

KOMPARATIVNA ANALIZA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U EU

Vulas, Nikolina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:933406>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

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

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**KOMPARATIVNA ANALIZA VRHOVNIH
REVIZORSKIH INSTITUCIJA U EU**

Mentor:

izv.prof.dr.sc. Tina Vuko

Student:

Nikolina Vulas

Split, rujan 2020.

SADRŽAJ:

1. UVOD	4
1.1 Problem istraživanja	4
1.2 Predmet istraživanja	6
1.3 Ciljevi istraživanja.....	7
1.4 Metode istraživanja.....	8
1.5 Doprinos rada	10
1.6 Struktura diplomskog rada.....	11
2. PODJELA I USTROJSTVO VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EU.....	12
2.1 Pojam Vrhovne Revizijske Institucije	12
2.2 Zakonodavstvo i regulatorni okviri	14
2.2.1 INTOSAI.....	14
2.2.2 IFRS	15
2.2.3 IFAC.....	16
2.2.4 OECD.....	17
2.2.5 Zakonodavstvo i regulatorni okvir pojedinih VRI unutar EU.....	17
2.3 Podjela Vrhovnih revizijskih institucija	18
2.3.1 Napoleonov model	19
2.3.2 Westminster model.....	20
2.3.3 Model odbora	21
2.4 Komunikacija VRI s javnošću - prezentiranje rezultata.....	22
2.5 VRI-e Europske Unije	23
2.6 Suradnja s drugim tijelima.....	27
3. RAD VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U EUROPSKOJ UNIJI	33
3.1. Proračun, resursi i planiranje revizorskih aktivnosti	33
3.2. Djelokrug rada Vrhovnih Revizorskih Institucija EU	34
3.3. Vrste revizija.....	36
3.4. Izvještavanje i praćenje implementacije preporuka.....	40
4. ANALIZA I KOMPARACIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EU.....	43

4.1	Karakteristike i parametri za komparaciju VRI-a.....	44
4.2	Makroekonomski čimbenici zemalja članica EU	49
4.3	Povezanost VRI-a s makroekonomskim čimbenicima	50
4.4	Klaster analiza	52
4.4.1	Klaster I model	54
4.4.2	Klaster II model.....	55
4.4.2.1	Klaster 1	57
4.4.2.2	Klaster 2	59
4.4.2.3	Klaster 3	61
4.5	Komparacija VRI prema makroekonomskim čimbenicima među klasterima.....	63
4.5.1	Usporedba klastera prema BDPPC	63
4.5.2	Usporedba klastera prema CPI.....	65
4.6	Indeks razvijenosti VRI-a u EU.....	67
	ZAKLJUČAK	73
	SAŽETAK	75
	SUMMARY	76
	LITERATURA:.....	77
	POPIS TABLICA:	83
	POPIS SLIKA:	84
	POPIS GRAFIKONA:	84
	POPIS PRILOGA:	84

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

Revizija je sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećeg poslovanja i izvještaja o poslovanju sa unaprijed definiranim kriterijima.¹²

Iako se revizija može podijeliti u više kategorija, npr. prema subjektu koji ju obavlja, objektu na kojeg se odnosi, itd., u ovom radu fokus je na državnoj reviziji.

„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.

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.

Revizija je i postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.“³

Državna revizija se provodi u ime i za račun države, a za provođenje državne revizije zadužene su vrhovne revizijske institucije (dalje u tekstu VRI).

“Vrhovna revizijska institucija je javna institucija koja u skladu sa zakonom obavlja najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji.”⁴

² Žager, L.: “Pojam, zadaci i uloga revizije”, uvodno predavanje, Sveučilište u Zagrebu, EFZG

³ Narodne novine (2019.): Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 25

VRI su zadužene za regulaciju i jačanje odgovornosti javnog sektora, poboljšanje upravljanja financijama i proračunom lokalnih i regionalnih jedinica samouprave kao i same države uz obvezu objektivnosti i neovisnosti. Sprektar odgovornosti VRI-a se konstantno širi i razvija, a regulative i standarde za njihovo djelovanje određuje prvenstveno INTOSAI (Međunarodna organizacija vrhovnih državnih institucija).

U ovom radu uspoređivati će se VRI svih zemalja članica EU (njih 28 uključujući Veliku Britaniju unatoč BREXIT-u). Detaljno će se promatrati i analizirati parametri koji ih određuju kao i odabrani makroekonomski čimbenici te njihova povezanost s VRI. Ustanoviti će se sličnosti i razlike VRI prema nizu kriterija, njihova povezanost s razvijenošću VRI, njihovo rangiranje i utjecaj makroekonomskih elemenata na VRI.

⁴ Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) [Interent] raspoloživo na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijevod_a_kvira_revizijskih_standard_a.pdf

1.2 Predmet istraživanja

Predmetom ovog rada su VRI 28 zemalja članica EU koje će se promatrati kroz prizmu niza kriterija. Prvo generalnih kao što su njihovo ustrojstvo, vrsta organizacijske strukture, broj zaposlenih, način financiranja, standardi, zakoni i ostale regulative kojima podliježu te suradnja kako s nacionalnim, tako i međunarodnim akterima, a onda i prema onim čimbenicima vezanim konkretno za provedbu revizija ko što su subjekti koje revidiraju, vrste revizija koje provode, planiranje revizijskih aktivnosti, broj obavljenih revizija (od 2017. do 2019.), objavljivanje rezultata istih i praćenje implementacije danih preporuka. Također će se izračunati indeks stupnja razvijenosti svih VRI i provesti će se cluster analiza kroz koju će se komparirati VRI u odnosu na broj stanovnika, BDP i indeks korupcije svake pojedine zemlje članice.

Kroz pregled, analizu i istraživanje proučiti će se sličnosti i razlike VRI unutar EU, njihova razvijenost i utjecaj makroekonomskih čimbenika na VRI.

1.3 Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja je analizirati sličnosti i razlike VRI zemalja članica EU kroz parametre koji ih determiniraju (ustrojstvo, nadležnost, proračun, način rada, subjekti revizije, vrsta i broj obavljenih revizija, njihova publikacija i praćenje). Uz to, u analizu su uzeti makroekonomski čimbenici (broj stanovnika, BDP i indeks korupcije svake države). Istražiti će se prvenstveno sličnosti i razlike među VRI prema danim kriterijima. Nadalje će se odrediti njihov stupanj razvijenosti, a onda i utjecaj odabranih makroekonomskih faktora na VRI.

Dakle, ciljevi ovog rada su:

1. Istražiti kriterije za usporedbu VRI
2. Utvrditi sličnosti među VRI u EU
3. Utvrditi razlike među VRI u EU
4. Odrediti indeks stupnja razvijenosti VRI
5. Izvršiti rangiranje država prema kriterijima i
6. Odrediti utjecaj odabranih makroekonomskih čimbenika na VRI.

1.4 Metode istraživanja

Nastojeći odgovoriti na otvorena pitanja ovog rada, korišten je veći broj različitih istraživačkih metoda. S aspekta metoda istraživanja, rad se može podijeliti na dvije cjeline, i to teorijsku i empirijsku. U teorijskom je dijelu korištena znanstvena i stručna literatura.

U daljnjem tekstu su sažeto navedene i objašnjene metode korištene u teorijskom dijelu rada:⁵

- Metoda analize – predstavlja raščlanjivanje složenijih cjelina (pojmova, sudova i zaključaka) na jednostavnije sastavne dijelove i izučavanje svakog dijela zasebno s ciljem što boljeg razumijevanja cjeline.
- Metoda sinteze - odnosi se na proces povezivanja više dijelova ili elemenata u jedinstvenu cjelinu.
- Induktivna metoda - odnosi se na proces induktivnog načina zaključivanja gdje se na temelju pojedinačnih ili zasebnih činjenica o nekoj pojavi dolazi do konkretnih zaključaka o općem sudu.
- Deduktivna metoda - se odnosi na logičko zaključivanje gdje se iz općih stavova, spoznaja ili pretpostavki izvode pojedinačni zaključci.
- Metoda generalizacije – odnosi se na određivanje najznačajnijih obilježja revizije.
- Metoda specijalizacije – izoliranje nepravilnosti utvrđenih revizijom.
- Metoda klasifikacija - odnosi se na sistematsku podjelu općeg pojma na zasebne pojmove ili dijelove, a koji su tim pojmom obuhvaćeni.
- Metoda deskripcije - podrazumijeva jednostavan postupak opisivanja činjenica, procesa i/ili predmeta u prirodi i društvu bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.
- Metoda kompilacije - odnosi se na postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.
- Metoda komparacije – odnosi se na uspoređivanje istih ili srodnih činjenica te utvrđivanje sličnosti i razlika među njima

⁵ Ivanović Z.(2011.): „Metodologija znanstvenog istraživanja“, SAIVA, Kastav, 702.str.; Časopis za suvremenu povijest, 44(3), 765.-767.str.

Empirijski dio rada će se temeljiti na statističkoj analizi kroz prikupljanje, obradu i prezentaciju podataka relevantnih za provedbu ovog istraživanja, izračun indeksa stupnja razvijenosti kroz kvantificiranje parametara i cluster analizu.

1.5 Doprinos rada

Doprinos ovog rada se ogleda u sistematiziranju svih podataka relevantnih za usporedbu vrhovnih revizijskih institucija u zemljama članicama EU i kroz tu sistematizaciju, bolje razumijevanje pojmova, strukture, funkcioniranja i samog rada VRI.

Iako sve VRI podliježu istim temeljnim zakonodavstvima i regulatornim okvirima, u mnogočemu se razlikuju. Identifikacijom ključnih parametara prvo će se provesti komparacija, a potom rangiranje VRI unutar EU. Također izračunom indeksa, pokazati će se njihov stupanj razvijenosti kako bi se uočilo prednosti i nedostatke ustrojstva i rada pojedine VRI, a kroz daljnju provedbu analiza, istražiti će se povezanosti između nekoliko makroekonomskih čimbenika i njihov utjecaj na VRI.

1.6 Struktura diplomskog rada

Rad se sastoji od pet poglavlja.

U uvodnom poglavlju definiraju se problem i predmet istraživanja, iznose se ciljevi i doprinos istraživanja, navode se znanstveno istraživačke metode koje će biti korištene u radu i navodi se struktura, tj. sadržaj samog rada.

U drugom poglavlju se objašnjava pojam državne revizije i vrhovnih revizijskih institucija. Njihov djelokrug, uloga, organizacijski ustroj, zakonodavstvo, proračun i način financiranja, suradnja s vanjskim tijelima, vrste VRI i način planiranja revizijskih aktivnosti i to za svaku VRI u EU.

U trećem poglavlju se za svaku VRI navode subjekti revizija, vrste revizija koje provode, broj obavljenih revizija kroz 2017.-u, 2018.-u i 2019.-u godinu te praćenje implementacije preporuka upućenih subjektima revizije.

U četvrtom poglavlju se navode makroekonomski čimbenici - broj stanovnika, BDP i indeks korupcije i podaci o njima za svaku državu za 2019.god. te se provodi istraživanje u kojem će se odrediti indeks stupnja razvijenosti VRI, rangirati VRI prema odabranim kriterijima i provesti cluster analiza.

U petom poglavlju se donose zaključci vezani za provedena istraživanja i analize.

Na kraju rada se navodi popis literature, tablica i ostalih izvora.

2. PODJELA I USTROJSTVO VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EU

2.1 Pojam Vrhovne revizijske institucije

Vrhovne revizijske institucije su institucije koje djeluju u ime i za račun pojedine države, a zadužene su za revidiranje državnih izdataka, odnosno za revidiranje javnog sektora svake države.⁶ Njihovo uređenje određeno je prvenstveno INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) i INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions) standardima, a onda i regulativama utvrđenim na razini svake od država.

Glavni razlog postojanja VRI-a je pružanje fer i istinitih podataka o subjektima javnog interesa, tj. iskazivanje neovisnih i objektivnih slika o pouzdanosti financijskih izvješća, korištenju državnih resursa i usklađenosti financijskih podataka revidiranih subjekata s regulatornim okvirima.⁷

„ Koncept i uspostavljanje revizije neodvojivi su u upravljanju javnim financijama jer upravljanje javnim sredstvima predstavlja povjerenu obvezu. Revizija nije svrha samoj sebi, nego nužan dio regulatornog sustava čiji je cilj pravovremeno otkriti devijacije od usvojenih standarda i kršenja načela zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti upravljanja financijama, kako bi se omogućilo poduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima, a odgovorne natjeralo da prihvate odgovornost; kako bi se nadoknadila šteta; ili kako bi se poduzeli koraci na sprečavanju ili barem otežavanju takvih prekršaja.“⁸

Zadnjih godina VRI sve više rastu u značaju zbog pouzdanosti i transparentnosti do čega je došlo prvenstveno zbog njihova fokusa na efikasnost, interesa za verifikaciju informacija, kontrolu i mjerenja performansi. Nadalje, kako se uspostavljaju i razvijaju međunarodni standardi, raste pritisak na VRI-e koji se ogleda kroz njihovu dosljednost, profesionalnost i stručnost u prikazivanju informacija. Također, sve veći značaj se pridaje provođenju revizija učinkovitosti

⁶ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.: “ Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini“, Pregledni rad, Sveučilište u Zagrebu, EFZG, Sveučilište u Bihaću, EFBI

⁷ Sigma Paper no. 54 (2017.): “Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, OECD [Internet], raspoloživo na: http://sigmaweb.org/publications/Supreme_audit_institutions_and-parliaments-SIGMA-Paper-No.%2054.pdf

⁸ Prijevod ISSAI 1: Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije (2019.), Ured za reviziju institucija BiH, [Internet], raspoloživo na: <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/limska-deklaracija?lang=hr>

koje sve više postaju dvosmjerne. U prošlosti su se odvijale jednosmjerno, tj. VRI bi po odrađenoj reviziji podnijela izvješće što je predstavljalo kraj komunikacije sa subjektom iste, a u današnjoj praksi je sve uspostavljeniji nastavak komunikacije kroz praćenje danih preporuka i njihove implementacije što također potiče rast povjerenja i značaja VRI-a.⁹

Iako su ustrojene kao nadležna tijela, tj. kontrolne ustanove koje mogu pridonijeti na raznim područjima, kao što su kontrola, efikasnost poslovanja, korupcija i sl. njihov rad i doprinos mogu biti ograničeni. Osnovni problemi s kojima se VRI mogu susresti se kategoriziraju u 4 skupine:¹⁰

1. Institucionalni – manjak kapaciteta koji se ogleda kroz manjak osoblja, nedovoljno financiranje ili nedostatak stručnosti
2. Tehnički – digitalizacija i globalizacija kao 'komunikacijski problem': rast količine i vrste informacija predstavljaju izazov kao i nedostatak sredstava zbog čega dolazi do informacijskih barijera između VRI-a i subjekata (npr. broj i ažurnost radnih programa)
3. Politički – politički pritisci na neovisnost i objektivnost
4. Komunikacijski – nerazumijevanje sadržaja revidiranih izvješća.

⁹ Pierre J., de Fine Licht J. (2017.): “ How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis“, Journal of european public policy, Odjel političkih znanosti Sveučilišta u Gothenburgu, Gothenburg, Švedska

¹⁰ Migliorisi S., Wescott C. (2011.): “A review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorrption”, IEG, World Bank

2.2 Zakonodavstvo i regulatorni okviri

VRI podliježu brojnim regulatornim okvirima kako zasebno (ovisno o državi i ustrojstvu), tako i nekim široke primjene, koji su nadležni za regulaciju VRI-a čak i na svjetskoj razini.

2.2.1 INTOSAI

INTOSAI je međunarodna organizacija osnovana 1954. u Havani, Kubi koja presjeda svaku treću godinu. Pri osnutku je imala 34 države članice, ali taj broj je do danas narastao na 195. Misija i vizija INTOSAI-a se baziraju na povjerenju, autonomnosti, neovisnosti, transparentnosti i pouzdanosti.¹¹

Ustrojstveno se sastoji od Kongresa (INCOSAI), Upravnog odbora, Glavnog tajništva, pododbora za provedbu ciljeva i SCEI (The Supervisory Committee on Emerging Issues). Također IDI (The INTOSAI Development Initiative) i IJGA (The International Journal of Government Auditing) koji se vode kao zasebni entiteti.¹²

INTOSAI je uspostavio međunarodne 'podorganizacije' koje djeluju na regionalnoj razini pa tako postoje:¹³

- AFROSAI – African Organisation of Supreme Audit Institutions
- ARABOSAI – Arabic Organisation of Supreme Audit Institutions
- ASOSAI – Asian Organisation of Supreme Audit Institutions
- CAROSAI – Caribbean Organisation of Supreme Audit Institutions
- EUROSAI – European Organisation of Supreme Audit Institutions
- OLACEFS - Organisation of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions

¹¹ INTOSAI: Overview [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/overview>

¹² INTOSAI: Organs [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/organs>

¹³ INTOSAI: Regional Organisations [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/regional-organizations>

- PASAI – Pacific Association of Supreme Audit Institutions

Nadalje, INTOSAI je raspisao IFPP – INTOSAI Framework of Professional Pronouncements koji je temeljni okvir revizorskih standarda za provedbu državne, tj. revizije javnog sektora, a provodi se kroz tri razine:¹⁴

1. INTOSAI načela – od kojih su najvažnija Limska i Meksička Deklaracija koje daju detaljne upute za provedbu revizije javnog sektora, određuju neovisnost VRI-a od vlade, parlamenta i subjekata revizije, pružaju ovlaštenja za implementaciju revizorskih metoda kao i provedbu nalaza i preporuka¹⁵
2. INTOSAI standardi – ISSAI
3. INTOSAI smjernice.

