USPOREDBA UNUTARNJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Sučić, Žana

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

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:124:104518

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

ZAVRŠNI RAD

USPOREDBA UNUTARNJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Mentor: **Student:**

Izv.prof.dr.sc. Tina Vuko **Žana Sučić**

Split, rujan, 2018. godine

SADRŽAJ:

1. UVOD 3

1.1. Definicija problema 3

1.2. Cilj rada 3

1.3. Metode rada 4

1.4. Struktura rada 4

2. ULOGA I ZNAČAJ UNUTARNJE REVIZIJE 5

2.1. Pojam i značaj unutarnje revizije 5

2.2. Objekt i predmet unutarnje revizije 7

2.3. Unutarnja revizija kao profesija 8

2.4. Unutarnja revizija u javnom sektoru 11

3. REGULATORNI OKVIR JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE 17

3.1. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (IPPF) 17

3.2. Regulatorni okvir Republike Hrvatske 23

3.3. Regulatorni okvir Federacije Bosne i Hercegovine 27

4. KOMPARATIVNA ANALIZA UNUTARNJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE 31

4.1. Opis uzorka 31

4.2. Obrada podataka 33

4.3. Rezultati istraživanja 44

5. ZAKLJUČAK 46

LITERATURA: 47

POPIS SLIKA 50

POPIS TABLICA 50

SAŽETAK 52

SUMMARY 53

1. UVOD

U Republici Hrvatskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine, njihovom okruženju, ali i u cijelom svijetu zbog pojave globalizacije koja sa sobom nosi međunarodnu trgovinu i međuovisnost tržišta, ukidanje ograničenja, slobodni protok robe, usluga, ljudi i ideja, sve se više javlja potreba za konkurentnošću među poduzećima, što efikasnijem korištenju resursa i unapređenju poslovanja te kvalitetnijem upravljanju rizicima. Težnje privatnih i javnih poduzeća, sve više slijede i institucije javnog sektora nastojeći razvijati i unaprijediti proces poslovanja i upravljanja. Institucije javnog sektora nastoje poboljšati kvalitetu svojih usluga i pronaći uštede. U tome im pomaže unutarnja revizija koja je u procesima reforme dobila poseban značaj i usmjerena je na ispitivanje i ocjenu poslovanja te na razvoj i povećanje uspješnosti organizacije.

1.1. Definicija problema

Problem, tj. problematika rada svodi se na komparativnu analizu uloge i značaja unutarnje revizije javnog sektora Republike Hrvatske (RH) i Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH), kako bi se došlo do zaključaka o postignutom stupnju razvoja, njihovim sličnostima i razlikama. Budući da unutarnja revizija može značajno doprinijeti djelotvornosti i učinkovitosti javnog sektora, važno je pratiti i unapređivati njezin razvoj i dostignuća.

1.2. Cilj rada

Cilj rada je utvrditi složenost, sličnosti te razlike unutarnje revizije javnog sektora Republike Hrvatske i Federacije Bosne i Hercegovine uspoređujući regulatorni okvir, uvođenje unutarnje revizije, obvezu uvođenja, kao i stjecanje uvida u posebnosti unutarnje revizije te primjenu i usporedbu unutarnje revizije u ova dva javna sektora.

1.3. Metode rada

Kako bi se ostvario cilj ovoga rada korištene su opće znanstvene metode. U teorijskom dijelu za potrebe obrade znanstvene i stručne literature, zakona, propisa i pravilnika korištene su metode indukcije, dedukcije, analize, sinteze, eksplanacije. Komparativna analiza se koristiti u empirijskom dijelu gdje se analizira i uspoređuje uspostava unutarnje revizije javnog sektora Republike Hrvatske i Federacije Bosne i Hercegovine, te njihove specifičnosti, sličnosti i različitosti.

1.4. Struktura rada

U svrhu ostvarenja ciljeva rada korištenjem prikladnih metoda, rad je podijeljen na pet poglavlja.

Prvo poglavlje odnosi se na uvod u kojem je definiran problem istraživanja, ciljevi istraživanja, metode istraživanja i objašnjeni sadržaj rada.

U drugom poglavlju utvrđena je uloga i značaj te objašnjen objekt i predmet unutarnje revizije i specifičnosti unutarnje revizija u javnom sektoru.

Treći dio prikazuje regulatorni okvir unutarnje revizije javnog sektora RH i FBiH te njegovu usklađenost s Međunarodnim okvirom za profesionalno obavljanje unutarnje revizije.

