

izv.prof.dr.sc. Ivana Mamić Sačer

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
imamic@efzg.hr

mr.oec. Dijana Vuković

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Bihaću, BiH
vukovic.dijana@hotmail.com

dr.sc. Ivana Pavić

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
isever@efzg.hr

KOMPARATIVNA ANALIZA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI

Pregledni rad

Sažetak

Vrhovne revizijske institucije od presudnog su značaja za ocjenu vjerodostojnosti i istinitosti financijskih izvještaja, zakonitog trošenja sredstava kao i primjene zakonskih propisa subjekata u javnom sektoru. Pored toga, ove institucije doprinose povećanju učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti obavljanja aktivnosti, projekata odnosno poslovanja ovih subjekata. Svrhovitost vrhovnih revizijskih institucija za pojedinu zemlju vidljiva je i na indirektan način, kroz brojne uštede koje ove institucije ostvaruju. Kako postoje različiti načini organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija, određene sličnosti ali i razlike u opsegu i načinu njihova djelovanja temeljni cilj ovog rada je provesti komparativnu analizu ustroja, normativnog okvira, subjekata revizije kao i opsega provedenih pojedinih vrsta državne revizije u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini.

Ključne riječi: *Bosna i Hercegovina, državna revizija, Republika Hrvatska, vrhovne revizijske institucije*

JEL: H83, M42

1. UVOD

Vrhovne revizijske institucije jesu institucije pojedinih zemalja zadužene za provedbu revizije javnog sektora odnosno subjekata koji čine javni sektor. Način ustroja i djelovanja pojedinih vrhovnih revizijskih institucija prvenstveno ovisi o nacionalnoj regulativi a zatim i okviru međunarodnih standarda državne revizije poznatijim pod nazivom INTOSAI standardi. Ovi standardi prepoznati su kao najbolja praksa vrhovnih revizijskih institucija. Ipak, svaka zemlja ima svoje specifičnosti vezane uz ustroj javnog sektora i načina nadzora djelovanja tog sektora i trošenja proračunskih sredstava. Cilj ovog rada je napraviti komparativnu analizu vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Pri tom će se u radu prikazati rezultati istraživanja ustroja vrhovnih revizijskih institucija, normativnog okvira koji uređuje ovo područje, subjekata državne revizije, ali i broja provedenih pojedinih vrsta državne revizije.

2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U FUNKCIJI JAČANJA ODGOVORNOSTI JAVNOG SEKTORA

2.1. Uloga i ustroj vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovna revizijska institucija je javna institucija koja u skladu sa zakonom obavlja najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji.¹ Naime, vrhovne revizijske institucije djeluju u ime i za račun države a mogu biti ustrojene kao sud, odbor, komisija, zakonodavni ured ili ministarstvo. Temeljna zadaća ovih institucija je jačati odgovornost sudionika javnog sektora kao i poticati racionalnu potrošnju državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave. Javni sektor čini veliki broj subjekata a način funkcioniranja tih subjekata poprilično se razlikuje od subjekata profitno orijentiranog sektora. Zajedničko im je obilježje povezano kroz temeljna načela sustava financiranja, donošenje proračuna, specifičnog načina odobravanja i trošenja sredstava proračuna. Stoga je glavna uloga ovih institucija provesti reviziju upravljanja financijskim sredstvima kao i financijskih izvještaja i poslovanja subjekata javnog sektora u širem smislu. Sve informacije koje prikupe obavljanjem svojih zadataka, vrhovne revizijske institucije podnose u obliku izvješća, osim zakonskim predstavnicima subjekata revizije, parlamentu, ali i samoj javnosti. Upravo dostavljanje informacija o provedenim revizijama javnosti pruža mogućnost vrhovnim revizijskim institucijama da imaju ključnu ulogu u podizanju i jačanju odgovornosti. Ovisno o načinu ustroja vrhovnih revizijskih institucija mijenja se i uloga vrhovnih revizijskih institucija, te je stoga važno pripomenuti kako postoje tri temeljna oblika

¹ Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijeveda_okvira_revizijskih_standarda.pdf

organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija: računski sud sa sudskim ovlastima, kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti i monokratski ured.² Svaki od navedenih načina ustroja ima svoje posebnosti. Tako se, primjerice, kao posebno obilježje računskog suda izdvaja sudbena funkcija njenih članova, koji pored revizije imaju i ulogu sudske vlasti. Kolegijalno tijelo specifično je po kolegijalnom odlučivanju, ali ono nema sudske ovlasti. Monokratski ured na čelu ima glavnog državnog revizora. Analiza organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija zemalja Europske unije pokazala je da su sva tri organizacijska ustroja prisutna u zemljama Europske Unije.³

2.2. SUBJEKTI DRŽAVNE REVIZIJE

Subjekti javnog sektora pružaju veliki broj javnih usluga, značajni su u području obrazovanja, zdravstva, prometa, kulture, sporta, komunalnog gospodarstva, brige o djeci, protupožarne i civilne zaštite, sudstva, itd. Zbog širine područja djelovanja različitih subjekata javnog sektora, vrhovne revizijske institucije pred sobom imaju čitav niz potencijalnih subjekata revizije. Prema Okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja za javni sektor; javni sektor obuhvaća:

- 1) u užem smislu: središnju upravu, regionalnu upravu (npr. županije) i lokalnu upravu (npr. gradovi, općine) i njihovi sastavni dijelovi
- 2) u širem smislu: i sastavne dijelove javnog sektora tj. državne poslovne subjekte.⁴

Ovim subjektima mogu se pridodati i tijela koja primaju državne potpore te tijela koja imaju dugove prema državi. Revizija privatizacije također je revizija koju nerijetko provode vrhovne revizijske institucije, te se kao subjekti mogu pojaviti oni subjekti koji su bili ili jesu predmetom revizije pretvorbe i privatizacije. U posljednje se vrijeme ističe i uloga vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu suradnje s drugim nacionalnim vrhovnim revizijskim institucijama po pitanju određenih zajedničkih revizija, primjerice, revizija zaštite okoliša, te također suradnja sa Europskim računskim sudom. Kao što je vidljivo, velik je broj potencijalnih subjekata revizije javnog sektora, a resursi vrhovnih revizijskih institucija su ograničeni. Iz tog razloga je važno planiranje i kvalitetna alokacija kadrovskih, financijskih i vremenskih resursa na prioritetna područja ispitivanja.