2.2.2 IFRS

IFRS – International Financial Reporting Standards, poznati još kao IAS – International Accounting Standards (MRS- Međunarodni Računovodstveni Standardi) su razvijeni 1973. prvenstveno da bi se uskladile regulative unutar EU, a danas broje 140 članica diljem svijeta.¹⁶ Strukturno se sastoji od IASB – International Accounting Standards Board, povjerenstva i nadzornog odbora.¹⁷

Kao nadopuna MRS-ima, 2001. se razvijaju MSFI – Međunarodni Standardi Financijskog Izvještavanja. MRS-i reguliraju načine i prezentaciju izvještaja, a MSFI uz transparentnost, fer i istinito prikazivanje podataka dodatno unaprijeđuju MRS-e.¹⁸

¹⁴ Narodne Novine (2020.): “Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)“, Narodne Novine d.d. Zagreb, broj 17

¹⁵ Clark C., De Martinis M., Krambia-Kapardis M. (2007.): “Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions“, European Business Review, broj 19

¹⁶ Lumen Learning: Financial Accounting, Unit 15: International Financial Reporting Standards and The United States

¹⁷ IFRS: Our Structure [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>

¹⁸ HANFA: Edukativni tekstovi: „Međunarodni računovodstveni standardi i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja“ [Internet], raspoloživo na: <https://www.hanfa.hr/media/4766/me%C4%91unardni-ra%C4%8Dunovodstveni-standardi-i-me%C4%91unardni-standardi-financijskog-izvje%C5%A1tavanja.pdf>

IFRS-i su značajni u pogledu VRI-a iz dva razloga. Prvo, VRI pri revidiranju i sastavljanju izvještaja se moraju oslanjati na propisane standarde koji se odnose na reviziju i izvještavanje u sklopu IFRS-a, a drugo, subjekti revizije moraju obavljati svoje djelatnosti pridržavajući se zakona i računovodstvenih standarda koji se na njih odnose, a provjeru usklađenosti tim zakonima obavljaju VRI-e.

2.2.3 IFAC

IFAC – International Federation of Accountants osnovana je 1977. u New Yorku i danas broji 175 organizacija koje ju sačinjavaju iz 130 zemalja svijeta. Ustrojstvo se sastoji od Odbora i Upravnog vijeća.¹⁹

IFAC je unutar organizacije uspostavio nekoliko odbora za donošenje različitih standarda:²⁰

1. IAASB – The International Auditing and Assurance Standards Board
2. IAESB – The International Accounting Education Standards Board
3. IESBA – The International Ethics Standards Board for Accountants
4. IPSASB – The International Public Sector Accounting Standards Board

*2015. IFAC i IFRS su sklopili memorandum o razumijevanju u kojem zbog sličnih ciljeva ugovaraju daljnju suradnju.²¹ Naime, gotovo sve zemlje članice EU su također i članovi IFAC organizacije čiji je cilj kao nadležnom tijelu služiti javnom interesu, implementirati i unaprijediti računovodstvenu profesiju.

¹⁹ Gavrić S. (2015.): “Standardi revizije”, Časopis za menadžment, finansije i pravo, stručni rad

²⁰ ISSB: Standards [Internet], raspoloživo na: <https://www.international-standards.org/>

²¹ Memorandum of Understanding between The International Federation of Accountants and The International Financial Reporting Standards Foundation (2015.) [Internet], raspoloživo na: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/memoranda/ifac-memorandum.pdf>

2.2.4 OECD

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development osnovana 1961. broji 37 zemalja članica. Vijeće nadgleda rad tajništva i odbora koji kroz radne grupe, tematske odbore i pomoću stručnjaka potiču i unaprijeđuju svjetsku ekonomiju i razmjenu na globalnoj razini kroz suradnju s parlamentima, vladama i civilnim društvima.²²

VRI-e su nadležne za kontrolu, tj. reviziju javnog sektora, a kako će kasnije u radu biti objašnjeno, javlja se potreba za kontrolom i nadzorom nad samim VRI-ma u svrhu povećanja njihove transparentnosti. Jedna od organizacija koja je zadužena za ulogu kontrolora VRI-a je OECD. Kroz suradnju OECD-a i VRI-ma članicama se pokušava unaprijediti vjerodostojnost revidiranih subjekata pa i samog nadzora nad njima.

2.2.5 Zakonodavstvo i regulatorni okvir pojedinih VRI unutar EU

Unutar EU kao nadležno tijelo za državnu reviziju vodi se Europski revizorski sud. Sud je osnovan 1977. u Luxemburgu s ciljem zaštite financijskih sredstava i upravljanja proračuna EU te poreznih korisnika unutar EU, tj. ima ulogu vanjskog revizora svih zemalja članica EU.²³

Nadalje, uz sve predhodno navedene organizacije i standarde kojima podliježu, svaka od VRI-a također je upravljana drugim regulatornim okvirima i zakonskim aktima pa tako sve VRI-e imaju interno propisane etičke kodekse i interne akte ili statute o djelovanju, a također su regulirane državnim zakonima i propisima (detaljan pregled zakona kojima pojedina VRI podliježe prikazan je u Prilogu br.1.)

²² OECD [Internet], raspoloživo na: <https://www.oecd.org/>

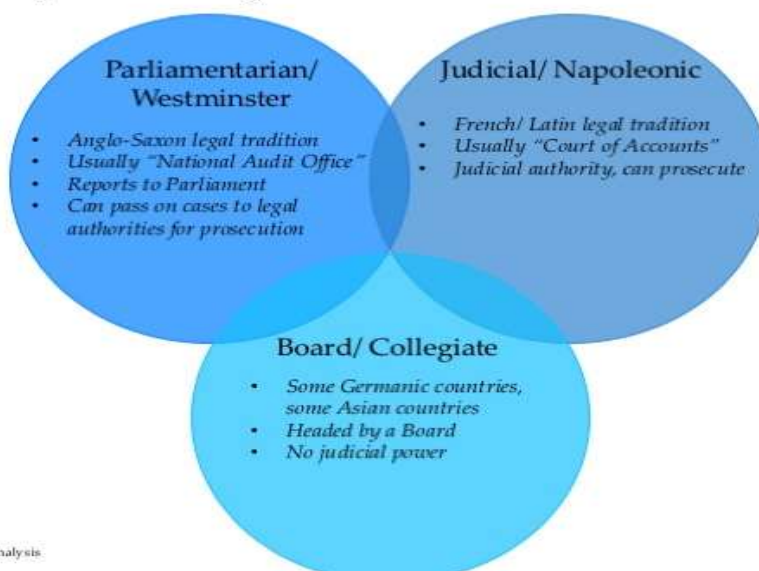
²³ Europska Unija: Europski revizorski sud [Internet], raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_hr

2.3 Podjela Vrhovnih revizijskih institucija

Na svjetskoj razini VRI se mogu promatrati kroz 3 osnovna modela:²⁴

1. Napoleonov model
2. Westminster model
3. Model odbora

Three broadly defined organisational models



Source: INTOSAI abyrint analysis

abyrint.

Slika 1.: Modeli VRI-a

Izvor: Abyrint: <https://www.abyrint.com/supreme-audit-institutions/>

U nastavku će se ukratko opisati svaki od navedenih modela sa svojim karakteristikama.

²⁴ Department for International Development (2004.): "Characteristics of different external audit systems", Policy Division [Internet], raspoloživo na: http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf

2.3.1 Napoleonov model

Poznat još kao i pravosudni model, razvio se u 19.st. u Francuskoj i predstavlja najstariji model VRI-a. Prema ovom modelu VRI djeluje kao neovisno tijelo integrirano u pravosudni sustav, tj. ima vlastite sudske ovlasti iako je rijetko komponenta Vrhovnog suda, češće je uspostavljen kao zasebno tijelo – Revizorski ili Računski sud.

Neke od karakteristika modela su:²⁵

- Na nacionalnoj razini parlament odobrava javnu potrošnju
- Ministarstvo Financija je zaduženo za uspostavljanje pravila kao i provjeru implementacije istih, ima ulogu interne revizije (u kontekstu revidiranja vlade jer je i samo Ministarstvo Financija sastavnica vlade, ali djeluje kao vanjsko tijelo u ovom kontekstu), službenici Ministarstva djeluju kao javni računovođe i snose odgovornost za izdatke i sastavljanje izvještaja
- VRI često usvajaju ciklički pristup revidiranja umjesto da na godišnjoj razini provode revizije, pogotovo za manje subjekte
- U ulozi suda, VRI je dužan provjeravati zakonitost i djelovati prema rezultatima provjera (izricanje kazni ili ispravaka pogrešaka)
- Mogućnost ex ante kontrole i ex post revizije.

Nedostaci modela:²⁶

- Ograničenost parlamentarne kontrole utječe na smanjenje transparentnosti
- Povremeno izrečene novčane kazne koje bi trebale biti vraćene u državni proračun, zadržava sud gdje dolazi do sukoba interesa
- Diskrecijsko pravo na sudske sporove.

²⁵ Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:

http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf

²⁶ Blume, L., & Voigt, S. (2011.): „Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment“, European Journal of Political Economy, 27(2), 215–229

2.3.2 Westminster model

Westminster model znan još kao anglosaksonski ili parlamentarni model pojavljuje se sredinom 19.st., a u širokoj primjeni je od 1886. karakterizira ga uska povezanost između VRI-a, vlade i parlamenta, ali i centraliziranost obzirom da su sve ovlasti prepuštene glavnom revizoru.²⁷

Neke karakteristike modela su:²⁸

- VRI na čelu s glavnim državnim revizorom koji može biti član parlamenta, a kojemu su dodijeljene sve ovlasti zbog čega se posebna pažnja daje njegovoj neovisnosti i nepristranosti
- Parlament odobrava izdatke, zahtjeva se aktivna suradnja s parlamentom i potiče se na razvoj i jačanje povezanosti VRI i parlamenta kako bi se uzajamno unaprijeđivali
- Državna tijela i drugi subjekti od javnog interesa objavljuju godišnja izvješća koja podliježu kontroli VRI-a, a po obavljenoj reviziji, revizorska izvješća se vraćaju na uvid parlamentu (uvid najčešće obavlja posebno uspostavljeno tijelo poznato kao PAC – Public Accounts Committee)
- Financijska revizija kao prioritet
- Najusklađeniji s INTOSAI i Limskom deklaracijom od svih modela.

Nedostaci modela:²⁹

- Glavni revizor koji snosi svu moć i odgovornost mora imati visoku razinu integriteta, neovisnosti i povjerenja
- Parlament mora aktivno sudjelovati u radu VRI i pobrinuti se da vlada usvoji prijedloge
- Zakonitost i pravilnost se kontroliraju kroz financijske revizije, a trebale bi biti dio revizija učinkovitosti.

²⁷ Department for International Development (2005.): “Working with Supreme Audit Institutions“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:

https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/DfID_Working%20with%20SAIs.pdf

²⁸ Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:

http://www.parlamerica.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf

²⁹ Blume, L., & Voigt, S. (2011.): „Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment“, *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215–229

2.3.3 Model odbora

Model odbora ili kolegija kako mu i ime govori sastoji se od nekoliko članova koji formiraju upravni odbor s predsjednikom na čelu koji zajednički donosi odluke. Ovisno o veličini VRI-e može imati i nekoliko odbora i/ili pododbora. Ovakav model nema sudskih ovlasti i direktno podliježe parlamentu što ga čini sličnim anglosaksonskom modelu uz značajne razlike u unutrašnjoj strukturi.

Karakteristike modela:³⁰

- Članovi imaju slobodu u metodologiji rada za njihovo područje odgovornosti zbog čega se javljaju razlike u pristupima i obavljanju revizije
- Profesionalne pozadine članova mogu varirati
- Visoka uključenost Parlamenta
- Niska mogućnost iskorištavanja pozicija i zlouporabe ovlasti zbog sveobuhvata i reznolikosti unutar same VRI.

Nedostaci:³¹

- Sporo donošenje odluka
- Zadržavanje neovisnosti članova pri pokušaju ujednačavanja, tj. odlučivanja o jedinstvenom modelu rada.

³⁰ Department for International Development (2004.): "Characteristics of different external audit systems", Policy Division [Internet], raspoloživo na:

http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf

³¹ Department for International Development (2004.): "Characteristics of different external audit systems", Policy Division [Internet], raspoloživo na:

http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf

2.4 Komunikacija VRI s javnošću - prezentiranje rezultata

U prošlosti VRI nisu bile agilne objavljivati provedene revizije ni nalaze istih, što im je rušilo kredibilitet, ali '90-ih godina 20. stoljeća komunikacija s vanjskim akterima se počela razvijati. Neki od razloga koji se navode kao uzročnici razvoja komunikacije su marketing VRI-a kako bi opravdale svrhu postojanja kao institucije ili pak da bi prikazale važnost i utjecaj njihova rada. Otežavajuće okolnosti su bile npr. nerazvijenost tehnoloških mogućnosti i više, razlike u medijskoj kulturi među državama i sl. Zadnjih godina te razlike jenjavaju prvenstveno zbog utjecaja tehnološkog napretka i globalizacije, a potom i zbog povećanih napora EU za harmonizacijom među državama članicama.

Nadalje, INTOSAI propisuje u svojim standardima kako je neophodna vanjska komunikacija VRI-a zbog boljeg razumijevanja samih izvještaja, ali i uloge i funkcije VRI-a u društvu. Također, Europski revizorski sud je postavio mjere i regulative koje se odnose na komunikaciju i objavu rezultata čija primjena vodi boljem upravljanju i vjerodostojnosti.

Prema istraživanju provedenom 2008. Grčka i Danska nisu imale razvijen komunikacijski plan, dok Grčka nije imala ni web stranicu³², dok danas sve zemlje članice javno objavljuju svoje rezultate (osim strogo povjerljivih i onih što se tiču osjetljivih pitanja, npr. nacionalne sigurnosti ili vojske). „*Vrhovna revizijska institucija (VRI) trebala bi svake godine izvještavati o svojim nalazima zakonodavnom tijelu, kao i široj javnosti. Izvještaji o reviziji trebali bi obuhvaćati sve aktivnosti koje poduzima izvršna vlast, iako smjernice Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija Ujedinjenih naroda (INTOSAI) dopuštaju izuzeće slučajeva koji uključuju "interese vrijedne zaštite ili zaštićene zakonom".*“³³

Unatoč zahtjevima za javnu objavu i prezentaciju, 2008. indeks otvorenosti budžeta (na svjetskoj razini) koji pokazuje dostupnost informacija javnosti, bio tek 45 od mogućih 100³⁴, dok prema

³² González B., López A., García R.(2008.):“ Supreme Audit Institutions and their communication strategies“, International Review of Administrative Sciences, 74(3), 435.-461.

³³ Izvještaj IBP, “The open Budget survey“ (2008.), [Internet], raspoloživo na:

<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>

³⁴ Izvještaj IBP, “The open Budget survey“ (2008.), [Internet], raspoloživo na:

<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>

izvještaju iz 2019. dolazi do značajnog poboljšanja i povećanja transparentnosti. 17 zemalja direktno uključuje javnost u istragu, svi podaci su značajno dostupniji.³⁵

2.5 VRI-e Europske Unije

Prema zahtjevima Europske unije i Europskog Revizorskog suda, svaka od zemalja članica mora imati uspostavljeno nadležno tijelo za provedbu državnih revizija, odnosno revizija od javnog interesa.

