RAZVOJ I OBILJEŽJA UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Stanić, Anja

Master's thesis / Diplomski rad

2017

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:452206

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

RAZVOJ I OBILJEŽJA UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Mentor:

Izv. prof. dr. sc. Tina Vuko

Student:

Anja Stanić, univ. bacc. oec.

Br. Indeksa: 2152533

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ

1. UVOD 4

1.1. Predmet i problem istraživanja 4

1.2. Ciljevi istraživanja 6

1.3. Metode istraživanja 7

1.4. Doprinos istraživanja 7

1.5. Struktura rada 8

2. TEORIJSKI OKVIR UNUTARNJE REVIZIJE 9

2.1. Povijesni razvoj unutarnje revizije 9

2.2. Pojam unutarnje revizije 10

2.3. Proces unutarnje revizije 13

3. UNUTARNJA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA 17

3.1. Povijesni razvoj unutarnje revizije u javnom sektoru 17

3.2. Obveznici uvođenja unutarnje revizije javnog sektora 18

3.3. Regulatorni okvir 20

3.3.1. Međunarodna regulativa 20

3.3.2. Regulativa Republike Hrvatske 24

3.4. Uspostava i obilježja unutarnje revizije u javnom sektoru 28

3.4.1. Stručna izobrazba 31

3.4.2. Pojedinačne revizije 32

4. ANALIZA RAZVOJA I OBILJEŽJA UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU 34

4.1. Definiranje i formiranje uzorka 34

4.2. Obrada i analiza podataka 35

4.3. Zaključci istraživanja i preporuke 47

ZAKLJUČAK 50

SAŽETAK **51**

SUMMARY **51**

POPIS SLIKA **52**

POPIS TABLICA **52**

POPIS GRAFIKONA **52**

LITERATURA **53**

1. UVOD

Ulazak u novi milenij u svijetu, pa tako i u Republici Hrvatskoj, donosi razvitak države i civilnog društva, državne uprave i njenih tijela, te porast broja kako profitnih tako i neprofitnih organizacija. Razvitak neprofitnog sektora dovodi do porasta složenosti organizacije i upravljanja proračunskim korisnicima; od ministarstava i državnih tijela sve do najmanjih lokalnih uprava i samouprava. Time raste i važnost uloge unutarnje revizije u javnom sektoru, posebice od ulaska Hrvatske u Europsku uniju i potrebe usklađenja postojećih pravila i propisa s EU standardima. Primarni fokus ovog rada jest analizirati obilježja i razvoj unutarnje revizije javnog sektora kroz odabrano razdoblje od 2008. do 2015. godine.

1.1. Predmet i problem istraživanja

Unutarnja revizija je neovisna aktivnost koja procjenjuje sustave unutarnjih kontrola, daje neovisno i objektivno stručno mišljenje i savjete za unaprjeđenje poslovanja; pomaže korisniku proračuna u ostvarenju ciljeva primjenom sustavnog i disciplinarnog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja[1]. Unutarnja revizija je profesija koja u posljednjih pedeset godina dobiva na važnosti u znanstvenim i stručnim krugovima, odnosno u većini velikih i organizacijski složenijih kompanija, državnih institucija i jedinica lokalne i regionalne samouprave koje sve češće posluju u turbulentnom i neizvjesnom okruženju. Na određeni način predstavlja odgovor rukovoditelja i njihovih organizacija na navedene izazove i pitanja kako dodati vrijednost i povećati učinkovitost svih elemenata organizacije[2].

[1] Ministarstvo financija: Definicija unutarnje revizije, [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/hr/definicija-unutarnje-revizije (25.05.2017.)
[2] Rogošić, N.: Uloga interne revizije u jačanju etičnosti u javnom sektoru, preuzeto sa: https://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiU7d7YkInUAhVL1hQKHZJzDDUQFgg9MAM&url=http%3A%2F%2Fwww.revizija.hr%2Fdatastore%2Ffilestore%2F44%2FULOGA_INTERNE_REVIZIJE_U_JACANJU_ETICNOSTI_U_JAVNOM_SEKTORU.doc&usg=AFQjCNFBfRzp6vawF6HaBoWHQ6dTHhSfWA&sig2=egG-9vy3iytq-iPxoXXuOQ&cad=rja (23.05.2017.)

Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru definira unutarnju reviziju kao: [3]

- dio sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru;
- neovisnu i objektivnu aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna;
- pomoć korisniku proračuna u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i disciplinarnog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja.

Unutarnja revizija javnog sektora u RH dio je PIFC koncepta (eng. Public Internal Financial Control) razvijenog od strane Europske komisije kako bi pripomogla državama članicama u reformi njihovih sustava unutarnjih financijskih kontrola. 2. rujna 2004. godine Vlada Republike Hrvatske donosi „Strategiju razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj“, što predstavlja svojevrsni početak razvoja unutarnje revizije javnog sektora.

Shodno tome, Vlada Republike Hrvatske uspostavila je Središnju harmonizacijsku jedinicu (SHJ) pri Ministarstvu financija kao institucionalni okvir za nadzor, efikasno provođenje i koordinaciju sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Počevši od 2008. godine, SHJ svake godine sastavlja i objavljuje Objedinjeno godišnje izvješće kojim informira Vladu RH o aktivnostima koje su provedene na području razvoja sustava unutarnjih kontrola, te o trenutnom stanju i budućim pravcima djelovanja i razvoja sustava. Ono također pruža jasnu sliku o stanju u najznačajnijim područjima unutarnje revizije poput područja javne nabave, sustava proračuna i podrške korisnika proračuna, te računovodstva i programa EU fondova.

Regulatorni okvir za uspješnu implementaciju i djelovanje unutarnje revizije javnog sektora čine:

- Zakon o proračunu (NN 96/03);
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu (NN 87/08, NN 136/12, NN 15/15);
- Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (NN 141/06, NN 78/15);

[3] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (24.05.2017.)

- Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (NN 96/13, NN 78/15, NN 42/16);
- Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru (NN 35/08, NN 130/11);
- Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (NN 18/08, NN 42/16);
- Međunarodni revizijski standardi za internu reviziju;
- Povelja unutarnjih revizora.

Uspostavljanje odjela unutarnje revizije ili angažiranje internog revizora, bilo zbog zakonske obveze ili dobrovoljno, pridonosi porastu učinkovitosti poslovanja proračunskih korisnika, kao i rastu povjerenja interesnih skupina uključenih u njihov rad.

Budući da praksa nalaže da unutarnja revizija opravdava svrhu svog postojanja, te da se kontinuirano radi na unaprjeđenju metodologije rada i usavršavanju internih revizora, postavljaju se sljedeća pitanja:

- Je li u razdoblju od 2008. do danas postignut napredak (i koliki) u razvoju unutarnje revizije u javnom sektoru RH s obzirom na obvezu uspostavljanja unutarnje revizije i njezine kapacitete?
- Je li, isto tako, postignut napredak s obzirom na izvršenje (provedbu) planiranih unutarnjih revizija i obzirom na stupanj izvršenja (provedbe) preporuka obavljenih revizija?
- Koja su najznačajnija područja revidiranja unutarnje revizije i mijenjaju li se ta područja tijekom vremena?
- Kakvo je sadašnje stanje razvijenosti funkcije unutarnje revizije u javnom sektoru s obzirom na relevantne normativne zahtjeve?
- Koje su perspektive budućeg razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru?

1.2. Ciljevi istraživanja

S obzirom na iznesenu problematiku, temeljni ciljevi ovog istraživanja su:

- Dati uvid u intenzitet napretka unutarnje revizije u javnom sektoru (s obzirom na obvezu uspostavljanja, njezine kapacitete, provedbu planiranih unutarnjih revizija te stupanj izvršenja);

- Identificirati najznačajnija područja revidiranja unutarnje revizije i istražiti promjene područja tijekom vremena;
- Analizirati sadašnje stanje razvijenosti funkcije unutarnje revizije u javnom sektoru s obzirom na relevantne normativne zahtjeve;
- Procijeniti perspektivu budućeg razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru.

1.3. Metode istraživanja

U svrhu ostvarenja ciljeva istraživanja, koristit će se različite istraživačko- znanstvene metode. U teorijskom dijelu rada, metode indukcije, dedukcije, analize, sinteze, deskripcije i komparacije koristit će se za obradu znanstvene i stručne literature, kao i interpretaciju zakona, propisa, standarda i akata iz područja računovodstva i revizije.

Dodatno, za empirijski dio rada upotrijebit će se i određene statističke metode poput metode deskriptivne i inferencijalne statistike, uz tablični i grafički prikaz istraživanjem dobivenih podataka.

1.4. Doprinos istraživanja

Prihvaćanjem koncepta korporativnog upravljanja kao imperativa poslovnog uspjeha, što su dosad većinom prakticirale profitne organizacije, unutarnja revizija nameće se kao neizostavni input za efikasno upravljanje rizicima i ocjenu sustava internih kontrola, a samim time i ostvarenje ciljeva organizacije. Prepoznavanje važnosti, te razumijevanje koncepta i procesa unutarnje revizije ključ je za efikasnije poslovanje i stvaranje dodane vrijednosti. Upravo u tome leži glavni doprinos ovog rada; nakon detaljne analize sumirati zaključke o razvoju, trenutnom stanju i budućim pravcima djelovanja unutarnje revizije u javnom sektoru u svrhu proširenja spoznaje o važnosti postojanja i kontinuiranog razvoja unutarnje revizije javnog sektora. Također, istraživanjem područja revidiranja unutarnje revizije, ostvaruje se doprinos u pogledu definiranja najkritičnijih područja što koristi pri određivanju budućih pravaca djelovanja odnosno usmjeravanju istih na najkritičnija područja. U Objedinjenom godišnjem izvješću (OGI) za 2015.godinu koje je po prvi puta izrađeno prema novom Zakonu o sustavu

unutarnjih kontrola u javnom sektoru[4], najviše slabosti kroz postupak samoprocjene utvrđeno je u području izvršavanja proračuna, odnosno financijskog plana; nedostatne kontrole namjenskog korištenja donacija, pomoći i subvencija, neprovođenje ili djelomično provođenje stručnog vrednovanja investicijskih projekata, a posebno se naglašava problem nedostatka procedura za naplatu prihoda i ne poduzimanja mjera za potpunu naplatu prihoda i potraživanja iz nadležnosti. Stoga je jedan od doprinosa ovog rada i analiza OGI u novoj formi.

1.5. Struktura rada

Rad se sastoji od teorijskog i empirijskog dijela.

U uvodnom (prvom) dijelu ukratko je dan uvid u problem i predmet istraživanja, postavljeni su ciljevi rada te je definirana struktura rada, a potom i korištene metode.

U drugom dijelu izloženo je određenje pojma i procesa unutarnje revizije, kao i povijesni razvoj.

U trećem dijelu raščlanjen je i objašnjen pojam, razvoj i uspostava unutarnje revizije javnog sektora, obveznici te regulatorni i legislativni okvir djelovanja.

Četvrti dio je analiza razvoja i obilježja unutarnje revizije u javnom sektoru na odabranom uzorku. Sadržava analizu prikupljenih podataka, iznošenje i interpretaciju rezultata istraživanja.

Posljednji dio rada se odnosi na zaključke donesene na temelju provedenog teorijskog i empirijskog istraživanja.

[4] Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine, Zagreb, br. 78/15

2. TEORIJSKI OKVIR UNUTARNJE REVIZIJE

2.1. Povijesni razvoj unutarnje revizije

Prijelazom 19. stoljeća u 20. stoljeće, povećava se broj i veličina poduzeća, a time i složenost upravljanja njima. Kao imperativ opstanka i razvoja poslovanja nameće se potreba za što kvalitetnijim i pravodobnijim informacijama kao glavnog inputa za kvalitetno poslovno odlučivanje. Razvoj suvremene unutarnje revizije započinje ponajprije u SAD-u, Velikoj Britaniji i Njemačkoj gdje velika poduzeća osnivaju vlastitu reviziju[5]. U samom početku razvitka, unutarnja revizija bila je samo dopuna eksternoj reviziji, a unutarnji revizori uključivali su se u proces provjere financijskih izvještaja samo kako bi se smanjio opseg posla eksternih revizora. Nažalost, i danas još postoje poduzeća koja imaju uspostavljenu unutarnju reviziju isključivo u svrhu redukcije troškova eksterne revizije.

Na samom početku, u tzv. prvoj razvojnoj fazi, unutarnji revizori su podređeni računovođi, te provode isključivo jednostavne kontrole dokumentacije. Nakon određenog vremena, iako i dalje unutar računovodstvene jedinice poduzeća, unutarnji revizori se postupno razvijaju te počinju vrednovati dokumentaciju, postupke i poslovne knjige provođenjem jednostavnih revizijskih testova. Značajan pomak u razvoju unutarnje revizije učinjen je izdvajanjem unutarnje revizije iz računovodstvene službe i organiziranjem posebnog odjela unutarnje revizije[6]. Na taj način, unutarnja revizija širi svoje djelovanje na ostale funkcije u poduzeću, odmičući se od isključivo financijskih područja. Unutarnji revizori više se ne fokusiraju samo na probleme vezane za računovodstvo i financije, već usvajajući znanja iz ostalih ključnih područja upravljanja (menadžmenta, statistike, kontrolinga) šire fokus na ostala rizična područja poslovanja. Na tim temeljima unutarnja revizija se započinje razvijati u posebnu profesiju kakvu poznajemo danas.

Budući da ne možemo govoriti o razvoju bilo koje profesije bez profesionalne institucije koja unaprjeđuje, štiti i usmjerava razvoj iste, važno je spomenuti prvi Institut internih revizora (IIA-Institute od Internal Auditing), osnovan 1941. godine u državi New York. IIA s vremenom postaje vrhovna svjetska institucija sa najsnažnijim utjecajem pri formiranju standarda i načela unutarnje revizije. Slijede osnivanja i drugih državnih instituta, britanski (1952.), zatim

[5] Tušek, B. (2001): Revizija; Instrument poslovnog odlučivanja, Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, str. 85

[6] Ibid., str. 86

njemački (1958.), pa švicarski (1980.) itd. Hrvatski institut internih revizora (HIIR ili IIA Croatia) osnovan je 2006. godine u Zagrebu, a od 2008. godine kao punopravni član IIA America promiče struku unutarnjih revizora i doprinos u procesu upravljanja.