U četvrtom poglavlju se utvrđuju sličnosti i razlike te uspoređuje unutarnja revizije javnog sektora u RH i FBiH.

Na samom kraju, u šestom poglavlju doneseni su zaključci u kojima se iznose glavni rezultati i spoznaje do kojih se došlo temeljem istraživanja.

2. ULOGA I ZNAČAJ UNUTARNJE REVIZIJE

Kao što smo i u uvodnom dijelu rekli, unutarnja revizija sve više jača u procesu odlučivanja i upravljanja jer pruža realne, objektivne i pouzdane financijske i operativne informacije koje su temelj za donošenje odluka na svim razinama upravljanja. Informacije koje pruža unutarnja revizija temelje se na provjerama stručnih, neovisnih i objektivnih unutarnjih revizora. Temeljni cilj unutarnje revizije je razvoj i povećanje uspješnosti pojedinih jedinica organizacije kao i organizacije u cjelini kroz ispitivanje i ocjenu poslovanja te davanju mišljenja i prijedloga za poboljšanje poslovanja.

2.1. Pojam i značaj unutarnje revizije

Za potrebe poslovnog odlučivanja koriste se financijske i nefinancijske informacije. Financijski izvještaji predstavljaju glavni oslonac za donošenje poslovnih odluka. Uvođenjem poslovnih odluka u svakodnevni život poduzeća, dolazi do promjena u njegovu poslovanju, čiji su ekonomski i financijski učinci opet obuhvaćeni financijskim izvještajima[1]. Unutarnja revizija „ispituje organizaciju i funkcioniranje računovodstvenog sustava i pripadajućih internih kontrola, vjerodostojnost financijskih i operativnih informacija, ocjenjuje ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovnih operacija i kontrola, primjenu politika, planova i procedura te provodi posebne provjere“[2].

Službena definicija unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora je: „Interna revizija je neovisno, 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

[1]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, načela-stamdardi-postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 31

[2] Position paper on internal auditing in Europe, European Confederation of Institiutes of Internal Auditing (ECIIA), Antwerpen, 1996., str. 23

procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja“[3].

„Zadatak interne revizije je da istražuje, ispituje i ocjenjuje sustav internih kontrola i njihovu efikasnost u djelovanju svakog pojedinog poslovnog sustava, da izvješćuje o nalazima, te da predlaže rješenja menadžmentu“[4]. Također je jako bitna menadžerima poduzeća kao djelotvoran instrument menadžerske kontrole.

Svrha postojanja i djelovanja unutarnje revizije u poduzeću jest osigurati zaštitu resursa poduzeća od nelojalnog ponašanja zaposlenih, podugovarača koji koriste ime i tehnologiju tvrtke, zaštitu dioničara od nelojalnog ponašanja menadžera, zaštitu vrhovnog menadžera od nelojalnog ponašanja menadžera na nižim razinama, osigurati da službena izvješća o performansi i obračunu poreza budu bez grešaka koje bi mogle izazvati primjenu sankcija prema tvrtki itd[5].

Oslanjanjem menadžera svih odjela na rad odjela unutarnje revizije omogućuje se brzo, pouzdano i stručno poslovno odlučivanje. Planiranje, organiziranje, upravljanje ljudskim potencijalima, vođenje i kontrola, kao temeljne upravljačke aktivnosti temelje se na tim informacijama.

Kao što iz same uloge unutarnje revizije možemo vidjeti, unutarnju reviziju u organizaciji najčešće obavljaju sami djelatnici unutar te organizacije te podnose izvješća o obavljenoj unutarnjoj reviziji nadležnima, menadžmentu i revizorskom odboru (ako postoji u poduzeću). Osim menadžera, na rad unutarnje revizije oslanjaju se i eksterni revizori jer im obavljena revizija pruža pouzdane i objektivne podatke. Glavni proizvod unutarnje revizije su preporuke za poboljšanje efikasnosti i efektivnosti poslovanja, kao i utjecaj koji je izražen na osobe čije su aktivnosti predmetom revizije[6].