Tablica 1.: VRI-e Europske Unije i njihovo ustrojstvo

Država	Naziv institucije	Godina osnivanja	Vrsta VRI		Model VRI
			Sudske ovlasti	Donošenje odluka	
Austrija	<i>Rechnungshof</i>	1948	ne	monokratsko	Westmister
Belgija	<i>Rekenhof/ Cour des comptes/ Rechnungshof</i>	1831	da	kolegij	Napoleonov
Bugarska	<i>Сметна палата на Република България</i>	1995	ne	kolegij	Westmister
Hrvatska	<i>Državni ured za reviziju</i>	1993	ne	monokratsko	Westmister
Cipar	<i>ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ</i>	1960	ne	monokratsko	Westmister

³⁵ Izvještaj IBP, “The open Budget survey – Global Report“ (2019.), [Internet], raspoloživo na: https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-04/2019_Report_EN.pdf

Država	Naziv institucije	Godina	Vrsta VRI		Model VRI
Češka	<i>Nejvyšší kontrolní úřad</i>	1993	ne	kolegij	Odbor
Danska	<i>Rigsrevisionen</i>	1976	ne	monokratsko	Westmister
Estonija	<i>Riigikontroll</i>	1990	ne	monokratsko	Westmister
Finska	<i>Valtiontalouden tarkastusvirasto</i>	1825	ne	monokratsko	Westmister
Francuska	<i>Cour des comptes</i>	1807	da	kolegij	Napoleonov
Njemačka	<i>Bundesrechnungshof</i>	1950	ne	kolegij	Odbor
Grčka	<i>ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ</i>	1883	da	kolegij	Napoleonov
Mađarska	<i>Állami számvevőszék</i>	1989	ne	monokratsko	Westmister
Irska	<i>Office of the comptroller and auditor general</i>	1923	ne	monokratsko	Westmister
Italija	<i>Corte dei conti</i>	1948	da	monokratsko	Napoleonov
Latvija	<i>Valsts kontrole</i>	1991	ne	kolegij	Odbor
Litva	<i>Valstybės kontrolė</i>	1990	ne	monokratsko	Westmister
Luksemburg	<i>Cour des comptes</i>	2000	ne	kolegij	Odbor
Malta	<i>National audit office</i>	1997	ne	monokratsko	Westmister
Nizozemska	<i>Algemene Rekenkamer</i>	1814	ne	kolegij	Odbor

Država	Naziv institucije	Godina	Vrsta VRI		Model VRI
Poljska	<i>Najwyższa izba kontroli</i>	1919	ne	kolegij	Westmister
Portugal	<i>Tribunal de Contas</i>	1849	da	kolegij	Napoleonov
Rumunjska	<i>Cureta de Conturi a Românei</i>	1992	ne	kolegij	Odbor
Slovačka	<i>Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky</i>	1993	ne	monokratsko	Odbor
Slovenija	<i>Računsko sodišče Republike Slovenije</i>	1994	ne	kolegij	Westmister
Španjolska	<i>Tribunal de Cuentas</i>	1978	da	kolegij	Napoleonov
Švedska	<i>Riksrevisionen</i>	2003	ne	kolegij	Odbor
Ujedinjeno kraljevstvo	<i>National audit office</i>	1983	ne	monokratsko	Westmister

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

U tablici 1. su prikazane sve VRI-e zemalja članica EU (uključujući Veliku Britaniju), njihovi službeni nazivi i godina u kojoj su osnovane i počele s radom. Također, prikazani su podaci o ustrojstvu pojedinih VRI-a te imaju li ili ne sudske ovlasti. Naime, kako je prije u tekstu objašnjeno, u teoriji samo Sudski, tj. Napoleonov model pruža VRI-i sudske ovlasti, međutim u praksi neke VRI su usvojile obilježja više modela pa je prikazana kategorizacija diskutabilna.

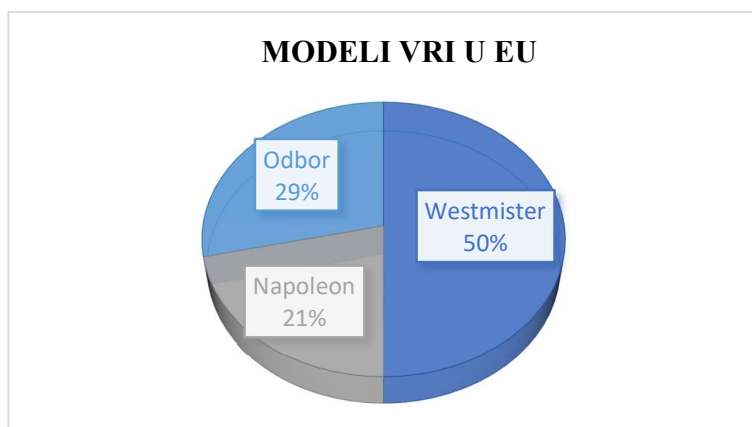
Belgija i Luksemburg kao prijestolnice državne revizije, koje slijede Finska i Francuska su prve države EU koje su osnovale državni ured za reviziju/ revizorski sud. Luksemburg je prvo imao računovodstvenu komoru (1840.) kao zasebno, neovisno tijelo, koje je 1999. pretvoreno u današnji revizorski sud, također Belgija je već 1386. imala razvijenu računovodstvenu komoru, ali pravi oblik državne revizije, tj. u slučaju Belgije, revizorski sud je ustanovljen 1830., a 1831. prvi put počinje s radom.

Većina ostalih država je počela primjenjivati državnu reviziju u drugoj polovici 20.st. kao odgovor na rastuću potrebu upravljanja javnim sektorom, ali i kako bi pristupile samoj EU, obzirom da je ustroj VRI-e jedan od uvjeta za uključivanje u EU.

Kako je prije u tekstu objašnjeno, u teoriji samo Sudski, tj. Napoleonov model omogućuje VRI-i sudske ovlasti, ali u praksi neke VRI s prevladavajućim karakteristikama druga dva modela također imaju nadležan revizorski sud i djeluju kao isti. Naime, u tablici su VRI-e svrstane u određeni model prema teorijskim odrednicama svakog od modela, međutim u praksi neke VRI su usvojile obilježja više modela, a i dalje se razvijaju i mjenjaju pa je prikazana kategorizacija diskutabilna.

U grafikonu 1. je prikazana podjela VRI-a u EU prema teorijskim modelima.

Grafikon 1.: Modeli VRI u EU



Izvor: Prikaz autora

Čak 50% VRI-a poprima obilježja parlamentarnog modela, što ne iznenađuje obzirom na sve veću naglašenost na neovisnost, nepristranost i transparentnost kao temeljne odrednice za provođenje revizije javnog sektora, a koje su direktno povezane sa stupnjem suradnje s parlamentom, tj. uključenosti parlamenta u sam proces državne revizije kao kanala komunikacije i kontrole.

2.6 Suradnja s drugim tijelima

Posljedično harmonizaciji, globalizaciji, boljoj komunikaciji i suradnji, kao i kvalitetnijem, uspješnijem i transparentnijem obavljanju revizija javnog sektora, VRI se udružuju u razne oblike profesionalne suradnje s ciljem razmjene iskustva i znanja, a uz međusobna 'partnerstva' sve više do izražaja dolaze i suradnje s međunarodnim organizacijama. U Tablici 2. su navedeni organi s kojima pojedine VRI surađuju na nacionalnoj i međunarodnoj razini.

Tablica 2.: Suradnja VRI s vanjskim organima

DRŽAVA	SURANJA	
	NACIONALNA	MEĐUNARODNA
Austrija	Revizorske institucije u saveznm državama	Glavno tajništvo INTOSAI-a
Belgija	Odjeli za internu reviziju u javnim službama savezne države, valonske regije i francuske zajednice; sporazum za financijsku reviziju Flandrije	AISCCUF; rev.međunarodnih org.;strana izaslanstva
Bugarska	Državna tijela; stručne i nevladine org.	Kontaktni odbor Europskog revizorskog suda
Hrvatska	Državna tijela	OECD, SIGMA, Svjetska banka, Međunarodni monetarni fond, GRECO
Cipar	Građani, stručnjaci, civilna društva	/
Češka	Razmjena znanja	Eurocontrol; europska obrambena agencija, europska svemirska agencija
Danska	Ministarstva	Nordijska suradnja

DRŽAVA	SURANJA	
	NACIONALNA	MEĐUNARODNA
Estonija	Lokalna vlast, vlada	Kontaktni odbor Europskog revizorskog suda
Finska	Odbori, vladine radne skupine	Europska komisija, OECD, UN
Francuska	Regionalna i prekomorska vijeća, državno vijeće, sudovi, neovisna upravna tijela, opći drž.inspektori	AISCCUF
Njemačka	Regionalne revizijske institucije, opći uredi za reviziju	UN, bilateralni ugovori
Grčka	/	/
Mađarska	Stručno-znanstvena tijela	NATO IBAN, ICGFM, bilateralni sporazumi
Irska	Revizijska Služba tijela lokalne vlasti	Eurocontrol, Europska svemirska agencija, Europska banka, EFB
Italija	Uprava za opće računovodstvo, opći fin.insektorat	GALF, bilateralni ugovori
Latvija	Akademski sektor, ured ovlaštenih revizora	Radne grupe (Rail Baltica), EUROCONTROL, NATO IBAN, OECD
Litva	Akademski sektor, ministarstvo financija, revizorska komora, druge revizijske udruge, tužiteljstvo	/
Luksemburg	Ministarstva	/
Malta	Vladini odbori, akdameski sektor	Bilateralni odnosi s VRI u EU, opća mreža revizora Commonweltha
Nizozemska	Revizijske institucije	Kontaktni odbor EU-a, svjetski forum za glavne državne revizore

DRŽAVA	SURANJA	
	NACIONALNA	MEĐUNARODNA
Poljska	Akademski i istraživački sektor, lokalna i nacionalna tijela za kontrolu, reviziju i inspekciju	Bilateralni odnosi s VRI u EU, OECD, CERN
Portugal	/	Radna skupina EUROSAI-a za reviziju i etiku, član upravnog odbora INTOSAI-a
Rumunjska	/	Akademski sektor; AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, PASAI, CAROSAI, OLACEFS, bilateralni ugovori
Slovačka	Akademski sektor, Ured glavnog državnog tužitelja, Revizorska komora, Ured Slovačke Republike za sprječavanje monopola i Ured za javnu nabavu	WISEGARD grupacija
Slovenija	Cjelokupna javna domena	EURORAI
Španjolska	Tijela vanjske revizije	OLACEFS, bilateralni ugovori, OSCE, OCCAR, ATHENA, EUROFIGHTER, NATO IBAN, EDA, EUROCONTROL, PAHO,
Švedska	/	AFROSAI, ASEANSAI, NAO razvojna suradnja (Kosovo, Tanzanija, Uganda, itd.)
Ujedinjeno kraljevstvo	Strukovni instituti, privatni sektor	Strukovni instituti

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

Na međunarodnoj razini, osim u tablici navedenih kolaboracija, sve zemlje članice direktno su u suradnji s INTOSAI i EUROSAI te su odgovorne EU revizorskom sudu. Najizraženije su suradnje s tijelima unutar EU pa tako često sklapaju bilateralne ugovore s jednom ili više država članica. Osim toga, ponekad VRI-e čine odbore ili pododbore unutar neke od organizacija ili se organiziraju u radne grupe u kontekstu revizije, tj. unutar njihova područja djelovanja, ali isto tako neke surađuju s tijelima kao što su Eurocontrol, UN, Europska svemirska agencija ili s akademskim sektorom. Kako je vanjska suradnja dinamičan proces koji se konstantno razvija i naprijeđuje, tako sve više organizacija se uključuje u suradnje sa zemljama trećeg svijeta kao potpora u njihovom razvoju i unaprijeđenju, a uz to se radi na integriranju na globalnoj razini.

3. RAD VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U EUROPSKOJ UNIJI

3.1. Proračun, resursi i planiranje revizorskih aktivnosti

Kako bi postigle što veću transparentnost VRI trebaju biti što je moguće više neovisne od izvršne vlasti, ali istovremeno se sve financiraju iz državnih proračuna. 2008. Međunarodno partnerstvo za budžet je u svom izvještaju objavilo kako u 35 od 85 ispitanih zemalja svijeta izvršna vlast određuje razinu financiranja VRI-a, čime se ograničavaju njihovi resursi, a samim time kvaliteta i kvantiteta rada.³⁶

Resursi, u ovom kontekstu, se odnose na broj članova osoblja koji je neposredno uvjetovan proračunom i organizacijskim ustrojstvom same VRI.

VRI donose odluke o svom radu u budućnosti pa izdaju izvješća i planove za određena razdoblja koja variraju ovisno o pojedinoj VRI, a aktivnosti u svezi s planiranjem prikazane su u Prilogu 2.

Iz tablice sadržane u prilogu se može isčitati kako najveći proračun imaju VRI-e Italije (130 mil. €) i Njemačke (149 mil. €), a najniži Malte (3.4 mil. €) i Luksemburga (4.5 mil. €), dok prema udjelima financiranja iz državnog proračuna prednjači Slovenija (0.92%), a odmah za njom Rumunjska (0.17%) i Bugarska (0.14%). Interesantan je podatak da VRI Slovenije u toliko visokom postotku ovisi o državnom proračunu i da je u tom kontekstu u rangu s Bugarskom i Rumunjskom kao dvije najslabije razvijene zemlje EU (promatrano prema BDPPC) obzirom da bi veći stupanj razvijenosti trebao indicirati i veću razinu transparentnosti i neovisnosti. Nadalje, najveći broj zaposelnih broje Italija (2658), Francuska (1777), Rumunjska (1638) i Poljska (1585), a najmanje Luksemburg (35) koji je jedno od središta EU institucija.

Sve VRI planiraju svoje aktivnosti na godišnjoj razini, neke pripremaju i strateške planove za različita razdoblja, dok pojedine VRI određuju planove na zahtjev i neke posebne, a Slovenija svoja planiranja drži u tajnosti, Italija sastavlja i kvartalne planove, a Danska kontinuirano modificira, tj. prilagođava godišnji plan ad hoc.

³⁶Izvještaj IBP, "The open Budget survey" (2008.), [Internet], raspoloživo na: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>

3.2. Djelokrug rada Vrhovnih Revizorskih Institucija EU

„Revizija javnog sektora se općenito može opisati kao sustavan proces pribavljanja i ocjene dokaza ne bi li se ustanovilo jesu li informacije ili stvarne okolnosti u skladu s utvrđenim kriterijima. Revizija javnog sektora je nužna, jer zakonodavnim i nadzornim tijelima, tijelima zaduženim za upravljanje kao i najširoj javnosti pruža informacije i neovisne i objektivne ocjene o tome kako tijela vlasti vode i koliko učinkovito ostvaruju svoje politike, programe i projekte.“³⁷

Subjekti rada VRI-a su propisani zakonima i pravilima koja se odnose na rad i aktivnosti VRI-a, a subjekti VRI-a prema državama su prikazani u Tablici 4.

Tablica 3.: Subjekti revizije VRI-a

Država	Subjekti revizije						
	Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduteća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
Austrija	x	x	x	x	x	x	x
Belgija	x	x	x	x	x		
Bugarska	x			x	x	x	x
Hrvatska	x	x	x	x	x	x	x
Cipar	x		x	x	x	x	x
Češka	x			x	x		x
Danska	x	x		x	x		x
Estonija	x		x	x	x		x
Finska	x	x	x	x	x		x
Francuska	x			x	x		x
Njemačka	x			x	x		x
Grčka	x	x	x	x	x	x	x
Mađarska	x		x	x	x	x	x
Irska	x			x	x		x
Italija	x	x	x	x	x	x	x
Latvija	x	x	x	x	x	x	x
Litva	x		x	x	x	x	x
Luksemburg	x			x	x		x
Malta	x		x	x	x		x
Nizozemska	x			x	x		x
Poljska	x	x	x	x	x	x	x
Portugal	x	x	x	x	x	x	x

³⁷ ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora (2019.) [Internet] raspoloživo na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf

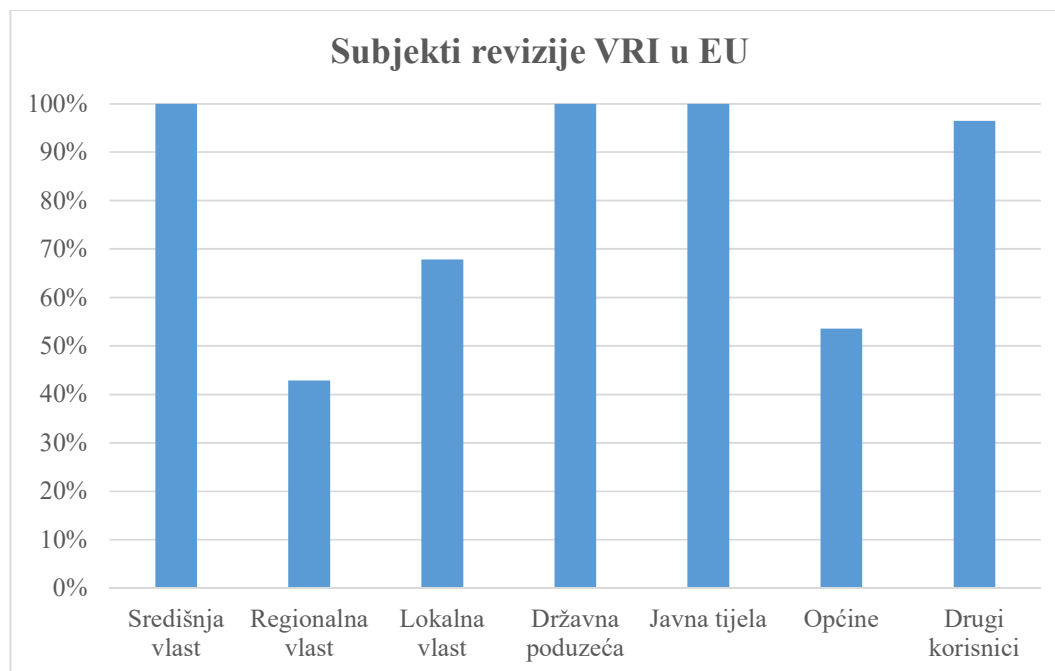
Država	Subjekti revizije						
	Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
Rumunjska	x		X	x	x	x	x
Slovačka	x	x	x	x	x	x	x
Slovenija	x	x	x	x	x	x	x
Španjolska	x	x	x	x	x	x	x
Švedska	x			x	x		x
Ujedinjeno kraljevstvo	x		x	x	x		x

Izvor: Supreme audit institutions in the eu and its member states — an overview;
<https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/#A-6>

Sve VRI provode revizije središnje vlasti, državnih poduzeća i javnih tijela, dok reviziju drugih korisnika provode sve VRI osim VRI Belgije, a uzrok tome leži u činjenici da su u Belgiji središnjice brojnih EU institucija pod čiju ovlast taj dio spada.