2.2. Pojam unutarnje revizije

Iz kratkog povijesnog pregleda u prethodnom poglavlju, može se zaključiti kako se unutarnja revizija kontinuirano mijenja i razvija, a područje djelovanja se konstantno proširuje i dobiva na značenju. Stoga, sukladno suvremenim trendovima poslovanja koji podrazumijevaju fleksibilnost, inovativnost, informacije i komunikaciju, timski rad, decentralizaciju, IIA oblikuje definiciju unutarnje revizije za 21. stoljeće koja glasi: „Interna revizija neovisno je i objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.“[7]

Unutarnja revizija sastavni je dio unutrašnjeg sustava nadzora poduzeća. Sa stajališta menadžmenta unutarnja revizija je neovisna kontrolna funkcija organizirana unutar poduzeća koja ima zadatak da istražuje i procjenjuje adekvatnost i djelotvornost ostalih kontrola. U tom smislu unutarnja revizija uključuje: [8]

- kritičko ispitivanje vjerodostojnosti, potpunosti i valjanosti operativnih i financijskih informacija;
- kritičko ispitivanje ugrađenih mehanizama sa svrhom da osiguraju usklađenost s usvojenim politikama, planovima, postupcima, zakonima i internim pravilima čije odstupanje može loše djelovati na poslovanje i informiranje;
- procjena ekonomičnosti i učinkovitosti s kojom su korišteni svi resursi;
- kritičko ispitivanje ostvarenih rezultata u odnosu na postavljene planove.

Da bi unutarnja revizija uspješno ispunjavala svoju svrhu, unutarnji revizor mora imati na raspolaganju potrebne informacije. Dotične može prikupiti iz dva izvora: informacije koje prikuplja iz okruženja i informacije koje prikuplja u poduzeću. Informacije iz okruženja su

[7] Krogstad, J., Ridley, A. J., Rittenberg, L.E. (2000): Where are we going?, Internal Auditing, 56 (5), str.25

[8] Brković, I. (1999): Dizajniranje modela interne revizije, magistarski rad, Ekonomski fakultet Split, str. 18

proučavanje stručne literature i zakonskih propisa i prikupljanje informacija od kolega iz drugih poduzeća, djelatnosti ili udruženja iz resora. Informacije prikupljene iz poduzeća su razna izvješća, smjernice, programi, upute nadležnih tijela, računovodstvene evidencije i izvještaji, planovi poslovanja i slično.

Budući da jedna vrsta revizije često obuhvaća elemente drugih vrsta revizije, ne postoji u potpunosti razgraničena podjela, no za revidiranje specifičnih područja u svrhu ostvarivanja specifičnih revizorskih ciljeva obavljaju se:[9]

a) *Revizija usklađenosti* - utvrđivanje razine usklađenosti s obvezujućom regulativom; zakonima, standardima, planovima, ugovorima, politikama i procedurama poslovanja koje definiraju područje koje se revidira. Ovdje unutarnji revizor izvještava o primjeni odgovarajućih zakona i propisa, a izvješće mora sadržavati i mišljenje o adekvatnoj primjeni regulative u područjima koja su testirana kao i o neadekvatnoj primjeni propisa. U slučaju otkrivanja neusklađenosti ili neadekvatne primjene odgovarajuće regulative, unutarnji revizor mora utvrditi razloge koji su doveli do toga, te dati odgovarajuće preporuke.

b) *Revizija sustava* - temeljita ocjena upravljanja i kontrole nad svim strateškim, funkcionalnim ili operativnim aktivnostima radi davanja stručnog mišljenja o funkcioniranju kontrola, ublažavanju povezanih rizika te o ekonomičnom, djelotvornom i učinkovitom funkcioniranju aktivnosti u postizanju planiranih ciljeva.

c) *Financijska revizija* - procjena učinkovitosti sustava unutarnjih kontrola u cilju osiguranja točnosti računa i transakcija kao i pouzdanosti financijskog sustava. Financijskom revizijom nastoji se procijeniti jesu li se svi evidentirani poslovni događaji stvarno dogodili, jesu li svi poslovni događaji evidentirani u razdoblju na koje se odnose, jesu li sva imovina, obveze i troškovi iskazani u računovodstvenoj evidenciji, kao i jesu li transakcije i poslovanje usuglašeni s važećim zakonima i propisima.

[9] SHJ-Ministarstvo financija: Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (07.08.2017.)

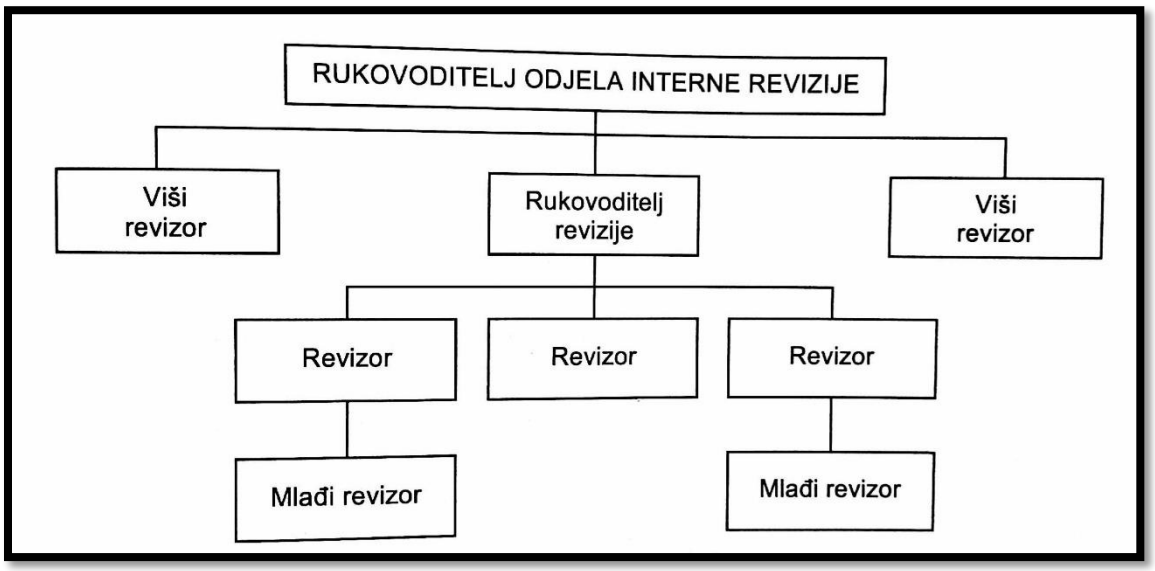
d) *Revizija uspješnosti poslovanja* - procjena ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti aktivnosti, procesa, projekta ili programa koji koristi resurse (financijske, ljudske, materijalne) u ostvarenju željenih rezultata uz postizanje očekivane kvalitete. Kod provođenja ove vrste revizije, unutarnji revizor će davanjem preporuka za poboljšanje pomoći u jačanju odgovornosti u javnom sektoru, poboljšanju aktivnosti vezanih uz kontrolu i planiranje te pridonijeti učinkovitom, djelotvornom i ekonomičnom korištenju resursa javnog sektora u postizanju željenih ciljeva.

Bez obzira o kojoj vrsti revizije se radi, za poduzeće je najbitnije da ona zaista neovisno, objektivno i s visokim profesionalizmom ispituje i ocjenjuje poslovanje poduzeća, učinkovitost internih kontrola i ostvarivanje općih ciljeva, što uvelike ovisi o organizacijskom položaju odjela unutarnje revizije i načinu upravljanja njime.

Organizacija odjela unutarnje revizije ovisi o organizacijskoj strukturi samog poduzeća. Kako se organizacijska struktura poduzeća mijenja i prilagođava turbulentnoj okolini, tako bi trebalo mijenjati i prilagođavati i organizaciju odjela unutarnje revizije. Prema tradicionalnom pristupu, odjel unutarnje revizije ustrojava se unutar financijskih ili računovodstvenih službi, što se u stručnim krugovima danas već smatra neučinkovitim i zastarjelim, jer ograničava ovlasti i djelovanje unutarnje revizije. Drugi pristup organizaciji unutarnje revizije je uspostava odjela unutarnje revizije kao samostalne organizacijske jedinice koja izravno odgovara upravi ili nadzornom odboru. Ovaj model organizacije također nije zadovoljavajući budući da onemogućava unutarnjoj reviziji slobodan i neograničen pristup svim članovima i aktivnostima u organizaciji. Da bi unutarnja revizija doista bila neovisna stručna funkcija u poduzeću, danas većina velikih decentraliziranih poduzeća ustrojavaju odjel unutarnje revizije kao stožerno tijelo; specijaliziranu organizacijsku jedinicu sa savjetodavnom ulogom naspram uprave i nadzornog odbora, tj. revizijskog odbora. U želji za postizanjem još višeg stupnja neovisnosti, u zadnje vrijeme se u praksi unutarnji revizor imenuje od strane nadzornog odbora odnosno revizorskog odbora kojemu on i odgovara za svoj rad. Ovaj pristup organizaciji unutarnje revizije omogućuje profesionalno obavljanje unutarnje revizije bez ikakvih ograničenja.

Dakle, da bi unutarnja revizija bila efikasna, funkcija unutarnje revizije mora biti u potpunosti neovisna o nižem i srednjem menadžmentu, pa čak i o menadžmentu najviše razine do određenog stupnja.

Kao što je važan organizacijski položaj jedinice za unutarnju reviziju, tako je važna i interna organizacija same jedinice. Univerzalna rješenja ne postoje, već svako poduzeće, ovisno o svojoj organizaciji i strukturi, ima različito organiziranu jedinicu unutarnje revizije. Na slici 1. može se vidjeti primjer organizacijske sheme odjela unutarnje revizije u većem poduzeću.



Slika 1. Organizacijska shema odjela unutarnje revizije

Izvor: Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 319

2.3. Proces unutarnje revizije

Za razliku od eksterne revizije koja je usmjerena na ocjenu vjerodostojnosti financijskih izvještaja poduzeća, unutarnja revizija fokusira se na ocjenu učinkovitosti poslovanja. Kako proces unutarnje revizije nije strogo standardiziran, sukladno standardima interne revizije i kodeksu profesionalne etike, temeljne faze procesa unutarnje revizije jesu:[10]

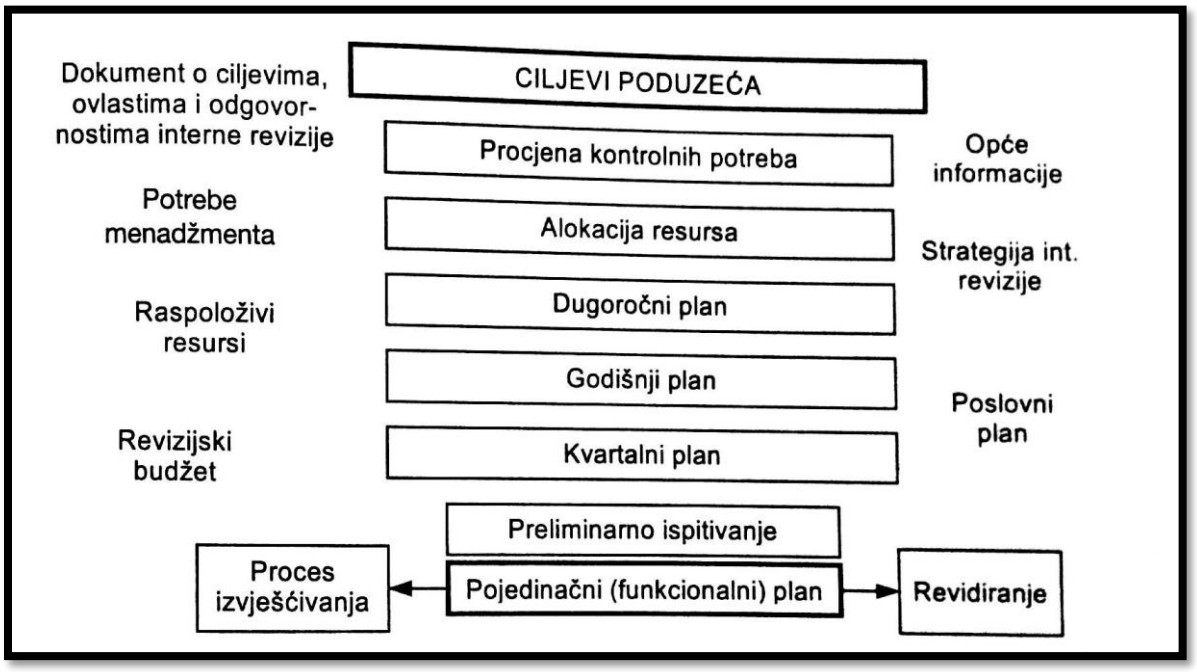
- planiranje interne revizije;
- ispitivanje i ocjena poslovanja;
- izvješćivanje o rezultatima ispitivanja;
- praćenje rezultata.

[10] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija-nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 576

S obzirom da standardi unutarnje revizije pružaju samo minimalne, okvirne smjernice za odabir pristupa obavljanja unutarnje revizije, kako će pojedino poduzeće oblikovati proces unutarnje revizije ovisi o utjecajnim čimbenicima same organizacije poput praktičnog iskustva, profesionalne prosudbe, definiranih pravila revizijskog odbora i sl.

Planiranje unutarnje revizije

S porastom složenosti poslovanja poduzeća raste i potreba za planiranjem revizije. Planski pristup nužan je za osiguranje veće učinkovitosti revizijskih postupaka i usklađenje rada odjela unutarnje revizije s radom drugih organizacijskih jedinica. Planiranje unutarnje revizije trebalo bi obuhvatiti dvije međusobno zavisne razine; planiranje na razini odjela unutarnje revizije i planiranje na razini pojedinih revizijskih projekata. Proces planiranja unutarnje revizije treba utvrditi ciljeve i djelokrug rada unutarnje revizije, razvoj programa rada, planiranje kadrova i financijskih sredstava, kao i izvješćivanje o rezultatima rada. Naravno, sve u okvirima dodijeljenih ovlasti unutarnje revizije, strateških ciljeva i ukupnih planova poduzeća. Na slici 2. može se vidjeti opći pristup procesu planiranja interne revizije.



