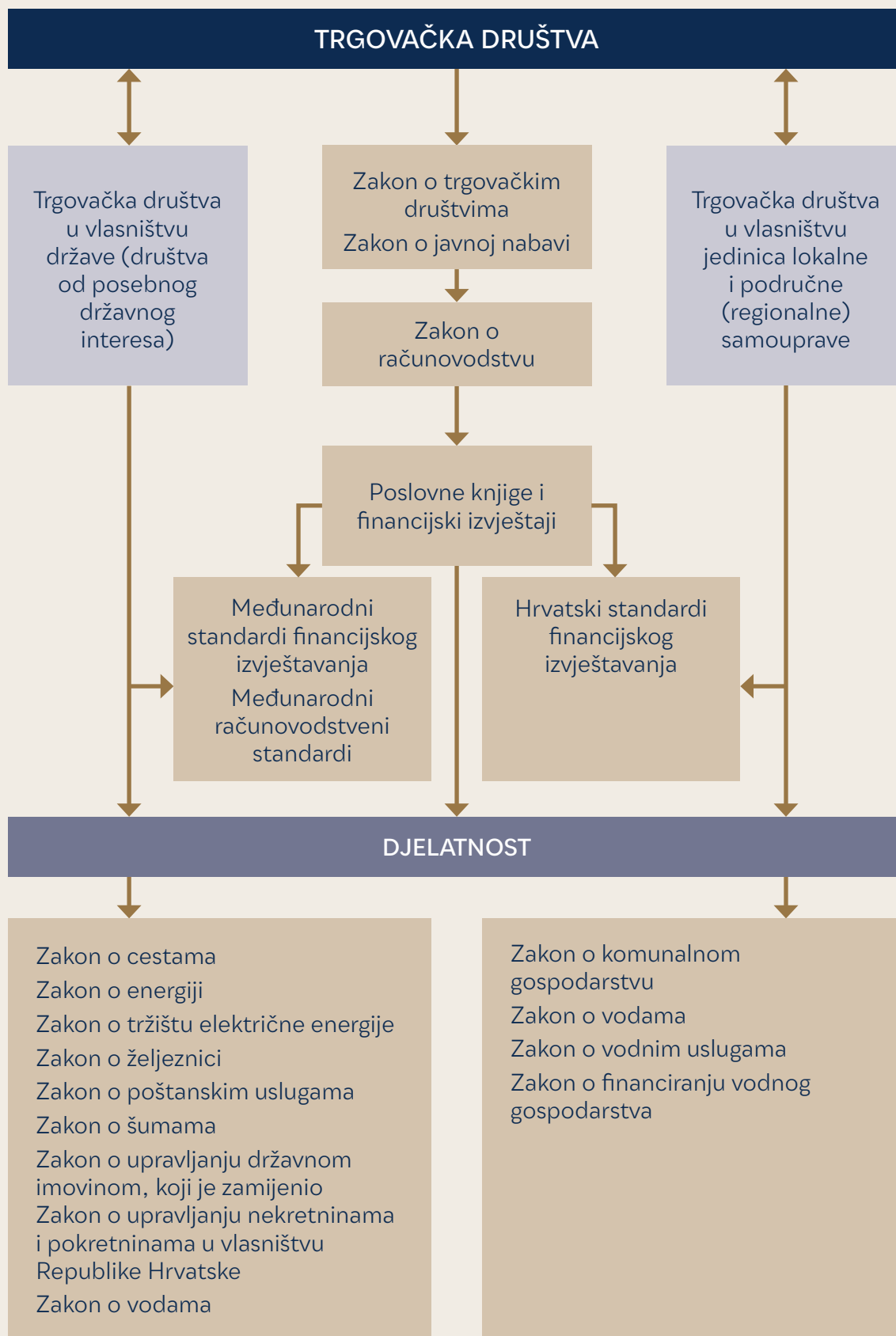
Obavljanje komunalnih djelatnosti može se povjeriti trgovačkom društvu u kojem jedinica lokalne samouprave odnosno više jedinica lokalne samouprave u slučaju zajedničke organizacije obavljanja komunalne djelatnosti ima sve dionice odnosno udjele. Komunalne djelatnosti su djelatnosti kojima se osigurava građenje i/ili održavanje komunalne infrastrukture u stanju funkcionalne ispravnosti i komunalne djelatnosti kojima se pojedinačnim korisnicima pružaju usluge nužne za svakodnevni život i rad na području jedinice lokalne samouprave.⁹

Trgovačka društva u javnom sektoru Republike Hrvatske veliki su i složeni subjekti čije su djelatnosti uređene većim brojem posebnih zakona, propisa te unutarnjih akata.

⁸ Zakon o vodnim uslugama, Narodne novine 66/19

⁹ Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine 68/18, 110/18 – Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske i 32/20

■ Pregled najznačajnijih zakona i propisa kojima je uređeno poslovanje trgovačkih društava ■



Trgovačka društva vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu. U smislu Zakona o računovodstvu poduzetnikom se, među ostalim, smatra trgovačko društvo kako je uređeno zakonom kojim se uređuju trgovačka društva. Zakonom o računovodstvu uređeno je računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvještaja, sadržaj godišnjeg izvještaja, izvještaj o održivosti, primjena standarda izvještavanja o održivosti i provjera izvještaja o održivosti, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, izvještaj o informacijama o porezu na dobit, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvještaja, Registar godišnjih financijskih izvještaja i drugo.

Na temelju Zakon o računovodstvu poduzetnici su razvrstani na mikro, male, srednje ili velike poduzetnike, ovisno o iznosu ukupne aktive, iznosu prihoda te prosječnom broju zaposlenih tijekom poslovne godine. Nadalje, određeno je da poduzetnik (trgovačko društvo) sastavlja i prezentira godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Mikro, mali i srednji poduzetnici obvezni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. To su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja, a objavljuju se u Narodnim novinama.

Veliki subjekti i subjekti od javnog interesa sastavljaju i prezentiraju godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.¹⁰ Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni člankom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002. Veliki i srednji poduzetnici te subjekti od javnog interesa obveznici su zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja na temelju Zakona o računovodstvu. Subjekt od javnog interesa, među ostalim je trgovačko društvo i druga pravna osoba obuhvaćena odlukom o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koju donosi Vlada Republike Hrvatske u skladu sa zakonom kojim se uređuju pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske, osim pravnih osoba koje vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje u skladu s propisima kojima se uređuje proračunsko računovodstvo ili računovodstvo neprofitnih organizacija.

¹⁰ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22 i 82/23; Zakon o računovodstvu, Narodne novine 85/24

Državni ured za reviziju je u skladu s odredbama Zakona o državnoj reviziji¹¹ i Zakona o Državnom uredu za reviziju¹², a prema godišnjem programu i planu rada obavljao reviziju trgovačkih društava u vlasništvu Republike Hrvatske i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Revizija je obavljena na način i prema postupcima utvrđenim Okvirom profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)¹³ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

OBAVLJENE FINANCIJSKE REVIZIJE TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

U razdoblju 1995. – 2023. Državni ured za reviziju obavio je 1 003 financijske revizije trgovačkih društava, od kojih 134 revizije trgovačkih društava u vlasništvu ili većinskom vlasništvu države te 869 revizija trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

■ Pregled broja obavljenih financijskih revizija trgovačkih društava 1995. – 2023. ■

Godina ¹⁴	Trgovačka društva		Ukupno
	TDD*	TDL**	
1995.	0	0	0
1996.	6	19	25
1997.	10	32	42
1998.	7	40	47
1999.	2	40	42
2000.	9	49	58
2001.	1	38	39
2002.	1	0	1
2003.	3	2	5
2004.	3	22	25
2005.	0	62	62
2006.	8	45	53

11 Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93, 48/95, 105/99, 44/01, 49/03 – pročišćeni tekst i 177/04

12 Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (na snazi do ožujka 2019.) i Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

13 Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine 66/23

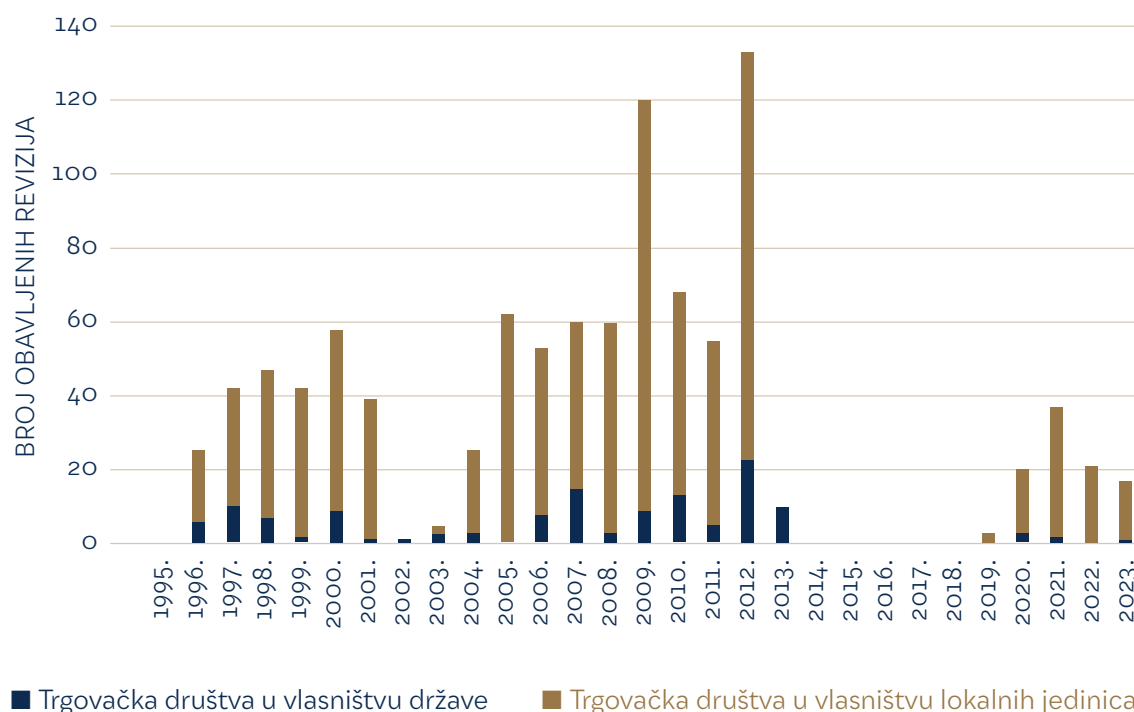
14 Iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023.

Godina ¹⁴	Trgovačka društva		Ukupno
	TDD*	TDL**	
2007.	15	45	60
2008.	3	57	60
2009.	9	111	120
2010.	13	55	68
2011.	5	50	55
2012.	23	110	133
2013.	10	0	10
2014.	0	0	0
2015.	0	0	0
2016.	0	0	0
2017.	0	0	0
2018.	0	0	0
2019.	0	3	3
2020.	3	17	20
2021.	2	35	37
2022.	0	21	21
2023.	1	16	17
ukupno	134	869	1 003

* TDD – trgovačka društva u vlasništvu države

** TDL – trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

■ Obavljene financijske revizije trgovačkih društava 1995. – 2023. ■



■ Trgovačka društva u vlasništvu države

■ Trgovačka društva u vlasništvu lokalnih jedinica

Od svog osnutka do 2014. Državni ured za reviziju je obavljao financijsku reviziju trgovačkih društava koja obuhvaća reviziju financijskih izvještaja te reviziju usklađenosti sa zakonima i propisima koji uređuju poslovanje trgovačkih društava u državnom vlasništvu te vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Kod trgovačkih društava čiji financijski izvještaji podliježu vanjskoj reviziji u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu od 2014. obavljena je revizija učinkovitosti. Tako su kod trgovačkih društava u državnom vlasništvu obavljene revizije učinkovitosti provedbe postupaka javne nabave te korištenja vanjskih usluga, a kod trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave revizije učinkovitosti ekonomske opravdanosti razlike u cijenama vodnih usluga, ekonomske opravdanosti razlika u cijenama komunalnih javnih usluga, učinkovitosti rada nadzornih odbora, učinkovitosti sprječavanja i otkrivanja prijevара te učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja. Od 2020. nadalje obavljane su revizije usklađenosti poslovanja trgovačkih društava u državnom vlasništvu te revizije usklađenosti i financijske revizije trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Državni ured za reviziju obavljao je financijske revizije i revizije usklađenosti trgovačkih društava od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koje Odlukom utvrđuje Vlada Republike Hrvatske. Tako su obavljene revizije društava Croatia Airlines d.d., HEP d.d., Hrvatska kontrola zračne plovidbe d.o.o., Hrvatske autoceste d.o.o., Hrvatske ceste d.o.o., HŽ Infrastruktura d.o.o., Hrvatska lutrija d.o.o., Hrvatske šume d.o.o., Janaf d.d., Odašiljači i veze d.o.o. i druge.

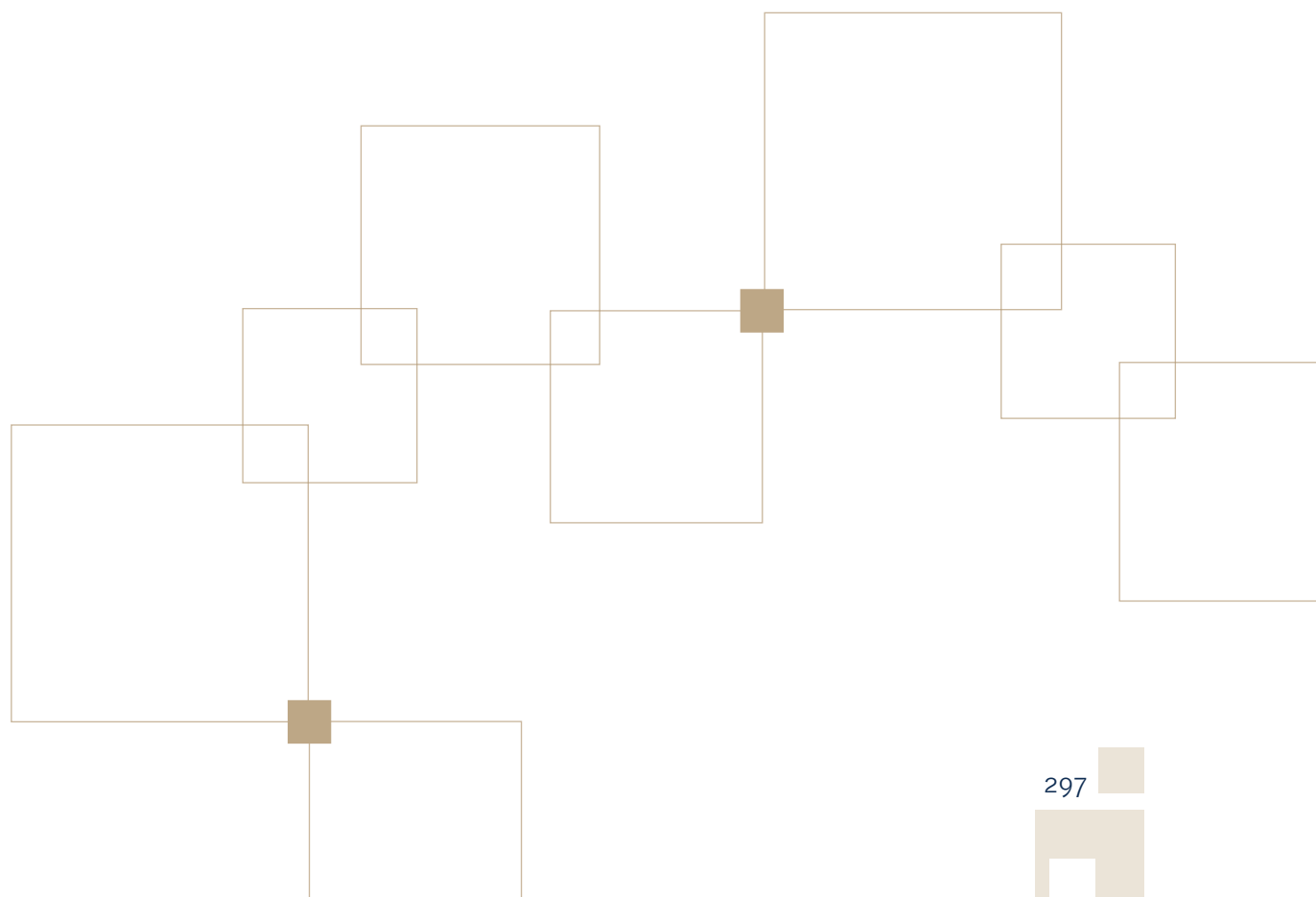
Financijskom revizijom trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave obuhvaćena su društva čija je osnovna djelatnost pružanje vodnih usluga te obavljanje komunalnih djelatnosti. Društva obuhvaćena revizijom obavljala su:

- djelatnost vodnih usluga (usluge javne vodoopskrbe i javne odvodnje)
- komunalne djelatnosti kojima se osigurava održavanje komunalne infrastrukture (održavanje nerazvrstanih cesta, održavanje javnih površina na kojima nije dopušten promet motornim vozilima, održavanje građevina javne odvodnje oborinskih voda, održavanje javnih zelenih površina, građevina, uređaja i predmeta javne namjene, održavanje groblja, održavanje čistoće javnih površina te održavanje javne rasvjete)

- uslužne komunalne djelatnosti koje obuhvaćaju usluge parkiranja na uređenim javnim površinama, komunalni linijski prijevoz putnika, usluge javnih tržnica na malo, usluge ukopa te obavljanje dimnjačarskih poslova.

Najčešći nalozi i preporuke kod obavljenih financijskih revizija trgovačkih društava dani su u području sustava unutarnjih kontrola, planiranja i računovodstvenog poslovanja, prihoda, rashoda te postupaka nabave. Također, dani su nalozi i preporuke vezani za usklađenost poslovanja trgovačkih društava sa zakonima, propisima te unutarnjim aktima.

Provedbom danih naloga i preporuka povećana je istinitost i vjerodostojnost poslovnih knjiga i financijskih izvještaja, postignuta su poboljšanja u području planiranja, sustava unutarnjih kontrola, transparentnosti poslovanja, povećana je usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, poboljšano je upravljanje javnom imovinom te su postignute uštede pri nabavi roba, radova i usluga. Tako su, primjerice, donesene i na internetskim stranicama trgovačkih društava objavljene procedure, pravilnici i smjernice koji uređuju različita područja poslovanja, veća pozornost posvećena je planiranju i praćenju ostvarenja planiranih ciljeva te je postignuta veća razina konkurentnosti pri provedbi postupaka nabave.



Robert Janković
Nezavisni zastupnik u Hrvatskom Saboru

U Belom Manastiru, 12. veljače 2024.

Državni ured za reviziju
Područni ured Osijek

Poštovani g. Šimić, Branko,

Temeljem Vašeg dopisa, odgovaram kako slijedi:

Nezavisni sam zastupnik u Hrvatskom Saboru od listopada 2016. godine, i tijekom dosadašnjih skoro osam godina surađivao sam sa gotovo svim državnim tijelima, dijelom iz svojih političkih-a, a dijelom iz administrativnih obaveza vezanih uz moju političku funkciju.

Surađnja sa Državnim uredom za reviziju, bilo to sa vodstvom Državnog ureda za reviziju, bilo to sa Područnim uredom u Osijeku bilo je svo vrijeme puno razumijevanja, te u dobroj vjeri.

Smatram kako smo tijekom ovog vremena zajedno postigli rezultate koji mogu biti i ključni za buduću rad Državnog ureda za reviziju, ali smo svakako omogućili i došrim savjetima potpunogli zakoniti rad mene kao u početima suradnje novog nezavisnog zastupnika u Hrvatskom saboru, na čemu Vam i ovim putem zahvaljujem.

Definitivno smatram kako Državni ured za reviziju radi izvrstan posao, te Vam želim još brojna desetljeća uspješnog rada u interesa Republike Hrvatske.

S osobitim poštovanjem.


Robert Janković



Suradnja Primorsko goranskog saveza i Državnog ureda za reviziju

Tijekom tri desetljeća, koliko obilježava Državni ured za reviziju, Primorsko goranski savez (PGS), kao jedna od najdugovječnijih političkih stranaka u Republici Hrvatskoj, često je surađivala s državnim revizorima prilikom pripreme dokumentacije za izradu izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji. To nije nikad bilo samo formalno predavanje traženih dokumenata i obrazlaganje naših postupaka koji su bili vezani za djelokrug i unutarnje ustrojstvo, sustav unutarnjih kontrola i planiranja prihoda i rashoda, već su državni revizori uvijek nastojali dati doprinos poboljšanju našeg poslovanja, usklađenju s zakonima i drugim propisima obrazlažući svoje stavove i preporuke, edukacijom i konkretnim primjerima onih političkih stranaka koji su u određenom području primjeri dobre prakse. Takav način rada Državnog ureda za reviziju i takva uloga državnih revizora značajno je unaprijedila godišnje financijsko izvješćivanje i usklađenost s zakonima i propisima u radu stranke.


Metodologija rada Državnog ureda za reviziju, koja uključuje i izvješćivanje po danim nalogima i preporukama s konkretnim rokovima, nastavak je praćenja rada nadziranog subjekta i nakon izrađenog izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji što doprinosi bržem i ozbiljnijem otklanjanju uočenih nedostataka.

Čestitamo 30. obljetnicu Državnog ureda za Reviziju i državnim revizorima koji su u svom radu primjenjivali međunarodne revizorske standarde i smjernice, a posebno na postupanju u skladu s kodeksom profesionalne etike prilikom poslovne suradnje s Primorsko goranskim savezom.

Darija Vasilčić, predsjednik PGS-a



PRIMORSKO GORANSKI SAVEZ
KULJEKA, CROTINA 19



REVIZIJA POLITIČKIH STRANAKA I DRUGIH SUDIONIKA POLITIČKIH AKTIVNOSTI

Sanja Martinko, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Politički subjekti su svi nositelji interesa koji politički djeluju te izazivaju političko djelovanje, a to mogu biti: pojedinac, građanin, državljani, nacija, nacionalne manjine, država, međunarodna zajednica, interesne skupine te političke stranke¹.

Politički subjekti sudionici političkih aktivnosti u Republici Hrvatskoj, koji su ujedno i subjekti revizije Državnog ureda za reviziju, su:

- političke stranke
- nezavisni zastupnici u Hrvatskom saboru te
- članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabrani s liste grupe birača (nezavisni vijećnici).

Državni ured za reviziju je reviziju političkih stranaka i nezavisnih zastupnika prvi put obavio za 2007., kada su stupanjem na snagu Zakona o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata proširene njegove nadležnosti. Pripremne radnje za obavljanje navedene revizije započele su u zadnjem tromjesečju 2007. S obzirom na ulogu koju političke stranke i inače imaju u javnom životu građana te značajna materijalna sredstva koja su im osigurana iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, dobrovoljnih priloga (donacija), članarina i članskih doprinosa te drugih izvora, Državni ured za reviziju je u tom razdoblju političkim strankama i nezavisnim zastupnicima pripremio i dostavio smjernice prema kojima se planiralo obavljanje revizije financijskih izvještaja i poslovanja, kako bi već i prije početka revizije sami prepoznali svoje nepravilnosti te ih na vrijeme otklonili ili poduzeli radnje da se te nepravilnosti ne ponavljaju u budućnosti.

PRAVNA REGULATIVA I NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Financijsko poslovanje (*vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje financijskih izvještaja*) do konca 2006. političke stranke bile su obvezne obavljati prema propisima Vlade Republike Hrvatske kojima se uređivao način vođenja računovodstva neprofitnih pravnih osoba. Bile su obvezne javno prikazati podrijetlo i namjenu sredstava koja su im pristigla tijekom jedne kalendarske godine, a

¹ Palčić, Natalija i Travaš, Željka (2021) Politika i gospodarstvo. Zagreb: Školska knjiga.

godišnji obračun za proteklu godinu dostaviti Hrvatskom saboru (*prethodno ga je morao pregledati Državni ured za reviziju*).²

Prvi zakon kojim je bila utvrđena obveza Državnog ureda za reviziju obavljati reviziju nad poslovanjem političkih stranaka bio je Zakon o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata iz 2006. Navedenim Zakonom uspostavljen je pravni okvir koji je uređivao način i uvjete stjecanja sredstava za djelovanje političkih stranaka, nadzor i transparentnost stjecanja i trošenja sredstava te sankcije odnosno novčane kazne za korištenje financijskih sredstava suprotno zakonu, nevođenje evidencija i potvrda o primitku članarina i dobrovoljnih priloga (donacija), neotvaranje posebnog računa za redovno financiranje i posebnog računa za financiranje troškova izborne promidžbe i drugo.

U Zakonu o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata je, među ostalim, bilo navedeno da nadzor nad financijskim poslovanjem političke stranke provode Državni ured za reviziju i Ministarstvo financija – Porezna uprava, i to u prvom polugodištu svake kalendarske godine, za prethodnu godinu.³

Samo usvajanje navedenog Zakona, ekspertno tijelo Vijeća Europe zaduženo za evaluaciju i monitoring antikorupcijske politike u zemljama članicama, kandidatima i trećim zemljama (*Group of States against Corruption – GRECO*), ocijenilo je kao značajan korak prema boljoj transparentnosti i odgovornosti na području političkog financiranja u Republici Hrvatskoj.

GRECO – uspostavilo ga je Vijeće Europe 1999., u cilju poboljšanja kapaciteta svojih članica za borbu protiv korupcije praćenjem njihove usklađenosti sa standardima Vijeća Europe protiv korupcije (*Republika Hrvatska je članica od 2000.*)

Naime, GRECO je od siječnja 2007. u Republici Hrvatskoj provodio svoj treći krug ocjenjivanja, pri čemu je jedna od tema bila i Transparentnost financiranja stranaka (Tema II). Nakon ocjenjivanja bilo je sastavljeno Evaluacijsko izvješće o Hrvatskoj na transparentnost financiranja stranaka, usvojeno na 45. plenarnom sastanku (*Strasbourg, 30. studenoga – 4. prosinca 2009.*)⁴.

² Zakon o političkim strankama, Narodne novine 76/93 (glava III. Sredstva za rad političkih stranaka, članak 18. – 22.)

³ Zakon o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata, Narodne novine 1/07 (glava IV. Nadzor i financijsko poslovanje političkih stranaka, članak 17. – 20.)

⁴ <https://rm.coe.int/16806c2e8f>; <https://www.coe.int/en/web/greco/about-greco/what-is-greco> Pristupljeno 4. lipnja 2024.

U spomenutom Evaluacijskom izvješću su osim ocjene dane i određene preporuke, i to, među ostalim, zakonom jasno odrediti rokove za objavu godišnjih izvješća političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata; uskladiti odredbe o financiranju izborne promidžbe sadržane u raznim izbornim zakonima, kao i uskladiti ih sa sadržajem Zakona o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata iz 2006.; nadzor godišnjih financijskih izvještaja političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata nadopuniti specifičnim nadzorom financiranja njihove izborne promidžbe (*tijekom ili neposredno nakon predsjedničkih, parlamentarnih i lokalnih izbora*); osigurati uspostavu neovisnog mehanizma/tijela za nadzor financiranja političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata i njihovih izbornih promidžbi; uz postojeće kaznene sankcije uspostaviti i druge fleksibilnije sankcije.

Dane preporuke (GRECO-a) primijenjene su pri donošenju Zakona o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe iz 2011.⁵ Njime su također definirana i tijela nadležna za provedbu nadzora i revizije te je revizija redovnog poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika ostala u nadležnosti Državnog ureda za reviziju, dok je obveza obavljanja nadzora, odnosno poštivanja odredbi Zakona koje se odnose na izbornu promidžbu te ostale aktivnosti vezane za financiranje izborne promidžbe prenesena u nadležnost/djelokrug Državnog izbornog povjerenstva Republike Hrvatske.

Od tada do danas Zakon kojim se uređuju način i uvjeti stjecanja sredstava za djelovanje političkih stranaka te nadzor i revizija, kao i transparentnost stjecanja i trošenja sredstava mijenjao se još jednom, u ožujku 2019.⁶

Osim Zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendum, postupci i način obavljanja revizije odvijaju se i u skladu sa Zakonom kojim se uređuje osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada i druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju (*do srpnja 2011. Zakonom o državnoj reviziji⁷, a od srpnja 2011. Zakonom o Državnom uredu za reviziju⁸*) te na način i prema postupcima utvrđenim Okvirom profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)⁹ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

5 Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, Narodne novine 24/11 (Izmjene i dopune te pročišćeni tekst, Narodne novine 61/11, 27/13, 48/13, 2/14, 96/16 i 70/17)

6 Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendum, Narodne novine 29/19 (Izmjene 98/19)

7 Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93 (Izmjene i dopune te pročišćeni tekst, Narodne novine 48/95, 105/99, 44/01, 49/03 i 177/04)

8 Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (*koji je bio na snazi do ožujka 2019.*); Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (*koji je na snazi u vrijeme pisanja monografije, lipanj 2024.*)

9 Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine 66/23

■ Pregled propisa od 2006. do 2024. ■

do prosinca 2006.	Zakon o političkim strankama (III. Sredstva za rad političkih stranaka, članak 18. – 22.)	
od prosinca 2006. do veljače 2011.	Zakon o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata	■ do srpnja 2011. Zakon o državnoj reviziji
od veljače 2011. do ožujka 2019.	Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe (njegove izmjene i dopune, pročišćeni tekst)	■ od srpnja 2011. (i ožujka 2019.) Zakon o Državnom uredu za reviziju
od ožujka 2019.	Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu (njegove izmjene)	

POLITIČKE STRANKE

Političke stranke su političke organizacije građana usmjerene na legitimno osvajanje državne vlasti putem izbora te na organizaciju društvenog života nakon izbora¹⁰. Svojim slobodnim osnivanjem, političke stranke su izraz demokratskoga višestranačkog sustava kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske te pravne osobe koje politički djeluju u skladu s ciljevima utvrđenim programom i statutom¹¹. Razlikuju se prema: poziciji političkog djelovanja (*ljeвица, desnica, centar*), ideološkim doktrinama (*konzervativne, liberalne, socijaldemokratske, demokršćanske, nacionalističke, regionalne, zelene*) te uspješnosti na izborima (*parlamentarne, izvanparlamentarne, vladajuće, oporba/opozicija*)¹². Svojstvo pravne osobe politička stranka stječe upisom u Registar političkih stranaka koji vodi Ministarstvo pravosuđa, uprave i digitalne transformacije¹³.

Prvom revizijom političkih stranaka (za 2007.) bilo je obuhvaćeno 15 parlamentarnih političkih stranaka, koje su te godine imale pravo financiranja iz državnog proračuna, a za utvrđene nepravilnosti i propuste dan je 81 nalog i preporuka. Objedinjeno izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka za 2007. Državni ured za reviziju dostavio je u lipnju 2008. Hrvatskom saboru.

¹⁰ Palčić, Natalija i Travaš, Željka (2021) Politika i gospodarstvo. Zagreb: Školska knjiga.

¹¹ Zakon o izmjenama Zakona o političkim strankama, Narodne novine 36/01 (članak 1. i 2.)

¹² Travaš, Željka (2020) Izbori i izborni pravo; Izborni sustavi (Politika i gospodarstvo). <https://www.youtube.com/watch?v=zwiLZm3KLeg> Pristupljeno 4. lipnja 2024.

¹³ Od svibnja 2024., prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave (Narodne novine 57/24)

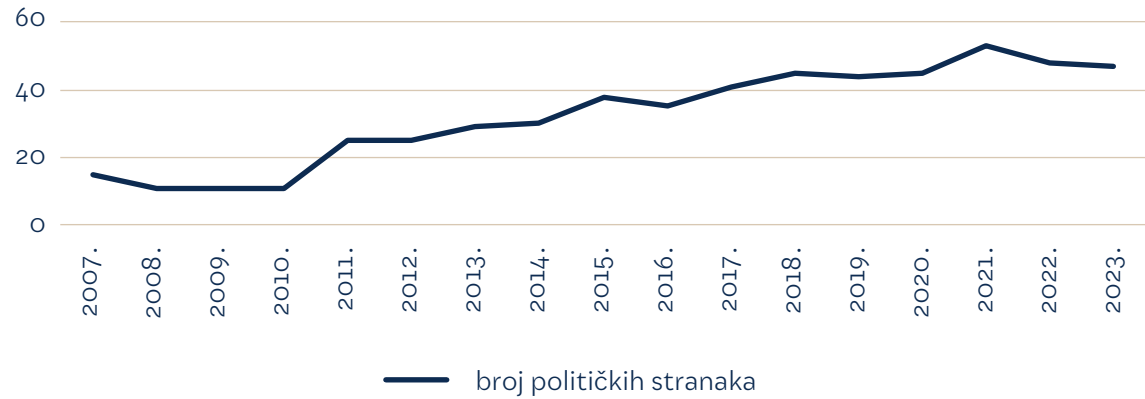
Od tada pa do danas Državni ured za reviziju obavlja reviziju političkih stranaka svake kalendarske godine za prethodnu godinu. Broj političkih stranaka obuhvaćenih revizijom tijekom godina se konstantno povećavao, s obzirom na to da je sve više političkih stranaka ostvarivalo prihode veće od zakonom propisanog iznosa (100.000,00 kn odnosno 13.272,28 eura)¹⁴. Revizijom za 2022. (*objedinjeno izvješće dostavljeno je Hrvatskom saboru u prosincu 2023.*) bilo je obuhvaćeno 48 političkih stranaka, što je više za 33 ili 220 % u odnosu na broj revizija obavljenih za 2007. (*u vrijeme pisanja monografije revizija za 2023. je u tijeku*).

■ Broj političkih stranaka obuhvaćenih revizijom od 2007. do 2023. ■

Godina revizije	Političke stranke
2007.	15
2008.	11
2009.	11
2010.	11
2011.	25
2012.	25
2013.	29
2014.	30
2015.	38
2016.	35
2017.	41
2018.	45
2019.	44
2020.	45
2021.	53
2022.	48
2023.	47

¹⁴ Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Narodne novine 29/19 (članak 53.)

■ Broj političkih stranaka obuhvaćenih revizijom od 2007. do 2023. ■



Sukladno rezultatima izbora zastupnika u Hrvatski sabor, odnosno parlamentarnih izbora mijenjao se i odnos parlamentarnih i izvanparlamentarnih političkih stranaka koje je Državni ured za reviziju obuhvaćao revizijom.

■ Broj parlamentarnih i izvanparlamentarnih stranaka obuhvaćenih revizijom od 2007. do 2023. ■

Godina revizije	Političke stranke obuhvaćene revizijom		
	parlamentarne	izvanparlamentarne	ukupno
2007.	15	0	15
2008.	11	0	11
2009.	11	0	11
2010.	11	0	11
2011.	11	14	25
2012.	13	12	25
2013.	13	16	29
2014.	14	16	30
2015.	18	20	38
2016.	16	19	35
2017.	18	23	41
2018.	19	26	45
2019.	20	24	44
2020.	24	21	45
2021.	25	28	53
2022.	25	23	48
2023.	26	21	47

NEZAVISNI ZASTUPNICI I NEZAVISNI VIJEĆNICI

Nezavisni zastupnik u Hrvatskom saboru je zastupnik izabran s neovisne liste i zastupnik nacionalnih manjina izabran s liste koju su predložili birači ili udruge nacionalnih manjina¹⁵. Birači koji nemaju prebivalište u Republici Hrvatskoj imaju pravo na zastupljenost u Hrvatskom saboru i biraju tri zastupnika na temelju kandidacijskih lista u posebnoj izbornoj jedinici (XI.), pri čemu se na kandidiranje i izbor zastupnika na odgovarajući način primjenjuju odredbe o preferencijskom glasovanju. Pripadnicima nacionalnih manjina u Republici Hrvatskoj, Republika Hrvatska jamči prava na zastupljenost u Hrvatskom saboru (*nacionalnim manjinama koje u stanovništvu Republike Hrvatske sudjeluju s više od 1,5 % stanovnika jamče se najmanje tri zastupnička mjesta pripadnika te nacionalne manjine u Hrvatskom saboru, a nacionalne manjine s manje od 1,5 % stanovnika imaju pravo izabrati pet zastupnika pripadnika nacionalnih manjina*). Pripadnici nacionalnih manjina imaju pravo birati osam zastupnika u Hrvatski sabor u posebnoj izbornoj jedinici (XII.) koju čini područje Republike Hrvatske (*pripadnici srpske nacionalne manjine biraju tri, a mađarske i talijanske nacionalne manjine po jednog zastupnika; pripadnici češke i slovačke nacionalne manjine, kao i pripadnici austrijske, bugarske, njemačke, poljske, romske, rumunjske, rusinske, ruske, turske, ukrajinske, vlaške i židovske nacionalne manjine biraju zajedno po jednog zastupnika; pripadnici albanske, bošnjačke, crnogorske, makedonske i slovenske nacionalne manjine također biraju zajedno jednog zastupnika u Hrvatski sabor*)¹⁶.

Nezavisni vijećnik je član predstavničkog tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave izabran s liste grupe birača¹⁷. Za člana predstavničkog tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ima pravo biti biran birač koji na dan stupanja na snagu odluke o raspisivanju izbora ima prijavljeno prebivalište na području jedinice za čije se predstavničko tijelo izbori provode¹⁸.

Prvom revizijom nezavisnih zastupnika (za 2007.) bilo je obuhvaćeno devet nezavisnih zastupnika, koji su te godine imali pravo financiranja iz državnog proračuna, a za utvrđene nepravilnosti i propuste dano je 20 naloga i preporuka. Revizija nezavisnih vijećnika te godine nije obavljena. Od tada do danas također se, sukladno rezultatima izbora zastupnika u Hrvatski sabor, ali i izbora

15 Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Narodne novine 29/19 (članak 2., točka 1.)

16 Zakon o izborima zastupnika u Hrvatski sabor (pročišćeni tekst), Narodne novine 66/15 (članak 16. i 17.); Ustavni zakon o izmjenama i dopunama Ustavnog zakona o pravima nacionalnih manjina, Narodne novine 80/12 (članak 1. i 2.)

17 Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Narodne novine 29/19 (članak 2., točka 2.)

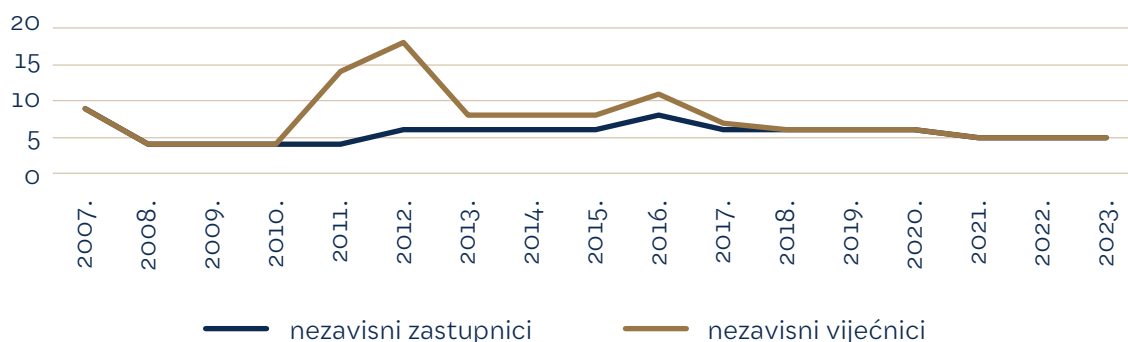
18 Zakon o lokalnim izborima, Narodne novine 144/12 (članak 3.)

članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave mijenjao revizijom obuhvaćen broj nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika.

■ Broj nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika čiji su financijski izvještaji obuhvaćeni revizijom od 2007. do 2023. ■

Godina revizije	Nezavisni zastupnici	Nezavisni vijećnici
2007.	9	0
2008.	4	0
2009.	4	0
2010.	4	0
2011.	4	10
2012.	6	12
2013.	6	2
2014.	6	2
2015.	6	2
2016.	8	3
2017.	6	1
2018.	6	0
2019.	6	0
2020.	6	0
2021.	5	0
2022.	5	0
2023.	5	0

■ Broj nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika čiji su financijski izvještaji obuhvaćeni revizijom od 2007. do 2023. ■



REVIZIJA OD 2007. DO 2022.

Predmet revizije političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika su financijski izvještaji i poslovanje za kalendarsku godinu.

Ciljevi revizije su provjeriti: istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, primjenu zakona i drugih propisa u vezi s organizacijom i financijsko-računovodstvenim poslovanjem, pravilnost stjecanja prihoda i ostvarenja rashoda, odnosno provjeriti jesu li financijska sredstva korištena isključivo za ostvarenje ciljeva utvrđenih programom (*političke stranke, nezavisnog zastupnika i nezavisnog vijećnika*) i statutom (*političke stranke*), provedbu naloga i preporuka iz prošle revizije te pravilnost izvršenja drugih transakcija.

Po okončanju revizije sastavljena su pojedinačna izvješća o obavljenoj reviziji, koja sadrže mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, podatke (*opisane činjenice*) u vezi s djelokrugom i unutarnjim ustrojstvom, sustavom unutarnjih kontrola, planiranjem te financijskim izvještajima, ciljeve i područja revizije, kriterije za izražavanje mišljenja, metode i postupke revizije, nalaz (*opisane činjenice prema područjima na koja se odnose, uz dane naloge i preporuke za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i propusta*) te provedbu naloga i preporuka iz prošle revizije (*provjeru je li politička stranka / nezavisni zastupnik / nezavisni vijećnik postupio prema nalogima i preporukama koje je Državni ured za reviziju dao u prošloj reviziji*).

Za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima daje se ocjena o financijskim izvještajima u odnosu na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja za političke stranke, nezavisne zastupnike i nezavisne vijećnike: Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu te Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija.

Za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja daje se ocjena usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima (*među ostalim, Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu; propisi koji uređuju neprofitno računovodstvo; Pravilnik o načinu vođenja evidencija, izdavanja potvrda te unosa izvješća o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu u informacijski sustav za nadzor financiranja; statut i program političke stranke; godišnji program rada i financijski plan za političke stranke, nezavisne zastupnike i nezavisne vijećnike; program za mandatno razdoblje za nezavisne zastupnike i nezavisne vijećnike*).

U izvješćima o obavljenoj reviziji političke stranke, nezavisnog zastupnika i nezavisnog vijećnika do 2016. izražavalo se jedno mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, a od 2017. izražavaju se dva odvojena mišljenja (o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja).

■ Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika od 2007. do 2022. ■

Godina revizije	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2007. do 2016.				
	bezuvjetno mišljenje	uvjetno mišljenje	suzdržano mišljenje	nepovoljno mišljenje	ukupno
političke stranke					
2007.	1	14	0	0	15
2008.	6	5	0	0	11
2009.	8	3	0	0	11
2010.	6	5	0	0	11
2011.	10	15	0	0	25
2012.	12	13	0	0	25
2013.	12	15	0	2	29
2014.	14	14	0	2	30
2015.	16	21	0	1	38
2016.	22	12	0	1	35
nezavisni zastupnici i nezavisni vijećnici					
2007.*	3	5	1	0	9
2008.*	4	0	0	0	4
2009.*	4	0	0	0	4
2010.*	4	0	0	0	4
2011.	13	1	0	0	14
2012.	14	4	0	0	18
2013.	6	1	0	1	8
2014.	5	3	0	0	8
2015.	7	1	0	0	8
2016.	10	1	0	0	11

* Od 2007. do 2010. nisu obavljane revizije nezavisnih vijećnika.

Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2017. do 2022.										
Godina revizije	bezuvjetno mišljenje		uvjetno mišljenje		suzdržano mišljenje		nepovoljno mišljenje		ukupno	
	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP
političke stranke										
2017.	28	32	13	9	0	0	0	0	41	41
2018.	27	37	18	8	0	0	0	0	45	45
2019.	27	39	17	5	0	0	0	0	44	44
2020.	29	38	16	7	0	0	0	0	45	45
2021.	18	39	33	13	1	0	1	1	53	53
2022.	29	43	19	5	0	0	0	0	48	48
nezavisni zastupnici i nezavisni vijećnici										
2017.	5	6	2	1	0	0	0	0	7	7
2018.	6	6	0	0	0	0	0	0	6	6
2019.	5	5	1	1	0	0	0	0	6	6
2020.	5	6	1	0	0	0	0	0	6	6
2021.	4	4	1	1	0	0	0	0	5	5
2022.	4	5	1	0	0	0	0	0	5	5

* U vrijeme pisanja monografije (lipanj 2024.) revizija za 2023. je u tijeku.

Provjerava se i provedba naloga i preporuka danih u prošloj reviziji, pri čemu se podaci o tome, odnosno status naloga i preporuka (*provedeno – u roku ili nakon roka, u postupku provedbe, djelomično provedeno, nije provedeno ili nije primjenjivo*) navode u pojedinačnim izvješćima o obavljenoj reviziji.

U prošlim revizijama (za 2007. do 2022.) političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika ukupno su dana 2 243 naloga i preporuke, od čega je 1 052 (46,9 %) naloga i preporuka provedeno, 245 (10,9 %) je u postupku provedbe, 202 (9 %) naloga i preporuka je djelomično provedeno, 691 (30,8 %) nije provedeno, a zbog neprovođenja aktivnosti 53 (2,4 %) naloga i preporuka nije primjenjivo.

■ **Provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika** ■

Status naloga i preporuka	Nalozi i preporuke iz prošlih revizija (od 2007. do 2022.)			
	političke stranke	nezavisni zastupnici	nezavisni vijećnici	ukupno
provedeno	973	70	9	1 052
u postupku provedbe	244	1	0	245
djelomično provedeno	183	19	0	202
nije provedeno	648	25	18	691
nije primjenjivo	52	0	1	53
ukupno	2 100	115	28	2 243

Tijekom godina, kod obavljanja revizija utvrđene su nepravilnosti i propusti iz više različitih područja: djelokruga i unutarnjeg ustrojstva, sustava unutarnjih kontrola, planiranja, financijskih izvještaja, računovodstvenog poslovanja, prihoda i rashoda, imovine, obveza i vlastitih izvora te drugih područja (među ostalim, zabrane financiranja i pogodovanja, korištenja poslovnih prostora bez naknade, evidentiranja prihoda i rashoda u vezi s financiranjem izborne promidžbe). Ipak, revizijom utvrđene nepravilnosti i propusti koji su utjecali na izražavanje mišljenja najvećim dijelom se odnose na financijske izvještaje i računovodstveno poslovanje.

Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste u poslovanju političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika Državni ured za reviziju daje naloge i preporuke, čija bi provedba pridonijela istinitom, pouzdanom i točnom iskazivanju i evidentiranju podataka pojedinačno po vrstama prihoda i rashoda te o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora u financijskim izvještajima i poslovnim knjigama, kao i povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima te učinkovitosti korištenja sredstava. Od 2007. do 2022. ukupno je dan 2 671 nalog i preporuka, od čega političkim strankama 2 522, nezavisnim zastupnicima 120 te nezavisnim vijećnicima 29.

■ **Broj danih naloga i preporuka političkim strankama, nezavisnim zastupnicima i nezavisnim vijećnicima** ■

Godina revizije	Dani nalozi i preporuke			
	političke stranke	nezavisni zastupnici	nezavisni vijećnici	ukupno
od 2007. do 2022.	2 522	120	29	2 671

Koncem svake tekuće godine Državni ured za reviziju dostavlja Hrvatskom saboru izvješće o obavljenoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika (*objedinjeno i pojedinačna izvješća*) za prethodnu godinu te ih objavljuje na svojim internetskim stranicama. Također, u okviru svojeg djelokruga, Državni ured za reviziju obavještava Državno odvjetništvo Republike Hrvatske i dostavlja cjelokupnu dokumentaciju o svim utvrđenim povredama zakona.

DOSTAVLJANJE I OBJAVLJIVANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA TE UVIDI

Državni ured za reviziju kontinuirano godinama ažurira aktualne podatke o političkim strankama, nezavisnim zastupnicima i nezavisnim vijećnicima (*prema Registru političkih stranaka, rješenjima i e-pošti nadležnog ministarstva i upravnih tijela županija odnosno Grada Zagreba, informacijskom sustavu za nadzor financiranja*¹⁹). Također, prati dostavu i objavu godišnjih financijskih izvještaja s propisanim priložima političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika te o tome daje informacije u objedinjenom izvješću o obavljenoj reviziji (*koje dostavlja Hrvatskom saboru i objavljuje na svojim internetskim stranicama*).

Do 2019. financijske izvještaje s priložima su političke stranke, nezavisni zastupnici i nezavisni vijećnici dostavljali neposredno ili poštom Državnom uredu za reviziju te ih objavljivali na svojim internetskim stranicama (*nezavisni vijećnici od veljače 2013. na internetskim stranicama jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u kojoj politički djeluju*). U tom razdoblju je Državni ured za reviziju, najvećim dijelom za izvanparlamentarne političke stranke i nezavisne vijećnike koji nisu dostavljali financijske izvještaje s priložima na način i u rokovima propisanim zakonom, obavio 1 462 uvida u financijske izvještaje.

Također, tijekom 2009. na temelju tada važećih zakona²⁰, obavio je uvid u završna izvješća o izvorima i visini sredstava utrošenih za izbornu promidžbu kandidata i zamjenika kandidata za općinske načelnike, gradonačelnike, župane i gradonačelnika Grada Zagreba te o troškovima provedbe lokalnih izbora u 2009.²¹

19 Informacijski sustav za nadzor financiranja znači računalni program putem kojega političke stranke, nezavisni zastupnici, nezavisni vijećnici te osobe ovlaštene za zastupanje neovisnih lista, nositelji lista grupe birača i kandidati te predstavnik organizacijskog odbora dostavljaju nadležnim tijelima financijske izvještaje i druga propisana izvješća i podatke te putem kojeg se propisana izvješća objavljuju na internetskim stranicama Državnog izbornog povjerenstva.

20 Zakon o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata, Narodne novine 1/07 (članak 17.); Zakon o državnoj reviziji (pročišćeni tekst), Narodne novine 49/03 (članak 4. i 7.); Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji, Narodne novine 177/04 (članak 6.)

21 <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinalD=609&tema=1019> Pristupljeno 5. lipnja 2024.

Na temelju uvida u završna izvješća sastavljena su i 1 763 pojedinačna izvješća, koja su dostavljena kandidatima (uključuju i zamjenike kandidata). Provedba i praćenje lokalnih izbora bilo je u nadležnosti Državnog izbornog povjerenstva Republike Hrvatske, izbornih povjerenstava u lokalnim jedinicama te biračkih odbora.

U proteklom razdoblju Državni ured za reviziju obavio je ukupno 3 225 uvida, i to: za 367 političkih stranaka i 1 095 nezavisnih vijećnika uvide u financijske izvještaje, a za 1 763 kandidata i zamjenika kandidata uvide u izvješća za izbornu promidžbu.


■ Obavljeni uvidi od 2007. do 2018. ■

Godina revizije ²²	Uvidi			
	u financijske izvještaje		u izvješća za izbornu promidžbu	
	političkih stranaka	nezavisnih vijećnika	kandidata i zamjenika kandidata	ukupno
2007.	14	0	0	14
2008.	10	0	0	10
2009.	10	0	1 763	1 773
2010.	12	0	0	12
2013.	102	665	0	767
2014.	40	101	0	141
2015.	49	49	0	98
2016.	51	45	0	96
2017.	36	176	0	212
2018.	43	59	0	102
ukupno	367	1 095	1 763	3 225

Od 2019. financijski izvještaji s prilogima dostavljaju se Državnom uredu za reviziju i Državnom izbornom povjerenstvu unosom u informacijski sustav za nadzor financiranja te objavljuju na internetskim stranicama Državnog izbornog povjerenstva (*financijske izvještaje za 2022. sa sastavnim dijelovima bila je obvezna dostaviti i objaviti 171 politička stranka, pet nezavisnih zastupnika te 1 342 nezavisna vijećnika*)²³.

²² Iz izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (za 2011., 2012. te od 2019. nadalje uvidi se nisu obavljali).

²³ Iz objedinjenog izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenim financijskim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2022.



Kontinuiranim obavljanjem revizija političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika (davanjem naloga i preporuka), kao i ažuriranjem podataka te praćenjem dostave i objave njihovih financijskih izvještaja s priložima, Državni ured za reviziju potiče političke stranke i druge sudionike političkih aktivnosti na njihovu transparentnost i javnost u radu, sastavljanje i iskazivanje podataka u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, a vođenje poslovanja u skladu sa zakonima, drugim propisima i njihovim unutarnjim aktima. Pridonosi i da političke stranke, nezavisni zastupnici i nezavisni vijećnici koriste svoja financijska sredstva isključivo za ostvarenje ciljeva utvrđenih svojim programom rada i financijskim planom. Od 2007. do danas Državni ured za reviziju po obavljenim revizijama ovih subjekata kontinuirano više izražava bezuvjetna i uvjetna mišljenja, a suzdržano i nepovoljno mišljenje izražava sve rjeđe (u revizijama prethodnih godina ih je izraženo više).



REVIZIJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Sanja Martinko, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Neprofitne organizacije (engl. *non-profit organization* – NPO) osnivaju se radi ostvarivanja različitih društvenih interesa ili interesa određene grupe ljudi (*njihov cilj nije ostvarivanje profita*). Obavljanjem djelatnosti radi koje su osnovane, neprofitne organizacije utječu na poboljšanje kvalitete života pojedinaca i šire društvene zajednice.

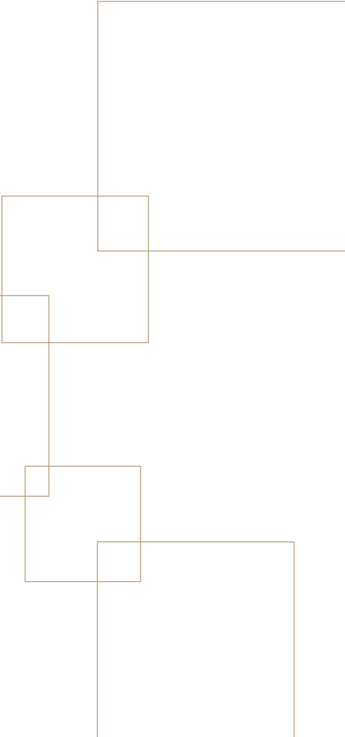
■ Vrste neprofitnih organizacija ■

S osnova vlasništva, osnivača ili osnivačkih prava, neprofitne organizacije dijele se na ¹ :	Međunarodna klasifikacija neprofitnih organizacija (prema djelatnosti i ciljanoj skupini korisnika) ² :
<ul style="list-style-type: none"> ■ državne neprofitne organizacije ■ nevladine (nedržavne) neprofitne organizacije ■ javne neprofitne organizacije ■ privatne neprofitne organizacije 	<ul style="list-style-type: none"> ■ kultura i rekreacija ■ obrazovanje i istraživanje ■ zdravstvo ■ socijalne usluge ■ okoliš ■ razvoj i stanovanje ■ pravo, zastupanje i politika ■ filantropsko posredovanje i promoviranje volonterstva ■ međunarodne aktivnosti ■ religija ■ poslovne i strukovne udruge, sindikati ■ druge (neprofitne organizacije koje nisu klasificirane u druge skupine)

Osnivanje, ustroj, pravni položaj i prestanak rada, upis u Registar neprofitnih organizacija, promjena djelatnosti (državnih i privatnih) te financiranje uređeni su Zakonom o ustanovama, Zakonom o udrugama, Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija te drugim zakonima, pravilnicima i aktima vezanima za djelatnost neprofitne organizacije (*kao što su, među ostalim, Zakon o vatrogastvu, Zakon o zaštiti od požara, Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, Zakon o turističkoj pristojbi, Zakon o članarinama u turističkim zajednicama, Zakon o javnoj nabavi*).

1 Vašiček, Davor i Vašiček, Vesna (2016) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.

2 Salamon, Lester M. i Anheier, Helmut K. (1997) Defining the nonprofit sector, A cross-national analysis. Manchester and New York: Manchester University Press. [https://books.google.hr/books?hl=en&lr=&id=ffY_NY3EpYcC&oi=fnd&pg=PR7&dq=:+Salamon+i+Anheier+\(1997\)&ots=N-fUsBnUeR&sig=PEioFGegZ4TjPF1DJZUEgbBP-yl&redir_esc=y#v=onepage&q=%3A%20Salamon%20i%20Anheier%20\(1997\)&f=false](https://books.google.hr/books?hl=en&lr=&id=ffY_NY3EpYcC&oi=fnd&pg=PR7&dq=:+Salamon+i+Anheier+(1997)&ots=N-fUsBnUeR&sig=PEioFGegZ4TjPF1DJZUEgbBP-yl&redir_esc=y#v=onepage&q=%3A%20Salamon%20i%20Anheier%20(1997)&f=false) Pristupljeno 18. lipnja 2024.



Neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj su najčešće osnovane kao udruge ili kao ustanove. Udruga je, u smislu Zakona o udrugama, svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba koje se, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za zaštitu ljudskih prava i sloboda, zaštitu okoliša i prirode i održivi razvoj te za humanitarna, socijalna, kulturna, odgojno-obrazovna, znanstvena, sportska, zdravstvena, tehnička, informacijska, strukovna ili druga uvjerenja i ciljeve koji nisu u suprotnosti s Ustavom i zakonom, a bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, podvrgavaju pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje toga oblika udruživanja³.

Ustanova je pravna osoba čije je osnivanje i ustrojstvo uređeno Zakonom o ustanovama, a osniva se za trajno obavljanje djelatnosti od javnog interesa sukladno posebnom zakonu⁴.

Okvir financijskog poslovanja i elementi računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija, i to: načela sustava financijskog poslovanja, izrada i izvršavanje financijskih planova, izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava, računovodstvena načela i poslovi, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, popis imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza i vlastitih izvora te priznavanja prihoda, rashoda, primitaka i izdataka, financijsko izvještavanje, revizija godišnjih financijskih izvještaja, javna objava godišnjih financijskih izvještaja, nadzor nad financijskim poslovanjem i računovodstvom i druga područja koja se odnose na financijsko poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija, uređeni su Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija⁵. Obveznici primjene navedenog Zakona su: domaće i strane udruge i njihovi savezi, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera.