U grafikonu 2. je prikazana zastupljenost revidiranja pojedinih subjekata VRI u EU.

Grafikon 2.: Zastupljenost VRI prema subjektima revizije



Izvor: Prikaz autor

Kao što je već prije navedeno sve VRI provode reviziju središnje vlasti, državnih poduzeća i javnih tijela, 96% (sve osim Belgije) provodi revizije drugih korisnika. 68% revidira lokalnu vlast, 54% provodi reviziju općina, a samo 43% revidira regionalnu vlast i to dijelom iz razloga što neke od zemalja nisu podijeljene na regije.

Osim prethodno navedenih, u pojedinim zemljama mogu se pojaviti i dodatni subjekti revizije pa tako pod nadležnost VRI-e mogu doći sve pravne i fizičke osobe od javnog interesa, središnje banke ili korisnici središnjih i lokalnih proračuna kao i političke stranke.

3.3. Vrste revizija

Državna revizija se provodi kroz tri temeljne vrste revizija i to:³⁸

- Financijska revizija – *„Usredotočena na određivanje jesu li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim pravnim okvirom za financijsko izvještavanje“*

Financijska revizija obuhvaća ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Ciljevi financijske revizije odnose se na provjeru istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja, ostvarenja primitaka i prihoda te izvršenja izdataka i rashoda na temelju proračuna.³⁹

- Revizija učinkovitosti – *„Ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekata u skladu s načelima ekonomičnosti, djelatnosti i svrsishodnosti i ima li prostora za poboljšanja“*

Osim što ispituje posluje li se u skladu s temeljnim računovodstvenim načelima (načelo ekonomičnosti, učinkovitosti i djelatnosti), proučava kvalitetu ostvarenih prihoda i rashoda⁴⁰,

³⁸ ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora (2019.) [Internet] raspoloživo na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf

³⁹ Akrap, V. (2009): „Državna revizija“, Zagreb

⁴⁰ Europski revizorski sud: Revizijska metodologija [Internet], raspoloživo na: <https://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx>

ostvaruju li se postavljeni ciljevi i postoji li utjecaj na njihovo ostvarivanje. Razlikuje se od financijske utoliko što je šireg opsega (ne istražuje samo financijske transakcije i izvještaje već i npr. Provedbu zadanih planova te može biti obavljena za razdoblje duže ili kraće od poslovne godine, dok je vremenski period obavljanja financijske revizije unaprijed određen i zadan.⁴¹

- Revizija usklađenosti – „*Usklađenost revidiranog predmeta s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji*“.

Na neki način sve revizije su revizije usklađenosti obzirom da provjeravaju usklađenost s pravilima, zakonima i ostalim regulativama i načelima poslovanja. Revizija usklađenosti može ukazati na snage i slabosti revidiranih subjekata kao i dati podlogu za ispravljanje uočenih nepravilnosti. Također mogu poslužiti u svrhu unaprijeđenja postojećih pravila i normi, poboljšanja transparentnosti i razmatranju rizika od prijevara i manipulacija.⁴²

U tablici 5. su prikazane vrste revizija i koje VRI ih provode.

Tablica 4.: Provođenje glavnih vrsta revizija VRI-a u EU

Država	Vrste revizije		
	Financijska	Uspješnosti/ Učinkovitosti	Usklađenosti
Austrija	X	X	
Belgija	X	X	
Bugarska	X	X	X
Hrvatska	X	X	X
Cipar	X	X	X
Češka	X	X	
Danska	X	X	X
Estonija	X	X	X
Finska	X	X	X
Francuska	X	X	X
Njemačka	X	X	X

⁴¹ Vuković D.,(2017.): „Revizija učinkovitosti kao suvremen način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora“ [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/320386712_REVIZIJA_UCINKOVITOSTI_KAO_SUVREMENI_NACIN_KONTROLE_POSLOVANJA_SUBJEKATA_JAVNOG_SEKTORA/stats

⁴² Vuković D. (2017.): „Revizija usklađenosti u funkciji zakonitog poslovanja javnih poduzeća“ [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/320386963_REVIZIJA_USKLADENOSTI_U_FUNKCIJI_ZAKONITOG_POSLOVANJA_JAVNIH_PODUZECA

Država	Vrste revizije		
	Financijska	Uspješnosti/ Učinkovitosti	Usklađenosti
Grčka	x	x	
Mađarska	x	x	x
Irska	x	x	
Italija	x	x	x
Latvija	x	x	x
Litva	x	x	x
Luksemburg	x	x	
Malta	x	x	x
Nizozemska	x	x	
Poljska	x	x	
Portugal	x	x	x
Rumunjska	x	x	x
Slovačka	x	x	x
Slovenija	x	x	x
Španjolska	x	x	x
Švedska	x	x	
Ujedinjeno kraljevstvo	x	x	

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

Dakle, sve VRI zemalja članica provode financijsku reviziju kao i reviziju učinkovitosti, dok reviziju usklađenosti provodi 64% VRI-a EU.

Uz tri navedene glavne kategorije revizija, VRI mogu proizvoljno ili prema zahtjevu parlamenta, vlade ili trećih dionika provoditi i dodatne revizije.

Tablica 6. prikazuje koje VRI obavljaju dodatne revizije i koje su to vrste revizija koje se provode u pojedinim državama članicama EU.

Tablica 5.: Dodatne revizije pojedinih VRI u EU

Država	Vrsta revizije
Belgija	Revizije zakonitosti i pravilnosti
Bugarska	Posebne revizije
Češka	Revizije zakonitosti
Finska	Revizije fiskalne politike
Njemačka	Usmjerene, horizontalne, istraživačke studije, revizije praćenja preporuka, revizije upravljanja i simultane revizije
Grčka	Ex ante, ex post, predugovorne i usmjerene revizije
Italija	Ex ante revizije i financijsko-gospodarske revizije
Malta	Istražne revizije i revizije u području IT-a
Poljska	Integrirane revizije
Rumunjska	Revizije sredstava zajednice
Španjolska	Revizije pravilnosti, sveobuhvatne i horizontalne revizije

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

Veći broj vrsta revizija koje se provode doprinosi transparentnosti VRI-e i potencijalno vodi unaprijeđenju poslovanja unutar nekog gospodarstva, a i pospješivanju i osnaživanju gospodarstva u cijelosti.

3.4. Izvještavanje i praćenje implementacije preporuka

VRI bi svojim radom mogle značajno utjecati na razvoj državnih ekonomija u pojedinim državama kroz povećanje učinkovitosti javnog sektora, unaprijeđenje fiskalnih politika ili poboljšanje iskorištenosti resursa, iako njihov značaj još uvijek nije dovoljno istaknut i prepoznat. Jedan od čimbenika koji bi potencijalno mogao utjecati na predhodno spomenute utjecaje, je sama provedba revizija, izdavanje preporuka i praćenje njihove implementacije kako ISSAI 12 nalaže.⁴³

Nadalje, prema ISSAI 20 sve VRI su obvezne objavljivati godišnja izvješća o svom radu kako bi pridonjele transparentnosti, efikasnosti rada i informiranosti kako nadležnih tijela, tako i šire javnosti. Većina VRI objavljuje godišnja izvješća na materinjem jeziku države u kojoj djeluju, ali sadržaje većina prevodi na engleski, što je vidljivo i iz slike 2.

Mission and vision
Organisational structure
Key economic indicators, SAI's budget, cost savings
Number of employees, education
Activities, methodology, results per financial, performance and compliance audits, trend in financial management, recommendations, follow-up of recommendations
Assessment of audit work planned
Priorities for the following year
Analyses and responses to parliament
Internal control overviews
Legislation overview
Relation with other institutions
International activities
Environmental protection
Internal audit opinion
SAI's financial statements and independent auditor's opinion

Slika 2.: Sadržaj godišnjih izvještaja o radu VRI zemalja članica EU

Izvor: : Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience, raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience

⁴³ Blume L., Voigt S.: „Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment“ (2007.): ICER Working Paper No. 3/2007, raspoloživo na: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=965434>

Unutar godišnjih izvješća o radu većina VRI-a objavljuje i podatke o broju provedenih revizija u protekloj godini, kao i podatke o tome komu podnose obavljenje revizije na uvid kako je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 6.: Broj obavljenih revizija VRI-a u EU

Država	Broj obavljenih revizija			Predaja izvješća na uvid
	2017	2018	2019	
Austrija	90	91	70	Savezni parlament
Belgija	107	93	/	Parlamentarni odbori
Bugarska	47	49	/	Parlament
Hrvatska	300	328	267	Sabor
Cipar	/	/	/	Parlament, parlamentarni odbor, vijeće ministara
Češka	32	31	/	Zastupnički dom, senat, vlada
Danska	23	23	/	Odbor za javne financije
Estonija	/	/	/	Parlamentarni odbor za nadzor državnih financija
Finska	62	67	65	Parlament
Francuska	/	/	/	Parlament, vlada
Njemačka	25	33	26	Parlament, savezna vlada
Grčka	/	/	/	Parlament
Mađarska	/	/	/	Nacionalna skupština
Irska	286	289	/	Parlament
Italija	/	/	/	Parlament
Latvija	119	/	/	Parlament, kabinet ministara
Litva	30	21	30	Parlament
Luksemburg	/	/	/	Parlament
Malta	107	108	109	Predsjednik zastupničkog doma
Nizozemska	36	36	40	Parlament

Država	Broj obavljenih revizija			Predaja izvješća na uvid
Poljska	217	202	/	Donji dom parlamenta (SEJM)
Portugal	71	52	74	Parlament
Rumunjska	2272	2162	/	Parlament
Slovačka	/	/	/	Parlament, parlamentarni odbori
Slovenija	71	88	85	Parlament
Španjolska	/	/	/	Parlament
Švedska	37	34	38	Parlament, vlada
Ujedinjeno kraljevstvo	/	/	/	Povjerenstvo za javne račune parlamenta

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

Neke VRI-e ne objavljuju podatke o količini provedenih revizija, a kod nekih zbog objavljivanja isključivo na materinjem jeziku, nije moguće doći do podataka, također nedostatak podataka za 2019. godinu je uzrokovan činjenicom da se izvješća objavljuju tokom naredne godine u odnosu na onu o kojoj se izvještava pa podaci u trenutku nastanka rada nisu bili dostupni.

Unutar provedenih revizija, VRI-e izražavaju mišljenje prema nalazima do kojih su došle i izdaju preporuke za nastavak rada i ispravke potencijalnih nepravilnosti, a najčešće u sklopu revizije usklađenosti. Važan dio rada VRI-a je post-provedbeni postupak revizije, tj. praćenje implementacije danih preporuka. Kako je već prije navedeno VRI-e trebaju unaprijediti vanjsku komunikaciju i onu sa subjektima revizije što podrazumijeva praćenje rada subjekata nakon obavljenih revizija i mjerenje da li se i u kojoj mjeri subjekti pridržavaju danih preporuka pa tako proces državne revizije ne završava samim činom revizije već se on kontinuirano i cirkularno nastavlja odvijati. U prošlosti to nije uvijek bio slučaj, ali danas su sve VRI u EU prihvatile takvu praksu (2015. Grčka je bila jedina zemlja članica koja nije imala usvojeno praćenje implementacije preporuka).⁴⁴

⁴⁴ Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience, raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience

Koliko je bitna neovisnost VRI-a kako bi se osigurala odgovornost i transparentnost javnog sektora, toliko je bitno i da VRI budu pouzdane i neovisne tj. pod nečijom kontrolom⁴⁵; globalizacijom i harmonizacijom među državama sve je više rasla potreba za suradnjom između VRI-a, parlamenta, vlade i drugih tijela pa posljedično tome sve VRI-e blisko (više ili manje) s njima i surađuju, neovisno o modelu koji su usvojile te im daju na uvid rezultate svog rada – provedene revizije, izdana izvješća, mišljenja i preporuke.

⁴⁵ Clark C., De Martinis M., Krambia-Kapardis M. (2007.): “Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions“, *European Business Review*, broj 19

4. ANALIZA I KOMPARACIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EU

U empirijskom dijelu rada upotrebom kvantitativnih metoda u ekonomiji uspoređuju se VRI zemalja članica EU prema nizu odabranih kriterija kako bi se komparirale u odnosu na čimbenike koje ih interno determiniraju (ustrojstvo, izvještavanje, itd.), ali i eksterne koji utječu na njihov rad i razvoj (makroekonomski faktori).

Za potrebe ovog istraživanja pristupljeno je sekundarnim izvorima podatka, pri čemu su prikupljeni podatci o samim VRI-ma i gospodarskoj snazi svake od zemalja EU.

U radu se koriste metode grafičkog i tabelarnog prikazivanja kojima se prezentira struktura VRI-a članica EU-28 prema promatranim obilježjima vezanih uz ustrojstvo VRI-a i provođenje revizije javnog sektora.

Nadalje, koriste se metode deskriptivne statistike i to: srednje vrijednosti - aritmetička sredina i medijan i pokazatelji odstupanja od aritmetičke sredine - standardna devijacija, interkvartilni raspon i koeficijent determinacije kao relativan pokazatelj.

Povezanost među varijablama je ispitana korelacijom, dok je utjecaj kvalitete revizije na gospodarske pokazatelje - BDP-a po stanovniku i IPC pokazatelja ispitan Klaster analizom.

Konačno zemlje su rangirane prema razvijenosti koja je izračunata putem indeksa stupnja razvijenosti, čija je formula kreirana za potrebe ovog rada.

Analiza je rađena u statističkom softveru SPSS 25 i MS EXCEL-u.

4.1 Karakteristike i parametri za komparaciju VRI-a

Cilj ovog rada je usporediti VRI-e država članica EU prema nizu odabranih parametara te ih u konačnici rangirati prema njihovoj razvijenosti.

U tablici 8. se prvo korištenjem deskriptivne statistike uprosječuje broj provedenih revizija javnog sektora svih VRI-a prema svim subjektima i svim vrstama revizije. U procjenu se uzima broj provedenih revizija 2017., 2018. i 2019. godine iz razloga što odabrane godine pružaju najvažnije podatke o VRI-ma, međutim nedostatak je manjkavost istih obzirom da 10 VRI-a u trenutku provođenja istraživanja nije objavilo godišnje izvještaje o svom radu za 2019.godinu, a u prethodnim godinama podaci ili nisu dostupni ili nisu ni objavljeni za određene VRI-e.

Tablica 7.: Broj obavljenih revizija

	Broj revizija
N	18
Prosjek	214,77
Standardna devijacija	492,52
Medijan	73,50
IQR	79,67
V(%)	229,33
Ukupno	3.865,83

Izvor: Prikaz autora

Među 18 VRI-a, za koje su podaci dostupni, se u prosjeku provelo 214,77 revizija sa prosječnim odstupanjem od prosjeka za 492,52 revizije te je riječ o ukupno 3.865,83 revizije.

Nadalje, VRI-e se promatra s aspekta imanja sudskih ovlasti u svom djelovanju ili ne, tj. prema teoretskom okviru, promatra se koliko VRI-a koristi sudski model ustrojstva obzirom da je on jedini koji pruža VRI-ma izvršnu, tj. sudsku vlast nad subjektima svoje revizije, što je prezentirano u Tablici 9.

Tablica 8.: Napoleonov model i VRI

Vrsta VRI	Sudske ovlasti	%
da	6	21,43
ne	22	78,57

Izvor: Prikaz autora

Rezultati su pokazali kako većina VRI-a EU nema sudske ovlasti (kao temeljnog obilježja Napoleonovog modela) prilikom provođenja revizije javnog sektora, što odgovara teorijskoj podlozi i suvremenoj dinamičnosti razvoja državne revizije koja zagovara da se „kontrola treba kontrolirati“. Naime, VRI iako su nadležne za promatranje, revidiranje i kontrolu cijelog javnog sektora, kako bi se njihova transparentnost prvenstveno osigurala pa onda i unaprijeđivala, bi trebale odgovarati parlamentu ili saboru, davati preporuke i ukazivati na nepravilnosti, ali ne i izricati sankcije. 22 VRI-e nemaju sudske ovlasti, a njih 6 ima (n=6; 21,43%).

Kako je prethodno u radu navedeno, osim Napoleonovog modela, VRI mogu biti organizirane kao model odbora koji primjenjuje 28% VRI-a ili Westminster model koji je najprisutniji i to među 50% VRI-a zemalja članica EU.

U kontekstu modela koji su VRI-e odabrale kao svoje organizacijsko ustrojstvo se može govoriti o načinu donošenja odluka pa se tako odluke u VRI-ma mogu donositi kolegijalno ili monokratski, a koliko je koji od navedenih načina odlučivanja zastupljen unutar VRI-a EU prikazuje Tablica 10.