Slika 2. Proces planiranja unutarnje revizije

Izvor: Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 335

Ispitivanje i ocjena poslovanja

Ova faza procesa unutarnje revizije temeljena je na načelu sustavnog mišljenja, odnosno promatranju poduzeća kao sustava naspram izoliranih provjera pojedinačnih stavki. Cjelokupni proces unutarnje revizije je organiziran, svrhovit i sustavan proces prikupljanja i ispitivanja dokaza o ekonomskim događajima i aktivnostima, koji se ostvaruje odgovarajućim postupcima planiranja, izvođenja i izvještavanja o rezultatima ispitivanja.[11] U samom postupku provedbe revizije, unutarnji revizori prikupljaju i evaluiraju informacije koristeći različite transakcijske ili sustavne metode i pristupe. Transakcijski pristupi usmjereni su isključivo na identifikaciju pogrešnih ili prijevarnih transakcija, dok sustavni pristupi podrazumijevaju utvrđivanje i provjeru kontrola ugrađenih u procese koji su predmet evaluacije. Dakle, sustavni pristupi započinju od kontrola ugrađenih od strane menadžmenta, od vrha kroz cijelu organizaciju, dok transakcijski pristupi počinju i završavaju na dnu hijerarhije organizacije. Spomenute vrste pristupa međusobno su povezane na način da je transakcijski pristup input za realizaciju sustavnog pristupa.

Ispitivanje i ocjena poslovanja jest faza procesa unutarnje revizije u kojoj unutarnji revizor ocjenjuje usklađenost stvarnog i propisanog sustava. Kombiniranjem verifikacijskog i vouching pristupa reviziji, ne ispituje se samo poslovanje iz prethodnog razdoblja, već se okreće budućim poslovnim razdobljima. Upravo to preventivno djelovanje pridonosi većoj kvalitativnoj ulozi i značenju unutarnje revizije u poslovanju poduzeća.

Izvješćivanje o rezultatima ispitivanja

Očigledno je da je izvješće unutarnjeg revizora konačni produkt procesa unutarnje revizije. No, samo izvješće je zapravo proizvod opsežnog procesa izvješćivanja koji započinje planom unutarnje revizije. Dakako, ono mora biti temeljeno na prethodno obavljenom kvalitetnom revizijskom poslu kako bi zadovoljilo potrebe korisnika. Glavna pretpostavka visokokvalitetnog procesa izvješćivanja jest uključenost menadžmenta u svim fazama procesa unutarnje revizije.

[11] Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 353

Samo izvješće je isključivo komunikacijsko sredstvo između unutarnjeg revizora i menadžmenta koje je neophodno za poduzimanje akcija u smjeru potrebnih promjena i poboljšanja sustava internih kontrola i cjelokupnog poslovanja poduzeća.

Praćenje rezultata

Sastavljanje, potpisivanje i distribucija konačnog izvješća nije završetak procesa unutarnje revizije. Unutarnji revizori trebaju popratiti i ispitati provode li se predložene mjere i aktivnosti, postižu li se željeni rezultati, te obavijestiti menadžment o rizicima neprovođenja korektivnih mjera. Praćenje provedbe revizijskih preporuka važno je zbog pravodobnog uočavanja odstupanja, te poduzimanja potrebnih aktivnosti. Svrha ove faze jest ustanoviti jesu li nepravilnosti uočene revizijskim ispitivanjem ispravljene i je li provedenim mjerama uklonjena mogućnost ponovnog nastanka istih.

3. UNUTARNJA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Kao što je već navedeno u uvodnom dijelu, unutarnja revizija dio je sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru. Svrha unutarnje revizije jest pružanje neovisnog i objektivnog stručnog mišljenja. Unutarnja revizija je savjetodavna aktivnost kojoj je svrha utvrditi slijede li se prihvatljive politike i procedure, ispunjavaju li se zakonodavni zahtjevi i uspostavljeni standardi, koriste li se resursi učinkovito i ekonomično, te ispunjavaju li se planirani ciljevi. Cilj unutarnje revizije je pružanje uvjerenja čelniku korisnika proračuna (predstojnik Državnog ureda za upravljanje državnom imovinom) da je provedba upravljačkih i kontrolnih mehanizama odgovarajuća, ekonomična i dosljedna u odnosu na općepriznate standarde.[12]

3.1. Povijesni razvoj unutarnje revizije u javnom sektoru

Aktivnosti u razvoju postojećeg sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru započele su 2004. godine kao odgovor na zahtjeve postavljene za ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju. Prije uvođenja PIFC sustava koji je glavni pokretač promjena, unutarnjoj reviziji nije se pridavalo previše pozornosti, pa tako nije postojalo središnje zakonodavno tijelo (što je danas Središnja harmonizacijska jedinica). Isto tako, nisu postojali niti posebni zakonski akti i propisi, već je područje unutarnje revizije javnog sektora bilo regulirano samo Zakonom o proračunu i dokumentom „Politike i vizija o unutarnjoj reviziji“ donesenim 2003. godine, a kojim se nalaže ustrojavanje unutarnje revizije kod proračunskih korisnika. Taj dokument je 2004. godine zamijenjen dokumentom „Strategije PIFC-a“ i okvirnim nacrtom Zakona o PIFC-u. Tako je započeo razvoj suvremene unutarnje revizije u javnom sektoru kakvu danas poznajemo.

U ožujku 2004. godine izmijenjen je i dopunjen Zakon o ustrojstvu i djelokrugu središnjih tijela državne uprave čime je Ministarstvo financija postalo odgovorno za razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima i najboljom europskom praksom. U skladu s izmjenama tog zakona, nastavlja se s razvojem koncepcije PIFC-a, izrađuje se Pravilnik o unutarnjoj reviziji, educiraju se unutarnji revizori u cijeloj javnoj

[12] Povelja unutarnjih revizora, [Internet], preuzeto sa: https://imovina.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/2012/10/Revizija%20-%20povelja%20unutarnjih%20revizora.pdf (25.07.2017.)

upravi RH, razvija se metodologija i provođenje unutarnje revizije u svim ministarstvima i tijelima državne uprave.

2005. godine osniva se Središnja harmonizacijska jedinica koja predstavlja sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole proračunskih korisnika. Također, izdaje se druga verzija Priručnika za unutarnju reviziju koji se s vremenom dopunjava i mijenja.

Na taj način započinje doba nove kulture upravljanja, odnosno prijelaz sa tradicionalnog administriranja u aktivno upravljanje, što je i okosnica PIFC koncepta.

3.2. Obveznici uvođenja unutarnje revizije javnog sektora

Prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, obveznici unutarnje revizije su:[13]

- ministarstva;
- izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kn;
- županije;
- grad Zagreb;
- gradovi sjedišta županija s više od 50 zaposlenih;
- gradovi s više od 35 000 stanovnika;
- trgovačka društva i druge pravne osobe koje imaju više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000.000,00 kn.

Nadalje, Hrvatski sabor, Ured predsjednika Republike Hrvatske, Državni ured za reviziju i Sigurnosno-obavještajna agencija obvezni su uspostaviti unutarnju reviziju ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju ili imenovanjem unutarnjeg revizora.

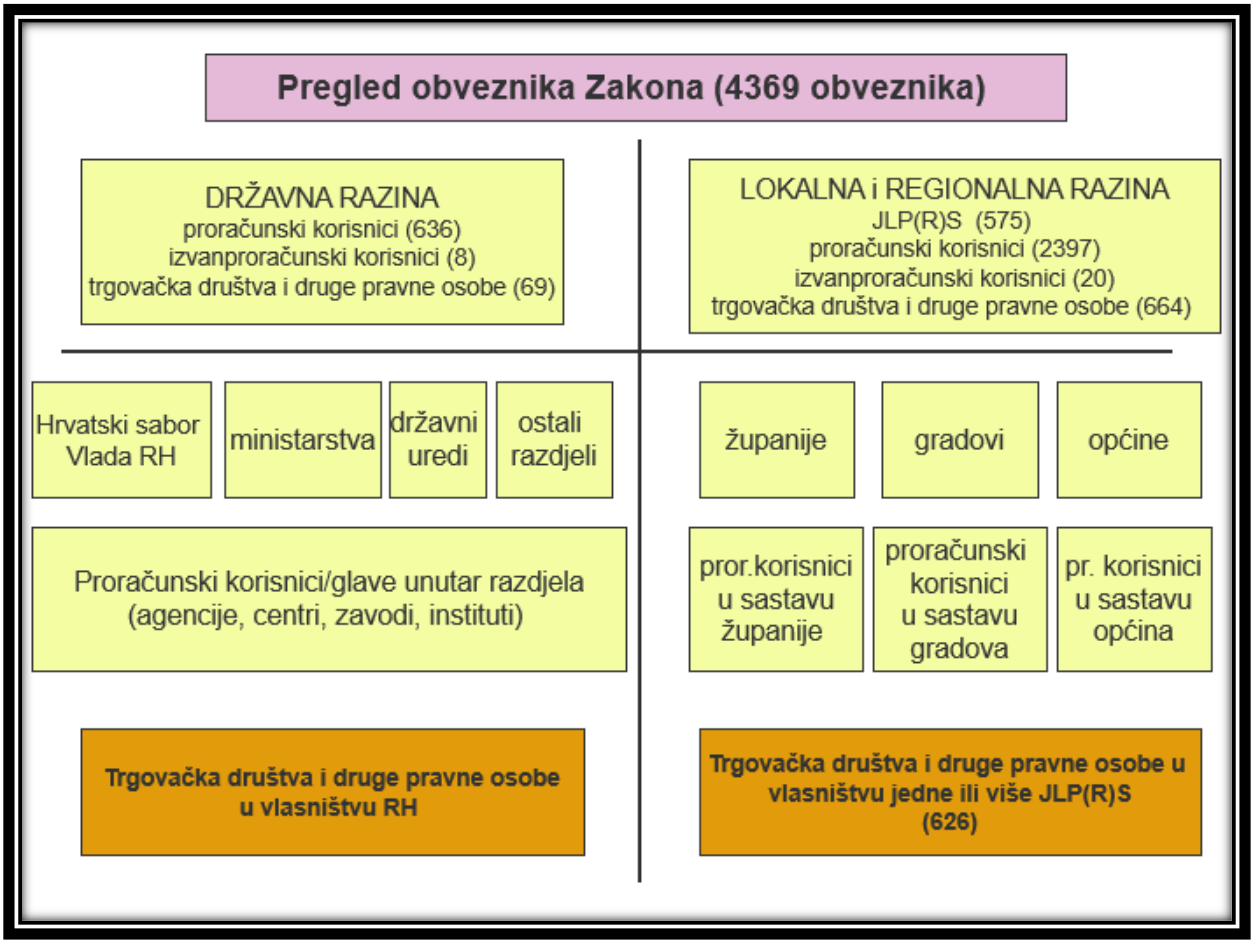
Također, obveznici su i gradovi sjedišta županija koji nisu prethodno gore navedeni, i gradovi koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke, uključujući rashode i izdatke institucija iz nadležnosti zbrojno veće od 70.000.000,00 kn.

Korisnici proračuna na razini razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, gradovi i općine koji nisu obvezni uspostaviti unutarnju reviziju, mogu je uspostaviti ustrojavanjem

[13] Pravilnik o unutarnjoj reviziji javnog sektora, Narodne novine, Zagreb br. 42/16

jedinice za unutarnju reviziju, imenovanjem unutarnjeg revizora ili sporazumom o obavljanju poslova unutarnje revizije. Isto vrijedi i za trgovačka društva i ostale pravne osobe koji nisu obveznici uspostave unutarnje revizije, mogu uspostaviti unutarnju reviziju imenovanjem unutarnjeg revizora ili ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju.

Sveučilišta, kliničke bolnice i klinički bolnički centri u vlasništvu RH također su obveznici uspostave unutarnje revizije.



Slika 3: Pregled obveznika Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola

Izvor: Kozina, D.: Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/hr/11-seminar-zagreb-11-prosinca-2015 (10.08.2017.)

3.3. Regulatorni okvir

3.3.1. Međunarodna regulativa

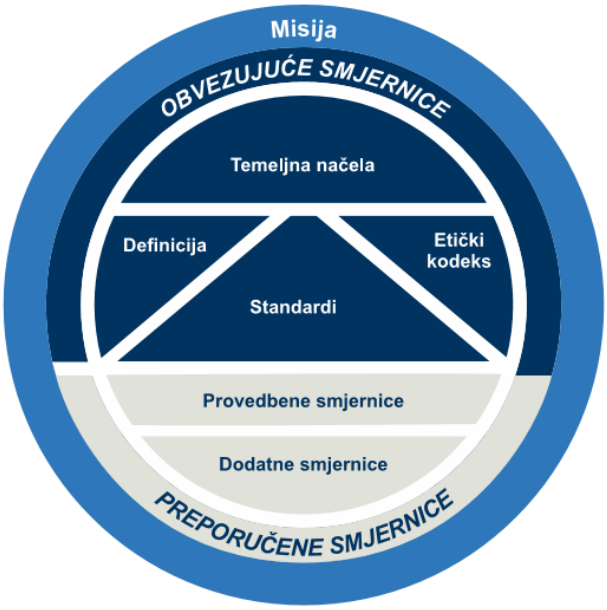
Revizija, kao i svaka druga profesija, utvrđuje svojevrsna pravila struke po kojima njeni pripadnici moraju djelovati. U kontekstu unutarnje revizije to su Međunarodni standardi interne revizije. Unutarnja revizija provodi se u različitim pravnim i kulturnim okruženjima; u organizacijama koje se razlikuju prema svrsi, veličini, složenosti i strukturi, a provode je osobe unutar organizacije ili izvan nje. Iako razlike mogu utjecati na praksu unutarnje revizije u pojedinim okruženjima, usklađenost s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije nužna je kako bi interni revizori i funkcija interne revizije mogli ispuniti obveze u okviru svojih odgovornosti.[14] Temeljna svrha ovih standarda jest usmjeravati poštivanje obvezujućih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, osigurati okvir za provođenje i promoviranje širokog raspona usluga unutarnje revizije koje pridonose stvaranju dodane vrijednosti, uspostaviti osnovu za ocjenu rada interne revizije, te poticati unaprjeđenja procesa i poslovanja organizacije.