Zakonski okvir za obavljanje revizije financijskih izvještaja i poslovanja neprofitnih organizacija, osim Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija je i Zakon kojim se uređuje osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada i druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju (*do srpnja 2011. Zakon o državnoj reviziji*⁶, a od srpnja 2011. *Zakon o Državnom uredu za reviziju*⁷).

³ Zakon o udrugama, Narodne novine 74/14 (članak 4.)

⁴ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o ustanovama, Narodne novine 127/19 (članak 1.)

⁵ Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine 121/14 (članak 1.)

⁶ Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93 (Izmjene i dopune te pročišćeni tekst, Narodne novine 48/95, 105/99, 44/01, 49/03 i 177/04)

⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (*koji je bio na snazi do ožujka 2019.*); Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (*koji je na snazi u vrijeme pisanja monografije, lipanj 2024.*)

Državni ured za reviziju obavlja reviziju financijskih izvještaja i poslovanja neprofitnih organizacija u sljedećim slučajevima:

- financiraju se iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- njihov je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili druga pravna osoba u kojoj Republika Hrvatska, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju
- iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave financiraju se određeni programi ili projekti koje neprofitna organizacija provodi
- koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba⁸.

Prvih godina ustrojavanja (1995. i 1996.) Državni ured za reviziju je za potrebe svog unutarnjeg ustroja i načina rada prilagodio i primijenio suvremena informatička rješenja, koja su u kratkom roku i na jednoobrazan način, za potrebe što kvalitetnijeg i učinkovitijeg obavljanja revizijskih poslova, među ostalim, omogućila i ustrojavanje baze podataka o neprofitnim organizacijama. Prve analize i obrade podataka o temeljnim financijskim izvještajima koje su neprofitne organizacije dostavile Državnom uredu za reviziju bile su za 1994., 1995. i 1996. S obzirom na to da od 2014. neprofitne organizacije više nemaju obvezu dostavljanja financijskih izvještaja Državnom uredu za reviziju, analiziraju se i obrađuju podaci iz financijskih izvještaja koje neprofitne organizacije predaju Financijskoj agenciji, a koju je Ministarstvo financija ovlastilo za zaprimanje i obradu financijskih izvještaja, u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija⁹.

Od tih prvih godina pa do danas, Državni ured za reviziju obavlja reviziju neprofitnih organizacija prema svom godišnjem programu i planu rada u skladu sa zakonom kojim se, među ostalim, uređuje nadležnost i način rada Državnog ureda za reviziju, procjeni rizika, financijskoj značajnosti neprofitne organizacije, rezultatima prijašnje revizije i drugim prikupljenim informacijama o poslovanju neprofitne organizacije.

U pravilu, Državni ured za reviziju najvećim dijelom revizijom obuhvaća neprofitne organizacije koje obavljaju jednake djelatnosti (*kao što su: turističke zajednice, sportske udruge, lučke uprave, studentski centri, vatrogasne organizacije, pučka otvorena učilišta*) i o tome (od 2014.) sastavlja objedinjena izvješća o

8 Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (*koji je bio na snazi do ožujka 2019.*); Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (*koji je na snazi u vrijeme pisanja monografije, lipanj 2024.*)

9 Prema podacima Financijske agencije, financijske izvještaje za 2023. predale su 17 554 neprofitne organizacije.

obavljenim revizijama te ih s pojedinačnima dostavlja Hrvatskom saboru i objavljuje na svojim internetskim stranicama. U pojedinim objedinjenim izvješćima o obavljenim revizijama se, osim podataka o neprofitnim organizacijama, daju i podaci o proračunskim korisnicima s obzirom na to da pojedini subjekti revizije koji obavljaju jednake djelatnosti (*vatrogasne organizacije, pučka otvorena učilišta*) primjenjuju propise o računovodstvu za neprofitne organizacije, ali i za proračunske korisnike (*pojedini subjekti primjenjuju i računovodstvo za poduzetnike, ali oni nisu bili predmet tih revizija*). Od 1995. do 2023. revizijom su bile obuhvaćene približno 793 neprofitne organizacije i drugi subjekti koji su obavljali jednaku djelatnost¹⁰.

■ Neprofitne organizacije obuhvaćene revizijom ■

sportske udruge	studentski centri	lučke uprave
društva Crvenog križa	vatrogasne organizacije	javne ustanove u kulturi
komore	turističke zajednice	udruge i ustanove
pučka otvorena učilišta	drugi subjekti koji primjenjuju neprofitno računovodstvo	

Državni ured za reviziju također obavlja i pojedinačne revizije neprofitnih organizacija različitih djelatnosti (*kao što su, među ostalim, Hrvatski registar brodova, Agencija Eko Kaštelanski zaljev, Javna ustanova za upravljanje zaštićenim vrijednostima na području Općine Medulin Kamenjak, Novinsko-izdavačka ustanova Edit Rijeka, Javna ustanova Rezervat Lokrum i druge*).

Kao i kod drugih financijskih revizija, predmet revizije neprofitnih organizacija su financijski izvještaji i poslovanje za kalendarsku godinu.

Ciljevi revizije su provjeriti: istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, primjenu zakona i drugih propisa u vezi s organizacijom i financijsko-računovodstvenim poslovanjem, pravilnost stjecanja prihoda i ostvarenja rashoda, odnosno provjeriti jesu li financijska sredstva korištena isključivo za ostvarenje ciljeva utvrđenih programom / planom rada i financijskim planom, provedbu naloga i preporuka iz prošle revizije te pravilnost izvršenja drugih transakcija i aktivnosti u vezi s poslovanjem, kao i usklađenost provedenih aktivnosti s programom / planom rada.

Kod pojedinih revizija neprofitnih organizacija cilj revizije je i ocjena učinkovitosti neprofitne organizacije u ostvarenju ciljeva utvrđenih statutom i godišnjim programom / planom rada, kao i provjeriti i ocijeniti pravilnost (namjensko

¹⁰ Iz izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (podaci su okvirni, s obzirom na to da su pojedini podaci o neprofitnim organizacijama dani skupno za više vrsta subjekata revizije).

korištenje) te svrsishodnost korištenja sredstava dobivenih iz državnog i lokalnog proračuna.

U postupku revizije koriste se metode i postupci kao i kod drugih financijskih revizija koje obavlja Državni ured za reviziju.

Pojedinačna izvješća o obavljenoj reviziji neprofitnih organizacija, među ostalim, sadrže mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja (*u prvim revizijama neprofitnih organizacija do 2004. spomenuta mišljenja, prema tadašnjoj metodologiji Državnog ureda za reviziju, nisu se izražavala*).

Kriteriji za izražavanje mišljenja su zakoni i drugi propisi te unutarnji akti kojima je uređen okvir financijskog izvještavanja i poslovanja neprofitnih organizacija.

Do 2016. u pojedinačnim izvješćima o obavljenoj reviziji neprofitne organizacije izražavalo se jedno mišljenje o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, a od 2017. izražavaju se dva odvojena mišljenja (o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja).

■ Mišljenja o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) neprofitnih organizacija i drugih subjekata koji su obavljali jednaku djelatnost od 2005. do 2023. ■

Godina revizije	Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2005. do 2018.				
	bezuvjetno mišljenje	uvjetno mišljenje	suzdržano mišljenje	nepovoljno mišljenje	ukupno
neprofitne organizacije i drugi subjekti koji su obavljali jednaku djelatnost					
2005.	12	11	0	1	24
2006.	3	0	0	0	3
2007.	35	34	0	2	71
2008.	1	5	0	1	7
2009.	8	13	0	0	21
2010.	3	13	0	2	18
2011.	0	10	0	0	10
2012.	10	21	0	0	31
2013.	11	50	0	1	62
2014.	24	47	0	1	72
2015.	7	7	0	1	15
2016.	0	1	0	0	1
2017.	40	48	2	1	91
2018.	5	23	0	3	31

Mišljenje o financijskim izvještajima (FI) i usklađenosti poslovanja (UP) od 2018. do 2023.										
Godina revizije	bezuvjetno mišljenje		uvjetno mišljenje		suzdržano mišljenje		nepovoljno mišljenje		ukupno	
	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP	FI	UP
neprofitne organizacije i drugi subjekti koji su obavljali jednaku djelatnost										
2018.	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1
2019.	31	26	31	36	0	0	1	1	63	63
2020.	1	1	2	2	0	0	0	0	3	3
2021.	12	21	30	21	0	0	0	0	42	42
2022.	10	6	14	18	0	0	1	1	25	25
2023.*	0	2	3	1	0	0	0	0	3	3

* završene revizije u vrijeme pisanja monografije, lipanj 2024.

Provjerava se i provedba naloga i preporuka danih u prošloj reviziji, pri čemu se podaci o tome, odnosno status naloga i preporuka (*provedeno – u roku ili nakon roka, u postupku provedbe, djelomično provedeno, nije provedeno ili nije primjenjivo*) navode u pojedinačnim izvješćima o obavljenoj reviziji.

■ Provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija ■

Status naloga i preporuka	Nalozi i preporuke iz prošlih revizija neprofitnih organizacija i drugih subjekata koji su obavljali jednaku djelatnost (do 2022.) ¹¹
provedeno	1 091
u postupku provedbe	150
djelomično provedeno	47
nije provedeno	283
nije primjenjivo	77
ukupno	1 648

Tijekom godina, kod obavljanja revizija utvrđene su nepravilnosti i propusti iz više različitih područja: djelokruga i unutarnjeg ustrojstva, sustava unutarnjih kontrola, planiranja, financijskih izvještaja, računovodstvenog poslovanja, prihoda i rashoda, imovine, obveza i vlastitih izvora, javne nabave, programa i projekata koje su neprofitne organizacije provodile u godini za koju se revizija obavljala te drugih područja.

¹¹ Iz izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (podaci se odnose na 524 neprofitne organizacije i druge subjekte revizije koji su obavljali jednaku djelatnost, s obzirom na to da su ostali podaci u izvješćima o radu dani skupno za neprofitne organizacije i druge subjekte revizije ili je revizija u tim neprofitnim organizacijama obavljena prvi put).

Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste u poslovanju neprofitnih organizacija, Državni ured za reviziju je svih ovih godina davao naloge i preporuke čija bi provedba pridonijela povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima te učinkovitosti korištenja sredstava (za 522 neprofitne organizacije i druge subjekte koji su obavljali jednaku djelatnost dano je 3 646 naloga i preporuka¹²). Također je, u vezi s ostvarenjem ciljeva utvrđenih statutima i godišnjim programima / planovima rada neprofitnih organizacija, Državni ured za reviziju davao ocjene jesu li neprofitne organizacije u odnosu na planirane i provedene aktivnosti i zadaće iz svoje nadležnosti bile učinkovite; kao i jesu li svoja sredstva trošile učinkovito za ostvarenje postavljenih ciljeva i zadaća.


Kod pojedinih revizija neprofitnih organizacija (i drugih subjekata revizije) koje obavljaju jednake djelatnosti (vatrogasne organizacije, turističke zajednice, lučke uprave), Državni ured za reviziju je u objedinjenim izvješćima o obavljenoj reviziji, među ostalim, izražavao i mišljenja o potrebi dopune i jasnijeg definiranja važećih propisa ili određenog područja iz djelatnosti neprofitnih organizacija kako bi se utvrdio jedinstveni način postupanja za sve takve neprofitne organizacije. Obavijest o obavljenim revizijama tih neprofitnih organizacija Državni ured za reviziju također je dostavljao i nadležnim ministarstvima, radi daljnjeg postupanja ili poduzimanja odgovarajućih aktivnosti.

¹² Iz izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 1995. do 2023. (podaci su okvirni, s obzirom na to da su pojedini podaci o neprofitnim organizacijama dani skupno za više vrsta subjekata revizije).



REVIZIJA UČINKOVITOSTI

mr. sc. **Božo Vuletić-Antić**
pomoćnik glavnoga državnog revizora



Revizija učinkovitosti definirana je odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19) i ISSAI revizijskim standardima.

Prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, revizija učinkovitosti je postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito, odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti te mogu li se poboljšati.

Prema ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, revizija učinkovitosti je neovisna, objektivna i pouzdana provjera kojom se utvrđuje rade li proračunski korisnici i drugi subjekti revizije, odnosno provode li projekte, programe ili aktivnosti u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti te jesu li moguća poboljšanja.

Načelo ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa (ljudskih, financijskih i drugih) na najmanju moguću mjeru, odnosno **pribavljanje resursa po najnižoj cijeni**. Načelo djelotvornosti podrazumijeva **najbolje moguće korištenje raspoloživih resursa**. Vezano je za odnos korištenih resursa i izlaznih vrijednosti, ali u pogledu količine, kvalitete i rokova. Načelo svrsishodnosti podrazumijeva **ostvarenje postavljenih ciljeva i postizanje planiranih rezultata**. Revizor mora utvrditi je li subjekt revizije postigao zadani cilj. Ako cilj nije postignut u potpunosti, treba utvrditi stupanj izvršenja odnosno do koje mjere je postignut cilj.

Svrha revizije učinkovitosti je povećanje odgovornosti davanjem preporuka odgovornim osobama za poboljšanje učinkovitosti rada subjekata revizije. To se postiže provjerom jesu li odluke zakonodavnih ili izvršnih vlasti pripremljene i provedene ekonomično, djelotvorno i svrsishodno te ostvaruje li se najbolji omjer uloženog i dobivenog. Ispituje se je li zbog manjkavosti u propisima ili načinu njihove provedbe onemogućeno postizanje utvrđenih ciljeva. Revizija učinkovitosti je usredotočena na područja u kojima građanima može pružiti dodanu vrijednost i u kojima su najveće mogućnosti za poboljšanja, pri čemu odgovornim osobama pruža poticaje za poduzimanje odgovarajućih mjera, odnosno aktivnosti.

Revizijom učinkovitosti povećava se transparentnost omogućavanjem zakonodavnoj i izvršnoj vlasti, poreznim obveznicima, drugim davateljima financijskih sredstava te medijima uvid u upravljanje različitim aktivnostima izvršne vlasti, kao i u njihove krajnje rezultate.

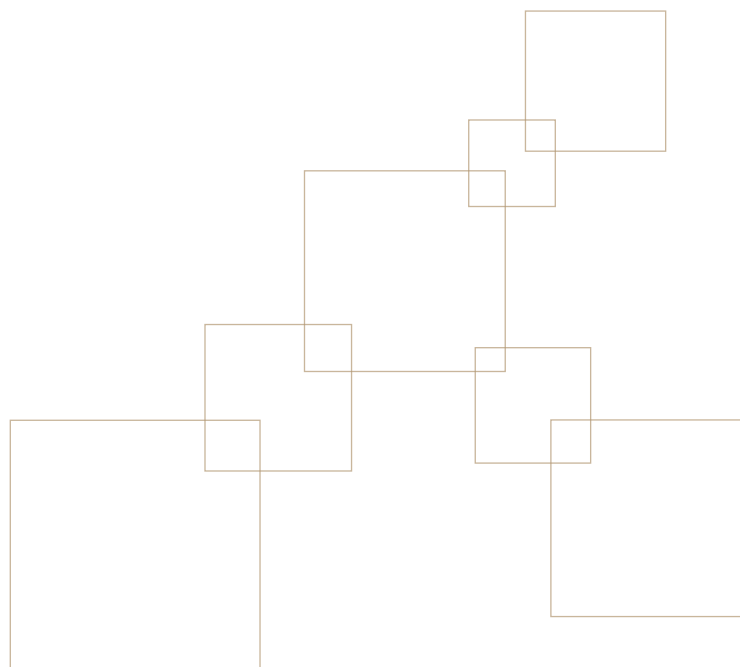
Subjekti revizije učinkovitosti su tijela koja provode aktivnosti i radnje koje su predmet revizije. Odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju propisana je nadležnost Ureda, odnosno tko može biti subjekt revizije. Područje revizije učinkovitosti označava djelatnost ili djelokrug rada koji će biti obuhvaćen revizijom učinkovitosti (upravljanje, aktivnosti, programi, projekti, javne usluge).

Predmet revizije određuje se ciljem revizije i revizorskim pitanjima te mora biti vezan za rizik i značajnost određenog područja revizije, kako bi se omogućilo da obavljanje revizije pruži dodanu vrijednost i kako bi se pokazala potreba obavljanja revizije.

Cilj revizije učinkovitosti je svrha zbog koje se obavlja revizija, ono što se želi postići obavljanjem revizije. Revizor mora postaviti jasno definiran cilj revizije, koji je vezan za načela ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Do konca 2011. Ured je uglavnom obavljao financijske revizije, dok je obavljeno šest revizija učinkovitosti: Naplata i raspodjela prihoda od boravišnih pristojbi u turističkim zajednicama, Projekt Pravosudne akademije i Projekt Centra za stručno osposobljavanje i usavršavanje službenika, Zaštita prirode Nacionalnog parka Risnjak, Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, Javna nabava u društvu HP Hrvatska pošta d.d. te Upravljanje poslovnim prostorima u vlasništvu Republike Hrvatske.

Nakon donošenja Zakona o Državnom uredu za reviziju u 2011. (Narodne novine 80/11), prema kojemu je prestala obveza obavljanja financijskih revizija svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave svake godine, osnovan je Odjel za reviziju učinkovitosti, nakon čega je intenzivirano obavljanje revizija učinkovitosti. Revizije učinkovitosti od početka 2012. kontinuirano obavljaju revizori Odjela za reviziju učinkovitosti i revizori iz područnih ureda, odnosno ukupno oko 25 revizora, a po potrebi se uključuju i drugi revizori. Od 2012. do konca 2023. obavljeno je 516 revizija učinkovitosti s 48 tema revizija učinkovitosti iz različitih područja revizije, pri čemu je obuhvaćeno 5 029 subjekata revizije. Pojedini subjekti su obuhvaćeni više puta, a to se prvenstveno odnosi na revizije u kojima su obuhvaćene sve jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.



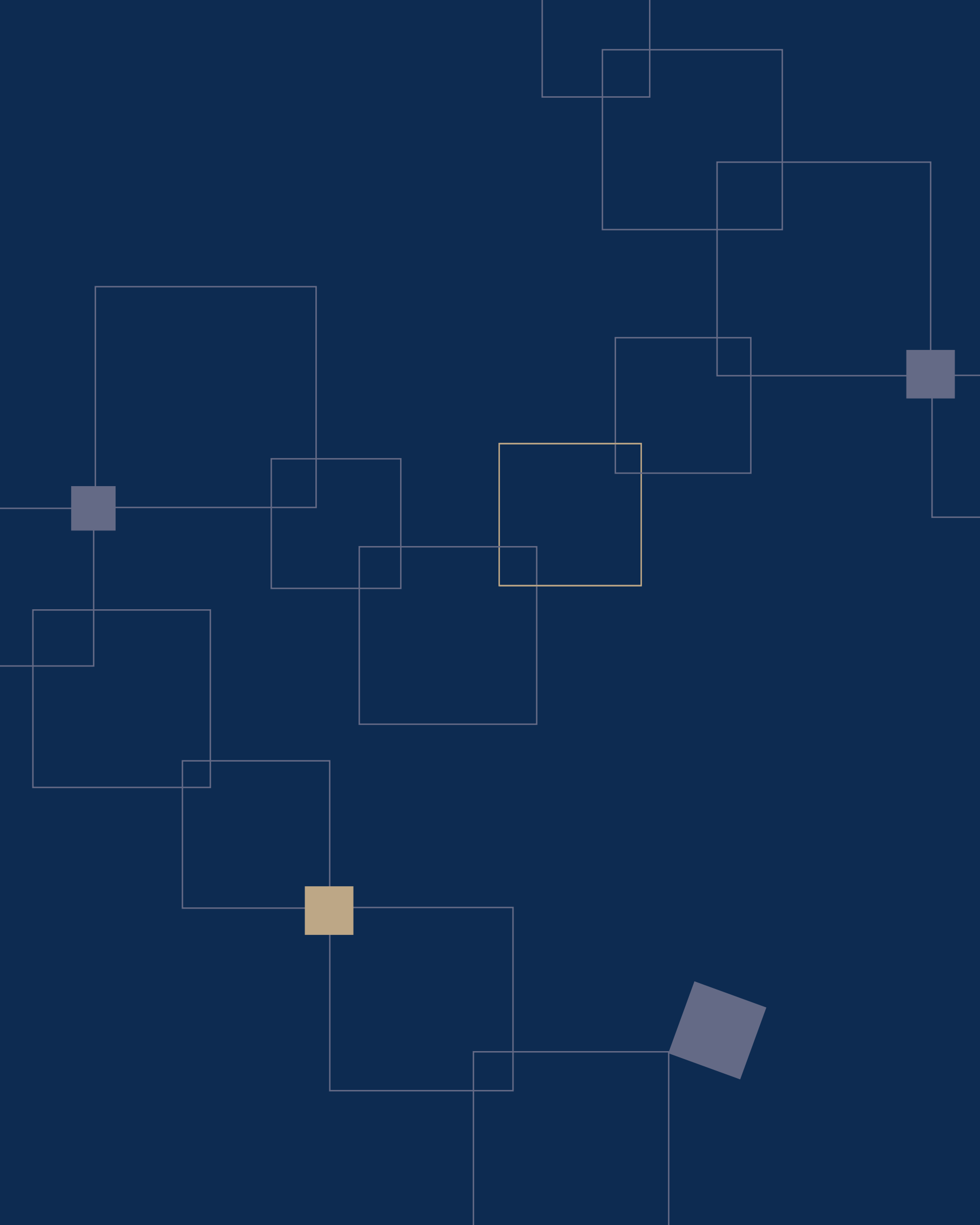
■ Pregled obavljenih revizija učinkovitosti od 2012. do konca 2023., broj obuhvaćenih subjekata revizije te broj danih preporuka ■

Redni broj	Godina	Revizije učinkovitosti	Broj revizija učinkovitosti	Broj subjekata revizije	Broj danih naloga i preporuka
1.	2013.	Naplata prihoda u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave	21	576	skupne preporuke
2.		Ekonomska opravdanost razlika u cijeni komunalnih javnih usluga	26	160	1 291
3.		Održavanje nerazvrstanih cesta u jedinicama lokalne samouprave	21	556	3 553
4.		Upravljanje sredstvima Fonda za financiranje razgradnje i zbrinjavanja radioaktivnog otpada i istrošenog nuklearnog goriva NE Krško	1	1	15
5.		Funkcioniranje etičke infrastrukture u tijelima državne uprave	1	21	skupne preporuke
6.	2014.	Gospodarenje otpadom u Republici Hrvatskoj	22	579	skupne preporuke
7.		Osnivanje i ulaganja u opremanje i razvoj poduzetničkih zona	21	578	skupne preporuke
8.		Sustav javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske za 2011. – 2013.	10	10	114
9.		Očuvanje prirode, zaštita bioraznolikosti i upravljanje u nacionalnim parkovima (Kornati, Krka, Mljet i Paklenica)	1	6	17
10.		Postizanje rezultata poslovanja i ostvarivanja ciljeva	20	92	434
11.	2015.	Financiranje programa nevladinih udruga i ustanova nacionalnih manjina – Savjeta za nacionalne manjine	1	1	9
12.		Upravljanje sredstvima EU fondova u Republici Hrvatskoj	1	6	30
13.		Javna nabava u trgovačkim društvima u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske	7	7	82
14.		Sprječavanje i otkrivanje prijevara u trgovačkim društvima u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	21	106	382
15.		Financiranje izgradnje i upravljanja sportskim dvoranama	6	14	62

Redni broj	Godina	Revizije učinkovitosti	Broj revizija učinkovitosti	Broj subjekata revizije	Broj danih naloga i preporuka
16.	2016.	Gospodarenje mineralnim sirovinama	21	21	189
17.		Nabava i pravilnost korištenja službenih vozila proračunskih korisnika državnog proračuna	1	9	100
18.		Provedba mjera utvrđenih Strategijom razvoja turizma Republike Hrvatske do 2020.	1	3	14
19.		Rad nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	21	99	940
20.		Sustav javne nabave u trgovačkim društvima	20	20	211
21.		Upravljanje i raspolaganje nekretninama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	21	576	6 167
22.		Gospodarenje poljoprivrednim zemljištem u vlasništvu Republike Hrvatske	7	170	1 529
23.		Provedba Programa energetske obnove zgrada javnog sektora	1	2	9
24.		Javna nabava u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske	6	6	56
25.		Utjecaj programske inicijative JASPERS na podnesene projektne prijedloge Republike Hrvatske za sufinanciranje iz fondova EU	1	10	83
26.	2017.	Upravljanje pomorskim dobrom na području Republike Hrvatske	8	8	91
27.		Dodjeljivanje i korištenje tekućih donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	45	45	747
28.		Korištenje vanjskih usluga u trgovačkim društvima	36	36	435
29.	2018.	Provedba Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020.	1	45	7
30.		Kapitalna ulaganja u osnovne i srednje škole na području Republike Hrvatske	22	57	379

Redni broj	Godina	Revizije učinkovitosti	Broj revizija učinkovitosti	Broj subjekata revizije	Broj danih naloga i preporuka
31.	2019.	Uspostava i korištenje informacijskog sustava centraliziranog obračuna plaća i upravljanje ljudskim resursima u tijelima državne uprave i drugim korisnicima proračuna	1	3	9
32.		Provedba ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb – Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu	1	2	14
33.		Mjere i aktivnosti poduzete za ublažavanje siromaštva u Republici Hrvatskoj	1	4	12
34.		Provedba ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom – Istarski ipsilon	1	2	5
35.		Upravljanje i raspolaganje nogometnim stadionima i igralištima u vlasništvu jedinica lokalne samouprave	21	556	1 852
36.	2020.	Prodaja dionica i poslovnih udjela u društvima u vlasništvu Republike Hrvatske	2	2	12
37.		Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju ciljeva održivog razvoja iz Programa održivog razvoja do 2030.	1	3	4
38.		Upravljanje listama čekanja za postupke magnetske rezonance	21	22	232
39.		Upravljanje intervencijama kod iznenadnih onečišćenja u Jadranskom moru	1	3	16
40.		Upravljanje komunalnom infrastrukturom u jedinicama lokalne samouprave na području Republike Hrvatske	20	537	6 981
41.	2021.	Upravljanje strateškim robnim zalihama Republike Hrvatske u 2019. i 2020.	1	1	17


Redni broj	Godina	Revizije učinkovitosti	Broj revizija učinkovitosti	Broj subjekata revizije	Broj danih naloga i preporuka
42.		Gospodarenje komunalnim otpadom na području Republike Hrvatske	22	23	307
43.	2022.	Upravljanje zalihama humanitarne pomoći u 2019. i 2020.	1	2	18
44.		Provedba aktivnosti iz prioritetne osi 7 Povezanost i mobilnost Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020.	1	7	31
45.		Dostupnost obiteljske (opće) medicine, zaštite zdravlja žena i predškolske djece u javnom zdravstvu	1	3	30
46.	2023.	Upravljanje građevinama za navodnjavanje i mješovitim melioracijskim građevinama u Republici Hrvatskoj	12	24	119
47.		Upravljanje skloništima za građane u sustavu civilne zaštite u Republici Hrvatskoj	15	15	158
48.		Unaprjeđenje kvalitete vode te dostupnost vode za ljudsku potrošnju u Republici Hrvatskoj	1	2	23
Ukupno			516	5 031	-





REVIZIJA FONDOVA EUROPSKE UNIJE

Martina Jurjević, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Jedan od temeljnih vanjskopolitičkih ciljeva Republike Hrvatske, još od osamostaljenja, bilo je pridruživanje Europskoj uniji. Da bi se navedeno ostvarilo, Republika Hrvatska morala je ispuniti mnoštvo preduvjeta prije samog pridruživanja, a jedan od preduvjeta odnosio se na usklađivanje propisa i načina rada državnih institucija sa zakonodavstvom Europske unije. Politike, pravila, propisi Europske unije te integracija nacionalnih i europskih proračunskih postupaka i zahtjeva postavljali su visoke zahtjeve u pogledu pouzdanog financijskog upravljanja, pa tako i za vrhovne revizijske institucije, odnosno vanjsku reviziju koja je jedan od kamena temeljaca u sustavu pouzdanog financijskog upravljanja.

S početkom korištenja pretpristupnih fondova i početkom procesa pregovora Republike Hrvatske i Europske unije o punopravnom članstvu, pojavile su se brojne nove okolnosti koje su i od Državnog ureda za reviziju, kao vrhovne revizijske institucije, zahtijevale odgovarajuće promjene, odnosno počele su se pojavljivati nove potencijalne revizijske teme i drugi izvori financiranja te je revizijom obuhvaćena primjena novih pravila i postupaka.

Slijedom navedenog, Državni ured za reviziju već godinama provodi aktivnosti kako bi uskladio i prilagodio svoj način rada i zakonsku regulativu s propisima i standardima Europske unije. Kako bi započeo s provedbom revizije fondova Europske unije (EU fondovi), Državni ured za reviziju trebao je provesti dobru pripremu kako bi ostvario sustavan pristup provedbi takvih revizija koji je utemeljen na zahtjevima iz pretpristupnih dokumenata. Državni ured za reviziju pratio je brze, gotovo svakodnevne, promjene razvojnih procesa koje su se događale u okviru europskih politika jer su uz sebe nužno vezale i promjene u revizijskim pristupima. Iskustvo drugih zemalja koje su već prošle kroz proces pridruživanja bilo je pritom od iznimne važnosti i pomoći za Državni ured za reviziju. Kako bi što uspješnije odgovorio na brojne izazove i brze promjene u političkom, administrativnom i profesionalnom okruženju, Državni ured za reviziju je, u skladu sa svojom nadležnosti, razvio vlastiti metodološki pristup obavljanju revizije EU fondova i s njime povezane problematike te osigurao administrativne kapacitete koji provode revizijske postupke povezane s korištenjem sredstava Europske unije i usklađivanjem nacionalnog zakonodavstva sa zakonodavstvom Europske unije.

NADLEŽNOST DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU U OBAVLJANJU REVIZIJE FONDOVA EUROPSKE UNIJE

Nadležnost Državnog ureda za reviziju u obavljanju revizije EU fondova osigurana je još u prosincu 2004., kada je na snagu stupio Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji, u kojem je definirano da Državni ured za reviziju obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima, te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.¹

Slijedom osigurane nadležnosti, Državni ured za reviziju razradio je i pripremio odgovarajući pristup i procedure te su utvrđeni ciljevi, a zatim i djelotvorni mehanizmi praćenja, nadzora i revizije EU fondova i iz njih financiranih projekata na području Republike Hrvatske, istodobno nastojeći osigurati da hrvatska uprava raspolaže kapacitetima za pružanje djelotvorne i jednakomjerne zaštite financijskih interesa Europske unije. Time je Državni ured za reviziju postigao potrebnu zakonsku i postavio organizacijsku osnovu za daljnji razvoj u moderno i učinkovito tijelo vanjske revizije.

Pristup obavljanju revizije EU fondova dodatno je prilagođavan novonastalim promjenama, prije svega pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji (srpanj 2013.), kada je Republici Hrvatskoj omogućeno korištenje novih izvora iz proračuna Europske unije.

Novi Zakon o Državnom uredu za reviziju donesen je 2019. te je u njemu propisano da reviziji podliježu prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije, a subjekti revizije su, među ostalim, pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.² Slijedom navedenog, nadležnost Državnog ureda za reviziju za obavljanje revizije programa i projekata financiranih iz EU fondova i/ili drugih izvora Europske unije je osigurana i u novoj verziji Zakona.

¹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (članak 1. stavak 1.); ista odredba prenesena i u Zakon o državnoj reviziji iz 2011., Narodne novine 80/11 (članak 6. stavak 1.)

² Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19 (članak 9. stavak 2.)

OBAVLJANJE REVIZIJE PRETPRISTUPNIH FONDOVA OD 2003. DO 2013.

Da bi Republika Hrvatska postala punopravnom članicom Europske unije, morala je uskladiti mnogobrojna ekonomska i društvena pitanja, pa tako i regionalnu politiku s politikama Europske unije, a jedan od instrumenata koji joj je bio na raspolaganju za rješavanje regionalnih nejednakosti su pretpristupni fondovi Europske unije. Pravna osnova za pristup takvim programima je potpisivanje pristupnog partnerstva svake zemlje kandidatkinje s Europskom komisijom te je Republika Hrvatska, kao kandidat za ulazak u Europsku uniju, bila dužna sastaviti plan djelovanja koji je uključivao popis područja u kojima je bilo potrebno uložiti dodatne napore radi usklađivanja s politikama Europske unije, a što je ujedno predstavljalo i podlogu za financiranje iz pretpristupnih fondova.³

Pretpristupni fondovi su jedan od najvažnijih instrumenata regionalne politike koje zemlje kandidatkinje imaju za ulazak u Europsku uniju. Republici Hrvatskoj su od 2001. bili dostupni tzv. pretpristupni programi prve generacije (CARDS, PHARE, ISPA i SAPARD)⁴, a od 2007. pretpristupni program IPA⁵. IPA je u programskom razdoblju 2007. – 2013. zamijenila navedene pretpristupne programe prve generacije te je i nakon pristupanja Europskoj uniji, Republika Hrvatska nastavila s korištenjem ovog financijskog instrumenta. Kroz IPA program financirali su se projekti usklađivanja nacionalnih zakona s pravnom stečevinom Europske unije, primjene usklađenog zakonodavstva, kao i pripreme za provođenje kohezijske i poljoprivredne politike Europske unije. Instrument pretpristupne pomoći imao je ključnu zadaću u izgradnji sustava

3 Bilas, V. i dr. (2011) Predpristupni fondovi Europske unije i Republika Hrvatska. *Ekonomski misao i praksa* 20(1): 289-309.

4 Program CARDS (engl. *Community Assistance for Reconstruction, Development and Stabilization*) – program tehničko-financijske pomoći Europske unije usvojen u prosincu 2000., čiji je osnovni cilj potpora zemljama jugoistočne Europe u aktivnom sudjelovanju u Procesu stabilizacije i pridruživanja. Program PHARE (franc. *Pologne et Hongrie – Aide à Restructuration Economique*) pokrenut 1989. Uredbom Vijeća kao program pomoći najprije Poljskoj i Mađarskoj, a zatim i drugim tranzicijskim državama srednje i istočne Europe, u promicanju višestranačke demokracije i obnovi gospodarstva nakon izlaska iz komunističkog sustava – od 1997. usmjeren na pretpristupne prioritete i postao glavnim financijsko-tehničkim instrumentom pretpristupne strategije za države kandidatkinje. Program ISPA (engl. *Instrument for Structural Policies for Pre-Accession*) pokrenut je 2000. u cilju podrške zemljama kandidatkinjama u ispunjavanju standarda Europske unije u području zaštite okoliša i provedbi financijski zahtjevnih direktiva te uključivanja u transeuropske prometne mreže, kao i upoznavanja zemlje kandidatkinje s procedurama i načinima financiranja u okvirima EU fondova. Program SAPARD (engl. *Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development*) – posebni pretpristupni program za poljoprivredu i ruralni razvitak, osnovan 1999., a bio je ključni financijski instrument za potporu zemljama korisnicama srednje i istočne Europe u suočavanju sa strukturnom prilagodbom u njihovim poljoprivrednim sektorima i ruralnim područjima.

5 engl. *Instrument for Pre-accession Assistance*

upravljanja i kontrole sredstava fondova Europske unije.⁶ Iako je IPA predstavljala svojevrsan nastavak prve generacije pretpristupnih fondova, ujedno je bila i priprema za provedbu ESI fondova⁷.

S obzirom na to da su sredstva EU fondova u Republici Hrvatskoj u proračunskom smislu od samih početaka njihova korištenja tretirana kao i sredstva iz nacionalnih izvora, Državni ured za reviziju je, prema tome, reviziju prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, koji se odnose na sredstva iz EU fondova, obavljao u okviru redovnih godišnjih revizija ministarstava i drugih proračunskih korisnika koji su ujedno bili korisnici pretpristupnih programa prve generacije (CARDS, PHARE, ISPA)⁸.

Tijekom revizije agencija određenih za upravljanje navedenim programima i samih korisnika, posebna pozornost usmjeravana je na ispitivanje uspostave i funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola, naročito financijskih i računovodstvenih kontrolnih sustava (tzv. *system based approach*) te na provjeru zakonitosti provedbe postupaka javne nabave. U ministarstvima u kojima su formirana posebna tijela i jedinice za prihvata i provedbu EU fondova, Državni ured za reviziju je, u skladu sa svojim zakonskim ovlastima, provjeravao ustroj, način i uspješnost funkcioniranja navedenih tijela (provedbene agencije, Središnja jedinica za financiranje i ugovaranje i drugi). Također, prema programu rada Državnog ureda za reviziju, u okviru revizije subjekata financiranih ili sufinanciranih sredstvima Europske unije, obavljane su i posebne revizije uspješnosti prema kriterijima 3E (ekonomičnost, efikasnost i efektivnost) pojedinih projekata i programa financiranih odnosno sufinanciranih sredstvima Europske unije.

U skladu s navedenim, Državni ured za reviziju je, prema odredbama tadašnjeg Zakona o državnoj reviziji i godišnjeg programa rada, obavljao vanjsku reviziju pripremljenosti i učinkovitosti agencija i tijela koja su bila nadležna za upravljanje sredstvima Europske unije, provjeravao je korištenje sredstava na razini samih korisnika (ministarstva i drugi proračunski korisnici), na način i u skladu s međunarodnim revizijskim standardima, te je, prema potrebi i u skladu s člankom 248. Amsterdamskog sporazuma, sudjelovao u revizijama EU fondova koje je u Republici Hrvatskoj obavljao Europski revizorski sud.

Svjestan svoje uloge, ali i važnosti pravilnog upravljanja, ne samo nacionalnim sredstvima već i europskim, Državni ured za reviziju je, uz redovno obavljanje revizije pretpristupnih programa prve generacije CARDS i PHARE, temeljem

6 Pet komponenti IPA programa: Pomoć u tranziciji i jačanje institucija; Prekogranična suradnja; Regionalni razvoj – Promet, Okoliš, Regionalna konkurentnost; Razvoj ljudskih potencijala; Ruralni razvoj (IPARD)

7 Europski strukturni i investicijski fondovi

8 Državni ured za reviziju nije obavljao reviziju programa SAPARD jer su krajnji korisnici u ovom programu bili, za razliku od programa CARDS, PHARE i ISPA, izvan javnog sektora (poljoprivrednici – fizičke i pravne osobe, privatna i obiteljska poljoprivredna gospodarstva određena tadašnjim Zakonom o poljoprivredi, upisana u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava).

Financijskog memoranduma, koji su potpisali Republika Hrvatska i Europska komisija, prihvatio i obavljanje tzv. *winding-up* revizija za ISPA program u Republici Hrvatskoj.

U skladu s navedenim Državni ured za reviziju obavio je reviziju učinkovitosti sustava upravljanja sredstvima ISPA programa i sustava kontrola te reviziju izdataka (na temelju analize rizika) koji se odnose na različite razine.⁹ Reviziju sredstava koja su dodijeljena Republici Hrvatskoj iz pretpristupnih programa prve generacije CARDS i PHARE, Državni ured za reviziju je obavljao u okviru redovnih godišnjih revizija ministarstava i drugih proračunskih korisnika, u skladu sa svojim programom rada, dok je reviziju sredstava koja su dodijeljena Republici Hrvatskoj iz ISPA programa obavljao u skladu s odredbama Zakona o potvrđivanju Memoranduma o financiranju, usuglašenog između Europske komisije i Vlade Republike Hrvatske o dodjeli pomoći iz instrumenta za pretpristupnu strukturnu politiku, za šest projekata, a koji su bili namijenjeni pružanju podrške u pripremanju za pristupanje u području ekonomske i socijalne kohezije, posebno za financiranje infrastrukturnih projekata u području prometa i zaštite okoliša. Nadalje, potrebno je napomenuti da je Državni ured za reviziju obavljao i revizije projekata financiranih iz pretpristupnih programa prve generacije programa CARDS, PHARE i ISPA.

⁹ Revizija se obavljala podjednako u cijelom razdoblju na koje se odnosi program ISPA, a obuhvaćala je najmanje 15 % ukupnih izdataka. Ispitivanja su temeljena na reprezentativnom uzorku svih transakcija. Kod odabira uzorka transakcija koje su provjeravane uzimana je u obzir veličina i vrsta transakcija, svaki faktor rizika koji je bio prepoznat, potreba da se dovoljno provjere različita tijela uključena u upravljanje i provođenje te oba sektora na koja su se aktivnosti odnosile (promet i zaštita okoliša). Ispitivanjem je provjeravano sljedeće: stvarna primjena i učinkovitost sustava upravljanja i sustava kontrola, provođenje mjera u skladu s uvjetima određenim Memorandumom o financiranju, podudarnost računovodstvenih zapisa sa zapisima u pratećoj dokumentaciji koja se nalazi u agencijama za provođenje, delegiranim tijelima i krajnjim korisnicima, postojanje zadovoljavajućih revizijskih tragova – odgovaraju li odabrane stavke izdataka, prema suštini i vremenu odredbama Komisije, podudaraju li se s navodima u odobrenim specifikacijama te je li posao stvarno izvršen. Također je provjeravano je li odgovarajuće sufinanciranje države stvarno učinjeno raspoloživim te je li iznos sufinanciranja implementiran u skladu s pravilima i politikama Europske unije, prema zahtjevima članka 5. Memoranduma o financiranju. Provjerom se nadalje utvrđivalo jesu li problemi na koje se naišlo sistemskog karaktera, koji povlači sa sobom rizik za druge ili sve mjere provode same agencije za provođenje ili sama država.

OBAVLJANJE REVIZIJE FONDOVA EUROPSKE UNIJE NAKON PRISTUPANJA REPUBLIKE HRVATSKE EUROPSKOJ UNIJI

Pristupanjem Europskoj uniji, 1. srpnja 2013., Republika Hrvatska je preuzela sva prava i obveze koje proizlaze iz članstva, uključujući mogućnost korištenja raspoloživih EU fondova, programa i mehanizama Europske unije.

S obzirom na to da je Republika Hrvatska u Europsku uniju ušla pred sam kraj programskog razdoblja 2007. – 2013., pristupanjem je na raspolaganje dobila, uz već aktualna sredstva iz IPA programa, i sredstva iz strukturnih fondova, a s početkom programskog razdoblja 2014. – 2020. na raspolaganje je dobila i sredstva iz ESI fondova (Kohezijski fond, Europski fond za regionalni razvoj, Europski socijalni fond, Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj te Europski fond za pomorstvo i ribarstvo) za provedbu kohezijske politike, zajedničke poljoprivredne i zajedničke ribarske politike¹⁰.

Sredstva Europske unije se državama članicama dodjeljuju u sklopu sedmogodišnjih financijskih/provedbenih razdoblja ili perspektiva pa je tako u programskom razdoblju 2014. – 2020. Republici Hrvatskoj iz ESI fondova na raspolaganju bilo ukupno 10,731 milijarda eura, od čega je 8,452 milijarde eura bilo predviđeno za ciljeve kohezijske politike, 2,026 milijarde eura za poljoprivredu i ruralni razvoj te 253 milijuna eura za razvoj ribarstva.¹¹ Od 2021. Republika Hrvatska je na raspolaganje iz proračuna Europske unije dobila više od 25 milijardi eura, a sredstva su dostupna iz dva izvora: višegodišnjeg financijskog okvira za razdoblje 2021. – 2027. (cca 14 milijardi eura) i Plana EU sljedeće generacije – engl. *Next Generation EU* (cca 11 milijardi eura), koji je nastao kao odgovor na krizu uzrokovanu koronavirusom.

Pristupanjem Europskoj uniji, Republika Hrvatska je za korištenje sredstava iz EU fondova i drugih programa i/ili mehanizama Europske unije trebala uspostaviti određene sustave za upravljanje i korištenje sredstava Europske unije koji čine različita upravljačka, provedbena i kontrolna tijela. Iako Državni ured za reviziju nije jedno od akreditiranih tijela iz sustava upravljanja i kontrole, kao najviša revizijska institucija u Republici Hrvatskoj ima mandat za provedbu revizija sredstava koje Republika Hrvatska prima iz proračuna Europske unije te predmetne revizije EU fondova u pravilu provodi primjenjujući metodologiju za

¹⁰ Cilj ESI fondova, koje je Republika Hrvatska imala na raspolaganju za spomenuto razdoblje, bio je pridonijeti održivom rastu, povećati zaposlenost i konkurentnost te općenito, omogućiti konvergenciju manje razvijenih članica s razvijenijim članicama i regijama Europske unije.

¹¹ Podaci preuzeti s <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/>. Pristupljeno 1. srpnja 2024.

provedbu revizija učinkovitosti¹² iako se i tijekom obavljanja financijskih revizija predviđenih planom i programom rada obavlja uvid u provedbu financijski značajnijih projekata financiranih sredstvima Europske unije.

Područja obavljanja revizije povezana s EU fondovima u Državnom uredu za reviziju mogu se podijeliti na sljedeće osnovne skupine:

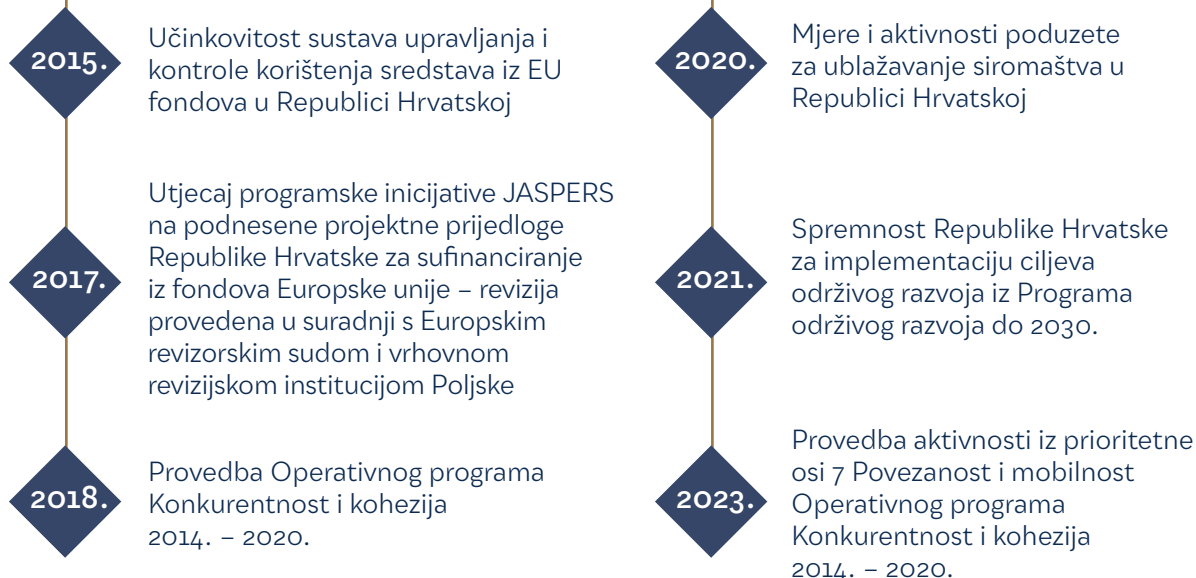
- revizija korištenja EU fondova u Republici Hrvatskoj – podrazumijeva provjeru pravilnosti financijskih transakcija iz proračuna Europske unije kroz reviziju proračunskih korisnika na nacionalnoj i lokalnoj razini; provjeru postupaka javne nabave, kontrole, praćenja i drugih postupaka vezanih za upravljanje, provjeru svih faza upravljanja projektima financiranim iz EU fondova – programiranje, provedba projekata (ugovaranje, izvršavanje ugovora i aktivnosti, postizanje svrhe programa/projekta, financijsko upravljanje odnosno isplata sredstava krajnjim korisnicima), kontrola i održivost projekata; ocjenu učinkovitosti sustava za upravljanje i kontrolu EU fondova u Republici Hrvatskoj; ocjenu primjene regulative Europske unije u Republici Hrvatskoj; ocjenu stupnja iskorištenosti sredstava raspoloživih iz EU fondova u Republici Hrvatskoj; ocjenu organizacijskih i administrativnih pitanja
- revizija poslovanja (aktivnosti) tijela zaduženih za upravljanje i kontrolu EU fondova u Republici Hrvatskoj, uz napomenu da je obavljanje revizije pojedinih tijela, institucija ili službi uglavnom dio istraživanja širih pitanja od ključnog značaja za funkcioniranje države
- usklađenost hrvatskih propisa s regulativom Europske unije (kao dio revizijskog postupka)
- sudjelovanje revizora Državnog ureda za reviziju u revizijama koje u Republici Hrvatskoj obavlja Europski revizorski sud
- sudjelovanje državnih revizora u koordiniranim/paralelnim revizijama s drugim vrhovnim revizijskim institucijama.

Subjekti revizije mogu biti sva tijela u sustavu upravljanja i kontrole te korisnici EU fondova koji nisu u privatnom vlasništvu, a metodologija i postupci pri obavljanju revizije EU fondova ovise o temi revizije, opsegu i ciljevima revizije. Za obavljanje revizija EU fondova Državni ured za reviziju razvio je i posebne smjernice.

Prva revizija učinkovitosti (nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji) povezana s korištenjem EU fondova u Republici Hrvatskoj započela je 2014., u cilju davanja opće slike sustava i sintetizirane informacije o upravljanju i kontroli EU fondova u Republici Hrvatskoj uz, u pojedinim aspektima, prikaz stanja u drugim zemljama članicama Europske unije, te davanja ocjene učinkovitosti sustava i pružanja razumnog uvjerenja svim zainteresiranim stranama (Hrvatskom saboru, javnosti, ali i institucijama Europske unije) da sustav upravljanja i kontrole EU fondova u Republici Hrvatskoj funkcionira zadovoljavajuće, uz prijedloge za moguća poboljšanja.

¹² ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti

Od 2014. do konca 2023. obavljeno je šest revizija učinkovitosti povezanih s korištenjem EU fondova u Republici Hrvatskoj i/ili usklađivanjem nacionalne s regulativom Europske unije, koje su navedene u nastavku:



Državni ured za reviziju revizijske teme povezane s korištenjem EU fondova i primjenom europskog zakonodavstva u Republici Hrvatskoj određuje na temelju procjene rizika koju obavlja Odjel za reviziju EU fondova, slabosti uočenih tijekom provedbe redovnih financijskih revizija, zainteresiranosti Hrvatskog sabora i sveukupne javnosti te na temelju zaprimljenih zahtjeva za sudjelovanjem u zajedničkim revizijama ili drugim aktivnostima s drugim vrhovnim revizijskim institucijama.

Slijedom navedenog, Državni ured za reviziju je tijekom 2024. započeo s provedbom revizije učinkovitosti pod nazivom *Korištenje sredstava raspoloživih iz Mehanizma za oporavak i otpornost u Republici Hrvatskoj*. Navedena tema odabrana je na temelju procjene rizika, među ostalim, zbog značajnosti financijskih sredstava koje Republika Hrvatska ima na raspolaganju iz Mehanizma za oporavak i otpornost te suradnje Državnog ureda za reviziju u projektnoj skupini¹³ koju je uspostavio Europski revizorski sud za izradu zajedničke metodologije za obavljanje revizije navedenog mehanizma u različitim državama članicama.

Važno je napomenuti da je Državni ured za reviziju tijekom 2023. razvio novu metodologiju obavljanja revizija učinkovitosti koju trenutno testira na predmetnoj reviziji. Državni ured za reviziju odlučio je primijeniti tzv. agilni pristup u predmetnoj reviziji učinkovitosti koji predviđa izrađivanje kraćih međuzvješća

¹³ Radna skupina okuplja 20 vrhovnih revizijskih institucija, a rad skupine koordinira Europski revizorski sud.

tijekom provedbe revizije te izradu konačnog izvješća na završetku revizije. Međuizvješća će obuhvaćati nalaze u vezi s različitim temama povezanim s definiranim područjima revizije, u skladu s revizijskim pitanjima i potpitanjima te će se dostavljati samo subjektima revizije u cilju brže provedbe naloga i/ili preporuka koje će dati Državni ured za reviziju, u skladu s utvrđenim revizijskim nalazima. Na takav revizijski pristup Državni ured za reviziju se prvenstveno odlučio radi povećanja učinkovitosti složenih revizija s paralelnim zadacima, određivanja potrebnog vremena proporcionalno svakom zadatku, s obzirom na njegovu važnost, odnosno složenost u okviru revizije. Za provedbu takvog revizijskog pristupa potrebna je kontinuirana suradnja članova tima s predstavnicima subjekata revizije te je revizijske postupke potrebno usmjeriti na teme/područja koja predstavljaju najveće rizike u cilju brze isporuke rezultata revizije, uz istodobno osiguranje kvalitete. Cilj Državnog ureda za reviziju je ovakav inovativan metodološki pristup (agilni pristup) primjenjivati i u drugim složenim revizijama.

ORGANIZACIJA RADA

U Državnom uredu za reviziju je za provedbu revizija povezanih s korištenjem EU fondova u Republici Hrvatskoj osnovan Odjel za reviziju EU fondova, koji je u svojoj pripremljivoj fazi obavljao sustavnu razmjenu znanja i iskustva s vrhovnim revizijskim institucijama drugih zemalja, posebice (bivših) kandidata za pridruživanje Europskoj uniji radi prikupljanja znanja i iskustva na području europskih integracijskih procesa, razvijao suradnju s Europskim revizorskim sudom i održavao kontakte s Delegacijom Europske unije u Republici Hrvatskoj. Također, Državni ured za reviziju je, kroz rad navedenog Odjela, uspostavljao suradnju sa svim institucijama i tijelima u Republici Hrvatskoj koja su imala određenu ulogu u upravljanju ili korištenju pretpripravnih fondova. Nakon pristupanja Europskoj uniji, međunarodna suradnja u ovom je dijelu dodatno intenzivirana, a započelo se i s obavljanjem paralelnih/zajedničkih revizija s vrhovnim revizijskim institucijama drugih zemalja i Europskim revizorskim sudom. Zaposlenici Odjela za reviziju EU fondova educirani su kroz niz domaćih i međunarodnih konferencija, seminara i radionica, čime se kroz godine stjecalo potrebno znanje za obavljanje revizija predmetnog područja. Cilj Državnog ureda za reviziju je kroz nadolazeće razdoblje dodatno jačati kapacitete Odjela, kako daljnjim stručnim usavršavanjem, tako i dodatnim zapošljavanjem.



REVIZIJA USKLAĐENOSTI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Mirela Belančić Vican, dipl. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Revizijom usklađenosti daje se neovisna ocjena, kojom se utvrđuje je li predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Revizija usklađenosti se obavlja tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu¹.

Mjerodavne podloge najosnovniji su element revizije usklađenosti jer iz njihova ustroja i sadržaja proizlaze revizijski kriteriji, a samim time čine i osnovu za način na koji se revizija treba provoditi u okolnostima određenog ustavnog uređenja. Mjerodavne podloge mogu obuhvaćati zakone i propise, pravila, odluke o proračunu, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi financijsko upravljanje. Većina mjerodavnih podloga temelji se na osnovnim pretpostavkama i odlukama nositelja zakonodavne vlasti, ali mogu se donositi i na nižim razinama u organizacijskom ustroju javnog sektora.²

Prema odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju, revizija je i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije.

Okvir za obavljanje revizije usklađenosti

Revizija usklađenosti obavlja se na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Mjerodavna načela i standardi su:

- ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora
- ISSAI 400 Načela revizije usklađenosti
- ISSAI 4000 Standardi revizije usklađenosti
- GUID 4900 Smjernice s propisima i kriterijima koje treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja aspekata pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti.

¹ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI 400.12 Načela revizije usklađenosti. https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_400.pdf Pristupljeno 23. srpnja 2024.

² Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI 400.28,29 Načela revizije usklađenosti. https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_400.pdf Pristupljeno 23. srpnja 2024.

OBAVLJANJE REVIZIJE USKLAĐENOSTI POSLOVANJA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Državni ured za reviziju je, u pravilu do sada, obavljao financijsku reviziju koja uključuje kombiniranu metodologiju za reviziju financijskih izvještaja i reviziju usklađenosti poslovanja (s propisima koji uređuju rad pojedinog subjekta revizije), dok se mali broj revizija odnosio samo na reviziju usklađenosti. Međutim, praksa je pokazala da je potrebno veći naglasak staviti na reviziju usklađenosti kod subjekata čiji godišnji financijski izvještaji podliježu vanjskoj reviziji neovisno o reviziji koju obavlja Državni ured za reviziju. To se posebno odnosi na pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju. Drugi je razlog što je 2020. donesen INTOSAI GUID 4900 Smjernice s propisima i kriterijima koje treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja aspekata pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti, kao pomoć pri obavljanju revizije usklađenosti. Također, ove Smjernice osim kriterija usklađenosti (pravilnosti) sadrže i kriterije ispravnosti koji omogućuju novi pristup reviziji. Prema navedenim Smjernicama, pravilnost se odnosi na poštivanje formalnih propisa, kao što su relevantni zakoni ili rezolucije zakonodavnog tijela ili drugi zakonodavni instrumenti, upute izdane od javnih tijela sa zakonskim ovlastima, kao i drugi propisi, kojih su se subjekti revizije obvezni pridržavati. Ispravnost se odnosi na poštovanje općih načela i okvira koji uređuju dobro financijsko i administrativno upravljanje i ponašanje javnih službenika.³

Propisi su izvori kriterija i predstavljaju temelj revizije usklađenosti. Struktura i sadržaj propisa osiguravaju kriterije revizije usklađenosti i uspostavljaju regulatorni okvir za provođenje revizije. Kako bi se kvalitetno planirala i obavila revizija usklađenosti, potrebno je utvrditi koji autoriteti / mjerodavne podloge / propisi uređuju poslovanje subjekta revizije ili predmet revizije. Prema Smjernicama s propisima i kriterijima koje treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja aspekata pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti, propisi obuhvaćaju zakone i druge propise, pravila, politike, međunarodne ugovore i sporazume, uspostavljene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela koja uređuju dobro financijsko, administrativno i proračunsko upravljanje u javnom sektoru. Propisi ili pojedine odredbe propisa koje se odaberu kao mjerila za ocjenjivanje usklađenosti poslovanja odnosno predmeta revizije predstavljaju izvor kriterija za ocjenjivanje usklađenosti.