---

[3] Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 60.
[4] Meigs, W.B., Whittington, O.R., Pany, K.J., Meigs, R. F.(1988): Principles of Auditing, Irwin, Homewood, Illinois, Zagreb, str. 181
[5]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.35
[6]Carmichael, D.R., Willingham, J.J., Pojmovi i metode revizije – vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu (prijevod), Mate, Zagreb, 2000., str.24

2.2. Objekt i predmet unutarnje revizije

Dok se postupcima unutarnje kontrole nastoji ostvariti učinkovitost poslovanja, usklađenost sa zakonima i propisima, pouzdani financijski izvještaji, unutarnjom revizijom se nastoji procijeniti funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola i dati savjete za njihovo unapređenje. Iz ovakvog odnosa unutarnje revizije i kontrole možemo zaključiti da je unutarnja revizija nadređena unutarnjoj kontroli. Tri su razine unutarnje revizije[7]:

- financijska revizija – ispituje pouzdanost financijskih izvještaja
- revizija poslovanja – osim financijskih podataka ispituje i operativne podatke i efikasnost operativnog poslovanja
- upravljačka revizija – nadzorni i savjetodavni oblik revizije koja nastoji ostvariti što efikasnije i efektivnije poslovanje.

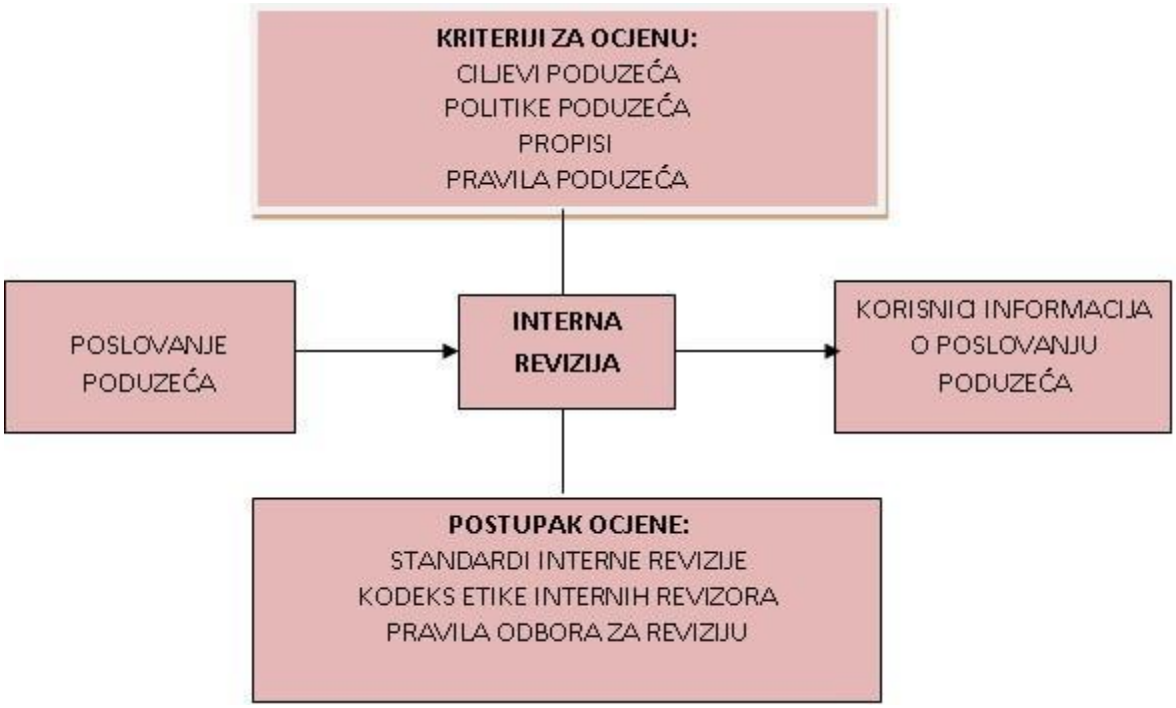
Poslovanje poduzeća je upravo ono što povezuje objekt i predmet unutarnje revizije. Dok je objekt revizije poslovanje poduzeća i njegov financijski sustavi i sustav unutarnje kontrole, predmet revizije predstavlja usklađenost poslovanja poduzeća i njegovog financijskog sustava i sustava unutarnje kontrole s ciljevima, politikama, propisima i pravilima poduzeća, odnosno kriterijima za ocjenu poduzeća.

Kod objekta i predmeta unutarnje revizije naglasak je na informacijama o sigurnosti i uspješnosti cjelokupnog poslovnog sustava kao i na pojedinim segmentima te cjeline[8]. Unutarnji revizori nakon što obave poslove unutarnje revizije, dostavljaju menadžmentu izvještaj o učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja poduzeća u sustavu unutarnjih kontrola i računovodstvenom sustavu.