Ovi Standardi, zajedno s Etičkim kodeksom, predstavljaju obvezujuće elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja; stoga usklađenost s Etičkim kodeksom i Standardima znači usklađenost s obvezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, što je garancija kvalitete unutarnje revizije. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja – International Professional Practice Framework (IPPF) je konceptualni okvir koji obuhvaća obvezujuće i preporučene smjernice razvijene od strane IIA Global. IPPF je osmišljen kako bi se na primjeren način, na jednome mjestu, objedinile sve postojeće smjernice za uspostavljanje aktivnosti unutarnje revizije i za obavljanje interne revizije u nekoj organizaciji, ali i nove koje se tek razvijaju. Olakšava dosljedan razvoj, tumačenje i primjenu koncepata, metodologija i tehnika koje se koriste u unutarnjoj reviziji na međunarodnoj razini.[15] Uz ove obvezujuće smjernice, u Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja dolaze i snažno preporučene

[14] Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], preuzeto sa: http://www.sduosz.hr/wp-content/uploads/2017/01/Me%C4%91unarodni-standardi-za-profesionalno-obavljanje-IR_hrv_engl-od-HIIR-16122016.pdf (13.08.2017.)

[15] Savjetovanje Hrvatske revizorske komore: Okvir za učinkovitost interne revizije – novi IPPF, [Internet], preuzeto sa: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/8_Okvir%20za%20ucinkovitost%20interne%20revizije_IPPF.pdf

smjernice; Sažeci osnovnih gledišta (Position Papers), Preporuke za rad (Practice Advisories) i Praktični vodiči (Practice Guide).



Slika 4: Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja

Izvor: Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], preuzeto sa: http://www.sduosz.hr/wp-content/uploads/2017/01/Me%C4%91unarodni-standardi-za-profesionalno-obavljanje-IR_hrv_engl-od-HIIR-16122016.pdf

Standardi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije su:

- *Standardi obilježja* - odnose se na značajke organizacije i pojedinaca koji pružaju usluge unutarnje revizije
- *Standardi izvođenja* - opisuju prirodu usluga interne revizije te navode kriterije kvalitete na temelju kojih se može mjeriti izvršenje tih usluga
- *Standardi primjene* - nadovezuju se na Standarde obilježja i Standarde izvođenja tako što osiguravaju smjernice koje se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja (.A) ili savjetodavne usluge (.C)

Standardi obilježja

1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti

1010 – Priznavanje obvezujućih smjernica u povelji interne revizije

1100 – Neovisnost i objektivnost

1110 – Organizacijska neovisnost

1111 – Izravna interakcija s odborom

1112 – Uloge glavnog revizora izvan interne revizije

1120 – Individualna objektivnost

1130 – Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti

1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

1230 – Kontinuirani profesionalni razvoj

1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

1310 – Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

1311 – Interno vrednovanje

1312 – Eksterno vrednovanje

1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

1321 – Navođenje „u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“

1322 – Objava neusklađenosti

Standardi izvođenja

2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije

2010 – Planiranje

2020 – Priopćavanje i odobrenje

2030 – Upravljanje resursima

2040 – Politike i procedure

2050 – Koordinacija i oslanjanje

2060 – Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora

2070 – Eksterni pružatelj usluga i organizacijska odgovornost za internu reviziju

2100 – Priroda posla

2110 – Korporativno upravljanje

2120 – Upravljanje rizicima

2130 – Kontrola

2200 – Planiranje angažmana

2201 – Uvjeti planiranja

2210 – Ciljevi angažmana

2220 – Opseg angažmana

2230 – Raspoređivanje resursa za angažman

2240 – Program rada angažmana

2300 – Obavljanje angažmana

2310 – Utvrđivanje informacija

2320 – Analiza i procjena

2330 – Dokumentiranje informacija

2340 – Nadzor angažmana

2400 – Priopćavanje rezultata

2410 – Kriteriji priopćavanja

2420 – Kvaliteta priopćavanja

2421 – Pogreške i propusti

2430 – Navođenje „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“

2431 – Objava neusklađenosti angažmana

2440 – Distribucija rezultata

2450 – Sveobuhvatno mišljenje

2500 – Praćenje postupanja sa rezultatima

2600 – Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika

Standardi se primjenjuju na unutarnje revizore kao pojedince i na funkciju unutarnje revizije. Svi unutarnji revizori odgovorni su za usklađenost sa standardima koji se odnose na individualnu objektivnost, stručnost i dužnu profesionalnu pažnju, kao i sa standardima važnima za obavljanje posla u skladu s njihovim odgovornostima. Svi navedeni standardi popraćeni su detaljnim objašnjenjima i tumačenjima.

Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, kao jedan od elemenata IPPF-a, utvrđuje načela i pravila ponašanja koja su unutarnji revizori obavezni primjenjivati prilikom obavljanja poslova unutarnje revizije, kao i načine rješavanja etičkih pitanja.

Temeljna načela Etičkog kodeksa su:[16]

- Integritet;
- Objektivnost;
- Povjerljivost;
- Stručnost.

3.3.2. Regulativa Republike Hrvatske

Kako je već spomenuto u uvodnom dijelu ovog rada, regulatorni okvir za uspješnu implementaciju i djelovanje unutarnje revizije javnog sektora u Republici Hrvatskoj čine:

- Zakon o proračunu (NN 96/03);
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu (NN 87/08, NN 136/12, NN 15/15);

[16] Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, [Internet], preuzeto sa: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_05_42_1094.html (28.07.2017.)

- Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (NN 141/06, NN 78/15);
- Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (NN 96/13, NN 78/15, NN 42/16);
- Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru (NN 130/11);
- Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (NN 42/16);
- Povelja unutarnjih revizora.



Slika 5: Normativni okvir unutarnje revizije u javnom sektoru

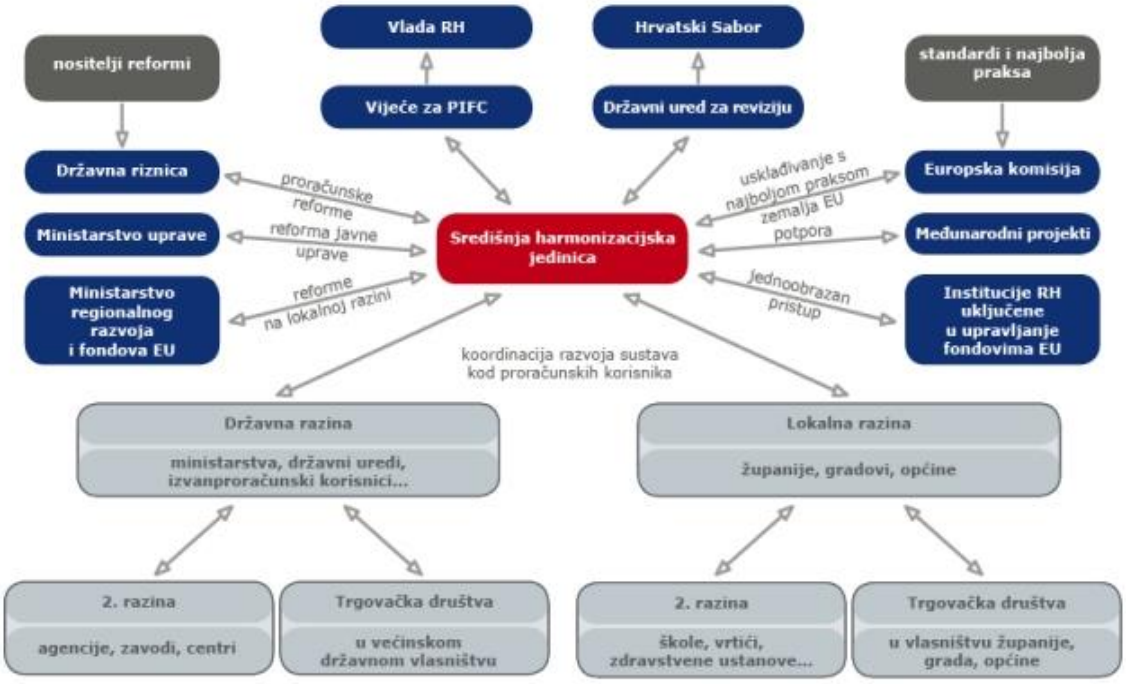
Izvor: Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf

Provode li se navedeni zakoni i propisi, te uspostavlja li se unutarnja revizija u javnom sektoru prema propisanim pravilima, kontrolira sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole, odnosno Središnja Harmonizacijska jedinica (SHJ). SHJ je ustrojstvena jedinica Ministarstva financija zadužena za provedbu i koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Između ostalog SHJ nadležna je za:[17]

[17] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (29.07.2017.)

- pripremu zakona i podzakonskih propisa iz područja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije;
- izradu metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije;
- organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, te unutarnju reviziju;
- koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola;
- vođenje i održavanje Registra jedinica za unutarnju reviziju, Registra povelja unutarnjih revizora, Registra ovlaštenih revizora i Registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole.

Također, na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o aktivnostima vezanima uz uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i na temelju godišnjih izvješća o obavljenim unutarnjim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije, SHJ sastavlja objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola te izvješće o vlastitom radu. Objedinjeno godišnje izvješće, nakon što ga je raspravilo Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru, odobrava ministar financija i podnosi ga Vladi Republike Hrvatske. Izvješće se podnosi do kraja travnja tekuće godine za prethodnu godinu. Nadalje, obavlja provjeru kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrola, kao i unutarnje revizije s ciljem odgovarajućeg praćenja provedbe preporuka i njihova usklađenja kod korisnika proračuna na koje se Zakon odnosi, a u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada. Iz slike 6. vidljiva je snažna međuovisnost sudionika u sustavu kontrole proračunskih korisnika, a stoga i važnost uloge Središnje harmonizacijske jedinice kao središnjeg tijela razvoja i praćenja napretka PIFC sustava u Hrvatskoj.



Slika 6: Koordinacija razvoja sustava kod proračunskih korisnika

Izvor: Ministarstvo financija, [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/hr/pifc

Uz Središnju harmonizacijsku jedinicu, djeluje i Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru. Osnovano je s ciljem razvoja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije. Vijeće je savjetodavno tijelo ministra financija i nema upravljačke ovlasti. Ukoliko Vijeće kroz svoje aktivnosti utvrdi da postoje određena otvorena pitanja koja proizlaze iz njegova rada, o tome izvješćuje Vladu Republike Hrvatske u svrhu poduzimanja odgovarajućih radnji. Članove Vijeća, imenuje Vlada Republike Hrvatske na prijedlog ministra financija, iz kruga osoba sa znanjem i iskustvom na području financijskog upravljanja i kontrola, unutarnje ili vanjske revizije, te iz reda čelnika korisnika proračuna. Rad Vijeća usmjeren je na:[18]

- poboljšanje upravljanja rizicima i samoprocjenu unutarnje kontrole od strane čelnika korisnika proračuna;
- praćenje provedbe aktivnosti koje je čelnik korisnika proračuna poduzeo nakon obavljene procjene rizika i samoprocjene unutarnje kontrole;

[18] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (28.07.2017.)

- praćenje provedbe preporuka od čelnika korisnika proračuna što su ih dali unutarnja revizija i Državni ured za reviziju;
- zaštitu funkcionalne neovisnosti i razvoj unutarnje revizije;
- davanje preporuka za razvoj financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije;
- procjenu opravdanosti razloga za razrješenje i/ili premještaj voditelja jedinice za unutarnju reviziju;
- davanje savjeta i mišljenja, gdje je to prikladno, o objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru (upravljačka odgovornost, financijsko upravljanje i kontrole, unutarnja revizija) prije njegova odobrenja od ministra financija i podnošenja Vladi Republike Hrvatske.

3.4. Uspostava i obilježja unutarnje revizije u javnom sektoru

Svaki proračunski korisnik dužan je ustrojiti funkciju unutarnje revizije ukoliko je obavezan po zakonu, a još to nije učinio. Unutarnja revizija organizira se i obavlja na osnovi pet temeljnih standarda:[19]

- funkcionalna neovisnost;
- stručnost;
- djelokrug;
- obavljanje (unutarnje revizije);
- odgovornost.

Ovisno o kriterijima uspostave unutarnje revizije, obveznici mogu ustrojiti unutarnju reviziju na jedan od četiri načina:

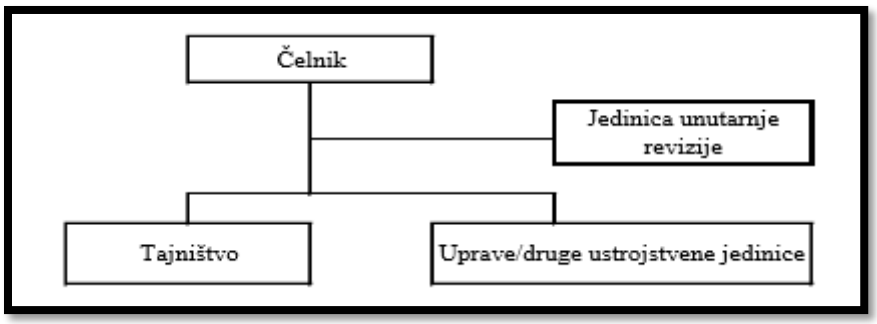
- ustrojavanje neovisne jedinice za unutarnju reviziju;
- imenovanje unutarnjeg revizora;
- sporazum o obavljanju poslova unutarnje revizije;
- osnivanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju.

[19] Strategija razvoja PIFC-a u Republici Hrvatskoj, [Internet], preuzeto sa: https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//Sjednice/Arhiva//86-01.pdf (30.07.2017.)

Uspostavljanjem unutarnje revizije na jedan od navedenih načina pridonosi se tome da funkcija unutarnje revizije bude dostupna većem broju korisnika proračuna, a da se istovremeno njezini resursi optimalno koriste.