³ Rogošić, Nediljka (2024.) Kriteriji koje državna revizija treba uzeti u obzir prilikom provjere i ocjene pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti. Riznica 5/2024.

Kriteriji se mogu definirati kao mjerila koja se koriste za ocjenu pravilnosti poslovanja odnosno predmeta revizije. Mogu biti specifični ili opći i mogu proizaći iz različitih propisa. Pri obavljanju revizije usklađenosti državni revizor može odabrati kriterije pravilnosti i kriterije ispravnosti.

■ Pregled izvora kriterija pravilnosti te kriterija ispravnosti ■

izvori kriterija pravilnosti	izvori kriterija ispravnosti
<i>primarno zakonodavstvo</i> : ustav države, formalni akti i zakoni, pravila i propisi	opća načela za javne službenike u izvršavanju rashoda za javna dobra i usluge
<i>sekundarno zakonodavstvo</i> : kodeksi, uredbe koje izdaju regulatorna tijela, sudske odluke, sudska praksa i slično	načela i prakse u zaštiti javnih sredstava od gubitka ili rasipanja
<i>ugovorne odredbe</i> : ugovori, sporazumi i slično	kodeksi postupanja/upravljanja koji postavljaju široka načela za usmjeravanje ponašanja javnih službenika
	etička načela (uključujući zahtjeve za otkrivanje sukoba interesa)
	nacionalne ili međunarodne dobre prakse

Odabir propisa kao kriterija za određivanje pravilnosti poslovanja subjekta revizije ovisi o procjeni rizika odnosno ocjeni da postoji velika vjerojatnost da poslovanje subjekta revizije u cjelini ili u određenom dijelu nije u skladu s propisima koji uređuju njegovo poslovanje.

Od 2020. Državni ured za reviziju obavlja revizije usklađenosti poslovanja trgovačkih društava u cilju izražavanja mišljenja jesu li trgovačka društva obavljala djelatnost u skladu s posebnim zakonima kojima je utvrđena njihova osnovna djelatnost, propisima te unutarnjim aktima, provode li se donesene strategije vezane za djelatnosti trgovačkih društava, ostvaruju li se i kako se provode ciljevi društava utvrđeni strateškim i godišnjim planovima.

Obavljena je revizija usklađenosti poslovanja deset trgovačkih društava. Revizijom su obuhvaćena dva trgovačka društva od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku određena Odlukom Vlade Republike Hrvatske⁴, od kojih je jednom trgovačkom društvu osnovna djelatnost upravljanje nekretninama, a djelatnost drugog trgovačkog društva obuhvaćenog revizijom usklađenosti je gospodarenje šumama i šumskim zemljištem u vlasništvu Republike Hrvatske. Također, obavljena je revizija usklađenosti poslovanja jednog trgovačkog društva koje obavlja zaštitarsku djelatnost, a čiji je osnivač društvo od posebnog interesa.

⁴ Odluka o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine 71/18; Odluka o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine 147/21

Nadalje, revizijom usklađenosti obuhvaćena su četiri trgovačka društva čija je osnovna djelatnost proizvodnja, opskrba i prijenos električne i toplinske energije. Radi se o društvima koja čine grupu kojom upravlja nacionalno energetska društvo. Osim navedenog, obavljena je revizija usklađenosti poslovanja operatora prijenosnog sustava. Nadalje, obavljena je i revizija usklađenosti poslovanja trgovačkog društva u vlasništvu Grada Zagreba čije su djelatnosti komunalna, prometna i tržišna, a koje obavlja djelatnost putem 12 podružnica te revizija usklađenosti poslovanja trgovačkog društva računalne i srodne djelatnosti te djelatnost informacijskog društva.

■ **Pregled djelatnosti obuhvaćenih revizijama i najvažnijih kriterija za obavljanje revizije usklađenosti** ■

Djelatnost	Kriteriji
proizvodnja električne i toplinske energije, opskrba kupaca električnom i toplinskom energijom i plinom, djelatnost kupnje, prodaje i razmjene električne, toplinske energije i plina, trgovanje, posredovanje i zastupanje u prometu energije, obračunska mjerenja električne i toplinske energije i plina, umjeravanje i održavanje mjernih uređaja; usluga univerzalne i zajamčene opskrbe električnom energijom; opskrba parom i toplom vodom, izgradnja energetske objekata za distribuciju toplinske energije, kupnja toplinske energije za krajnje kupce kategorije kućanstva i kategorije industrija i poslovni potrošači	<ul style="list-style-type: none"> ■ Zakon o energiji, Narodne novine 120/12, 14/14, 95/15, 102/15 i 68/18 ■ Zakon o tržištu električne energije, Narodne novine 22/13, 95/15, 102/15, 68/18 i 52/19 ■ Zakon o tržištu električne energije, Narodne novine 111/21 ■ Zakon o regulaciji energetske djelatnosti, Narodne novine 120/12 i 68/18
pružanje usluga fizičke zaštite osoba, imovine i objekata, usluga osiguranja prijevoza novca i vrijednosti te usluge tehničke zaštite	<ul style="list-style-type: none"> ■ Zakon o privatnoj zaštiti, Narodne novine 68/03, 31/10, 139/10 i 16/20
neovisni operator prijenosa koji upravlja, održava i razvija prijenosni sustav	<ul style="list-style-type: none"> ■ Zakon o energiji, Narodne novine 120/12, 14/14, 95/15, 102/15 i 68/18 ■ Zakon o tržištu električne energije, Narodne novine 22/13, 95/15, 102/15, 68/18 i 52/19 ■ Zakon o tržištu električne energije, Narodne novine 111/21 ■ Zakon o regulaciji energetske djelatnosti, Narodne novine 120/12 i 68/18
računalne i srodne djelatnosti te djelatnost informacijskog društva	<ul style="list-style-type: none"> ■ Zakon o državnoj informacijskoj infrastrukturi, Narodne novine 92/14 ■ Uredba o organizacijskim i tehničkim standardima za povezivanje na državnu informacijsku infrastrukturu, Narodne novine 60/17
komunalna, prometna i tržišna djelatnost (javna usluga skupljanja miješanog i biorazgradivog komunalnog otpada, održavanje, upravljanje i zaštita nerazvrstanih cesta, uređenje i održavanje javne i ostale zelene površine, pružanje usluga parkiranja i drugo)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine 68/18, 110/18 i 32/20

Djelatnost	Kriteriji
organiziranje nabave šumskih sadnica i sjemena za obnovu šuma i pošumljavanje, proizvodnja, stavljanje na tržište ili uvoz šumskog reprodukcijanskog materijala, šumarstvo, sječa drva i usluge povezane s njima, prerada drva, proizvodnja proizvoda od drva i pluta (osim namještaja), pripremanje šumskih podloga za izgradnju šumske infrastrukture i protupožarnih prosjeka, planiranje i praćenje održavanja šumskih prometnica	<ul style="list-style-type: none"> ■ Strategija razvoja prerade drva i proizvodnje namještaja Republike Hrvatske 2017. – 2020., Narodne novine 44/17 ■ Zakon o šumama, Narodne novine 68/18, 115/18, 98/19, 32/20 i 145/20 ■ Zakon o šumskom reprodukcijanskom materijalu, Narodne novine 75/09, 61/11, 56/13, 14/14, 32/19 i 98/19
upravljanje i raspolaganje stanovima i poslovnim prostorima od komercijalne vrijednosti te rezidencijalnim objektima i drugim nekretninama u vlasništvu Republike Hrvatske	<ul style="list-style-type: none"> ■ Strategija upravljanja državnom imovinom za razdoblje 2019. – 2025., Narodne novine 96/19 ■ Zakon o upravljanju državnom imovinom, Narodne novine 52/18 ■ Zakon o zakupu i kupoprodaji poslovnog prostora, Narodne novine 125/11, 64/15 i 112/18 ■ Zakon o najmu stanova, Narodne novine 91/96, 48/98 – Odluka i Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske, 66/98 – ispravak Odluke i Rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske, 22/06, 68/18 i 105/20

Područja revizije utvrđena su na temelju procjene rizika, a ciljevi revizije bili su utvrditi obavljaju li trgovačka društva svoju djelatnost u skladu sa zakonima, propisima te unutarnjim aktima, upravlja li se imovinom djelotvorno i učinkovito, odnosno primjenjuju li se načela upravljanja imovinom (učinkovito i razumno, pažnjom dobrog gospodara u skladu s načelima odgovornosti, javnosti, ekonomičnosti i predvidljivosti)⁵ te obavlja li se poslovanje na transparentan način. Naglasak je stavljen na funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola, a kao područje visokog rizika određeno je područje nabave.

Revizijom su utvrđene nepravilnosti i propusti u području djelatnosti, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenog poslovanja i financijskih izvještaja, prihoda i potraživanja, rashoda, upravljanja imovinom te nabave. Dane su preporuke koje se odnose na poboljšanje funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola, učinkovitije upravljanje imovinom te provedbu postupaka nabave.

Na temelju revizijom utvrđenih činjenica i kriterija koji proizlaze iz zakona, drugih propisa te unutarnjih akata koji uređuju poslovanje trgovačkih društava izražena su mišljenja o usklađenosti poslovanja, i to sedam uvjetnih i tri bezuvjetna.

Za utvrđene nepravilnosti i propuste dano je 127 naloga i preporuka čija bi provedba pridonijela većoj usklađenosti poslovanja sa zakonima i unutarnjim aktima te višoj razini javne odgovornosti za učinkovito upravljanje javnim sredstvima.


⁵ Zakon o upravljanju državnom imovinom, Narodne novine 52/18; Zakon o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske, Narodne novine 155/23



PROVJERA PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA

Nada Svete, univ. spec. oec.
pomoćnica glavnoga državnog revizora

Nadica Bartol, dipl. iur.
pomoćnica glavnoga državnog revizora



Osnovni cilj revizije javnog sektora je pridonositi dobrom upravljanju tako da korisnicima pružaju neovisne, objektivne i pouzdane informacije o upravljanju javnim sredstvima, potiču subjekte revizije na stalna poboljšanja u korištenju javnih sredstava i imovine te daju poticaje za promjenu time što šire znanje, izrađuju sveobuhvatne analize i daju čvrsto utemeljene preporuke za poboljšanja.¹

Kako bi se nalogima i preporukama koje subjekti revizije trebaju provesti postigla unaprjeđenja u njihovom poslovanju i prezentiranju podataka u financijskim izvještajima, nalozi i preporuke trebaju biti jasni, provedivi i kvalitetni te prethodno raspravljeni i usuglašeni sa subjektom revizije. Iz navedenog proizlazi da mjera učinkovitosti vrhovnih revizijskih institucija nije broj danih, nego provedenih naloga i preporuka.

Prema ISSAI 100 – Temeljnim načelima revizije javnog sektora, jedna od uloga vrhovnih revizijskih institucija je praćenje provedbe naloga i preporuka, kao i praćenje postupaka koje je subjekt revizije poduzeo kao odgovor na pitanja istaknuta u izvješću o reviziji. Prema zahtjevima iz ISSAI-ja vrhovne revizijske institucije obvezne su pratiti provedbu naloga i preporuka bez obzira na vrstu revizije koju obavljaju (financijska revizija, revizija usklađenosti, revizija učinkovitosti).

Za provedbu danih naloga i preporuka odgovorni su subjekti revizije, dok su državni revizori odgovorni za praćenje njihove provedbe te davanje ocjene jesu li subjekti revizije postupili prema danim nalogima i preporukama te poduzeli potrebne aktivnosti radi otklanjanja nepravilnosti i sprječavanja njihovog ponavljanja, odnosno je li subjekt revizije ostvario predviđena unaprjeđenja. Provedbom naloga i preporuka može se utjecati na učinkovitije poslovanje subjekta revizije i iskazivanje realnijih podataka u financijskim izvještajima.

Vrhovne revizijske institucije razvijaju vlastite sustave praćenja provedbe preporuka kako bi osigurale da subjekti revizije propisno odgovore na nalaze i preporuke, kao i one koje utvrdi parlament ili neki od odbora. Izvješća o provjeri provedbe preporuka vrhovne revizijske institucije predaju parlamentu, jednoj od komisija (odboru) te subjektu revizije, na razmatranje i poduzimanje mjera, i u slučaju kada vrhovne revizijske institucije imaju ovlasti za praćenje provedbe preporuka i poduzimanje sankcija.²

1 www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf, t.20. Pristupljeno 19. kolovoza 2024.

2 <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/> Pristupljeno 19. kolovoza 2024.

ZAKONODAVNI OKVIR ZA PROVJERU PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA

Državni ured za reviziju je, u skladu s odredbama zakona kojim se uređuje osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada i u skladu s revizijskim standardima, izradio unutarnja pravila u obliku priručnika s detaljno razrađenom metodologijom i postupcima za sve vrste revizija i sve faze rada. Navedeno se odnosi i na praćenje aktivnosti koje poduzima subjekt revizije na otklanjanju utvrđenih nepravilnosti i propusta.

Revizijom utvrđene nepravilnosti i propusti u financijskim izvještajima i poslovanju subjekata revizije opisuju se u izvješću o obavljenoj reviziji te se daju nalozi i preporuke kako bi se nepravilnosti i propusti ispravili, odnosno ne bi ponovili.

Državni ured za reviziju prati rad subjekata revizije na provedbi danih naloga i preporuka. Nakon usuglašavanja nalaza revizije te nakon što odgovorne osobe subjekta prihvate naloge i preporuke, zakonski predstavnik subjekta revizije ima obvezu u roku od 60 dana od dana primitka izvješća dostaviti Državnom uredu za reviziju pisano očitovanje o poduzetim mjerama po nalazima revizije³. U cilju povećanja odgovornosti subjekata revizije za provođenje naloga i preporuka, od 2014. subjekti revizije sastavljaju Plan provedbe naloga i preporuka s utvrđenim aktivnostima, rokovima i odgovornim osobama za provođenje aktivnosti.

Zakonom o Državnom uredu za reviziju iz 2019. detaljnije je razrađeno praćenje postupanja po planu provedbe naloga i preporuka. Subjekt revizije obavezan je nakon primitka izvješća o obavljenoj reviziji Državnom uredu za reviziju dostaviti popunjeni obrazac plana provedbe naloga i preporuka, u kojem se navode planirane aktivnosti za otklanjanje nepravilnosti i planirani rokovi za njihovu provedbu. Subjekt revizije obavezan je u pisanom obliku izvijestiti Državni ured za reviziju o provedbi svakog pojedinog naloga ili preporuke u roku od 30 dana od isteka planiranog vremena provedbe. Zakonom su propisane novčane kazne za prekršaje ako subjekt revizije u zakonom propisanom roku (60 dana od zaprimanja konačnog izvješća o obavljenoj reviziji) Državnom uredu za reviziju ne dostavi plan provedbe naloga i preporuka ili ako ne provede naloge i preporuke u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka. Državni ured za reviziju obavještava Državno odvjetništvo Republike Hrvatske o naložima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku.

³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11 (članak 14. stavak 6.) Do tada je obveza izvješćivanja bila utvrđena dopisom koji se dostavlja zakonskom predstavniku subjekta revizije uz izvješće o obavljenoj reviziji.

PROVJERA PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA

Provjera provedbe naloga i preporuka obavlja se u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada Državnog ureda za reviziju.

Državni revizor ocjenjuje u kojoj se fazi realizacija naloga ili preporuke nalazi i pridružuje im određeni status. Vrsta i broj statusa naloga ili preporuke se tijekom godina mijenjao kako bi što realnije odražavao stupanj provedbe naloga i preporuke.

Prema sadašnjoj praksi Državnog ureda za reviziju, nalogu i preporuci mogu se pridružiti sljedeći statusi:⁴ *provedeno, provedeno nakon roka, djelomično provedeno, u postupku provedbe, nije provedeno i nije primjenjivo*⁵.

Provjera provedbe naloga i preporuka danih u prošlim revizijama obavlja se u okviru redovnih financijskih revizija i revizija usklađenosti ili u okviru posebnih revizijskih postupaka (*follow-up*).

Rezultati provjere provedbe naloga i preporuka iskazuju se u izvješću o obavljenoj financijskoj reviziji i reviziji usklađenosti u točki *Provedba naloga i preporuka* odnosno u izvješću o obavljenoj provjeri provedbe naloga i preporuka ako se provjera obavlja u okviru posebnih revizijskih postupaka. U izvješćima se u tabličnom prikazu navode nalozi i preporuke dani u prošlim revizijama, status utvrđen njihovom provjerom te obrazloženje naloga i preporuka koji nisu provedeni u skladu s planom provedbe naloga i preporuka ili nisu primjenjivi.

Od 2005. do 2024. u financijskoj reviziji i reviziji usklađenosti provjereno je postupanje subjekata revizije po ukupno 33 750 naloga i preporuka danih u prijašnjim revizijama.

⁴ Prema: Državni ured za reviziju: Naputak za pisanje izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji, KLASA: 003-08/17-03/3, URBROJ: 613-01-01-24-17, str. 31.

⁵ Preporuka nije primjenjiva kada je došlo do promjene propisa, promjene u poslovnom okruženju ili subjekt revizije nije provodio aktivnost za koju je preporuka dana.

■ Provjera provedbe naloga i preporuka
u okviru redovnih revizija⁶ ■

Godina provjere provedbe naloga i preporuka	Broj naloga i preporuka u prijašnjim revizijama	Provedeno / djelomično provedeno / u postupku provedbe	Provedba u %
2005.	3 266	1 801	55,1
2006.	2 915	1 676	57,5
2007.	3 136	1 962	62,6
2008.	2 549	1 330	52,2
2009.	2 975	1 690	56,8
2010.	1 519	987	65,0
2011.	2 043	1 025	50,2
2012.	1 653	1 003	60,7
2013.	1 056	653	61,8
2014.	1 381	922	66,8
2015.	1 140	817	71,7
2016.	1 238	899	72,6
2017.	1 275	893	70,0
2018.	1 341	957	71,4
2019.	1 406	1 018	72,4
2020.	954	763	80,0
2021.	1 377	1 035	75,2
2022.	1 004	723	72,0
2023.	1 144	897	78,4
2024.*	378	286	75,7
ukupno	33 750	21 337	63,2

* Podaci se odnose na broj završenih revizija.

U navedenom razdoblju značajno je povećana stopa provedenih naloga i preporuka te naloga i preporuka za koje su poduzete aktivnosti za provedbu, i to od 55,1 % u 2005. do 78,4 % u 2023.

6 Iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 2005. do 2023.

Provjeru provedbe naloga i preporuka u okviru posebnih revizijskih postupaka Državni ured za reviziju obavlja od 2015. Navedenim provjerama obuhvaćeni su nalozi i preporuke dani u financijskim revizijama i revizijama učinkovitosti. Subjekti kod kojih je obavljena provjera provedbe naloga i preporuka su lokalne jedinice i trgovačka društva u državnom vlasništvu ili vlasništvu lokalnih jedinica.

■ **Provjera provedbe naloga i preporuka u okviru posebnih revizijskih postupaka⁷** ■

Godina provjere provedbe naloga i preporuka	Broj naloga i preporuka danih u revizijama	Provedeno / djelomično provedeno / u postupku provedbe	Provedba u %
2015.	1 243	806	64,8
2016.	433	305	70,4
2017.	1 489	992	66,6
2018.	240	134	55,8
2019.	1 703	840	49,3
2022.	3 079	2 623	85,2
2023.	295	275	93,2
2024.*	391	351	89,8
ukupno	8 873	6 326	71,3

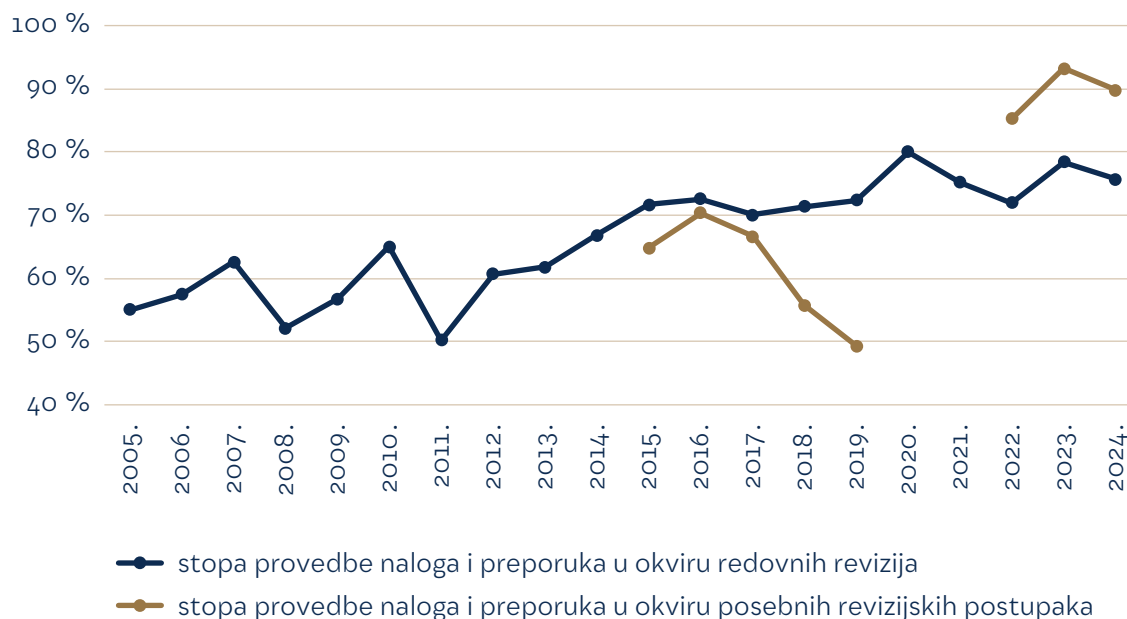
* Podaci se odnose na broj završenih revizija.

Vidljiv je značajan porast udjela provedenih naloga i preporuka u ukupnom broju danih naloga i preporuka nakon 2019., a posebno se to odnosi na provjere provedbe naloga i preporuka u okviru posebnih revizijskih postupaka. Jedan od razloga je i detaljnije uređenje ovog područja u Zakonu o Državnom uredu za reviziju iz 2019. te propisane sankcije za nepostupanje po danim nalogima i preporukama.

U nastavku se daju podaci o provjeri provedbe naloga i preporuka od 2005. do 2024.

7 Iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju od 2015. do 2023. (u 2020. i 2021. nisu obavljani posebni revizijski postupci provjere provedbe naloga i preporuka).

■ Provjera provedbe naloga i preporuka 2005. – 2024. ■



Provedba naloga i preporuka pridonijela je realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima subjekata revizije te većoj usklađenosti njihova poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima.

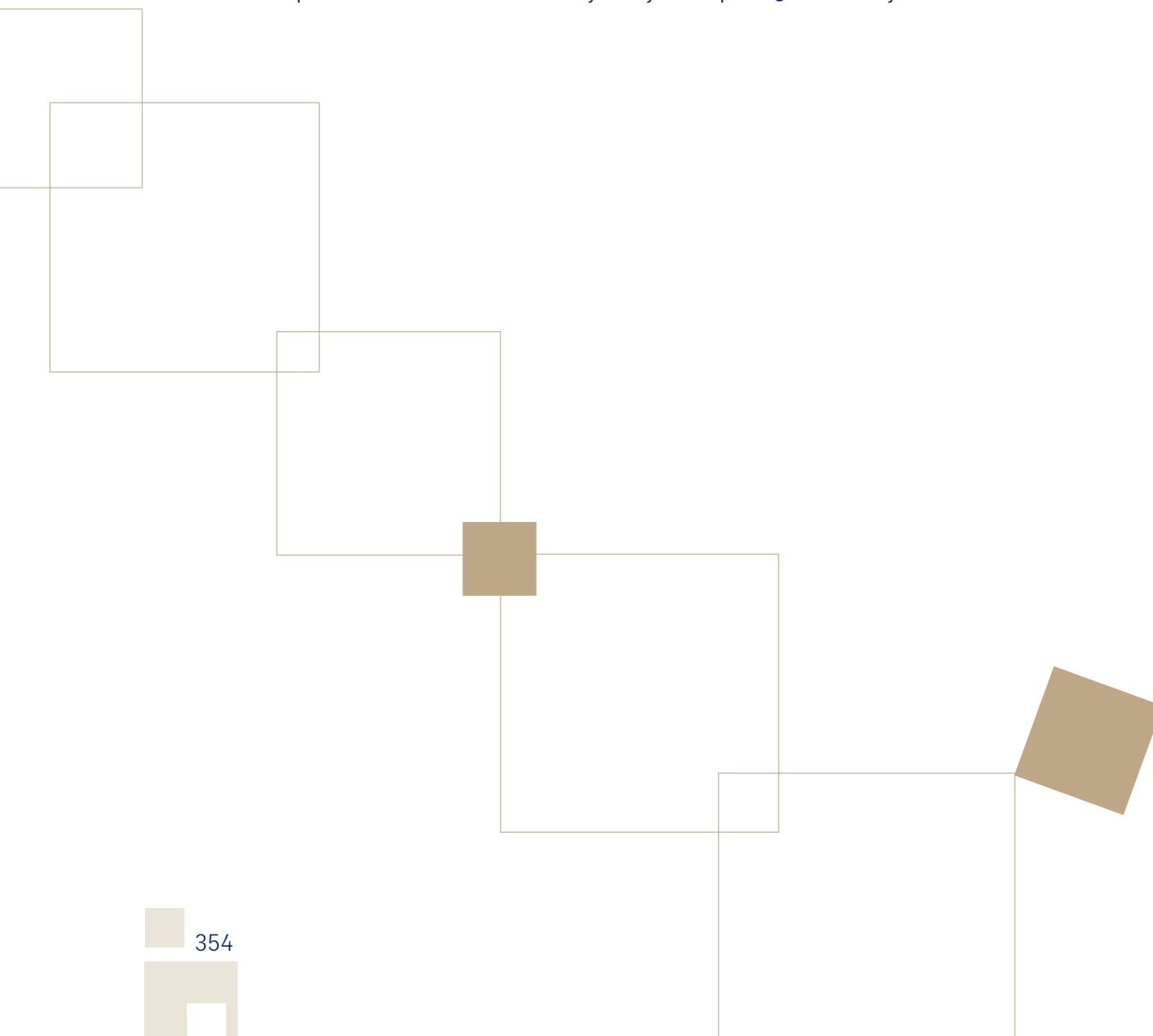
Primjeri učinaka provedenih naloga i preporuka

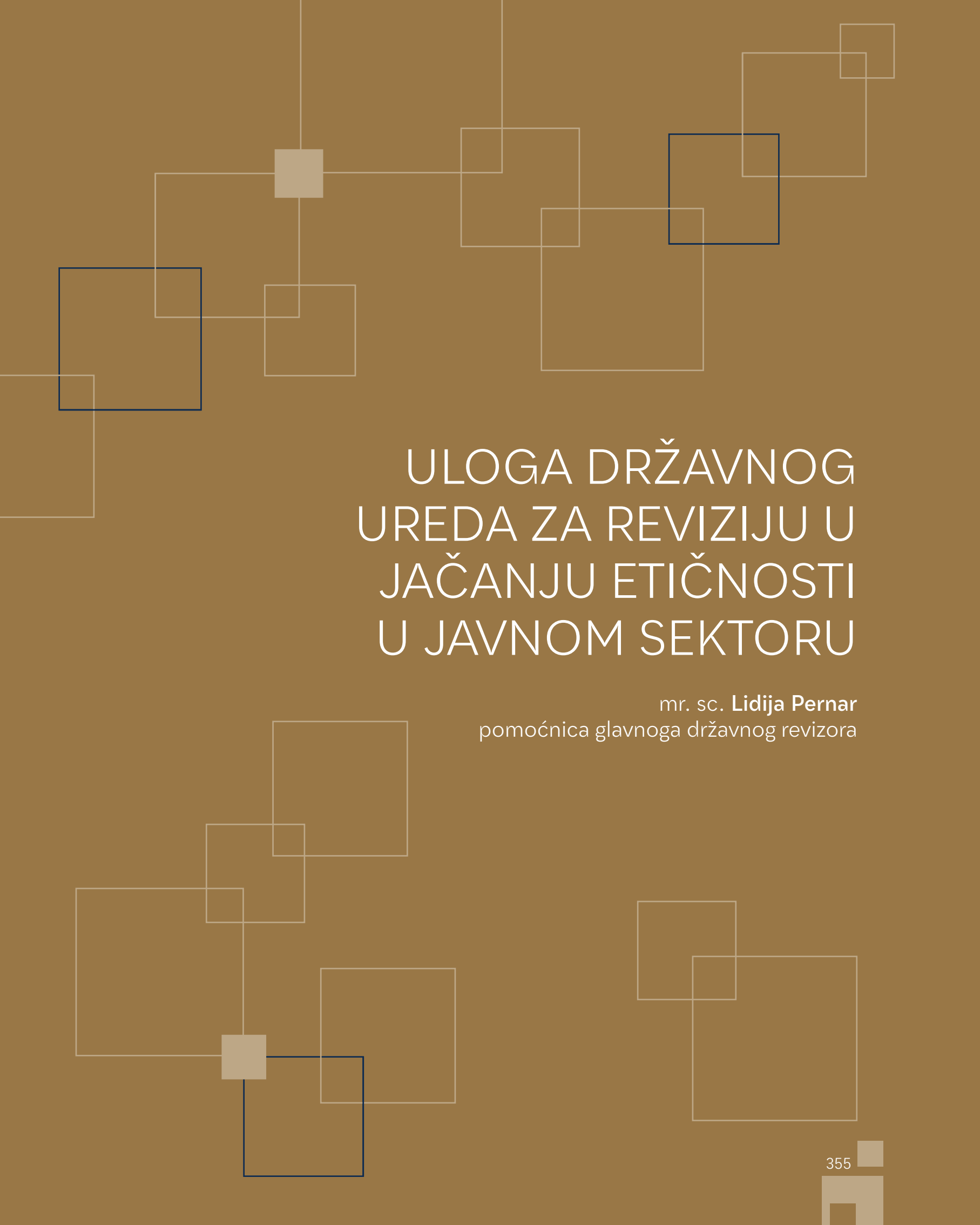
- ustrojene su riznice kao sustav upravljanja proračunskim sredstvima lokalnih jedinica i njihovih korisnika
- donesene su strategije upravljanja i raspolaganja nekretninama u vlasništvu lokalnih jedinica
- doneseni su akti strateškog planiranja
- nogometnim stadionima i igralištima se upravlja i raspoložuje pažnjom dobrog gospodara
- poduzete su aktivnosti u cilju potpune i pravodobne naplate potraživanja te su povećani prihodi
- trgovačka društva su smanjila gubitke vode od isporuke do krajnjeg korisnika
- smanjene su cijene vode za kućanstva
- sanirana su odlagališta otpada
- doneseni su etički kodeksi koji sadrže etičke vrijednosti, načela i pravila ponašanja zaposlenika
- uspostavljene su mjere za sprječavanje i otkrivanje pojave prijevara i korupcije

Analizirajući dane naloge i preporuke i njihovu provedbu tijekom više godina, može se zaključiti da se većim dijelom realiziraju nalozi i preporuke za čiju je provedbu potrebno provesti samo jednu aktivnost. Za naloge i preporuke koje uključuju više sudionika ili promjenu načina dosadašnjeg rada provedba je sporija. Također, broj provedenih naloga i preporuka je veći kod subjekata revizije koji imaju jednostavnije procese poslovanja, za razliku od onih koji imaju složeniju organizacijsku strukturu i veći broj zaposlenih kod kojih su poslovni procesi raznovrsniji i složeniji, a često provedba naloga i preporuka ovisi o više faktora i zahtijeva donošenje sustavnijih rješenja.

S obzirom na povećanje stope provedbe naloga i preporuka, može se zaključiti da subjekti revizije poduzimaju aktivnosti na unaprjeđenju pravilnosti i povećanju učinkovitosti poslovanja. Međutim, unatoč pozitivnom trendu, i nadalje se potvrđuje da značajan broj naloga i preporuka nije proveden. Državni ured za reviziju će pratiti njihovu provedbu kroz redovne revizije.

Od stupanja na snagu Zakona o Državnom uredu za reviziju iz 2019. do rujna 2024., zbog nedostavljanja plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku te nepostupanja po danim nalogima i preporukama, Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavljeno je ukupno 508 obavijesti.





ULOGA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU U JAČANJU ETIČNOSTI U JAVNOM SEKTORU

mr. sc. **Lidija Pernar**
pomoćnica glavnoga državnog revizora



REVIZIJA ETIKE U JAVNOM SEKTORU

Tijela javnog sektora trebaju djelovati u interesu građana i biti odgovorna za upravljanje i korištenje javnih resursa. Stoga su etika, integritet, transparentnost i djelovanje njihovih zaposlenika sve više u fokusu javnosti.

Brojni skandali povezani s korupcijom, nezakonitošću ili nedostatkom profesionalizma opravdavaju istaknutu ulogu ovih pitanja u mnogim zemljama. Istodobno, reforma i modernizacija državne uprave i javnog upravljanja te sve veća demokratizacija i otvorenost društava omogućuju i zahtijevaju razvoj i jačanje etičkih struktura i upravljanja u državnoj službi. Stoga se etika smatra obveznim dijelom dobrog upravljanja i djelovanja organizacija javnog sektora.

Odgovornost za povećanje transparentnosti, etičnosti i odgovornosti tijela javnog sektora ima, među ostalim, i državna revizija, i to prije svega kroz neovisno revidiranje funkcioniranja tijela javnog sektora i davanje preporuka za poboljšanja.

Revizija etike može omogućiti prepoznavanje u kojoj mjeri zahtjevi sustava upravljanja etikom djeluju u organizacijama javnog sektora i kakvi nedostaci postoje u postojećim strukturama, politikama, sustavima i procesima, kao i pružiti sliku o stupnju razvijenosti i zrelosti javnog sektora ili pojedinih njegovih tijela u pogledu postojeće etičke kulture.

Stoga nalazi revizije etike mogu imati važnu ulogu za upravu revidiranog subjekta, parlament i javnost u smislu podrške za donošenje učinkovitih odluka u vezi sa zahtjevima etičkog upravljanja.

Revizije etike uglavnom se obavljaju kao tradicionalne vrste revizija, dakle kao financijske revizije, revizije usklađenosti i revizije učinkovitosti, i to prema vlastitim metodologijama. Bez obzira na to koji pristup vrhovna revizijska institucija izabrala, vjerojatno je da će podići svijest o važnosti etičkog ponašanja i etičkog upravljanja kako bi se postigla poboljšanja unutar javnog sektora.

Teme revizije etike mogu obuhvaćati različita pitanja, od etičke infrastrukture u cjelini do svakog njezinog pojedinog elementa. One mogu biti usmjerene na učinkovitost regulatora upravljanja etikom u javnom sektoru, politika i prakse sukoba interesa, etičke kodekse i pravni okvir, etička povjerenstva u javnim tijelima, politike i praksu etičkog savjetovanja i slično.

Stoga vrhovne revizijske institucije stalno unaprjeđuju svoje pristupe kako bi pomogle vraćanju integriteta i povjerenja u javnu službu, bilo revidiranjem etike kao dijela učinkovitosti javnih organizacija ili poduzimanjem drugih inicijativa u cilju poticanja integriteta u javnom sektoru. Time ujedno izražavaju stav da etika ima stvarne i praktične implikacije na to kako ta tijela ostvaruju svoju misiju, viziju i ciljeve.

REVIZIJA ETIKE U DRŽAVNOM UREDU ZA REVIZIJU

S obzirom na porast korupcije i nepravilnosti u javnom sektoru diljem svijeta, revidiranje etike i s etikom povezanih pitanja posljednjih dvadesetak godina postalo je ne samo trend već i velika potreba. Opravdanost takvih revizija potvrđuju i brojni pozitivni rezultati, pa i dodana vrijednost koju one postižu.

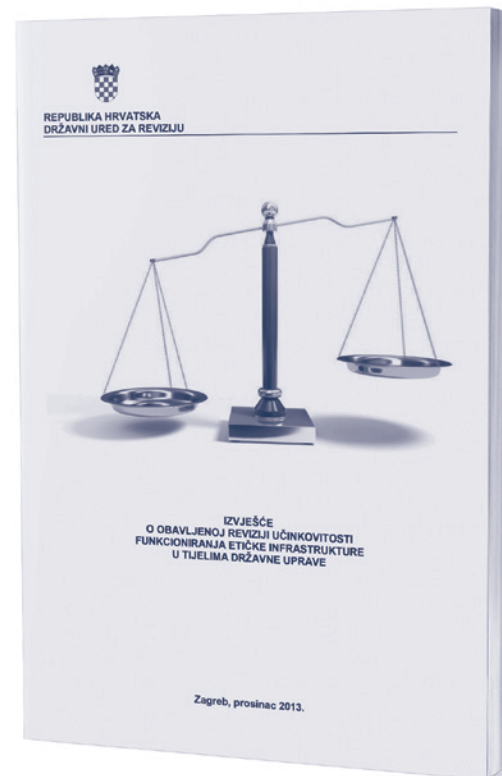
U svjetlu toga, i Ured je u svoj plan i program uvrstio revizije etike te razvio dva pristupa revidiranju etike:

- revizije izravno usmjerene na povećanje svijesti o etičnosti i poboljšanje etičkih sustava u javnom sektoru i
- revizije koje uključuju razmatranje etike kroz ocjenjivanje poslovanja subjekata.

Prva revizija etike koju je Ured obavio u skladu s prvim pristupom bila je **Ocjena funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima javnog sektora**, provedena 2013., u okviru 20 ministarstava.

Cilj revizije odnosio se na ocjenu etičnosti vezano za ponašanje i postupanje državnih službenika, odnosno ocjenu razine poštivanja etičkih vrijednosti i primjene etičkih načela, te postupanje u slučajevima njihove povrede.¹

Na temelju provedenih postupaka revizije i utvrđenih činjenica, uzimajući u obzir postavljene ciljeve, Ured je ocijenio da je uspostavljen osnovni okvir za etično ponašanje državnih službenika u tijelima državne uprave, ali da ta tijela nisu poduzimala posebne aktivnosti kojima bi se službenici motivirali i poticali na usvajanje etičkih načela i vrijednosti, kao ni na njihovu primjenu u svakodnevnom radu.



¹ Za potrebe revizije su utvrđeni kriteriji za ocjenu učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave, prema područjima revizije: pravni okvir, institucionalni okvir i učinkovitost primjene etičke infrastrukture u tijelima državne uprave.

Isto tako je ocijenjeno da državni službenici na rukovodećim radnim mjestima nisu svojim ponašanjem i unutarnjim dokumentima javno i jasno naglašavali koja etička načela i vrijednosti trebaju primjenjivati državni službenici.

Zbog navedenog, Ured je subjektima dao odgovarajuće preporuke.²

Pritom je bio mišljenja da bi se njihovom provedbom moglo pridonijeti unaprjeđenju pravnog i institucionalnog okvira te razvoju i unaprjeđenju organizacijskih mehanizama koji bi podržali i poticali etičko ponašanje zaposlenika u javnom sektoru, odnosno da bi se povećala učinkovitost funkcioniranja u tijelima državne uprave u cjelini.

Osim toga, provedenom revizijom ostvarene su i **dodane vrijednosti**, kao što su:

- pozitivne reakcije na reviziju u subjektima, nadležnim tijelima, Hrvatskom saboru i javnosti
- pokretanje izmjena glavnoga zakonodavnog okvira te
- otvaranje etike u javnom sektoru kao aktualne i relevantne tema koja zahtijeva više pozornosti i daljnji razvoj u različitim aspektima.

Nadalje, Ured je 2015. obavio **Reviziju** učinkovitosti sprječavanja i otkrivanja prijevара u **106 trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave** na području 20 županija i grada Zagreba.

Ciljevi revizije bili su:

- utvrditi jesu li društva uspostavila prikladne politike, procedure i kontrole kako bi spriječila prijevare
- utvrditi poduzimaju li potrebne aktivnosti kako bi povećala svjesnost rukovoditelja i drugih zaposlenika o mogućnosti pojave prijevара
- ocijeniti djelotvornost sustava unutarnjih kontrola s obzirom na rizike prijevара
- utvrditi koje su postupke društva uspostavila kako bi što prije otkrila prijevare.

U obavljenim revizijama dane su preporuke za poboljšanja i uklanjanje utvrđenih nedostataka. Ured je ocijenio da bi provedba navedenih preporuka pridonijela uspostavi standarda ponašanja, čija bi primjena smanjila mogućnost prijevара, povećala svjesnost rukovoditelja i drugih zaposlenika o mogućnosti pojave prijevара, kao i njihovu obvezu da izvijeste o sumnji na prijevare te poboljšala sustav razotkrivanja nepravilnosti i izvješćivanja o sumnji na prijevарu. Sve navedeno usmjereno je doprinosu sprječavanja ili ranog otkrivanja prijevара,

² Poduzimanje aktivnosti za izradu pravnog okvira s visokim etičkim standardima u javnom sektoru u cjelini, dopuna Etičkog kodeksa, uključivanje elementa etičnosti u razvoj ljudskih potencijala, promoviranje uloge službi nadležnih za etiku i sustav vrijednosti u državnoj službi, dopuna programa izobrazbe vezane za unaprjeđenje etičkih standarda državnih službenika u cjelini, usklađivanje etičkih standarda s međunarodnom praksom, unaprjeđenje rada Etičkog povjerenstva, ugrađivanje etičkih načela i temeljnih vrijednosti u unutarnje akte tijela državne uprave i drugo.

boljem upravljanju javnim sredstvima te većoj transparentnosti i odgovornosti i etičnosti pri korištenju javnih sredstava.

Osim navedenih revizija, izravno usmjerenih na povećanje svijesti o etičnosti i poboljšanje etičkih sustava u javnom sektoru, Ured etici posvećuje pozornost kroz ocjenjivanje poslovanja subjekata, kao primjerice kroz **reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka i nezavisnih zastupnika**. U tim revizijama, koje se obavljaju svake godine, redovito se provjerava postojanje etičkih kodeksa ili druge dokumentacije koja definira pravila, visoke i jasne standarde etičkog ponašanja zaposlenika i članova te kako se oni primjenjuju u političkim i drugim aktivnostima stranke.

Iskustvo je pokazalo da su koristi i učinci obavljanja ovakvih revizija brojni:

- poboljšanje učinkovitosti javnog sektora
- poticanje uspostave i funkcioniranja etičke infrastrukture
- povećanje djelotvornosti kontrolnih sustava
- podizanje svijesti o važnosti primjene i poštivanja etičkih načela i vrijednosti
- konzistentna primjena pravila i propisa
- smanjenje broja nepravilnosti
- prevencija prijevara i korupcije i
- drugi pozitivni učinci,

što potvrđuje da je doprinos Ureda, kao i drugih vrhovnih revizijskih institucija, primjenom ovakvog pristupa funkcioniranju javnog sektora i njegovom upravljanju uvijek bio nemjerljivo velik.

Osim obavljanja revizija, Ured jačanju etičnosti u javnom sektoru pristupa i pridonosi i na druge načine. Tako je, primjerice, tijekom 2021. proveo istraživanje u jedinicama lokalne samouprave i jedinicama područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu: lokalne jedinice), sa sljedećim ciljevima:

- utvrditi jesu li lokalne jedinice uspostavile učinkovitu etičku infrastrukturu
- utvrditi koliku važnost lokalne jedinice pridaju promidžbi i uspostavi etičnosti
- utvrditi jesu li uspostavljene mjere za sprječavanje i otkrivanje pojave prijevara i korupcije te
- ocijeniti jesu li potrebna poboljšanja zakonodavnog i institucionalnog okvira koji čini etičku infrastrukturu lokalnih jedinica.

Rezultati istraživanja potvrdili su da lokalne jedinice nisu uspostavile učinkovitu etičku infrastrukturu, nisu pridavale važnost promidžbi i uspostavi etičnosti u poslovanju te nisu uspostavile mjere za sprječavanje i otkrivanje pojave prijevara i korupcije. Na temelju dobivenih odgovora zaključeno je da su potrebna

značajna poboljšanja zakonodavnog i institucionalnog okvira koji bi trebao činiti etičku infrastrukturu lokalnih jedinica.

Istraživanje je rezultiralo objavom rezultata i preporukama na koji način je potrebno podići razinu svijesti o važnosti etike i etičnog ponašanja u lokalnim jedinicama te pojavu neetičnog ponašanja, prijevara i korupcije svesti na najmanju mjeru.

UKLJUČIVANJE UREDA U MEĐUNARODNE INICIJATIVE POVEZANE S ETIKOM I REVIZIJOM

S obzirom na opisani značaj etike za vrhovne revizijske institucije i njihov rad, Ured se 2011. pridružio Radnoj skupini za reviziju i etiku (TFAE) Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI), čiji je mandat bio promicati relevantnost etičkog ponašanja i integriteta, kako u vrhovnim revizijskim institucijama tako i u javnim organizacijama.

Tijekom desetogodišnjeg mandata TFAE je:

- izradio respektabilan broj korisnih dokumenata kao što su smjernice, revizorska izvješća, brošure i edukacijski moduli
- pružio značajan doprinos razvoju standarda ISSAI 130
- pridonio razmjeni i proširenju znanja i praksa u revizijskoj etici te
- promicao podizanje svijesti o važnosti etičkog ponašanja u javnom sektoru.

Odlukom EUROSAI kongresa TFAE je 2020. prestao postojati, a aktivnosti povezane s etikom i revizijom nastavljene su putem **EUROSAI Mreže za etiku**, čije je osnivanje i upravljanje povjereno Uredu, u suradnji s Računskim sudom Portugala.

Odluka se temeljila na kontinuiranom interesu vrhovnih revizijskih institucija za promicanje etike i integriteta, čija je važnost bila posebna u izvanrednim situacijama, poput pandemije COVID-19.

Trajna platforma izgrađena je krajem 2021. u obliku koji omogućuje kontinuiranu razmjenu informacija, dokumentacije i iskustava vrhovnih revizijskih institucija te njihovo informiranje i suradnju na temama upravljanja etikom u vrhovnim revizijskim institucijama i podizanja svijesti o integritetu u javnom sektoru te revizijske inicijative vezane za etiku i ulogu u borbi protiv korupcije.

Kako bi u tome uspjela, Mreža za etiku je usmjerena na stalno ažuriranje tijekom informacija o spomenutim temama, prikupljanje i širenje studija, smjernica, izvješća, članaka, informacija o konferencijama, seminarima, radionicama i drugim oblicima edukacije te s time povezanim alatima.

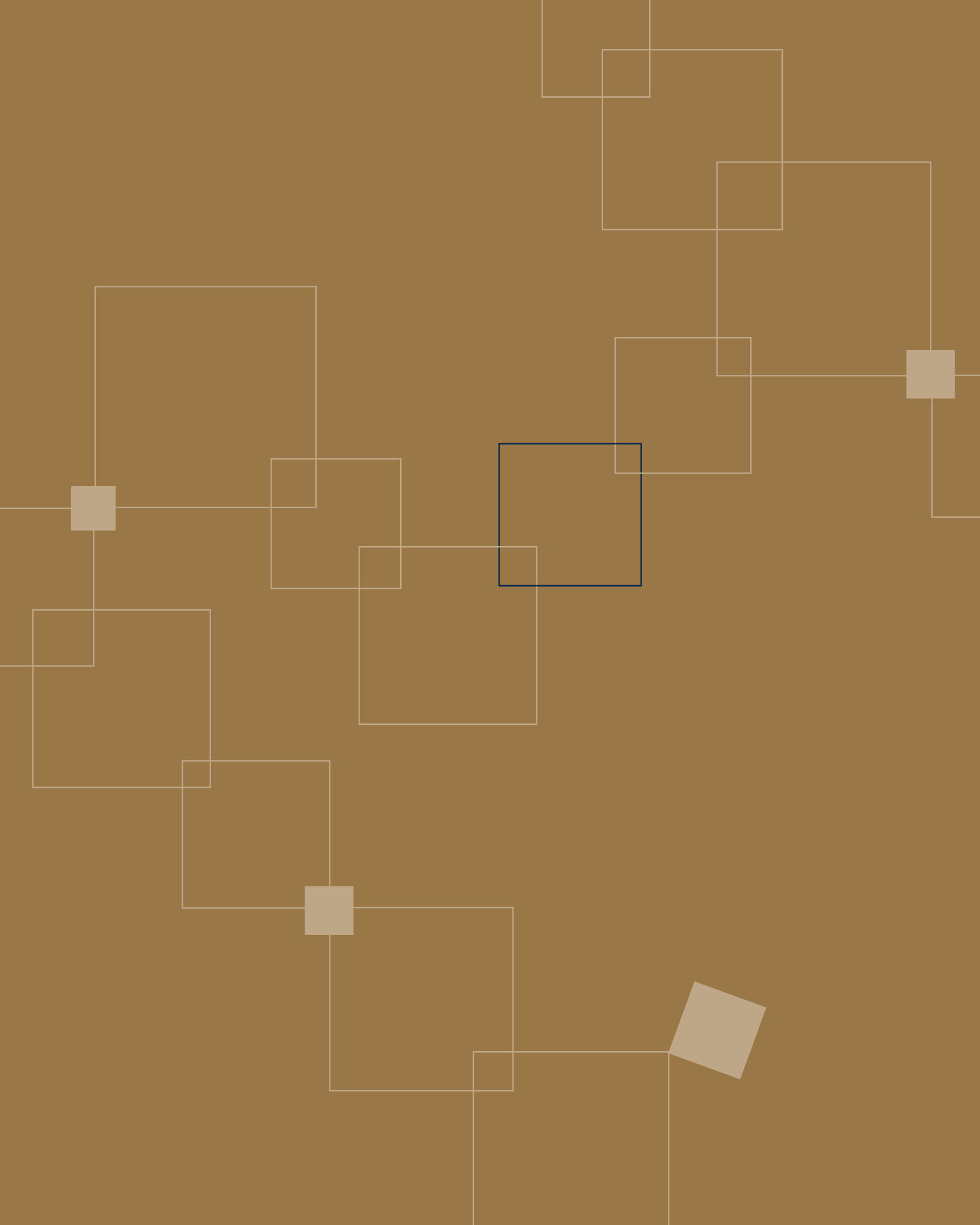
Nadalje, bavi se istraživanjem znanja i noviteta u područjima koja mogu izazvati nove etičke probleme, poput upotrebe umjetne inteligencije, zaštite podataka i otkrivanja nepravilnosti.

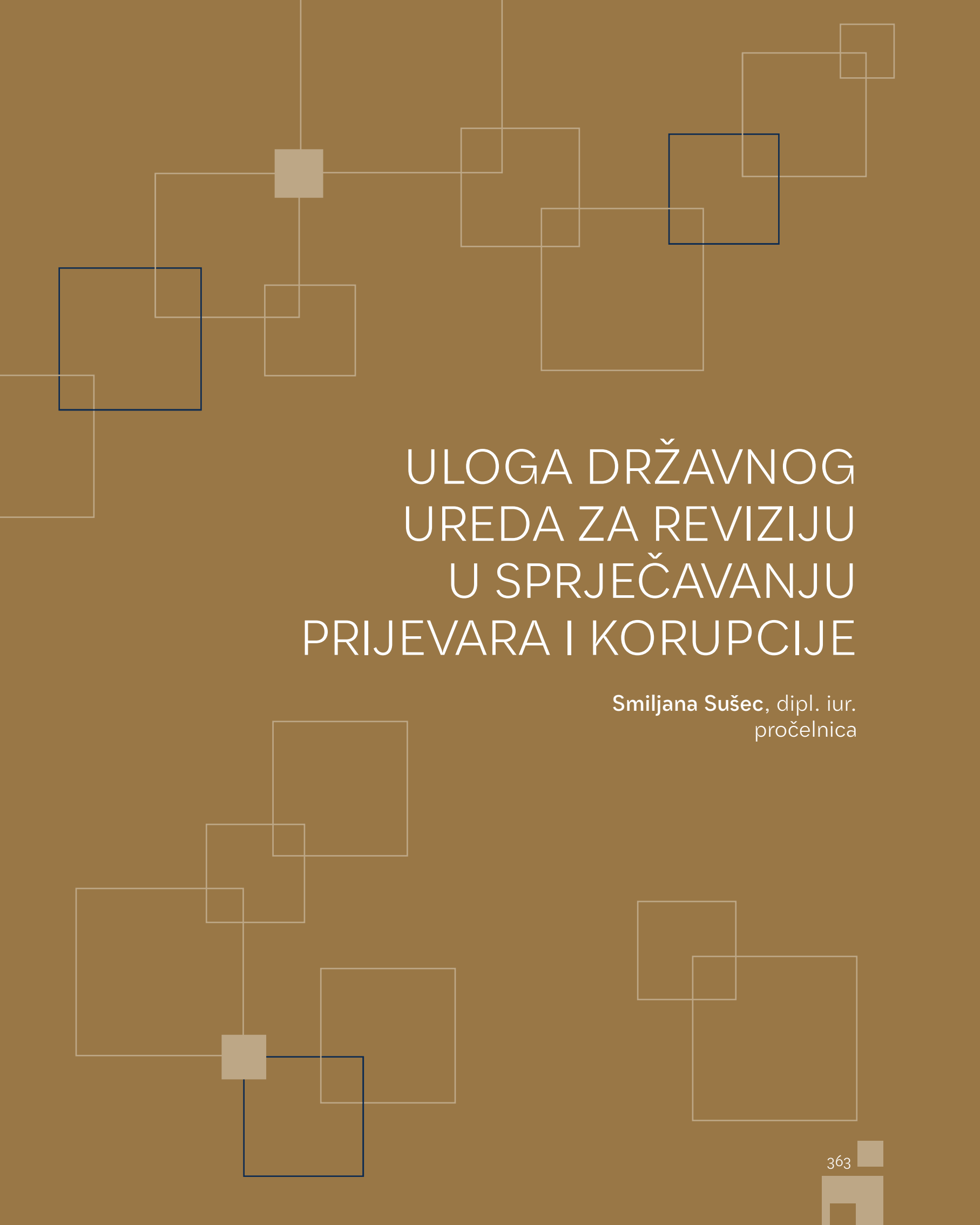
Isto tako, može olakšavati kontakte koji mogu pružiti potporu vrhovnim revizijskim institucijama u pogledu jačanja sustava etičke kontrole ili promicanja integriteta u javnom sektoru, kao i u uspostavljanju i održavanju aktivnosti povezivanja s relevantnim partnerima o predmetnim temama.

U tom smislu su inicirani kontakti i uspostavljena suradnja s relevantnim institucijama i organizacijama kao što su INTOSAI Development Initiative (IDI), INTOSAI University (U-INTOSAI), OLACEFS Specialized Working Group on the Fight Against Transnational Corruption (GTCT), OECD, GRECO, Mreža tijela za suzbijanje korupcije (NCPA) i Globalni stručni tim INTOSAI (IGET).

Mreža za etiku je tijekom upravljanja iz Ureda objavila niz informacija vezanih za međunarodne konferencije, seminare i *webinare* koji se odnose na pitanja javnog integriteta, prijavljivanja zlouporaba, digitalnog načina razmišljanja, borbe protiv korupcije i drugih događaja, kao i metodološke alate vezane za etiku i integritet u javnom sektoru.

Na ovaj se način i Ured i vrhovne revizijske institucije drugih zemalja nastavljaju baviti razvojem pristupa etičkim revizijama i identificirati svoje strategije etičke revizije, kako bi se što učinkovitije postizali njihovi potencijalni učinci i koristi. Strategija Ureda u tom smislu podrazumijeva određivanje odgovarajućih resursa za etičke revizije, izradu planova i programa za pripremu timova za etičku reviziju s potrebnim znanjima i vještinama te stalno praćenje međunarodnih iskustava i pristupa, imajući pritom na umu da stavljanjem etičke revizije na svoje radne agende ujedno štite i održavaju informiranost parlamenta, organizacija javnog sektora i javnosti u cjelini.





ULOGA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU U SPRJEČAVANJU PRIJEVARA I KORUPCIJE

Smiljana Sušec, dipl. iur.
pročelnica

Borba protiv prijevare i korupcije započinje prepoznavanjem pojavnosti koje ih omogućuju te osvješćivanjem njihovih posljedica. Važan alat u toj borbi je prevencija usmjerena na utvrđivanje i uklanjanje uvjeta koji omogućuju njihov nastanak, odnosno na sprječavanje prijevare i korupcije prije njihova nastanka. Strategijom sprječavanja korupcije za razdoblje od 2021. do 2030. na području preventivne antikorupcijske politike prepoznata je i uloga Državnog ureda za reviziju. Kao i većina vrhovnih revizijskih institucija, Ured nema izravnu zadaću ni ovlasti za sprječavanje prijevare i korupcije, ali je neizravno uključen u aktivnosti povezane s navedenim područjima, čime pridonosi očuvanju te zaštiti javnih dobara (javne imovine i javnog interesa) od nedopuštenih i neprihvatljivih radnji. **Obavljanjem revizija**, odnosno davanjem naloga i preporuka, izvješćivanjem Hrvatskog sabora i javnosti, suradnjom s tijelima vlasti te praćenjem provedbe danih naloga i preporuka **Ured pridonosi racionalnijem upravljanju javnim sredstvima te jačanju transparentnosti, odgovornosti i integriteta subjekata u javnom sektoru.**

POJMOVNO I PRAVNO ODREĐENJE PRIJEVARE I KORUPCIJE

Prijevvara se obično karakterizira kao obmana, varanje, skrivanje, tajenje ili kršenje povjerenja, radi pribavljanja koristi ili stjecanja neopravdane ili nepoštene prednosti. To je u većini slučajeva protupravna radnja, gdje jedna strana namjerno obmanjuje drugu pogrešnim predstavljanjem. Najčešći oblici prijevare su: zlouporaba odnosno otuđivanje imovine, prijevvara u financijskom izvještavanju, nezakonito stvaranje troškova i obveza za društvo i korupcija (osobito u postupcima nabave i prodaje).¹

Pravno određenje prijevare počiva na izreci rimskog prava *fraus omnia corruptit* (prijevvara sve pokvari), odnosno prijevvara (*fraus*) pravni posao čini nevaljanim. Na temeljima ove izreke hrvatski pravni sustav definira, određuje i sankcionira prijevvaru kroz odgovornosti u obveznom i kaznenom pravu. Navedene pravne odredbe prijevvaru određuju kao lažno prikazivanje i/ili prikrivanje činjenica, kako bi se drugoga dovelo u zabludu, u cilju da se sebi ili drugome pribavi kakva nepripadajuća korist.