Postupak ocjene usklađenosti poslovanja s kriterijima za ocjenu (ciljevi poduzeća, politike poduzeća, propisi i ostala pravila), definiran je standardima unutarnje revizije, kodeksom etike unutarnjih revizora i pravilima odbora za reviziju. Kako bi se bolje razumjela povezanost unutarnje revizije te njenog objekta i predmeta, i korisnika informacija o poslovanju poduzeća, povezanost će se prikazati grafički na Slici 1.

---

[7]Filipović, I., (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 22
[8]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.82-83.



Slika 1. Kriteriji za ocjenu i određenje postupka ocjene poslovanja poduzeća

Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.55

Unutarnja revizija poboljšava kvalitetu poslovanja s ciljem maksimiziranja uspješnosti poslovanja. Nastoji uočiti nedostatke, predložiti korektivne mjere, pratiti usvajanje korektivnih mjera i utjecaj korekcija na samo poslovanje poduzeća.

2.3. Unutarnja revizija kao profesija

Unutarnja revizija kao profesija predstavlja zanimanje kojim se bave unutarnji revizori nastojeći ga razvijati i usavršavati.

Konstitutivni elementi unutarnje revizije kao profesije su[9]:

[9]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.106

1. interni revizor kao osoba
2. institut internih revizora
3. poslovni subjekti u kojima interni revizori djeluju.

Poslove unutarnje revizije može obavljati osoba koja je formalnim obrazovanjem, stalnim usavršavanjem i polaganjem ispita za stjecanje revizijskih znanja stekla visoku razinu stručnosti u obavljanju poslova unutarnje revizije. Osobe koje zadovoljavaju nabrojane uvjete su unutarnji revizori, koji polaganjem ispita stjecanja revizorskih znanja i pohađanjem programa certificiranja za postajanjem ovlaštenim unutarnjim revizorom (CIA – Certified Internal Auditor), pripadaju Institutu internih revizora (IIA -The Institute of Internal Auditors).

Institut unutarnjih revizora je međunarodno profesionalno udruženje koje promiče i razvija unutarnju reviziju. Američki Institut unutarnjih revizora,sa sjedištem u Altamonte Springsu na Floridi, organizira najpoznatiji ispit za zvanje ovlašteni unutarnji revizor. Uvjeti koje kandidat mora ispuniti da bi pristupio polaganju ispita jesu: (a) završeno fakultetsko obrazovanje, (b) prihvaćanje određenih etičkih načela i pravila koja je usvojio Institut i (c) odgovarajuće radno iskustvo[10].

Kako bi kandidati mogli uopće pristupiti ispitu moraju biti upoznati s Kodeksom profesionalne etike unutarnjih revizora i na obrascu potpisati prihvaćanje etičkih načela i pravila u cijelosti, imati radno iskustvo u trajanju od dvije godine na poslovima unutarnje revizije i sličnim poslovima ili radno iskustvo od jednu godinu u slučaju stjecanja akademskog naziva magistra ili priznavanja jednogodišnjeg radnog iskustva u računovodstvu, pravu ili financijama ako je proveo jednu godinu na poslovima unutarnje revizije.

Ispit je podijeljen na četiri dijela[11]:

1. dio: Uloga interne revizije u korporativnom upravljanju, rizicima i kontroli
2. dio: Provođenje revizijskih angažmana
3. dio: Poslovna analiza i informacijske tehnologije

---

[10]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.106
[11]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.106

4. dio: Menadžerske i poslovne vještine

Ispit se piše pismeno raspodijeljeno na dva dana, svaki dio ispita ima 100 pitanja, a smatra se položenim ukoliko kandidat na svakom dijelu ispita ostvari 75% točnih odgovora. Osim u SAD-u i Kanadi, ovaj ispit se piše u zemljama i na jezicima po cijelom svijetu, a daljnji razvoj ovlaštenih revizora zahtjeva 80 sati obrazovanja u dvije godine.

Unutarnja revizija kao profesiji osim rasta i razvoja unutarnje revizije, podrazumijeva i institucionalno povezivanje osoba koje pripadaju profesiji. Tako postoje instituti poput:*The Institute of Internal Auditors* (IIA)u SAD-u i u Velikoj Britaniji, Deutschen *Institut fur Interne Revision* (DIR)u Njemačkoj,Europska konfederacija instituta za internu reviziju (ECIIA – *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*) na razini Europe, koju čine profesionalne organizacije za unutarnju reviziju 27 država. U Republici Hrvatskoj je to Hrvatski institut internih revizora (HIIA), dok je u BiH, Institut internih revizora u BiH (IIA BiH).