Tablica 9.: VRI prema načinu donošenja odluka

Vrsta VRI	Donošenje odluka	%
kolegij	15	53,57
monokratsko	13	46,43

Izvor: Prikaz autora

15 VRI-a odlučuje putem kolegija, tj. odbora, a njih 13 izvršne odluke donosi monokratski, tj. u sklopu VRI-e je nadležan predsjednik, čelnik ili druga nadležna osoba (n=15; 53,57%).

Iako sve VRI-e predaju na uvid svoja izvješća nekom od nadležnih organa, problem transparentnosti VRI-a je aktualan te se na njegovom rješavanju intenzivno radi. Za potrebe ovog rada VRI-e su podijeljene u dvije skupine – one koje rezultate prezentiraju transparentno i one koje ih objavljuju manje transparentno.

Tablica 10.: Objavljivanje rezultata

Objava rezultata	N	%
Manje transparentno	7	25,00
Transparentno	21	75,00

Izvor: Prikaz autora

Transparentnom objavom rezultata se smatra objava i prezentiranje izvješća saboru/senatu/parlamentu, te je prisutna kod 21 zemalje članice, dok je manje transparentna objava rezultata prisutna kod 7 zemalja članica.

Osim prema ustrojstvu i internoj organizacijskoj strukturi, VRI-e se mogu usporediti u kontekstu svoje nadležnosti, tj. prema subjektima njihova revidiranja. U Tablici 11. su prikazani subjekti VRI-a i kvantificirani podaci o VRI-ma u odnosu na subjekte za koje su nadležne te također udio VRI-a prema pojedinom subjektu državne revizije.

Tablica 11.: Vrsta VRI prema subjektima revidiranja

Subjekti revizije	N	%
Središnja vlast		
Da	28	100,00
Ne	0	0,00
Regionalna vlast		
Da	13	46,43
Ne	15	53,57

Lokalna vlast		
Da	19	67,86
Ne	9	32,14
Državna poduzeća		
Da	28	100,00
Ne	0	0,00
Javna tijela		
Da	28	100,00
Ne	0	0,00
Općine		
Da	15	53,57
Ne	13	46,43
Drugi korisnici		
Da	27	96,43
Ne	1	3,57

Izvor: Prikaz autora

Kod svih 28 VRI-a članica EU subjekti revizije su središnja vlast, državna poduzeća i javna tijela. Drugi korisnici su subjekti revizije kod 27 VRI-a EU (96,43%; sve osim VRI Belgije), regionalna vlast najčešće nije predmet revizije (n=15; 53,57%).

U Tablici 12. se promatra financiranje VRI-a i njihovi zaposlenici. Podaci su uprosječeni pa se govori zbirnom zaključku za sve VRI-e u EU.

Tablica 12.: VRI prema resursima

	Broj članova osoblja	Proračun u mil. €	% u državnom proračunu
N	28	28	28
Prosjek	580,41	41,39	10,58%
Standardna devijacija	628,91	61,46	18,94 pp
Medijan	300,00	26,10	4,50%
IQR	448,00	35,05	8,00 pp
V(%)	108,36	148,49	179,09
Ukupno	15.671,00	1.117,60	

Izvor: Prikaz autora

Prosječan broj članova revizorskog osoblja VRI-a je 580 s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine od 629. Riječ je o velikoj heterogenosti među zemljama članicama.

Proračunska sredstva za VRI u prosjeku iznose 41,39 mil. € sa prosječnim odstupanjem od prosjeka za 61,46 mil. €, te postoji velika disperzija među VRI-ma.

Financiranje VRI-a iz državnog proračuna u prosjeku iznosi 10,58%, a cilj svake od VRI-a je pojedinačan postotak takvog financiranja smanjiti.

VRI-e trebaju izrađivati planove svojih aktivnosti za određena razdoblja. Za potrebe istraživanja izostavljene su razine planiranja koje primjenjuju samo rijetke VRI kao i strateško planiranje zbog razlika u godinama za koje se dugoročni planovi sastavljaju, točnije planiranje revizorskih aktivnosti je svedeno na 2 razine koje su najčešće u primjeni te su kvantificirane kodiranjem, i to:

Redovne godišnje = 1

Redovne godišnje + izvanredne = 2

Tablica 13.: Revizorske aktivnosti

Planiranje revizorskih aktivnosti	N	%
Redovno godišnje	21	75,00
Godišnje + izvanredno	7	25,00

Izvor: Prikaz autora

Najveći broj VRI-a u EU planira revizorske aktivnosti na godišnjoj razini (n=21; 75,00%), a 7 VRI-a 7 od njih 28 sastavlja i izvanredne planove svojih aktivnosti. (Uz ovdje navedene dvije razine planiranja revizorskih aktivnosti, neke VRI sastavljaju i druge planove koji su prethodno u radu navedeni.)

4.2 Makroekonomski čimbenici zemalja članica EU

Na razvoj VRI-a značajan utjecaj imaju države u kojima djeluju, tj. njihov gospodarski razvoj. Kao osnovni čimbenik koji direktno utječe na VRI uzet je BDP pojedine države članice EU te je sveden na BDPPC (BDP per capita) kako bi vrijednosti bile bolje usporedive i vjerodostojnije. Drugi faktor koji djeluje na rad VRI i vice versa je stupanj korupcije obzirom da je jedna od uloga VRI prevencija, otkrivanje i spriječavanje iste pa je u istraživanje uključen Indeks percepcije korupcije pojedine države (CPI indeks) – visoke razine CPI-a ukazuju na visoke razine transparentnosti pojedine države i obrnuto, niski CPI ukazuje na veću prijetnju korupcije u zemlji. Korišteni podaci se odnose na 2019. godinu.

Tablica 15. pokazuje prosjek svih odabranih makroekonomskih parametara za sve države članice EU relevantnih za provedbu istraživanja ovog rada.

Tablica 14.: Makroekonomski parametri zemalja EU

	GDP (milijuna \$)	Broj stanovnika	BDPPC	CPI
N	28	28	28	28
Prosjek	653.292,75	18.338.274,14	35.928,42	64,32
Standardna devijacija	968.202,32	23.390.225,89	22.635,35	13,91
Medijan	245.325,50	9.315.765,50	29.943,81	61,00
IQR	473.297,25	14.059.506,25	30.325,20	23,25
V(%)	148,20	127,55	63,00	21,62
Ukupno	18.292.197,00	513.471.676,00	35.624,55	

Izvor: Prikaz autora

Prosječan BDP EU zemalja u 2019. godini 653,29 milijarde USD po zemlji članici EU sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine za 968,20 milijardi dolara. Riječ je o heterogenim zemljama ($V=148,20\% > 30,00\%$).

Polovica zemalja ostvari BDP 245,32 milijarde USD ili manje, dok druga polovica ostvari 245,32 milijarde USD ili više.

EU je u 2019. godini ostvarila ukupan BDP od 18.292,20 milijardi USD.

EU broji 513 milijuna stanovnika u 2019. godini, dok zemlje članice u prosjeku imaju 18,34 milijuna stanovnika sa prosječnim odstupanjem od prosjeka za 23,39 milijuna stanovnika iz čega se zaključuje da je riječ o velikoj disperziji među zemljama članicama EU.

U omjer su stavljeni BDP i broj stanovnika pa je izračunat BDP po stanovniku (BDPPC) čiji je prosjek u EU 35.928,42 USD u 2019. godini sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine od 22.635,35. Riječ je o disperziji od 63% među članicama EU, odnosno zaključuje se da postoji heterogenost u stupnju razvijenosti.

Relativni broj koordinacije je 35.624,55 USD, te predstavlja prosjek cijele EU.

4.3 Povezanost VRI-a s makroekonomskim čimbenicima

Nakon što su objašnjeni makroekonomski čimbenici i njihov značaj za ovaj rad, u odnos se stavljaju značajne odrednice VRI-a s odabranim parametrima gospodarstava te su njihove povezanosti prikazane u Tablici 16.

Tablica 15.: Odnos VRI i makroekonomskih parametara

KORELACIJE						
		Broj revizija po godini (‘17.-‘19.)	BDPPC	CPI	Broj članova osoblja	Proračun (mil. €)
Broj revizija po godini (‘17.-‘19.)	r	1				
	p					
	N	18				
BDPPC	r	-,254	1			
	p	,154				
	N	18	28			
CPI	r	-,411*	,687**	1		
	p	,045	,000			
	N	18	28	28		
Broj članova osoblja	r	,606**	-,213	-,232	1	
	p	,004	,138	,117		
	N	18	28	28	28	

KORELACIJE						
		Broj revizija po godini (‘17.-‘19.)	BDPPC	CPI	Broj članova osoblja	Proračun (mil. €)
Proračun (mil. €)	r	,158	-,008	-,003	,858**	1
	p	,265	,485	,493	,000	
	N	18	28	28	28	28
*. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).						
**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).						

Izvor: Prikaz autora

Povezanost između broja revizija u promatranom razdoblju (2017.-2019.) i CPI indeksa je negativna i statistički značajna, odnosno, zemlje sa većim brojem provedenih revizija od 2017. do 2019., imaju manju razinu CPI indeksa.

Nadalje, povezanost između broja revizija u odabranom vremenu po godini i broja članova osoblja je pozitivna i statistički značajna ($r=0,606$; empirijska p vrijednost = 0,004), dakle veći broj provedenih revizija je uvjetovan većim brojem zaposlenih.

Povezanost između BDP-a po stanovniku i CPI indeksa je pozitivna i statistički značajna ($r=0,687$; emp. $p<0,001$).

Vrijednost proračuna je pozitivno povezana s brojem članova osoblja u reviziji ($r=0,858$; emp. $p<0,001$), što vodi do zaključka kako bi VRI-e bile u mogućnosti djelotvorno obavljati svoje aktivnosti, trebaju imati više zaposlenika, a kako bi mogle osigurati više radne snage trebaju biti snažnije financijski potkovane, što je u direktnoj zavisnosti od državne izvršne vlasti, obzirom da vlast pojedine države najčešće određuje visinu proračuna VRI, a također se financiraju iz državnog proračuna, posljedično kako bi se borile s korupcijom kao jednim od glavnih zadataka svog poslovanja, spriječavanjem nepravilnosti i manipulacija svi prethodno navedeni uvjeti trebaju biti omogućeni.

4.4 Klaster analiza

„ Klaster analiza je naziv za skup multivarijantnih tehnika čija je primarna svrha grupiranje objekata temeljem osobina koje posjeduju. Multivarijantnost označava svojstvo klaster analize da više varijabli analizira istovremeno i zajedno kao dio jedne cjeline.“⁴⁶

Rad napravljen s ciljem komparacije VRI-a unutar EU, a najbolja metoda za postizanje usporedbe među VRI-ma je upravo klaster analiza iz razloga što se temelji na grupiranju „objekata“ prema sličnim obilježjima.⁴⁷ Tako će se u nastavku VRI-e razvrstati u različite klasterne temeljem sličnosti u ustrojstvu i radu prvenstveno kako bi se međusobno usporedile, a onda i zbog usporedbe samih klastera kojima pripadnu.

U prvom koraku provođenja klaster analize definiraju se ulazne varijable. Kao ulazne varijable će se koristiti varijable kod kojih je utvrđena heterogenost među zemljama i VRI-ma (npr. izostavljeni su subjekti koji podliježu reviziji u svih 28 zemalja članica)

Tablica 16.: Kodiranje

Vrsta VRI	ne	Da
Sudske ovlasti	0	1
Donošenje odluka	monokratsko	Kolegij
	0	1
Subjetki revizije	Ne	Da
Regionalna vlast	0	1
Lokalna vlast	0	1
Općine	0	1
Planiranje revizorskih aktivnosti	Redovno godišnje	Godišnje + izvanredno
	1	2
Objava rezultata	Manje transparentno	Transparentno
	1	2

Izvor: Prikaz autora

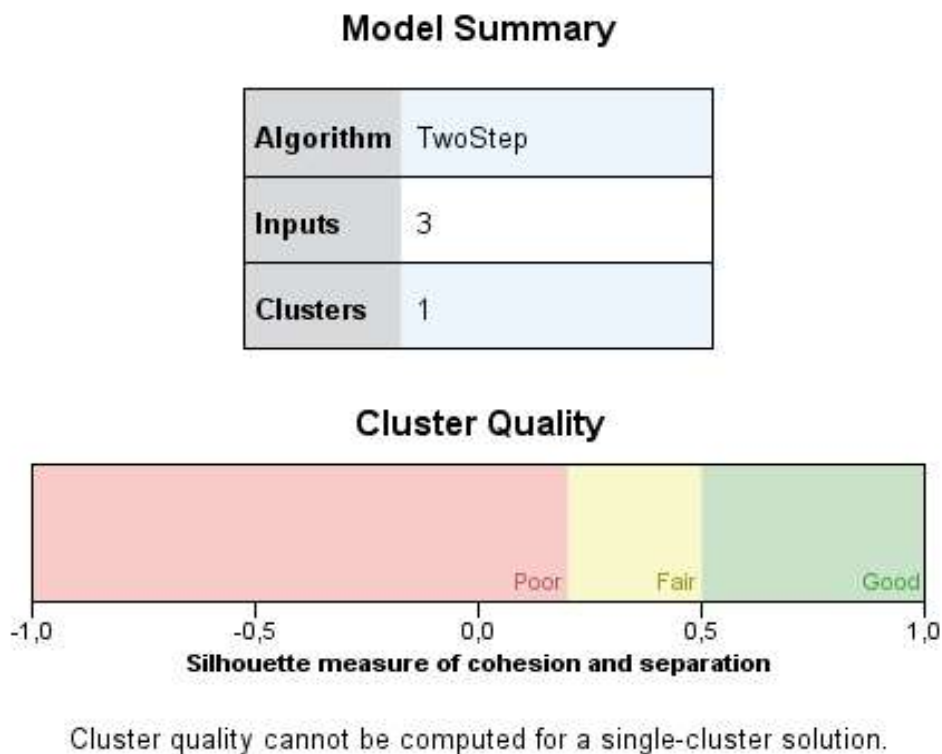
⁴⁶ Devčić K., Tonković Pražić I., Župan Ž. (2012.): „Klaster analiza: primjena marketinškim istraživanjima“, stručni rad, Veleučilište Nikola Tesla u Gospiću, Gospić

⁴⁷ Puška, A., Beganović, A.I.(2016.): „Primjena klaster analize u ekonomskim istraživanjima“, Visoka škola eMPIRICA u Brčko distriktu; Sveučilište za poslovne studije, Banja Luka, BiH

Nakon kodiranja ulaznih varijabli kako bi se omogućilo provođenje istraživanja, pridodaju im se i kvantitativne varijable i to BDP po stanovniku, CPI indeks i broj provedenih revizija, slijedi postupak izrade klaster modela.

4.4.1 Klaster I model

Korištenjem podataka prema Tablici 17. dobije se Klaster I model koji je prikazan na Slici 3.



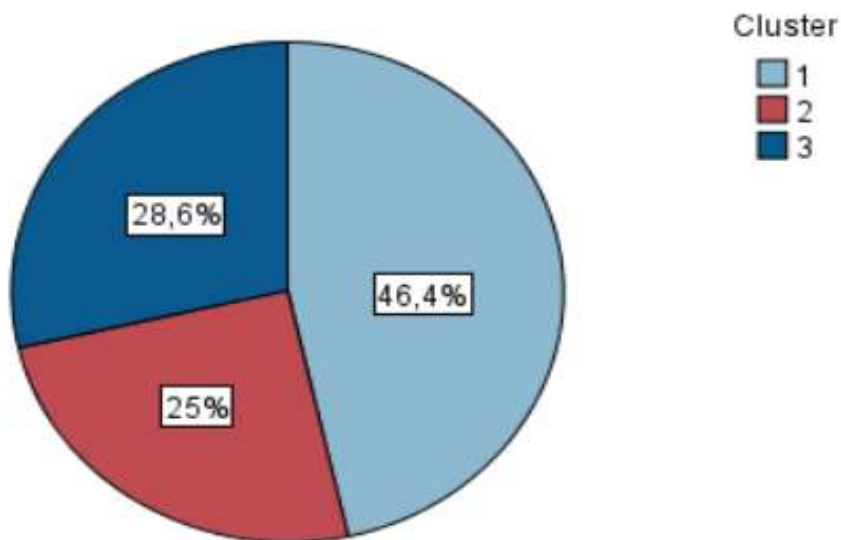
Slika 3.: Klaster model I

Izvor: Prikaz autora

Iz Slike 3. se može utvrditi da izrada klaster modela koji uključuje i broj provedenih revizija VRI-a u analizu čini jedinstven klaster pa se klaster analiza ne može provesti. Razlog navedenog je nedostupnost podataka o broju provedenih analiza za 10 VRI, zbog čega se varijabla broja provedenih revizija ispušta iz modela, dok se kao pokazatelji kvalitete revizije koriste podatci o planiranju i transparentnosti provedenih revizija uslijed čega se pristupa izradi Klaster II modela.

4.4.2 Klaster II model

Nakon isključivanja parametra broja provedenih revizija, izrađen je Klaster II model, prikazan na Slici 4.