¹ Akrap, Verica (2020) Sprječavanje i otkrivanje prijevare i korupcije u javnom sektoru. U: Akrap, Verica i dr. Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru (str. 287-325). Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Korupcija je, prema definiciji Svjetske banke, zloraba javne službe za privatnu korist.² Ona nije rezervirana za novije društvene sustave, već ima dugu povijest te obuhvaća svaki oblik zlorabe ovlasti radi osobne ili skupne koristi. Njezino pojmovno određenje počiva na izreci *abusus non est usus, sed corruptela* (zloraba nije upotreba, nego pokvarenost). Korupcija uz obilježje skrovitosti uvijek uključuje dvije strane: usluga se prima i/ili daje za protu-uslugu skriveno od očiju javnosti. Iskorištavanjem utjecaja ili okolnosti prisvaja se ili daje nepripadajuća korist ili privilegija.

Unatoč dubokoj svjesnosti o postojanju korupcije, kao i percepciji o njezinoj raširenosti, hrvatski pravni sustav ne definira korupciju, već je kvalificira i sankcionira kroz druga (koruptivna) djela.

Konvencionalno se pod tim pojmom označava davanje i primanje mita, protuzakonito posredovanje, zloraba obavljanja dužnosti državne vlasti, zloraba položaja i ovlasti, zaključivanje štetnog ugovora, odavanje službene tajne te izdavanje i neovlašteno pribavljanje poslovne tajne. Korupcija je štetna. Najveća šteta je u tome što ona iskrivljuje prioritete u političkom i gospodarskom odlučivanju te pogubno šteti javnoj odgovornosti i društvenom moralu.³

Nadalje, korupcija povećava i zaoštava društvene razlike, potiče nastojanja da se nepoštenim načinom živi iznad mogućnosti i bogati omalovažavanjem vrijednosti strpljivog rada, štednje i poštenja. Korupcija sputava razvoj poduzetničke klime i političke kulture, rastače moral, kulturu i tradiciju kao temeljne društvene vrijednosti. Zato se korupciju mora ozbiljno etički vrednovati, stalno politički prosuđivati, ali i protiv nje društveno odgovorno djelovati. Svatko tko obnaša javnu funkciju ima osim zakonske odgovornosti i odgovornost vlastite savjesti i etičnosti u obavljanju javnih poslova.⁴

² The World Bank (2020) Anticorruption Fact Sheet. <https://www.worldbank.org/en/news/factsheet/2020/02/19/anticorruption-fact-sheet> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

³ Nacionalni program za borbu protiv korupcije s akcijskim planom za borbu protiv korupcije, Narodne novine 34/02

⁴ Nacionalni program suzbijanja korupcije 2006. – 2008., Narodne novine 39/06

BORBA PROTIV PRIJEVARE I KORUPCIJE

Prijevarena i korupcija potkopavaju vladavinu prava i pravnu sigurnost koje nam trebaju osigurati uobičajene gospodarske i društvene tokove u etičkim okvirima, a time i dostojanstvo svakog pojedinca. Borbu protiv prijevare i korupcije otežava činjenica da se njihovo postojanje i učinci ne mogu precizno izmjeriti. Mjeriti se može tek percepcija (zamjećivanje) društva o njihovom postojanju koja ovisi o više faktora i tako teško može biti odraz stvarnog stanja.

Gotovo ambivalentan stav modernog društva u odnosu na prijevaru i korupciju razvidan je u tome što se o njima govori i piše mnogo, ali se kao pojave često relativiziraju. Na štetu moralnih i etičkih okvira, društva se prepuštaju zoni komfora te se prepoznavanje prijevare i korupcije izbjegava izgovorima u smislu „ne treba cjepidlačiti” ili se njihov značaj i posljedice umanjuju u smislu „što ćeš...”, „takvi smo...”, „tu se ništa ne može...”. Pri tome izbjegavamo važnu činjenicu: društvo u kojem živimo činimo – mi. Ukrasti od društva (države), prevariti pravni sustav, javni interes ili utvrđeni poredak je potpuno isto kao i pokrasti ili prevariti nekoga svoga (roditelja, braću, prijatelje, susjeda). Stoga prijevara i korupcija zahtijevaju nulti stupanj tolerancije.

Svako društvo se od prijevare i korupcije štiti vlastitim pravnim sustavom, ali i zajedničkom borbom na međunarodnoj sceni. Postoje različite inicijative (Ujedinjeni narodi, Vijeće Europe, OECD), institucije (Antikorupcijska konferencija, Globalni forum) i udruge (Transparency International) koje djeluju na usklađivanju međunarodnih aktivnosti za suzbijanje korupcije.⁵

Europska komisija godišnje objavljuje izvješća o vladavini prava u kojima su opisani trendovi u područjima vladavine prava država članica, a koja, među ostalim, obuhvaćaju i borbu protiv korupcije sa svrhom razvoja dobre prakse za izgradnju učinkovitije antikorupcijske politike.

Republika Hrvatska je od svog osnivanja potpisala i ratificirala mnoge međunarodne dokumente koji reguliraju borbu protiv korupcije. Tako je potvrdila Kaznenopravnu konvenciju o korupciji i Građanskopravnu konvenciju o korupciji.⁶ Kao članica Europske unije, obvezala se, na temelju članka 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU), štiti proračun Europske unije u borbi protiv prijevara i svih drugih nezakonitih aktivnosti koje utječu na financijske interese Europske unije.⁷ Također, jedna je od 20 članica osnivača Ureda

⁵ Citiranje: korupcija. Leksikografski zavod Miroslav Krleža (2013. – 2024.) Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. <https://enciklopedija.hr/clanak/korupcija> Pristupljeno 12. svibnja 2024.

⁶ Zakon o potvrđivanju kaznenopravne konvencije o korupciji, Narodne novine – Međunarodni ugovori 11/00 Građanskopravna konvencija o korupciji, Narodne novine – Međunarodni ugovori 6/03

⁷ Europska unija (2016) Ugovor o funkcioniranju Europske unije; Poglavlje 6 Borba protiv prijevara; odredbe članka 325. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa-75ed71a1.0011.01/DOC_3&format=PDF Pristupljeno 13. lipnja 2024.

europskog javnog tužitelja (EPPO), koji je u lipnju 2021. započeo s radom kao neovisno tijelo Europske unije odgovorno za istrage, kazneni progon i podizanje optužnica za kaznena djela kojima se šteti financijskim interesima Europske unije.

Nadalje, kontinuirano usklađuje i prilagođava nacionalni pravni okvir radi suzbijanja korupcije. Tako je 2002. i 2006. donijela nacionalne planove za suzbijanje korupcije, a 2008., 2015. i 2021. strategije za suzbijanje korupcije.⁸ Navedenim dokumentima utvrđeni su prioriteti i strateški okviri za borbu protiv korupcije, što je rezultiralo usklađenjem i prilagođavanjem institucionalnog i pravnog okvira (među ostalim, reforme policije i pravosuđa, osnivanje radnih tijela, izmjene propisa s područja javne nabave, financiranja političkih stranaka, prava na dostupnost informacija, sukob interesa).

Prema Strategiji sprječavanja korupcije za razdoblje od 2021. do 2030. godine, borba protiv korupcije jedno je od prioritetnih područja javnih politika koje obuhvaćaju učinkovito i djelotvorno pravosuđe, javnu upravu i upravljanje državnom imovinom. Uz utvrđene prioritete djelovanja antikorupcijskih mehanizama navedeno je da učinkovita borba protiv korupcije uključuje ne samo nadležna tijela javne vlasti već i cijelo društvo, poslovnu zajednicu, građane i civilni sektor, kao i međunarodnu zajednicu. Prepoznavanje, sprječavanje i borba protiv korupcije kao društveno neprihvatljivog fenomena uvjetovana je sviješću o društvenim vrijednostima i prihvatljivom ponašanju u društvu u cilju ostvarenja javnog interesa.

U Republici Hrvatskoj postoji više institucija koje djeluju na području borbe protiv korupcije, i to formiranjem antikorupcijske politike, prevencijom te represijom. Područje formiranja antikorupcijske politike u nadležnosti je Ministarstva pravosuđa i uprave, Vlade Republike Hrvatske i Hrvatskog sabora, a provedba te politike u nadležnosti je svih državnih tijela.

Uloga Državnog ureda za reviziju prepoznata je na području preventivne antikorupcijske politike. Tako je u okviru utvrđenog Posebnog cilja – Jačanje institucionalnog i normativnog okvira za borbu protiv korupcije, u pokazatelje uspješnosti ishoda, uvršten broj bezuvjetnih mišljenja o usklađenosti poslovanja subjekata na državnoj i lokalnoj razini (s polazne vrijednosti 83 bezuvjetna mišljenja u 2020. na ciljnu vrijednost od 120 u 2030.).

⁸ Nacionalni program za borbu protiv korupcije s Akcijskim planom za borbu protiv korupcije, Narodne novine 34/02
Nacionalni program suzbijanja korupcije 2006. – 2008., Narodne novine 39/06
Strategija suzbijanja korupcije, Narodne novine 75/02
Strategija suzbijanja korupcije za razdoblje od 2015. do 2020. godine, Narodne novine 26/15
Strategija sprječavanja korupcije za razdoblje od 2021. do 2030. godine, Narodne novine 120/21

ULOGA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU U SPRJEČAVANJU PRIJEVARE I KORUPCIJE

Revizija nije sama sebi svrha, nego predstavlja važan čimbenik u pokretanju promjena u životu građana. Praksa u svijetu potvrđuje da revizija subjekata koji upravljaju javnim sredstvima ima pozitivan utjecaj na povjerenje u društvu jer potiče navedene subjekte da paze na koji način troše javna sredstva i kako njima upravljaju.⁹

Uloga i svrha državne revizije u svijetu jasno je navedena u uvodnom dijelu međunarodnog dokumenta *Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime*, o pravnom ustroju, položaju i postupanju državne revizije. Poznata je i pod nazivom *Limska deklaracija* i *Magna Carta*. Uloga državne revizije velika je i bitna jer se putem izvješća o obavljenim revizijama informiraju parlament, vlada i javnost o načinu korištenja i upravljanja javnim sredstvima.¹⁰

Ured ima sličnu ulogu kao i druge vrhovne revizijske institucije u svijetu, a utvrđena je člankom 53. Ustava Republike Hrvatske i Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Ipak, u javnosti se uloga i zadaća Ureda i državnih revizora često poistovjećuje s ulogom represivnih tijela zaštite pravnog poretka, odnosno utvrđivanjem prekršajnih i kaznenih djela, utvrđivanjem i hvatanjem krivaca te njihovim kažnjavanjem. Takva pogrešna poimanja, koja proizlaze iz nepoznavanja uloge Ureda, umanjuju svijest o korisnosti Ureda i revizijskih izvješća, odnosno rezultate rada državnih revizora.

■ Odgovor na pogrešne predodžbe o zadaćama državnih revizora ■



⁹ Rogošić, Nediljka (2020) Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija. U: Akrap, Verica i dr. Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru (str. 137-151). Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

¹⁰ Rogošić, Nediljka (2010) Državni ured za reviziju. Računovodstvo, revizija i financije 6/10: 163-169.

Revizori provjerom dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija:

- **izražavaju mišljenja** jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom (*financijska revizija*)
- **ocjenjuju** jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije (*revizija usklađenosti*)
- **ocjenjuju** ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati (*revizija učinkovitosti*).¹¹

U obavljanju revizija, državni revizori nemaju alate za otkrivanje niti ovlaštenja za kvalifikaciju prijevornih i koruptivnih djela. Pojave prijevare i korupcije za državne revizore podrazumijevaju prije svega sumnju u njihovo postojanje, pa tek onda i stvarnu prisutnost, odnosno dokazano postojanje prijevornog i/ili koruptivnog djela. Državni revizori će vrlo rijetko od samog početka revizije biti sigurni da se doista radi o prijevori i/ili korupciji jer kvalifikaciju da je određena radnja prijevora i/ili korupcija može utvrditi samo nadležno pravosudno tijelo. Tako je u praksi poznato više slučajeva u kojima su na temelju naloga i preporuka Ureda, za naočigled vrijednosno manje značajne propuste i nepravilnosti subjekta revizije, otkrivena, utvrđena i sankcionirana kaznena djela.¹² S druge strane, svaka utvrđena i opisana nepravilnost u revizijskom izvješću nije nužno i prijevorno ili koruptivno djelo.

Kao i većina vrhovnih revizijskih institucija, Ured nema izravnu zadaću ni ovlasti za sprječavanje prijevare i korupcije, ali je neizravno uključen u aktivnosti povezane s navedenim područjima, čime pridonosi očuvanju i zaštiti svakog javnog dobra (javne imovine i javnog interesa) od nedopuštenih i neprihvatljivih radnji. Iako Ured ima značajnu ulogu u promicanju kulture dobrog upravljanja, zaštita od prijevare i korupcije prvenstveno je odgovornost subjekta revizije i izvršne vlasti. U tome im Ured neizravno pomaže obavljanjem revizije čiji su rezultat utvrđene nepravilnosti i propusti te dani nalozi i preporuke. Na taj način Ured postaje čimbenik u otkrivanju i sprječavanju prijevare i korupcije, iako to nije izričita odgovornost Ureda.¹³

Ured o rezultatima revizije, pa tako i o danim nalogima i preporukama, izvješćuje Hrvatski sabor izravno te javnost objavom izvješća na internetskim stranicama. Također, dostavlja izvješća, obavijesti i dokumentaciju nadležnom Državnom odvjetništvu, provodi analize i izrađuje pravne kvalifikacije za nepravilnosti utvrđene i opisane u izvješćima o obavljenoj reviziji te surađuje s pravosudnim i

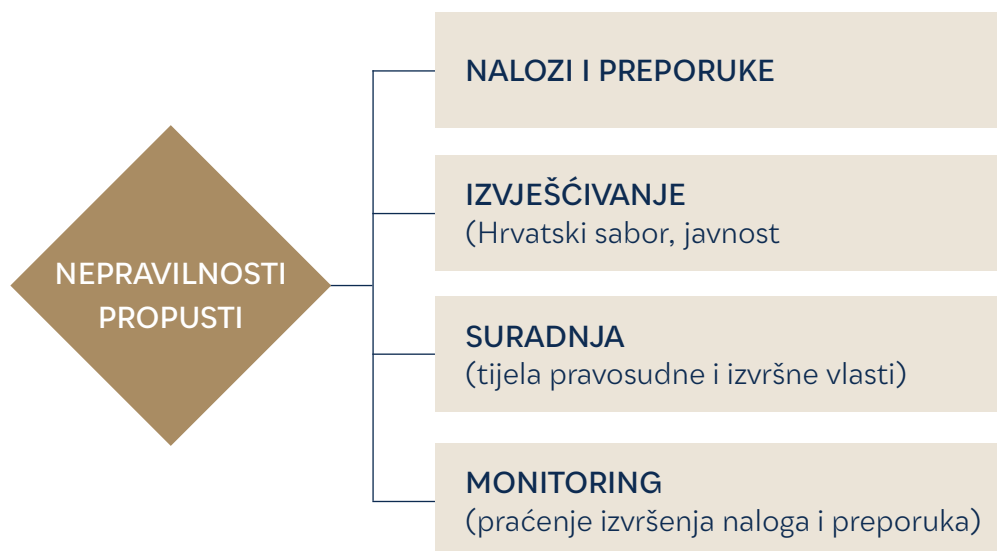
¹¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

¹² Jedan od poznatijih slučajeva u javnosti je afera „dnevnicke” u Uredu premijera iz 2017.

¹³ Državni ured za reviziju (2021) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2020.

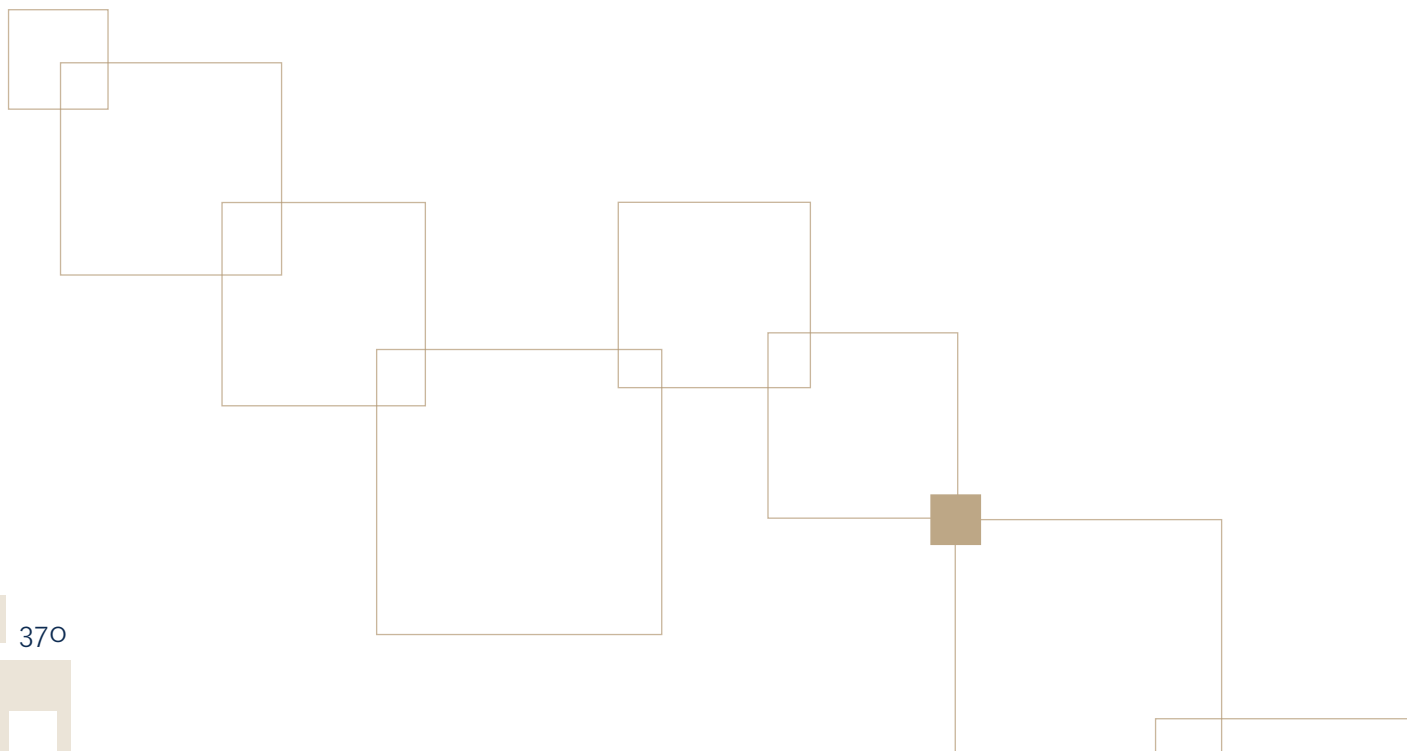
drugim državnim tijelima, kao i s medijima. Daljnjem unaprjeđenju poslovanja subjekata revizije i smanjenju prijevare i korupcije Ured pridonosi praćenjem provedbe danih naloga i preporuka.

■ **Aktivnosti Ureda u sprječavanju prijevare i korupcije** ■



Prema navedenom, uloga Ureda je usmjerena na zaštitu javnog dobra i svih vrijednosti koje su potencijalne „žrtve” prijevare i korupcije.

Doprinos Ureda u borbi protiv prijevare i korupcije ostvaruje se obavljanjem revizijskih postupaka, izvješćivanjem i suradnjom s tijelima vlasti te je tako preventivno usmjeren na jačanje odgovornosti, zaštitu javnog interesa, jačanje etičkih vrijednosti u javnom sektoru, transparentnom korištenju javnih resursa (novca te drugih materijalnih i nematerijalnih dobara) i djelovanju u interesu građana.



OBVEZE I ODGOVORNOSTI UREDA U SPRJEČAVANJU PRIJEVARE I KORUPCIJE

U skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija **cilj revizije je steći razumno uvjerenje** jesu li financijski izvještaji kao cjelina sastavljeni bez značajno pogrešnog iskazivanja podataka zbog prijevare ili pogreške, provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima te sastaviti izvješće o obavljenoj reviziji.

Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija uvijek otkriti značajno pogrešno iskazivanje kada ono postoji jer se revizija obavlja na temelju uzorka.

Obavljanjem revizije, državni revizori procjenjuju rizike značajno pogrešnog iskazivanja podataka u financijskim izvještajima te rizike da se poslovanje ne vodi u skladu sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima. Na temelju procjene rizika određuju revizijski pristup i postupke te pribavljaju dostatne i primjerene revizijske dokaze koji osiguravaju osnovu za izražavanje mišljenja. Također, provjeravaju unutarnje kontrole značajne za pripremu, sastavljanje i objavu financijskih izvještaja te unutarnje kontrole koje osiguravaju usklađenost poslovanja.¹⁴

Državni revizori nemaju mogućnost upotrebe prisile ili represije u pribavljanju informacija i dokumentacije, stoga od odgovornih osoba:

- **traže obrazloženja, a ne uzimaju izjave** i ne pišu zapisnike
- **traže dokumentaciju i informacije, a nemaju ovlaštenja za pretres** imovine i osoba niti izuzimanja dokaza.

S obzirom na prethodno navedena ograničenja u obavljanju revizija, **odgovornost državnih revizora jest** u stalnom stjecanju znanja i razvijanju vještina koje omogućuju **zadržavanje profesionalnog skepticizma tijekom cijelog procesa revizije** kako bi se osiguralo pokrivanje rizika pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare. Aktivnosti usmjerene na prepoznavanje i sprječavanje prijevare i korupcije trebaju biti sadržane u svim fazama revizije: od planiranja do izvješćivanja.

Odgovornost za počinjeno prijevarno ili koruptivno djelo, ali i za uspostavu učinkovitog sustava unutarnjih kontrola koji služi njihovom sprječavanju je na subjektu revizije. U provođenju revizije, odgovornost subjekta revizije sadržana je u obvezi stavljanja na raspolaganje tražene dokumentacije i informacija za potrebe obavljanja revizije.

¹⁴ Obveze Državnog ureda za reviziju navedene su u svakom revizijskom izvješću.

ALATI DRŽAVNIH REVIZORA U SPRJEČAVANJU PRIJEVARE I KORUPCIJE

Alati državnih revizora u sprječavanju prijevare i korupcije su visoki etički standardi, stjecanje znanja i vještina te zadržavanje profesionalnog skepticizma koji počivaju na revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija.

Odredbom članka 19. stavka 4. Zakona o Državnom uredu za reviziju, propisano je da se revizija obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Okvir se sastoji od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u cilju uređenja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija. Neki od tih dokumenata u kojima se postavljaju određeni zahtjevi za vrhovne revizijske institucije u vezi s prepoznavanjem moguće pojave prijevare i korupcije su:

- ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora
- ISSAI 200 – Načela financijske revizije
- ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti
- ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti
- ISSAI 1240 – Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare i pogreške
- ISSAI 5270 – Smjernice za sprječavanje korupcije.

ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora, koja su primjenjiva na sve vrste revizije, od revizora zahtijevaju utvrđivanje i procjenu rizika prijevare bitne za ciljeve revizije. Revizori trebaju zadržati profesionalni skepticizam i **budno paziti na mogućnost prijevare tijekom čitavog revizijskog procesa.**¹⁵

Nadalje, prema ISSAI 200 – Načela financijske revizije, u okviru utvrđivanja i procjene rizika značajnih netočnosti, revizor treba razmotriti mogu li se značajne netočnosti pojaviti uslijed prijevare te poduzeti prikladne korake u svrhu odgovora na te rizike.¹⁶

¹⁵ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

¹⁶ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 200 – Financial Audit Principles. <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

Glavna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevare počiva na rukovodstvu subjekta ili osobama zaduženim za upravljanje.

Revizor je odgovoran za pružanje razumnog uvjerenja o mjeri u kojoj su financijski izvještaji lišeni značajnih netočnosti. Zbog naravi prijevare revizoru je vrlo teško utvrditi prijevaru te stoga ne postoji jamstvo da će biti otkrivene sve značajne netočnosti uzrokovane prijevarom. **Revizor slijedom toga treba razmotriti koje revizijske postupke treba provesti prema potrebi gdje je rizik prijevare značajan. Revizor treba razmotriti mogućnost da relevantnim nadležnim tijelima skrene pozornost na bilo koji slučaj prijevare ili sumnje na prijevaru utvrđen tijekom revizije.**

ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti od revizora zahtijevaju procjenu rizika prijevare pri planiranju revizije, stjecanje uvida u mjerodavne sustave unutarnjih kontrola te ispitivanje o postojanju naznaka nepravilnosti koje štete učinkovitosti.¹⁷

ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti dodatno upozoravaju revizore da kod neusklađenosti koje bi mogle ukazivati na prijevaru trebaju postupiti sa stručnom pozornošću i oprezom kako ne bi utjecali na buduće sudske postupke ili istrage. Premda otkrivanje prijevare ne predstavlja glavni cilj revizije usklađenosti, revizori bi u svoju procjenu rizika trebali uključiti i čimbenike rizika prijevare te bi u obavljanju svoga posla trebali uvijek budno paziti na bilo kakve naznake prijevare.¹⁸

Još malo detaljnije, problematiku prijevare uređuje ISSAI 4000 – Standard revizije usklađenosti koji od revizora, osim razmatranja rizika od prijevare tijekom cijelog postupka revizije, zahtijeva i dokumentiranje rezultata procjene. S obzirom na to da prijevare mogu uključivati organizirane sheme osmišljene za njihovo prikrivanje, revizor je uz zadržavanje profesionalnog skepticizma odgovoran za prepoznavanje činjenice da postupci revizije koji su učinkoviti za otkrivanje pogrešaka možda nisu učinkoviti u otkrivanju prijevare. Ako se utvrdi sumnja na prijevaru, revizor poduzima mjere kako bi osigurao odgovarajući odgovor u skladu s nadležnostima i posebnim okolnostima.¹⁹

¹⁷ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 300 – Performance Audit Principles. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

¹⁸ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 400 – Compliance Audit Principles. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

¹⁹ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 4000 – Compliance Audit Standard. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

Nadalje, **ISSAI 1240 – Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare i pogreške** daje upute koje se odnose na revizorovu odgovornost pri razmatranju prijevare i pogreške u reviziji financijskih izvještaja.

Također, daje upute o odgovornostima rukovodstva, postupanju u okolnostima koje upućuju na moguće pogrešno prikazivanje, razmatranju o tome mogu li utvrđeni pogrešni prikazi ukazivati na prijeveru, ocjenjivanju i razrješenju pogrešnih prikaza te njihovu učinku na izvješćivanje, dokumentiranju čimbenika rizika prijevare i reakcije revizora na njih, izjave rukovodstva, priopćavanje te slučajeve kada revizor ne može završiti reviziju.²⁰

U cilju što kvalitetnije provedbe ISSAI-ja, donesene su **ISSAI 5270 – Smjernice za sprječavanje korupcije**, koje polaze od postavke da je sprječavanje korupcije bolje od njezinoga otkrivanja te se mogu koristiti kao alati u obavljanju revizija. Prema Smjernicama, prevencija korupcije je bolja od njezina otkrivanja te za učinkovito sprječavanje korupcije treba koristiti raznoliki pristup koji obuhvaća: razmatranje pitanja korupcije i drugih oblika nepravilnosti u svakodnevnim revizijskim aktivnostima; jačanje javne svijesti o korupciji i nepravilnostima kroz pravodobno objavljivanje revizijskih izvješća i nalaza; unaprjeđenje revizijskih metoda i alata; uspostavu pravila i postupaka prema kojima će zviždači moći prijaviti nezakonitosti i nepravilnosti te suradnju s drugim tijelima.²¹

Ured je dodatno sastavio **Smjernice za postupanje državnih revizora u slučaju sumnje na prijeveru i korupciju** u cilju pružanja pomoći državnim revizorima pri otkrivanju, pribavljanju i zaštiti dokaza te izvješćivanju o slučajevima sumnje na prijeveru i korupciju. Ured nastoji pridonijeti sprječavanju prijevare i korupcije poboljšanjem ukupne transparentnosti i odgovornosti te podržavanjem ozračja dobrog upravljanja. To postiže učinkovitim obavljanjem zadaća iz svoje nadležnosti, koje unaprjeđuje standardizacijom radnih metoda i postupaka. Pod standardizacijom podrazumijeva dosljednu primjenu standarda u obavljanju revizija te kontrolu i osiguranje kvalitete u cjelokupnom revizijskom radu.

Državni revizori trebaju stalno imati na umu da prijevera i korupcija mogu biti prisutne, trebaju prepoznavati okolnosti koje mogu ukazati na takve aktivnosti, kako bi ih istražili, pribavili dokaze te izvijestili o njima. Sprječavanje prijevare i korupcije Ured nastoji provoditi kroz aktivnosti čiji je cilj smanjenje mogućnosti njihova nastanka uz istodobno jačanje mehanizma kontrole, pri čemu se u obavljanju revizija usredotočuje na područja rizika, odnosno kritična područja

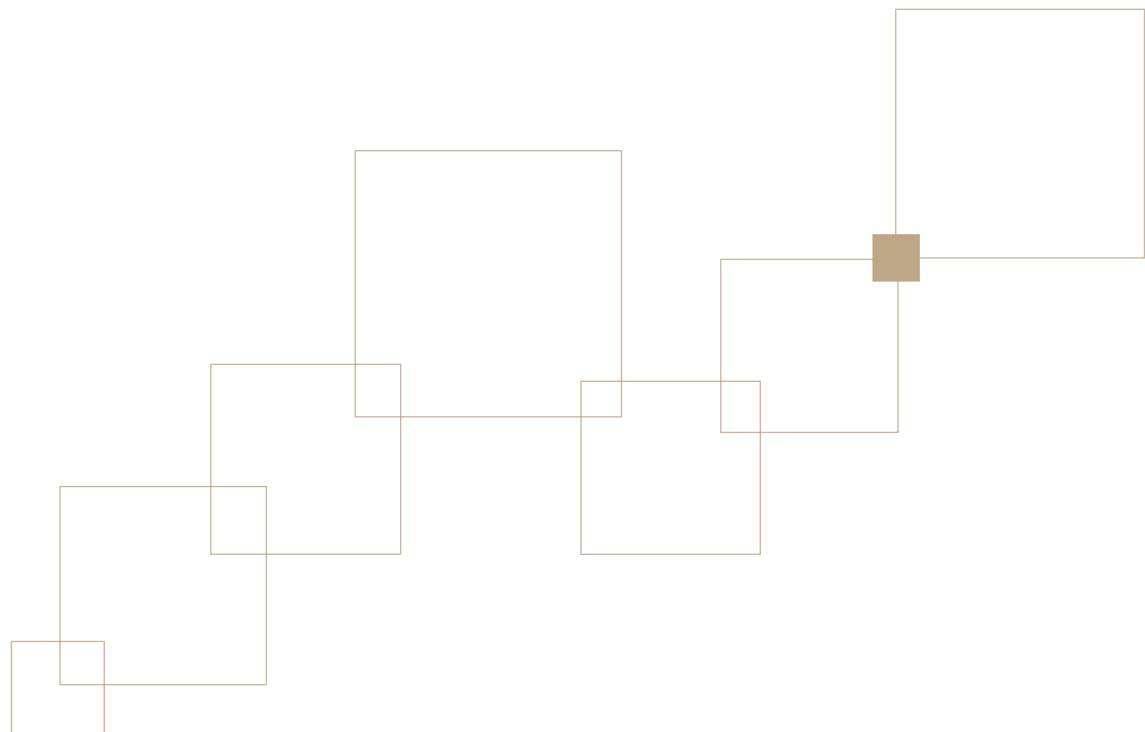
²⁰ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 1240 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0dc6b8a79b8e62fccaco/1490816459616/issai-1240-pn.pdf> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

²¹ Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI – 5270 – Guideline for the Audit of Corruption Prevention. <https://www.revizija.hr/UserDocImages/EUROSAI%20REVIZIJA/ETHICS%20RELATED%20ISSUES%20CHALLENGES/SAIs%20and%20ANTICORRUPTION/INTOSAI%20Guid-5270-guideline%20for%20the%20audit%20of%20corruption%20prevention.pdf> Pristupljeno 13. lipnja 2024.

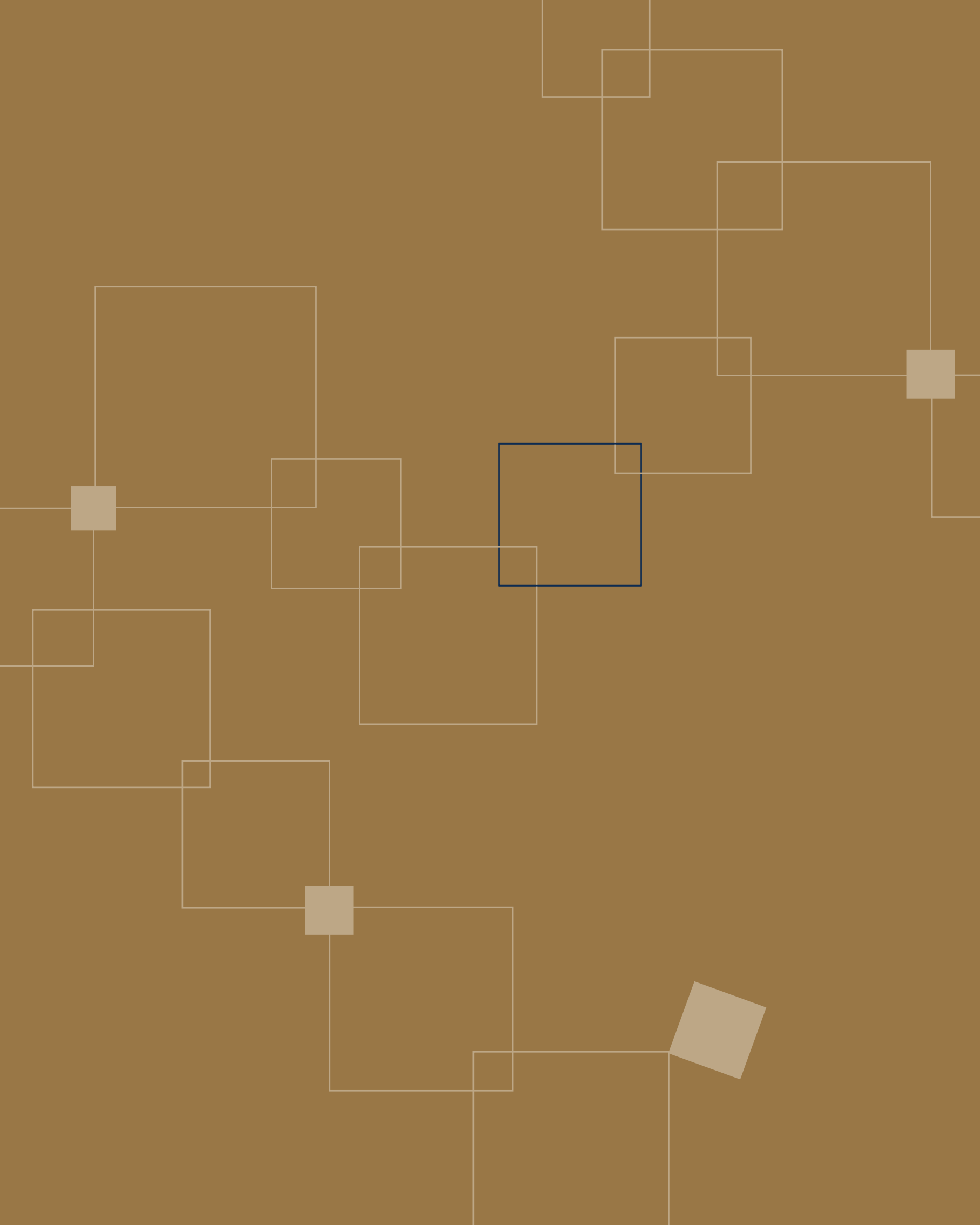
javnoga sektora u kojima se može očekivati veća vjerojatnost i posljedice njihova nastanka. Zaključke i opažanja treba oblikovati uz primjenu profesionalnog skepticizma, što ne znači da treba pretpostaviti da je uprava subjekta kod kojega se obavlja revizija nepoštena. Državni revizori trebaju primijeniti prikladne vještine i obaviti revizijske postupke uz dužnu pozornost.

Također, zaposlenici Ureda sudjeluju u nacionalnim i međunarodnim edukacijama, među ostalim, u vezi s razvojem metodoloških pristupa u obavljanju revizija, ulogom vrhovnih revizijskih institucija u sprječavanju i borbi protiv korupcije, neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija te revidiranjem upravljanja javnom imovinom. Tijekom 2023. Ured je nastavio upravljati Mrežom za etiku Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI), kao stalnom platformom na kojoj se objavljuju teme upravljanja etikom, radi promicanja važnosti integriteta državnih revizija te revizijskih inicijativa povezanih s etikom i antikorupcijom.

Kako se prijevare i korupcija mogu mjeriti tek percepcijom o njihovom postojanju, tako se i doprinos, odnosno učinak vrhovnih revizijskih institucija u sprječavanju prijevare i korupcije ne može precizno mjeriti. Stoga uspješnost Državnog ureda za reviziju u sprječavanju prijevare i korupcije ne treba mjeriti prema broju utvrđenih nepravilnosti i propusta, već kao jamstvo da će subjekti revizije javnim sredstvima upravljati transparentno, odgovorno, svrsishodno i učinkovito.²²



²² Slično – Akrap, Verica (2020) Sprječavanje i otkrivanje prijevare i korupcije u javnom sektoru. U: Akrap, Verica i dr. Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru (str. 287-325). Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.





SURADNJA S HRVATSKIM SABOROM

Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.
načelnica odjela

Suradnja Državnog ureda za reviziju s Hrvatskim saborom proizlazi iz odredbi Ustava Republike Hrvatske, Zakona o Državnom uredu za reviziju, Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Poslovnika Hrvatskoga sabora¹, a neposredno i Zakona o pravu na pristup informacijama².

Prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju Hrvatski sabor imenuje i razrješuje glavnoga državnog revizora. Nadalje, suradnja Ureda i Hrvatskog sabora podrazumijeva izvještavanje Sabora, sudjelovanje predstavnika Ureda na saborskim raspravama, obavještanje Sabora o obavljenim revizijama, dostavljanje prijedloga financijskog plana Ureda, predlaganje zamjenika glavnoga državnog revizora (u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju), predlaganje neovisnog vanjskog revizora koji će obaviti reviziju godišnjih financijskih izvještaja Ureda, sudjelovanje na sastancima i okruglim stolovima u organizaciji Hrvatskog sabora, razmjenu informacija i dokumentacije i drugo.

Hrvatski sabor jedan je od strateških dionika Ureda, odnosno jedna od zainteresiranih javnosti utvrđenih Komunikacijskom strategijom Ureda 2023. – 2027., kao i prethodnim komunikacijskim strategijama.

IZVJEŠTAVANJE SABORA

Člankom 54. Ustava Republike Hrvatske određeno je da Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor koji o njegovu radu izvješćuje Hrvatski sabor.

Nadalje, iz Zakona o Državnom uredu za reviziju proizlazi nekoliko obveza Državnog ureda za reviziju vezanih za komunikaciju s Hrvatskim saborom.

Prije svega, kao i u Ustavu, Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisano je da glavni državni revizor izvještava Hrvatski sabor o radu Ureda, a rok je konac ožujka tekuće godine za prethodnu godinu.

Druga obveza koja proizlazi iz Zakona o Državnom uredu za reviziju je da Ured obavlja reviziju godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja Hrvatskome saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Nadalje, prema odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Ured svake godine obavlja reviziju političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih vijećnika čiji su godišnji prihodi i vrijednost imovine, iskazani u godišnjim financijskim izvještajima prethodne

¹ Poslovnik Hrvatskoga sabora, Narodne novine 81/13, 113/16, 69/17, 29/18, 53/20, 119/20, 123/20 i 86/23

² Zakon o pravu na pristup informacijama, Narodne novine 25/13, 85/15 i 69/22

godine, veći od 13.272,28 eura (100.000,00 kn), a izvješća o obavljenim revizijama Ured je obavezan dostaviti Hrvatskom saboru do kraja tekuće godine za prethodnu godinu.

Također, prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, Ured Saboru dostavlja sva ostala konačna izvješća o obavljenoj reviziji te obavljenoj provjeri provedbe naloga i preporuka. Za ta izvješća nije propisan rok dostave, nego se Saboru dostavljaju tijekom godine, prema aktivnostima planiranim godišnjim programom i planom rada.

Naposljetku, nije propisano, ali je dugogodišnja praksa Ureda da se sastavljaju objedinjena izvješća o obavljenim revizijama koja se također dostavljaju Saboru.

To su izvješća koja se sastavljaju za više subjekata koji se bave jednakom ili sličnom djelatnosti ili za više revizija s istim predmetom revizije. Naime, nakon što se obavi financijska revizija ili revizija učinkovitosti određene grupe subjekata, sastavlja se izvješće u kojem se objedinjuju podaci o tome koji su subjekti obuhvaćeni, koje su nepravilnosti utvrđene, kakva su mišljenja izražena te koji su nalozi i preporuke dani subjektima. Primjerice, to su izvješća za obavljene revizije ministarstava, lokalnih jedinica, političkih stranaka i nezavisnih zastupnika, bolnica, domova zdravlja, turističkih zajednica, fakulteta, škola i drugih subjekata. Tako su, primjerice, u posljednjem objedinjenom izvješću o obavljenim financijskim revizijama sažeti podaci iz obavljenih revizija 56 bolničkih zdravstvenih ustanova. Isto tako, kod obavljanja revizija učinkovitosti, a s obzirom na to da se često revizijom obuhvaća područje cijele Republike Hrvatske na način da se revizije obavljaju po županijama (ili drukčije podijeljene na manje revizije), objedinjuju se rezultati pojedinačnih revizija. Tako je, primjerice, posljednje objedinjeno izvješće o obavljenim revizijama učinkovitosti sastavljeno za revizije učinkovitosti upravljanja i korištenja skloništa za građane na području Republike Hrvatske.

Svrha objedinjenih izvješća je da se sažmu utvrđene činjenice, nepravilnosti i propusti iz pojedinačnih revizija, da se saborski zastupnici upoznaju s ključnim informacijama, nalazima i zaključcima na razini sustava (kako bi se kvalitetnije pripremili za saborsku raspravu) te da se na temelju mišljenja i preporuka Ureda potaknu promjene propisa.

Naime, u objedinjenim izvješćima navode se i mišljenja i preporuke Ureda za propuste i nepravilnosti utvrđene u subjektima revizije kojima je uzrok određeni nedostatak u propisima. Tako je 2019. stupio na snagu novi Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu u kojem se neke odredbe temelje na mišljenju i preporukama Ureda, prema činjenicama utvrđenim u prethodnim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika. A na temelju činjenica utvrđenih revizijom upravljanja poljoprivrednim zemljištem u vlasništvu Republike Hrvatske i preporukama Ureda izmijenjen je i Zakon o poljoprivrednom zemljištu. Također, na temelju preporuka i mišljenja Ureda u više navrata je mijenjan zakonodavni okvir koji uređuje poslovanje različitih grupa subjekata revizije.

RASPRAVE U SABORU

Prema odredbama Poslovnika o radu Hrvatskoga sabora, „u djelokrugu Odbora za financije i državni proračun su poslovi utvrđivanja i praćenja provođenja politike, a u postupku donošenja zakona i drugih propisa Odbor ima prava i dužnosti matičnoga radnog tijela u područjima koja se odnose na: sustav financiranja javnih potreba u Republici Hrvatskoj, državni proračun, završni račun državnog proračuna i fondove, izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenim revizijama...”.

Odnosno, Odbor za financije i državni proračun matično je saborsko tijelo koje obvezno raspravlja o izvješćima Ureda. Tako su na sjednicama Odbora posebna točka dnevnog reda godišnje izvješće o radu Ureda, izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, izvješće o obavljenim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika, zatim ostala objedinjena izvješća o obavljenim revizijama te pojedina druga izvješća, prema godišnjem programu i planu rada Ureda.

Osim na sjednici matičnog Odbora, o izvješćima Ureda može se raspravljati i na drugim saborskim odborima, ovisno o tematici, pa se tako o izvješćima Ureda tijekom godina raspravljalo i na Odboru za unutarnju politiku i nacionalnu sigurnost, Odboru za lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu, Odboru za obranu, Odboru za poljoprivredu, ribarstvo i ruralni razvoj, Odboru za regionalni razvoj i fondove Europske unije i drugim odborima. Na plenarnoj sjednici Hrvatskog sabora obvezno se raspravlja o godišnjem izvješću o radu Ureda i izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, ali može se i na matičnom odboru. Nadalje, na plenarnim sjednicama glasuje se o svim izvješćima prethodno raspravljenim na odborima.

Na sjednicama odbora i plenarnoj sjednici Ured predstavlja glavni državni revizor ili zamjenica glavnoga državnog revizora te pomoćnici glavnoga državnog revizora koji su vodili revizije o kojima se raspravlja, a koji upoznaju zastupnike s ključnim nalozima i preporukama danima u reviziji.

Plenarne sjednice izravno se prenose putem internetskih stranica Sabora, a prenosi ih i državna televizija, što je definirano Pravilnikom o javnosti rada Hrvatskoga sabora i radnih tijela³. Nakon što je rasprava gotova, donosi se zaključak o kojem zastupnici glasuju.

U nastavku se daje pregled provedenih rasprava u tridesetogodišnjem razdoblju. Sva izvješća Ureda, o kojima se raspravljalo u tridesetogodišnjem razdoblju, prihvaćena su jednoglasno ili većinom glasova.

³ Pravilnik o javnosti rada Hrvatskoga sabora i radnih tijela, Narodne novine 66/05



■ Glavna državna revizorica Šima Krsić u Hrvatskom saboru, 1998. ■



■ Glavni državni revizor Ivan Klešić na plenarnoj sjednici Hrvatskog sabora, srpanj 2024. ■



■ Zamjenica glavnoga državnog revizora Nediljka Rogošić na plenarnoj sjednici Hrvatskog sabora – Izvešće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna za 2023. ■



■ Glavni državni revizor Ivan Klešić i zamjenica glavnoga državnog revizora Nediljka Rogošić s predsjednicom Odbora za financije i državni proračun Grozdanom Perić, rujna 2021. ■



■ Glavni državni revizor sa suradnicima na tematskoj sjednici o Objedinjenom izvješću o koordiniranoj reviziji Zajedničke pomoći za potporu projektima europskih regija (JASPERS), ožujak 2018. ■

PREGLED RASPRAVA O IZVJEŠĆIMA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU



Napomena: Podaci o glasovanju prikazani su onako kako su navedeni u zapisnicima sa sjednica Hrvatskog sabora, do 2002. u zapisnicima se navodilo „prihvaćeno” i „jednoglasno prihvaćeno”, a počevši od 2002. navodi se broj glasova „za”, „protiv” i „suzdržano”. Broj glasova navodi se u zagradi kod svakog izvješća počevši od 2002.

<p>2002.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o obavljenoj reviziji Konvencije o suradnji na zaštiti i održivoj uporabi rijeke Dunav (89/o/1) 2. Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije i Izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije (96/1/4) 3. Izvješće o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije – dodatak (114/o/3) 4. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2002. (97/o/3) 5. Izvješće o obavljenim revizijama za 2001. (97/o/3) 6. Izvješće o obavljenim revizijama za 2001. – posebni dio (97/o/3)
<p>2003.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije za razdoblje od svibnja do listopada 2002. i Izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije (63/30/8) 2. Izvješće o obavljenoj reviziji poslovanja Hrvatske radiotelevizije za 2000. i 2001. (64/3/21) 3. Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije za razdoblje od studenoga 2002. do svibnja 2003. i Izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije (78/o/14)
<p>2004.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće Državnog ureda za reviziju o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije (111/o/1) 2. Izvješće o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije (111/o/1) 3. Izvješće o obavljenim revizijama za 2002. – posebni dio (112/o/o) 4. Izvješće o obavljenim revizijama za 2002. (112/o/o) 5. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2003. (112/o/o)
<p>2005.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije za razdoblje od prosinca 2003. do rujna 2004. (101/1/17) 2. Izvješća o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije (101/1/7) 3. Izvješće o obavljenim revizijama za 2003. – posebni dio (91/2/10) 4. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2004. (91/2/10) 5. Izvješće o obavljenim revizijama za 2003. (91/2/10)
<p>2006.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2005. (103/1/2) 2. Izvješće o obavljenim revizijama za 2004. (103/1/2) 3. Izvješće o obavljenim revizijama za 2004. – posebni dio (103/1/2)
<p>2007.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2006. (90/o/3) 2. Izvješće o obavljenim revizijama za 2005. (90/o/3) 3. Izvješće o obavljenim revizijama za 2005. – posebni dio (90/o/3)
<p>2008.</p>	<p>Prihvaćena većinom glasova</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2007. (114/2/o) 2. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2007. (119/o/1) 3. Izvješće o obavljenim revizijama (120/o/o) 4. Izvješće o obavljenim revizijama – posebni dio (120/o/o)

PREGLED RASPRAVA O IZVJEŠĆIMA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

2009.	Prihvaćena većinom glasova	<ol style="list-style-type: none">1. Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2008. (78/o/o)2. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2008. (114/o/o)3. Izvješće o obavljenim revizijama (110/o/2)4. Izvješće o obavljenim revizijama – posebni dio (112/o/o)
2010.	Prihvaćena većinom glasova	<ol style="list-style-type: none">1. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2009. (96/3/4)2. Izvješće o obavljenom uvidu u Završna izvješća o izborima i visini sredstava utrošenih za izbornu promidžbu – lokalni izbori 2009. (94/o/o)3. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2009. (103/o/5)4. Izvješće o obavljenim revizijama (103/o/5)5. Izvješće o obavljenim revizijama – posebni dio (100/2/5)
2011.	Prihvaćena većinom glasova	<ol style="list-style-type: none">1. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2010. (95/3/7)2. Izvješće o obavljenim revizijama (95/3/7)3. Izvješće o obavljenim revizijama – posebni dio (93/4/7)
2012.	Prihvaćena većinom glasova	<ol style="list-style-type: none">1. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2011. (119/o/1)2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti javne nabave u društvu HP Hrvatska pošta d.d. (105/2/o)3. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja poslovnim prostorima u vlasništvu Republike Hrvatske (102/1/4)4. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2011. (107/1/1)5. Izvješća o obavljenim revizijama za 2010. (107/1/1)6. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2010. (107/1/2)
2013.	Prihvaćena većinom glasova	<ol style="list-style-type: none">1. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2012. (85/31/9)2. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2011. (116/o/4)3. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012. (117/1/o)4. Izvješće o obavljenim revizijama za 2011. (117/1/o)

Napomena: Podaci o glasovanju prikazani su onako kako su navedeni u zapisnicima sa sjednica Hrvatskog sabora, do 2002. u zapisnicima se navodilo „prihvaćeno“ i „jednoglasno prihvaćeno“, a počevši od 2002. navodi se broj glasova „za“, „protiv“ i „suzdržano“. Broj glasova navodi se u zagradi kod svakog izvješća počevši od 2002.

2014.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvešće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. (107/0/5)
2. Izvešće o obavljenoj reviziji očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u nacionalnim parkovima (110/0/0)
3. Izvešće o obavljenoj reviziji turističkih zajednica i Instituta za turizam za 2012. (106/1/4)
4. Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i nezavisnih članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2012. (110/1/1)
5. Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2013. (112/0/0)
6. Izvešće o obavljenim revizijama za 2012. (112/0/0)
7. Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji bolničkih zdravstvenih ustanova za 2011. (113/0/0)
8. Izvešće o obavljenoj reviziji učinkovitosti naplate prihoda u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave (111/0/2)

2015.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvešće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. (95/1/1)
2. Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2013. (103/1/0)
3. Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014. (100/0/0)
4. Izvešće o obavljenoj reviziji učinkovitosti sustava javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske (100/0/1)
5. Izvešće o obavljenoj reviziji učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (100/0/1)
6. Izvešće o obavljenoj reviziji učinkovitosti osnivanja i ulaganja u opremanje i razvoj poduzetničkih zona (100/0/1)
7. Izvešće o obavljenoj reviziji učinkovitosti gospodarenja otpadom u Republici Hrvatskoj (100/0/1)

PREGLED RASPRAVA O IZVJEŠĆIMA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

2016.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe mjera utvrđenih Strategijom razvoja turizma Republike Hrvatske do 2020. (127/o/o)
2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja i raspolaganja nekretninama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (126/o/2)
3. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. (107/1/1)
4. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2014. (103/o/o)
5. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti sprječavanja i otkrivanja prijevара kod trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (100/1/o)
6. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti sustava javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske (102/1/o)
7. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti financiranja izgradnje i upravljanja sportskim dvoranama (100/o/o)
8. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja sredstvima EU fondova u Republici Hrvatskoj (104/o/1)
9. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji lučkih uprava (114/o/1)
10. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji javnih ustanova u kulturi (118/o/o)
11. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti financiranja programa nevladinih udruga i ustanova nacionalnih manjina – Savjet za nacionalne manjine (116/o/2)
12. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2015. (137/o/1)
13. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014. (115/o/3)

2017.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji vatrogasnih organizacija (114/2/2)
2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti utjecaja programske inicijative JASPERS na podnesene projektne prijedloge Republike Hrvatske za sufinanciranje iz fondova Europske unije (121/o/2)
3. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji županijskih uprava za ceste za 2015. (105/5/5)
4. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti sustava javne nabave u trgovačkim društvima (119/o/2)
5. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti gospodarenja mineralnim sirovinama (119/o/4)
6. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2015. (122/o/o)
7. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti nabave i pravilnosti korištenja službenih vozila proračunskih korisnika državnog proračuna (119/o/2)
8. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2016. (118/o/1)
9. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (119/3/o)
10. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republici Hrvatskoj za 2016. (93/1/4o)

Napomena: Podaci o glasovanju prikazani su onako kako su navedeni u zapisnicima sa sjednica Hrvatskog sabora, do 2002. u zapisnicima se navodilo „prihvaćeno” i „jednoglasno prihvaćeno”, a počevši od 2002. navodi se broj glasova „za”, „protiv” i „suzdržano”. Broj glasova navodi se u zagradi kod svakog izvješća počevši od 2002.

2018.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. (79/37/17)
2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020. (78/1/22)
3. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti kapitalnih ulaganja u osnovne i srednje škole na području Republike Hrvatske (92/1/8)
4. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji zdravstvenih ustanova (91/3/7)
5. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2016. (122/0/0)
6. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2017. (99/0/2)

2019.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji javnih ustanova koje upravljaju nacionalnim parkovima i parkovima prirode (94/1/10)
2. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. (104/2/3)
3. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima (107/0/0)
4. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti dodjeljivanja i korištenja tekućih donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (110/0/2)
5. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji društava Crvenog križa (93/0/1)
6. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji lokalnih jedinica (111/0/0)
7. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji korisnika državnog proračuna (110/0/0)
8. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2017. (109/1/0)
9. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. (80/0/0)

2020.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača za 2018. (115/2/3)
2. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji studentskih centara (99/3/16)
3. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti uspostave i korištenja informacijskog sustava centraliziranog obračuna plaća i upravljanja ljudskim resursima u tijelima državne uprave i drugim korisnicima proračuna (104/1/4)
4. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb-Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu (108/2/9)
5. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom (Istarski ipsilon) (106/2/5)
6. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja i raspolaganja nogometnim stadionima i igralištima u vlasništvu jedinica lokalne samouprave (110/1/9)
7. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji lokalnih jedinica za 2018. (101/5/10)
8. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji sportskih udruga (99/6/11)
9. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti mjera i aktivnosti poduzetih za ublažavanje siromaštva u Republici Hrvatskoj (101/15/2)
10. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji lučkih uprava za 2017. (101/6/11)
11. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji korisnika državnog proračuna (92/0/8)
12. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2019. (111/0/5)

2021.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Objedinjeno izvješće o obavljenim financijskim revizijama turističkih zajednica za 2019. (92/0/2)
2. Objedinjeno izvješće o obavljenim financijskim revizijama trgovačkih društava u vlasništvu lokalnih jedinica (110/0/0)
3. Objedinjeno izvješće o obavljenim financijskim revizijama lokalnih jedinica za 2019. (111/0/0)
4. Objedinjeno izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji korisnika državnog proračuna za 2019. (110/0/0)
5. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju ciljeva održivog razvoja iz Programa održivog razvoja do 2030. (78/0/33)
6. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja intervencijama kod iznenadnih onečišćenja u Jadranskom moru (109/0/3)
7. Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2019. (119/4/4)
8. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. (116/9/2)
9. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2020. (112/0/3)

Napomena: Podaci o glasovanju prikazani su onako kako su navedeni u zapisnicima sa sjednica Hrvatskog sabora, do 2002. u zapisnicima se navodilo „prihvaćeno“ i „jednoglasno prihvaćeno“, a počevši od 2002. navodi se broj glasova „za“, „protiv“ i „suzdržano“. Broj glasova navodi se u zagradi kod svakog izvješća počevši od 2002.