Neovisna jedinica za unutarnju reviziju

Neovisna jedinica za unutarnju reviziju je samostalna unutarnja ustrojstvena jedinica. Pozicionirana na najvišoj organizacijskoj razini. Izravno je odgovorna čelniku korisnika proračuna. Ovakvo pozicioniranje jedinice za unutarnju reviziju garancija je potpune neovisnosti u odnosu na organizacijske jedinice koje revidira. Mora imati najmanje tri unutarnja revizora, uključujući i rukovoditelja unutarnje revizije.



Slika 7: Organizacijska shema korisnika proračuna

Izvor: Parać, G. (2008) Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna i Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola, Računovodstvo, revizija i financije, br. 4/2008., str. 159

Imenovanje unutarnjeg revizora

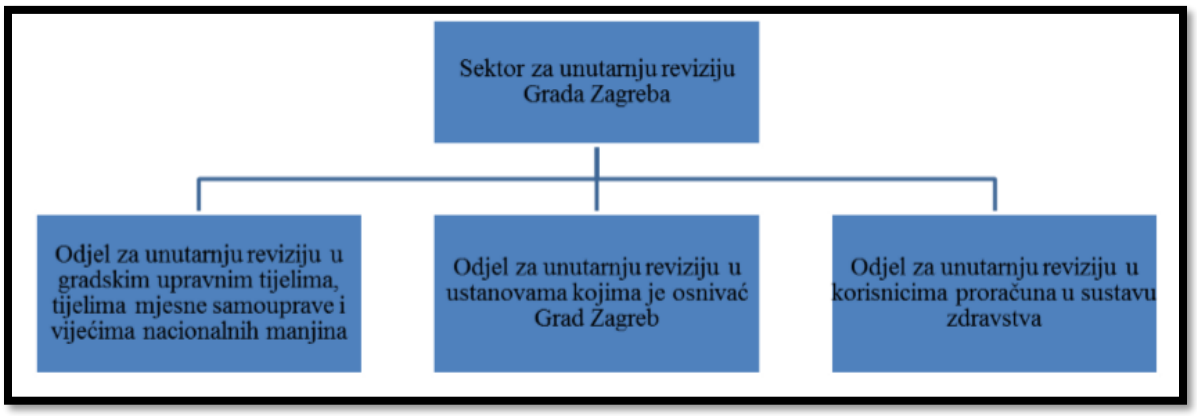
Radno mjesto za imenovanog unutarnjeg revizora ustrojava se kao radno mjesto samostalnog izvršitelja ustrojstveno i funkcionalno izravno odgovorno odgovornoj osobi institucije.[20]

Osnivanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju

Zajednička jedinica za unutarnju reviziju uspostavlja se na prijedlog više proračunskih korisnika. Ustrojava se kao samostalna unutarnja ustrojstvena jedinica kod jednog od korisnika proračuna, a financiranje i druga važna pitanja vezana za rad određuju se sporazumom o

[20] Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, [Internet], preuzeto sa: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_07_96_2152.html (29.07.2017.)

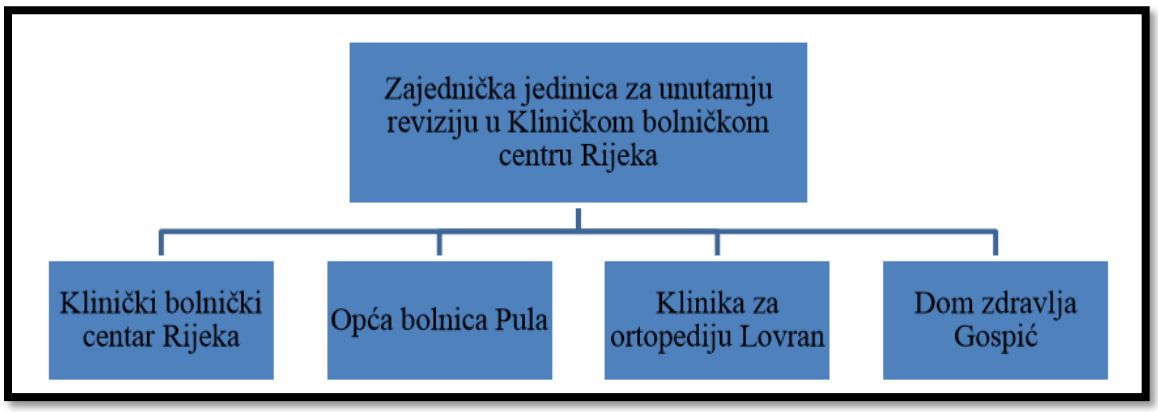
međusobnim odnosima korisnika proračuna za koje obavlja poslove unutarnje revizije. Ustrojstveno i funkcionalno izravno je odgovorna čelniku korisnika proračuna kod kojeg je ustrojena, a funkcionalno je odgovorna i odgovornim osobama korisnika proračuna za koje obavlja poslove unutarnje revizije. Mora imati barem tri unutarnja revizora, uključujući i rukovoditelja unutarnje revizije. Na slici 8. vidljiv je primjer osnivanja zajedničke jedinice za unutarnju reviziju prema modelu uspostave zajedničke jedinice kao posebnog odjela u okviru jedinice za unutarnju reviziju osnivača.



Slika 8: Zajednička jedinica za unutarnju reviziju korisnika proračuna Grada Zagreba u sustavu zdravstva

Izvor: Bortiek, K.: Organizacija interne revizije u javnom sektoru, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, dostupno na: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:392105

Drugi model uspostavljanja zajedničke jedinice za unutarnju reviziju je na razini jednog od korisnika proračuna u sustavu jednog resora (u ovom primjeru zdravstva) koji ispunjava kriterije za ustrojavanje vlastite jedinice za unutarnju reviziju. Slijedi primjer na slici 9.



Slika 9: Zajednička jedinica za unutarnju reviziju KBC Rijeka

Izvor: Bortiek, K.: Organizacija interne revizije u javnom sektoru, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, dostupno na: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:392105

Sporazum o obavljanju poslova unutarnje revizije

Unutarnja revizija uspostavlja se sklapanjem sporazuma o obavljanju poslova unutarnje revizije s institucijom koja ima ustrojenu jedinicu za unutarnju reviziju na jedan od prethodno opisanih načina. Unutarnji revizori koji na ovaj način obavljaju poslove unutarnje revizije isključivo su dužni izvještavati samo čelnika korisnika proračuna čije poslovanje revidiraju.

Na koji god način je unutarnja revizija uspostavljena, važno je da ona ispunjava svoju svrhu i da je sve u skladu sa zakonskim propisima.

3.4.1. Stručna izobrazba

Sukladno odredbama članka 35. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole kao i unutarnjih revizora. Da bi unutarnji revizori mogli obavljati poslove unutarnje revizije, moraju imati stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje istih. Stručno ovlaštenje stječe se prema Programu stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru i Naputku o provođenju stručne izobrazbe i polaganju ispita za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru. Programom i Naputkom detaljno je određen program i provođenje izobrazbe, polaganje ispita, praktična izobrazba i kontinuirano stručno usavršavanje unutarnjih revizora. Izobrazba se sastoji od teorijskog i praktičnog dijela. Teorijski dio izobrazbe sastoji se pet obveznih modula:[21]

1. Uloga unutarnje revizije u sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru,

2. Metodologija rada unutarnje revizije,

3. Revizorske vještine i tehnike,

[21] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (28.07.2017.)

4. Financijsko upravljanje i računovodstvo,

5. Primjena metodologije rada unutarnje revizije na praktičnim primjerima.

Nakon položenog pismenog ispita pristupa se praktičnom dijelu izobrazbe, koji se sastoji od obavljanja dviju revizija pod stručnim vodstvom mentora. Nakon uspješnog obavljanja tih revizija slijedi usmeni ispit.

Nakon završenog procesa izobrazbe, te položenog pismenog i usmenog ispita stječe se stručno ovlaštenje za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru koje izdaje ministar financija. Navedenim ovlaštenjem stječe se zvanje ovlašteni unutarnji revizor u javnom sektoru.

3.4.2. Pojedinačne revizije

Svaka pojedinačna unutarnja revizija započinje godišnjim planom unutarnje revizije potpisanim od strane čelnika korisnika proračuna koji se dostavlja svim rukovoditeljima najviše razine. Planiranje svake revizije treba započeti definiranjem ciljeva, opsega, prioriteta i pristupa revizije, utvrđivanjem potrebnih i raspoloživih resursa (zaposlenici, vrijeme, proračun, informacije, prostorije, oprema itd.), upoznavanjem s područjem rada i revidiranim subjektima, donošenjem smjernica o načinu obavljanja posla, te komuniciranjem unutar revizorskog tima, kao i s drugim osobama uključenim u proces. Posebno za svaku reviziju izrađuje se Plan i program revizije koji sadrži početne procjene navedenih elemenata. Spomenuti obrazac predstavlja sredstvo kontrole i procjene napretka rada pri obavljanju pojedinačne revizije.

Voditelj revizorskog tima obavještava čelnika revidiranog subjekta o početku revizije u ustrojstvenoj jedinici za koju je isti nadležan. Zatim započinje faza utvrđivanja i evidentiranja sustava; revizor mora razumjeti područje koje revidira i raspolagati svim informacijama i dokumentacijom koja u kasnijim fazama revizije može utjecati na njegovo mišljenje o adekvatnosti unutarnjih kontrola. Temeljem prikupljenih informacija izrađuje se nacrt Uvodne izjave u kojoj su definirani poslovni cilj procesa, kontrolni ciljevi i glavni rizici. Priprema kvalitetnog nacrta Uvodne izjave, početni sastanak i konačna Uvodna izjava presudni su za uspješno obavljanje revizije. Nakon toga, kreće se sa fazom procjene sustava unutarnjih kontrola; identificiranje detaljnih rizika i očekivanih kontrola, utvrđivanje i početna procjena postojećih kontrola. Nakon početne procjene unutarnjih kontrola revizor razmatra koja testiranja treba izvršiti da bi se utvrdila dosljedna primjena i djelotvornost postojećih kontrola,

te potvrdila početna procjena adekvatnosti. Provodi se testiranje i potvrđuju se činjenice utvrđene testiranjem. Peta faza je ocjena sustava unutarnjih kontrola, formuliranje nalaza i stručnog revizorskog mišljenja, te davanje preporuka. Revizorsko izvješće je proizvod revizije, ali ne i krajnji rezultat. Pravi rezultat revizorskog rada je dodana vrijednost za korisnika proračuna i njegovo rukovodstvo, vidljiva kroz isplativa poboljšanja u sustavu unutarnjih kontrola i poslovnoj uspješnosti, a do kojih je došlo uslijed prihvaćanja stručnog revizorskog mišljenja i revizorskih savjeta/preporuka.[22]

Pojedinačne revizije provode se po određenim kritičnim područjima, odnosno područjima koja su po mišljenju revizora prioriteti planiranja i obavljanja revizija. To mogu biti javna nabava, računovodstvo, izvještavanje, sustav planiranja i izvršavanja proračuna, upravljanje resursima, programi i projekti fondova iz EU, i slično.

Ovisno o željenom cilju, revizor odabire reviziju koja je po njegovom mišljenju najpogodnija (financijska revizija, revizija sustava, revizija učinkovitosti, revizija uspješnosti poslovanja ili revizija informatičkog sustava). Po završetku revizije, unutarnji revizor samostalan je pri sastavljanju zaključaka i preporuka, o kojima izravno izvještava najviše rukovodstvo. Ukoliko se rukovodstvo ne slaže sa nalazima revizije, ne podržava i ne provodi preporuke, unutarnji revizor dužan je o tome izvijestiti Središnju harmonizacijsku jedinicu.

[22] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], preuzeto sa: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (28.07.2017.)

4. ANALIZA RAZVOJA I OBILJEŽJA UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

4.1. Definiranje i formiranje uzorka

Izbor uzorka na kojem je provedeno istraživanje temelji se na Pravilniku o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru koji propisuje obveznike uspostave unutarnje revizije javnog sektora. Budući da se Pravilnik kroz godine mijenjao i dopunjavao, mijenja se i uzorak istraživanja. Stoga je veličina uzorka istraživanja u prvoj godini obuhvaćenoj ovim istraživanjem 235, a u zadnjoj 138. Istraživanje obuhvaća razdoblje od 2008. do 2015. godine. Iako postoje podatci o ranijim godinama, tek od 2008. godine formiraju se u Objedinjenim godišnjim izvještajima Središnje harmonizacijske jedinice na kojima se temelji dotično istraživanje. Sljedeća tablica prikazuje uzorak po godinama.

Tablica 1: Uzorak istraživanja po godinama

	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.
Obveznici uspostave unutarnje revizije	235	238	238	296	296	137	137	138

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Kao što je vidljivo iz tablice, u prvih pet godina broj obveznika uspostave unutarnje revizije u javnom sektoru je relativno visok u odnosu na posljednje tri godine. Razlog tomu su promjene kriterija uspostave unutarnje revizije. Prema Pravilniku iz 2008. godine obveznici uspostave unutarnje revizije su ministarstva, središnji državni uredi, izvanproračunski zavodi, županije, grad Zagreb, i županijska središta i gradovi sa više od 35 000 stanovnika. U Pravilniku iz 2013. godine kriteriji se mijenjaju i prilagođavaju, pa su sada obveznici uspostave ministarstva, županije, grad Zagreb, gradovi sjedišta županije s više od 50 zaposlenih, gradovi s više od 35 000 stanovnika, izvanproračunski korisnici državnog proračuna i državna tijela razine razdjela organizacijske klasifikacije koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 80.000.000,00 kn. Najnoviji Pravilnik iz 2016. godine donosi dodatne izmjene u kriterijima, no one ovdje nisu relevantne budući da istraživanje ne obuhvaća 2016. godinu.

4.2. Obrada i analiza podataka

Kako bi se uopće mogla analizirati obilježja unutarnje revizije javnog sektora, ponajprije je potrebno sagledati koliko je obveznika zaista i uspostavilo unutarnju reviziju unutar svoje institucije. Tablica 2. u nastavku zadrži dotične podatke.