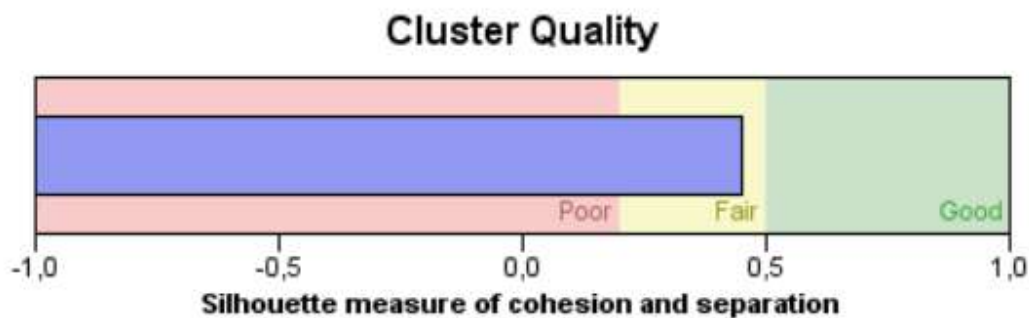
Size of Smallest Cluster	7 (25%)
Size of Largest Cluster	13 (46,4%)
Ratio of Sizes: Largest Cluster to Smallest Cluster	1,86

Slika 4.: Klaster model II

Izvor: Prikaz autora

Od 28 zemalja članica kreirana su 3 klastera, i to klaster veličine 7 zemalja, klaster veličine 8 zemalja, te klaster veličine 13 zemalja. U najmanji klaster je uvršteno 7 država, a najveći njih 13. Omjer veličine klastera između najmanjeg i najvećeg klastera je 1,86.

Da bi se potvrdila mogućnost provedbe klaster analize, promatra se kvaliteta izračunatih klastera kako je prikazano Slikom 5.



Slika 5.: Kvaliteta Klaster 2 modela

Izvor: Prikaz autora

Zaključuje se kako je kvaliteta dobivenih klastera u Klaster II modelu prihvatljiva. Razlog smanjene razine kvalitete proilazi iz malog uzorka i broja varijabli u odnosu na veličinu uzorka koji je manje povoljan.

Svaki od 3 dobivena klastera u modelu ima određene značajke zbog kojih su određene VRI kategorizirane baš u taj klaster. Dalje u radu su nabrojani i objašnjeni dobiveni klasteri iz Klaster II modela.

4.4.2.1 Klaster 1

Prvi klaster modela je ujedno i najveći u modelu, a Slika 6. prikazuje njegove značajke prema odabranim parametrima koji su kodirani u Tablici 17.



Slika 6.: Karakteristike 1.klastera

Izvor: Prikaz autora

1.klaster u Klaster II modelu karakteriziraju VRI-e zemljalja koje koje provode reviziju regionalne vlasti, lokalne vlasti, te općina. Odluke donose putem kolegija, rezultate objavljuju transparentno i nemaju sudske ovlasti. Revizije provde samo na godišnjoj razini (promatrano s aspekta svođenja planiranja revizorskih aktivnosti na 2 razine – godišnju i godišnju+izvanrednu).

Navedene zemlje ostvaruju BDP u blizini srednje vrijednosti, te imaju i CPI indeks transparentnosti u blizini srednje vrijednosti.

Obzirom na utvrđene parametre, VRI-e svrstane u klaster 1. su prikazane u Tablici 18.

Tablica 17.: Zemlje u 1. klasteru

	Klaster 1
Austrija	1
Belgija	1
Danska	1
Finska	1
Grčka	1
Hrvatska	1
Italija	1
Latvija	1
Poljska	1
Portugal	1
Slovačka	1
Slovenija	1
Španjolska	1

Izvor: Prikaz autora

Klaster 1. je najveći od 3 klastera proizašla iz Klaster II. modela, a sačinjava ga 13 VRI u tablici navedenih država članica EU. Sve VRI-e unutar klastera provode reviziju regionalne vlasti, dok lokalnu ne revidira jedino VRI Danske. Lokalna vlast je subjekt revizije svih VRI osim u Belgiji, Danskoj i Finskoj.

Belgija, Grčka, Italija, Portugal i Španjolska su zemlje unutar klastera čije VRI-e imaju sudske ovlasti. Odluke se na razini klastera donose putem kolegija, međutim VRI-e u Austriji, Danskoj, Finskoj, Hrvatsoj, Italiji i Slovačkoj imaju nadređnu osobu, što znači da se izvršno odlučivanje provodi monokratski. Austrija uz redovno godišnje planiranje provodi i posebne planove, dok Slovenija planiranje svojih aktivnosti drži tajnim.

BDPPC i CPI klastera se kreću oko prosjeka, najniži BDPPC u klasteru ima Hrvatska, kao i CPI, a najviši BDPPC Slovenija, dok najviši CPI ima Danska.

4.4.2.2 Klaster 2

Drugi klaster iz modela je najmanji, a specifikacije zbog kojih su određene VRI svrstane u njega su prikazane na Slici 7.



Slika 7.: Karakteristike 2.klastera

Izvor: Prikaz autora

Drugi klaster čine VRI koje provode revizije lokalnih vlasti i općina, dok ne obavljaju revizije regionalne vlasti. VRI odluke donose monokratski, uz manju primjenu sudskih ovlasti. Rezultati se objavljuju manje transparentno, odnosno odborima i ravnateljima, bez javne objave ili podlijevanja saboru/senatu/parlamentu.

Revizorske aktivnosti se planiraju uglavnom samo na godišnjoj razini, te se ostvaruje niska razina BDP-a po stanovniku, kao i niska razina transparentnosti.

U Tablici 19. su navedene zemlje čije VRI odgovaraju karakteristikama drugog klastera pa su u njega i svrstane.

Tablica 18.: Zemlje 2.klastera

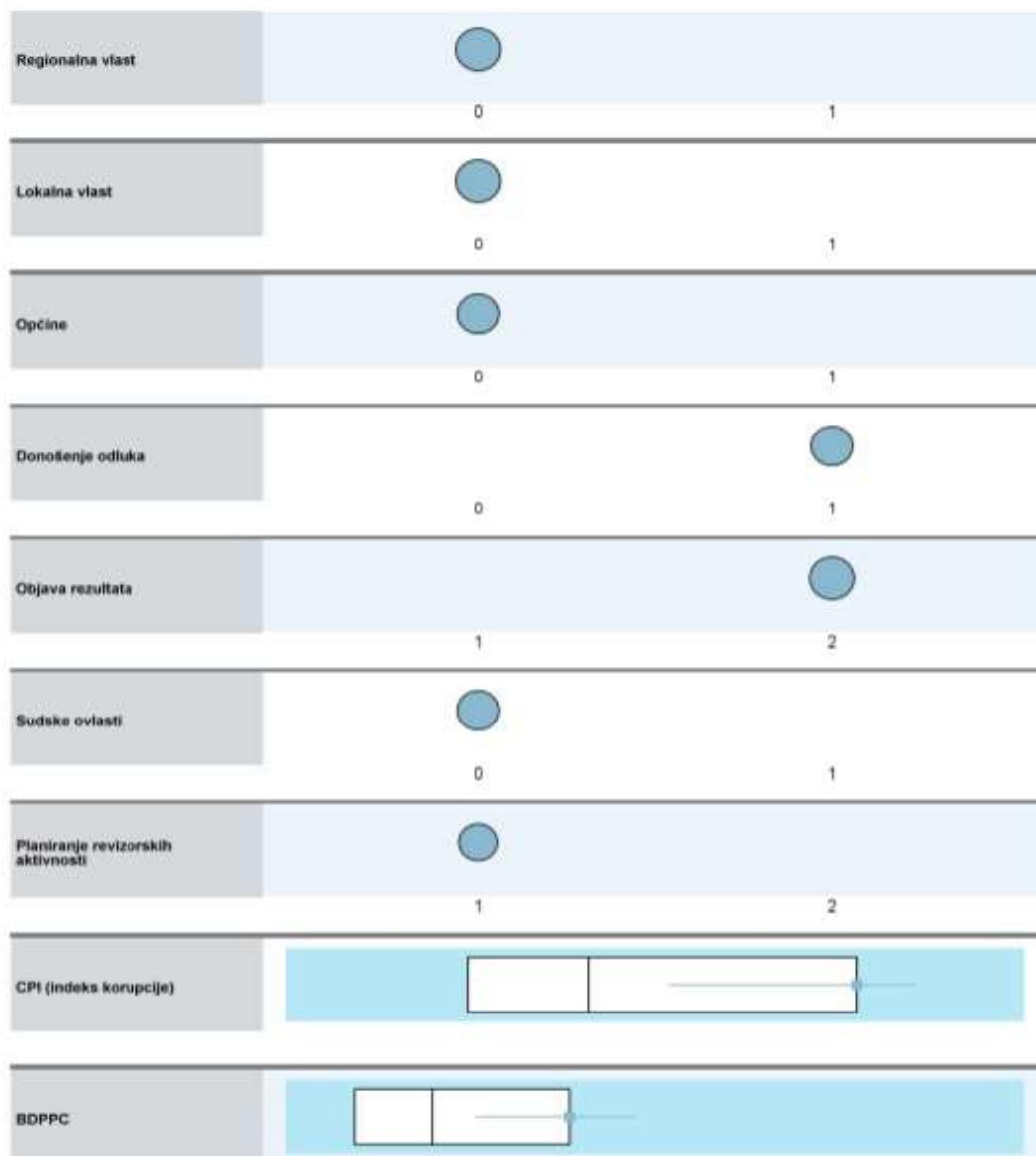
	Klaster 2
Cipar	1
Estonija	1
Litva	1
Mađarska	1
Malta	1
Rumunjska	1
Ujedinjeno kraljevstvo	1

Izvor: Prikaz autora

Drugi klaster čini 7 VRI-a zemalja članica, sve donose odluke monokratski, osim Rumunjske u čijoj se VRI odluke donose na kolegijalnom osnovu. Sve VRI 2. klastera revidiraju lokalnu vlast, dok nijedna ne revidira regionalnu, a općine su subjekt revizije samo kod nekih, točnije kod Cipra, Mađarske, Litve i Rumunjske. Najdalje, nijedna od VRI-a uvrštenih u 2. klaster nema sudske ovlasti, a sve planiraju revizorske aktivnosti na godišnjoj razini (nemaju izvanrednih planova). Iako 2. klaster prema CPI-u ima niske razine transparentnosti, Cipar i Ujedinjeno Kraljevstvo promatrane individualno imaju CPI iznad prosjeka, dok unutar klastera samo UK ima BDPPC veći od prosjeka.

4.4.2.3 Klaster 3

Na Slici 8. su prikazane karakteristike prema kojima su zemlje svrstane u treći klaster iz modela.



Slika 8.:Karakteristike 3.klastera

Izvor: Prikaz autora

Treći klaster čine zemlje koje ne provode reviziju regionalnih i lokalnih vlasti ni općina. VRI -e odluke donose prema modelu kolegija, uz nisku razinu primjene sudskih ovlasti.

Rezultati se objavljuju transparentno, dok se planiranje revizorskih aktivnosti provodi samo na godišnjoj razini.

Te zemlje ostvaruju visoku razinu BDP-a po stanovniku, te imaju i visoku razinu transparentnosti.

Tablica 20. navodi zemlje svrstane u treći klaster modela II.

Tablica 19.: Zemlje 3. klastera

	Klaster 3
Bugarska	1
Češka	1
Francuska	1
Irska	1
Luksemburg	1
Nizozemska	1
Njemačka	1
Švedska	1

Izvor: Prikaz autora

Treći klaster broji 8 VRI-a država članica EU kod kojih subjekti revizije nisu ni regionalna ni lokalna vlast, kao ni općine uz iznimku VRI-e Bugarske koja je jedina koja revidira općine. Francuska je jedina unutar klastera koja ima sudske ovlasti u svom djelovanju, a VRI Irske je jedina koja odluke donosi monokratski. Sve planiraju na godišnjoj razini, osim Nizozemske koja također izrađuje posebne planove, tj. na zahtjev. BDPPC klastera je iznad prosjeka, dok individualno Bugarska i Češka imaju niži BDPPC, a ista situacija je i s indeksom korupcije.

Dakle, kod sva 3 klastera revizija se uglavnom planira na godišnjoj razini, zemlje čije VRI-e rezultate revizije objavljuju transparentno (senat, sabor, parlament) imaju veću razinu BDP-a i CPI indeksa u odnosu na EU zemlje gdje rezultate revizija VRI-e objavljuju odborima, drugim specifičnim tijelima ili pak ne objavljuju rezultate.

4.5 Komparacija VRI prema makroekonomskim čimbenicima među klasterima

Nakon određenih kriterija usporedbe i izrade klastera da bi se pojedinačne VRI-e kategorizirale i usporedile prema sličnostima u njihovoj organizaciji, radu, djelovanju, ali i prema makroekonomskim čimbenicima, pristupa se usporedbi između formiranih klastera, dakle u sljedećem dijelu istraživanja se ne stavljaju u odnose pojedine VRI-e, već klasteri u koje su svrstane.

4.5.1 Usporedba klastera prema BDPPC

U Tablici 21. prikazani su rezultati usporedbe među klasterima u odnosu na BDPPC ostvaren unutar svakog od klastera.

Tablica 20.: Usporedba među klasterima u odnosu na BDPPC

BDPPC								
					95% razine pouzdanosti prosjeka			
Kl.	N	Prosjek	Std. devijacija	Std. pogreška	Donja granica	Gornja granica	Min.	Max.
1	1 3	32250,94	16919,77	4692,70	22026,43	42475,46	9935,75	59795,24
2	7	24515,23	9499,51	3590,48	15729,65	33300,82	12552,40	41165,92
3	8	51890,85	32167,50	11372,93	24998,15	78783,55	9464,23	113135,17
Uk.	2 8	35928,42	23050,71	4356,17	26990,29	44866,55	9464,23	113135,17

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice se može utvrditi da se najveći BDP po stanovniku ostvaruje među zemljama klastera 3, dok je najmanji među zemljama klastera 2.

Testiranja razlika se provodi ANOVA testom koji je prikazan u Tablici 22.

Tablica 21.: ANOVA test - BDPPC

ANOVA BDPPC					
	Zbroj kvadrata	Df	Sredina kvadrata	F	Signifikantnost
Između grupa	3126028549,42	2	1563014274,71	3,483	,046
Unutar grupa	11220023633,31	25	448800945,33		
Ukupno	14346052182,74	27			

Izvor: Prikaz autora

Empirijska F vrijednost 3,48 upućuje na zaključak da postoji statistički značajna razlika u razini BDP-a po stanovniku među klasterima. Zaključak je donesen pri empirijskoj razini signifikantnosti od 4,60%. Kao post hoc test koristi se LSD test prikazan u Tablici 23.

Tablica 22.: LSD test - BDPPC

Višestruka usporedba Zavisna varijabla: BDPPC						
LSD						
(I)	(J) višestruka usporedba klastera	Srednja razlika (I-J)	Standardna pogreška	Signifikantnost	95% razine pouzdanosti prosjeka	
					Donja granica	Gornja granica
1	2	7735,71	9931,64	,443	-12718,90	28190,31
	3	-19639,91*	9519,63	,049	-39245,94	-33,87
2	1	-7735,71	9931,64	,443	-28190,31	12718,90
	3	-27375,61*	10964,24	,019	-49956,89	-4794,34
3	1	19639,91*	9519,63	,049	33,87	39245,94
	2	27375,61*	10964,24	,019	4794,34	49956,89

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Izvor: Prikaz autora

Iz tablice se može utvrditi postojanje razlike u razinama BDP-a između klastera 1 i 3, te klastera 2 i 3, dok postojanje statistički značajne razlike između klastera 1 i 2 nije utvrđeno.

4.5.2 Usporedba klastera prema CPI

Nakon utvrđenih razlika između klastera u odnosu na BDPPC, pristupa se njihovoj usporedbi prema indeksu percepcije korupcije čiji su rezultati prikazani u Tablici 24.

Tablica 23.: Usporedba među klasterima u odnosu na CPI

CPI								
					95% razine pouzdanosti prosjeka			
Klaster	N	Prosjek	Standardna devijacija	Standardna pogreška	Donja granica	Gornja granica	Min.	Max.
1	13	63,15	13,783	3,823	54,82	71,48	47	87
2	7	58,71	13,073	4,941	46,62	70,80	44	77
3	8	71,13	14,643	5,177	58,88	83,37	43	85
Ukupno	28	64,32	14,161	2,676	58,83	69,81	43	87

Izvor: Prikaz autora

Najveća vrijednost CPI indeksa transparentnosti je kod zemalja klastera 3, dok je najmanja kod zemalja klastera 1. Kao i kod usporedbe s BDPPC postojanje razlika se ispituje ANOVA testom koji je prikazan Tablicom 25.

Tablica 24.: ANOVA test - CPI

ANOVA					
CPI					
	Zbroj kvadrata	Df	Sredina kvadrata	F	Signifikantnost
Između grupa	608,111	2	304,056	1,582	,226
Unutar grupa	4,805,996	25	192,240		
Ukupno	5,414,107	27			

Izvor: Prikaz autora

Empirijska F vrijednost 1,58 upućuje na zaključak da ne postoji statistički značajna razlika u razini CPI indeksa transparentnosti među klasterima. (Zaključak je donesen pri empirijskoj razini signifikantnosti od 22,60%.)

Dakle, može se utvrditi postojanje utjecaja kvalitete revizije na gospodarska kretanja, ali ne i na CPI.