Institut unutarnjih revizora obvezuje se na[12]:

- osiguravanje, na međunarodnoj razini, sveobuhvatnih aktivnosti profesionalnog razvoja, standarda za obavljanje unutarnje revizije i certifikata,
- istraživanje, širenje i promicanje svjetskih saznanja i informacija koje se odnose na unutarnju reviziju i unutarnju kontrolu među svojim članovima, javnosti i povezanim strankama,
- organizaciju sastanaka na međunarodnoj razini u namjeri obrazovanja članova i drugih zainteresiranih skupina o praktičnom djelovanju unutarnje revizije i iskustava te promicanja obrazovanja u području unutarnje revizije.

Institut čini 20 međunarodnih odbora, koji raspravljaju o članstvu, međunarodnim odnosima, stjecanju certifikata, tehnologiji, etici, seminarima, a broji više od 170.000 članova u više od 165 zemalja.

[12]Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.108

2.4. Unutarnja revizija u javnom sektoru

Javni sektor predstavlja složeni sustav svake zemlje te dio ekonomije kojom upravljaju državni organi i javna poduzeća, a nalazi se u državnom vlasništvu. Može se reći da se sastoji od: države i njenih središnjih, regionalnih i lokalnih tijela, javnih poduzeća i javnih financijskih institucija.

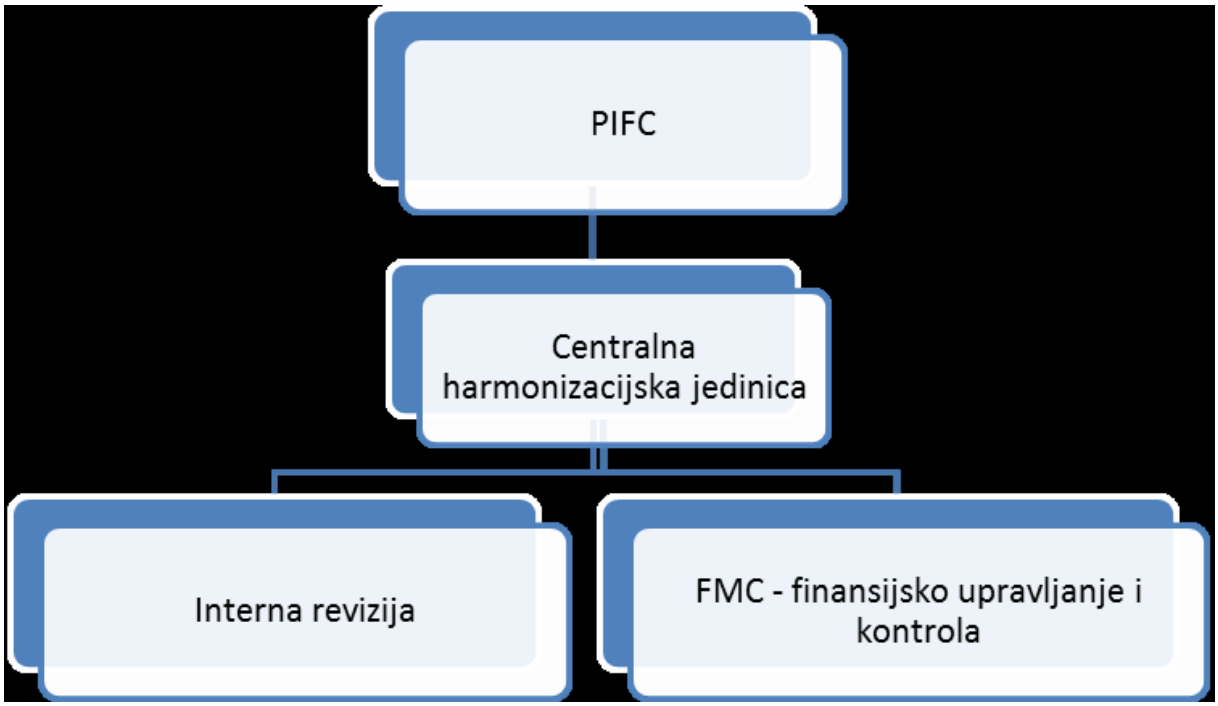
Unutarnja revizija je mlada i nedovoljno razvijena profesija kako u Republici Hrvatskoj tako i u susjednoj Bosni i Hercegovini i u Federaciji Bosne i Hercegovine. Počela se pojavljivati kao odgovor na zahtjeve koje je Europska unija (EU) stavila pred ove zemlje kako bi zadovoljile jedan od uvjeta za ulazak u EU. Za pristup zemalja u EU, pred državnu upravu se stavljaju ogromni zahtjevi u obliku reformi javnog sektora. Kod provođenja reformi, od velikog su značaja kvalitetne kontrole javnog sektora i nezavisna unutarnja revizija, koje se provode u skladu s međunarodnim standardima, načelima i metodama unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Public Internal Financial Control System-PIFC) u EU.