Tablica 2: Uspostavljanje unutarnje revizije

	Uspostavljanje unutarnje revizije							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Državna razina (broj korisnika)	42 (39%)	54 (49%)	72 (65%)	79 (53%)	100 (68%)	50 (98%)	50 (98%)	52 (100%)
Državna razina (broj obveznika)	108	111	111	148	148	51	51	52
Lokalna razina (broj korisnika)	43 (34%)	56 (44%)	59 (46%)	73 (49%)	74 (50%)	78 (91%)	80 (93%)	83 (96%)
Lokalna razina (broj obveznika)	127	127	127	148	148	86	86	86

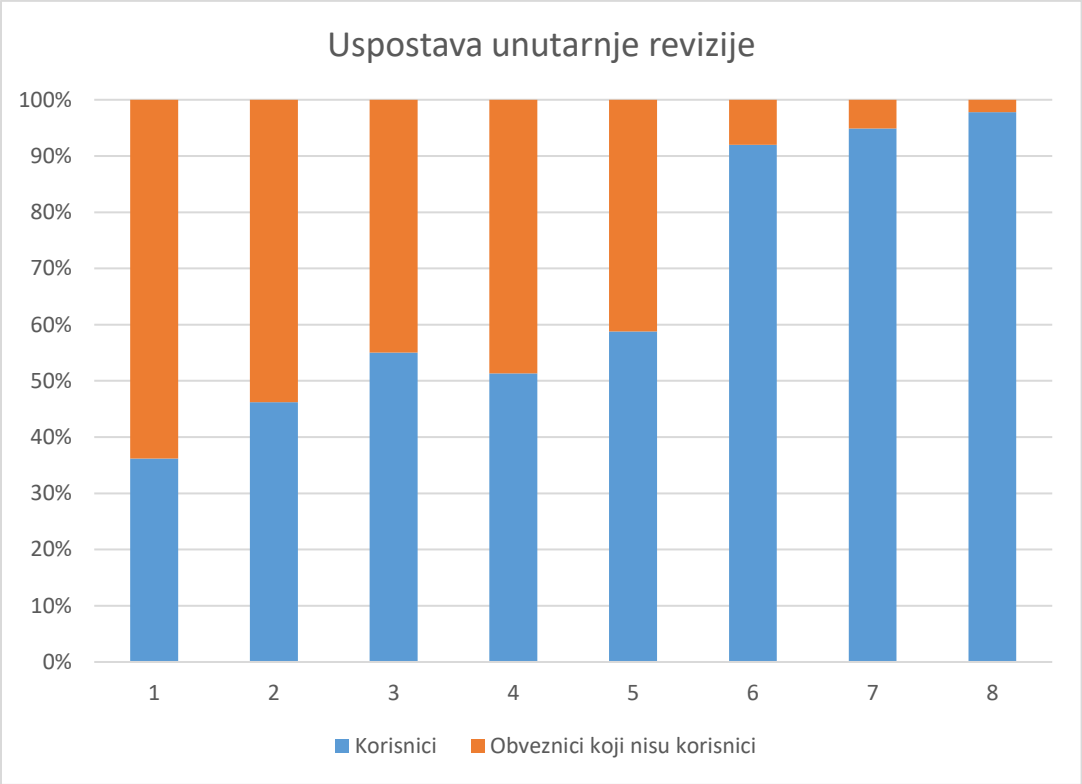
Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Iz tablice 2. je vidljivo kako broj uspostavljenih odjela unutarnje revizije u javnom sektoru s godinama raste, što je zasigurno rezultat prepoznavanja važnosti unutarnje revizije, kao i kontrole nadležnih institucija. U 2008. godini broj obveznika uspostave na državnoj i lokalnoj razini skupno je bio 235, dok je broj korisnika bio 85, što čini samo 36,17%. S godinama broj korisnika se postupno povećava, no ne do zadovoljavajuće visine. U 2012. godini, prije novog Pravilnika, broj obveznika na državnoj i lokalnoj razini iznosio je čak 296, dok ih je samo 174 ispunilo obvezu uspostave unutarnje revizije. Nakon izmjene Pravilnika, razlika između broja obveznika i broja korisnika sve se više smanjuje, da bi u 2015. godini došla na minimalnih 2,9%, što znači da samo tri obveznika nemaju uspostavljenu unutarnju reviziju, od kojih su sva tri na lokalnoj razini. Međutim, tijekom 2016. dva obveznika (Grad Solin i Istarski domovi zdravlja) su dobila suglasnost Ministarstva financija vezano uz način uspostave unutarnje revizije, dok će Dom zdravlja Splitsko-dalmatinske županije način uspostave uskladiti s

trenutno važećom regulativom.[23] Shodno tome, za očekivati je da će u 2016. godini broj obveznika biti jednak broju korisnika.

Promatrajući podatke odvojeno za lokalnu i državnu razinu, vidljivo je kako kroz godine brže raste broj korisnika na državnoj razini nego na lokalnoj. Razlog tomu su veća razina slobode i manje kontrole lokalnih jedinica uprave i samouprave, kao i vjerojatnost da relativno male područne uprave nisu dovoljno upoznate sa važnosti uspostavljanja unutarnje revizije.

Prethodni podatci iz tablica slikovitije su prikazani na sljedećem grafikonu.



Grafikon 1: Prikaz uspostave unutarnje revizije

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Nadalje, u Objedinjenim godišnjim izvješćima također se prati i stručno usavršavanje i izobrazba unutarnjih revizora. U nastavku slijedi tablica koja prikazuje broj polaznika uključenih u izobrazbu i broj unutarnjih revizora koji su stekli zvanje ovlaštenog unutarnjeg

[23] Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

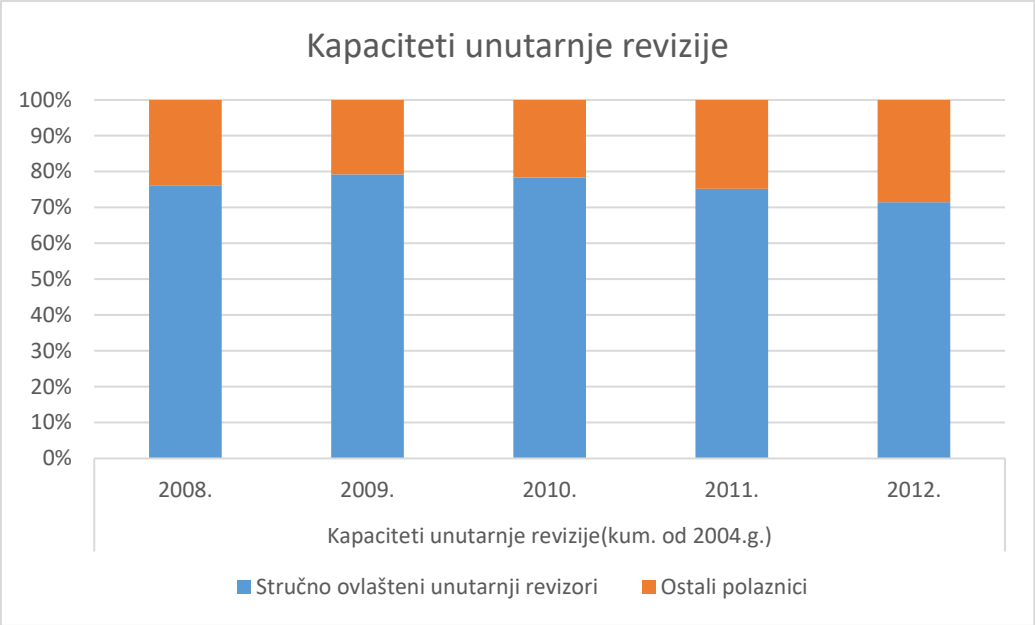
revizora u javnom sektoru, kumulativno od 2004. godine od kada se provodi stručna izobrazba za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru.

Tablica 3: Kapaciteti unutarnje revizije

	Kapaciteti unutarnje revizije(kum. od 2004.g.)							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Stručno ovlašteni unutarnji revizori	186	237	271	307	336	387	422	450
Polaznici uključeni u izobrazbu	244	299	346	408	470	N/A	N/A	N/A

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Kako prikazuje tablica 3., broj stručno ovlaštenih unutarnjih revizora od 2008. godine postupno raste, što je logična posljedica porasta važnosti unutarnje revizije i porasta broja obveznika. Također, kroz godine se pratio i broj ukupnih polaznika uključenih u izobrazbu, no od 2013. godine OGI više ne sadrži potonje podatke, što je posljedica uvođenja novog Pravilnika o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru. Uspoređujući broj polaznika uključenih u izobrazbu i broj stručno ovlaštenih unutarnjih revizora, može se doći do zaključka kako u promatranim godinama broj polaznika koji su ujedno i stekli zvanje stručno ovlaštenog unutarnjeg revizora nikada nije ispod 70%. Ostali polaznici nisu završili proces izobrazbe, pa tako nisu ni stekli zvanje stručno ovlaštenog unutarnjeg revizora. U 2015. godini ima 450 stručno ovlaštenih unutarnjih revizora što je maksimalna vrijednost u promatranim godinama, a za vjerovati je da će se taj trend i nastaviti. Na grafikonu 2. slijedi prikaz udjela stručno ovlaštenih revizora u ukupnim polaznicima izobrazbe za razdoblje od 2008. do 2012.godine.



Grafikon 2: Kapaciteti unutarnje revizije

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Kao još jedna novina u formi Objedinjenog godišnjeg izvješća, ističe se pregled broja korisnika proračuna s obzirom na broj popunjenih radnih mjesta u unutarnjoj reviziji. Dakle, uz praćenje broja stručno ovlaštenih unutarnjih revizora, prati se i jesu li obveznici ispuni minimalne normativne zahtjeve za popunjavanje kapaciteta koje propisuje zakon. Na slici u nastavku vidljiv je primjer spomenutih podataka.

Slika 10: Pregled broja korisnika proračuna s obzirom na broj popunjenih radnih mjesta u unutarnjoj reviziji

Korisnici proračuna	Ukupan broj korisnika proračuna	Broj korisnika proračuna			Ukupan broj popunjenih radnih mjesta u unutarnjoj reviziji
		s 3 i više popunjena radna mjesta	s 2 popunjena radna mjesta	s 1 popunjenim radnim mjestom	
1	2	3	4	5	6
Ministarstva	20	13	6	1	77
Državna tijela dijela razine razdjela	7	1	3	3	19
Ostala državna tijela razine glave (unutarnja revizija uspostavljena temeljem dobivene suglasnosti	6	3	2	1	21
Izvanproračunski korisnici	7	4	2	1	20
Sveučilišta	8	3	1	4	15
Ustanove u zdravstvu	10	2	2	1	13
Ukupno državna razina		**26**	**16**	**11**	**165**
Županije	20	2	5	13	39
Grad Zagreb	1	1	0	0	11
Gradovi sjedišta županija	19	2	4	13	27
Gradovi s više od 35 000 stanovnika	5	0	2	3	7
Ostali gradovi	10	0	1	6	8
Zdravstvene ustanove	28	1	1	1	8
Ukupno lokalna razina		**6**	**13**	**36**	**100**
Sveukupno		**33**	**29**	**47**	**265**

Izvor: Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

Slika 10. prikazuje relativno zadovoljavajuću popunjenost radnih mjesta na državnoj razini, no ne i na lokalnoj. U kategoriji županija, samo dvije imaju popunjena tri ili više radnih mjesta, a prema zakonu jedinica unutarnje revizije mora imati najmanje tri revizora. Iako je na državnoj razini popunjenost revizorskim kapacitetima bolja, još uvijek sedam ministarstava, tri državna tijela razine razdjela, tri ostala državna tijela razine glave koja su dobila suglasnost za ustrojavanje jedinice za unutarnju reviziju i dva klinička bolnička centra koji imaju ustrojenu zajedničku jedinicu za unutarnju reviziju, nemaju zaposlen minimalan broj, odnosno tri unutarnja revizora. Potrebu za popunjavanjem minimalno propisanog broja unutarnjih revizora naglašava se zbog povećanog opsega djelovanja unutarnje revizije, budući da unutarnja revizija korisnika proračuna ima obvezu obavljati poslove unutarnje revizije u korisniku proračuna i u korisnicima proračuna i trgovačkim društvima iz nadležnosti, koji nemaju uspostavljenu vlastitu unutarnju reviziju.

Objedinjena godišnja izvješća također sadrže podatke o planiranim i obavljenim revizijama po kojima je lako pratiti izvršenje potrebnih revizija. U tablici 4. nalaze se spomenuti podatci.

Tablica 4: Planiranje i provedbe unutarnjih revizija

	Planiranje i provedba unutarnje revizije							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Planirane revizije								
a) Državna razina	158	242	237	268	281	340	284	N/A
b) Lokalna razina	115	182	179	186	204	226	213	N/A
Obavljene revizije								
a) Državna razina	166	203	265	239	250	310	263	131
b) Lokalna razina	101	144	173	184	185	200	170	149

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Kao što je prikazano u tablici 4., broj planiranih, kao i broj obavljenih revizija, ima trend rasta po promatranim godinama. Najviše revizija i na lokalnoj i državnoj razini, planirano je za 2013. godinu, kada je ujedno i najviše obavljenih revizija. Pretpostavlja se da je to također rezultat novog Pravilnika. Za lakšu usporedbu planiranih i provedenih revizija, podatci su stavljenih u odnos kako bi se dobio postotak provedenosti planiranih revizija. U nastavku slijede tablice odvojeno za lokalnu i državnu razinu.

Tablica 5: Postotak provedenosti planiranih revizija na državnoj razini

Postotak	**2008.**	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
provedenosti planiranih revizija	105,06 %	83,88 %	111,81 %	89,18 %	88,97 %	91,18 %	92,61 %	44,26 %

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Iz tablice 5. vidljivo je kako je u svakoj godini provedeno barem 80% planiranih revizija. U 2008. i 2010. godini čak je provedeno više od planiranih revizija, dakle preko 100%. Najmanje

planiranih revizija provedeno je 2009. godine (83,88%), što je i dalje vrlo visok i zadovoljavajući postotak.