² Grupa autora (redaktor: L. Žager), (2009), 'Državna revizija', Masmedia, Zagreb, str. 66.

³ I. Mamić Sačer, L. Žager, I. Sever (2011) "An accountability of Supreme audit institutions in the European Union countries", Conference proceedings Volume 1, The 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil", Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism "Dr. Mijo Mirković", Pula, March 24th-26th, 2011 (sv.1), str. 81-104.

⁴ Okvir MSFI za javni sektor, dostupno na: http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/2006_A4_Preface.pdf

2.3. Međunarodni okvir djelovanja vrhovnih revizijskih institucija

Svaka profesija djeluje prema određenim pravilima struke koja su se kroz povijest pokazala kao najbolja praksa djelovanja. Isto tako, vrhovne revizijske institucije djeluju u skladu s nacionalnim zakonskim okvirom koji pokriva područje njihova rada. Međutim, vrhovne revizijske institucije mnogih zemalja u svom djelovanju vode računa o Okviru međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija. Ovaj se okvir razvio iz temeljnih načela revizije koja su razvijena kao smjernice revizijskih načela s kongresa u Tokyu (1968.) i Limi (1977.) te na izvješću Ekspertne grupe UN-a o računovodstvu i reviziji javnih sektora zemalja u razvoju te drugih kongresa vrhovnih revizijskih institucija. Današnji trendovi ovog okvira slijede suradnju Međunarodnog odbora za revizijske standarde i INTOSAI organizacije kao izdatelja ovih standarda (InterNaTional Organization of Supreme Audit Institutions – Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija) po pitanju usklađivanja Međunarodnih revizijskih standarda i INTOSAI revizijskih standarda na području smjernica za financijsku reviziju.

Ovaj Okvir obuhvaća najbolju praksu vrhovnih revizijskih institucija koja se razvijala kroz povijest a obuhvaća nekoliko razina:

- 1) razina – temeljna načela (Limska deklaracija)
- 2) razina – preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija (Meksička deklaracija, Kodeksi etike, Kontrola kvalitete revizije...)
- 3) razina – temeljna revizijska načela
- 4) razina – revizijske smjernice (opće smjernice za financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti, reviziju usklađenosti; posebne revizijske smjernice za reviziju okoliša, privatizaciju, reviziju javnog duga...)⁵

Pored toga, razvijene su INTOSAI smjernice za dobro upravljanje. Vrhovne revizijske institucije također, koriste i europske smjernice tzv. European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards.

⁵ Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, dostupno na: www.issai.org

3. USPOREDBA DJELOVANJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI

3.1. Komparativni prikaz povijesnog razvoja i ustroja vrhovnih revizijskih institucija

Preteča nacionalnog instituta za reviziju u Hrvatskoj smatra se osnivanje Revizorskog ureda u Zagrebu 1935. godine koji je ukinut 1939.⁶ Za povijesni razvoj vrhovne revizijske institucije u RH važno je napomenuti ulogu Službe društvenog knjigovodstva (SDK) koja je osnovana 1972. kao ovlaštena revizorska organizacija za obavljanje poslova revizije javnih rashoda i javnih poduzeća.⁷ Značajna promjena dogodila se 1993. godine kada je donesen Zakon o državnoj reviziji kojim se ukida SDK i Zakon o SDK Hrvatske te uspostavlja Državni ured za reviziju (DUR) kao vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske. Ovaj ured je pravna osoba sa sjedištem u Zagrebu na čelu sa glavnim državnim revizorom koji je zadužen za upravljanje uredom a počeo je djelovati godinu dana nakon ustroja. 2010. godine u Ustav Republike Hrvatske unesene su temeljne odrednice funkcioniranja ovog ureda:

“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 uređuju se zakonom.”⁸

Nadalje, 2011. godine donesen je Zakon o Državnom uredu za reviziju kojim se detaljnije regulira pitanje djelovanja Državnog ureda za reviziju. U razdoblju od 2001. do 2005. godine bio je aktualan i Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije⁹ jer je njime regulirano pitanje provedbe revizije pretvorbe i privatizacije od strane Državnog ureda za reviziju. Na djelovanje državnih revizora utječe i čitav niz drugih akata poput Zakona o državnim službenicima, Statuta Državnog ureda za reviziju, Kodeksa profesionalne etike državnih revizora, te brojnih internih akata DUR-a.

Uz sve prethodno navedeno, potrebno je istaknuti kako su INTOSAI revizijski standardi bili svojedobno objavljeni u službenom glasilu Republike Hrvatske tj.

⁶ Grupa autora (redaktor: L. Žager), (2009) “*Državna revizija*”, Masmedia, Zagreb, str. 27., citirano prema Krajčević, F., Lindemann P., Nagel K.(1972) *Revizija i kontrola kod konvencionalne i automatske obrade podataka*, Informator, Zagreb, str. 166.