2022.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama lokalnih jedinica (112/o/o)
2. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama trgovačkih društava u vlasništvu lokalnih jedinica (104/o/o)
3. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama korisnika državnog proračuna (102/o/o)
4. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja listama čekanja za postupke magnetske rezonance (105/o/o)
5. Izvješće o obavljenim financijskim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2020. (110/o/2)
6. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2020. (121/4/o)
7. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2021. (127/o/o)

2023.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Dostupnost obiteljske (opće) medicine, zaštite zdravlja žena i predškolske djece u javnom zdravstvu (101/o/o)
2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Provedba aktivnosti iz prioritetne osi 7 Povezanost i mobilnost Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020. (105/1/1)
3. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama korisnika državnog proračuna (95/o/o)
4. Izvješće o obavljenim revizijama lokalnih jedinica (93/o/o)
5. Izvješća o obavljenoj provjeri provedbe naloga i preporuka danih u financijskim revizijama i revizijama učinkovitosti lokalnih jedinica (94/o/o)
6. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. (121/o/3)
7. Izvješća o obavljenim revizijama učinkovitosti gospodarenja komunalnim otpadom na području Republike Hrvatske (102/o/11)
8. Izvješće o obavljenim financijskim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2021. (124/o/o)
9. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja komunalnom infrastrukturom u jedinicama lokalne samouprave na području Republike Hrvatske (115/o/o)
10. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama pučkih otvorenih učilišta (89/o/o)
11. Izvješća o obavljenim financijskim revizijama trgovačkih društava u vlasništvu lokalnih jedinica (86/o/o)
12. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2022. (110/o/1)

PREGLED RASPRAVA O IZVJEŠĆIMA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU NA SJEDNICAMA HRVATSKOG SABORA 1996. – 2024.

2024.

Prihvaćena
većinom glasova

1. Izvješća o obavljenim revizijama učinkovitosti upravljanja građevinama za navodnjavanje i mješovitim melioracijskim građevinama u Republici Hrvatskoj (91/o/o)
2. Izvješće o obavljenim financijskim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika za 2022. (128/o/o)
3. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Unaprjeđenje kvalitete vode te dostupnost vode za ljudsku potrošnju u Republici Hrvatskoj (132/o/o)
4. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2022. (126/o/5)
5. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2023. (139/o/o)
6. Izvješće o obavljenim financijskim revizijama bolničkih zdravstvenih ustanova za 2022. (115/1/o)
7. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti upravljanja strateškim robnim zalihama Republike Hrvatske u 2019. i 2020. godini, s oznakom tajnosti „vrlo tajno” (111/o/o)

S obzirom na to da se saborske rasprave javno prenose, one su važan komunikacijski alat pomoću kojeg se, osim putem medijskih objava, najšira javnost upozna s rezultatima obavljenih revizija, odnosno činjenicama utvrđenim revizijom te nalogima i preporukama danim subjektima revizije, čija bi provedba pridonijela povećanju pravilnosti njihova poslovanja i, u cjelini, boljem upravljanju javnim sredstvima.

Iz povratnih informacija saborskih zastupnika, njihovih zaključaka i pitanja koja postavljaju tijekom rasprava može se zaključiti da zastupnici revizijskim izvješćima pridaju veliku pozornost i da posebno naglašavaju važnost postupanja po nalogima i preporukama danim u reviziji.

S druge strane, Ured veliku pozornost pridaje tome što saborski zastupnici misle o revizijskim izvješćima. Iz anketnog upitnika koji se svake godine šalje članovima matičnog odbora i drugih odbora koji su raspravljali o izvješćima Ureda dobivamo povratne informacije o korisnosti i kvaliteti izvješća. Ocjene zastupnika su jako dobre, približno 90 % ih smatra da su izvješća kvalitetna i korisna, a osim za saborske rasprave koriste ih za informiranje i stjecanje uvida u pravilnost i učinkovitost korištenja javnih sredstava, za predlaganje mjera za pravilnije i učinkovitije upravljanje javnim sredstvima te za druge profesionalne interese.

Potrebno je još spomenuti da se nakon dostave izvješća Hrvatskom saboru u Uredu isti dan održava *briefing* za predstavnike medija, o čemu je više napisano u poglavlju *Suradnja s medijima*. Također, izvješća dostavljena Saboru objavljuju se na internetskim stranicama Ureda, www.revizija.hr, što je obveza Ureda propisana Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Osim toga, time se ispunjava jedno od osnovnih načela rada vrhovnih revizijskih institucija – transparentnost i javnost rada, čemu dodatno pridonosi činjenica da i Hrvatski sabor na svojim internetskim stranicama objavljuje sva izvješća koja su bila točka dnevnog reda na saborskim sjednicama.

OSTALI OBLICI SURADNJE

Prije stupanja na snagu Zakona o pravu na pristup informacijama Ured je jednom godišnje dostavljao izvješća Hrvatskom saboru. Međutim, prema odredbama ovog Zakona (koji je stupio na snagu 2013.) Ured je u obvezi dati konačno izvješće o obavljenoj reviziji svakoj fizičkoj ili pravnoj osobi u roku od 15 dana od podnošenja zahtjeva, pa se moglo dogoditi da podnositelj zahtjeva dobije izvješće prije zastupnika u Hrvatskom saboru i prije objave na internetskim stranicama Ureda. Stoga je s predsjednikom Sabora i predsjednikom Odbora za financije i državni proračun dogovoreno da se sva izvješća koja postanu

konačna dostavljaju Saboru, u nekoliko navrata tijekom godine, prema aktivnostima planiranim godišnjim programom i planom rada Ureda.

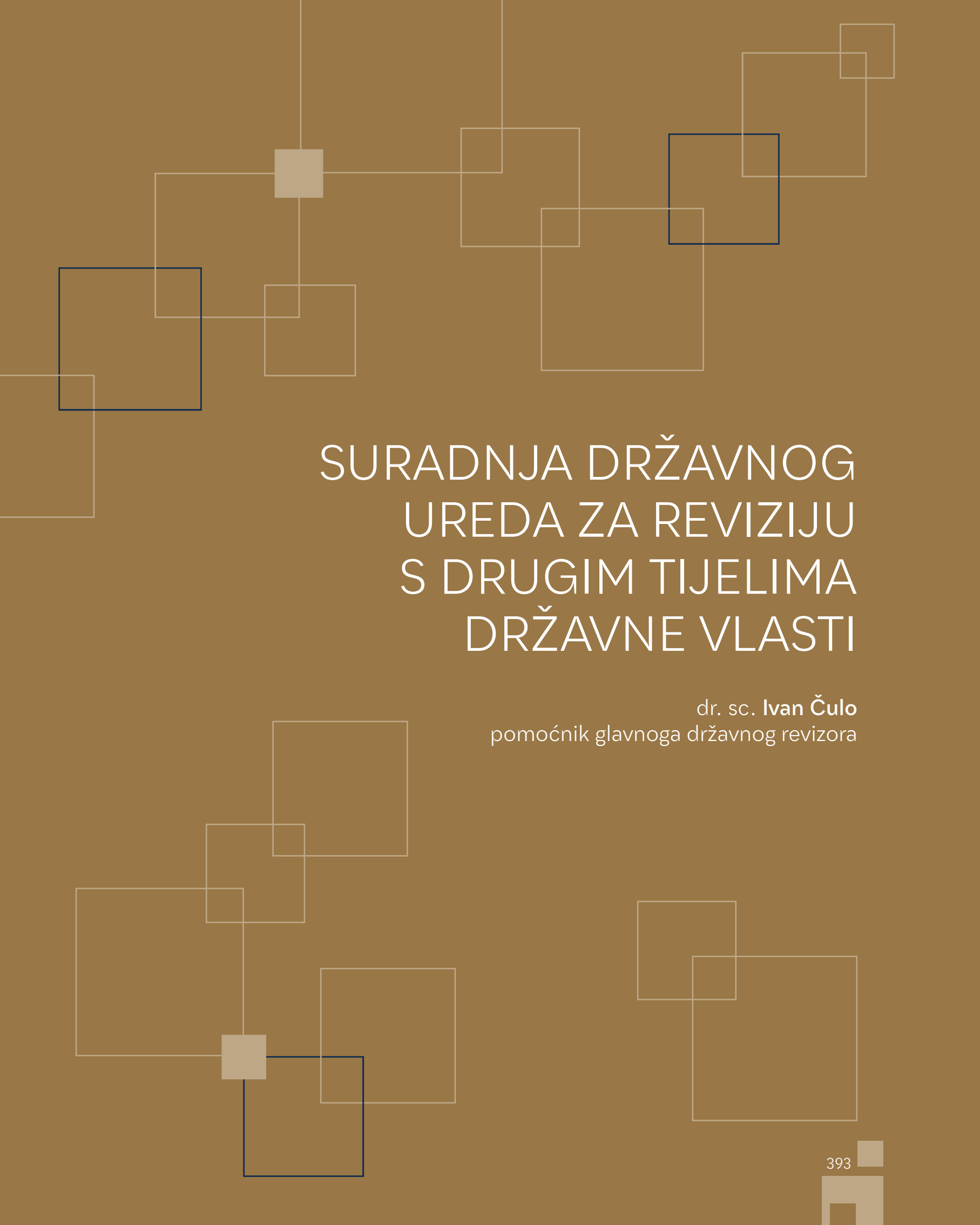
Dodatno, osim zakonskih odredbi koje se odnose na izvještavanje Sabora o obavljenim revizijama, propisano je još nekoliko obveza Ureda vezanih za Sabor. Do 1. lipnja tekuće godine Ured Odboru za financije i državni proračun i Ministarstvu financija dostavlja prijedlog financijskog plana za iduću godinu i projekcija za sljedeće dvije godine, a Odbor, nakon dobivenog pozitivnog mišljenja Vlade Republike Hrvatske, odobrava prijedlog financijskog plana i projekcija Ureda te ga upućuje Ministarstvu financija radi uvrštavanja u prijedlog državnog proračuna Republike Hrvatske. Nadalje, Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisano je da je glavni državni revizor obavezan šest mjeseci prije isteka mandata zamjenika glavnoga državnog revizora dati prijedlog Hrvatskome saboru za imenovanje zamjenika glavnoga državnog revizora.

I posljednje, glavni državni revizor predlaže, a Odbor za financije i državni proračun imenuje neovisne vanjske revizore koji obavljaju reviziju godišnjih financijskih izvještaja Ureda.

S aspekta suradnje Ureda i Sabora potrebno je još nadodati da glavni državni revizor, zamjenica glavnoga državnog revizora i suradnici redovito sudjeluju na sastancima i okruglim stolovima predsjednika Hrvatskog sabora, predsjednika Odbora za financije i državni proračun te s drugim zastupnicima u Hrvatskom saboru.


ZAKLJUČAK

Može se zaključiti da je u tridesetogodišnjem razdoblju uspostavljena vrlo dobra suradnja Ureda i Hrvatskog sabora, da je svijest saborskih zastupnika o važnosti državne revizije i potrebi rasprave o revizijskim izvješćima u Hrvatskom saboru na visokoj razini te da se revizijskim izvješćima, preporukama i mišljenjima Ureda pridaje velika pozornost, pri čemu zastupnici posebno naglašavaju potrebu postupanja po nalogima i preporukama Ureda.



SURADNJA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU S DRUGIM TIJELIMA DRŽAVNE VLASTI

dr. sc. **Ivan Čulo**
pomoćnik glavnoga državnog revizora



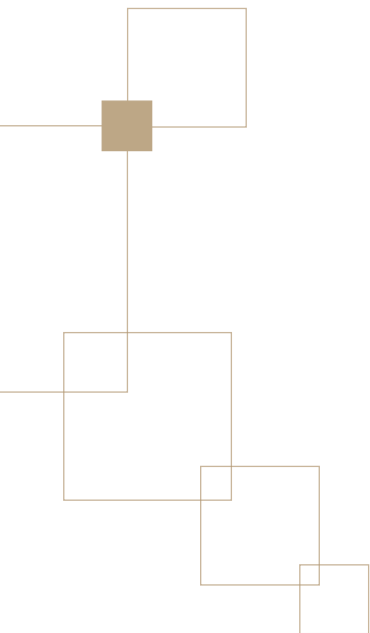
Vrhovne revizijske institucije (VRI) igraju ključnu ulogu u osiguravanju transparentnosti i odgovornosti javnog sektora. Suradnja VRI-jeva s drugim tijelima državne vlasti od presudne je važnosti za učinkovitost i integritet revizijskog procesa te za ostvarivanje njihovih misija. Ta suradnja može obuhvaćati zakonom utvrđene aktivnosti, razmjenu informacija, zajedničke projekte, koordinaciju aktivnosti i razne druge djelatnosti u cilju izvršavanja poslova iz nadležnosti VRI-jeva ili tijela državnih vlasti. Na suradnju upućuju i brojne međunarodne deklaracije i dokumenti. Tako, na primjer, *Limska deklaracija* (INTOSAI deklaracija), koju je 1977. usvojila Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), naglašava neovisnost VRI-jeva i potrebu za suradnjom s tijelima državne vlasti kako bi se osigurala učinkovitost u revizijama. Limska deklaracija smatra se temeljnim dokumentom za standarde i smjernice revizijskih institucija.

Meksička deklaracija, usvojena također u okviru INTOSAI-ja 2007., dodatno pojašnjava načela neovisnosti VRI-jeva, uključujući aspekte suradnje s državnim tijelima kako bi se poboljšala transparentnost i odgovornost u javnoj upravi. INTOSAI – P 12, poznat kao *Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – ispravan položaj i suradnja s državnim tijelima*, daje smjernice o tome kako VRI-jevi mogu maksimizirati svoju vrijednost i koristi kroz učinkovitu suradnju s tijelima državne vlasti. Pri tome se kao konkretni oblici suradnje navode savjetodavne uloge koje VRI-jevi mogu pružiti tijelima državnih vlasti, razmjena informacija te pomoć VRI-jeva tijelima državne vlasti u edukaciji službenika. U tom dokumentu naročito je naglašena suradnja VRI-jeva s tijelima zakonodavne i izvršne vlasti te međunarodna suradnja.

Za područje suradnje značajna je i *Rezolucija Ujedinjenih naroda A/66/209*, koju je Generalna skupština Ujedinjenih naroda usvojila 2011. Ta Rezolucija poziva na jačanje neovisnosti i kapaciteta VRI-jeva, uključujući potrebu za učinkovitim radnim odnosima i suradnjom s tijelima državne vlasti.

Navedena međunarodna polazišta unesena su i u hrvatsko zakonodavstvo, a što se osobito dogodilo tijekom hrvatskog pristupanja europskim integracijama. Tijekom tog razdoblja Hrvatska je morala prilagoditi svoje zakone i propise kako bi se uskladila sa standardima Europske unije. Ovo usklađivanje uključivalo je implementaciju mnogih međunarodnih konvencija, sporazuma i direktiva u nacionalno zakonodavstvo. Cilj je bio osigurati da hrvatski pravni okvir bude u skladu s europskim i međunarodnim normama, čime je osigurana pravna sigurnost i transparentnost u procesu integracije. Odredbe koje se odnose na suradnju tijela državne vlasti sadržane su u brojnim zakonima i propisima, posebno u području općeg upravnog postupka, sustava državne uprave te u raznim posebnim zakonima.

Zakon o državnoj reviziji (Narodne novine 70/93) donesen je sredinom 1993., a glavni državni revizor imenovan je u travnju 1994. Hrvatski sabor je na sjednici od 3. svibnja 2001. donio Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije (Narodne



novine 44/01). Istodobno je donio i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine 44/01), čime su usklađene odredbe ta dva Zakona te je stvoren zakonodavni okvir za obavljanje revizije pretvorbe i privatizacije. U Zakonima je, među ostalim, predviđeno da Državni ured za reviziju nakon provedenog postupka revizije sastavlja izvješće. Izvješće se dostavlja Hrvatskom saboru, Vladi Republike Hrvatske, Hrvatskom fondu za privatizaciju,¹ nadležnom tijelu državne uprave, Državnom odvjetništvu i podnositelju zahtjeva.

Za potrebe provedbe revizije pretvorbe i privatizacije, Državni ured za reviziju uspostavio je suradnju sa svim mjerodavnim državnim tijelima i institucijama (Hrvatski fond za privatizaciju, Visoki trgovački sud, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, Hrvatski zavod za zapošljavanje, Ministarstvo financija, Ured za sprječavanje pranja novca, Hrvatska narodna banka, Komisija za vrijednosne papire, Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka te Direkcija za nadzor društava za osiguranje²). Svi prikupljeni podaci potrebni za obavljanje revizije obrađivali su se paralelno s provođenjem revizije.³ Prije donošenja Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije Hrvatski fond za privatizaciju i Financijska policija obavili su kontrolu postupka pretvorbe i privatizacije u 560 društava te je Državni ured za reviziju koristio i te podatke. Za potrebu provedbe revizije Ured je uspostavio primjerenu suradnju sa svim državnim tijelima i institucijama koje raspolažu podacima, informacijama i dokumentima u vezi s pretvorbom i privatizacijom. Ponekad je u postupku revizije trebalo prikupiti podatke iz poslovnih banaka, ali su u većini slučajeva te banke odbijale dati tražene podatke pozivajući se na odredbu članka 98. Zakona o bankama, u kojoj Ured nije izričito naveden kao subjekt na koji se odnosi obveza čuvanja tajne o poslovnim bankama i njihovim komitentima.⁴

Državni ured za reviziju je, u skladu s ovlaštenjima iz članaka 17. i 18. Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije po utvrđivanju postojanja radnji koje imaju obilježja kaznenog djela, privrednog prijestupa ili prekršaja, podnosio prijave nadležnom Državnom odvjetništvu i drugim nadležnim tijelima. Slijedom rasprava o Izvješću Državnog ureda za reviziju na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije Državno odvjetništvo zaduženo je da prioritet daje pokretanju postupaka vezanih za reviziju pretvorbe i privatizacije te nastoji utvrditi povezanost i

- ¹ Hrvatski fond za privatizaciju prestao je s radom 2011., a njegove poslove preuzela je tada novoosnovana Agencija za upravljanje državnom imovinom. Vidi *Zakon o upravljanju državnom imovinom* (Narodne novine 145/10).
- ² Spajanjem tri nadzorne institucije (Komisija za vrijednosne papire, Agencija za nadzor mirovinskih fondova i osiguranja te Direkcija za nadzor društava za osiguranje) 2005. osnovana je Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA).
- ³ Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije (Zagreb: Državni ured za reviziju, travanj 2002.)
- ⁴ „Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije i Izvješće o obavljenim revizijama pretvorbe i privatizacije”, *Izvješća Hrvatskog sabora* 335/20. VI. 2002., str. 3–35, str. 4.

eventualnu organiziranost u protuzakonitim ponašanjima u pretvorbi i privatizaciji. Također su zadužena sva ministarstva da svojim radom i unutarnjim pravilima u prikupljanju i dostavi potrebne dokumentacije pridonese kvalitetnijem radu Državnog odvjetništva.⁵

Reviziju pretvorbe i privatizacije obavljao je Državni ured za reviziju u razdoblju od svibnja 2001. Od početka primjene Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije, odnosno od svibnja 2001. do rujna 2004. revizijom je bilo obuhvaćeno 1 556 društvenih poduzeća.

Za istaknuti je da je, u skladu s odredbom članka 17. Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije, Ured podnosio prijave uzimajući u obzir prikupljene dokaze o počinjenju radnje i osnovanu sumnju da opisane radnje ili propuštanje određene radnje imaju obilježja kaznenog djela ili privrednog prijestupa, neovisno kada se radnja ili propuštanje radnje dogodilo, odnosno je li nastupila zastara. S obzirom na činjenicu da su cjelovita izvješća o obavljenoj reviziji dostavljena i Državnom odvjetništvu, ono je moglo pored podnesenih prijava ocijeniti imaju li neke druge radnje i postupci koji su opisani u izvješćima o obavljenim revizijama obilježja nezakonitosti te slijedom toga pokrenuti postupak i procesuirati radnje za koje utvrdi da nisu u skladu sa zakonom.⁶

Suradnja Državnog ureda za reviziju i Državnog odvjetništva predstavlja jedan od ključnih segmenta u osiguravanju transparentnosti, odgovornosti i zakonitosti u radu javnog sektora. Cilj ove suradnje je, prije svega, sprječavanje i suzbijanje nepravilnosti, korupcije i drugih nezakonitih aktivnosti. U svakom izvještajnom razdoblju Ured sva izvješća dostavlja Hrvatskom saboru, predstavlja ih javnosti (javno ih objavljuje i tim povodom organizira *briefing* za predstavnike medija) te ih dostavlja Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske. Ovisno o potrebama Državni ured za reviziju i nakon dostavljanja izvješća surađuje s Državnim odvjetništvom i drugim tijelima. Ta suradnja obuhvaća razmjenu dokumenata i izvješća, odgovore na upite, zamolbe i podneske, davanje pojašnjenja, podataka i drugih informacija kojima Ured raspolaže te sudjelovanje na sastancima u vezi s predmetima revizije.

Suradnja s državnim tijelima obuhvaća razmjenu dokumenata i izvješća, odgovore na upite i podneske, davanje pojašnjenja te sudjelovanje na sastancima u vezi s predmetom revizije. Tako su u 2012. razmjenjivani dokumenti i izvješća za 74 predmeta s Državnim odvjetništvom i Uredom za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminala, 53 predmeta s Ministarstvom unutarnjih poslova te šest predmeta sa sudovima. Istaknuta je suradnja s Državnim izbornim povjerenstvom.⁷ U 2014. su razmjenjivani dokumenti i izvješća s Državnim

⁵ Isto, str. 6.

⁶ Isto, str. 15.

⁷ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012. (Državni ured za reviziju, prosinac 2012.), str. x.

odvjetništvom Republike Hrvatske (56 predmeta), Ministarstvom unutarnjih poslova (32 predmeta) te sa sudovima (16 predmeta). Za potrebe obavljanja revizije, Ured je surađivao s Ministarstvom financija i Državnim izbornim povjerenstvom.⁸ Naredne, 2015. Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske, Ministarstvu unutarnjih poslova i sudovima dostavljena su 92 izvješća s dokumentacijom na temelju koje je obavljena revizija. Naglašena je suradnja s Ministarstvom financija i Državnim izbornim povjerenstvom.⁹ U 2016. Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske, Ministarstvu unutarnjih poslova te sudovima dostavljeno je 69 izvješća s dokumentima na temelju kojih je obavljena revizija. Za potrebe obavljanja revizije, Ured je surađivao s Državnim izbornim povjerenstvom, Poreznom upravom Ministarstva financija i drugim državnim tijelima.¹⁰ U 2017. Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske, Ministarstvu unutarnjih poslova te sudovima dostavljena su 63 izvješća s dokumentima na temelju kojih je obavljena revizija. Za potrebe obavljanja revizije, Ured je surađivao s Državnim izbornim povjerenstvom, Poreznom upravom i drugim državnim tijelima.¹¹ Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske, Ministarstvu unutarnjih poslova te sudovima 2018. dostavljeno je 35 izvješća s dokumentacijom na temelju koje je obavljena revizija.¹²

Zakonom o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19) Državni ured za reviziju je u nadležnost dobio poslove u vezi s donošenjem plana naloga i preporuka i njegovom provedbom. Subjekt revizije odnosno subjekt na koji se odnosi dani nalog i/ili preporuka obavezan je u pisanom obliku izvijestiti Državni ured za reviziju o provedbi pojedinog naloga ili preporuke u roku od 30 dana od isteka planiranog vremena provedbe. Pri tome, Državni ured za reviziju provjerava provedbu naloga i preporuka u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada. Izvješće o provjeri provedbe naloga i preporuka dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije i Hrvatskome saboru. Državni ured za reviziju dužan je obavijestiti nadležno Državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku. Za povredu tih odredbi predviđene su prekršajne sankcije za subjekt revizije odnosno subjekt na koji se odnosi dani nalog i/ili preporuka i njihovog zakonskog predstavnika.

⁸ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014. (Državni ured za reviziju, prosinac 2014.), str. viii.

⁹ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2015. (Državni ured za reviziju, prosinac 2015.), str. xii.

¹⁰ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2016. (Državni ured za reviziju, prosinac 2016.), str. xiv.

¹¹ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2017. (Državni ured za reviziju, prosinac 2017.), str. x.

¹² Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. (Državni ured za reviziju, prosinac 2018.), str. viii.

Tako su, na primjer, u 2020. navedenim tijelima dostavljena na zahtjev izvješća, dokumentacija i dodatna pojašnjenja za 127 subjekata revizije, od čega na zahtjev državnih odvjetništava za 104 subjekta, Ministarstva unutarnjih poslova za 14 subjekata, Ministarstva financija za sedam subjekata i sudova za dva subjekta revizije. Osim toga, u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, Ured je Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavio i obavijesti za 19 subjekata koji nisu u zakonom propisanom roku Uredu dostavili plan provedbe naloga i preporuka te za 22 subjekta koja nisu provela naloge i preporuke dane u revizijama u 2019. u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka, a što je utvrđeno u revizijama obavljenim u 2020. U skladu s odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavljene su i obavijesti o utvrđenim povredama ovoga Zakona s cjelokupnom dokumentacijom za 30 političkih stranaka i tri nezavisna zastupnika.¹³

U 2021. Državni ured za reviziju surađivao je s Državnim odvjetništvom Republike Hrvatske, kojem su dostavljena sva izvješća o obavljenoj reviziji te obavijesti za sedam subjekata revizije koji nisu u zakonom propisanom roku (60 dana od zaprimanja konačnog izvješća o obavljenoj reviziji) Državnom uredu za reviziju dostavili plan provedbe naloga i preporuka te za 23 subjekta revizije koja nisu provela naloge i preporuke dane u revizijama u 2020. u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka, a što je utvrđeno u revizijama obavljenim u 2021. Osim toga, u skladu s odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu, Državni ured za reviziju je Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavio obavijesti o utvrđenim povredama ovoga Zakona s cjelokupnom dokumentacijom za 35 političkih stranaka i tri nezavisna zastupnika, za koje su obavljenom revizijom u 2021. utvrđene povrede Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu. Nadalje, državnim odvjetništvima su na njihov zahtjev dostavljena izvješća, dokumentacija, dodatna pojašnjenja i informacije za 23 subjekta revizije. Državni ured za reviziju surađivao je i s Ministarstvom unutarnjih poslova, kojem su na zahtjev dostavljena izvješća, dokumentacija i dodatna pojašnjenja za 21 subjekt revizije. Sudu je dostavljena dokumentacija i pojašnjenje za jedan subjekt revizije.¹⁴

U 2022. Ured je u okviru izvršavanja svojih zadataka surađivao s pravosudnim i drugim tijelima državne vlasti, na način da ne dovede u pitanje svoju samostalnost i neovisnost. Ta suradnja obuhvaćala je odgovore na upite, zamolbe i podneske, davanje pojašnjenja, podataka i drugih informacija kojima Ured raspoložuje te dostavu izvješća i dokumenata, kao i sudjelovanje na sastancima u vezi

¹³ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2020. (Zagreb: Državni ured za reviziju, ožujak 2021.), str. 72.

¹⁴ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2021. (Zagreb: Državni ured za reviziju, ožujak 2022.), str. 5.

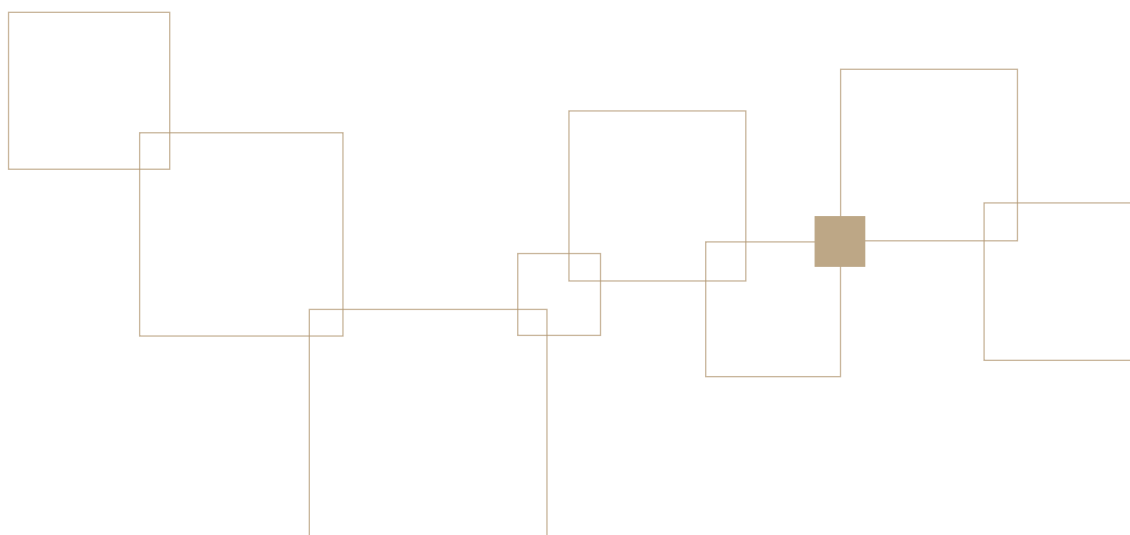
s predmetima revizije. U skladu s navedenim, tijekom 2022. Ured je Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavio 164 izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji, 24 izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti, sedam izvješća o obavljenoj reviziji usklađenosti te 94 izvješća o obavljenoj provjeri provedbe naloga i preporuka. Nadalje, državnim odvjetništvima dostavljena su na zahtjev izvješća, dokumentacija, dodatna pojašnjenja ili informacije za 35 subjekata revizije, Ministarstvu unutarnjih poslova za sedam subjekata te drugim državnim tijelima za tri subjekta. Osim toga, prema odredbi članka 23. stavka 4. Zakona o Državnom uredu za reviziju, Ured je obavezan izvještavati nadležno državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku, za što su spomenutim Zakonom propisane i sankcije. Tako su Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavljene obavijesti za 15 subjekata revizije koji nisu u zakonom propisanom roku (60 dana od zaprimanja konačnog izvješća o obavljenoj reviziji) Uredu dostavili plan provedbe naloga i preporuka te za 80 subjekata koji nisu proveli naloge i preporuke dane u prijašnjim revizijama u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka, a što je utvrđeno u revizijama obavljenim u 2022. Također, Ured je, u skladu s odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumima, dostavio Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske obavijesti o utvrđenim povredama ovoga Zakona te cjelokupnu dokumentaciju i sve ostale podatke i činjenice kojima Ured raspolaže za 46 političkih stranaka i tri nezavisna zastupnika, za koje su obavljenom revizijom u 2022. utvrđene nepravilnosti u poslovanju u 2021.¹⁵

U 2023. suradnja s drugim tijelima državne vlasti obuhvaćala je dostavu dokumenata i izvješća, odgovore na upite, zamolbe i podneske, davanje pojašnjenja, podataka i drugih informacija kojima Ured raspolaže te sudjelovanje na sastancima u vezi s predmetima revizije. U ovom izvještajnom razdoblju Ured je surađivao s Državnim odvjetništvom Republike Hrvatske, kojem su dostavljena sva izvješća o obavljenim financijskim revizijama, revizijama učinkovitosti i revizijama usklađenosti. Također, surađivao je s Ministarstvom unutarnjih poslova, Ministarstvom financija i sudovima. Navedenim tijelima dostavljena su na zahtjev izvješća, dokumentacija, dodatna pojašnjenja i informacije za 53 subjekata revizije, od čega državnim odvjetništvima za 39 subjekata, Ministarstvu unutarnjih poslova za šest subjekata, sudovima za četiri subjekta, fizičkim i pravnim osobama za jednog subjekta te drugim državnim tijelima za tri subjekta. Nadalje, prema odredbi članka 23. stavka 4. Zakona o Državnom uredu za reviziju, Ured obavještava nadležno državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku, za što su spomenutim Zakonom propisane sankcije. U skladu s navedenim, Ured je Državnom odvjetništvu Republike

¹⁵ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2022. (Zagreb: Državni ured za reviziju, ožujak 2023.), str. 27.

Hrvatske dostavio obavijesti za šest subjekata revizije koji nisu u zakonom propisanom roku (60 dana od zaprimanja konačnog izvješća o obavljenoj reviziji) Uredu dostavili plan provedbe naloga i preporuka te za 319 subjekata revizije koji nisu proveli naloge i preporuke u rokovima navedenim u planu provedbe naloga i preporuka, utvrđenim u prijašnjim revizijama. Osim toga, u skladu s odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumima, Ured je Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske dostavio obavijesti o utvrđenim povredama ovoga Zakona s cjelokupnom dokumentacijom za 36 političkih stranaka i tri nezavisna zastupnika, za koje su obavljenom revizijom u 2023. utvrđene nepravilnosti u poslovanju u 2022.¹⁶

Zaključno, može se konstatirati da vrhovne revizijske institucije imaju ključnu ulogu u osiguravanju transparentnosti i odgovornosti javnog sektora, kroz suradnju s drugim državnim tijelima. Međunarodni dokumenti, poput Limske i Meksičke deklaracije, naglašavaju potrebu za neovisnošću vrhovnih revizijskih institucija i njihovom suradnjom s državnim institucijama. U Hrvatskoj, Državni ured za reviziju od svog osnutka provodi revizije javnog sektora, a provodio je i kompleksne revizijske procese pretvorbe i privatizacije. Kroz svoju povijest, Ured je uspostavio značajnu suradnju s državnim tijelima, posebno s Državnim odvjetništvom, kako bi osigurao zakonitost i time smanjio moguće koruptivne aktivnosti. Ta suradnja omogućuje učinkovitu razmjenu informacija i dokumentacije, što je ključno za kvalitetne revizije i odgovorno upravljanje javnim sredstvima. Zakonski okvir, osobito po pitanju normativnog uređenja plana, provedbe i provjere revizijskih naloga i preporuka, dodatno je ojačan kako bi se osigurao kontinuirani napredak u transparentnosti i odgovornosti u javnoj upravi.



¹⁶ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2023. (Zagreb: Državni ured za reviziju, ožujak 2024.), str. 172.



SURADNJA S AKADEMSKOM ZAJEDNICOM

prof. dr. sc. **Ivana Mamić Sačer**
redovita profesorica u trajnom zvanju
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Vrhovne revizijske institucije surađuju s brojnim dionicima iz javnog, privatnog i civilnog sektora. Najčešće se radi o subjektima revizije s jedne strane i parlamentu s druge. Ipak, upravo zbog značaja koje ove institucije imaju za širu stručnu i drugu javnost, broj zainteresiranih dionika je puno veći. Akademska zajednica jedna je od mnogih koja može učiti od vrhovnih revizijskih institucija, ali i pridonijeti kvaliteti njihova rada. Kao što svaki od dionika ima određena očekivanja od vrhovnih revizijskih institucija, isto tako akademska zajednica ima određena očekivanja. Nerijetko je riječ o revizijskim izvješćima ili primjerice pisanim revizijskim priručnicima koji mogu biti dobra podloga za prikaz najbolje prakse studentima (tablica u nastavku). Međutim, kako se radi o partnerskom odnosu, ovdje nije prisutna jednosmjerna komunikacija, već dvosmjerna suradnja.

■ **Očekivanja i načini komunikacije vrhovnih revizijskih institucija prema različitim dionicima** ■

Dionici	Očekivanja dionika	Ključni mehanizmi komunikacije
Subjekti revizije	Dodana vrijednost revizije u pogledu osnaživanja učinkovitosti subjekta revizije	Revizijska izvješća Pisma menadžmentu
Parlament	Učinkoviti nadzor nad izvršnom vlasti	Revizijska izvješća Sastanci informiranja
Javnost	Pružanje uvjerenja o poslovanju izvršne vlasti	Internetske stranice Izvešća za medije Izravna komunikacija
Druge vrhovne revizijske institucije	Dijeljenje znanja	Pomoć u obuci Vanjske neovisne procjene Zajedničke revizije
Donatori	Uvjerenje o korištenju doniranih sredstava	Revizijska izvješća
Međunarodne organizacije	Ispunjavanje obveza u pogledu organizacijskog razvoja	Međunarodne i regionalne radionice, seminari i sastanci odbora
Mediji	Izvor pouzdanih informacija	Priopćenja za medije Objave i intervjui
Profesionalne i akademske institucije	Održavanje određenih standarda za osposobljavanje i kontinuirani razvoj osoblja	Revizijska izvješća Ugovori i drugi sporazumi
Revizorska društva	Učinkovito planiranje dodijeljene revizije i pružanje smjernica za sve revizije javnog sektora	Intervencije u području osposobljavanja Ugovori

Izvor: Prilagođeno prema PASAI (b.d.) Quality Assurance Guidelines. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/57885b48579fb3664e74580f/1468554060455/Quality+Assurance.pdf>, str. 66. Pristupljeno 27. lipnja 2024.

SVJETSKA PRAKSA SURADNJE S AKADEMSKOM ZAJEDNICOM

Vrhovne revizijske institucije njeguju praksu dobre suradnje s akademskom zajednicom. Ova dvosmjerna veza potiče unaprjeđenje rada s obje strane. Sveučilišta i fakulteti dobivaju spoznaje o državnoj reviziji, provedenim revizijama, metodologiji i načelima rada vrhovnih revizijskih institucija. Istodobno, vrhovne revizijske institucije dobivaju mogućnost uvida u znanstvene spoznaje koje su rezultat višegodišnjih istraživanja u domaćoj, ali i svjetskoj akademskoj zajednici. Ova vrlo vrijedna suradnja u praksi poprima različite oblike.

Prema *INTOSAI – P 12 – Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životima građana*, vrhovne revizijske institucije važan su čimbenik pokretanja promjena na različitim razinama. Ove institucije ulijevaju povjerenje u društvu ističući podizanje svijesti o poželjnim vrijednostima i očekivanoj razini odgovornosti u javnom sektoru. Prema *INTOSAI – P 12* od ovih se institucija očekuje da „*promoviraju svoju ulogu u rješavanju globalnih pitanja u području revizije, računovodstva i odgovornosti javnog sektora*”.¹ Dodatno, ističe se da vrhovne revizijske institucije trebaju promovirati učenje i razmjenu znanja, što je, među ostalim, moguće ostvariti i putem suradnje s akademskim institucijama. Dijeleći svoja znanja i iskustva sa studentima, ove institucije pridonose podizanju svijesti o državnoj reviziji i promociji struke među studentima – budućim državnim revizorima, ali i onima koji će u budućnosti biti zaposleni u javnom sektoru te tako postati zaposlenici subjekata revizije. Nadalje, suradnja s akademskim institucijama može imati i obrnuti učinak. Kako prema *INTOSAI – P 12* vrhovna revizijska institucija treba voditi računa o stalnom profesionalnom razvoju svojih zaposlenika omogućujući im primjerenu obuku, djelatnici akademskih institucija mogu svoja znanja i ekspertize podijeliti s državnim revizorima. Naime, *INTOSAI – P 12* navodi sljedeće:

- „*Vrhovne revizijske institucije trebaju poticati razmjenu znanja i izgradnju kapaciteta usmjerenu ka postizanju rezultata rada.*
- *Vrhovne revizijske institucije trebaju surađivati unutar šireg spektra revizorske profesije u cilju unaprjeđenja same profesije.*
- *Vrhovne revizijske institucije trebaju nastojati sudjelovati u INTOSAI aktivnostima i graditi mrežu s ostalim vrhovnim revizijskim institucijama i drugim relevantnim institucijama kako bi bile u toku s aktualnim pitanjima i promovirale razmjenu znanja koje će pomoći drugim vrhovnim revizijskim institucijama.”²*

¹ INTOSAI (2019) *INTOSAI – P 12 – Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životima građana*.

² Isto

Prema INTOSAI – P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti „vrhovne revizijske institucije koriste vanjske i neovisne savjete kako bi osnažile kvalitetu i vjerodostojnost svoga rada.” U tom kontekstu, akademske institucije mogu pridonijeti u različitim segmentima. Primjerice, vrhovne revizijske institucije mogu koristiti akademske institucije kao savjetnike pri postavljanju strateških ciljeva vrhovne revizijske institucije, izradi metodologije, pri dobivanju inputa za provedbu revizija učinkovitosti u različitim područjima, dobivanju informacija o novim trendovima i dobroj praksi i sličnom. Navedeno potvrđuju i smjernice GUID 3910 Glavna načela revizije učinkovitosti prema kojima „u svim fazama revizije znanstvenici mogu služiti kao prikladni partneri za raspravu, sučitatelji, a ponekad i savjetnici. Osim toga, znanstvenici su često **prikladni potencijalni zaposlenici za provedbu revizije učinkovitosti samih vrhovnih revizijskih institucija.**”

Proces izrade strateškog ili godišnjeg plana ozbiljan je posao koji zahtijeva sveobuhvatan pregled stanja u javnom sektoru. Kako ove institucije posluju u uvjetima ograničenih finansijskih i kadrovskih resursa te izuzetno velikog broja potencijalnih subjekata revizije, proces planiranja od iznimne je važnosti. **Pri izradi plana**, mnoge vrhovne revizijske institucije osim zaposlenika, anketiranja potencijalnih subjekata revizije koriste i druge izvore informacija. U tom kontekstu, neke institucije osnivaju radnu skupinu ili odbor za planiranje. Kako bi ojačale svoj plan odnosno potvrdile njegovu aktualnost, pozivaju se predstavnici akademske zajednice da daju svoj doprinos.³ Na sličan način akademska zajednica može biti korisna u **davanju prijedloga poboljšanja revizijske metodologije**. U.S. GAO (vrhovna revizijska institucija Sjedinjenih Američkih Država) ističe da dio njihovih savjetodavnih skupina čine akademski krugovi kako bi raspravljali o širokom spektru tema.⁴ Uz to, primjer sličnog iskustva ima vrhovna revizijska institucija Crne Gore, koja putem **okruglih stolova** provodi diskusije o planiranju svojih aktivnosti s predstavnicima civilnog sektora, akademske zajednice i profesionalnih udruženja.⁵

U provedbi pojedinih vrsta revizije akademska zajednica također može dati svoj doprinos. Naime, poznato je da revizije učinkovitosti, osim područja ekonomije, obuhvaćaju brojna druga područja poput zdravstva, prometa, građevinarstva, obrazovanja i slična područja. Kako se revizijska pitanja odnose na postizanje učinkovitosti u takvim specifičnim područjima, kriteriji ispitivanja se međusobno značajno razlikuju. Upravo kod revizija učinkovitosti kriteriji koji su fokusirani na ono što je očekivano temelje se, među ostalim, na **znanstvenim**

3 Capacity building committee (2018) Strengthening Supreme Audit Institutions, A guide for improving performance, str. 39.

4 U.S. GAO (2024) Performance and Accountability Report – fiscal year 2023. www.gao.gov Pristupljeno 27. lipnja 2024.

5 U-INTOSAI (2023) SAI Montenegro held a round table with representatives of civil society and academia on the SAI's activities planning. <https://u-intosai.org/news/sai-montenegro-held-a-round-table-with-representatives-of-civil-society-and-academia-on-the-sais-activities-planning/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.

spoznajama i analizama akademske zajednice. Tako se revizijske metode temelje na analizi literature, izvješća znanstvenika o dobroj praksi u određenom području te nadalje preporuke revizora imaju svoje uporište na znanstveno utemeljenim spoznajama.⁶

Dodatno, kada to specifična tema revizije zahtijeva, u određenim slučajevima revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije će razviti ili uspostaviti educirane timove koji bi mogli provesti takve specifične revizije. Neke će institucije upravo **u akademskoj zajednici** u tom pogledu pronaći **svoje savjetnike ili članove revizijskog tima.** Prema smjernicama *GUID 3910 Glavna načela revizije učinkovitosti* „*vrhovne revizijske institucije s vremenom mogu zaposliti ljude s određenim iskustvom u analitičkom radu i/ili s istraživačkim iskustvom. U konačnici, funkcija revizije učinkovitosti mogla bi se sastojati od ljudi s akademskom pozadinom iz različitih disciplina.*”⁷

U fazi izvješćivanja, predstavnici akademske zajednice mogu biti korisni sučinitelji nacрта izvješća i savjetnici njihova unaprjeđenja. Kada je riječ o reviziji učinkovitosti, prema smjernicama *GUID 3920 Proces revizije učinkovitosti* „*u cilju postizanja veće kvalitete procesa izvješćivanja, uz objavljeno izvješće revizori mogu razmisliti o izradi dodatnih proizvoda za širenje zaključaka iz objavljenog glavnog izvješća... Ostala izvješća konzultanata ili akademika o istoj temi mogu se u cijelosti objaviti na internetskim stranicama institucije kako bi se bolje podupro sažetak iz glavnog izvješća. Međutim, primjereno je da se to dogodi samo ako se smatra da ti izvještaji daju znatnu dodatnu vrijednost i nisu u suprotnosti s nalazima i zaključcima iz izvješća o reviziji.*”⁸

Ne samo da svojim radom unaprjeđuju kvalitetu poslovanja subjekata javnog sektora nego vrhovne revizijske institucije mogu biti primjer ostalima. Kako bi osigurale kvalitetu svoga rada, uspostavljaju različite mehanizme u okviru sustava osiguranja kvalitete rada. Jedan od mogućih načina podizanja kvalitete rada vrhovne revizijske institucije su neovisne vanjske procjene. Prema *GUID 1900 Neovisne vanjske procjene* „*kako bi postigla svoje strateške ciljeve i njegovala dobre radne odnose, vrhovna revizijska institucija treba angažirati i komunicirati sa svojim dionicima. Navedeno uobičajeno uključuje parlament, vladu i subjekte javnog sektora, pravosuđe, medije, građane, posebne interesne skupine, organizacije donatora, akademsku zajednicu, organizacije javne politike, stručna tijela i tijela za utvrđivanje standarda te zaposlenike vrhovnih revizijskih institucija.*”⁹ Prema ovim smjernicama, neovisne vanjske procjene su eksterni i neovisni pregledi jednog ili više elemenata organizacije i/ili poslovanja vrhovne revizijske institucije koje obavlja tim profesionalnih stručnjaka iz jedne ili više drugih vrhovnih revizijskih institucija. U tom procesu moguće je uključiti stručnjake iz institucija

⁶ ISSAI 3000 – Performance audit standard

⁷ INTOSAI (2019) GUID 3910 – Glavna načela revizije učinkovitosti

⁸ INTOSAI (2019) GUID 3920 – Proces revizije učinkovitosti

⁹ INTOSAI (2019) GUID 1900 – Smjernice za provedbu neovisne vanjske procjene

izvan vrhovnih revizijskih institucija. U praksi su to najčešće privatna revizijska društva, konzalting poduzeća, akademski stručnjaci i regulatorna tijela.¹⁰ Štoviše, prema smjernicama GUID 3910 preporučuje se da se kao predstavnici akademske zajednice u ovakve timove uključe stariji znanstvenici sa sveučilišta. Neovisnim vanjskim procjenama vrhovne revizijske institucije dobivaju potvrdu za dobro ustrojeno poslovanje i obavljen rad, ali i povratnu informaciju o područjima mogućeg unaprjeđenja.

Jedno od područja moguće suradnje akademske zajednice i državnih revizora su svakako procesi **edukacije i certificiranja državnih revizora**. Kontinuirani profesionalni razvoj revizora sastavni je dio osiguranja kvalitete revizije. Vrhovne revizijske institucije nerijetko koriste usluge akademske zajednice u organizaciji edukacija, kao i održavanju ispita za certificiranje ovlaštenih državnih revizora. Primjer takve suradnje je vrhovna revizijska institucija Latvije, koja surađuje s akademskom zajednicom u postupku certificiranja revizora javnog sektora.¹¹

Javna predstavljanja vrhovnih revizijskih institucija provode se u cilju širenja svijesti o ulozi državne revizije i odgovornosti predstavnika subjekata revizije. Jedan primjer takvog predstavljanja je nizozemska institucija koja kroz festival revizije zainteresiranim stranama pruža informacije o učinkovitosti potrošnje javnog proračuna. U okviru ovoga festivala predstavljena je **razmjena znanja državnih revizora, znanstvenika** i drugih zainteresiranih strana.¹² Dodatno, nizozemska vrhovna revizijska institucija svake godine dodjeljuje **novčanu nagradu studentima za najbolju disertaciju na temu revizije**.¹³ Kao osviještene i društveno odgovorne institucije, vrhovne revizijske institucije ponekad nude i stipendije kao što je to, primjerice, slučaj državnih revizora Singapura.¹⁴ Slično, neke institucije, poput Velike Britanije, nude mogućnost **mentoriranja i obavljanja studentske prakse**.¹⁵ Stoga ne čudi da se brojni studentski radovi temelje upravo na analizi prakse državne revizije.

Suradnja na najvišoj razini pojavljuje se u obliku **sudjelovanja predstavnika akademske zajednice u upravljačkim strukturama vrhovnih revizijskih institucija**. Poznate su različite vrste organizacijskog ustroja ovih institucija, a među ostalim, organizacija vrhovnih revizijskih institucija kod kojih upravljačko tijelo ima kolegijalni odbor. Ponekad, dio tog odbora čine članovi akademske zajednice.

¹⁰ PASAI (b.d.) Pacific Auditors Working Together. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6d-b6aa607cbb909ab2/t/57885b48579fb3664e7458of/1468554060455/Quality+Assurance.pdf>, str. 13. Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹¹ ECA (2019) Public Audit in the European Union. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/Book_Public_Audit_in_the_EU/Book-Public_Audit_in_the_EU_EN.pdf, str. 141. Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹² U-INTOSAI (2023) SAI Netherlands collaborates with academic community. <https://u-intosai.org/news/sai-netherlands-collaborates-with-academic-community/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹³ Isto

¹⁴ Singapore AGO (b.d.) Scholarships. <https://www.ago.gov.sg/careers/scholarships/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹⁵ UK NAO (b.d.) Working for us. <https://www.nao.org.uk/about-us/jobs/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.

Primjer takvog sudjelovanja je kolegijalno tijelo vrhovne revizijske institucije Poljske, koje se sastoji od predsjednika, svih potpredsjednika, glavnog direktora i dodatnih 14 članova, među ostalim, sedam predstavnika akademske zajednice iz područja prava ili ekonomije, koji su neovisni o vrhovnoj revizijskoj instituciji.¹⁶ Slično tome, određene vrhovne revizijske institucije prepoznaju vrijednost suradnje s akademskom zajednicom tako da se formira savjetodavno tijelo koje, među ostalim, čine predstavnici sveučilišta. Primjer takvog tijela je Znanstveno vijeće koje čine predstavnici nekoliko švedskih sveučilišta.¹⁷ Slično, članovi akademske zajednice nerijetko su uključeni u **rad INTOSAI regionalnih udruženja** poput PASAI-ja¹⁸ ili INTOSAI radnih skupina kao što je WGEA Radna skupina za reviziju okoliša.¹⁹

Naposljetku, potrebno je spomenuti gostujuća predavanja državnih revizora na fakultetima, pisanje zajedničkih znanstvenih i stručnih radova, objave knjiga, sudjelovanje na znanstvenim i stručnim konferencijama, objavu diplomskih, seminarskih, završnih, specijalističkih poslijediplomskih, doktorskih radova na temu državne revizije te brojne druge oblike razmjena stručnih znanja i savjeta.

PRAKSA SURADNJE AKADEMSKE ZAJEDNICE I DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU – PRIMJER EKONOMSKOG FAKULTETA ZAGREB

Ekonomski fakultet Zagreb sastavnica je Sveučilišta u Zagrebu i nositelj „Trostruke krune” međunarodnih akreditacija sa 103-godišnjim iskustvom u poučavanju studenata. U stoljetnom razdoblju održana su brojna predavanja, vježbe i seminari, a više od 80 000 diplomiranih studenata radi u gotovo svim značajnijim institucijama u zemlji, ali i inozemstvu. Osim nastavnog osoblja, u izvođenju nastave sudjeluju i brojni gosti predavači koji svojim iskustvom studentima daju praktičnu perspektivu nastavne materije.

¹⁶ NIK (b.d.) The Council of NIK. <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/the-council-of-nik/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹⁷ EUROSAI (2014) EUROSAI Inovations, volume II, Sharing good practices among Supreme Audit Institutions. https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Eurosai-Innovations-II_en.pdf Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹⁸ PASAI (2023) Annual Report 2022-23 for the year ended 30 June 2023. New Zealand. www.pasai.org Pristupljeno 27. lipnja 2024.

¹⁹ Detaljnije o tome www.wgea.org.

Od samih početaka rada ove institucije studenti su imali priliku slušati o reviziji općenito, pa i samoj državnoj reviziji. Kao zaseban predmet kolegij Državna revizija uvodi se na sveučilišnom studiju u okviru promjena nastavnog plana i programa „prve bolonje” 2008. U okviru ovoga kolegija izučava se pojam i vrste državne revizije, profesionalni standardi i etička načela državne revizije. Slušajući i polazeći ovaj kolegij studenti imaju priliku upoznati se s državnom revizijom iz perspektive revizora, ali i potencijalnih ispitanika subjekta revizije. Dodatno, na razini specijalističkih sveučilišnih studija, dva su studijska programa u okviru kojih se izučava Revizija javnog sektora: Financijsko izvještavanje, revizija i analiza te Upravljačko računovodstvo i interna revizija. Dodatno, o području državne revizije moguće je istraživati u okviru različitih doktorskih studija koji se nude na ovome Fakultetu.

Od samih početaka izvođenja kolegija Državna revizija ostvarena je izvrsna suradnja Ekonomskog fakulteta Zagreb i Državnog ureda za reviziju. Uz posebno odobrenje glavnoga državnog revizora mr. Ivana Klešića, u nastavi se koriste javno objavljena revizijska izvješća Državnog ureda za reviziju koje studenti imaju priliku analizirati i učiti iz praktičnih primjera.

U proteklih petnaestak godina održana su gostujuća predavanja glavnoga državnog revizora mr. Ivana Klešića, zamjenice glavnoga državnog revizora dr. sc. Nediljke Rogošić te pomoćnika glavnoga državnog revizora mr. sc. Lidije Pernar, Nade Svete, univ. spec. oec., mr. sc. Bože Vuletić-Antića i dr. sc. Verice Akrap. Studenti su imali priliku čuti različite aktualne teme iz područja državne revizije. Tako se u okviru gostujućih predavanja na Sveučilišnom integriranom prijediplomskom i diplomskom studiju za studente usmjerenja Računovodstvo i revizija moglo čuti o radu i ulozi Državnog ureda za reviziju, ulozi vrhovnih revizijskih institucija u povećanju učinkovitosti upravljanja javnim novcem i pokretanju promjena u životu građana, međunarodnom kontekstu Državnog ureda za reviziju i revizijskih izvješća na primjeru revidiranja ciljeva održivog razvoja, reviziji učinkovitosti s osvrtom na reviziju upravljanja nekretninama u vlasništvu lokalnih jedinica, reviziji javne nabave, reviziji javno-privatnog partnerstva i sličnom.

Kao rezultat navedenih aktivnosti studenti se nerijetko odlučuju pisati diplomске, seminarske, specijalističke, pa i doktorske radove iz područja državne revizije pridonoseći literaturi ove struke.

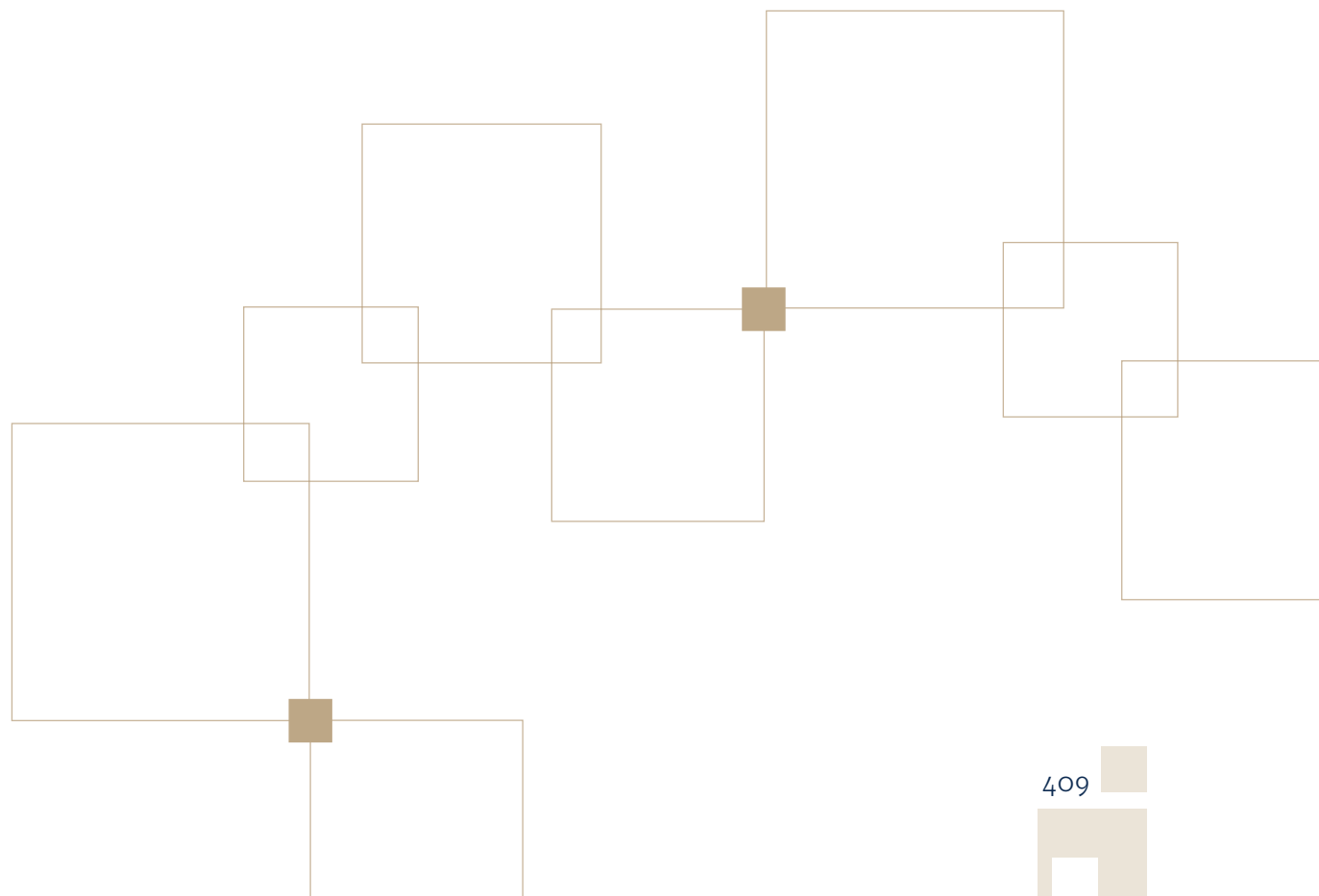
Uz redovitu nastavu, državni revizori bili su uključeni i u druge aktivnosti koje se održavaju na Ekonomskom fakultetu Zagreb. Tako su 2023. u okviru *Blended Intensive Programmea* „Global perspective of business operations – International financial reporting in global environment” studentima iz Njemačke, Portugala i Hrvatske održali gostujuće predavanje. Kako bi i studenti izvan Hrvatske mogli učiti iz primjera hrvatske vrhovne revizijske institucije, u okviru ovoga programa državne revizorice Ivana Križanić Delišimunović i Željka Doležal Božić iz Državnog ureda za reviziju izložile su temu „Audit of financial statements – analytical procedure perspectives”.