Tablica 6: Postotak provedenosti planiranih revizija na lokalnoj razini

Postotak provedenosti planiranih revizija	**2008.**	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
	87,83 %	79,12 %	96,65 %	98,92 %	90,69 %	88,50 %	79,81 %	69,95 %

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Postotci provedenosti planiranih revizija nešto su manji na lokalnoj razini, nego na državnoj, osim u 2015. godini kada je postotak provedenih planiranih revizija iznenađujuće viši na lokalnoj razini nego na državnoj. Razlog tomu je, pretpostavlja se, ozbiljnije shvaćanje važnosti provođenja revizija u kritičnim područjima lokalnih proračunskih korisnika.

U izvješću za 2015. godinu nisu uključeni podatci o planiranim revizijama, već su dobiveni iz OGI-ja za 2014. godinu što je rezultat promjene forme izvješća. Umjesto usporedbe planiranih i obavljenih revizija, odsada se prati broj obavljenih revizija po područjima na osnovi Upitnika o fiskalnoj odgovornosti koji se temelji na samoprocjeni proračunskih korisnika. Podatci su prikazani na slici 11.

Korisnici proračuna	Ukupan broj obavljenih revizija u 2015.	Ukupno obavljenih revizija iz Upitnika o fiskalnoj odgovornosti	Područja iz Upitnika o fiskalnoj odgovornosti						Ostala područja
			Planiranje proračuna/ financijskog plana	Izvršavanje proračuna/ financijskog plana	Javna nabava	Računovodstvo	Izvještavanje	Više navedenih područja	
1	2 (3+10)	3 (4+5+6+7+8+9)	4	5	6	7	8	9	10
Ministarstva	105	72	4	27	3	8	17	13	33
Državna tijela razine razdjela	26	10	2	2	1	2	2	1	16
Ukupno državna razina	131	82	6	29	4	10	19	14	49
Županije	60	60	6	21	1	2	4	26	0
Gradovi	89	79	3	11	5	6	1	53	10
Ukupno lokalna razina	149	139	9	32	6	8	5	79	10
Sveukupno	**280**	**221**	**15**	**61**	**10**	**18**	**24**	**93**	**59**

Slika 11: Pregled broja obavljenih unutarnjih revizija po područjima koja su bila obuhvaćena unutarnjom revizijom u 2015.g.

Izvor: Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

Kako je moguće vidjeti na prethodnoj slici, ukupno najviše revizija obavljeno je u području izvršenja proračuna, a najmanje u području javne nabave. Više revizija obavljeno je kod proračunskih korisnika lokalne razine nego državne razine. Također, neke revizije (59) obavljene su u područjima koja nisu obuhvaćena Izjavom o fiskalnoj odgovornosti, pa nije poznato o kojim se točno područjima radi.

Budući da su već spomenuta, u tablici 7. slijedi prikaz najznačajnijih područja unutarnje revizije po promatranim godinama.

Tablica 7: Najznačajnija područja unutarnje revizije

	Najznačajnija područja unutarnje revizije							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Javna nabava	*	*	*	*	*	*	*	*
Sustav proračuna	*	*	*	*	*	*	*	*
Sustavi podrške korisnika proračuna	*							
Specifična područja poslovanja korisnika proračuna	*							
Programi i projekti iz pretpristupnih fondova EU	*	*	*	*	*	*	*	
Upravljanje dug. imovinom		*	*					
Subvencije i pomoći			*					
Računovodstvo				*	*	*	*	*
Specifična područja poslovanja				*				
Izvještavanje				*	*	*	*	*
IT sustav				*				
Upravljanje ljudskim resursima				*				
Glavni procesi institucije					*	*	*	

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Prema tablici 7., najznačajnija područja u svim godinama od 2008. do 2015., su javna nabava i sustav proračuna (planiranje ili izvršenje financijskog plana). Iz toga se može zaključiti kako su ta područja najkritičnija i najkompleksnija, te kako zasigurno uvijek ima mjesta za poboljšanja. Područje programa i projekata iz pretpristupnih fondova EU također je predmet revizije svake godine, osim 2015. Područja računovodstva i izvještavanja prvi put se pojavljuju kao kritična u 2011. godini, i otada su svake godine predmet revizija. Sustavi podrške korisnika proračuna i specifična područja poslovanja bila su kritična samo u prvoj promatranoj godini,

što znači da su date preporuke provedene i slabosti utvrđene revizijom uklonjene. Isto tako je sa područjima IT sustava i upravljanja ljudskim resursima, pojavljuju se samo u 2011. godini. Upravljanje dugotrajnom imovinom, bilo je značajno područje unutarnje revizije u 2009. i 2010. godini, dok je područje subvencija i pomoći bilo značajno samo u 2009. godini.

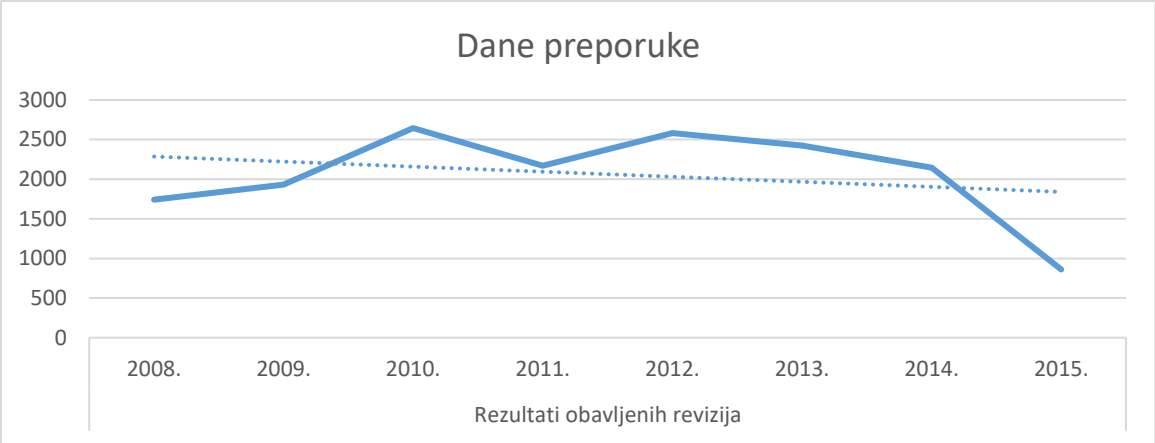
Kao što je već navedeno u teorijskom dijelu ovog rada, po završetku pojedinačne revizije, unutarnji revizor sastavlja izvješće koje ujedno sadrži i preporuke za otklanjanje uočenih slabosti. U Objedinjenim godišnjim izvještajima nalaze se i podatci o provedbi danih preporuka, kao i razlozima neizvršenja istih. U nastavku slijedi tablica koja sadrži podatke broju o danih preporuka i statusu njihove provedbe. Podatci su prikazani skupno za korisnike proračuna i državne i lokalne razine. Potrebno je naglasiti da broj izvršenih preporuka u svakoj godini sadrži izvršene preporuke i iz ranijih godina, kako ne bi bilo nejasnoća oko većeg broja izvršenih od danih preporuka u pojedinoj godini.

Tablica 8: Rezultati obavljenih revizija

	Rezultati obavljenih revizija							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Dane preporuke	1743	1931	2645	2169	2582	2423	2147	861
Status preporuka								
a) Izvršene/Provedene	704	726	1153	1821	2337	2891	3251	1061
b) Neizvršene/neprovedene	742	897	1111	1571	1480	1702	1772	388
c) Djelomično izvršene/provedene	183	228	381	615	740	605	663	N/A

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Najviše preporuka dano je u 2010. godini, dok je najmanje u 2015. Maksimalan broj preporuka izvršen je u 2014. godini, a najmanje ih je izvršeno u 2008. Broj neprovedenih preporuka u 2008. godini iznosi 742, te nadalje ima trend rasta, sve do 2015.g. kada naglo pada na samo 388. Broj djelomično provedenih preporuka varira kroz godine, na minimumu je u prvoj promatranoj godini, doseže maksimum u 2012. godini, a za 2015. godinu nema podatka o broju djelomično provedenih preporuka. Sljedeći grafikon prikazuje broj danih preporuka iz tablice 7. na kojemu je lakše uočiti ekstremne vrijednosti.



Grafikon 3: Dane preporuke

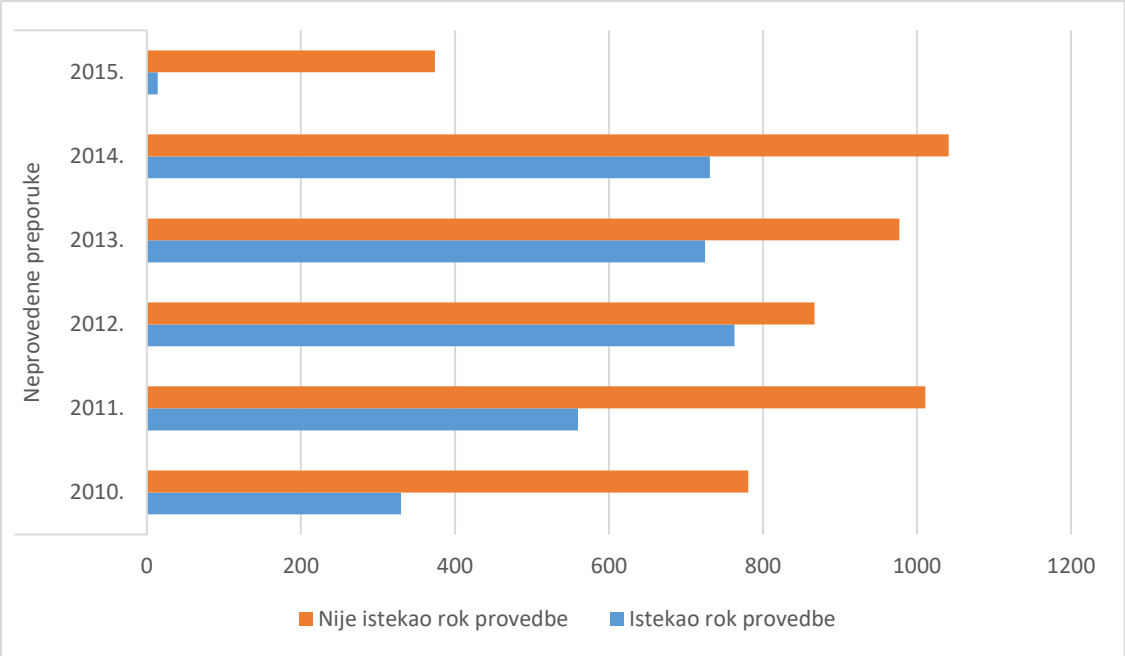
Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Razlog neizvršenja preporuke može biti isticanje roka provedbe ili neprihvaćanje preporuke. Počevši sa 2010.-om godinom, OGI sadrži podatke o neizvršenju danih preporuka. U tablici i na grafikonu u nastavku moguće je vidjeti podatke o neprovedenim preporukama.

Tablica 9: Neprovedene preporuke

	Neprovedene preporuke							
	2008.	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
Istekao rok provedbe	N/A	N/A	330	560	763	725	731	14
Nije istekao rok provedbe	N/A	N/A	781	1011	867	977	1041	374

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja



Grafikon 4: Neprovedene preporuke

Izvor: Prikaz autora prema podatcima iz OGI-ja

Kako se može vidjeti u prethodnoj tablici, u svakoj promatranoj godini, broj preporuka kojima nije istekao rok provedbe je veći od broja preporuka kojima je istekao rok provedbe. To je bitno naglasiti budući da je preporuke kojima nije istekao rok provedbe moguće implementirati u budućim razdobljima. U OGI-ju za 2015. godinu, prema novoj formi, bilježe se i podatci koliko je provedeno preporuka iz ranijih razdoblja, a ne samo iz godine na koju se izvješće odnosi, kao i broj neprihvaćenih preporuka. Sljedeća slika prikazuje spomenutu evidenciju.

Korisnici proračuna	Broj danih preporuka u 2015.	Broj provedenih preporuka u 2015.		Broj neprovedenih preporuka u 2015.		Broj neprihvaćenih preporuka iz 2015.
		Preporuke iz 2015.	Preporuke iz ranijih razdoblja	Rok provedbe nije istekao	Rok provedbe istekao	
1	2	3	4	5	6	7
Ministarstva	337	167	224	154	6	10
Državna tijela razine razdjela	44	27	25	16	0	1
Ukupno državna razina	381	194	249	170	6	11
Županije	203	115	147	87	0	1
Gradovi	277	151	205	117	8	1
Ukupno lokalna razina	480	266	352	204	8	2
Sveukupno	**861**	**460**	**601**	**374**	**14**	**13**

Slika 12: Status provedbe preporuka unutarnje revizije u 2015.g.

Izvor: Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

Značajan je podatak, vidljiv iz prethodne slike, da je tijekom 2015. provedena 601 preporuka koje je unutarnja revizija dala u ranijim razdobljima. Na državnoj razini je tako provedeno 249 preporuka koje je unutarnja revizija dala u ranijim razdobljima, dok je na lokalnoj razini provedeno njih 352.