Razvoj unutarnje revizije javnog sektoru u RH je počeo 1995. godine kada je Vlada RH donijela Odluku o organiziranju unutarnje revizije u svim javnim poduzećima. Izradom dokumenta „Strategija PIFC-a“ i okvirnim nacrtom „Zakona o PIFC-u“,dolazi do razvoja suvremene unutarnje revizije javnog sektora RH. Razvoj unutarnje revizije javnog sektora FBiH javlja se 2004. godine, kada je donesen Zakon o javnim poduzećima FBIH u kojima je definirano imenovanje direktora jedinice za unutarnju reviziju. Tek 2008.godine u FBiH je donesen Zakon o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru FBiH.

Sustav unutarnjih financijskih kontrola (PIFC)

Sustav unutarnjih financijskih kontrola (PIFC) u javnom sektoru je skup načela, metoda i postupaka financijskih i drugih kontrola uspostavljen od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna. Europska komisija je razvila PIFC koncept s namjerom pomoći zemljama kandidatkinjama u reformi sustava.

Za uspostavu i razvoj sustava unutarnje financijske kontrole u RH je nadležno Ministarstvo financija, a u FBiH ta nadležnost pripada Federalnom ministarstvu financija.



Slika 2. Shematski prikaz PIFC koncepata

Izvor: Godišnji konsolidirani izvještaji za unutarnju reviziju u Federaciji Bosne i Hercegovine za 2012. godinu,http://www.fmf.gov.ba/Godi%C5%A1nji%20konsolidovani%20izvje%C5%A1taj%20interne%20reviziji e%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%20za%202013..pdf (20.07.2018.)

Slika 2 prikazuje PIFC koncept, u ovom slučaju u Federaciji BiH, iz kojeg su vidljiva dva osnovna elementa sustava unutarnjih financijskih kontrola, a to su: financijsko upravljanje i kontrola i unutarnja revizije. Također je vidljiva koordinacija **Centralne harmonizacijske jedinice (CHJ) Federalnog ministarstva financija** sustavom unutarnjih kontrola u javnom sektoru FBiH.

Za koordinaciju PIFC sustava u RH nadležan je **Sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole Ministarstva financija – Središnja harmonizacijska jedinica(SHJ)**. Osnovana je u travnju 2005. godine kao Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole u sastavu Ministarstva financija.

SHJ je nadležna za[13]:

[13] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], raspoloživo na: http:// http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf (08.07.2018.)

- 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.

Obveznik je sastavljanja objedinjenog godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola i izvješća o svojem radu koje sastavlja 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. O objedinjenom godišnjem izvješću, raspravlja Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru, odobrava ga ministar financija i podnosi Vladi Republike Hrvatske do kraja travnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Izvješće unutarnje revizije sadržavati će informacije o statusu implementacije preporuka sadržanih u izvješćima o internoj reviziji koje su jedinice za internu reviziju dostavljale tijekom godine, analizu rada te preporuke za poboljšanje rada. Također, SHJ provjerava kvalitetu sustava financijskog upravljanja i kontrola i unutarnju reviziju s ciljem odgovarajućeg praćenja provedbe preporuka i njihova usklađenja kod korisnika proračuna, a sve kako bi prikupili informacije za poboljšanje metodologije i standarda rada.

Središnja harmonizacijska jedinica i **Vijeće za unutarnje financijske kontrole** u javnom sektoru RH predstavljaju institucionalni okvir sustava unutarnjih financijskih kontrola. Vijeće nema upravljačke ovlasti te predstavlja savjetodavno tijelo ministarstva financija, koje je osnovano zbog poticanja razvoja financijskog upravljanja i kontrola i unutarnje revizije javnog sektora.