Kako je suradnja između Ekonomskog fakulteta Zagreb i Državnog ureda za reviziju zaista partnerska, dokazuju i dugogodišnji napori koji su rezultirali izdavanjem knjige koja je ujedno i obvezna literatura na kolegiju Državna revizija te je dostupna u tiskanom i e-izdanju.

Nadalje, Državni ured za reviziju prepoznat je kao vrijedan izvor informacija i za druge nastavne i istraživačke aktivnosti te nerijetko daje sugestije pri uvođenju novih studijskih programa i izmjene postojećih programa na području računovodstva i revizije. Jednako tako, u svojstvu poslodavca sudionik je istraživanja na temelju kojih je oblikovan standard zanimanja Rukovoditelj/rukovoditeljica računovodstva, koji je objavljen u registru Hrvatskog kvalifikacijskog okvira. Predstavnici Državnog ureda za reviziju prisustvovali su i raznim diskusijskim radionicama na temu izgradnje računovodstvene terminologije.

Kao aktivni članovi revizijske struke državni revizori nerijetko su pozivani na sudjelovanje u panelima te su držali izlaganja u okviru strukovnih konferencija i savjetovanja. Kao primjer uspješne suradnje može se istaknuti dugogodišnje iskustvo u pripremi i izlaganju radova na području državne revizije na Savjetovanju interna revizija i kontrola.

Naposljetku, profesori Ekonomskog fakulteta Zagreb njeguju dugogodišnju suradnju s Državnim uredom za reviziju kao članovi Stručnog vijeća Ureda te sudjeluju u procesu certificiranja ovlaštenih državnih revizora. Vjeruje se da su brojne diskusije između predstavnika Fakulteta i Državnog ureda za reviziju o različitim značajnim područjima državne revizije poput neovisnosti državnih revizora, metodologije rada, planiranja revizije i drugih unaprijedile i sam rad državnih revizora u Republici Hrvatskoj.





■ Gostujuće predavanje glavnoga državnog revizora mr. Ivana Klešića i zamjenice glavnoga državnog revizora dr. sc. Nediljke Rogošić studentima usmjerenja Računovodstvo i revizija ■



DEG Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet

REPUBLIKA HRVATSKA
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU



*Uloga vrhovnih revizijskih institucija u povećanju
efikasnosti upravljanja javnim financijama i
pokretanju promjena u životu građana*

Dr. sc. Nediljka Rogošić



■ Gostujuća predavanja pomoćnika glavnoga državnog revizora ■



■ Gostujuća predavanja pomoćnika glavnoga državnog revizora ■



■ Gostujuće predavanje glavnoga državnog revizora mr. Ivana Klešića i mr. sc. Dražena Brozinića na doktorskom studiju Ekonomija i globalna sigurnost ■



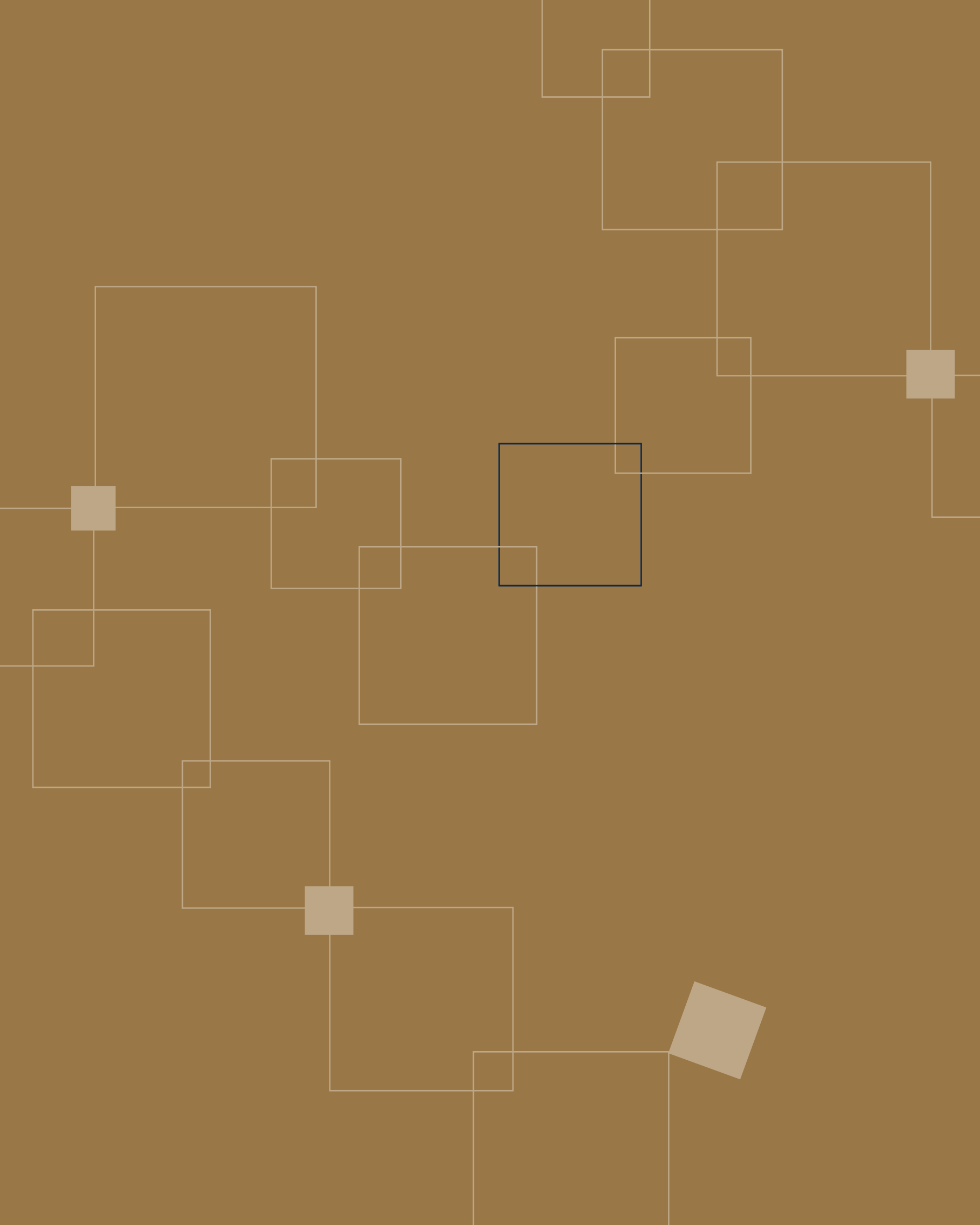
■ Gostujuće predavanje na *Blended Intensive Programmeu* „Global perspective of business operations – International financial reporting in global environment” ■



■ Promocija knjige *Državna revizija – pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru* ■

LITERATURA


1. Capacity building committee (2018) Strengthening Supreme Audit Institutions, A guide for improving performance, str. 39
2. ECA (2019) Public Audit in the European Union. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/Book_Public_Audit_in_the_EU/Book-Public_Audit_in_the_EU_EN.pdf, str. 141. Pristupljeno 27. lipnja 2024.
3. EUROSAI (2014) EUROSAI Innovations, volume II, Sharing good practices among Supreme Audit Institutions. https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Eurosai-Innovations-II_en.pdf Pristupljeno 27. lipnja 2024.
4. INTOSAI (2019) GUID 1900 – Smjernice za provedbu neovisne vanjske procjene.
5. INTOSAI (2019) GUID 3910 – Glavna načela revizije učinkovitosti
6. INTOSAI (2019) GUID 3920 – Proces revizije učinkovitosti
7. INTOSAI (2019) INTOSAI – P 12 – Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životima građana
8. ISSAI 3000 – Performance audit standard
9. NIK (b.d.) The Council of NIK. <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/the-council-of-nik/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.
10. PASAI (2023) Annual Report 2022-23 for the year ended 30 June 2023. New Zealand. www.pasai.org Pristupljeno 27. lipnja 2024.
11. PASAI (b.d.) Pacific Auditors Working Together. <https://static1.square-space.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/57885b48579fb3664-e74580f/1468554060455/Quality+Assurance.pdf>, str. 13. Pristupljeno 27. lipnja 2024.
12. Singapore AGO (b.d.) Scholarships. <https://www.ago.gov.sg/careers/scholarships/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.
13. U-INTOSAI (2023) SAI Montenegro held a round table with representatives of civil society and academia on the SAI's activities planning. <https://u-intosai.org/news/sai-montenegro-held-a-round-table-with-representatives-of-civil-society-and-academia-on-the-sais-activities-planning/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.
14. U-INTOSAI (2023) SAI Netherlands collaborates with academic community. <https://u-intosai.org/news/sai-netherlands-collaborates-with-academic-community/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.
15. UK NAO (b.d.) Working for us. <https://www.nao.org.uk/about-us/jobs/> Pristupljeno 27. lipnja 2024.
16. U.S. GAO (2024) Performance and Accountability Report – fiscal year 2023. www.gao.gov Pristupljeno 27. lipnja 2024.
17. www.wgea.org





SURADNJA S MEDIJIMA

Josipa Maraković, dipl. oec., univ. spec. rel. publ.
načelnica odjela



Transparentnost i javnost rada vrhovnih revizijskih institucija jedno je od osnovnih načela međunarodnih revizijskih standarda, a osigurava se, među ostalim, putem djelotvornih odnosa s javnošću.

Suradnja s medijima predstavlja važnu komponentu u odnosima s javnošću i komunikacijskim strategijama svake organizacije, pa tako i Državnog ureda za reviziju.

S aspekta Komunikacijske strategije Državnog ureda za reviziju 2023. – 2027. mediji su utvrđeni kao jedan od strateških dionika Ureda, uz subjekte revizije, Hrvatski sabor, pravosudna i druga tijela javne vlasti, druge pravne i fizičke osobe, međunarodne organizacije, akademsku zajednicu te zaposlenike Ureda.

U Uredu je odavno prepoznata važnost izgradnje i održavanja kvalitetnih odnosa s medijima jer učinkoviti odnosi s predstavnicima medija osiguravaju da informacije iz izvješća o obavljenim revizijama i obavljenim provjerama provedbe naloga i preporuka te druge važne informacije o radu Ureda budu prenesene javnosti objektivno, točno i pravodobno.

Osim što je komunikacija s predstavnicima medija važan aspekt odnosa s javnošću Ureda, ona je propisana odredbama Zakona o medijima (Narodne novine 59/04, 84/11, 81/13 i 114/22) i Zakona o pravu na pristup informacijama (Narodne novine 25/13, 85/15 i 69/22).

U skladu s odredbama Zakona o medijima, u cilju objave informacija putem medija, Ured je dužan davati potpune, točne i pravodobne informacije o pitanjima iz svog djelokruga, dostupne svim novinarima pod jednakim uvjetima.

Nadalje, od stupanja na snagu Zakona o pravu na pristup informacijama porasla su očekivanja javnosti vezana za pristup javnim informacijama u čitavom javnom sektoru jer su sva tijela javne vlasti svoj rad dužna učiniti dostupnijim i transparentnijim. Cilj ovoga Zakona je omogućiti i osigurati svim fizičkim i pravnim osobama ostvarivanje Ustavom Republike Hrvatske zajamčenog prava na pristup informacijama, kao i na ponovnu uporabu informacija, putem otvorenosti i javnosti djelovanja tijela javne vlasti.

U cilju osiguravanja proaktivnosti, transparentnosti i javnosti rada na internetskim stranicama Ureda se kontinuirano objavljuju sva konačna izvješća o obavljenim revizijama i provjerama provedbe naloga i preporuka, izvješća o radu Ureda, propisi koji se odnose na područje rada Ureda, informacije o unutarnjem ustrojstvu, godišnji planovi, programi, strategije, upute, financijski izvještaji, financijski planovi i izvješća o izvršenju financijskih planova, informacije o postupcima javne nabave, natječajima za zapošljavanje i druge informacije za koje postoji obveza objavljivanja u skladu s odredbama zakona te ostale važne informacije.

Sve ove informacije omogućuju predstavnicima medija (i cjelokupnoj javnosti) ostvarivanje prava na pristup informacijama kojima Ured raspolaže. Međutim, uvijek postoji mogućnost da neke od objavljenih informacija nije jednostavno

interpretirati, a medijima mogu biti od interesa ili je predstavnicima medija ponekad praktičnije obratiti se Uredu, nego pretraživati internetske stranice u potrazi za određenim podacima.

Iz perspektive komunikacijske strategije, prethodno opisanih odredbi propisa te dugogodišnje suradnje Ureda i medija proizašla su osnovna pravila koja su se nametnula kao ključ uspješne suradnje.

Prvo pravilo je da su informacije koje Ured pruža medijima uvijek točne, jasne i konzistentne. Drugo, svi predstavnici medija u jednakom su položaju i odgovara im se u najkraćem mogućem roku, što je najčešće u istom danu.

Pravodobno odgovaranje na upite predstavnika medija i pružanje točnih i jasnih informacija od iznimne je važnosti jer se time na najmanju moguću mjeru svodi mogućnost širenja netočnih informacija ili (nenamjerno) pogrešno interpretiranih informacija iz izvješća o obavljenim revizijama ili obavljenim provjerama provedbe naloga i preporuka.

U Državnom uredu za reviziju suradnja s medijima podrazumijeva stalnu dostupnost zaposlenika zaduženog za odnose s medijima, odgovaranje na upite medija u najkraćem mogućem roku, davanje izjava, pisanje priopćenja te kontinuirano objavljivanje i pružanje svih relevantnih informacija.

Osim toga, unatrag desetak godina, u nekoliko navrata godišnje, u Uredu se organiziraju *briefinzi* za medije, putem kojih se izravno komunicira s predstavnicima medijima, u situacijama kada je javnosti potrebno prenijeti važne informacije. Tako se *briefinzi* već ustaljeno održavaju na dan dostave Saboru godišnjeg izvješća o radu Ureda, zatim dostave izvješća o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna, izvješća o obavljenim revizijama političkih stranaka i nezavisnih zastupnika te ostalih izvješća o obavljenim revizijama i provjerama provedbe naloga i preporuka, sve u skladu s aktivnostima planiranim godišnjim programom i planom rada Ureda.

■ Oblici suradnje s medijima ■





■ Davanje izjave predstavnicima medija, Biserka Čoh Mikulec, listopad 2019. ■



■ Briefing za medije, ožujak 2023. ■



■ Davanje izjave predstavnicima medija, Josipa Maraković, rujan 2024. ■

Dodatni aspekt suradnje s medijima odnosi se na svakodnevno praćenje medijskih objava o Uredu, ali i o subjektima revizije, što pomaže u razumijevanju javne percepcije o rezultatima rada Ureda i omogućuje brzu reakciju Ureda na eventualno negativno ili pogrešno izvještavanje u medijskom prostoru.

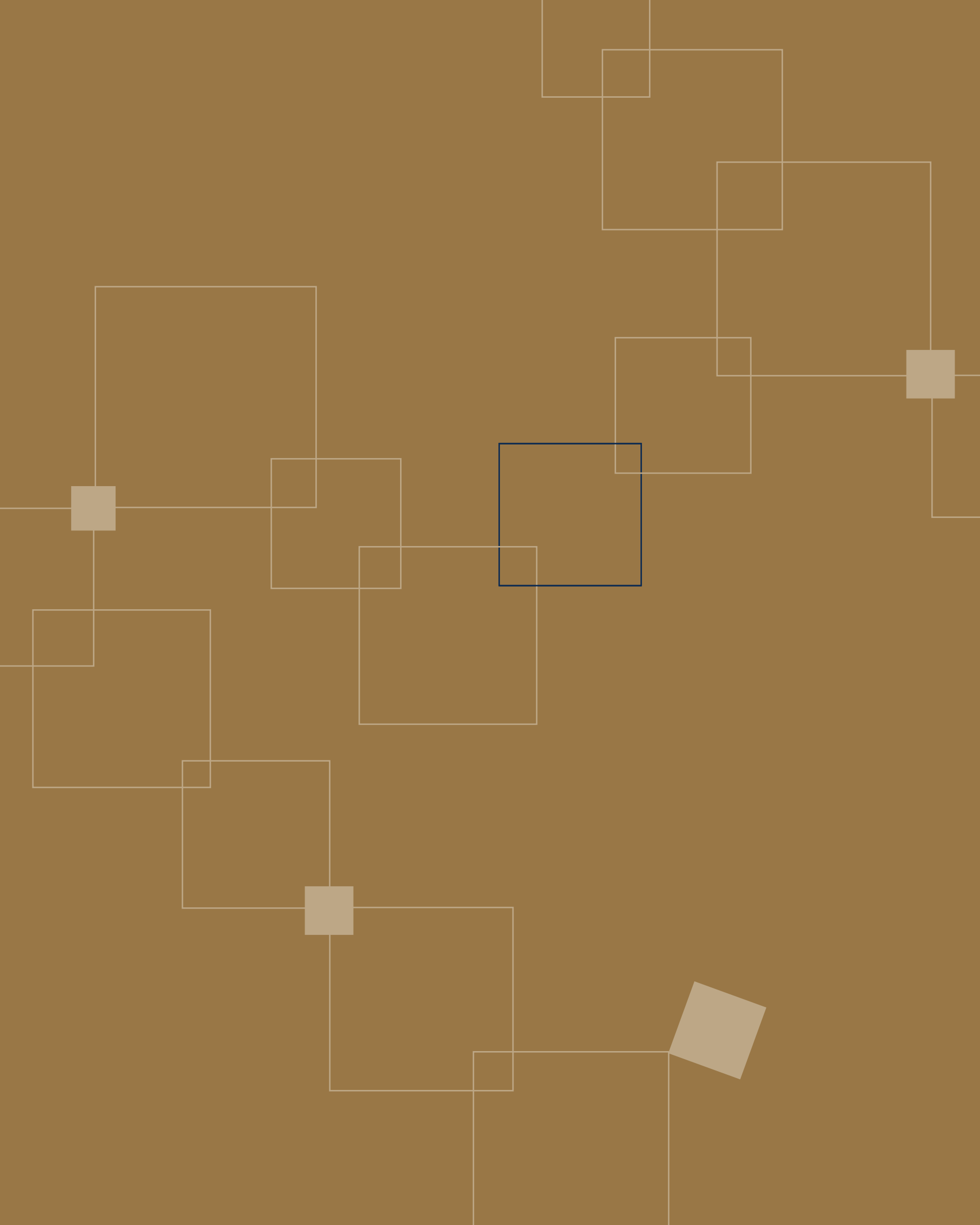
Prosječno se godišnje u medijima objavi 500 članaka o Uredu, od kojih je (prosječno) manje od 0,5 % negativno.

Onih malo negativnih objava svodi se uglavnom na pisanje predstavnika medija proizašlo iz nepoznavanja nadležnosti i rada Ureda ili metodologije obavljanja revizije. Primjerice, medijske objave znale su biti napisane u smislu da je revizorima u reviziji nekog subjekta „promaknula” pojedina nepravilnost u poslovanju, a takve tvrdnje proizlaze iz nepoznavanja metodologije obavljanja revizije jer se revizija obavlja metodom uzorka, odnosno, kako je već napisano u prethodnim poglavljima, revizije se obavljaju prema točno utvrđenoj metodologiji, koja proizlazi iz odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju i INTOSAI okvira Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, prema kojima je cilj revizije steći razumno uvjerenje jesu li financijski izvještaji kao cjelina sastavljeni bez značajno pogrešnog iskazivanja podataka zbog prijevare ili pogreške, provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima te sastaviti izvješće o obavljenoj reviziji.

Drugim riječima, zadaća revizora nije tražiti nepravilnosti, nego na temelju provjere dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija izraziti mišljenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom, jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima te ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito i mogu li se poboljšati¹.

Zaključno, može se reći da je suradnja Ureda i medija u trideset godina rada Ureda održana na vrlo visokoj razini. Mediji u najvećem broju poznaju rad Ureda i točno prenose javnosti informacije o rezultatima revizije, utvrđenim činjenicama, nepravilnostima i propustima te nalogima i preporukama koje su dane subjektima revizije kako bi im se pomoglo u otklanjanju slabosti ili rizika, pravilnijem poslovanju te, u cjelini, povećanju učinkovitosti upravljanja javnim sredstvima.

¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19





MEĐUNARODNA SURADNJA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

mr. sc. **Lidija Pernar**
pomoćnica glavnoga državnog revizora

RAZVOJ I KATEGORIJE MEĐUNARODNE SURADNJE

U današnje vrijeme teško je zamisliti funkcioniranje bilo koje institucije bez međunarodne dimenzije, pa tako ni Državni ured za reviziju nije iznimka. I Limbska deklaracija¹ kao temeljni dokument svih državnih revizija navodi međunarodnu razmjenu informacija i iskustava kao učinkovit način podrške vrhovnim revizijskim institucijama (VRI) da ispune svoje zadaće.



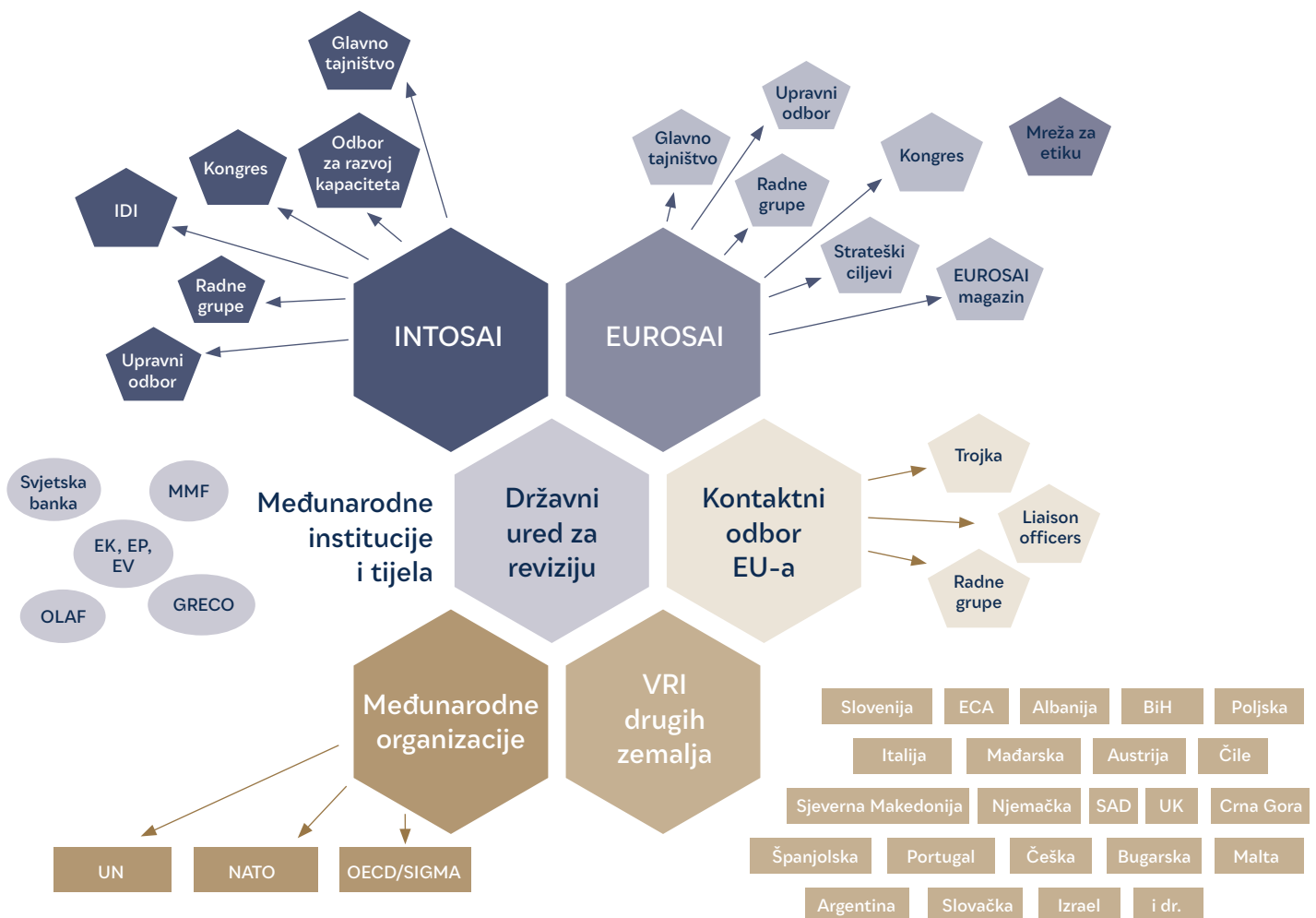
Posljednjih desetak godina ta se suradnja intenzivirala, posebice u kontekstu ključnih geopolitičkih inicijativa, poput procesa proširenja Europske unije i progresivne globalizacije ili nastojanja za jačanjem financijskog upravljanja. U takvim uvjetima suradnja s drugim VRI-jevima predstavlja jedinu razumnu opciju, ujedno proširujući horizonte njihovog djelovanja i otvarajući nove perspektive.

Ured je svoje radno, organizacijsko i profesionalno međunarodno povezivanje započeo već pri svom osnivanju. Od tada do danas je tu suradnju kontinuirano razvijao i uzdigao na najvišu profesionalnu razinu te se danas u međunarodnoj zajednici percipira kao visokoprofesionalan, uspješan i uzoran sudionik. U prvih dvadesetak godina međunarodna suradnja se temeljila na odnosima u okviru međunarodnih profesionalnih organizacija (INTOSAI, EUROSAI) i aktivnostima njihovih tijela, radnih skupina i inicijativa te kroz bilateralne odnose s VRI-jevima drugih zemalja.

¹ ISSAI, Principle 1, www.issai.org Pristupljeno 14. lipnja 2024.

Kontinuirano jačanje međunarodne suradnje danas predstavlja jedan od strateških razvojnih zahtjeva Ureda, a sve u cilju ostvarivanja zadaća strukovnih međunarodnih organizacija čiji je Ured član, praćenja modernih pravaca razvoja revizijske profesije u svijetu, doprinosa razvoju revizijske profesije u svijetu na temelju vlastitih znanja i iskustava te informiranja drugih o radu, rezultatima i profesionalnim dostignućima Ureda, obogaćivanja kontakata svojih zaposlenika i stalnog poboljšavanja kvalitete svog rada.

■ Shematski prikaz međunarodnih odnosa Ureda ■



Međunarodna suradnja Ureda može se najjednostavnije prikazati kroz četiri osnovne kategorije aktivnosti:

- aktivnosti povezane s članstvom u međunarodnim strukovnim udrugama
- aktivnosti povezane s Europskom unijom
- aktivnosti povezane s vrhovnim revizijskim institucijama drugih zemalja
- druge međunarodne aktivnosti.

AKTIVNOSTI POVEZANE S ČLANSTVOM U MEĐUNARODNIM STRUKOVNIM UDRUGAMA

Ured je od 1994. član Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions* – **INTOSAI**). Obveze koje proizlaze iz tog članstva zahtijevale su i još uvijek zahtijevaju kontinuirano zalaganje i uključivanje revizora u aktivnosti spomenute organizacije i njezinih radnih skupina te stalan doprinos razvijanju područja od posebnog interesa za državne revizije, usklađivanje metodologije rada i jačanje profesionalne suradnje. Od učlanjivanja do danas Ured je sudjelovao na svim INTOSAI-jevim kongresima² i aktivno se uključivao u njihov rad.

Ured je ujedno član jednog od četiriju glavnih odbora INTOSAI-ja – Odbora za razvoj kapaciteta (engl. *The Capacity Building Committee*).

Radi bolje koordinacije i lakšeg rješavanja regionalne problematike, unutar INTOSAI-ja je osnovano sedam regionalnih udruga. Za suradnju zemalja s europskog geografskog područja osnovana je Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (engl. *European Organisation of Supreme Audit Institutions* – **EUROSAI**). Ured je član EUROSAI-ja od 1996., od kada sudjeluje u aktivnostima njegovih radnih i projektnih skupina za pojedina specifična područja, kao i u radu EUROSAI kongresa³. Zaposlenici Ureda do danas su bili ili su i dalje aktivno uključeni u:

- **EUROSAI Radnu skupinu za reviziju zaštite okoliša (WGEA)** u kojoj članovi dijele obvezu korištenja utjecaja revizija javnog sektora kako bi ostavili pozitivno nasljeđe budućim generacijama poboljšanjem upravljanja prirodnim resursima i okolišem te zdravljem i prosperitetom ljudi u Europi
- **EUROSAI Radnu skupinu za IT (WGIT)**, čiji je cilj unaprijediti razmjenu stručnosti i iskustava između VRI-jeva te potaknuti provedbu zajedničkih aktivnosti u području informacijske tehnologije
- **EUROSAI Radnu skupinu za reviziju općina (TFMA)**, čija je misija stvoriti otvorenu platformu za razmjenu najbolje prakse i iskustva o reviziji općina

2 Ured je sudjelovao na sljedećim INTOSAI kongresima: 1995. Egipat, 1998. Urugvaj, 2001. Južna Koreja, 2004. Mađarska, 2007. Meksiko, 2010. Južna Afrika, 2013. Kina, 2016. Ujedinjeni Arapski Emirati, 2019. Ruska Federacija i 2022. Brazil.

3 Ured je sudjelovao na sljedećim EUROSAI kongresima: 1996. Prag, 1999. Pariz, 2002. Moskva, 2005. Bonn, 2008. Krakov, 2011. Lisabon, 2014. Hag, 2017. Istanbul i 2022. Prag – *online*.

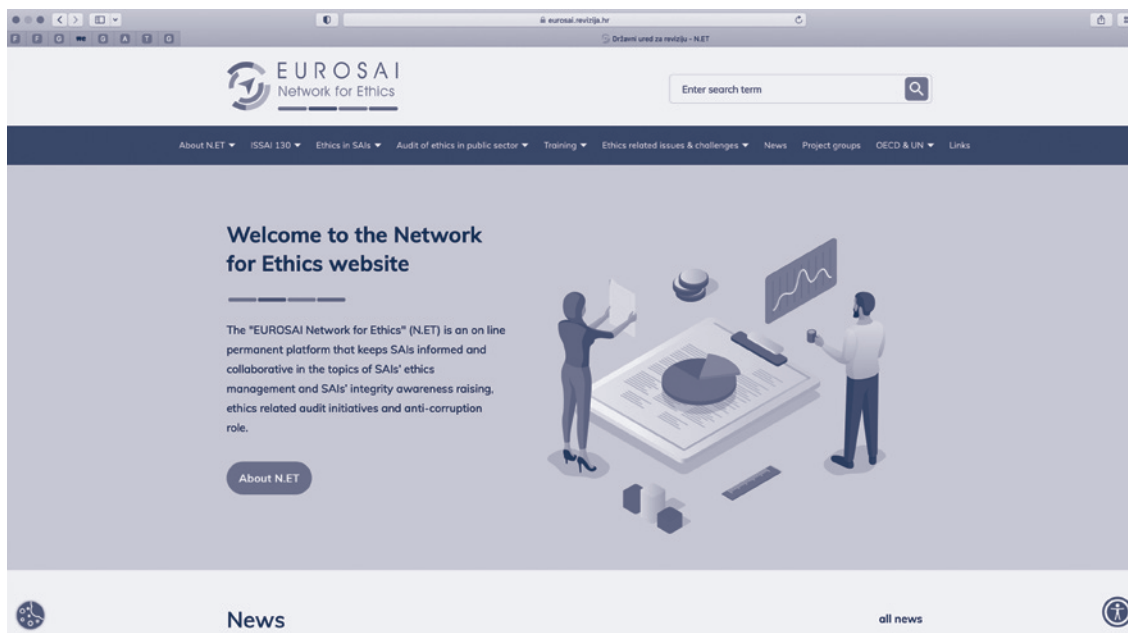
- **EUROSAI Radnu skupinu za reviziju i etiku (TFAE)**, koja je osnovana u cilju promicanja etičkog ponašanja i integriteta, kako u VRI-jevima tako i u javnim organizacijama. U okviru desetogodišnjeg članstva u ovoj skupini Ured je dao izuzetan doprinos EUROSAI zajednici promicanjem teoretskog i praktičnog proučavanja etičkih pitanja, inicijativama vezanim za etiku revizije i srodne discipline, surađujući u razmjeni tehnika i znanja, ulaganjem napora u postizanje boljeg razumijevanja problema i pitanja koja se odnose na reviziju javnih financija, a posebno u dijelu koji se odnosi na etičko upravljanje, podizanje svijesti o integritetu VRI-jeva i drugo. Isto tako je aktivno sudjelovao, a dijelom i koordinirao, pripremu i donošenje nekoliko EUROSAI-jevih priručnika u ovom području.



Nakon što je TFAE ispunio svoje zadaće, na kongresu održanom 2021. skupina je ukinuta, uz istodobno zadržavanje revizije i etike kao teme putem izgradnje trajne *online* platforme.

- **EUROSAI Mreža za etiku (N.ET)** osnovana je sa zadaćom da izgradi i upravlja platformom za informiranje VRI-jeva i suradnju u vezi s etikom, podizanjem svijesti o integritetu VRI-jeva, revizijom povezanom s etikom i drugo. Uloga osnivanja i upravljanja Mrežom povjerena je 2001. našem Uredu. Uz pomoć platforme nastavljena je razmjena znanja, informacija i aktivnosti povezanih s revizijom i etikom.

Nadalje, Ured je na EUROSAI kongresu 2014. izabran za **vanjskog revizora EUROSAI-ja** za razdoblje od 2014. do 2016. Na sljedećem kongresu funkcija mu je produljena na razdoblje od 2017. do 2020., a 2021. je izabran treći put, za razdoblje od 2021. do 2024.



AKTIVNOSTI POVEZANE S EUROPSKOM UNIJOM

U kontekstu priprema za integraciju u europsko okruženje, od državnih revizija se očekuje razvoj u učinkovitu instituciju sposobnu da u praksi zadovolji i najviše međunarodne kriterije. Isto se očekivalo i od Ureda te je on u tom smislu pravedobno razvijao strategiju za to područje, uključujući razvoj stručnih znanja za revidiranje europskih fondova, revidiranje administrativne prilagodbe europskim propisima i upravljanja europskim fondovima, uspostavljanje suradnje s Europskim revizorskim sudom i drugim zemljama kandidatima radi prikupljanja znanja s područja europskih integracija, održavanje kontakata i razvoj suradnje s Delegacijom Europske komisije u Republici Hrvatskoj, jačanje suradnje s VRI-jevima drugih zemalja članica Europske unije i drugo.

Ostvarivanje navedenih aktivnosti Ureda planiranih u smislu potpunog usklađivanja s međunarodnim revizijskim standardima i dobrom europskom praksom pratilo se kroz proces pregovora Republike Hrvatske za pristupanje Europskoj uniji, posebice u okviru poglavlja 32 – Financijska kontrola. Ured je, zajedno s Ministarstvom financija, bio nositelj, a zaposlenik Ureda voditelj Radne skupine za pregovore o poglavlju 32. Pregovori o ovom poglavlju započeli su u lipnju 2007., čime su još više intenzivirane međunarodne aktivnosti Ureda, kao i njegova uloga u revidiranju i praćenju drugih područja u okviru pregovora, a posebice područja uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Najveći dio aktivnosti usmjerenih na administrativno i tehničko usklađivanje sa zahtjevima Europske unije u okviru poglavlja 32 dovršen je tijekom 2009. te je Europskoj komisiji dostavljeno konačno izvješće o ispunjavanju obveza iz toga poglavlja.

Od 2013., odnosno od priključenja Republike Hrvatske Europskoj uniji, Ured je uključen u članstvo i aktivnosti Kontaktnog odbora čelnika vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije (Kontaktни odbor). Kontaktni odbor djeluje kao autonoman, neovisan i apolitičan forum za raspravu o temama od zajedničkog profesionalnog interesa u cilju doprinosa poboljšanju financijskog i općeg upravljanja Europskom unijom te promicanja kontakata i razmjene informacija između zainteresiranih strana.

Ured aktivno sudjeluje i u radu Kontaktnog odbora i njegovih radnih skupina, a 2018. bio je predsjedavatelj Odbora te organizator i domaćin njegovog godišnjeg sastanka u Dubrovniku.

■ Sudionici godišnjeg sastanka Kontaktnog odbora u Dubrovniku, 2018. ■



AKTIVNOSTI POVEZANE S VRHOVNIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA DRUGIH ZEMALJA

Ured kontinuirano održava profesionalne kontakte i razvija bilateralne odnose s istovrsnim institucijama drugih zemalja. Suradnja se odvija kroz organiziranje zajedničkih sastanaka, stručnih seminara, studijskih posjeta, razmjenu stručne literature, priručnika, smjernica i drugih materijala i informacija važnih za rad VRI-jeva, sve sa svrhom ujednačavanja primjene revizijskih standarda i metodologije rada. Do sada je bilateralnu suradnju Ured ostvario i intenzivirao s VRI-jevima sljedećih zemalja: Albanija, Argentina, Austrija, Bosna i Hercegovina, Bugarska, Crna Gora, Češka, Čile, Italija, Južna Koreja, Kina, Kosovo, Kuba, Latvija, Mađarska, Malta, Njemačka, Slovenija, Poljska, Rumunjska, Sjeverna Makedonija, Slovačka, Španjolska, Turska, Ujedinjeno Kraljevstvo, Zambija i drugi.

S VRI-jem Čilea, primjerice, suradnja je proširena i izvan revizijskih okvira. Naime, na poziv glavnog revizora Čilea ova dva ureda su surađivala na zajedničkom projektu i izdala trojezičnu publikaciju „Pregled javne nabave – usporedna studija čileanskog i hrvatskog iskustva”, koja je prezentirana revizijskoj i akademskoj zajednici, kao i cjelokupnoj hrvatskoj i čileanskoj javnosti.



■ Predstavljanje knjige „Pregled javne nabave – usporedna studija čileanskog i hrvatskog iskustva” u Čileu, svibanj 2017. ■

Značajnu suradnju Ured je ostvario i s Europskim revizorskim sudom, s kojim je održao više zajedničkih seminara i radionica, obavio zajedničku reviziju (Utjecaj JASPERS programske inicijative na projektne prijedloge financirane iz europskih fondova), a obavio je, zajedno s VRI-jem Poljske, kolegijalni pregled (engl. *peer-review*) etičkog okvira Europskog revizorskog suda.



■ Seminar „Moderni izazovi za vrhovne revizijske institucije”,
Zagreb, rujna 2024. ■

Izvršna suradnja uspostavljena je i s vrhovnom revizijskom institucijom Sjedinjenih Američkih Država (*Government Accountability Office – GAO*), s kojom je, među ostalim, u rujnu 2024. u Zagrebu organiziran seminar „Moderni izazovi za vrhovne revizijske institucije”. Ovim seminarom su na uspješan način zaokružena 30-godišnja nastojanja Ureda da posao uvijek organizira na način koji omogućuje uspješno provođenje programa rada i ostvarenje ciljeva, istodobno prateći ubrzane promjene u okruženju i učeći na primjerima najbolje prakse iz drugih zemalja s dužim iskustvom i tradicijom.

S VRI-jevima Poljske, Rumunjske, Albanije, Latvije i Malte Ured je sklopio sporazume o bilateralnoj suradnji, temeljem kojih nastavlja zajedničke profesionalne aktivnosti i suradnju.



DRUGE MEĐUNARODNE AKTIVNOSTI

Ured kontinuirano surađuje i s međunarodnim tijelima i institucijama (Europska komisija, Europsko vijeće, Europski parlament, GRECO, OLAF, Svjetska banka, MMF i drugi) i organizacijama (IIA, OECD-SIGMA, NATO, UN i drugi). Suradnja se odvija u svrhu uspostavljanja kontakata u vezi s programom anti-korupcijskih inicijativa te programom evaluacije stanja oko prevencije i represije pojava korupcije, sudjeluje u razvoju i provedbi različitih programa i projekata u vezi s reformom državne uprave te raznim drugim pitanjima od značajnog interesa za funkcioniranje javnog sektora.

Ulaskom u Europsku uniju, Republika Hrvatska i njezine institucije dobile su mogućnost prenošenja znanja i iskustava iz područja provedbe i prilagodbe pravne stečevine Europske unije trećim zemljama kroz programe tehničke pomoći. Tako se i Državni ured za reviziju uključio u pružanje tehničke pomoći drugim VRI-jevima, i to putem projekata **tehničke pomoći** i putem **Twinning projekata**.

Do sada su takvi projekti ostvareni s VRI-jevima Crne Gore (tehnička pomoć), Albanije i Sjeverne Makedonije (Twinning projekti).

Posebice značajan aspekt suradnje s VRI-jevima drugih zemalja odnosi se na obavljanje **paralelnih** odnosno **koordiniranih revizija**, koji je prije svega proizašao iz potrebe pronalaženja rješenja za izazove međunarodnog karaktera te potrebe za ocjenjivanjem programa u koje je uključeno više zemalja.

Ovakva suradnja je posebice zanimljiva u današnje vrijeme, kada se traže rješenja za problematiku međunarodnog karaktera (na primjer, pitanje zaštite okoliša, borba protiv korupcije i prijevара, migracije i druga pitanja koja prelaze nacionalne granice), a sve učestalije su zajedničke revizije usmjerene na programe koji uključuju više zemalja (programi financijske pomoći za jačanje poljoprivrede, regionalne infrastrukture, saniranje posljedica prirodnih katastrofa i slično).

Državni ured za reviziju bio je do sada uključen ili je sam pokrenuo niz takvih revizija, koje su rezultirale brojnim pozitivnim rezultatima i višestruko korisnim učincima.

■ Paralelne/koordinirane revizije koje je Ured obavio do 2024. ■

- AUDIT OF THE PROVISIONS OF THE CONVENTION ON COOPERATION FOR THE PROTECTION AND SUSTAINABLE USE OF THE DANUBE RIVER
- AUDIT OF CONSERVATION OF BIODIVERSITY ON THE AREA OF THE PLANNED REGIONAL PARKS SNEZNIK AND KOCEVSKO KOLPA AND IN RISNJAK NATIONAL PARK
- EUROSAI WGEA COOPERATIVE AUDIT OF NATIONAL PARKS
- COORDINATED AUDIT OF EFFICIENCY OF MEASURES/ACTIVITIES DETERMINED BY STRATEGIC PROGRAMMES FOR TOURISM DEVELOPMENT
- COORDINATED AUDIT OF IMPACT OF JASPERS PROGRAMMING INITIATIVE TO THE PROJECT PROPOSALS FOR CO-FINANCING FROM EU FUNDS
- COORDINATED AUDIT ON MEASURES TAKEN IN POVERTY ALLEVIATION (EUROPE 2020 / SDG 1)
- AUDIT ON EFFICIENCY OF MANAGING INTERVENTIONS IN CASE OF SUDDEN POLLUTION IN THE ADRIATIC SEA
- IMPROVEMENT OF WATER QUALITY AND AVAILABILITY OF WATER FOR HUMAN CONSUMPTION IN THE REPUBLIC OF CROATIA
- CLIMATE CHANGE ADAPTATION ACTIONS (CCAA) – PROGRESS OF THE REPUBLIC OF CROATIA TOWARDS THE IMPLEMENTATION OF CLIMATE CHANGE ADAPTATION

Također, dijelom međunarodnih aktivnosti smatra se neizravno i suradnja s Hrvatskom udrugom računovođa i financijskih djelatnika, kao i sa stručnim časopisima kroz koje djelatnici Ureda – objavom stručnih članaka na različite teme – upoznaju pripadnike revizijske profesije, svoje subjekte i širu javnost s novostima u metodologiji i tehnikama revidiranja, izmjenama i dopunama standarda državne revizije te promjenama i napretkom revizijske struke u svijetu, ali i doprinosima Ureda tom razvoju na međunarodnoj razini.

ZAKLJUČAK

Kroz međunarodne aktivnosti i kontakte s istovrsnim institucijama širom svijeta, njihovim strukovnim udrugama i drugim međunarodnim institucijama te organizacijama kako putem razmjene stavova, iskustava i stručne literature, tako i kroz izobrazbu kadrova njihovim sudjelovanjem na međunarodnim skupovima, seminarima, radionicama i programima, Ured kontinuirano radi na unaprjeđivanju kvalitete svog rada i revizijskih izvješća te na taj način pridonosi ostvarivanju strateških ciljeva Ureda. Osim toga, svojim međunarodnim angažmanom, zalaganjem i ugledom, Ured je znatno pridonio i još uvijek pridonosi nastojanjima Republike Hrvatske da se što uspješnije uključi u europske i svjetske integracije, što je njegova osnovna zamisao i vizija, kao i njegovih budućih aktivnosti utemeljenih na ovoj strategiji.





■ Sastanak Kontaktnog odbora Europske unije, Vilnius, 2013. ■



■ Sastanak Kontaktng odbora Europske unije, Riga, 2015. ■



■ Sastanak *liaison officera*, Krakov, 2005. ■



■ Sastanak čelnika vrhovnih revizijskih institucija zemalja potpisnica zajedničke izjave o reviziji zaštite Jadranskog mora, Trst, 2021. ■



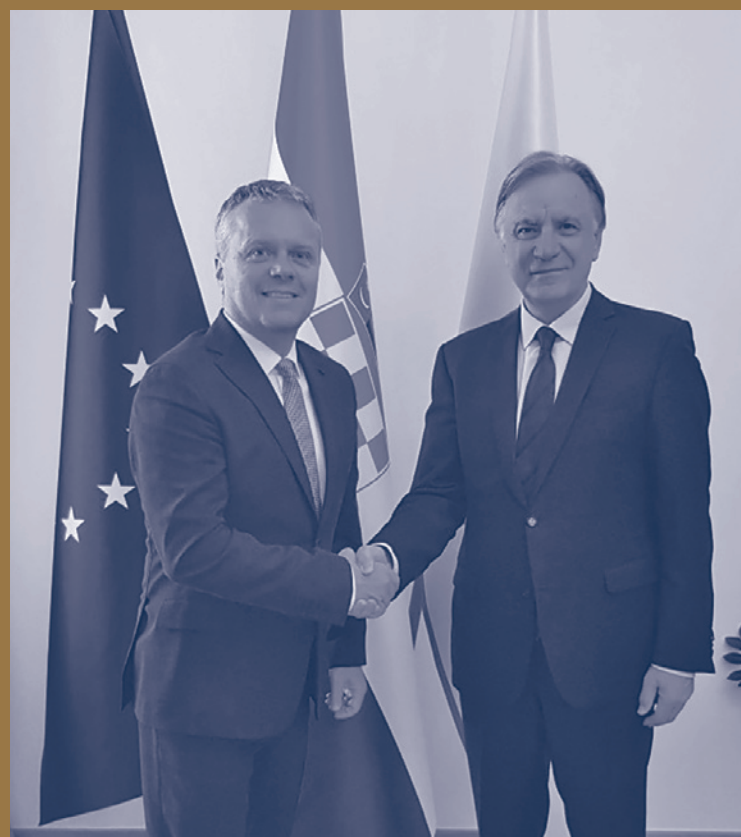
■ IDI Globalni samit o profesionalizaciji državnih revizora, London, 2023. ■



■ UN-IDI konferencija o revidiranju implementacije ciljeva održivog razvoja, New York, 2019. ■



■ Bilateralni posjet Računskom sudu Republike Slovenije, Ljubljana, 2013. ■



■ Bilateralni posjet predsjednika vrhovne revizijske institucije Slovačke Republike, Zagreb, 2023. ■



■ Sastanak *liaison officera* zemalja kandidata i potencijalnih kandidata za Europsku uniju, Dubrovnik, 2018. ■



■ 23. UN/INTOSAI simpozij, Beč, 2015. ■



■ Sastanak Kontaktnog odbora Europske unije, Bratislava, 2016. ■



■ Potpisivanje zajedničkog izvješća o JASPERS-u, Luksemburg, 2017. ■



■ Bilateralni posjet Računskom sudu Republike Austrije, Beč, 2011. ■



■ Sastanak EUROSAI Radne skupine za reviziju i etiku, Rim, 2015. ■



■ Sastanak Kontaktnog odbora Europske unije, Dubrovnik, 2018. ■



■ IX. EUROSAI Kongres, Hag, 2014. ■



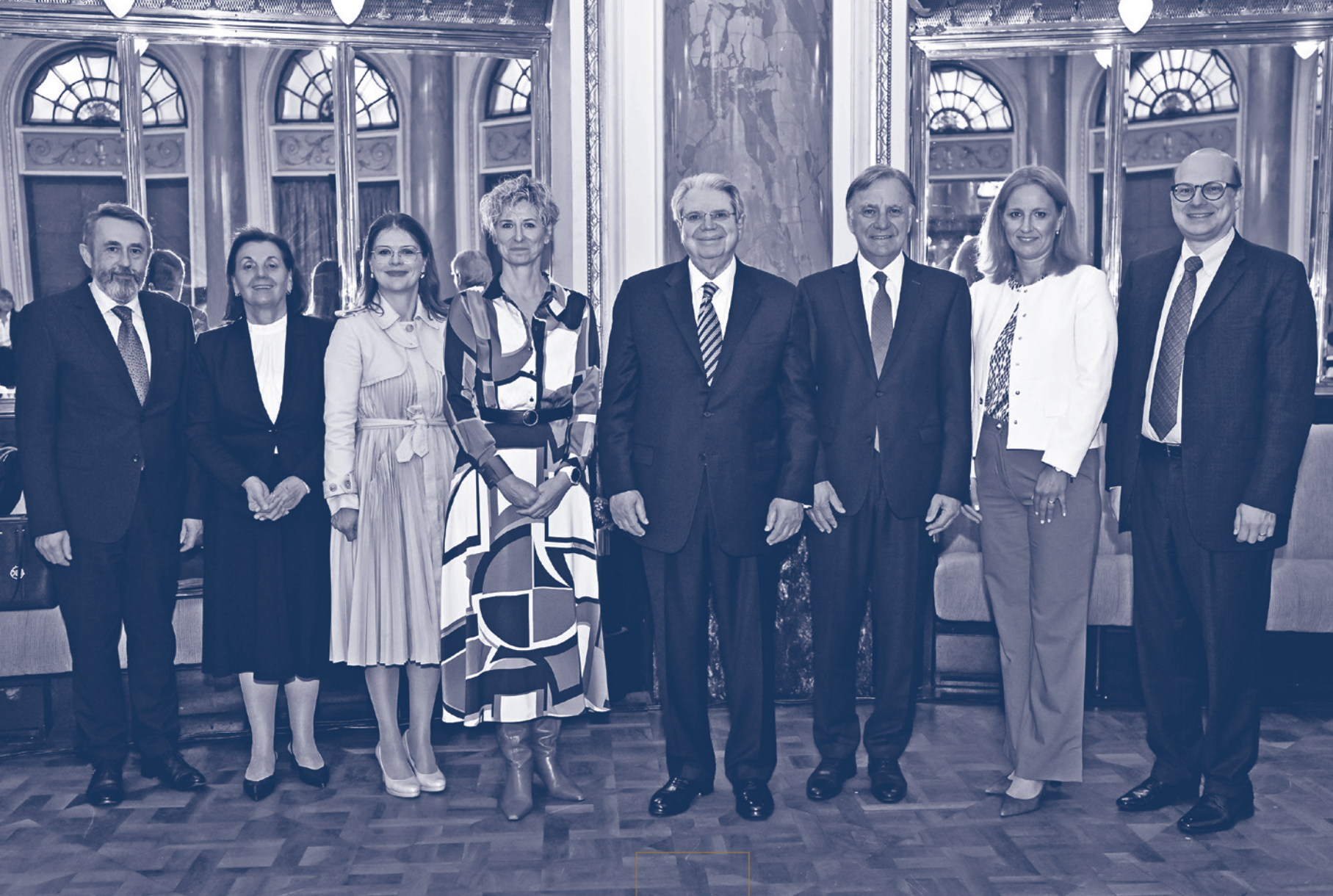
■ Sastanak Kontaktnog odbora Evropske unije, Bratislava, 2016. ■



■ Potpisivanje zajedničkog izvješća o učinkovitosti mjera za razvoj turizma, Budimpešta, 2016. ■



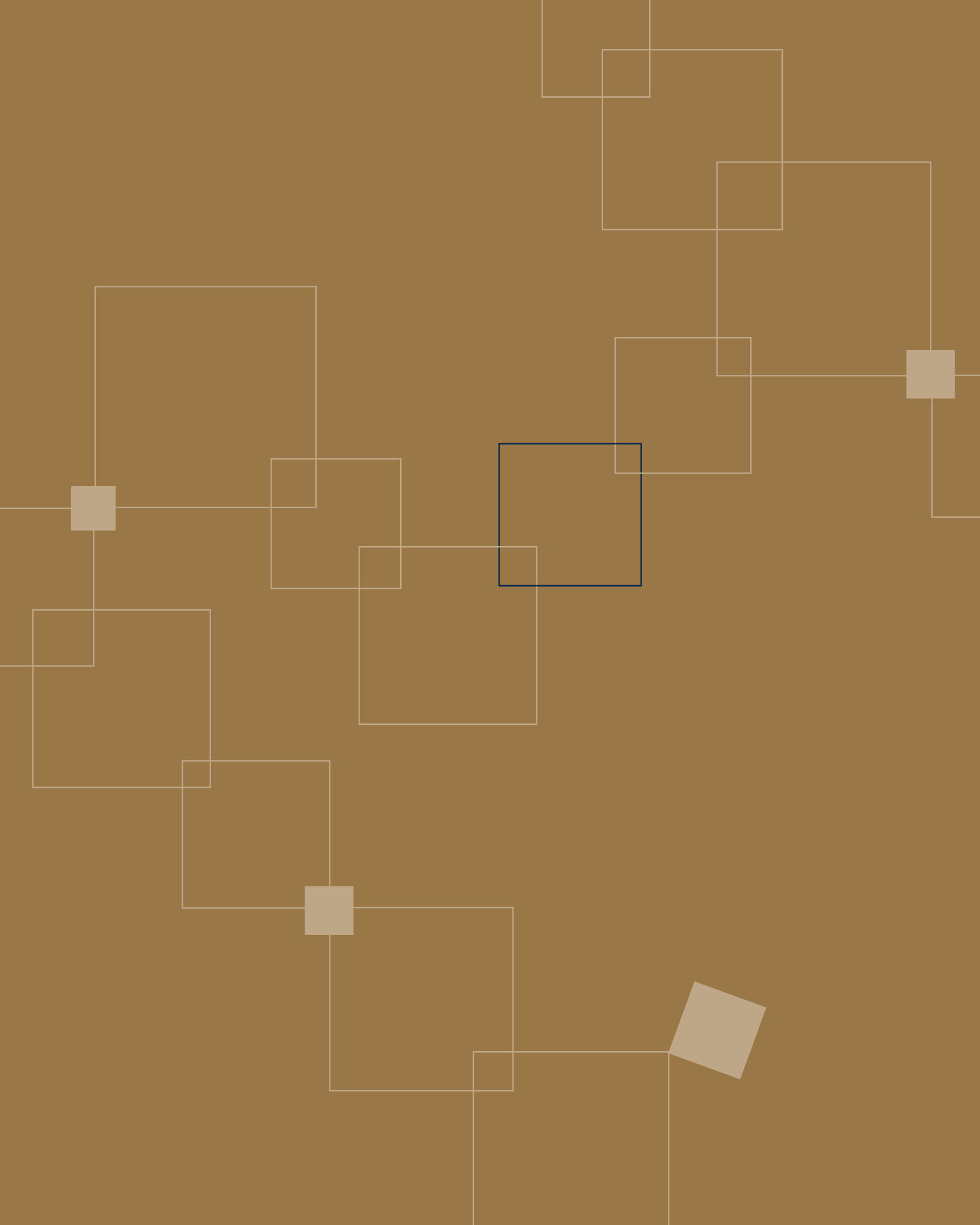
■ Sastanak INTOSAI Radne skupine za reviziju zaštite okoliša, Jakarta, 2016. ■



■ Seminar „Moderni izazovi za vrhovne revizijske institucije”, Zagreb, 2024. ■



■ Seminar „Moderni izazovi za vrhovne revizijske institucije”, Zagreb, 2024. ■





ZNANSTVENI I STRUČNI DOPRINOS DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU

Tomislav Saić, dipl. oec.
pročelnik

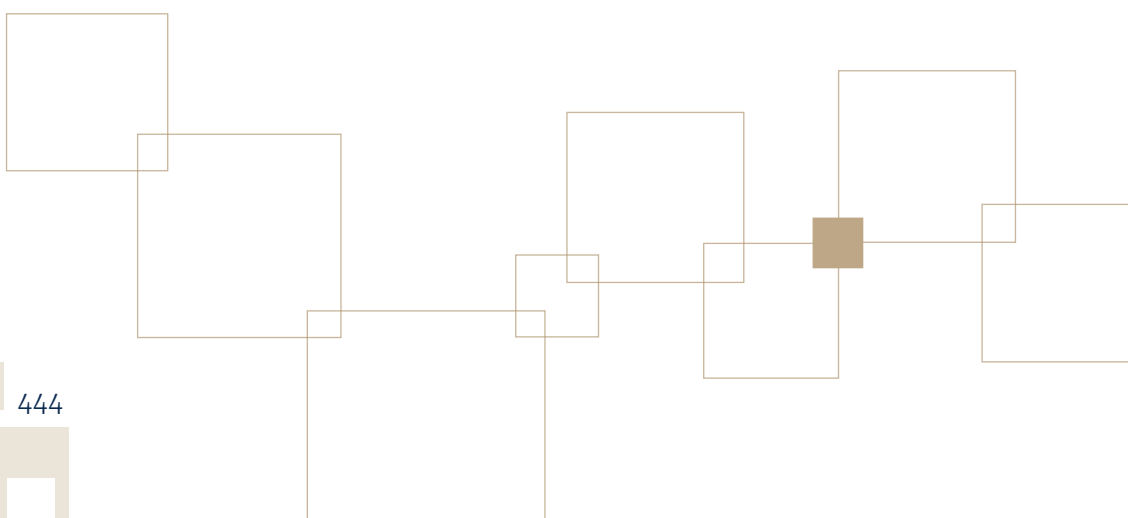
U proteklih trideset godina, odnosno od osnivanja Državnog ureda za reviziju do danas, znanstveni i stručni doprinos Državnog ureda za reviziju, u smislu razvoja revizijske profesije u Republici Hrvatskoj, ali i u međunarodnom kontekstu, moguće je sagledati kroz objavljene znanstvene i stručne radove. S obzirom na autore, objavljene znanstvene i stručne radove dijelimo u dvije skupine. Prva skupina radova odnosi se na radove čiji su autori bivši odnosno sadašnji zaposlenici Državnog ureda za reviziju. Druga skupina radova odnosi se na radove vanjskih autora koji su objavljivali znanstvene i stručne radove o Državnom uredu za reviziju te radove tematski vezane za revizijsku profesiju.