⁷ Zakon o SDK Hrvatske, NN 53/91

⁸ Ustav RH, NN 85/10

⁹ Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije, NN 44/2001

Narodnim novinama¹⁰, te da su prestali važiti donošenjem Odluke o objavi prijevoda Okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) 2. prosinca 2011.¹¹ Ovom odlukom, u skladu sa odrednicama Zakona o Državnom uredu za reviziju, istaknuto je da DUR obavlja reviziju na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Državni i entitetski zakoni o reviziji u oblasti javnog sektora usvojeni su prvi put u Bosni i Hercegovini 1999. godine. Sljedeće godine uspostavljene su vrhovne revizijske institucije (VRI) i to na način da VRI BiH čine tri vrhovne revizijske institucije. Usvojena su tri zakona koja su donesena između 1999. i 2000. godine:

- 1) Zakon o reviziji institucija u Bosni i Hercegovini (oko 60-70 institucija),
- 2) Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (oko 1500 institucija),
- 3) Zakon o reviziji institucija Republike Srpske (oko 800 institucija).

Nacrti sva tri zakona izrađeni su uz pomoć Svjetske banke i imali su identične odredbe. Međutim, došlo je do izmjena tokom parlamentarnih rasprava (samo Zakona o reviziji institucija Republike Srpske) što je rezultiralo time da se usvojeni zakon razlikovao u nekim bitnim člancima koji reguliraju rukovođenje i za pošljavanje (nije u skladu sa Ustavom BiH).¹²

Prema tim zakonima vrhovne revizijske institucije u Bosni i Hercegovini nazvane su:

- 1) Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine,
- 2) Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine,
- 3) Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj.

Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH je osnovan 2007. godine i djelatnost obavlja na osnovu Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH.¹³

¹⁰ INTOSAI- revizijski standardi, Narodne novine 93/94

¹¹ Odluke o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijeвода_okvira_revizijskih_standarda.pdf

¹² Support for Improvement in Governance and Management (2012.) Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini 2012., Sarajevo, str. 10.

¹³ Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH⁴, broj: 21/05

Normativni okvir za rad institucija revizije javnog sektora nalazi se u četiri zakona. Njihove odredbe su prilično usklađene i na gotovo identičan način definiraju ciljeve, organizaciju i rukovođenje; nezavisnost, apolitičnost i financiranje institucija za reviziju; mandat, okvire i način rada; ovlaštenja i nadležnosti revizora i revizija; standarde revizije; objavljivanje revizijskih izvještaja; zapošljavanje, plaće i prava zaposlenih; izbor i imenovanje Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika; odnos sa parlamentima i drugim javnim institucijama i međusobnu suradnju u okviru Koordinacijskog odbora vrhovnih revizijskih institucija u BiH. Iako ovi zakoni daju dovoljno čvrst okvir za normalno funkcioniranje VRI u BiH, uredi su potpuno samostalni i Zakoni precizno definiraju njihove ovlasti i nadležnosti, revizijske procedure i proceduralna pitanja koja se tiču odnosa institucija za reviziju i izvršne vlasti. Također, zakoni nisu ažurirani u pogledu proceduralne i materijalne razrade određenih ključnih ISSAI principa i standarda. Normativni okvir za djelovanje institucija za reviziju je početkom 2011. godine proširen preuzimanjem i automatskom inkorporacijom kompletnog ISSAI okvira međunarodnih principa i standarda za eksternu reviziju javnog sektora.¹⁴ 2011. godine Koordinacijski odbor BiH je usvojio Odluku o preuzimanju međunarodnih standarda ISSAI okvira u BiH, uz navedenu Odluku su u službenim glasicima objavljeni Limska deklaracija, Meksička deklaracija i Osnovni principi revizije u javnom sektoru. Bitno je reći da su i prije implementiranja INTOSAI standarda u normativni okvir Bosne i Hercegovine sva četiri zakona koji reguliraju eksternu reviziju javnog sektora sadržavali odredbe prema kojima su revizori bili obavezni da primarno primjenjuju INTOSAI standarde.¹⁵ Međutim, implementacija je bila vrlo spora, nesistematska i prilično neformalna. Za razliku od većine zemalja Europske unije, pravno-politički i regulativni temelj za rad i nadležnosti ni jedne vrhovne revizijske institucije u BiH nikada nije postavljen u ustave niti jedne od četiri komponente Bosne i Hercegovine. U ustavu BiH ne postoji funkcija parlamentarnog i javnog nadzora izvršne vlasti, javnih institucija, javnih poduzeća i javnih financija. Ne postoje ni ustavne odredbe o suradnji, koordiniranom djelovanju i razvoju VRI u BiH. Prema Limskoj deklaraciji, uspostavljanje Ureda za reviziju i neophodnog stupnja neovisnosti utvrđuje se ustavom, te činjenica da ustav to ne poznaje predstavlja veliki problem i prijetnju razvoju državne revizije u Bosni i Hercegovini.¹⁶

¹⁴ Transparency International BiH (2013) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013., str. 5.

¹⁵ Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj: 21/05, str. 10. čl. 46.

¹⁶ Transparency International BiH (2013) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013., str. 2.

3.2. Temeljna obilježja monokratskih ureda u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini

Vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj – Državni ured za reviziju osnovan je kao monokratski ured s glavnim državnim revizorom na čelu. Ovaj ured kao svoje ustrojstvene jedinice ima Središnji ured u Zagrebu te područne urede u središtima županija čime je osigurana mogućnost državnih djelovanja ureda na čitavom teritoriju države. Sukladno Zakonu o Državnom uredu za reviziju, glavnoga državnog revizora imenuje Hrvatski sabor na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za financije i državni proračun, a imenuje se na vrijeme od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja.¹⁷ Pitanje financijske i funkcionalne neovisnosti ureda uređeno je kroz Ustav RH i sam Zakon kojim se osigurava neovisnost u planiranju, provedbi i izvješćivanju ureda; financiranju rada ureda, pravu pristupa evidencijama, informacijama, dokumentaciji subjekata radi obavljanja revizije, načinu imenovanja i razrješenja glavnog državnog revizora i njegovog zamjenika, neovisnost rada ovlaštenih revizora i sl.