Vlada RH na prijedlog ministra financija imenuje članove Vijeća, koji moraju ispunjavati određene uvjete: odgovarajuće znanje i iskustvo iz područja financijskog upravljanja,

kontrola, revizije te moraju biti čelnici institucija. Vijeće mora imati i predsjednika čiju dužnost obnaša ministar financija. Vijeće ima odgovarajuće zadaće[14]:

- davanje preporuka za razvoj sustava unutarnjih kontrola,
- praćenje provedbe preporuka za razvoj sustava unutarnjih kontrola, koje je dalo Vijeće i Ministarstvo financija,
- davanje mišljenja o prijedlogu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih kontrola, prije njegova odobrenja od strane ministra financija i prije podnošenja Vladi RH.

U sklopu PIFC sustava, FBiH nema uspostavljeno Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu pa CHJ na temelju dostavljenih izvještaja Kantonalnih ministarstava financija o funkcioniranju sustava unutarnjih financijskih kontrola sastavlja konsolidirani izvještaj kojeg odobrava Federalni ministar financija te ga podnosi Vladi FBiH.

Financijsko upravljanje kao osnovni element PIFC-a, radi ostvarenja ciljeva, kontrolira i usmjerava financijske učinke poslovanja. Unutarnje kontrole obuhvaćaju sredstva korisnika proračuna i sredstva EU, a provode se u svim poslovnim procesima i u svim ustrojstvenim jedinicama. Za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola odgovoran je čelnik korisnika proračuna ili osoba na koju je prenio ovlasti. Svrha uvođenja financijskog upravljanja i kontrola je poboljšanje upravljanja radi postizanja ciljeva[15]:

- obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način
- usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, planovima, programima i postupcima
- zaštita sredstava od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem te drugih oblika nepravilnosti
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje ciljeva
- pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja.

Unutarnje kontrole obuhvaćaju pet međusobno povezanih elemenata[16]:

[15]Narodne novine, (2015): Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78
[16]Narodne novine, (2015): Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78

- Kontrolno okruženje – čelnik korisnika proračuna treba stvoriti okruženje kojim će osigurati poštivanje osobnog i profesionalnog integriteta i etičkih načela, misiju, viziju i poslovne ciljeve, odgovarajući stil upravljanja i rukovođenja, unutarnje organizacijsko ustrojstvo, uključujući dodjelu ovlasti i odgovornosti, uspostavu odgovarajuće linije izvještavanja, upravljanje ljudskim resursima i kompetentnost zaposlenika.
- Upravljanje rizicima –cjelovit proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, te poduzimanje mjera za smanjenje rizika
- Kontrolne aktivnosti – temelje se na pisanim pravilima, procedurama, postupcima, mjerama ili aktivnostima radi smanjenja rizika na prihvatljivu razinu
- Informacije i komunikacija – osiguravaju pravodobne i odgovarajuće informacije rukovoditeljima, radi ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja i kontrole poslovanja na svim razinama institucije
- Praćenje i procjena sustava – čelnik korisnika proračuna treba osigurati kontinuirano praćenje sustava unutarnjih kontrola u svrhu procjenjivanja učinkovitosti i djelotvornosti sustava te poduzimanje mjera za poboljšanje sustava.

Unutarnja revizija je osnovni element sustava unutarnjih kontrola i neovisna aktivnost koja daje stručna mišljenja i savjete s ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenja poslovanja organizacije. Njena svrha je pružanje neovisnog i stručnog mišljenja, utvrđivanje slijede li se politike i procedure, usuglašenost sa zakonima i standardima, učinkovito i ekonomično korištenje resursa, zaštita sredstava, pouzdanost financijskih i drugih informacija, a sve kako bi se ostvarili ciljevi. Ustrojava se na najvišoj organizacijskoj razini te je neovisna i objektivna u procjeni i davanju mišljenja o sustavu upravljanja kontrola.

Unutarnji revizori su neovisni i odgovorni rukovoditelju jedinice za unutarnju reviziju. U ostvarenu ciljeva unutarnje revizije od presudnog značaja je planiranje, koje se obavlja prema[17]:

[17] Metodologija rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, [internet], raspoloživo na:http://www.fmf.gov.ba/chj/METODOLOGIJA%20RADA%20INTERNE%20REVIZIJE_bos.pdf(20.07.2018.)