PODACI O OBJAVLJENIM ZNANSTVENIM I STRUČNIM RADOVIMA

Objavljene znanstvene i stručne radove, prema vrsti, možemo podijeliti u sljedeće kategorije:

- stručni članci
- stručne knjige
- dijelovi stručnih knjiga
- djela u zbornicima radova
- monografije
- magistarski radovi
- doktorske disertacije.

U suradnji Ureda i Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu objavljene su dvije knjige – 2009. „Državna revizija” te 2020. „Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru”, u kojima se detaljno pojašnjavaju povijesni razvoj i nadležnost vrhovnih revizijskih institucija, pa tako i Državnog ureda za reviziju, metodologija rada, revizijski proces i vrste revizija, jačanje etičnosti, primjeri dobre prakse vrhovnih revizijskih institucija, odnos s parlamentom i drugo.





S obzirom na tematsko područje, objavljene znanstvene i stručne radove možemo svrstati u sljedeća područja:

- revizija
- računovodstvo
- proračun
- javna nabava
- korupcija
- pretvorba i privatizacija
- razvoj javnog sektora
- strateško upravljanje u javnom sektoru
- upravljanje javnim sredstvima
- etika
- filozofija
- duhovnost
- druga područja.

U promatranom razdoblju objavljen je ukupno 571 znanstveni i stručni rad značajan za Državni ured za reviziju. Od toga su 442 rada objavili bivši te sadašnji zaposlenici Državnog ureda za reviziju, 66 radova objavili su vanjski autori te su 63 rada objavljena u koautorstvu zaposlenika Državnog ureda za reviziju i vanjskih autora.¹

¹ Na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju dostupan je detaljan Popis znanstvenih i stručnih radova po područjima na sljedećoj poveznici: www.revizija.hr.

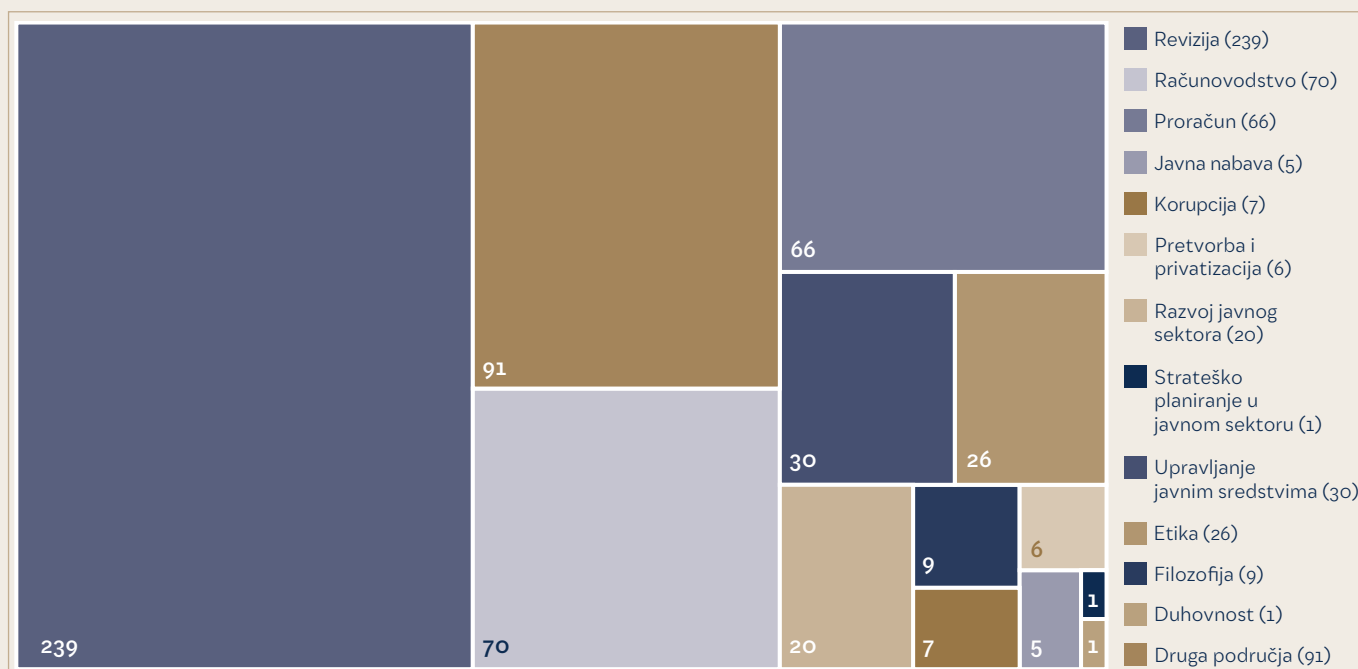
■ Objavljeni znanstveni i stručni radovi prema vrsti
i tematskom području rada ■

Tematsko područje rada	Vrsta rada						
	Stručni članci	Stručna knjiga	Dio stručne knjige	Zbornici radova	Mono-grafije	Magistarski radovi	Doktorske disertacije
Revizija	163	4	17	44	0	6	5
Računovodstvo	54	2	3	6	0	0	1
Proračun	35	12	3	11	0	6	3
Javna nabava	4	0	0	1	0	0	0
Korupcija	2	0	1	2	0	1	0
Pretvorba i privatizacija	7	0	0	0	0	0	0
Razvoj javnog sektora	9	5	1	5	0	1	5
Strateško planiranje u javnom sektoru	1	0	0	0	0	0	0
Upravljanje javnim sredstvima	22	1	1	3	0	1	2
Etika	7	0	0	11	0	1	1
Filozofija	8	0	0	1	0	0	0
Duhovnost	0	0	0	1	0	0	0
Druga područja	74	0	0	5	7	2	3
UKUPNO	386	24	26	90	7	18	20
SVEUKUPNO	571						

Izvor podataka²

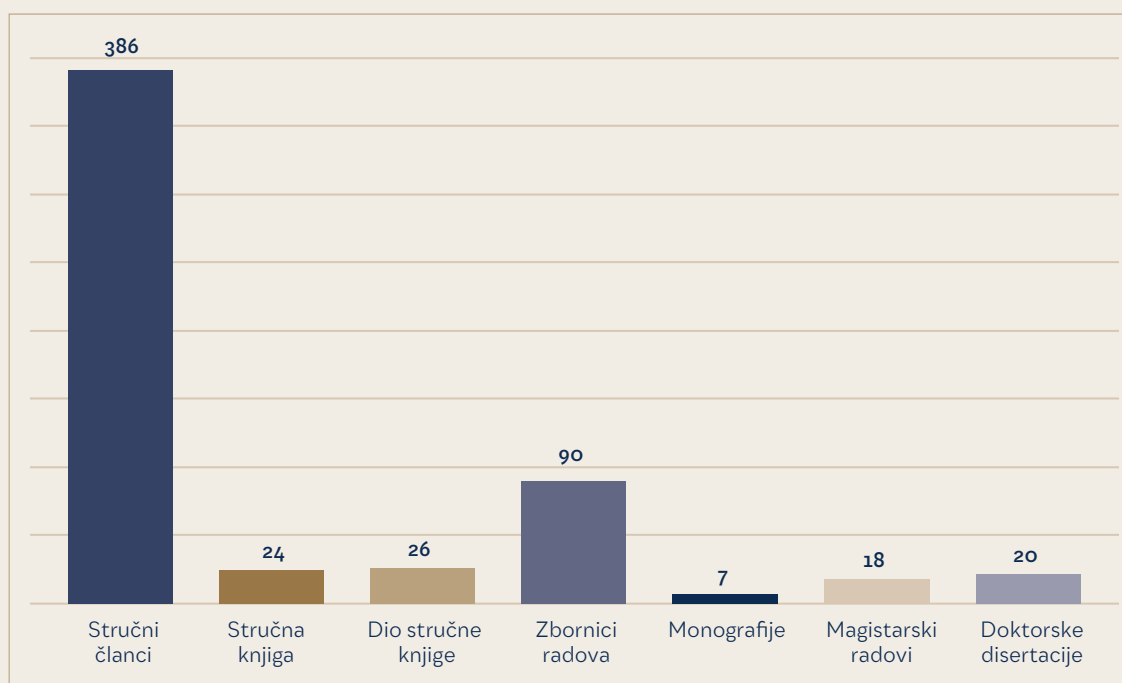
² Popis izvora podataka sadržanih u tablici Objavljeni znanstveni i stručni radovi prema vrsti i tematskom području rada naveden je na kraju teksta.

■ Objavljeni znanstveni i stručni radovi po tematskim područjima ■



Izvor podataka³

■ Objavljeni znanstveni i stručni radovi po vrstama ■



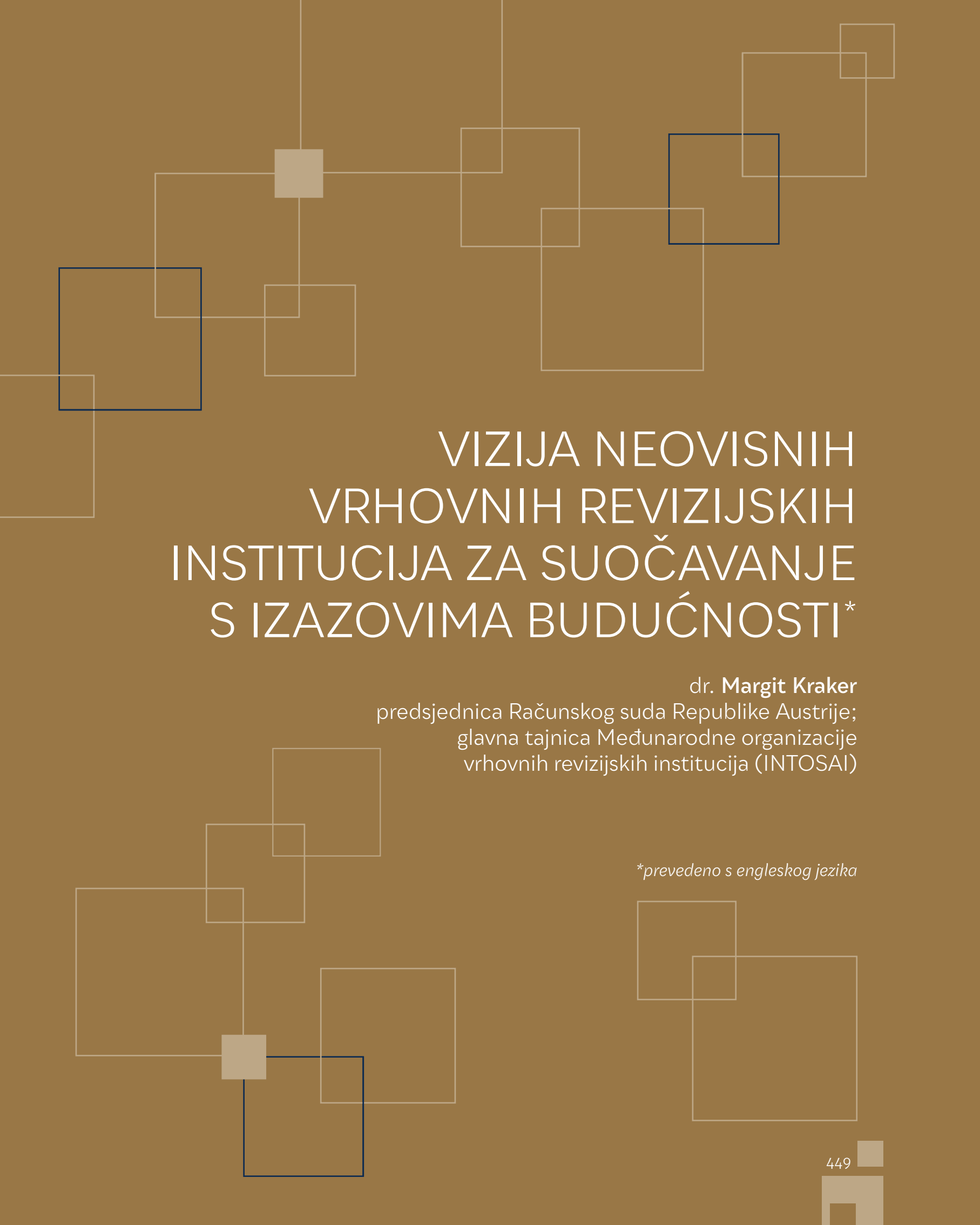
Izvor podataka⁴

3 Popis izvora podataka prikazanih u grafu Objavljeni znanstveni i stručni radovi po tematskim područjima naveden je na kraju teksta.

4 Popis izvora podataka prikazanih u grafu Objavljeni znanstveni i stručni radovi po vrstama naveden je na kraju teksta.

Popis izvora podataka sadržanih u tablici Objavljeni znanstveni i stručni radovi prema vrsti i tematskom području rada te podataka prikazanih u grafu Objavljeni znanstveni i stručni radovi po tematskim područjima i grafu Objavljeni znanstveni i stručni radovi po vrstama:

- CROSBİ Hrvatska znanstvena bibliografija: <https://www.bib.irb.hr:8443/>
- Nacionalni repozitorij disertacija i znanstvenih magistarskih radova: <https://dr.nsk.hr/>
- Portal znanstvenih i stručnih časopisa: <https://hrcak.srce.hr/>
- Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Knjižnično-dokumentacijski centar: <https://katalog.efzg.hr/pages/search.aspx>
- Računovodstvo i financije (RIF), specijalizirani časopis Hrvatske zajednice računovodstvenih i financijskih djelatnika: <https://www.rif.hr/>
- Repozitorij Instituta za javne financije: <https://repozitorij.ijf.hr/>
- Tim4pin, specijalizirani časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora: <https://tim4pin.hr/>
- EUROSAI Working Group on Municipality Audit: <https://www.tfma.eu/>
- International Journal of Government Auditing: <https://intosaijournal.org/>
- SIGMA: <https://www.sigmaweb.org/>
- Upitnik koji su popunili zaposlenici Državnog ureda za reviziju
- Digitalna knjižnica Državnog ureda za reviziju.



VIZIJA NEOVISNIH VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ZA SUOČAVANJE S IZAZOVIMA BUDUĆNOSTI*

dr. **Margit Kraker**
predsjednica Računskog suda Republike Austrije;
glavna tajnica Međunarodne organizacije
vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)

**prevedeno s engleskog jezika*

U vremenima pada povjerenja u transparentne i demokratske institucije, teške klimatske krize te brze digitalne transformacije, budućnost vrhovnih revizijskih institucija (VRI) je izazovna. Globalno izvješće o inventuri VRI-ja za 2023. (engl. *The Global SAI Stocktaking Report 2023*), koje je objavila Razvojna inicijativa INTOSAI-ja (IDI), treće je uzastopno izvješće koje pokazuje da razina neovisnosti VRI-ja opada. Tijekom prošlog desetljeća, razine demokracije, građanskih sloboda i odgovornosti stalno su opadale. Zbog toga VRI-jevima može biti još veći izazov da nastave svoj rad pozivanjem vlada na odgovornost.

Stoga je važnije nego ikad nadograđivati stupove neovisnosti koji su postavljeni Deklaracijama iz Lime i Meksika, proaktivno odgovoriti na izazove kroz inovacije i temeljito planirati revizije VRI-jeva za budućnost.

POVJERENJE GRAĐANA NE TREBA UZIMATI ZDRAVO ZA GOTOVO

Povjerenje u javne institucije u cijelom svijetu stalno opada. Čimbenici kao što su korupcija, neučinkovitost i nedostatak transparentnosti poljuljali su povjerenje javnosti tijekom pandemije COVID-19. Prema Eurofoundu za 2022., povjerenje u ključne nacionalne institucije smanjilo se, za EU-27, u prosjeku za 13,4 % od početka pandemije u proljeće 2020. To uključuje smanjenje povjerenja u nacionalne vlade (-24,5 %), zdravstvene sustave (-10,2 %) i policiju (-8,1 %). Edelmanov barometar povjerenja za 2024. usredotočuje se na povjerenje u kontekstu inovacija te također identificira nedostatak povjerenja: „Brze inovacije obećavaju novu eru prosperiteta, ali umjesto toga riskiraju pogoršanje po pitanju povjerenja, što dovodi do daljnje društvene nestabilnosti i političke polarizacije.”¹

Kako je poljuljano povjerenje u državu? Jedan od preduvjeta povjerenja je da se državne institucije istinski trude ne iznevjeriti povjerenje građana. Razočaranje također nastaje kada se poduzimaju nepoštene radnje i navede se ljude da vjeruju u nešto što se ne može postići. Povjerenje stoga uključuje i istinu, a ne uljepšana obećanja. Lažne vijesti također potkopavaju povjerenje. Tu VRI-jevi imaju veliku odgovornost. Činjenice umjesto lažnih vijesti. Činjenice i objektivni rad na izgradnji povjerenja.

Zadaća VRI-jeva je promicanje funkcioniranja države i sprječavanje neželjenih događaja kroz relevantne teme iz stvarnog života. To također uključuje hrabrost za poduzimanje strukturnih reformi i napuštanje utabanih staza i navika. Poboljšanje se postiže dopuštanjem da se nove stvari događaju te razmišljanjem

¹ <https://www.edelman.com/trust/2024/trust-barometer> Pristupljeno 22. kolovoza 2024.

o potrebama mladih. Postojeći interesi, očuvanje zastarjelih procesa, pretjerana birokratiziranost i neadekvatan raspored kadrova neće nas nikamo odvesti. VRI-jevi moraju pomoći u prevladavanju nepotrebnih prepreka i potaknuti javnu upravu da bude otvorenija za reforme.

Europske zemlje prolaze kroz brojne promjene, što uključuje demografski, tehnološki, sigurnosni i klimatski razvoj, kao i društvenu ravnotežu i važnost obrazovanja. U svim tim područjima se država, a posebno javna uprava, nosi s određenim izazovima. Tome se može dodati upravljanje energetsom tranzicijom, neukrotiva poplava podataka koje država mora pravilno i odgovorno organizirati te umjetna inteligencija (UI) kao ubrzivač znanstvenog napretka. Ratovi, socijalne napetosti, migracije i gubitak blagostanja utječu na povjerenje ljudi u budućnost.

KAKO ZAŠTITITI NEOVISNOST VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

Dobro definirana pravna osnova bitan je preduvjet za učinkovito funkcioniranje VRI-jeva. Ona bi trebala obuhvatiti neovisnost VRI-ja u odnosu na izvršnu funkciju vlade i dati VRI-ju dovoljne operativne ovlasti da uspostavi svoju ulogu vanjskog revizora vlade.

To se može postići samo ako se položaj i uloga VRI-jeva primjereno zaštite. To pomaže vladama, kao i parlamentima, jer samo revizije koje provode VRI-jevi, neovisni o izvršnoj vlasti, daju parlamentima potrebne objektivne informacije za provođenje parlamentarnog nadzora.

Sve u svemu, nacionalni parlamenti su jaki onoliko koliko je jaka njihova nadzorna funkcija, što je nadzor transparentniji, to je vlada vjerodostojnija. Neovisnost VRI-jeva je višedimenzionalan koncept jer uključuje ustavnu, političku, operativnu i profesionalnu neovisnost vanjske revizije javnih financija.

Globalno izvješće o inventuri VRI-ja za 2023., koje je objavio IDI, treće je uzastopno ispitivanje stanja koje pokazuje da razina neovisnosti VRI-ja opada.² Glavni izvor podataka za izvješće bili su odgovori 166 VRI-jeva prikupljeni putem Globalnog INTOSAI istraživanja VRI-ja. Analiza je obogaćena podacima iz okvira za mjerenje uspješnosti VRI-ja (engl. *Performance Measurement Framework* – PMF) i PEFA³, zajedno s odabranim pokazateljima demokracije iz

² Ovaj kontinuirani trend može se objasniti pogoršanjem u određenim zemljopisnim regijama, popraćenim trajno niskim razinama u drugim regijama.

³ PEFA – Okvir za ocjenu upravljanja javnim financijama

V-Dem.⁴ Mjerena područja uspješnosti uspoređuju se s prethodnim rezultatima ankete (Globalno izvješće o inventuri VRI-ja za 2020. – GSR2020) kako bi se otkrili i pratili trendovi učinkovitosti VRI-ja tijekom vremena.

Izvješće također pokazuje da se dostupnost informacija i dalje smanjuje, a miješanje u izvršenje proračuna i planiranje revizije je povećano. U Globalnom istraživanju 2023. 10 % ispitanika prijavilo je uplitanje u vodstvo VRI-ja. Nadalje, smanjena je sposobnost VRI-jeva da transparentno izvješćuju o svojim nalazima revizije, uz smanjenje prava VRI-ja na objavu revizijskih izvješća i niži prosjek od 69 % objavljenih izvješća VRI-ja (77 % u GSR2020).

IDI je razvio tzv. Mehanizam brze zaštite neovisnosti VRI-ja (engl. *SAI Independence Rapid Advocacy Mechanism* – SIRAM) kako bi pružio pravodobne i učinkovite odgovore na prijetnje neovisnosti VRI-jevima. Tijekom 2023. SIRAM je morao biti primijenjen nekoliko puta.

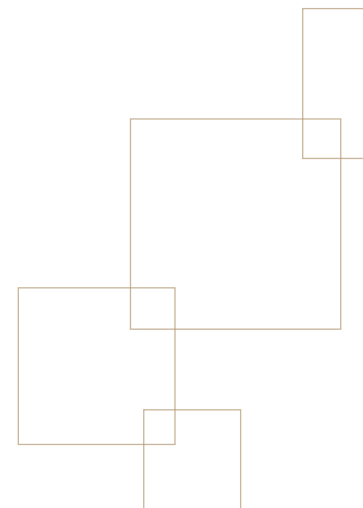
SIRAM je osmišljen kako bi pružio pravodobni i koordinirani odgovor na prijetnje i povrede neovisnosti VRI-jeva, na temelju pretpostavki da:

- svatko unutar ili izvan INTOSAI-ja može prijaviti prijetnju ili kršenje
- postupak će se provoditi samo uz odobrenje čelnika VRI-ja
- „neovisnost” se mora definirati i razumjeti u skladu s načelima INTOSAI Limske i Meksičke deklaracije
- proces mora biti transparentan i uključiv kako bi se očuvao njegov kredibilitet.

Napori INTOSAI-ja da održi neovisnost VRI-jeva i dalje su jedan od glavnih ciljeva, i sada i za budućnost, što također ilustrira činjenica da je podrška neovisnosti VRI-jeva jedan od strateških prioriteta INTOSAI-ja. Samo neovisni VRI-jevi mogu jamčiti transparentnost vladinih postupaka.

VRI-jevi će ispuniti očekivanja koja se pred njih postavljaju samo ako su organizacijska, funkcionalna i financijska načela neovisnosti pravno zaštićena proširenim jamstvom, tj. ustavno osigurana kroz:

- ugradnju neovisnosti VRI-jeva u ustav
- neovisnost čelnika VRI-jeva ili odbora osiguravanjem dovoljno dugog mandata
- dovoljno široku nadležnost za reviziju svih javnih financijskih operacija
- neograničen pristup traženim informacijama
- pravo na izvješćivanje o revizijskim nalazima
- pravo odlučivanja o temama revizije, metodama revizije, kao i o dizajnu, sadržaju i vremenskom rasporedu izvješća o reviziji



- ovlast da slobodno odlučuje o odgovarajućim ljudskim, materijalnim i novčanim sredstvima u okviru proračuna kako to propisuje zakonodavac.

Ovi preduvjeti za neovisnost nisu samo postavljeni u Deklaracijama iz Lime i Meksika već su ih potvrdile i dvije Rezolucije UN-a u prosincu 2011. (A/66/209) i prosincu 2014. (A/69/228).

DIGITALIZACIJA I TEHNOLOŠKI NAPREDAK

Brzi razvoj digitalizacije predstavlja i prilike i izazove za VRI-jeve. S jedne strane, digitalni alati mogu poboljšati procese revizije kroz analizu podataka, automatizaciju i poboljšane mehanizme izvješćivanja. Digitalne platforme mogu pojednostaviti prikupljanje i analizu velikih količina podataka, omogućujući sveobuhvatnije i pravodobnije revizije. S druge strane, VRI-jevi se trebaju pozabaviti složenošću revizije vladinih operacija, koje su sve digitaliziranije, uključujući kibernetičku sigurnost, privatnost podataka i digitalnu prijevare. Kako se vladine službe sele na područje interneta, povećava se rizik od kibernetičkih napada i povrede podataka, što zahtijeva od VRI-jeva da razviju nove vještine i metodologije za učinkovitu reviziju ovih područja.

Dok vlade digitaliziraju svoje usluge, VRI-jevi moraju prilagoditi svoje metodologije za učinkovitu reviziju digitalnih platformi. To zahtijeva duboko razumijevanje digitalnih sustava, mjera kibernetičke sigurnosti i upravljanja podacima. VRI-jevi moraju ulagati u tehnologiju i vlastite sposobnosti kako bi izgradili stručnost u tim područjima.

Kako bi se opsežni zadaci javne revizije mogli ispuniti na učinkovit način, uspostavljeni su različiti projekti pri Računskom sudu Republike Austrije (engl. *Austrian Court of Audit* – ACA) kao dio strategije „Digital ACA” 2021. i 2022. Središnja ideja projekta bila je nastaviti jačati i poboljšavati postojeće operative procese. ACA je želio identificirati potencijal za razvoj u pogledu modernog upravljanja znanjem, kontrole dokumenata i unutarnjih administrativnih procesa. Što se tiče tehnologije i sustava koji će se koristiti, ACA je, koliko je to bilo moguće, koristio već postojeća rješenja u javnoj upravi.

- „ACA-Cockpit” uveden je 2022. kao internetska središnja kontakt-točka za sve djelatnike, koja čini dostupnima sve potrebne dokumente.
- Praćenje tijeka rada Alfresco/myACA: svaka revizija započeta nakon 1. siječnja 2022. podržana je kroz ovaj prilagođeni sustav upravljanja procesima (od pripreme revizije do odobrenja konačnog izvješća). Ovo je daljnji korak prema većoj transparentnosti, standardiziranim revizijama i automatskom generiranju vrijednosti za ključne pokazatelje uspješnosti procesa revizije.

- Alat za upravljanje ljudskim resursima eDok/Pro je mrežni alat javne uprave za elektroničku obradu predmeta poslovanja. Od uvođenja 2021. neprestano se proširivao i u potpunosti je zamijenio papirnate dosjee o djelatnicima s elektroničkim dokumentima i radnim procesima predmeta poslovanja.
- Elektroničko upravljanje izobrazbom (E-BM) također je internetski alat koji koristi javna uprava za upravljanje stručnim usavršavanjem djelatnika. Putem E-BM-a digitalizirani su papirnati postupci registracije i prikupljanja povratnih informacija za unutarnje i vanjske registracije na seminare.

U 2021. ACA je dodatno proširio svoju stručnost u pogledu analize podataka. Odjel informacijske tehnologije ima tim analitičara podataka. Tim za upravljanje podacima podržava revizijski rad ACA-a posebno na sljedeće načine:

- U procesu planiranja revizije tim za upravljanje podacima prebacuje, u bliskoj suradnji s voditeljem revizije, ključna revizijska pitanja u kvantificirane pretpostavke koje se mogu empirijski ocijeniti. Mnoge revizije generiraju velike količine podataka koji se ne mogu obraditi konvencionalnim aplikacijama. Tim za upravljanje podacima pretvara te podatke u oblik koji se može analizirati.
- Kako bi ilustrirao ključne nalaze revizije, tim za upravljanje podacima priprema, gdje je to potrebno, interaktivnu *web* grafiku. Time se građanima omogućuje lako razumljiv pregled rezultata revizije na internetskoj stranici ACA-a. Na primjer, rezultati revizije „COVID-19 – Struktura i opseg mjera financijske pomoći” vizualizirani su u interaktivnom formatu.
- Osim interaktivne *web* grafike, ACA također pridaje veliku važnost poboljšanju „statične” grafike u svojim izvješćima. Fokus je na vrijednosti informacije, razumljivosti i sadržaju. Cilj je apstraktne podatke i složene odnose svesti na grafički prikaz i stoga na vizualno razumljiv oblik.
- Iskustvo ACA-a pokazalo je da umjetna inteligencija može pomoći u pronalaženju novih subjekata koje treba revidirati zbog profila njihovih rizika. Modeli se mogu koristiti za klasifikaciju i grupiranje entiteta. Zatim se kategoriziraju prema unaprijed definiranim kriterijima kao što su obujam transakcija, poslovna povijest ili uključene osobe.

VRI-jevi se također moraju pozabaviti etičkim pitanjima povezanim s umjetnom inteligencijom, kao što je osiguravanje transparentnosti u procesima donošenja odluka o umjetnoj inteligenciji i izbjegavanje pristranosti u analizi podataka. ACA trenutno radi na alatu za uvođenje vlastitih revizija uz podršku umjetne inteligencije.

Snaga umjetne inteligencije ovisi o dostupnosti i kvaliteti podataka koje pružaju entiteti. ACA također vjeruje da umjetna inteligencija ne može zamijeniti profesionalni skepticizam ljudskog revizora. Naprotiv, ona poboljšava ukupnost alata kojima raspolaže revizor koji sam dobro zna sve podatke.

ULOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U POSTIZANJU CILJEVA ODRŽIVOG RAZVOJA

Plan održivog razvoja do 2030., koji su usvojile sve države članice Ujedinjenih naroda 2015., navodi 17 ciljeva održivog razvoja (engl. *Sustainable Development Goals* – SDG) usmjerenih na rješavanje globalnih izazova kao što su siromaštvo, nejednakost, klimatske promjene i uništavanje okoliša. VRI-jevi imaju ključnu ulogu u praćenju i reviziji provedbe ciljeva održivog razvoja, osiguravajući da vlade budu odgovorne za svoje obveze. Revizijom programa i politika povezanih s ciljevima održivog razvoja, VRI-jevi mogu pružiti dragocjene uvide u djelotvornost, učinkovitost i pravičnost vladinih aktivnosti, pomažući u postizanju napretka prema navedenim globalnim ciljevima.

Već od stupanja na snagu Agende 2030., INTOSAI je pokrenuo brojne inicijative za potporu VRI-jevima u pridonosa postizanja ciljeva održivog razvoja. U svim fazama provedbe ciljeva održivog razvoja, INTOSAI i IDI podržavaju VRI-jeve diljem svijeta u provođenju visokokvalitetnih i utjecajnih revizija ostvarenja ciljeva održivog razvoja.

Tijekom prve faze provedbe Agende 2030. (od 2016. do 2019.), revizije ciljeva održivog razvoja koje su provodili VRI-jevi bile su uglavnom usredotočene na procjenu „spremnosti” nacionalnih vlada za provedbu ciljeva održivog razvoja, odnosno na institucionalni mehanizam koji je uspostavljen u tu svrhu. INTOSAI je podržao više od 70 VRI-jeva diljem svijeta u provođenju takvih revizija.

U međuvremenu, fokus VRI-jeva prešao je na reviziju provedbe specifičnih ciljeva održivog razvoja ili podciljeva. IDI je razvio i objavio „Model revizije SDG-a” kako bi VRI-jevima pružio praktične smjernice o tome kako provoditi te revizije.

Osim toga, IDI posebno podržava koordinirane revizije SDG-a:

- jaki i otporni nacionalni zdravstveni sustavi (Cilj SDG 3.d)⁵
- održiva javna nabava (Cilj SDG 12.7)⁶ i
- uklanjanje nasilja nad ženama i djevojčicama (Cilj SDG 5.2)⁷.

5 Cilj SDG 3.d: Nacionalni i globalni zdravstveni rizici: Ojačati kapacitete svih zemalja, posebno zemalja u razvoju, za rano upozoravanje, smanjenje rizika i upravljanje nacionalnim i globalnim zdravstvenim rizicima.

6 Cilj SDG 12.7: Promicati prakse javne nabave koje su održive, u skladu s nacionalnim politikama i prioritetima.

7 Cilj SDG 5.2: Ukloniti sve oblike nasilja nad svim ženama i djevojčicama u javnoj i privatnoj sferi, uključujući trgovinu ljudima te seksualno i druge vrste iskorištavanja.

Potporna INTOSAI-ja doprinosu VRI-jeva u provedbi ciljeva održivog razvoja također je jedan od strateških prioriteta Strateškog plana 2023. – 2028.

U svojstvu Glavnog tajništva INTOSAI-ja, ACA je preuzeo ulogu središnje informacijske i koordinacijske platforme u vezi s provedbom ciljeva održivog razvoja. U ovoj ulozi, Glavno tajništvo INTOSAI-ja već je organiziralo pet popratnih događaja u sklopu Političkog foruma Ujedinjenih naroda na visokoj razini o održivom razvoju (engl. *High-Level Political Forum on Sustainable Development – HLPF*), i to 2016., 2018., 2022., 2023. i 2024.

UN/INTOSAI simpoziji, koje svake tri godine organizira Glavno tajništvo INTOSAI-ja zajedno s UN-om, također su redovito posvećeni doprinosima VRI-jeva provedbi ciljeva održivog razvoja.

IDI-jevo Globalno izvješće o inventuri VRI-ja za 2023. pokazuje da je na globalnoj razini 49 % VRI-jeva provelo reviziju učinkovitosti o spremnosti nacionalnih vlada za provedbu ciljeva održivog razvoja, dok je 43 % (30 % u GSR2020) provelo reviziju učinkovitosti nacionalne provedbe ciljeva održivog razvoja.

REVIZIJA KLIMATSKIH MJERA

Klimatske promjene predstavljaju značajne rizike za gospodarstva, društva i ekosustave. Vlade sve više provode politike i programe za ublažavanje i prilagodbu klimatskim promjenama, a VRI-jevi imaju ključnu ulogu u reviziji tih napora. Revizija zaštite okoliša uključuje procjenu učinkovitosti vladinih mjera u područjima kao što su smanjenje emisije ugljika, usvajanje obnovljive energije, otpornost na klimatske promjene i mjere za njihovo ublažavanje. Provođenjem revizija zaštite okoliša VRI-jevi mogu pomoći osigurati da se javna sredstva koriste učinkovito i da klimatske politike postižu željene rezultate. U travnju 2024. održan je 26. UN/INTOSAI simpozij usredotočen na „Provedbu cilja održivog razvoja 13 o klimatskim mjerama: Uloga, doprinos i iskustvo vrhovnih revizijskih institucija (VRI-jeva)“.

Simpozij su suorganizirali Pododjel za javne institucije i digitalnu upravu Odjela za ekonomska i socijalna pitanja Ujedinjenih naroda (DPIDG/UNDESA) i INTOSAI. Okupio je više od 200 sudionika iz više od 80 VRI-jeva kako bi se pozabavili jednim od najhitnijih globalnih izazova našeg vremena: klimatskom krizom i načinom na koji VRI-jevi mogu pridonijeti provedbi cilja održivog razvoja 13 o klimatskim mjerama. Rasprave su obuhvatile niz praksi i iskustava VRI-jeva u provođenju revizija povezanih s klimom, stvaranje uvjeta za reviziju klimatskih mjera i utjecaj revizija klimatskih promjena. Teme o kojima se raspravljalo uključivale su analizu pravnih okvira i ciljeva, ocjenu nacionalne klimatske politike,

strategije ublažavanja i prilagodbe, reviziju financijskih implikacija za zemlje koje nisu ispunile dogovorene ciljeve, kao i troškove nepostizanja dogovorenih ciljeva. Rasprave na svim sesijama nastojale su odražavati različita stajališta i različite razine razvoja pojedinih INTOSAI regija. Nadalje, praćenje doprinosa VRI-jeva ciljevima održivog razvoja također je bilo dio razmjene iskustava između VRI-jeva koji su sudjelovali.⁸

INTOSAI je također uspostavio Radnu skupinu za reviziju okoliša (engl. *Working Group on Environmental Auditing* – WGEA). Ova skupina pruža platformu VRI-jevima za razmjenu iskustava, metodologija i najboljih praksi povezanih s revizijom zaštite okoliša. WGEA je razvio različite smjernice i alate za pomoć VRI-jevima u provođenju učinkovitih revizija mjera za ublažavanje klimatskih promjena i mjera za prilagodbu. Sudjelovanjem u WGEA-u, VRI-jevi mogu poboljšati svoje kapacitete za bavljenje složenim izazovima koje postavljaju klimatske promjene.

PLANIRANJE REVIZIJE: „POVJERENJE U DRŽAVU. KOLIKO JE ADMINISTRACIJA U AUSTRIJI SPREMNA ZA BUDUĆNOST?”

Kako bi odgovorio na gore navedene buduće izazove, ACA pokreće novi srednjoročni revizijski prioritet „Povjerenje u državu. Koliko je administracija u Austriji spremna za budućnost?”.

Povjerenje u državu osnovni je preduvjet stabilne demokracije. Građani bi se trebali moći osloniti na to da:

- su sve institucije i organizacijske jedinice države stabilne i otporne na krize
- su isključivo usmjerene na opće dobro, a ne na stranačko-političke interese ili određene klijentelističke interese
- institucije postupaju pošteno i pravedno i ne diskriminiraju nikoga
- su sposobne odgovoriti brzo, fleksibilno i proaktivno na nove izazove bez zanemarivanja odgovornosti.

⁸ <https://www.intosai.org/news-centre/un/intosai-symposia.html> Pristupljeno 22. kolovoza 2024.

Povjerenje u državu je višestruko. Prije svega radi se o tome:

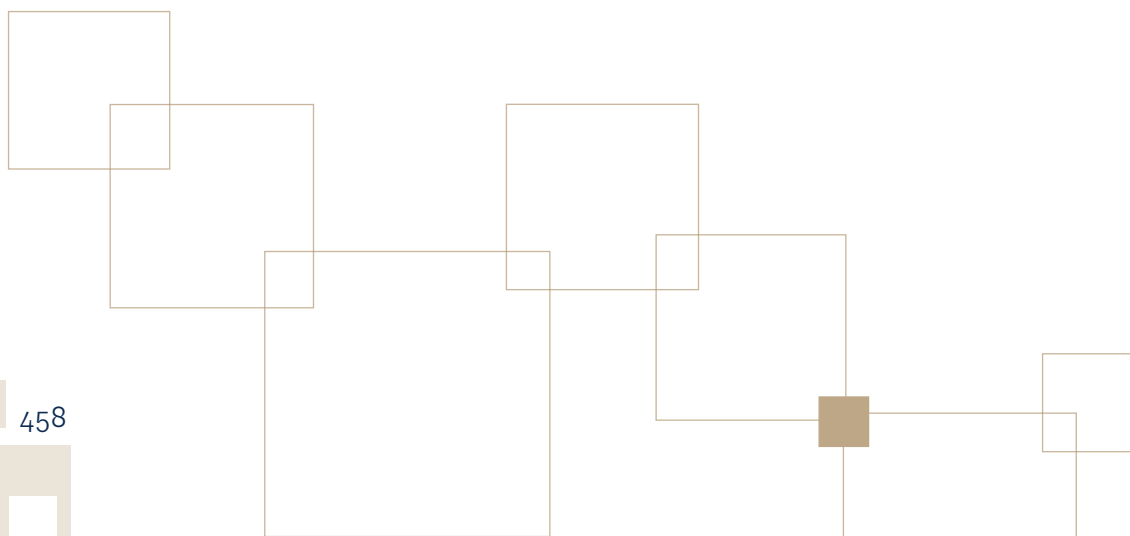
- da institucije dobro i korektno izvršavaju povjerene im i dodijeljene zadaće
- da je država uvijek tu kada je potrebno i pruža javne usluge u skladu sa zakonom i namjenski te
- da administrativne razine same sebi postavljaju standarde visoke kvalitete.

Vlastita svrha i interes nisu kompatibilni s upravom usmjerenom na građane. Iznad svega, država stvara i čuva regulatorni i pravni okvir kako bi se privatna sloboda mogla razvijati, kako društveno tako i ekonomski. Upravne jedinice, velike i male, na ispitu su u vezi s tim rade li učinkovito i jesu li tu za svoje građane.

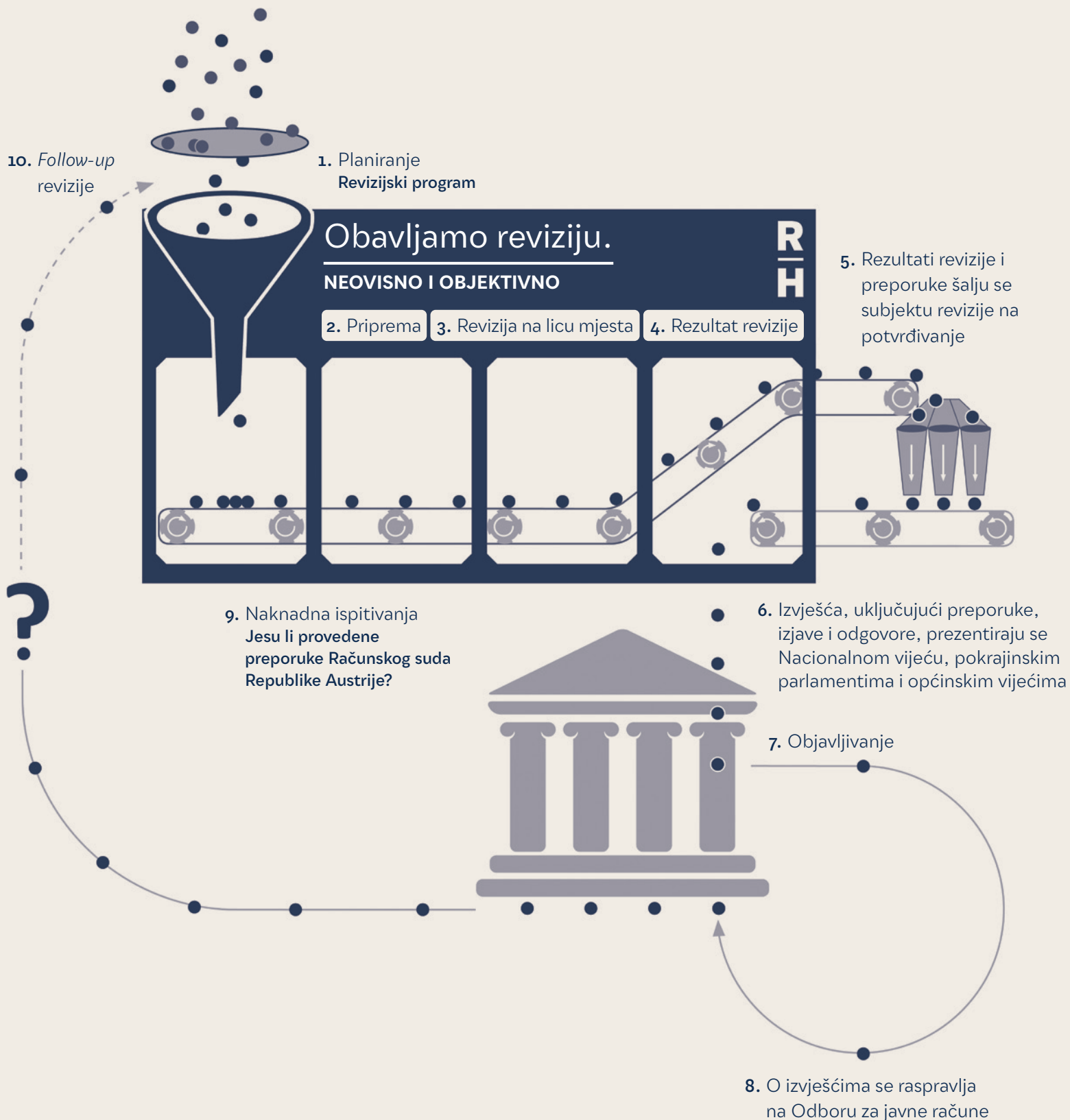
Administracija je spremna za budućnost kada:

- prepoznaje promjene i izazove
- se pravodobno prilagođava novim uvjetima
- uzima u obzir znanstvena otkrića
- pridaje važnost pravoj kvaliteti djelatnika
- internalizira usklađenost i dobro upravljanje
- radi sigurno s digitalnim sustavima koji su učinkoviti i jednostavni za korištenje
- je uključiva u područjima bliskima građanima
- učinkovito provodi nove mjere u okviru fiskalnih zahtjeva
- dosljedno provodi poboljšanja učinkovitosti i strukturne reforme
- ostvaruje definirane reformske ciljeve bez tabua
- zajednički život u zajednici definira kao važan cilj.

Važnost izvješća o praćenju provedbe preporuka ne smije se podcijeniti pri planiranju revizija. Učinak rada VRI-jeva nadilazi utvrđivanje nedostataka; on leži u pokretanju poboljšanja u upravljanju. VRI-jevi stoga moraju naglasiti praćenje svojih preporuka kako bi se osigurala učinkovita provedba. To se može osigurati kroz snažne mehanizme za praćenje provedbe preporuka revizije i transparentno izvješćivanje o napretku. ACA integrira revizije praćenja provedbe preporuka i naknadne upite u svoj postupak revizije, kao što je prikazano u nastavku:



■ Revizijski proces Računskog suda Republike Austrije ■



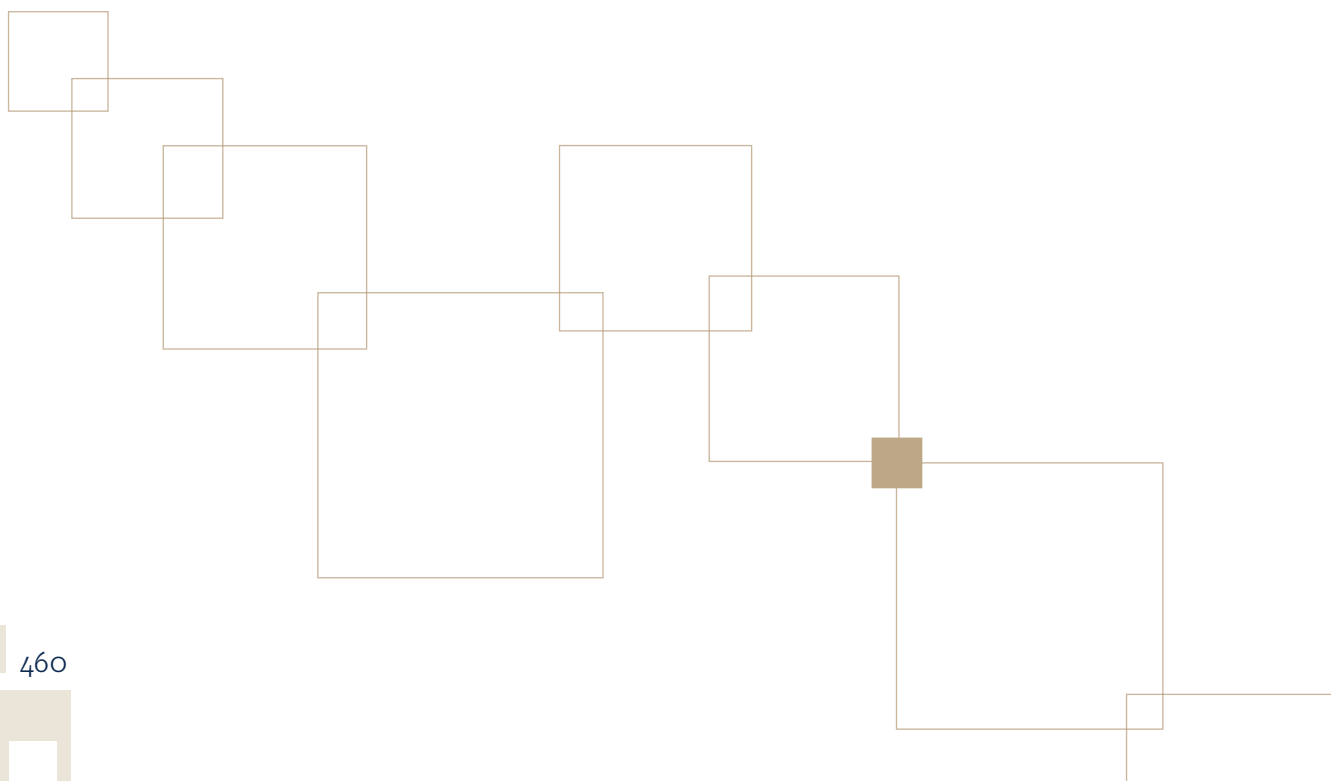
Izvor: Računski sud Republike Austrije (njem. *Rechnungshof Österreich*)



NADOGRADNJA NA JAVNI ANGAŽMAN I PROFESIONALNI RAZVOJ

Još jedna mjera za suzbijanje pada povjerenja je davanje prioriteta transparentnosti i aktivno sudjelovanje u javnosti. To ne uključuje samo objavljivanje nalaza revizije na jasan i pristupačan način već i korištenje digitalnih platformi za komunikaciju s građanima. Društveni mediji i mobilne aplikacije mogu pomoći u širenju informacija i prikupljanju povratnih informacija. Suradnja s organizacijama civilnog društva i medijima pojačava učinak revizijskih izvješća i preporuka. Čineći procese revizije transparentnijima i uključivanjem javnosti u nadzor, VRI-jevi mogu povećati svoju vjerodostojnost i promovirati kulturu odgovornosti. Svakog ljeta ACA aktivno poziva građane da pošalju svoje prijedloge za revizije ACA-u i kontinuirano je prisutan na Facebooku, Instagramu i X-u (bivši Twitter). Od 2021. ACA objavljuje i redoviti *podcast* pod nazivom „Povjerenje” kako bi na lako dostupan način informirao sve zainteresirane o radu ACA-a.

Kako bi ostali učinkoviti u okruženju koje se brzo mijenja, VRI-jevi također moraju kontinuirano graditi kapacitete i ulagati u profesionalni razvoj. To uključuje pružanje kontinuirane obuke revizorima za nova područja kao što su digitalna revizija, kibernetička sigurnost i ekološka održivost. VRI-jevi bi također trebali promicati kulturu učenja i inovacija, potičući revizore da budu informirani o najnovijem razvoju revizijskih metodologija i tehnologija. Programi za profesionalni razvoj trebali bi se usredotočiti na poboljšanje tehničkih vještina i mekih vještina, kao što su kritičko razmišljanje, komunikacija i suradnja. Programi edukacije usmjereni na etičke standarde, sukob interesa i zaštitu zviždača mogu osnažiti načela neovisnosti i integriteta.

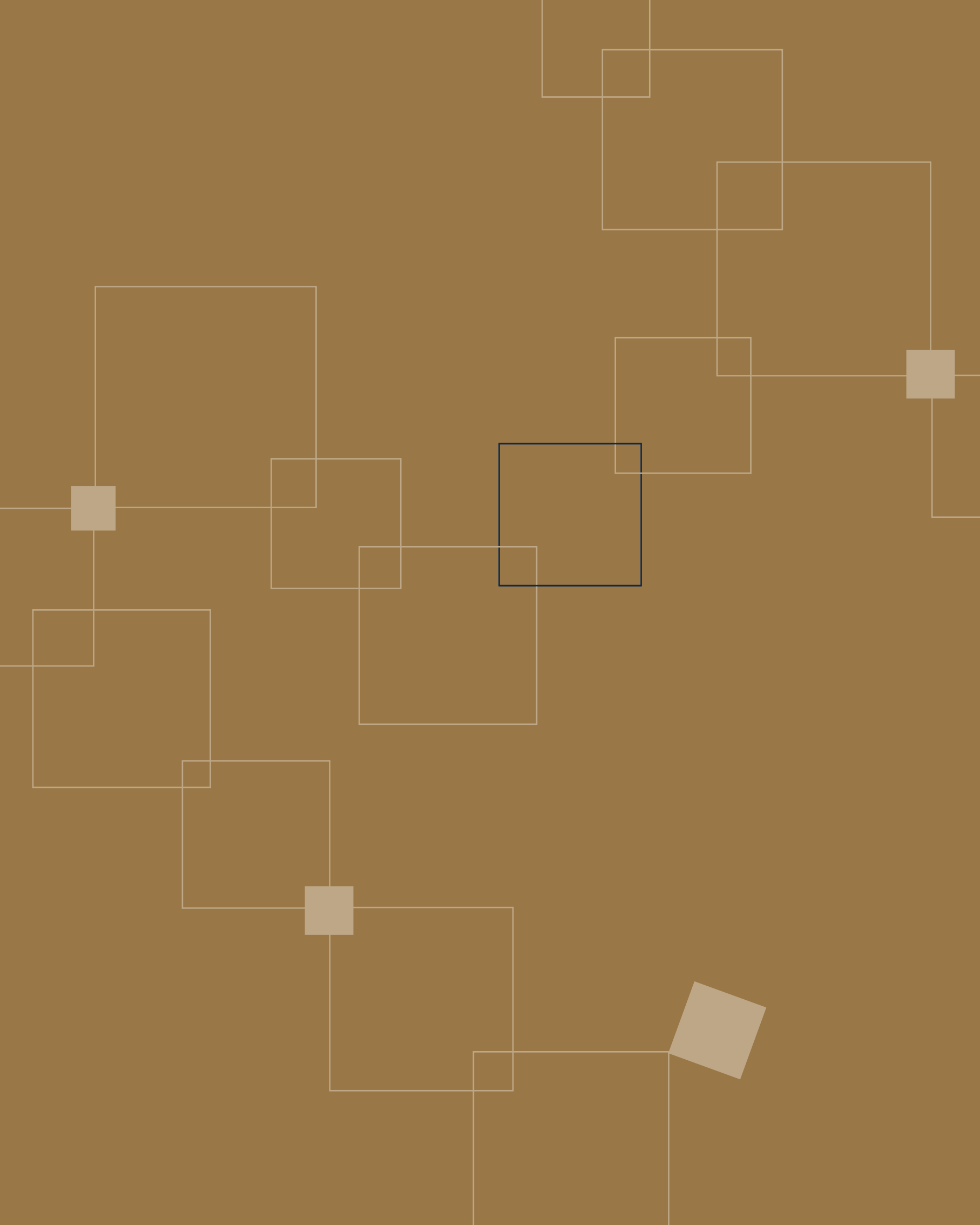


ZAKLJUČAK

Budućnost donosi nove rizike i izazove, od klimatskih promjena i održivosti okoliša do gospodarskih poremećaja, digitalizacije i društvenih nejednakosti. VRI-jevi moraju biti proaktivni u prepoznavanju i rješavanju ovih novih rizika. Razvoj specijaliziranih revizijskih vještina u područjima kao što je revizija zaštite okoliša bit će presudan. VRI-jevi mogu igrati ključnu ulogu u procjeni odgovora vlada na klimatske promjene, u ocjeni učinkovitosti politika zaštite okoliša i u osiguravanju da se javna sredstva učinkovito koriste za rješavanje društvenih nejednakosti.

Osim toga, VRI-jevi bi trebali poticati suradnju i razmjenu znanja na nacionalnoj i međunarodnoj razini. Partnerstva s drugim revizijskim institucijama, akademskom zajednicom i drugim organizacijama mogu olakšati razmjenu najboljih praksi i inovacija. Sudjelovanje VRI-jeva u međunarodnim revizijskim mrežama i radnim skupinama također može pomoći da ostanu u tijeku s globalnim trendovima i novim izazovima. INTOSAI pruža platformu za suradnju i razmjenu znanja između VRI-jeva, promičući tako razvoj učinkovitih revizijskih praksi diljem svijeta.

Budućnost VRI-jeva u svijetu u kojem dolazi do pada povjerenja i rastuće digitalizacije ovisi o njihovoj sposobnosti prilagodbe, inovacija i angažmana. Prihvatanjem tehnologije, povećanjem transparentnosti i poticanjem suradnje, VRI-jevi mogu ojačati svoju ulogu čuvara javne odgovornosti i povjerenja. Dok djeluju u ovom okruženju koje se razvija, njihova predanost neovisnosti, integritetu i utjecaju bit će kamen temeljac njihova uspjeha. U svijetu u kojem je povjerenje javnosti u institucije krhko, VRI-jevi imaju ključnu ulogu u vraćanju povjerenja i osiguravanju da vlade ostanu odgovorne svojim građanima. Bavljenjem kritičnim globalnim izazovima kao što su klimatske promjene i ciljevi održivog razvoja, VRI-jevi mogu pridonijeti održivom razvoju te pravednijem i poštenijem svijetu.





POPIS ZAPOSLENIKA
DRŽAVNOG UREDA
ZA REVIZIJU
OD 1994. DO 2024.

Uz ime i prezime zaposlenika navedena je titula zaposlenika, godina zaposlenja, godina prestanka zaposlenja (za zaposlenike koji više ne rade u Državnom uredu za reviziju), posljednje radno mjesto te ustrojstvena jedinica.