Znatno manji broj neprovedenih preporuka u odnosu na ranija izvještajna razdoblja i značajan broj preporuka iz ranijih razdoblja koje su provedene tijekom 2015. dijelom su rezultat primjene odredbi novog Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru kojim su detaljnije definirane odgovornosti za provedbu i praćenje preporuka unutarnje revizije i poduzimanje mjera u slučaju neprovođenja preporuka unutarnje revizije. Sukladno Zakonu, odgovorna osoba revidirane jedinice obvezna je izvještavati rukovoditelja unutarnje revizije o statusu provedbe preporuka. Ako preporuke nisu provedene prema planu djelovanja, odgovorna osoba revidirane jedinice mora obrazložiti razloge neprovođenja, te uz suglasnost odgovorne osobe korisnika proračuna, utvrditi novi rok provedbe i aktivnosti ako je potrebno. Rok provedbe preporuka se može produljiti samo jednom za šest mjeseci.[24]

4.3. Zaključci istraživanja i preporuke

S obzirom na iznesena istraživačka pitanja i postavljene ciljeve na početku rada, nakon analize funkcije unutarnje revizije javnog sektora kroz razdoblje od 2008. do 2015. godine, može se zaključiti da je postignut značajan napredak u razvitku unutarnje revizije u javnom sektoru. Ponajprije, vidljiv je velik porast korisnika unutarnje revizije, što veže porast kapaciteta unutarnje revizije koji se manifestira porastom broja stručno ovlaštenih unutarnjih revizora. No, bez obzira na to, i dalje se ističe nedovoljna popunjenost jedinica za unutarnju reviziju na lokalnoj razini. Velik broj županija i gradova ima zaposleno samo jednog ili dva unutarnja revizora dok Pravilnik propisuje da jedinica za unutarnju reviziju mora biti popunjena s

[24] Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

najmanje tri unutarnja revizora, uključujući voditelja unutarnje revizije. Stoga, potrebno je dodatno povećanje kapaciteta stručno ovlaštenih revizora na lokalnoj razini. Jedan od razloga nedostatnih kapaciteta unutarnjih revizora na lokalnoj razini jesu nedostatna financijska sredstva, s obzirom da ukupna masa plaća mora biti unutar okvira od 20% izvornih prihoda jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Tijekom 2016. Središnja harmonizacijska jedinica je s Hrvatskom zajednicom županija započela aktivnosti za rješavanje nedostatnih kapaciteta unutarnjih revizora, a jedan od prijedloga za rješavanje navedenog problema je izuzimanje plaća unutarnjih revizora iz ukupne mase plaća koja se uzima u obzir za utvrđivanje limita u odnosu na 20% izvornih prihoda jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.[25] Dodatno, uz povećanje kapaciteta, također je potrebno raditi i na kvaliteti kadrova. Dakle, nastaviti sa kontinuiranim stručnim usavršavanjem unutarnjih revizora, putem programa osnovne i dodatne izobrazbe, seminara, konferencija i sl.

Također, postignut je značajan napredak u pogledu izvršenja planiranih revizija i danih preporuka, posebice u 2015. godini, nakon uvođenja novog Pravilnika. U 2015. godini, značajan broj unutarnjih revizija obavljen je u području izvršavanja proračuna, te u području izvještavanja. S obzirom da je u navedenim područjima i kroz postupak samoprocjene, odnosno kroz Upitnik o fiskalnoj odgovornosti, uočen najveći broj slabosti, proizlazi da su resursi unutarnje revizije tijekom 2015. bili usmjereni na područja u kojima su osobito izražene potrebe za jačanjem sustava unutarnjih kontrola. Preporuka je da se taj trend nastavi i u budućnosti. Iako se područja revidiranja mijenjaju kroz godine, sustav proračuna i javna nabava predmet su revizija u svakoj promatranoj godini, pa se zasigurno može reći da su najznačajnija, a samim time i najkritičnija. Prema tome, potreban je daljnji razvoj i kontinuirani rad na spomenutim područjima, kao i usmjeravanje resursa unutarnje revizije na ta područja.

Daljnji razvoj unutarnje revizije svakako je usmjeren na stvaranje dodane vrijednosti. U skladu s tim, potrebne su provjere kvalitete rada i učinaka unutarnje revizije, pa se počinju obavljati godišnje i povremene provjere u skladu s Pravilnikom o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije (NN 35/16). U ranijim razdobljima godišnje provjere bile su usmjerene na broj provedenih revizija, broj danih preporuka i njihov status provedbe. Od 2015. godine, usmjerava se na podatke o učincima preporuka unutarnje revizije na povećanje prihoda poslovanja, smanjenje rashoda poslovanja i prenesenih obveza, te sređivanje evidencije materijalne imovine. Uz to, od 1.siječnja 2017. godine nastupaju izmjene međunarodnih

[25] Objedinjeno godišnje izvješće za 2015.g., [Internet], preuzeto sa: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Objedinjeno%20GI%20za%202015.pdf (14.08.2017.)

standarda za stručno obavljanje interne revizije, i nastaje novi IPPF. Naravno da je potrebno uskladiti stanje s postojećim izmjenama.

Svakako, uvijek ima prostora za dodatna poboljšanja, no razvoj unutarnje revizije je trenutno da dobrom putu koji zasigurno vodi ka kvalitetnijoj unutarnjoj reviziji, koja stvara dodanu vrijednost i opravdava uložena sredstva.

ZAKLJUČAK

Iako se u razvijenim zemljama već nekoliko desetljeća prepoznaje važnost uloge unutarnje revizije, u Hrvatskoj je ozbiljniji razvoj započeo tek 2000-tih godina. Spoznaja važnosti i kvalitete, te koristi koje zasigurno nadmašuju troškove uspostave, ključni su pokretači razvitka unutarnje revizije javnog sektora. Unutarnja revizija je odgovor na pitanje kako dodati vrijednost i povećati učinkovitost svih elemenata proračunskog korisnika.

Od 2008., kada Središnja Harmonizacijska jedinica započinje sa sustavnim praćenjem razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru, objavljujući Objedinjena godišnja izvješća, postignut je značajan napredak u razvoju i funkcioniranju cjelokupnog sustava. Kroz osam godina nad kojima je provedeno istraživanje, vidljiv je napredak u kapacitetima, pravilima, propisima, provedbi revizija, planiranju, strateškim i godišnjim planovima itd. Dovoljno je još jednom naglasiti kako je u 2015.godini broj obveznika uspostave unutarnje revizije gotovo jednak broju korisnika, što je uspoređujući sa 2008. godinom apsolutni napredak. Iako još uvijek ima mjesta za poboljšanja, trenutno stanje razvijenosti funkcije unutarnje revizije je više nego zadovoljavajuće. Kod korisnika lokalne razine češće su uočene slabosti nego kod korisnika državne razine, jer često nemaju resurse za kvalitetnu provedbu unutarnje revizije.

Kontinuirana izobrazba stručnjaka unutarnje revizije, u organizaciji nadležnih institucija, nastavit će podizati kvalitetu struke, a usklađenje sa novim Okvirom profesionalnog djelovanja jest imperativ budućih pravaca djelovanja. Perspektive budućeg razvoja trebale bi biti u domeni najkritičnijih područja revidiranja, za koja je ovo istraživanje utvrdilo da su javna nabava i sustav proračuna. Nadležne institucije trebale bi nastaviti s dobrom praksom revidiranja ključnih područja i procjene rizika jer je unutarnja revizija visoko orijentirana na budućnost i buduće poslovanje organizacije u turbulentnoj okolini. Takva unutarnja revizija ključ je stvaranja dodane vrijednosti i povećanja povjerenja u poslovanje proračunskih korisnika.

SAŽETAK

Unutarnja revizija javnog sektora zadovoljavajuće je napredovala u razdoblju od 2008. do 2015. godine. Napredak se ponajprije manifestira u porastu broja korisnika unutarnje revizije. Poslovanje i uspostava unutarnje revizije proračunskih korisnika u skladu je sa zakonskom regulativom, no jedan od problema su svakako revizije u istim područjima svake godine. Ponajprije, javna nabava i sustav proračuna. Izveden je zaključak da unutarnja revizija značajno olakšava postizanje ciljeva poslovanja, smanjuje troškove, ukazuje na slabosti koje se javljaju u poslovanju, te predlaže konkretna rješenja. Novi okvir profesionalnog djelovanja definira buduće pravce razvoja profesije unutarnje revizije s naglaskom na postizanje dodane vrijednosti kroz kontinuiranu provjeru kvalitete unutarnje revizije.

Ključne riječi: unutarnja revizija, javni sektor, razvoj unutarnje revizije

SUMMARY

The internal public sector audit has quite progressed in the years from 2008 to 2015. This progress is first and foremost manifested as an increase in the number of internal audit users. Establishment and management of budget users internal auditing is within legal regulations, but one of the main problems is certainly auditing the same areas of business each year. Especially, public procurement and the budget system. It is concluded that internal audit significantly facilitates achieving business goals, reduces costs, reveals potential weaknesses in business, and proposes concrete solutions. The new International Professional Practice Framework (IPPF) defines the future directions for internal auditing development with an emphasis on creating added value through continuous quality assurance.

Key words: internal audit, public sector, internal audit development

POPIS SLIKA

Slika 1. Organizacijska shema odjela unutarnje revizije 13
Slika 2. Proces planiranja unutarnje revizije 14
Slika 3: Pregled obveznika Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola 19
Slika 4: Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja 21
Slika 5: Normativni okvir unutarnje revizije u javnom sektoru 25
Slika 6: Koordinacija razvoja sustava kod proračunskih korisnika 27
Slika 7: Organizacijska shema korisnika proračuna 29
Slika 8: Zajednička jedinica za unutarnju reviziju korisnika proračuna Grada Zagreba u sustavu zdravstva 30
Slika 9: Zajednička jedinica za unutarnju reviziju KBC Rijeka 30
Slika 10: Pregled broja korisnika proračuna s obzirom na broj popunjenih radnih mjesta u unutarnjoj reviziji 38
Slika 11: Pregled broja obavljenih unutarnjih revizija po područjima koja su bila obuhvaćena unutarnjom revizijom u 2015.g. 42
Slika 12: Status provedbe preporuka unutarnje revizije u 2015.g. 47

POPIS TABLICA

Tablica 1: Uzorak istraživanja po godinama 34
Tablica 2: Uspostavljanje unutarnje revizije 35
Tablica 3: Kapaciteti unutarnje revizije 37
Tablica 4: Planiranje i provedbe unutarnjih revizija 40
Tablica 5: Postotak provedenosti planiranih revizija 40
Tablica 6: Najznačajnija područja unutarnje revizije 43
Tablica 7: Rezultati obavljenih revizija 44
Tablica 8: Neprovedene preporuke 45

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Prikaz uspostave unutarnje revizije 36
Grafikon 2: Kapaciteti unutarnje revizije 38
Grafikon 3: Dane preporuke 45
Grafikon 4: Neprovedene preporuke 46

LITERATURA

1. Alexander Hamilton Institute (1998): Interna revizija, Potecon d.o.o., Zagreb
2. Bortiek, K.: Organizacija interne revizije u javnom sektoru, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, raspoloživo na: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:392105 (15.07.2017.)
3. Deanković, M. (2012): Interna revizija u javnom sektoru RH, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Split
4. Državni ured za reviziju, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizija.hr/hr/izvjesca (12.05.2017.)
5. Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/ (10.05.2017.)
6. Hrvatski institut internih revizora, [Internet], raspoloživo na: http://www.hiir.hr/ (10.5.2017.)
7. Internal audit capability: A public sector case study, [Internet], raspoloživo na: http://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/43357/JanseVanRensburg_Internal_2014.pdf?sequence=1 (26.4.2017.)
8. Internal Audit in Italian Universities: An Empirical Study, [Internet], raspoloživo na: http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813036008 (07.05.2017.)
9. Karamarko, K. (2014): Procjena kvalitete funkcije interne revizije u Republici Hrvatskoj, Završni rad, Ekonomski fakultet Split
10. Krogstad, J., Ridley, A. J., Rittenberg, L.E. (2000): Where are we going?, Internal Auditing, 56 (5), navest br. stranica članak od -do
11. Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], raspoloživo na: http://www.sduosz.hr/wp-content/uploads/2017/01/Me%C4%91unarodni-.standardi-za-7profesionalno-obavljanje-IR_hrv_engl-od-HIIR-16122016.pdf (11.07.2017.)
12. Ministarstvo financija, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/ (29.04.2017.)
13. Narodne novine, (2003): Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96
14. Narodne novine, (2011): Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 130
15. Narodne novine, (2015): Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 15
16. Narodne novine, (2015): Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78

17. Narodne novine, (2016): Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 42
18. Narodne novine, [Internet], raspoloživo na: https://www.nn.hr/ (16.04.2017.)
19. Objedinjena godišnja izvješća o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje od 2008. - 2015. godine, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1 (08.05.2017.)
20. Parać, G. (2008) Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna i Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola, Računovodstvo, revizija i financije, br. 4/2008., str. 158-163
21. Popović Ž., Vitezić N. (2009): Revizija i analiza; instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
22. Povelja unutarnjih revizora, [Internet], raspoloživo sa: https://imovina.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/2012/10/Revizija%20-%20povelja%20unutarnjih%20revizora.pdf (25.07.2017.)
23. Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, [Internet], raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_07_96_2152.html (11.5. 2017.)
24. Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], raspoloživo na: http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (09.05.2017.)
25. Repozitorij radova Ekonomskog fakulteta Zagreb, [Internet], raspoloživo na: https://repozitorij.efzg.unizg.hr/ (24.5.2017.)
26. Rogošić, N.: Uloga interne revizije u jačanju etičnosti u javnom sektoru, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiU7d7YkInUAhVL1hQKHZJzDDUQFgg9MAM&url=http%3A%2F%2Fwww.revizija.hr%2Fdatastore%2Ffilestore%2F44%2FULOGA_INTERNE_REVIZIJE_U_JACANJU_ETICNOSTI_U_JAVNOM_SEKTORU.doc&usg=AFQjCNFBfRzp6vawF6HaBoWHQ6dTHhSfWA&sig2=egG-9vy3iytq-iPxoXXuOQ&cad=rja (23.5.2017.)
27. Savjetovanje Hrvatske revizorske komore: Okvir za učinkovitost interne revizije – novi IPPF, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/8_Okvir%20za%20ucinkovitost%20interne%20revizije_IPPF.pdf (25.07.2017.)
28. Središnja harmonizacijska jedinica, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/hr/pifc (17.05.2017.)

29. Strategija razvoja PIFC-a u Republici Hrvatskoj, [Internet], raspoloživo na: https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//Sjednice/Arhiva//86-01.pdf (30.07.2017.)
30. The institute od Internal Auditors, [Internet], raspoloživo na: https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx (24.5.2017.)
31. Tipurić D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija-nakladništvo d.o.o., Zagreb
32. Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
33. Verčić Tkalac, A. (2010): Priručnik za metodologiju istraživačkog rada, M.E.P. d.o.o., Zagreb
34. Vujević, I. (2003): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split
35. Kozina, D.: Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/hr/11-seminar-zagreb-11-prosinca-2015 (10.08.2017.)
36. Tušek, B.: Aktualne izmjene međunarodnih standarda za stručno obavljanje interne revizije, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/4.%20Aktualne%20izmjene%20Medunarodnih%20standarda%20za%20strucno%20obavljanje%20interne%20revizije.pdf (17.08.2017.)