U Bosni i Hercegovini djeluju četiri službe ili ureda za eksternu reviziju institucija javnog sektora koje su osnovane kao monokratski uredi na čijem čelu je jedna osoba-generalni revizor.

Vrhovne revizijske institucije u BiH su:

- 1) Ured za reviziju institucija BiH (VRI BiH),
- 2) Ured za reviziju institucija Federacije BiH (VRI F BiH),
- 3) Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSR RS),
- 4) Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BD BiH).

Prema važećim zakonskim rješenjima, sve četiri VRI isključivo i jedino su odgovorne svojim parlamentima i u tom pogledu institucije predsjednika, vlada i ministarstava nemaju nikakve regulatorne, financijske, proceduralne, nadzorne, ni suštinske ingerencije i nadležnosti nad njihovom organizacijom, radom i razvojem.¹⁸

Sve četiri institucije međusobno surađuju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH (KO BiH), čije postojanje, način i djelokrug rada su predviđeni članom 46. Zakona o reviziji institucija BiH¹⁹, a članstvo Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika iz četiri VRI

¹⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11

¹⁸ Transparency International BiH (2013) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013., str. 2.

¹⁹ Zakon o reviziji institucija BiH, Službeni glasnik BiH, broj 12/06, čl.46.

je predviđeno entitetskim i zakonom BD BiH o reviziji javnog sektora. KO BiH je koordinacijsko i regulatorno tijelo koje ima svoj Poslovnik o radu i kojim predsjeda Generalni revizor VRI BiH. Nadležnosti KO BiH su:

- 1) uspostavljanje konzistentnih vodiča i uputa zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima;
- 2) razmjena profesionalnih iskustava i težnja ka osiguranju kvalitete revizije; organizacija i koordinacija razvojnih aktivnosti ureda za reviziju;
- 3) dodjeljivanje revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti i određivanje predstavljanja u međunarodnim tijelima.²⁰

3.3. Subjekti državne revizije u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini

Subjekti državne revizije u Republici Hrvatskoj proizlaze iz glavnog zakonskog akta Zakona o Državnom uredu za reviziju. Sukladno ovom Zakonu reviziju podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 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. Iz navedenog proizlazi da su subjekti državne revizije jedinice državnog sektora, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, gdje se u smislu ovog Zakona, podrazumijevaju sva tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti, kao i sve agencije, institucije i drugi subjekti na razini Republike Hrvatske i razini jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, financirana iz državnog proračuna ili proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Pri tome se revizija izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja svake godine a ostali prema planu i programu rada Državnog ureda za reviziju.

Isto tako, Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe propisuje kao subjekte državne revizije političke stranke, nezavisne zastupnike i članove predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača.²¹ Reviziju navedenih subjekata, sukladno navedenom Zakonu, Državni ured za reviziju nije obavezan obavljati ukoliko su godišnji prihodi i vrijednost imovine, iskazani u godišnjim financijskim izvještajima tih subjekata, manji od 100.000,00 kuna, a može je obavljati sukladno svojem planu

²⁰ Transparency International BiH (2013) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013., str. 2.

²¹ Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe NN 24/11, 61/11, 27/13, 02/14

i programu rada o čemu jednom godišnje izvješćuje Hrvatski sabor. Sveukupno gledano, pod ingerencijom državne revizije je preko 14.000 subjekata javnog sektora, a na dan 30. rujna 2014. popunjeno je 281 radno mjesto.²²

Pored navedenog, Državni ured za reviziju RH surađuje i s ostalim vrhovnim revizijskim institucijama poput, primjerice, Računskog suda Republike Slovenije.²³ Nadalje, kao subjekti Državnog ureda za reviziju mogu se naći i subjekti revizije od strane Europskog revizorskog suda pri čemu DUR surađuje i pomaže ovom sudu prilikom provedbe revizije projekata koji se u potpunosti ili djelomično financiraju sredstvima EU u RH. Subjekti revizije od strane DUR-a u RH svojedobno su bili i subjekti revizije pretvorbe i privatizacije. Naime, Državni ured za reviziju u razdoblju od svibnja 2001. do rujna 2004. je na temelju odredbi Zakona o državnoj reviziji i Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije (Narodne novine 44/01 i 143/02) revidiralo 1556 društvenih poduzeća.²⁴

U Bosni i Hercegovini subjekti revizije u oblasti javnog sektora su državni, entitetski, kantonalni i lokalni proračunski organi, javne ustanove, javni fondovi, javna poduzeća i drugi korisnici javnih sredstava. Na državnom nivou djeluju 74 proračunska korisnika. U Federaciji BiH, njenih 10 kantona i 80 općina, djeluje oko 1500 javnih organizacijskih jedinica i poduzeća, koji podliježu kontroli financijske revizije. U javnom sektoru Republike Srpske i njene 63 općine djeluje oko 700 javnih entitetskih i lokalnih organizacijskih jedinica, korisnika proračuna i oko 250 javnih poduzeća, koji svi podliježu kontroli financijske revizije. Brčko distrikt BiH ima 26 do 30 javnih institucija, jedinica i poduzeća koji podliježu financijskoj reviziji.