A

dr. sc. VERICA **AKRAP**, 1994. – 2022., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
SINIŠA **ANDRIJANIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2005., državni revizor, Središnji ured
FRANKA **ANTIČIĆ-LOVIĆ**, struč. spec. oec., 2016. – 2020., voditeljica pododsjeaka, Središnji ured
HRVOJE **ANTUNOVIĆ**, struč. spec. oec., 2018., viši državni revizor, Središnji ured
mr. sc. FRANE **ANZULOVIĆ**, 1995., pročelnik, Područni ured Zadar

B

IVANKA **BABAC**, dipl. oec., 1995. – 2019., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
JANKO **BABIĆ**, 2013., vozač državnog dužnosnika, Središnji ured
TOMISLAV **BABIĆ**, dipl. oec., 2003. – 2008., viši državni revizor, Središnji ured
KRUNOSLAV **BABOGREDAC**, dipl. oec., 2021. – 2024., državni revizor, Središnji ured
MIRJANA **BAĆAC**, dipl. oec., 1996., pročelnica, Područni ured Pazin
ORIJANA **BAĆAC**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
DAVORKA **BAKOVIĆ**, dipl. oec., 1995., načelnica odjela, Središnji ured
MARIJA **BANEK SLUNJSKI**, dipl. oec., 2021., državna revizorica, Središnji ured
MARINA **BANIĆ**, 1995., referentica, Središnji ured
ANKICA **BANO**, dipl. oec., 1997. – 2023., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
IVANA **BARAČ**, dipl. oec., 2001. – 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
EMA **BARIŠIĆ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
MIRJANA **BARIŠIĆ**, dipl. iur., 1995. – 2011., viša državna revizorica, Područni ured Split
IRENA **BARTOK HUDINA**, struč. spec. oec., 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
NADICA **BARTOL**, dipl. iur., 2001., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
SANJA **BARTOLAC**, mag. oec., 2013., viša državna revizorica, Središnji ured
MILE **BATOVANJA**, dipl. oec., 1995. – 2011., pročelnik, Područni ured Split
mr. sc. IVAN **BEK**, 2003. – 2022., pročelnik, Područni ured Varaždin
MIRELA **BELANČIĆ VICAN**, dipl. oec., 1996., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MIRJANA **BELAŠIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2021., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
SANDRA **BELOŠEVIĆ**, dipl. oec., 2006., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
SLAVICA **BENČIĆ KIRAC**, dipl. oec., 1996. – 2001., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
IVANA **BENDIŠ KONJUH**, dipl. iur., 2017., državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
BISERKA **BENKO**, dipl. oec., 1995. – 2023., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin
NENAD **BENUSSI**, 1994. – 2001., viši savjetnik, Središnji ured
MIRJANA **BEROŠ**, dipl. politolog, 1994. – 1997., savjetnica za odnose s javnošću, Središnji ured

TOMISLAV **BEROŠ**, dipl. oec., 2007. – 2019., pomoćni revizor, Središnji ured
DIANA **BIONDIĆ**, dipl. oec., 2019., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
MIRNA **BIŠĆAN**, 1994. – 2014., voditeljica pododsjeka, Središnji ured
SLAVICA **BLAŽEVIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2015., viša državna revizorica, Područni ured Šibenik
ŽELJKA **BLAŽOTIĆ**, mag. oec., 2019., državna revizorica, Područni ured Koprivnica
STJEPAN **BOBAN**, dipl. oec., 1994. – 1995., državni revizor, Središnji ured
BRANKA **BOBANOVIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2003., viša državna revizorica, Središnji ured
SILVANA **BOGDAN**, 1996., referentica, Područni ured Šibenik
MAJA **BOGOVIĆ**, mag. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
KARMEN **BONAČIĆ ĐEVOIĆ**, dipl. iur., 2017., viša državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
JOSIPA **BORBAŠ**, dipl. oec., 2008., viša državna revizorica, Područni ured Osijek
MARIJAN **BOSANČIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2015., pročelnik, Područni ured Vukovar
SRĐANA **BOŠKOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2018., državna revizorica, Područni ured Rijeka
ANITA **BOŠNJAK**, 2021., referentica, Središnji ured
DAVOR **BOŽIĆ**, dipl. oec., 1995., viši državni revizor, Područni ured Split
RENATA **BOŽIĆ**, dipl. iur., 1996., pročelnica, Područni ured Sisak
DUBRAVKO **BRAČIĆ**, dipl. oec., 2018. – 2020., državni revizor, Područni ured Dubrovnik
VESNA **BRADARIĆ-ŠLUJO**, dipl. iur., 1996. – 2005., državna revizorica, Područni ured Koprivnica
KRISTINA **BRADIĆ**, dipl. kriminalist, 2021., državna revizorica, Područni ured Zagreb
IVANA **BRALA**, dipl. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Zadar
MARTINA **BRALA GRBIĆ**, univ. spec. oec., 2020., državna revizorica, Područni ured Rijeka
MARTINA **BRCKOVIĆ**, dipl. oec., 2012., viša državna revizorica, Središnji ured
MARIJA **BRGLEZ**, dipl. oec., 1995. – 1995., državna revizorica, Područni ured Bjelovar
KATA **BRNJIĆ**, 2013., spremačica, Središnji ured
mr. sc. DRAŽEN **BROZINIĆ**, 2012., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MARA **BUKVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
MARIJA **BULAJA**, dipl. oec., 1994., viša državna revizorica, Središnji ured
TOMISLAV **BULAT**, dipl. oec., 1994. – 2006., viši državni revizor, Područni ured Zagreb
MARIJANA **BUNETA**, 1998., referentica, Područni ured Gospić
TOMISLAV **BURAZIN**, dipl. iur., 1996. – 2012., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
SANDRA **BURJA**, univ. spec. oec., 1997., načelnica odjela, Središnji ured
MARČELA **BUTARA**, dipl. oec., 1996. – 2009., državna revizorica, Područni ured Pazin
NIKOLINA **BUZOV**, dipl. oec., 2005. – 2008., pomoćna revizorica, Središnji ured

C

SILVIJA **CABUNAC**, dipl. oec., 2007., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
DANIJELA **CAKTAŠ**, ekonomist, 2021., voditeljica pododsjeka, Središnji ured
DRAGO **CATELA**, dipl. oec., 1996. – 2002., viši državni revizor, Područni ured Pazin
RUŽICA **CIGIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2020., viša državna revizorica, Područni ured Osijek

DINKA **CIGROVSKI**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Središnji ured
STJEPAN **CIK**, dipl. oec., 1995. – 2022., viši državni revizor, Područni ured Koprivnica
ZDRAVKO **CINDRIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2019., viši državni revizor, Središnji ured
JOSIP **COLIĆ**, dipl. iur., 1994. – 1999., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
SANJA **COLNAGO**, dipl. oec., 1995. – 2010., viša državna revizorica, Područni ured Split
KLAUDIJA **CRNIĆ**, 2019., domaćica, Središnji ured
LJERKA **CRNKOVIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2006., viša državna revizorica, Središnji ured
KRISTIJAN **CVANCIGER**, dipl. oec., 2021., državni revizor, Područni ured Sisak
ELIZABETA **CVITKOVIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2024., načelnica odjela, Središnji ured

Č

BISERKA **ČANAKI**, dipl. oec., 2001., viša državna revizorica, Područni ured Vukovar
DRAGICA **ČIZMIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2021., načelnica odjela, Središnji ured
ANITA **ČIŽ-PETRAVIĆ**, dipl. oec., 1999., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
VLATKO **ČOBANKOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 1997., viši državni revizor, Područni ured Bjelovar
BISERKA **ČOH MIKULEC**, mag. oec., struč. spec. upravljanja poslovnim komunikacijama, 1994. – 2023., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
STANA **ČOKLJAT**, dipl. oec., 1995. – 2015., viša državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
MIRELA **ČONDIĆ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
JADRANKA **ČORAK**, 2019., referentica, Područni ured Požega
dr. sc. IVAN **ČULO**, 2001., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
dr. sc. IVICA **ČULO**, 1996. – 2018., pročelnik, Područni ured Požega
MARIJA **ČUTURA**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Središnji ured

Ć

TINA **ĆUK BEŠLIĆ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Split
ZDENKO **ĆURKOVIĆ**, dipl. oec., 1996., viši državni revizor, Područni ured Šibenik
DAMIR **ĆUS**, dipl. oec., 1999. – 2021., pročelnik, Područni ured Pazin

D

mr. sc. DRAŽEN **DANIĆ**, 2002., viši državni revizor, Područni ured Sisak
MATEA **DEANKOVIĆ JUKIĆ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Split
DENIS **DERANJA**, dipl. iur., 2002., državni revizor, Središnji ured
BLAŽENKA **DIVJAK**, 1995. – 2007., administrativna referentica, Područni ured Osijek
LJILJANA **DLESK**, ekonomist, 2007., viša referentica, Područni ured Krapina
SUZANA **DOGAN**, 2001., administrativna tajnica čelnika tijela, Središnji ured
ŽELJKA **DOLEŽAL BOŽIĆ**, dipl. oec., 2007., načelnica odjela, Središnji ured
SNJEŽANA **DOMOVIĆ**, dipl. oec., 1995., načelnica odjela, Središnji ured
SILVIJA **DOROTIĆ**, dipl. iur., 2005., načelnica odjela, Središnji ured

SANDRA **DOŠEN**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
KATE **DRAGIČEVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2015., viša državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
MIRJANA **DRAGOZET**, 1994. – 2019., voditeljica pododsjeka, Središnji ured
JOSIP **DUGANDŽIĆ**, 1994. – 1996., ekonom domar, Središnji ured
SANJA **DUGANDŽIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Središnji ured
NATALIJA **DUNAJ**, dipl. oec., 1998., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
ILIJA **DUSPARA**, dipl. oec., 1997., pročelnik, Područni ured Slavonski Brod
ANA **DVORNIK**, dipl. oec., 1995. – 2017., viša državna revizorica, Područni ured Split

DŽ

MIRJANA **DŽANKO**, dipl. oec., 1996. – 2004., državna revizorica, Područni ured Osijek

Đ

HELENA **ĐEREK**, mag. oec., 2021., državna revizorica, Središnji ured
NATALIJA **ĐERZIĆ**, dipl. oec., 2001., načelnica odjela, Središnji ured
KATARINA **ĐOGAŠ**, bacc. oec., 2021., referentica, Područni ured Slavonski Brod
TAMARA **ĐURIN PROTULIPAC**, dipl. oec., 2018., viša državna revizorica, Područni ured Sisak

E

MIRA **ELJUGA**, dipl. oec., 1994. – 1995., pomoćna revizorica, Središnji ured
NEVENKA **ELJUGA**, dipl. iur., 2001. – 2005., državna revizorica, Središnji ured
ANKICA **EMANOVIĆ**, mag. iur., 2019., viša državna revizorica, Središnji ured
DARINKA **ERCEGOVIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin

F

SENKA **FANTIN**, 1995. – 2011., administrativna referentica, Područni ured Rijeka
ANKICA **FEDORAN-MARIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2023., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
KATICA **FILIPOVIĆ**, struč. spec. oec., 2018. – 2021., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
LJILJANA **FILIPOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2012., viša državna revizorica, Područni ured Split
DUBRAVKA **FLINTA**, dipl. oec., 1996. – 2007., viša državna revizorica, Središnji ured
MARIJA **FRANZ**, dipl. oec., 1995. – 2014., viša državna revizorica, Područni ured Osijek
mr. sc. GORDANA **FUSEK**, 2018., viša državna revizorica, Područni ured Split

G

ANTO **GADŽA**, dipl. oec., 2001. – 2023., viši državni revizor, Središnji ured
ANTONIO **GALIĆ**, mag. iur., 2016. – 2018., pomoćni revizor, Središnji ured
NIKOLINA **GALIĆ**, dipl. iur., 2008., viša državna revizorica, Područni ured Šibenik
MIA **GARMA**, mag. oec., 2007., načelnica odjela, Središnji ured
VIŠNJA **GAŠPAR**, dipl. oec., 1997. – 2007., državna revizorica, Područni ured Požega

IVANA **GODA**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Središnji ured
MIRA **GOJEVIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2022., pročelnica, Područni ured Bjelovar
ZDENKA **GRABOVAC**, dipl. oec., 1995. – 2007., viša državna revizorica, Područni ured Split
ZORICA **GRBAČ**, 1997. – 2023., administrativna referentica, Područni ured Virovitica
LUCA **GRBEŠ**, 1994., referentica, Središnji ured
BARKA **GRGURIĆ**, dipl. oec., 1997., pročelnica, Područni ured Karlovac
MARIJA **GRGURIĆ**, dipl. oec., 2007. – 2013., državna revizorica, Središnji ured
JOSIPA **GRMOVŠEK**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
MARIJA **GRUBEŠIĆ**, mag. oec., 2013., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
NEVENKA **GRUBIŠIĆ**, 1996., spremačica, Područni ured Osijek
JOSIPA **GRUIČIĆ**, mag. oec., 2021., pomoćna revizorica, Središnji ured

H

MATIJA **HAJEK**, 2019. – 2021., administrativni referent, Središnji ured
RAMONA **HALIĆ**, struč. spec. admin. publ., 2018., suradnica, Središnji ured
SILVIJA **HLADIKA-PRVONOŽEC**, dipl. oec., 2005., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
JELENA **HODAK**, mag. iur., 2018., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
JOSIPA **HORVAT**, mag. iur., 2018. – 2020., pomoćna revizorica, Područni ured Rijeka
MARIJANA **HORVAT**, 1996., referentica, Područni ured Koprivnica
DANIJEL **HORVATIĆ**, 2019. – 2019., vozač dostavljač, Središnji ured
LJILJANA **HRANIĆ**, mag. oec., 2021., državna revizorica, Područni ured Varaždin
IVO **HRDALO**, dipl. oec., 1995. – 2001., viši državni revizor, Područni ured Dubrovnik
KATICA **HRISTOV**, dipl. oec., 1997. – 2020., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
NEVENKA **HRUP**, dipl. oec., 1994. – 2021., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
BOŽANA **HRUŠKA**, dipl. oec., 2021., državna revizorica, Područni ured Zagreb
IVO **HRVAT**, dipl. oec., 1994. – 2009., viši državni revizor, Središnji ured
ŽELJKO **HUBEJ**, 1997. – 2012., ekonom, Središnji ured
MARIJA **HUNJET**, dipl. inf., 1995. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
BOŽICA **HUZANIĆ MIŠEK**, bacc. oec., 2009., viša informatička tehničarka, Središnji ured

I

LADA **IGRIĆ**, dipl. oec., 1998., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
MARIJAN **ILIJAS**, dipl. oec., 1994. – 1996., državni revizor, Središnji ured
IVAN **IMGRUND**, dipl. oec., 2008. – 2022., viši državni revizor, Područni ured Rijeka
LIDIJA **IVANČEVIĆ**, dipl. oec., 1996., pročelnica, Područni ured Vukovar
ANA **IVANČIĆ**, mag. iur., 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
NEVENKA **IVANDA**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
SANJA **IVČEK**, dipl. oec., 2018., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
ANKICA **IVELJIĆ**, 1996., spremačica, Središnji ured

KATA **IVELJIĆ**, 1996. – 1997., spremačica, Središnji ured
NEDELJKA **IVELJIĆ**, 2007., spremačica, Središnji ured
ŽELJKO **IVIĆ**, dipl. oec., 1996., viši državni revizor, Područni ured Osijek
IVONA **IVIĆ ČIKEŠ**, dipl. oec., 2009., načelnica odjela, Središnji ured
DAVID **IVŠIĆ**, struč. spec. oec., 2006., pomoćni revizor, Područni ured Dubrovnik

J

MAJA **JADAN**, dipl. oec., 2019., državna revizorica, Središnji ured
BORO **JAGULJNJK**, dipl. oec., 2001., viši državni revizor, Središnji ured
IVAN **JAMBOR**, dipl. oec., 1995. – 2012., viši državni revizor, Područni ured Varaždin
BRCKO **JAMBREŠIĆ**, 2001. – 2002., vozač, Središnji ured
LJILJANA **JANKOVIĆ**, 2008. – 2022., administrativna referentica, Područni ured Osijek
RADJANA **JANKOVIĆ**, mag. oec., 2020., državna revizorica, Područni ured Rijeka
JADRANKA **JANUŠIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Čakovec
DEJAN **JANJANIN**, 2020., vozač državnog dužnosnika, Središnji ured
DARIO **JEDNOBRKOVIĆ**, dipl. oec., 2023., državni revizor, Područni ured Slavonski Brod
LJUBICA **JELIĆ**, struč. spec. oec., 2018. – 2018., državna revizorica, Područni ured Split
MIRA **JELIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2021., viša državna revizorica, Područni ured Šibenik
MARICA **JERKOVIĆ**, 1994., domaćica, Središnji ured
KATARINA **JUNAKOVIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Šibenik
ELVIRA **JURAIĆ LISAC**, dipl. oec., 2019., viša državna revizorica, Središnji ured
LUKA **JURAS**, mag. oec., 2023., državni revizor, Područni ured Šibenik
ŽELJKA **JURATOVAC**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
VESNA **JUREC**, dipl. oec., 1999., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin
MARA **JURIČ**, 1994. – 2004., blagajnica, Središnji ured
MARTINA **JURJEVIĆ**, univ. spec. oec., 2013., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
DARIA **JURKOVIĆ**, dipl. oec., 2019., načelnica odjela, Središnji ured
DUNJA **JURKOVIĆ**, 1996. – 2023., stručna referentica, Središnji ured

K

JASNA **KAMPUŠ**, 1995., referentica, Područni ured Varaždin
DARIA **KARAMAN**, mag. oec., 2014., državna revizorica, Područni ured Split
ŽELJKA **KARDAŠIĆ**, dipl. iur., 1997. – 2016., državna revizorica, Područni ured Sisak
BORIS **KARDUM**, dipl. oec., 2001. – 2006., viši državni revizor, Središnji ured
ANA **KARLOVIĆ**, mag. oec., 2013., viša državna revizorica, Središnji ured
IGOR **KARLOVIĆ**, mag. oec., 2013., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
mr. VESNA **KASUM**, 1995. – 2023., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
NADA **KATKIĆ**, upravni pravnik, 1996. – 2016., voditeljica pododsjeka, Središnji ured
LUKA **KATOLIKOVIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2008., viši državni revizor, Područni ured Vukovar

VIŠNJA **KAURIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
ELIZABETA **KEDVEŠ**, 2016., referentica, Područni ured Vukovar
ALIDA **KERETIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2015., državna revizorica, Područni ured Rijeka
JASNA **KIŠ**, univ. spec. oec., 2020., viša državna revizorica, Središnji ured
BLANKA **KLARIĆ**, struč. spec. oec., 2007., viša referentica, Središnji ured
LJILJANA **KLASIĆ**, 2001. – 2018., spremačica, Središnji ured
SOFIJA **KLEPIĆ**, mag. oec., 2021., državna revizorica, Središnji ured
mr. IVAN **KLEŠIĆ**, 1997., glavni državni revizor, Središnji ured
IVANA **KLIMAN**, univ. spec. oec., 2012., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
MIRA **KNEŽEVIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2015., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
ZDENKO **KNEŽEVIĆ**, dipl. oec., 1995., viši državni revizor, Područni ured Zadar
NADICA **KNOK**, dipl. oec., 1996., pročelnica, Područni ured Krapina
GORDANA **KOCIJAN**, dipl. iur., 2021., državna revizorica, Središnji ured
NINA **KOLOBARIĆ**, dipl. oec., 2007. – 2009., pomoćna revizorica, Središnji ured
mr. sc. HRVOJE **KORDIĆ**, 1994. – 2012., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
KORD **KORDIĆ**, dipl. iur., 2011., viši državni revizor, Središnji ured
MAJA **KOREN**, dipl. oec., 2005. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
ANJA **KORICA**, struč. spec. oec., 2016. – 2018., pomoćna revizorica, Središnji ured
VALENTINA **KOSIĆ**, dipl. iur., 2013., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
BRANKO **KOSTIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2014., viši državni revizor, Područni ured Dubrovnik
IVANA **KOVAČ**, dipl. iur., 2005. – 2020., pomoćna revizorica, Središnji ured
KRISTIJAN **KOVAČ**, mag. oec., 2013. – 2015., pomoćni revizor, Područni ured Karlovac
TATJANA **KOVAČEVIĆ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
VERONIKA **KOZARIĆ-ŠTROMAR**, 1995. – 2013., likvidatorica, Središnji ured
DAVOR **KOZINA**, dipl. oec., 1996. – 2005., državni revizor, Središnji ured
VLADO **KOŽLJAN**, univ. spec. oec., 2023., državni revizor, Područni ured Pazin
IVAN **KRAJAČIĆ**, dipl. oec., 1996. – 1998., viši državni revizor, Područni ured Čakovec
BERNARDA **KRAMAR**, dipl. oec., 1995. – 2002., pročelnica, Područni ured Varaždin
BOJANA **KRAMAR**, dipl. oec., 2007., pročelnica, Područni ured Čakovec
ŠIMA **KRASIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2010., glavna državna revizorica, Središnji ured
BRANKO **KRIŠTIĆ**, dipl. iur., 1995. – 2018., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
ŽARKO **KRIŠTO**, dipl. oec., 1994. – 1995., državni revizor, Područni ured Zagreb
BARBARA **KRIVIĆ**, dipl. iur., 2013., načelnica odjela, Središnji ured
ŠTEFICA **KRIŽANIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2016., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
mr. sc. IVANA **KRIŽANIĆ DELIŠIMUNOVIĆ**, 2016., načelnica odjela, Središnji ured
mr. sc. KSENIJA **KRPAN**, 2001. – 2022., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MARIJAN **KRPAN**, dipl. oec., 2007. – 2019., državni revizor, Središnji ured
STANISLAV **KUJUNDŽIĆ**, dipl. oec., 1995., viši državni revizor, Područni ured Split

JASNA **KUNŠTEK**, dipl. oec., 2001., načelnica odjela, Središnji ured
NIKOLA **KURELIĆ**, mag. oec., 2013., načelnik odjela, Središnji ured
DARIJA **KURELOVIĆ**, 1996., referentica, Područni ured Pazin
DAVOR **KURELOVIĆ**, dipl. oec., 2005., viši državni revizor, Područni ured Pazin
ANA **KURUC**, mag. oec., 2023., državna revizorica, Područni ured Koprivnica
ZVJEZDANA **KVESTIĆ**, dipl. iur., 1994. – 2003., viša državna revizorica, Područni ured Zagreb

L

ĐURĐA **LABAŠ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
VALENTINA **LADEŠIĆ**, 2021., referentica, Područni ured Karlovac
DANIJELA **LAKOTIĆ**, dipl. oec., 2021., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
ANA **LALE**, dipl. oec., 1995. – 2018., pročelnica, Područni ured Dubrovnik
VLASTA **LAŽETA**, 2007. – 2024., administrativna referentica, Središnji ured
NIVES **LEMIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2019., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
IVANA **LESINGER**, dipl. oec., 2022., državna revizorica, Područni ured Čakovec
IVANA **LEVATIĆ**, mag. oec., 2013., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin
BRANKICA **LEŽ**, 1997. – 2006., administrativna referentica, Područni ured Krapina
mr. sc. LJERKA **LINZBAUER**, 1994. – 2004., 2009. – 2011., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MARIJA **LIOVIĆ**, 1995. – 2012., administrativna referentica, Područni ured Split
VESNA **LIPAVIĆ**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Središnji ured
SMILJANA **LOGARA**, dipl. oec., 1995. – 2019., viša državna revizorica, Područni ured Split
PETRA **LOJEN**, mag. oec., 2016., viša državna revizorica, Središnji ured
SREĆKO **LOJEN**, ing. prometa, 1994., voditelj pododsjeka, Središnji ured
ANDRIJA **LOVRIĆ**, dipl. oec., 1996. – 1996., državni revizor, Područni ured Osijek
MARIJANA **LOZANČIĆ**, dipl. iur., 2021., državna revizorica, Područni ured Vukovar
DUBRAVKA **LUČAN**, 1996. – 1997., administrativna referentica, Područni ured Sisak
MIRTA **LUJIĆ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
RUŽICA **LULIĆ**, dipl. oec., 2018., viša državna revizorica, Područni ured Dubrovnik

LJ

NATAŠA **LJOKA**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
mr. sc. MILICA **LJUBIČIĆ**, 1995. – 2020., viša državna revizorica, Središnji ured
MIRJANA **LJUBIĆ**, dipl. oec., 2000. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Koprivnica

M

dr. sc. DUBRAVKA **MAHAČEK**, 1997., pročelnica, Područni ured Požega
ANDRIJA **MAJIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2005., viši državni revizor, Središnji ured
mr. NATAŠA **MANESTAR**, 2007. – 2020., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka

JOSIPA **MARAKOVIĆ**, dipl. oec., univ. spec. rel. publ., 2019., načelnica odjela, Središnji ured
KARMEN **MARCAN UKOTA**, dipl. oec., 2009., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
DENIS **MARIĆ**, mag. oec., 2019., državni revizor, Područni ured Zadar
GORDANA **MARIĆ**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Split
ZDRAVKA **MARIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2017., načelnica odjela, Središnji ured
ANICA **MARKUSI**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
JELENA **MARKUŠIĆ**, 2018. – 2019., administrativna referentica, Područni ured Požega
ANTONIJA **MAROEVIĆ**, mag. oec., 2021., pomoćna revizorica, Područni ured Split
DANIJEL **MARTINČIĆ**, dipl. oec., 2005., viši državni revizor, Područni ured Koprivnica
SANJA **MARTINKO**, dipl. oec., 1994., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MAJA **MARTINKO LIHTAR**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Središnji ured
MATEA **MASLAČ**, mag. iur., 2018. – 2020., pomoćna revizorica, Područni ured Rijeka
mr. sc. RUŽICA **MATAIĆ-PRŠA**, 2001. – 2014., viša državna revizorica, Središnji ured
MARIJA **MATEK**, dipl. iur., 1997. – 2008., državna revizorica, Središnji ured
ANITA **MATERLJAN**, dipl. iur., 2001., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
ANTONIJA **MATIĆ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Split
IVANKA **MATIĆ**, 1998. – 1999., spremačica, Središnji ured
SNJEŽANA **MATIJAŠIĆ-MIKULICA**, univ. spec. oec., 1995., pročelnica, Područni ured Rijeka
EVICA **MATIJEVIĆ**, dipl. oec., 2008., viša državna revizorica, Područni ured Požega
BOŽICA **MATKOVIĆ**, 1999. – 2000., domaćica, Središnji ured
MANDA **MATORIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Vukovar
LANA **MATOŠ**, mag. oec., 2006., pomoćna revizorica, Središnji ured
MARKO **MATOŠ**, dipl. ing. prometa, 2003., državni revizor, Središnji ured
BLANKA **MATUŠA**, dipl. oec., 2000., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
mr. sc. BRANKA **MAUHAR**, 1994. – 2011., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
JOZO **MEĐICA**, dipl. oec., 2017., pročelnik, Područni ured Dubrovnik
ANA **MEGLA**, 1995. – 2022., administrativna referentica, Područni ured Bjelovar
MARTINA **MESEC**, dipl. inf., 2019., viša državna revizorica, Središnji ured
SILVIJA **MIČEVIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Središnji ured
ANA **MIHALIĆ**, mag. oec., 2016., viša državna revizorica, Središnji ured
DARINKA **MIHINJAČ**, dipl. oec., 1996. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Čakovec
MATIJA **MIJATOVIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2005., načelnica odjela, Središnji ured
ALEKSANDRA **MIKEC**, dipl. oec., 1997. – 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
PETRA **MIKŠIĆ HALAR**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Karlovac
ZORAN **MIKULANDRA**, 1994. – 2001., vozač, Središnji ured
MIRJANA **MIKULEC**, dipl. oec., 1997. – 2023., viša državna revizorica, Područni ured Krapina
ANKA **MIKULIĆ**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Osijek
IVONA **MILETIĆ**, dipl. iur., 2013., viša državna revizorica, Središnji ured

MATEJA **MILETIĆ FIŠTROVIĆ**, struč. spec. oec., 2021., pomoćna revizorica, Područni ured Karlovac
ROBERTA **MILEVOJ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
KRISTINA **MILIČEVIĆ**, mag. oec., 2005., viši savjetnik, Središnji ured
MARIJA **MILKOVIĆ**, dipl. oec., 2002. – 2011., državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
LIDIJA **MIŠE-JALŠOVEC**, dipl. oec., 1996. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Čakovec
VLATKA **MIŠIĆ**, dipl. oec., 2019., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
ISKRA **MORIĆ**, dipl. oec., 2006., načelnica odjela, Središnji ured
JOSIP **MORIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2008., pročelnik, Područni ured Šibenik
MAJA **MRZLJAK**, mag. oec., 2017., viša državna revizorica, Središnji ured
KLARA **MUSLIM**, mag. oec., 2021. – 2022., pomoćna revizorica, Središnji ured
mr. sc. NIKOLA **MUSTAČ**, 1996. – 2021., pročelnik, Područni ured Čakovec
SONJA **MUŠTRA**, 1995. – 2012., spremačica, Područni ured Split
LJERKA **MUŽEVIĆ**, dipl. oec., 1994. – 1996., državna revizorica, Središnji ured

N

DRAGO **NAĐ**, dipl. oec., 1997. – 2015., pročelnik, Područni ured Virovitica
NEDA **NAGLIĆ DRGANC**, dipl. oec., 1995. – 2012., viša državna revizorica, Središnji ured
TATJANA **NOVAČIĆ**, dipl. oec., 1997., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
DRAGICA **NOVAKOVIĆ**, dipl. oec., 2008. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Sisak
SPOMENKA **NOVOSEL**, dipl. oec., 1994. – 1995., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
KATARINA **NOVOSELNİK**, dipl. iur., 2013., načelnica odjela, Središnji ured
EVICA **OBADIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2005., viša državna revizorica, Središnji ured
NEVENKA **OMRČEN**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Osijek
SREČKO **OPANČAR**, dipl. oec., 1996. – 2019., viši državni revizor, Područni ured Rijeka
DRAŽEN **OREŠKOVIĆ**, dipl. oec., 2001., viši državni revizor, Područni ured Gospić
mr. sc. JELENA **ORŠOLIĆ**, 1994., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin
IRENA **OSTOJIĆ**, dipl. oec., 2001., načelnica odjela, Središnji ured
INGRID **OŽBOLT**, bacc. oec., 1995., viša referentica, Središnji ured

P

MARIJANA **PAL**, dipl. oec., 1996. – 2006., državna revizorica, Područni ured Čakovec
JOZO **PALAC**, dipl. iur., 2001. – 2018., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
NIKOLINA **PALE**, mag. oec., 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
VERA **PAP**, 2016., referentica, Područni ured Rijeka
mr. sc. GORDANA **PARAĆ**, 1994. – 2004., viša državna revizorica, Središnji ured
JADRANKA **PASTUOVIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2024., načelnica odjela, Središnji ured
VIŠNJA **PAŠIĆ**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
DAVOR **PAVIĆ**, dipl. oec., 2002. – 2019., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MIRJANA **PAVLEK**, ekonomist, 1994. – 2007., računovodstvena referentica, Središnji ured

IVANA **PAVLIĆ**, 2016., referentica, Područni ured Dubrovnik
PETRA **PAVLOVIĆ**, 2021. – 2024., referentica, Središnji ured
SANDRA **PAVLOVIĆ**, prof., 2020., viša savjetnica, Središnji ured
RUŽICA **PAVLOVIĆ-DRMAČIĆ**, dipl. iur., 1995. – 1997., pomoćna revizorica, Područni ured Bjelovar
NADA **PAVŠIĆ**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
KATARINA **PENAVA**, dipl. oec., 1994. – 2003., državna revizorica, Središnji ured
MARINA **PENAVA MIKOLAJ**, dipl. oec., 2023., državna revizorica, Područni ured Čakovec
MARA **PEREKOVIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2002., državna revizorica, Središnji ured
ANTE **PERIĆ**, dipl. oec., 2005., viši državni revizor, Područni ured Požega
ANTE **PERIĆ**, mag. oec., 2018. – 2022., pomoćni revizor, Područni ured Split
IVANKA **PERKEC**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
mr. sc. LIDIJA **PERNAR**, 1995., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
TAMARA **PERNAR**, dipl. oec., 2019., državna revizorica, Središnji ured
MARIJA **PERŠINOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2022., pročelnica, Područni ured Koprivnica
NIKOLINA **PERVAN**, mag. oec., 2022., državna revizorica, Područni ured Čakovec
JADRANKA **PETROVIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2014., viša državna revizorica, Područni ured Požega
SILVIJE **PETROVIĆ**, dipl. iur., 1994. – 1996., pomoćni revizor, Područni ured Zagreb
NIKOLA **PIJEVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2021., pročelnik, Područni ured Dubrovnik
MARIJA **PIRIJA KOVAČIĆ**, 2008. – 2008., domaćica, Središnji ured
BRANKA **PLUŠĆEC**, 2012. – 2016., administrativna referentica, Područni ured Rijeka
MIRJANA **POCRNIĆ**, dipl. oec., 1999., viša državna revizorica, Područni ured Gospić
SANJA **POLJAK**, 2021. – 2022., administrativna referentica, Područni ured Split
VEDRAN **POPOVIĆ**, dipl. oec., 1999., viši državni revizor, Područni ured Osijek
JADRANKA **POSAVEC**, dipl. oec., 1995. – 2016., viša državna revizorica, Središnji ured
MATEJA **POŽEGA**, mag. oec., 2021., državna revizorica, Područni ured Karlovac
JAGODA **PRANJIĆ**, 2001. – 2005., administrativna referentica, Središnji ured
ŽELJKA **PRANJIĆ**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Središnji ured
MITAR **PRCE**, dipl. oec., 1995. – 2016., viši državni revizor, Područni ured Dubrovnik
SILVANA **PRCE**, 1995. – 2015., administrativna referentica, Područni ured Dubrovnik
DANA **PRESEČAN**, dipl. oec., 1997. – 2016., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
IVANA **PRGOMET**, mag. oec., 2016., državna revizorica, Područni ured Split
ANA **PRKAČIN**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
ANTUN **PULJIĆ**, dipl. iur., 2001. – 2002., državni revizor, Središnji ured
MARTINA **PUŽ**, 2005., referentica, Središnji ured

R

IVANA **RADOČAJ**, dipl. oec., 2013., viša državna revizorica, Područni ured Karlovac
GORDANA **RADOŠEVIĆ**, dipl. oec., 2020. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka

VEDRANA **RAFF**, dipl. oec., 1995. – 1998., državna revizorica, Područni ured Osijek
MIROSLAVA **RAFFAELLI**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
ZDRAVKA **RAGUŽ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Središnji ured
LIDIJA **RAIČ**, dipl. iur., 2001. – 2024., viša državna revizorica, Središnji ured
MARTINA **RAJČIĆ**, struč. spec. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Šibenik
MIRELA **RAKITNIČAN**, dipl. oec., 1999., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
MAJA **RAKO**, dipl. oec., 2012., viša državna revizorica, Središnji ured
MARIJA **RAKO**, dipl. iur., 1995. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Split
BRANKA **RAKVIN**, dipl. oec., 1994. – 2017., načelnica odjela, Središnji ured
ZDENKA **RALICA**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
MELITA **RAUKAR**, dipl. oec., 2021. – 2022., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
ŽELJKO **RAVLIĆ**, dipl. oec., 1999. – 2021., viši državni revizor, Područni ured Osijek
MISLAV **REBIĆ**, mag. oec., 2016., viši državni revizor, Središnji ured
IVANA **REDO**, mag. oec., 2017., državna revizorica, Područni ured Dubrovnik
KATARINA **REGVAR**, dipl. oec., 1996., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
DAVORKA **RESMAN**, dipl. oec., 1999., viša državna revizorica, Područni ured Gospić
ANKA **REŠTAROVIĆ**, 1995. – 2015., administrativna referentica, Područni ured Vukovar
NIKO **RIMAC**, dipl. oec., 2001. – 2005., viši državni revizor, Središnji ured
dr. sc. NEDILJKA **ROGOŠIĆ**, 1997., zamjenica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
LORI **RONČEVIĆ-MATEŠIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2020., viša državna revizorica, Područni ured Zadar
JOSIP **ROZIĆ**, dipl. oec., 2001., viši državni revizor, Središnji ured
IVANKA **RUBIL**, dipl. oec., 1997. – 2021., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
MARINKA **RUKAVINA**, dipl. oec., 1999., pročelnica, Područni ured Gospić
MARIO **RUMEK**, dipl. oec., 1996. – 1997., vježbenik, Središnji ured

S

KEROL **SABLIĆ RADMAN**, dipl. iur., 1995. – 1999., pomoćna revizorica, Područni ured Rijeka
TOMISLAV **SAIĆ**, dipl. oec., 1997., pročelnik, Područni ured Virovitica
JASENKA **SAMAC**, 1994. – 1995., spremačica, Središnji ured
RUŽICA **SAMARDŽIĆ**, dipl. iur., 1995. – 1995., pomoćna revizorica, Područni ured Osijek
HRVOJE **SENČIĆ**, dipl. oec., 1999., viši državni revizor, Područni ured Vukovar
mr. JOZO **SERDARUŠIĆ**, 1994. – 2019., zamjenik glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MIHAELA **SIEBER**, dipl. iur., 2005., načelnica odjela, Središnji ured
NADA **SKEJO**, dipl. oec., 2001. – 2002., državna revizorica, Središnji ured
NATALIJA **SKENDER**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
SNJEŽANA **SKENDER**, 2008., referentica, Središnji ured
LJILJANA **SLIVAR**, dipl. oec., 1995. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Varaždin
JASNA **SMOLIĆ**, 1999. – 2001., administrativna referentica, Područni ured Šibenik

RADOJKA **SMOLJIĆ**, dipl. oec., 2001., pročelnica, Područni ured Zagreb
ANAMARIJA **SOBOŠĆAN**, 1996., referentica, Područni ured Čakovec
MIRKO **SOČO**, dipl. iur., 1995. – 2017., viši državni revizor, Područni ured Split
VESNA **SOKAČ**, dipl. oec., 1996., pročelnica, Područni ured Koprivnica
ZRINKA **SOLIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2007., državna revizorica, Središnji ured
MIRJANA **SPAJIĆ**, dipl. oec., 1995. – 1998., pomoćna revizorica, Područni ured Zagreb
MIRJANA **STANIŠAK**, dipl. oec., 2001. – 2006., državna revizorica, Središnji ured
INES **STEGIĆ**, dipl. oec., 1994., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
MARIN **STEGIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2008., načelnik odjela, Središnji ured
MARIJA **STJEPANOVIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2023., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
DIJANA **STOJNIĆ**, dipl. iur., 1996., pročelnica, Područni ured Šibenik
ZORAN **STRENJA**, dipl. oec., 1995. – 2022., pročelnik, Područni ured Rijeka
ZDRAVKO **STRUJIĆ**, dipl. iur., 1995. – 2019., državni revizor, Područni ured Osijek
MARIJANA **SUBOTIĆ**, 2016., referentica, Središnji ured
RENATA **SUČEVAC**, bacc. admin. publ., 1994., voditeljica pododsjeka, Središnji ured
MARIJA **SUŠAC**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Vukovar
SMILJANA **SUŠEC**, dipl. iur., 1999., pročelnica, Područni ured Varaždin
DRAGICA **SUŠILOVIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2021., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
NADA **SVETE**, univ. spec. oec., 1997., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
NEVENA **SVETINA**, 2005. – 2005., administrativna referentica, Središnji ured
RUŽA **SVETINA**, 1995., spremačica, Središnji ured

Š

GORDANA **ŠABAN**, dipl. oec., 1994. – 1998., načelnica odjela, Središnji ured
SANDRA **ŠARIĆ**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Središnji ured
ADA **ŠEGON**, dipl. oec., 1999. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
IVA **ŠIMANOVIĆ PAVRLIŠAK**, mag. oec., 2022., pomoćna revizorica, Područni ured Sisak
BRANKO **ŠIMIĆ**, dipl. oec., 1995., pročelnik, Područni ured Osijek
BOŽICA **ŠIMOVIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2020., načelnica odjela, Središnji ured
ADELA **ŠIMUNIC-SMILJANEC**, dipl. oec., 2000., viša državna revizorica, Područni ured Koprivnica
BISERKA **ŠIMUNIĆ**, dipl. oec., 1997. – 2020., pročelnica, Područni ured Krapina
ZVONKO **ŠIRIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2008., viši državni revizor, Središnji ured
ZDENKA **ŠIRINIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2018., viša državna revizorica, Područni ured Zagreb
MIROSLAV **ŠKLEBAR**, dipl. oec., 2001. – 2003., viši državni revizor, Središnji ured
JASNA **ŠMIT**, dipl. oec., 1995., pročelnica, Područni ured Bjelovar
NEVEN **ŠPRLJE**, dipl. oec., 1995. – 2008., viši državni revizor, Središnji ured
MARINA **ŠTIMAC**, mag. admin. publ., 2017., pomoćna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
ANA **ŠTRBAC**, dipl. politolog, 2007. – 2012., državna revizorica, Središnji ured
ZDENKA **ŠUJSTER**, dipl. oec., 1994. – 2002., viša državna revizorica, Područni ured Zagreb

IVANKA **ŠULC**, mag. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Požega
mr. sc. ANDREA **ŠUNJIĆ**, 2001., načelnica odjela, Središnji ured
DINKA **ŠUSTIĆ**, dipl. oec., 2008., viša državna revizorica, Područni ured Šibenik
MIHAELA **ŠUŠIĆ**, dipl. oec., 2005., viša državna revizorica, Područni ured Gospić
DRAGICA **ŠVERKO**, dipl. oec., 1996. – 2024., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka

T

MARGARETA **TABAR**, dipl. oec., 2022., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
DARIJA **TADIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Središnji ured
DARIJA **TADIĆ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Zadar
MILICA **TADIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2013., viša državna revizorica, Područni ured Zagreb
SANJA **TANDARIĆ**, mag. oec., 2018., državna revizorica, Područni ured Pazin
TANJA **TARAŠ**, 1995. – 2023., administrativna referentica, Područni ured Zadar
MAJA **TKALČEVIĆ**, struč. spec. oec., 2007. – 2019., pomoćna revizorica, Središnji ured
BOŽICA **TOMLJANOVIĆ**, dipl. iur., 1997. – 1997., pomoćna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
MARIJA **TOTIĆ**, mag. oec., 2019., pomoćna revizorica, Područni ured Osijek
IRENA **TRATNJAK**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Virovitica
ŽELJKO **TRIVUNČEVIĆ**, dipl. oec., 2013. – 2022., viši državni revizor, Područni ured Sisak
MLADEN **TUCMAN**, 2006. – 2022., stručni referent, Središnji ured

U

LUCIJA **UJEVIĆ**, 2016. – 2020., administrativna referentica, Područni ured Karlovac

V

NIKOLINA **VADLJEVIĆ GOGIĆ**, mag. oec., 2023., državna revizorica, Područni ured Bjelovar
NADA **VALEK**, dipl. oec., 1997. – 2022., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured
JADRANKA **VDOVIĆ-NAČINOVIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2022., državna revizorica, Područni ured Pazin
MARIJANA **VEROVIĆ**, dipl. oec., 2007., viša državna revizorica, Središnji ured
SILVIJA **VICKIĆ**, dipl. oec., 2022., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
TANJA **VIDAKOVIĆ**, dipl. oec., 2020., viša državna revizorica, Područni ured Bjelovar
KATARINA **VIDINOVIĆ**, mag. oec., 2016., državna revizorica, Područni ured Vukovar
DARIO **VITASOVIĆ**, dipl. oec., 1998. – 2016., viši državni revizor, Područni ured Pazin
LORENA **VITULIĆ**, dipl. oec., 1998., viša državna revizorica, Područni ured Pazin
MARIO **VLAJČIĆ**, dipl. iur., 2001. – 2002., državni revizor, Središnji ured
TOMISLAV **VLAŠIĆ**, dipl. oec., 2005. – 2016., pročelnik, Područni ured Dubrovnik
ANKA **VOJKOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2020., viša državna revizorica, Područni ured Split
NINA **VOJNOVIĆ**, dipl. iur., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Split
JOSIPA **VOKIĆ**, mag. oec., 2013., viša državna revizorica, Središnji ured
IVAN **VOLIĆ**, dipl. iur., 2019., viši državni revizor, Područni ured Zadar

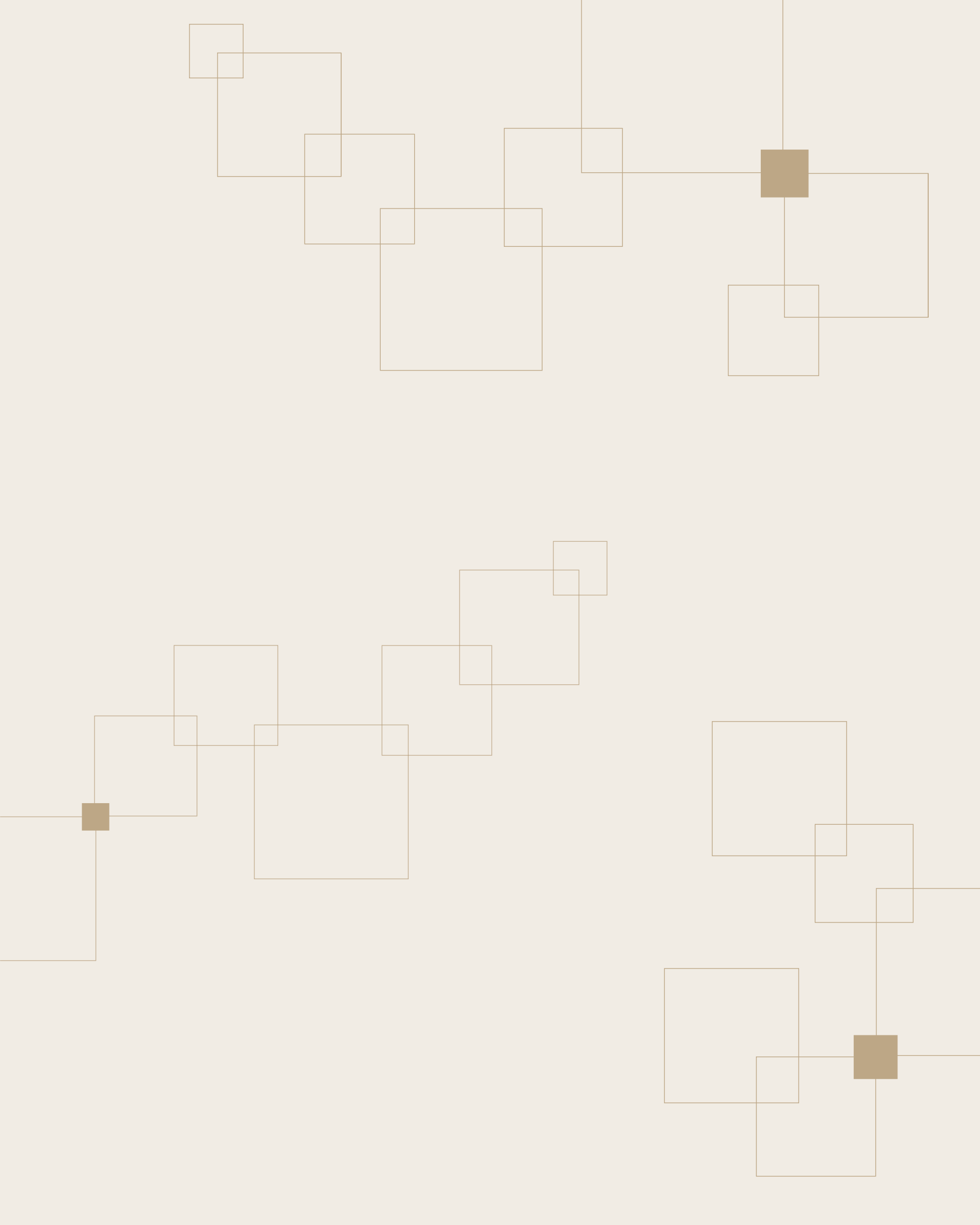
VANJA **VORKAPIĆ**, struč. spec. ing., 2016. – 2023., stručni suradnik, Središnji ured
MONIKA **VRANEK**, univ. spec. admin. publ., 2023., državna revizorica, Područni ured Virovitica
STIPE **VRANJKOVIĆ**, dipl. oec., 1996. – 2007., državni revizor, Područni ured Šibenik
FRANJO **VRBIĆ**, dipl. oec., 2001. – 2005., državni revizor, Središnji ured
GORDANA **VRDOLJAK**, dipl. oec., 1997., viša državna revizorica, Područni ured Požega
JASNA **VRGOČ-ŠILJAK**, dipl. oec., 1995. – 2019., viša državna revizorica, Područni ured Rijeka
DAJANA **VRLJIĆ**, mag. oec., 2021., pomoćna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
MLADENKA **VUČKOVIĆ**, dipl. oec., 2021., državna revizorica, Središnji ured
NEDA **VUČKOVIĆ**, dipl. oec., 2018., viša državna revizorica, Središnji ured
mr. sc. KUZMAN **VUJEVIĆ**, 1995. – 2007., viši državni revizor, Područni ured Rijeka
MARIJA **VUKASOVIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2012., viša državna revizorica, Područni ured Split
MAJA **VUKIĆ**, 2024., referentica, Područni ured Virovitica
MITAR **VUKIĆ**, dipl. oec., 1995. – 2005., pročelnik, Područni ured Dubrovnik
mr. sc. IVAN **VUKOVIĆ**, 2019., državni revizor, Središnji ured
BISERKA **VUKUŠIĆ**, dipl. oec., 1999., pročelnica, Područni ured Split
LJILJANA **VULETIĆ**, mag. oec., 2018. – 2018., državna revizorica, Središnji ured
ANKICA **VULETIĆ-ANTIĆ**, dipl. oec., 1994., načelnica odjela, Središnji ured
mr. sc. BOŽO **VULETIĆ-ANTIĆ**, 1995., pomoćnik glavnoga državnog revizora, Središnji ured

Z

SNJEŽANA **ZADROVIĆ**, 1998. – 2024., administrativna referentica, Područni ured Sisak
RENATA **ZAJEC**, 1994. – 1995., administrativna tajnica, Središnji ured
IVICA **ZEC**, dipl. oec., 2001., viši državni revizor, Središnji ured
JADRANKA **ZEČIĆ**, dipl. oec., 1995., viša državna revizorica, Područni ured Split
IRENA **ZMAIĆ ČARAPINA**, dipl. oec., 2022., viša državna revizorica, Područni ured Slavonski Brod
MARINA **ZOBUNDŽIJA**, dipl. oec., 1994. – 2005., viša državna revizorica, Središnji ured
BRANKO **ZORETIĆ**, mag. oec., 2018. – 2020., viši državni revizor, Središnji ured
FILIP **ZRNČIĆ**, dipl. oec., 1994. – 2015., viši državni revizor, Središnji ured
MARIJA **ZUBER**, dipl. oec., 1994. – 2004., viša državna revizorica, Središnji ured

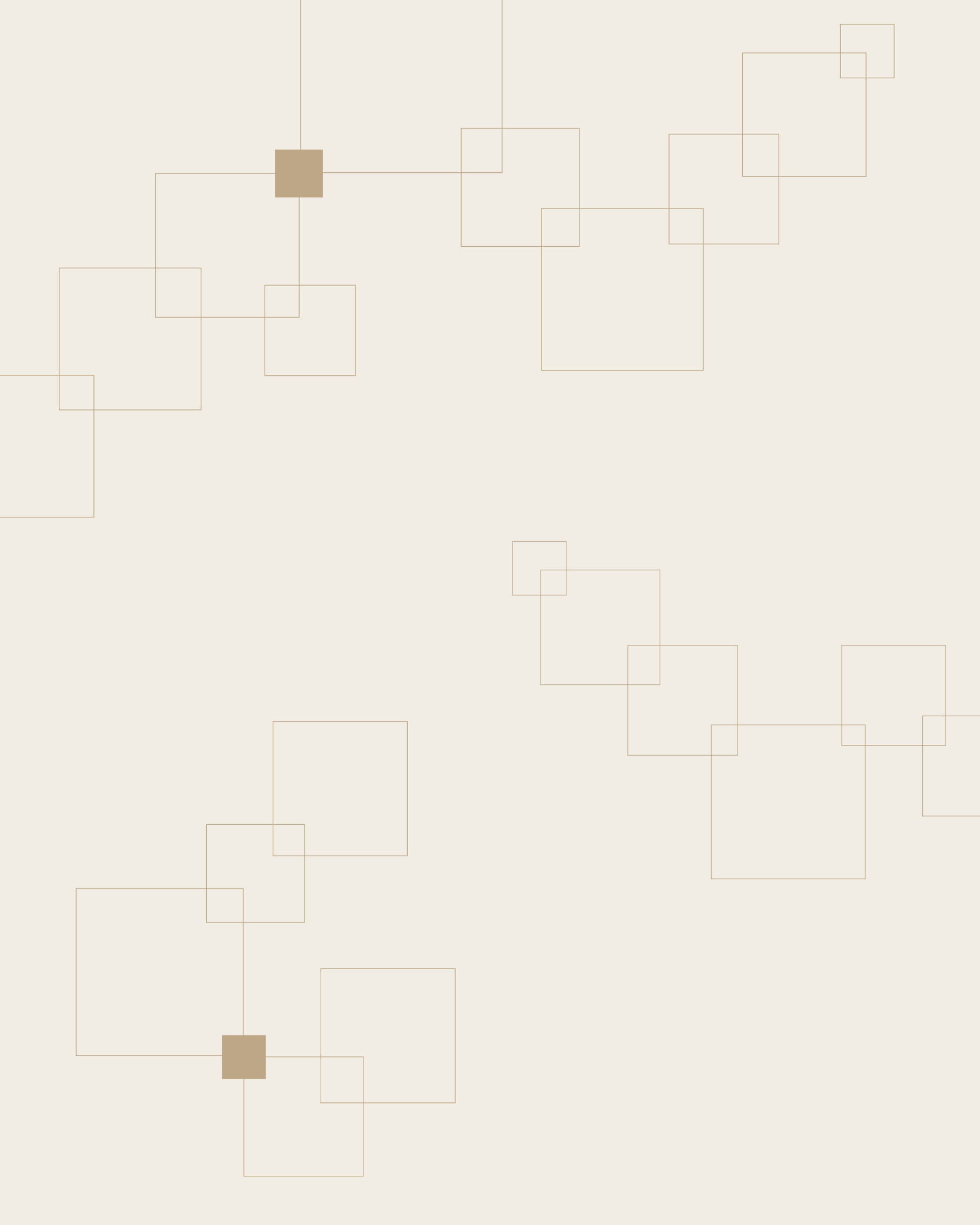
Ž

ANITA **ŽAMBOK**, 2004. – 2008., administrativna referentica, Područni ured Slavonski Brod
ZLATKO **ŽEINSKI**, dipl. oec., 2001. – 2002., viši državni revizor, Središnji ured
MARIJA **ŽIVKOVIĆ**, prof., 1995. – 2020., pomoćna revizorica, Središnji ured
SNJEŽANA **ŽMAUC**, dipl. oec., 1995., načelnica odjela, Središnji ured
MIRJANA **ŽUPANIĆ**, dipl. oec., 1996., viša državna revizorica, Područni ured Vukovar
VJERA **ŽUPANČIĆ**, dipl. oec., 1994. – 1996., pomoćnica glavnoga državnog revizora, Središnji ured





**DRŽAVNI URED ZA
REVIZIJU**



Osim povijesnog, ova knjiga daje i neprocjenjiv doprinos praktičnom djelovanju državnih revizora i državne revizije koja može pridonijeti stvaranju dodane vrijednosti u nekoj organizaciji i zadovoljiti očekivanja brojnih korisnika. Uz to, posebnu vrijednost i doprinos ovoj knjizi daje i činjenica da su autori iskustva i znanja koja su donesena i primijenjena na svjetskoj razini prilagodili uvjetima poslovanja i djelovanja državnih revizora u Republici Hrvatskoj. Autori su se u ovom djelu uistinu potrudili da povijesni razvoj, teoriju i praksu djelovanja državne revizije maksimalno moguće približe krajnjem čitatelju. Značaj ove monografije moguće je razmatrati i u kontekstu promicanja profesije državnih revizora te utemeljenja budućeg razvoja i djelovanja profesije državnih revizora.

prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ
dekanica Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

Ova vrijedna monografija objedinjava više različitih, vrijednih i relevantnih podataka, informacija, povijesnih i usporednih pregleda, pogleda i analiza pojedinih aspekata ciljeva, organizacije, rada i rezultata te učinaka rada Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske. Ona ujedno daje niz znanstvenih i stručnih obrada najvažnijih komponenti organizacije revizije i revizijskih procesa. Autori priloga važni su protagonisti začetka, razvoja i uspješnog djelovanja Državnog ureda za reviziju u tridesetogodišnjem razdoblju, od onih iz samog Ureda, preko onih iz relevantne političke, javne, akademske i društvene okoline, do onih u međunarodnoj revizijskoj zajednici. Bogatstvo podataka i uvida u razvoj, sadašnje stanje i perspektivu revizije i Državnog ureda za reviziju kao posebnog, neovisnog, Ustavom utemeljenog i reguliranog državnog tijela, u svjetlu osiguravanja općeg unaprjeđenja javnog sektora u Republici Hrvatskoj, ključna je odrednica vrijednosti i krajnja mjera izvrsnosti ove monografije.

prof. dr. sc. Ivan Koprić
dekan Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

Suvremena monografija koja razmatranjem Državnog ureda za reviziju u razdoblju od 1994. do 2024. predstavlja i značajan doprinos razvoju profesije državnih revizora te stvara čvrste temelje za funkcioniranje Državnog ureda za reviziju u budućim razdobljima. Posebna kvaliteta monografije proizlazi iz činjenice da je povijesni aspekt razvoja državne revizije razmatran u kontekstu aktualnih tema i zbivanja, što zasigurno pridonosi boljem utemeljenju budućnosti. Kvaliteti monografije pridonijela je i dobra suradnja brojnih autora – relevantnih stručnjaka iz prakse te predstavnika akademske zajednice. Ovakva suradnja, osim u nastajanju ove monografije, karakteristična je i za cjelokupno funkcioniranje Državnog ureda za reviziju.

prof. dr. sc. Lajoš Žager
redoviti profesor u trajnom zvanju
dekan Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu od 2014. do 2018.