4.6 Indeks razvijenosti VRI-a u EU

Nakon što se ispitalo sve odabrane parametre u ovom radu i usporedilo VRI-e prema njima kao i klustere u koje su naknadno uključene, ispituje se stupanj razvijenosti VRI-a u državama članicama EU te ih se rangira prema dobivenim rezultatima.

Indeks razvijenosti nije općeprihvaćena ili ustaljena mjera za izračun ili usporedbu VRI-a, već je kreiran za potrebe ovog rada u svrhu rangiranja zemalja, tj. njihovih VRI-a .

Tablica 26. prikazuje varijable koje su uzete u obzir pri kreiranju i izračunu indeksa razvijenosti.

Tablica 25.: Parametri za izračun indeksa razvijenosti

Država	BDP	Broj stanovnika	BDPPC	CPI	Proračunska sredstva VRI (%)
Austrija	447,718	8.858.775	50.539	77	0,04
Belgija	517,609	11.455.519	45.184	75	0,01
Bugarska	66,250	7.000.039	9.464	43	0,15
Hrvatska	60,702	4.076.246	14.892	47	0,03
Cipar	24,280	875.899	27.72	58	0,07
Češka	246,953	10.649.800	23.189	56	0,04
Danska	347,176	5.806.081	59.795	87	0,01
Estonija	31,038	1.324.820	23.428	74	0,05
Finska	269,654	5.517.919	48.869	86	0,03
Francuska	2,707,070	67.012.883	40.396	69	0,01
Njemačka	3,863,340	83.019.213	46.535	80	0,04
Grčka	214,012	10.724.599	19.955	48	0,01
Mađarska	170,407	9.772.756	17.437	44	0,05
Irska	384,940	4.904.240	78.491	74	0,02
Italija	1,988,640	60.359.546	32.947	53	0,01
Latvija	35,045	1.919.968	18.253	56	0,07
Litva	53,641	2.794.184	19.197	60	0,50
Luksemburg	69,453	613.894	113.135	80	
Malta	14,859	493.559	30.106	54	0,10
Nizozemska	902,355	17.282.163	52.213	82	0,11
Poljska	565,854	37.972.812	14.902	58	0,07
Portugal	236,408	10.276.617	23.004	62	0,01

Država	BDP	Broj stanovnika	BDPPC	CPI	Proračunska sredstva VRI (%)
Rumunjska	243,698	19.414.458	12.552	44	0,17
Slovačka	106,552	5.450.421	19.549	50	0,07
Slovenija	54,154	280.908	192.782	60	0,92
Španjolska	1,397,870	46.937.060	29.782	62	0,01
Švedska	528,929	10.230.185	51.703	85	0,15
Ujedinjeno kraljevstvo	2743,59	66647112	41.166	77	

Dakle u razmatranje su uključeni: BDP svake od država koji je prvo sveden na BDPPC zbog kvalitetnije i vjerodostojnije usporedivosti, CPI i proračunska sredstva VRI-a (broj provedenih godišnjih revizija je izostavljen zbog nedostatnih podataka).

Kako je već naglašeno, Indeks razvijenosti je isključivo mjera korištena i krenirana u ovom radu i za potrebe ovog rada, a dobiva se u nekoliko koraka.

U prvom koraku provodi standardizacija vrijednosti faktora razvijenosti kako bi se eliminirao utjecaj mjerne jedinice, a standardizacija se provodi korištenjem statističke Z vrijednosti.

„Veličina površine nekog dijela krivulje normalne distribucije označava vjerojatnost pojavljivanja rezultata koji pripadaju tom dijelu ukupnog raspona rezultata; pomoću z-vrijednosti i tablica površine ispod normalne krivulje možemo odrediti vjerojatnost pojavljivanja rezultata koji su jednaki i veći/manji od određene vrijednosti, kao i vjerojatnost pojavljivanja rezultata koji se kreću u određenom rasponu vrijednosti.“⁴⁸

⁴⁸ Burić I.,: “Uvod u deskriptivnu i inferencijalnu statistiku“, Nastavni materijali, Odjel za psihologiju Sveučilišta u Zadru

Z- vrijednost se izračunava na sljedeći način:

$$Z = \frac{x-M}{\sigma}$$

Objašnjenje oznaka:

X – vrijednosti parametara po državama

M – prosječna vrijednost parametra

Ö – standardna devijacija

Provedbom standardizacije odabranih varijabli dobiju se vrijednosti prikazane u Tablici 27.

Tablica 26.: Standardizirane vrijednosti parametara

Država	BDP	CPI	Proračunska sredstva VRI (%)
Austrija	0,25	0,90	-0,34
Belgija	0,10	0,75	-0,50
Bugarska	-0,86	-1,51	0,21
Hrvatska	-0,71	-1,22	-0,37
Cipar	-0,37	-0,45	-0,19
Češka	-0,49	-0,59	-0,34
Danska	0,50	1,60	-0,50
Estonija	-0,48	0,68	-0,29
Finska	0,20	1,53	-0,39
Francuska	-0,03	0,33	-0,50
Njemačka	0,14	1,11	-0,34
Grčka	-0,57	-1,15	-0,50
Mađarska	-0,64	-1,44	-0,29
Irska	1,00	0,68	-0,44
Italija	-0,22	-0,80	-0,50
Latvija	-0,62	-0,59	-0,19
Litva	-0,59	-0,31	2,04
Luksemburg	1,93	1,11	
Malta	-0,30	-0,73	-0,03
Nizozemska	0,29	1,25	0,02
Poljska	-0,71	-0,45	-0,19
Portugal	-0,49	-0,16	-0,50

Država	BDP	CPI	Proračunska sredstva VRI (%)
Rumunjska	-0,77	-1,44	0,33
Slovačka	-0,58	-1,01	-0,19
Slovenija	4,06	-0,31	4,22
Španjolska	-0,31	-0,16	-0,50
Švedska	0,28	1,46	0,23
Ujedinjeno kraljevstvo	0,00	0,90	

Izvor: Prikaz autora

U drugom koraku se zbrajaju izračunate standardizirane vrijednosti koje se potom dijele sa 3, nakon čega se pristupa konačnom izračunu Indeksa razvijenosti upotrebom formule:

$$IR = 50 + \frac{\left(\frac{s1+s2+s3}{3}\right)}{\max\left(\frac{s1+s2+s3}{3}\right)} * 50$$

gdje je:

IR = indeks razvijenosti

s1- standardizirana vrijednost elementa BDP-a

s2- standardizirana vrijednost elementa CPI-a

s3- standardizirana vrijednost elementa proračunskih sredstava

Kao polazna vrijednost se koristi vrijednost 50 na koju se dodaje korektivni faktor na način da se prosječna razina standardizirane vrijednosti elemenata država dijeli sa maksimalnom prosječnom razinom standardiziranih vrijednosti zemlje i potom množi sa 50, odnosno izračunava se indeks, gdje je maksimalna vrijednost 100, dok je minimalna vrijednost indeksa 0.

Vrijednost 100 upućuje na najveću razvijenost VRI-e, dok vrijednost 0 upućuje na potpunu nerazvijenost.

Korištenjem opisanog postupka izračunava se indeks razvijenosti VRI-a prema kojemu su VRI-e zemalja rangirane. Vrijednosti indeksa i rang pojedinih VRI-a prema državama u kojima djeluju su prikazani u Tablici 28.

Tablica 27.: Indeks razvijenosti VRI država članica EU

VRI	Indeks razvijenosti	Rang
Austrija	55.03	18
Belgija	52.27	17
Bugarska	36.5	4
Hrvatska	35.55	2
Cipar	43.75	13
Češka	41.13	8
Danska	60.04	25
Estonija	49.46	16
Finska	58.41	23
Francuska	48.81	15
Njemačka	55.68	20
Grčka	36.07	3
Mađarska	35.17	1
Irska	57.75	22
Italija	40.47	7
Latvija	41.27	9
Litva	57.16	21
Luksemburg	69.03	27
Malta	43.35	12
Nizozemska	59.8	24
Poljska	41.59	10
Portugal	42.78	11
Rumunjska	38.24	5
Slovačka	38.83	6
Slovenija	100	28
Španjolska	43.92	14
Švedska	62.34	26
Ujedinjeno kraljevstvo	55.59	19

Izvor: Prikaz autora

Nakon izračuna indeksa razvijenosti, zemlje, tj. njihove VRI-e su rangirane vrijednostima od 1 do 28 gdje je vrijednost 1 dodijeljena najnerazvijenijoj zemlji, dok je vrijednost 28 dodijeljena najrazvijenijoj zemlji.

Hrvatska ima rang vrijednost 2, te se može utvrditi da je riječ o drugoj najnerazvijenijoj VRI-i EU-e, odmah nakon Mađarske koja je rangirana s 1. Kao najrazvijenija VRI u EU se postavila VRI Slovenije s rangom 28 koji je ujedno i najveći, a kao najrazvijenije ju prate VRI-e Luksemburga, Švedske i Danske.

ZAKLJUČAK

Kako samo ime govori, vrhovne revizorske institucije su nadležna tijela uspostavljena u svrhu kontrole nad državnim poslovima i svima onima od javnog interesa, a povremeno predmetom revizije budu i „posebni“ subjekti na zahtjev treće strane ovlaštene za podnošenje naloga za provođenjem tzv. posebnih revizija. Obzirom na osjetljivost i važnost njihova djelovanja, pod utjecajem su brojnih regulatornih okvira, standarda, zakona, pravila i procedura kako bi se osigurala legitimnost i transparentnost njihova djelovanja. Također, osnovane su mnoge organizacije, uspostavljena razna tijela i sklopljena brojna partnersta kako na regionalnim, tako i na globalnoj razini s ciljem unaprijeđivanja kvalitete, rada, neovisnosti i transparentnosti VRI-a. Značaj postojanja i rada VRI-a još uvijek nije prepoznat, a jedan od razloga je problem njihove nedostatne komunikacije sa širom javnošću, koji se pokušava otkloniti. Shodno tome, nije dovoljno da VRI-e samo provedu planirane revizije i izdaju mišljenje, već je sada već široko u praksi da daju preporuke prema zapaženim nepravilnostima ili slabostima, a isto tako prepoznaju snage i koriste ih za poboljšanje svoga rada. Uz izdavanje preporuka, trebale bi pratiti implementaciju istih od strane subjekata, dakle rad VRI-a je dinamičan i ne završava samim činom revidiranja.

Nadalje, jedan od paradoksa koji se veže uz VRI-e je upravo postizanje njihove neovisnosti. Naime, kako bi bile transparentne, moraju biti nepristrane i neovisne, ali istovremeno se financiraju iz državnog proračuna, a nerijetko je upravo „državni vrh“ taj koji određuje razinu njihovog financiranja.

Također, visina njihovog proračuna direktno utječe na razinu i kvalitetu resursa, tj. ljudskog kapitala, koji isto tako izravno diktira broj revizija koji je moguće obaviti u određenom periodu, a samim time i kvalitetu provedenih revizija te posljedično i VRI-a kako je i pokazalo provedeno istraživanje.

VRI-e mogu biti organizirane i ustrojene na nekoliko načina, konkretno 3 različita modela su se razvila u koja se VRI-e kategoriziraju, iako obzirom na globalizaciju i povećane napore za harmonizacijom među VRI-ma, nijedna se ne može strogo uklopiti u okvire ijednog od modela,

ali obzirom na njihovo ustrojstvo, način donošenja odluka i njihove provedbe, u radu su svrstane prema modelu kojem najviše odgovaraju prema teorijskoj podlozi.

Usporedbom VRI-a je konstatirano kako većina zemalja ne provodi reviziju regionalne vlasti, sve zemlje planiraju na godišnjoj razini, a tek rijetke provode zasebne planove, većinom primjenjuju kolegijalno donošenje odluka i transparentno prikazuju rezultate. Provedenom klaster analizom, zemlje su svrstane u 3 klastera prema svojim sličnostima, a ispitane su sličnosti i razlike među klasterima. Također su klasteri stavljeni u odnos s BDP-om i CPI-on gdje je utvrđen utjecaj VRI-a na BDP, ali ne i na kretanje CPI.

Konačno, kreiran je indeks razvijenosti, koji je pokazao kako je VRI u Mađarskoj najnerazvijeniji, a onaj u Sloveniji pak najbolje razvijen.

Može se zaključiti kako koliko god ih slične varijable određuju i iako su pod utjecajem istih regulatornih okvira, VRI-e se značajno razlikuju u svom radu što utječe na njihovu kvalitetu i razvoj, ali isto tako na razvoj gospodarstva u kojem djeluju.

SAŽETAK

Državna revizija služi kao potporni instrument demokracije, a služi očuvanju i unaprijeđenju vjerodostojnosti i spriječavanju korupcije pa ne iznenađuje da je jedan od zahtjeva EU upravo uspostavljanje vrhovnih revizorskih institucija kao nadležnih tijela za provedbu revizije cjelokupnog javnog sektora. Naime, kroz okvire rada i djelovanja, sve VRI-e, iako u mnogočemu slične, razlikuju se po svojim obilježjima. Kroz ovaj rad se nastoje prvenstveno utvrditi čimbenike koji ih determiniraju, a zatim i usporediti VRI-e 28 država članica EU kroz odabrane faktore karakteristične za svaku od njih. Tako se u odnos stavljaju modeli vrhovnih revizorskih institucija metode donošenja odluka, planiranje revizorskih aktivnosti, vrste i broj provedenih revizija svake od njih. Također su u razmatranje uključeni makroekonomski čimbenici, njihov utjecaj na VRI i vice versa. Kroz klaster analizu utvrđene su razlike među VRI-ma individualno, kao i među klasterima u koje su savrstani. Zaključno je provedena analiza indeksa razvijenosti preko kojega su zemlje rangirane u kontekstu kvalitete njihovih VRI-a.

Ključne riječi: *državna revizija, vrhovna revizorska institucija, modeli vrhovnih revizorskih institucija, klaster analiza, indeks razvijenosti*

SUMMARY

Government audit serves as a supportive instrument of democracy and also to preserve and enhance credibility and prevent corruption, so it shouldn't be surprising that one of the EU's requirements is having an established supreme audit institution as the competent body for audit of the entire public sector. Namely through the framework of their running and activities, all SAIs, although in many ways similar, differ in their characteristics. Throughout this paper, the goal is to, firstly determine factors that define them and then, based on chosen factors, compare SAIs of the 28 EU member states. Thus, the models of supreme audit institutions, methods of decision making, planning of audit activities, types and number of performed audits of each of them are put in relation. Macroeconomic factors, their impact on SAIs and vice versa are also considered. Through cluster analysis, differences among SAIs are identified individually, as well as differences among the clusters in which they are classified. Finally, an analysis of the development index through which countries are ranked in the context of the quality of their SAIs was conducted.

Key words: *government audit, supreme audit institution, models of supreme audit institutions, cluster analysis, development index*

LITERATURA:

1. Akrap, V. (2009): „Državna revizija“, Zagreb
2. Austrijski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.rechnungshof.gv.at/>
3. Belgijski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.ccrek.be/>
4. Blume L., Voigt S.: „Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment“ (2007.): ICER Working Paper No. 3/2007 , raspoloživo na: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=965434>
5. Blume, L., & Voigt, S. (2011.): „Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment“, European Journal of Political Economy, 27(2), 215–229
6. Bugarski državni ured za reviziju [Internet], raspoloživo na: <http://www.bulnao.government.bg/>
7. Burić I.: „Uvod u deskriptivnu i inferencijalnu statistiku“, Nastavni materijali, Odjel za psihologiju Sveučilišta u Zadru
8. Clark C., De Martinis M., Krambia-Kapardis M. (2007.): “Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions“, European Business Review, broj 19
9. Clark C., De Martinis M., Krambia-Kapardis M. (2007.): “Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions“, European Business Review, broj 19
10. Danski državni ured za reviziju [Internet], raspoloživo na: <http://www.rigsrevisionen.dk/>
11. Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na: http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf
12. Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na: http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf
13. Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:

- http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf
14. Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:
http://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf
 15. Department for International Development (2005.): “Working with Supreme Audit Institutions“, Policy Division [Internet], raspoloživo na:
https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/DfID_Working%20with%20SAIs.pdf
 16. Devčić K., Tonković Pražić I., Župan Ž. (2012.): „Klaster analiza: primjena marketinškim istraživanjima“, stručni rad, Veleučilište Nikola Tesla u Gospiću, Gospić
 17. Državni ured za reviziju Mađarske [Internet], raspoloživo na: <http://www.asz.hu/>
 18. Državni ured za reviziju Republike Cipra [Internet], raspoloživo na: <http://www.audit.gov.cy/>
 19. Državni ured za reviziju Republike Estonije [Internet], raspoloživo na:
<http://www.riigikontroll.ee/>
 20. Državni ured za reviziju Republike Finske [Internet], raspoloživo na: <http://www.vtv.fi/>
 21. Državni ured za reviziju Republike Latvije [Internet], raspoloživo na: <http://lrvk.gov.lv/>
 22. Državni ured za reviziju Republike Litve [Internet], raspoloživo na: <http://www.vkontrolė.lt/>
 23. Državni ured za reviziju Republike Malte [Internet], raspoloživo na: <http://www.nao.gov.mt/>
 24. Državni ured za reviziju RH [Internet], raspoloživo na: <http://www.revizija.hr/>
 25. Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Sjeverne Irske [Internet], raspoloživo na: <http://www.nao.org.uk/>
 26. Europska Unija: Europski revizorski sud [Internet], raspoloživo na:
https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_hr
 27. Europski revizorski sud: Revizijska metodologija [Internet], raspoloživo na:
<https://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx>
 28. Gavrić S. (2015.): “ Standardi revizije”, Časopis za menadžment, finansije i pravo, stručni rad
 29. González B., López A., García R.(2008.):“ Supreme Audit Institutions and their communication strategies“, International Review of Administrative Sciences, 74(3), 435.-461.