Nadležnost Ureda za reviziju institucija na nivou Bosne i Hercegovine obuhvaća, u skladu s odredbama Zakona o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, sve javne institucije BiH, uključujući:²⁵

- 1) Parlament i predsjedništvo,
- 2) Vijeće ministara i proračunske institucije,
- 3) Izvanproračunska sredstva koja mogu biti predviđena Zakonom,

²² Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjescja/2014/rr-2014/izvjescje-o-radu-2014.pdf>

²³ Primjerice, objavljeno je Izvješće o obavljenoj reviziji Računskog suda Republike Slovenije i Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske o očuvanju biloške raznolikosti na području predloženih regionalnih parkova Snježniki Kočevsko Kupai Nacionalnom parku Risnjak; dostupno na: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/1/KDC8C58B728C26136C125747C002C35B8/\\$file/SneznikKolpa96-05_INT.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/1/KDC8C58B728C26136C125747C002C35B8/$file/SneznikKolpa96-05_INT.pdf)

²⁴ Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije, dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjescja/2007/revizije-pretvorbe-i-privatizacije/000-izvjescje_o_radu.pdf

²⁵ Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH br. 12/06, čl.11.

- 4) Sredstva koja su kao zajam međunarodna tijela i organizacije osigurale nekoj instituciji ili projektu u BiH i sredstva osigurana iz proračuna bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.

Revizija uključuje i sve financijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija i tijela BiH iz ovog člana, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

Nadležnost Ureda za reviziju F BiH, u skladu sa odredbama Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, obuhvaća sve javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine uključujući:²⁶

- 1) Parlament, predsjednika i vladu Federacije Bosne i Hercegovine,
- 2) Izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije,
- 3) Skupštine i vlade kantona na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine,
- 4) Općine na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine,
- 5) Sve proračunske institucije koje se direktno financiraju iz budžeta koje usvajaju parlament, skupštine kantona i općinska vijeća, sva izvanproračunska sredstva koja mogu,
- 6) Poduzeća u kojem država ima vlasnički udjel od 50% plus jednu dionicu ili više.

Glavna služba za reviziju Republike Srpske ovlaštena je da u skladu sa zakonom obavlja reviziju:²⁷

- 1) Narodne skupštine i predsjednika Republike Srpske,
- 2) Vlade, ministarstava i drugih republičkih organa,
- 3) Svih proračunskih institucija koje se financiraju iz proračuna,
- 4) Fondova i drugih izvanproračunskih institucija osnovanih zakonom,
- 5) Proračuna općina i gradova,
- 6) Javnih i drugih poduzeća u kojoj država ima direktni ili indirektni vlasnički udio.

Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, u skladu s odredbama zakona vrši reviziju:²⁸

²⁶ Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine Federacije BiH br. 12/06, čl.10.

²⁷ Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske broj 98/05, čl.16.

²⁸ Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, „ Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 40/08, čl.11.

- 1) javne uprave, Skupštine, pravosudnih institucija, javnih fondova, zavoda i drugih institucija koje se financiraju iz proračuna Distrikta,
- 2) javnih poduzeća, poduzeća u kojima Distrikt ima vlasnički udio preko 50%,
- 3) institucija ili aktivnosti koje dobivaju proračunska sredstva ili donirana sredstva drugih nivoa vlasti iz zemlje i inozemstva bilo kao zajam ili nepovratna sredstva za Distrikt.

Financijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte uključujući postupak i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

Tablica 1. Broj zaposlenih po pojedinim vrhovnim revizijskim institucijama u BiH za 2012. godinu

Revizorska institucija	Broj zaposlenih
VRI BiH	46
VRI Fed BiH	61
VRI RS	57
VRI BD	13

Izvor: Prilagođeno prema, Suport for Improvement in Governance and Management, Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini, Sarajevo, 2012. str. 73.

Ukupan broj subjekata revizije javnog sektora u BiH iznosi oko 2500. Pojedinačno najveći broj subjekata ima Ured za reviziju institucija Federacije BiH čak dvije trećine ukupnog broja, dok preostale tri institucije revidiraju oko tisuću subjekata. Kao što tablica 1 prikazuje, broj zaposlenih je evidentno manji od broja potencijalnih subjekata revizije javnog sektora.

3.4. Analiza opsega provedenih financijskih revizija i revizija učinkovitosti

Ovisno o predmetu revizije razlikuju se tri temeljne vrste revizije: financijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti.²⁹ Financijska revizija se, u pravilu, odnosi na reviziju financijskih izvještaja i financijskih transakcija. Naime, sam opseg financijske revizije na razini pojedine zemlje se može razlikovati jer ponajprije ovisi o nacionalnim zakonima i organizacijskoj strukturi VRI. Tako se npr. u nekim zemljama prilikom provedbe financijske revizije naglasak stavlja na reviziju izvršenja proračuna dok se kod drugih uz to provodi i revizija financijskih izvještaja. Revizija učinkovitosti, poznata i pod nazivom revizija uspjeha, odnosi se na reviziju ekonomičnosti, efikasnosti (učinkovitosti) i efektivnosti (djelotvornosti, svrhovitosti) projekata, programa ili aktivnosti subjekata javnog

²⁹ Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, dostupno na: www.issai.org

sektora. Revizija usklađenosti je ocjena jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije sadržane u financijskim izvještajima ili povezane s njima u skladu s primjenjivim zakonskim propisima, proračunskim propisima ugovorima, sporazumima.³⁰ Kao što standardi ističu, ova se vrsta revizije može provesti kao dio financijske revizije, revizije učinkovitosti ili kao zasebna revizija. Najveći broj revizija, kod većine vrhovnih revizijskih institucija, odnosi se upravo na financijsku reviziju a manje na reviziju učinkovitosti ili reviziju usklađenosti. Nerijetko se revizije usklađenosti provode kao sastavni dio financijskih revizija i revizija učinkovitosti a isto tako, određeni se ciljevi revizije učinkovitosti obavljaju i kroz financijsku reviziju. Pored toga, provedbom financijske revizije državni revizori nerijetko stječu potrebne informacije o čimbenicima koji ukazuju na postojanje rizika učinkovitosti programa, projekata ili aktivnosti. Revizije mogu biti redovne ili planirane i izvanredne ili specijalne.³¹

Tablica 2. Usporedni pregled obavljenih financijskih revizija za razdoblje 2010-2014. godine u sve četiri VRI u BiH

Godina obavljanja i/ili objavljivanja revizija	Republika Hrvatska	VRI BiH Ukupno	VRI F BiH ukupno	GSR RS ukupno	BD BiH ukupno
2014.	245	73	71	56	27
2013.	269	71	74	59	26
2012.	447	71	60	53	26
2011.	527	68	63	62	26
2010.	445	63	61	56	26
<i>Ukupno</i>	1933	346	329	286	131

Izvor: Prilagođeno prema: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/izvjesce-o-radu-2014.pdf>; <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=7267&langTag=bs-BA>; <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=6968&langTag=bs-BA>; <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=2365&langTag=bs-BA>; <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=2369&langTag=bs-BA>; <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=2360&langTag=bs-BA>; https://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=53549&langTag=bs-BA&pril=b; http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2012/?id=3157; http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2011/?id=2855; http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2010/default.aspx?id=2348&template_id=81&pageIndex=1; http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/izvjestaji2009/?id=1769; http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-13_lat.pdf; http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-12.pdf; http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-11.pdf;

³⁰ ibid.

³¹ Centar za humanu politiku (2009) Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini, Sarajevo, str. 4.

http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-10.pdf; http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-09.pdf; http://revizija-http://revizija-bd.ba/cms/index.php?option=com_joomdoc&view=documents&path=javni-izvjestaji&Itemid=16&lang=ba

Analizom izvješća državne revizije RH i BiH, utvrđeno je kako sve vrhovne revizijske institucije najveći broj revizija provode kao financijsku reviziju (tablica 2). Državni ured za reviziju RH provodi veliki broj financijskih revizija (od preko 500 financijskih revizija 2010. godine do 245 financijskih revizija 2013. godine). Sve četiri VRI BiH provedu godišnje između 200 i 220 financijskih revizija, pokušavajući njima obuhvatiti predimenzionirani javni sektor u BiH. Sve institucije za reviziju javnog sektora pojedinačno provedu u prosjeku od 60 do 70 financijskih revizija godišnje, dok VRI Brčko Distrikta godišnje provede 26 financijskih revizija.

Uredi za reviziju imaju pravo obavljati reviziju učinkovitosti određenog aspekta poslovanja cijele ili dijela institucije, programa ili aktivnosti u pogledu ekonomičnosti, učinkovitosti (efikasnosti) i djelotvornosti (efektivnosti) sa kojim ta institucija koristi svoje resurse. Ova vrsta revizije bila je sastavni dio hrvatskog Zakona o državnoj reviziji iz 1993. a također je sadržana i u odrednicama aktualnog Zakona o Državnom uredu za reviziju u RH. Od 2007 – 2014. u RH je obavljeno preko 150 revizija učinkovitosti (tablica 2). U godinama kada je broj obavljenih revizija učinkovitosti bio manji, potrebno je istaknuti kako su kriteriji učinkovitosti nerijetko bili uključeni dodatno kroz provedbu financijske revizije, Tako se primjerice, u izvješću Državnog ureda za reviziju izdvajaju kao dodatni ciljevi financijske revizije ispitati učinkovitost korištenja sredstava, učinkovitost naplate, učinkovitost sustava unutarnjih financijskih kontrola i sl.. Također, pored revizija učinkovitosti, u promatranom razdoblju Državni ured za reviziju u RH je obavljao i revizije projekata i programa, neki od njih su bili financirani iz EU fondova, kojima je nerijetko upravo kriterij učinkovitosti bio vodeći kriterij provedbe revizije (primjerice, učinkovitost sustava upravljanja i kontrola provedbe programa). Povećani broj revizija učinkovitosti može se povezati sa činjenicom da je 2009. godine usvojen Priručnik za reviziju učinkovitosti.³²

Nakon izmjena zakona o Uredima za reviziju 2005. godine, uvedena je revizija učinkovitosti u svim uredima za reviziju na državnoj, entitetskoj razini, kao i u Distriktu Brčko 2006. godine. Tokom početne faze, obavljane su paralelne revizije učinkovitosti u kojima su VRI radile na istoj temi u dijelovima za koje su nadležne.³³ Tablica 3 prikazuje usporedni pregled obavljenih i objavljenih revizija

³² Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za razdoblje 2009., dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2010-rr/izvjesce_o_radu_2009.pdf

³³ Centar za humanu politiku, Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini, Sarajevo, 2009., str. 36.

učinkovitosti od 2006. godine kada je po prvi put obavljena ta vrsta revizije u Bosni i Hercegovini, pa do danas.

Do sada provedene revizije učinkovitosti u BiH su uglavnom bile revizije učinkovitosti (studije vremena, produktivnosti i kvaliteta) ili djelotvornosti (studije rezultata, efekata i ishoda) rada javnih institucija i upotrebe javnih resursa. Studije ekonomičnosti su se vrlo rijetko provodile. VRI u BiH vrše i specijalne revizije na zahtjev Parlamenta Bosne i Hercegovine, Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine ili Parlamentarne komisije, Narodne Skupštine Republike Srpske i Skupštine Distrikta Brčko. Za zahtjeve o posebnim revizijama komisija odgovorna za reviziju, obavezna je Uredu za reviziju osigurati posebna budžetska sredstva. Svaka od četiri VRI uradi prosječno jednu specijalnu reviziju godišnje.