30. HANFA: Edukativni tekstovi: „Međunarodni računovodstveni standardi i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja“ [Internet], raspoloživo na:
<https://www.hanfa.hr/media/4766/me%C4%91unarodni-ra%C4%8Dunovodstveni-standardi-i-me%C4%91unarodni-standardi-financijskog-izvje%C5%A1tavanja.pdf>
31. Helenski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.elsyn.gr/>
32. IFRS: Our Structure [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>
33. INTOSAI: Documents [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/documents>
34. INTOSAI: Organs [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/organs>
35. INTOSAI: Overview [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/overview>
36. INTOSAI: Regional Organisations [Internet], raspoloživo na: <https://www.intosai.org/about-us/regional-organizations>
37. ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora (2019.) [Internet] raspoloživo na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf
38. ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora (2019.) [Internet] raspoloživo na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf
39. ISSB: Standards [Internet], raspoloživo na: <https://www.international-standards.org/>
40. Ivanović Z.(2011.): „Metodologija znanstvenog istraživanja“, SAIVA, Kastav, 702.str.; Časopis za suvremenu povijest, 44(3), 765.-767.str.
41. Izvještaj IBP, “The open Budget survey – Global Report“ (2019.), [Internet], raspoloživo na: https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-04/2019_Report_EN.pdf
42. Izvještaj IBP, “The open Budget survey“ (2008.), [Internet], raspoloživo na: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>
43. Izvještaj IBP, “The open Budget survey“ (2008.), [Internet], raspoloživo na: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>
44. Izvještaj IBP, “The open Budget survey“ (2008.), [Internet], raspoloživo na: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf>
45. Javna revizija u Europskoj Uniji (2019.) [Internet], raspoloživo na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/>

46. Lumen Learning: Financial Accounting, Unit 15: International Financial Reporting Standards and The United States
47. Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience, raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience
48. Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.,: “Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini“, Pregledni rad, Sveučilište u Zagrebu, EFZG, Sveučilište u Bihaću, EFBI
49. Mamić Sačer, I., Pavić, I., Vuković, D.(2017.): „Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public – European Union Member States Experience“, Sveučilište u Zagrebu, EFZG, Sveučilište u Bihaću, EFBI
50. Memorandum of Understanding between The International Federation of Accountants and The International Financial Reporting Standards Foundation (2015.) [Internet], raspoloživo na: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/memoranda/ifac-memorandum.pdf>
51. Migliorisi S., Wescott C. (2011.): “A review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorrption”, IEG, World Bank
52. Nacionalni revizijski sud Francuske Republike [Internet], raspoloživo na: <http://www.ccomptes.fr/>
53. Narodne novine (2019.): Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 25
54. Narodne novine (2019.): Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 25
55. Narodne Novine (2020.): “Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)“, Narodne Novine d.d. Zagreb, broj 17
56. Njemački savezni revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.bundesrechnungshof.de/>
57. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) [Interent] raspoloživo na:

http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijevoda_okvira_revizijskih_standarda.pdf

58. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) [Internet] raspoloživo na:
http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijevoda_okvira_revizijskih_standarda.pdf
59. OECD [Internet], raspoloživo na: <https://www.oecd.org/>
60. Pierre J., de Fine Licht J. (2017.): “ How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis“, Journal of european public policy, Odjel političkih znanosti Sveučilišta u Gothenburgu, Gothenburg, Švedska
61. Poljski vrhovni ured za reviziju [Internet], raspoloživo na: <http://www.nik.gov.pl/>
62. Portugalski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.tcontas.pt/>
63. Prijevod ISSAI 1: Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije (2019.), Ured za reviziju institucija BiH, [Internet], raspoloživo na:
<http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/limska-deklaracija?lang=hr>
64. Puška, A., Beganović, A.I.(2016.): „Primjena klaster analize u ekonomskim istraživanjima“, Visoka škola eMPIRICA u Brčko distriktu; Sveučilište za poslovne studije, Banja Luka, BiH
65. Revizijski sud Kraljevine Nizozemske [Internet], raspoloživo na:
<https://english.rekenkamer.nl/>
66. Revizijski sud Republike Italije [Internet], raspoloživo na: <http://www.corteconti.it/>
67. Revizijski sud Republike Slovenije [Internet], raspoloživo na: <http://www.rs-rs.si/>
68. Revizijski sud Velikog Vojvodstva Luksemburga [Internet], raspoloživo na: <http://www.cour-des-comptes.public.lu/>
69. Rumunjski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.curteadeconturi.ro/>
70. Sigma Paper no. 54 (2017.): “Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, OECD [Internet], raspoloživo na:
http://sigmaweb.org/publications/Supreme_audit-institutions-and-parliaments-SIGMA-Paper-No.%2054.pdf
71. Španjolski revizijski sud [Internet], raspoloživo na: <http://www.tcu.es/>
72. Švedski državni ured za reviziju [Internet], raspoloživo na: <http://www.riksrevisionen.se/>
73. Ured glavnog državnog revizora Irske [Internet], raspoloživo na: www.audgen.gov.ie

74. Vrhovni ured za reviziju Češke Republike [Internet], raspoloživo na: <http://www.nku.cz/>
75. Vrhovni ured za reviziju Slovačke Republike [Internet], raspoloživo na: <http://www.nku.gov.sk/>
76. Žager, L.: “Pojam, zadaci i uloga revizije”, uvodno predavanje, Sveučilište u Zagrebu, EFZG
77. Vuković D.,(2017.): „Revizija učinkovitosti kao suvremen način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora“ [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/320386712_REVIZIJA_UCINKOVITOSTI_KAO_SUVREMENI_NACIN_KONTROLE_POSLOVANJA_SUBJEKATA_JAVNOG_SEKTORA/stats
78. Vuković D. (2017.): „Revizija usklađenosti u funkciji zakonitog poslovanja javnih poduzeća“ [Internet], raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/320386963_REVIZIJA_USKLADENOSTI_U_FUNKCIJI_ZAKONITOG_POSLOVANJA_JAVNIH_PODUZECA

POPIS TABLICA:

Tablica 1.: VRI-e Europske Unije i njihovo ustrojstvo

Tablica 2.: Suradnja VRI s vanjskim organima

Tablica 4.: Subjekti revizije VRI-a

Tablica 5.: Provođenje glavnih vrsta revizija VRI-a u EU

Tablica 6.: Dodatne revizije pojedinih VRI u EU

Tablica 7.: Broj obavljenih revizija VRI-a u EU

Tablica 8.: Broj obavljenih revizija

Tablica 9.: Napoleonov model i VRI

Tablica 10.: VRI prema načinu donošenja odluka

Tablica 11.: Objavljivanje rezultata

Tablica 12.: Vrsta VRI prema subjektima revidiranja

Tablica 13.: VRI prema resursima

Tablica 14.: Revizorske aktivnosti

Tablica 15.: Makroekonomski parametri zemalja EU

Tablica 16.: Odnos VRI i makroekonomskih parametara

Tablica 17.: Kodiranje

Tablica 18.: Zemlje u 1. klasteru

Tablica 19.: Zemlje 2.klastera

Tablica 20.: Zemlje 3. klastera

Tablica 21.: Usporedba među klasterima u odnosu na BDPPC

Tablica 22.: ANOVA test - BDPPC

Tablica 23.: LSD test - BDPPC

Tablica 24.: Usporedba među klasterima u odnosu na CPI

Tablica 25.: ANOVA test - CPI

Tablica 26.: Parametri za izračun indeksa razvijenosti

Tablica 27.: Standardizirane vrijednosti parametara

Tablica 28.: Indeks razvijenosti VRI država članica EU

POPIS SLIKA:

Slika 1.: Modeli VRI-a

Slika 2.: Sadržaj godišnjih izvještaja o radu VRI zemalja članica EU

Slika 3.: Klaster model I

Slika 4.: Klaster model II

Slika 5.: Kvaliteta klaster 2 modela

Slika 6.: Karakteristike 1.klastera

Slika 7.: Karakteristike 2.klastera

Slika 8.:Karakteristike 3.klastera

POPIS GRAFIKONA:

Grafikon 1.: Modeli VRI u EU

Grafikon 2.: Zastupljenost VRI prema subjektima revizije

POPIS PRILOGA:

Prilog 1: Zakonodavni okviri pojedinih VRI-a

Prilog 2.: Proračun, resursi i planiranje revizorskih aktivnosti

Prilog 1. Zakonodavni okviri pojedinih VRI-a

	Austrija	Belgija	Bugarska	Hrvatska	Cipar	Češka
Revizorski standardi	Poglavlje VII. Saveznog ustavnog zakona (1920.);	Ustav Kraljevine Belgije (1831.)	Ustav Republike Bugarske (1991.)	Ustav (1990.)	Ustav Republike Cipra (1960.)	Ustav Češke Republike (1993.)
	Savezni zakono o austrijskom Revizorskom sudu (1948.)	Posebni zakon o financiranju zajednica i regija (1989.)	Zakon o Državnom uredu za reviziju	Zakon o Državnom uredu za reviziju (2011.)	Zakon o financijskoj odgovornosti i financijskom okviru (2014.)	Zakon o vrhovnom uredu za reviziju (1993.)
	Zakon o Ustavnom sudu	Zakon o organizaciji Revizorskog suda (1846.)		Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe (2011.)	Zakon o pružanju dokaza i informacija glavnom državnom revizoru (2002.)	
	Savezni zakon o poslovniku Nacionalnog vijeća	Poslovnik Revizorskog suda				
	Ugovor o funkcioniranju Europske unije	Ugovor o funkcioniranju Europske unije				

	Danska	Estonija	Finska	Francuska
Revizorski standardi	Zakon Kraljevine Danske o glavnom državnom revizoru (1976.;2012.)	Zakon o Državnom uredu za reviziju (2002.) Poglavlje XI. Ustava Republike Estonije (1992.)	Ustav Republike Finske (1919.;1999.) Zakon o Državnom uredu za reviziju (2000.) Zakon o pravu Državnog ureda za reviziju na reviziju određenih kreditnih transfera između Finske i Europskih zajednica (1995.) Zakon o provedbi Ugovora o stabilnosti, koordinaciji i upravljanju u ekonomskoj i monetarnoj uniji i o ograničenjima rashoda opće države (2012.) Zakon o financiranju izbornih kandidata (2009.) i Zakon o političkim strankama (1969.)	Ustav Francuske Republike (2008.) Zakon o sudovima za javne financije (2011.) Posebni zakoni i propisi o revizijama

	Njemačka	Grčka	Mađarska	Irska	Italija	Latvija
Revizorski standardi	Ustav (1949.)	Ustav Helenske Republike (1975.)	Zakon o Državnom uredu za reviziju (2011.)	Ustav Irske (1922.;1937.)	Ustav Talijanske Republike (1948.)	Ustav Republike Latvije (1922.)
	Savezni zakon o proračunu (1969.)	Zakon br. 4129/2013. i br. 4270/2014.	Ustav (2011.)	Zakon o Ministarstvu financija i Uredu za reviziju (1866.)	Zakon br. 20/1994, Zakon br. 131/2002, Zakon br. 266/2005 i Zakon br.213/2012	Zakon o Državnom uredu za reviziju (2002.)
	Zakon o proračunskim načelima (1969.)			Zakon o glavnom državnom revizoru (1923.; 1993.)	Kodeks računovodstvenih postupaka sadržan u Zakonodavnom dekretu (2016.)	
	Zakon o Saveznom revizorskom sudu			Zakon o glavnom državnom revizoru i odborima domova parlamenta (1998.)	Zakon br. 19/1994 i Zakon br. 639/1996	

	Litva	Luksemburg	Malta	Nizozemska	Poljska
Revizorski standardi	<p>Ustav Republike: poglavlje o Državnom uredu za reviziju (1992.)</p> <p>Zakon o državnom uredu za reviziju (1995.).</p>	<p>Zamjenjeni članak 105. Ustava Velikog Vojvodstva Luksemburga (1868.)</p> <p>Zakon o Revizorskom sudu (8. lipnja 1999.)</p>	<p>Ustav Republike Malte(1964.)</p> <p>Zakon o glavnom državnom revizoru i Državnom uredu za reviziju (1997.)</p> <p>Poslovnik Zastupničkog doma (1995.)</p> <p>Zakon o lokalnim vijećima (1995.)</p>	<p>Ustav Kraljevine Nizozemske (1814.)</p> <p>Zakon o državnim financijskim izvještajima (2016.)</p>	<p>Ustav (1997.)</p> <p>Zakon o Vrhovnom uredu za reviziju (1994.)</p>

	Portugal	Rumunjska	Slovačka	Slovenija	Španjolska	Švedska	Ujedinjeno Kraljevstvo
Revizorski standardi	Ustav Portugalske Republike (1976.)	Rumunjski Ustav (1991.)	Ustav Slovačke Republike (1992.)	Ustav Republike Slovenije (1991.)	Španjolski ustav (1978.)	Zakon o vladi (Ustav, 1809;1974.)	Zakon o Ministarstvu financija i revizije (1866.)
	Zakon o organizaciji i funkcioniranju Revizorskog suda (1997.)	Zakon o organizaciji i funkcioniranju Revizorskog suda	Zakon o Vrhovnom uredu za reviziju Slovačke Republike	Zakon o Revizorskom sudu	Opći zakon o TCU-u (1982.)	Zakon o reviziji državnih aktivnosti (2002.)	Zakon o Ministarstvu financija i revizije (1921.)
	Okvirni zakon o proračunu (2015.)				Zakon o funkcioniranju TCU-a (1988.)	Zakon s uputama za švedski Državni ured za reviziju	Zakon o državnoj reviziji (1983.)
					Opći zakon o financiranju političkih stranaka (2007.)	Dodatno detaljno zakonodavstvo	Zakon o državnim resursima i financijskim izvještajima (2000.)
					Opći zakon o općem izbornom sustavu (1985.)		Zakon o trgovačkim društvima (2006.)
							Zakon o proračunskoj odgovornosti i državnoj reviziji (2011.)
							Zakon o reviziji i odgovornosti na razini tijela lokalne vlasti (2014.)

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica

Prilog 2.: Proračun, resursi i planiranje revizorskih aktivnosti

Država	Proračun		Resursi	Planiranje revizorskih aktivnosti	Država	Proračun		Resursi	Planiranje revizorskih aktivnosti
	U mil. €	% u državnom proračunu	Broj članova osoblja			U mil. €	% u državnom proračunu	Broj članova osoblja	
Austrija	33.5	0.04	273	Godišnji planovi; posebne revizije	Italija	310	0.01	2658	Godišnji, kvartalni
Belgija	49.4	0.01	516	Višegodišnji (strateški) planovi; godišnji; operativni	Latvija	6.2	0.07	175	Godišnji
Bugarska	8.3	0.146	428	Višegodišnje (3 god.); godišnji; posebni zadaci	Litva	9.2	0.5	300	Godišnji
Hrvatska	7.6	0.034	279	Godišnji	Luksemburg	4.5	varira	35	Godišnji
Cipar	5.5	0.07	128	Pojedinačni godišnji planovi za svaki odsjek	Malta	3.4	0.1	58	Godišnji

Država	Proračun		Resursi	Planiranje	Država	Proračun		Resursi	Planiranje
Češka	20.1	0.04	461	Godišnji	Nizozemska	28.6	0.11	232	Višegodišnji; godišnji; kontinuirani; na zahtjev
Danska	30	0.01	288	Modificirano godišnje; tjedno	Poljska	67	0.07	1585	Godišnji
Estonija	6	0.05	100	Godišnji, Višegodišnji	Portugal	26.1	0.01	494	Višegodišnji (3 god.); godišnji
Finska	16	0.03	143	Višegodišnji (4 god.)	Rumunjska	58	0.17	1638	Višegodišnji (3 god.); godišnji
Francuska	87.3	0.01	1777	Raščlamba u vijeća	Slovačka	10.7	0.07	289	Višegodišnji (3 god.); godišnji
Njemačka	149	0.04	1163	Višegodišnji; Godišnji po odjelima	Slovenija	5.6	0.92	132	Tajno
Grčka	33.2	0.01	787	Godišnji	Španjolska	62	0.01	728	Višegodišnji; godišnji
Mađarska	29.8	0.05	492	Godišnji	Švedska	36.6	0.15	339	Godišnji
Irska	14	0.02	173	Godišnji; višegodišnji	Ujedinjeno kraljevstvo	75	Iz povjerenstva za javne račune	814	Višegodišnji; godišnji

Izvor: Prikaz autora, prilagođeno prema podacima sa službenih stranica