Tablica 3. Usporedni pregled obavljenih i objavljenih revizija učinkovitosti za period 2007.-2013. godine u RH i BiH

Godina objavljivanja revizijskih izvještaja	Republika Hrvatska	VRI BiH ukupno	URI BD BiH ukupno	VRI FBiH ukupno	GSR RS ukupno
2014.	74	14	1	4	4
2013.	49	6	1	2	3
2012.	21	3	0	1	3
2011.	2	2	1	2	4
2010.	-	0	0	0	0
2009.	1	1	0	2	2
2008.	1	1	-	0	0
2007.	2	1	-	1	1
<i>Ukupno</i>	150	28	3	12	17

Izvor: Prilagođeno prema, Transparency International BiH, Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013., str. 19.

<http://www.revizija.hr/izvjesca/2013-rr-2013/izvjesce-o-radu-drzavnog-ureda-za-reviziju-2013.pdf>; <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014-rr-2014/izvjesce-o-radu-2014.pdf>; http://www.revizija.hr/izvjesca/2012-rr-2012/izvjesce_o_radu_drzavnog_ureda_za_reviziju_za_2012.pdf; <http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-rr-2011/izvjesce-o-radu-drzavnog-ureda-za-reviziju-za-2011.pdf>; http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-rr-2009/izvjesce_o_radu_2010.pdf; http://www.revizija.hr/izvjesca/2010-rr/izvjesce_o_radu_2009.pdf; <http://www.revizija.hr/izvjesca/2009-rr/1-izvjesce-o-radu-za-2008/izvjesce-o-radu-2008.pdf>; <http://www.revizija.hr/izvjesca/2008-rr/1-izvjesce-o-radu-za-2007/izvjesce-o-radu-za-2007.pdf>

4. ZAKLJUČAK

Djelovanje vrhovnih revizijskih institucija regulirano je normativnim okvirom pojedine zemlje. Neka su pravila specifična za svaku zemlju, dok se druga uobičajena stručna praksa primjenjuje na međunarodnoj razini. Temeljni cilj ovog rada bio je istražiti sličnosti i razlike koje imaju dvije susjedne zemlje Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina. Na temelju provedenog istraživanja moguće je zaključiti kako promatrane vrhovne revizijske institucije Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine imaju određene sličnosti, ali i razlike.

Najveća razlika promatranih zemlja proizlazi iz organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija. U Republici Hrvatskoj ustrojen je jedan monokratski ured pod nazivom Državni ured za reviziju s glavnim državnim revizorom na čelu. S obzirom na specifično državno uređenje, koje je jedinstveno u svijetu, u Bosni i Hercegovini djeluju četiri vrhovne revizijske institucije osnovane kao monokratski uredi, naravno, svaka sa svojim glavnim tj. generalnim državnim revizorom. Nadalje, Republika Hrvatska svoj prvi zakon koji propisuje odrednice državne revizije bilježi 1993. godine dok su u BiH tek 1999. godine usvojeni državni i entitetski zakoni o reviziji u oblasti javnog sektora. Iako obje zemlje normiraju pitanja revizije javnog sektora kroz nacionalne zakonske propise, Republika Hrvatska za razliku od Bosne i Hercegovine uvodi 2010. odrednice revizije javnog sektora u Ustav RH što BiH nije učinila do danas. Ovo je izuzetno značajno po pitanju reguliranja neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija. Po pitanju primjene Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija moguće je zaključiti kako se u obje države ovaj Okvir primjenjuje u cijelosti. U promatranim zemljama najveća pažnja se posvećuje provedbi državne financijske revizije iako se broj revizija učinkovitosti kao zasebna vrsta revizije svake godine povećava. Konačno, moguće je istaknuti kako se većina pitanja reguliranja i djelovanja vrhovnih revizijskih institucija regulira na sličan način. Nacionalne specifičnosti ponovo su se pokazale značajnim u određivanju ustroja ovih institucija, dok primjena Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, kao primjena najbolje prakse različitih zemalja svijeta, zasigurno doprinosi ujednačavanju načina postupanja promatranih vrhunskih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini.

LITERATURA

1. Centar za humanu politiku (2009) Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini, Sarajevo,
2. Grupa autora (redaktor: L. Žager), (2009) "*Državna revizija*", Masmedia, Zagreb

3. Godišnji izvještaj revizije o glavnim nalazima i preporukama za 2013. godinu, dostupno na: https://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=53549&langTag=bs-BA&pril=b
4. Godišnji izvještaj revizije o glavnim nalazima i preporukama za 2012. godinu, dostupno na: http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2012/?id=3157
5. Godišnji izvještaj revizije o glavnim nalazima i preporukama za 2011. godinu, dostupno na: http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2011/?id=2855
6. Godišnji izvještaj revizije o glavnim nalazima i preporukama za 2010. godinu, dostupno na: http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/Izvjestaji2010/default.aspx?id=2348&template_id=81&pageIndex=1
7. Godišnji revizorski izvještaj Republike Srpske za 2013. godinu, dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-13_lat.pdf
8. INTOSAI- revizijski standardi, Narodne novine 93/94.
9. Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije , dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2007/revizije-pretvorbe-i-privatizacije/000-izvjesce_o_radu.pdf
10. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za razdoblje 2007., dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2008-rr/1-izvjesce-o-radu-za-2007/izvjesce-o-radu-za-2007.pdf>
11. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za razdoblje 2008, dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2009-rr/1-izvjesce-o-radu-za-2008/izvjesce-o-radu-2008.pdf>
12. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za razdoblje 2009, dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2010-rr/izvjesce_o_radu_2009.pdf
13. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2010. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-rr-2009/izvjesce_o_radu_2010.pdf
14. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2011. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-rr-2011/izvjesce-o-radu-drzavnog-ureda-za-reviziju-za-2011.pdf>
15. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2012-rr-2012/izvjesce_o_radu_drzavnog-ureda_za_reviziju_za_2012.pdf
16. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2013. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2013-rr-2013/izvjesce-o-radu-drzavnog-ureda-za-reviziju-2013.pdf>

17. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/izvjesce-o-radu-2014.pdf>
18. Izvješće o obavljenoj reviziji Računskog suda Republike Slovenije i Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske o očuvanju biološke raznolikosti na području predloženih regionalnih parkova Snježnik i Kočevsko Kupa i Nacionalnom parku Risnjak; dostupno na: [http://www.rs-rs.si/rsrcs/rsrseng.nsf/I/KDC8C58B728C26136C125747C002C35B8/\\$file/SneznikKolpa96-05_INT.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrcs/rsrseng.nsf/I/KDC8C58B728C26136C125747C002C35B8/$file/SneznikKolpa96-05_INT.pdf)
19. Izvještaj Glavnog revizora Republike Srpske po izvršenoj reviziji Konsolidovanog godišnjeg izvještaja budžeta RS i reviziji finansijskog izvještaja budžetskih korisnika RS za 2011. godinu revidiranih u 2012. godini, dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-12.pdf
20. Izvještaj Glavnog revizora Republike Srpske po izvršenoj reviziji Konsolidovanog godišnjeg izvještaja budžeta RS i reviziji finansijskog izvještaja budžetskih korisnika RS za 2010. godinu revidiranih u 2011. godini, dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-11.pdf
21. Izvještaj Glavnog revizora Republike Srpske po izvršenoj reviziji Konsolidiranog godišnjeg izvještaja budžeta RS i reviziji finansijskog izvještaja budžetskih korisnika RS za 2009. godinu revidiranih u 2010. godini, dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-10.pdf
22. Izvještaj Glavnog revizora Republike Srpske po izvršenoj reviziji Konsolidiranog godišnjeg izvještaja budžeta RS i reviziji finansijskog izvještaja budžetskih korisnika RS za 2008. godinu revidiranih u 2009. godini, dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-09.pdf
23. Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u F BiH za 2014. godinu, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=7267&langTag=bs-BA>
24. Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u F BiH za 2013. godinu, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=6968&langTag=bs-BA>
25. Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u F BiH za 2012. godinu, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=2365&langTag=bs-BA>
26. Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u F BiH za 2011. godinu, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/pdf/default.aspx?id=2369&langTag=bs-BA>

27. Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u F BiH za 2010. godinu dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javniizvj/pdf/default.aspx?id=2360&langTag=bs-BA>;
28. Izvještaj o reviziji institucija BiH za 2009.godinu, dostupno na: http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/izvjestaji2009/?id=1769
29. Javni izvještaj revizije finansijskog poslovanja institucija Brčko distrikta BiH za 2012. godinu, dostupno na: [http://revizija- http://revizija bd.ba/cms/index.php?option=com_joomdoc&view=documents&path=javni-izvjestaji&Itemid=16&lang=ba](http://revizija-bd.ba/cms/index.php?option=com_joomdoc&view=documents&path=javni-izvjestaji&Itemid=16&lang=ba)
30. Mamić Sačer, I., L. Žager, I. Sever (2011.) ‘‘An accountability of Supreme audit insitutions in the European Union countries’’, Conference proceedings Volume 1, The 5th International Scientific Conference ‘‘Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil’’, Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism ‘‘Dr. Mijo Mirković’’, Pula, March 24th-26th, 2011 (sv.1), str. 81-104.
31. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijevida_okvira_revizijskih_standarda.pdf
32. *Okvir MSFI za javni sektor*, dostupno na: http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/2006_A4_Preface.pdf
33. Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, dostupno na: www.issai.org
34. Support for Improvement in Governance and Management (2012.) Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini 2012., Sarajevo, str. 10
35. Transparency International BiH (2013.) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013.,
36. Ustav RH, NN 85/10
37. Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, „ Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 40/08, čl.11.
38. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11
39. Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe NN 24/11, 61/11, 27/13, 02/14
40. Zakon o reviziji institucija Bih, Službeni glasnik BiH, broj 12/06,
41. Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH br. 12/06, čl.11.

42. Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine Federacije BiH br. 12/06, čl.10.
43. Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH⁶, broj: 21/05
44. Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske,,Službeni glasnik Republike Srpske broj 98/05, čl.16.
45. Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije, NN 44/2001
46. Zakon o SDK Hrvatske, NN 53/91.

Ivana Mamić Sačer, Ph.D.

Faculty of Economics and Business Zagreb, University of Zagreb, Croatia
imamic@efzg.hr

Dijana Vuković, M.Sc.

Faculty of Economics, University of Bihać, BiH
vukovic.dijana@hotmail.com

Ivana Pavić, Ph.D.

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
isever@efzg.hr

COMPARATIVE ANALYSIS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS OF CROATIA AND BOSNIA AND HERCEGOVINA

Review

Abstract

Supreme audit institutions are inevitable for audit of financial statements in public sector. They assess whether subjects in public sector spend budgets in compliance with regulatory framework and operate in accordance with applicable authorities. These institutions contribute to the improvement of effectiveness, economy and efficiency of public activities, projects and/or operations in public sector. The benefit from supreme audit institutions can be seen in the form of cost savings which can be achieved through their findings and recommendations. Since there are several organizational approaches to supreme audit institution organization, and similarities and differences from their operation, the main goal of the paper was to conduct comparative analysis of organization, regulatory framework, subjects of audit and the volume of conducted financial and performance audit of Croatian and Bosnian supreme audit institutions.

Keywords: *Bosnia and Hercegovina, the Republic of Croatia, state audit, supreme audit institutions*

JEL: H83, M42