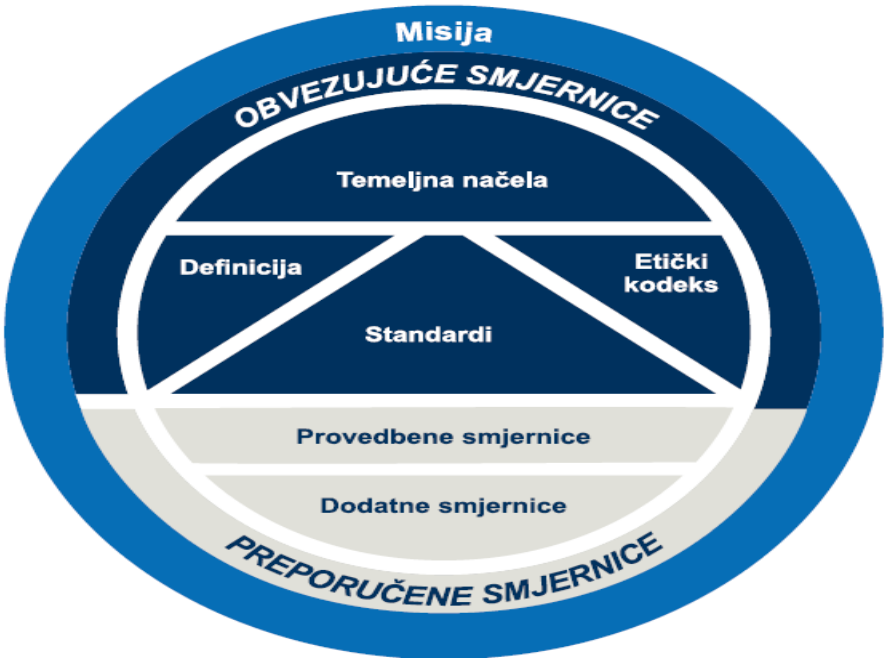
- strateškom planu za trogodišnje razdoblje – planira se strategija i ciljevi unutarnje revizije te se ukazuje na politiku za postizanje zadovoljavajuće revizorske pokrivenosti područja utvrđenih u procjeni rizika. Donosi se do kraja tekuće godine za sljedeću godinu, a izrađuje ga voditelj jedinice za unutarnju reviziju, a donosi ga čelnik korisnika proračuna.
- godišnjem planu – priprema se svake godine na temelju procjene rizika i usvojenog strateškog plana, a sadrži opće i specifične ciljeve i predlaže reviziju za sljedeću godinu. Predlaže ga rukovoditelj unutarnje revizije, a donosi čelnik organizacije.
- planu pojedinačne revizije – za svaku pojedinačnu reviziju izrađuje se plan kojeg odobrava rukovoditelj unutarnje revizije.

3. REGULATORNI OKVIR JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Provođenje unutarnje revizije javnog sektora u Republici Hrvatskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine, u različitim organizacijama ili izvan njih, zavise od usklađenosti s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja i propisima kojima se uređuje unutarnja revizija javnog sektora.

3.1. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (IPPF)

Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (IPPF) je razvio Institut unutarnjih revizora (IIA) kao konceptualni okvir koji organizira sve obvezujuće i preporučene smjernice te objedinjuje sve nove i postojeće smjernice za obavljanje unutarnje revizije.



Slika 3. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja unutarnje revizije

Izvor: Savjetovanje Hrvatske revizorske komore: Okvir za učinkovitost interne revizije-novi IPPF, http://www.revizorskakomora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/8_Okvir%20za%20ucinkovitost%20interne%20revizije_IPPF.pdf (11.09.2018.)

Slika 3 prikazuje strukturu Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, koja je objavljena 2015. godine te njegove obvezujuće i preporučene smjernice kojih se mora pridržavati prilikom provođenja unutarnje revizije javnog sektor. Obvezujuće smjernice su: Definicija unutarnje revizije, Kodeks profesionalne etike unutarnjih revizora, Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije i Temeljna načela za profesionalno obavljanje unutarnje revizije, a preporučene smjernice su: Provedbene smjernice i Dodatne smjernice.

Cjelokupna struktura Međunarodnog okvira podržava ostvarenje **Misije** unutarnje revizije koja opisuje osnovnu svrhu unutarnje revizije kao poboljšanje i zaštitu organizacijske vrijednosti na riziku utemeljenom i objektivnom angažmanu s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida.

Temeljna načela profesionalnog obavljanja unutarnje revizije temelj su Međunarodnog okvira i podupiru učinkovitost unutarnje revizije, tako što: pokazuju integritet, stručnost i stručnu pažnju, objektivnost i neovisnost, usklađenost sa strategijom, ciljevima i rizicima organizacije, odgovarajuću pozicioniranost i posjedovanje primjerenih resursa, kvalitetu i kontinuirano poboljšanje, učinkovitu komunikaciju, pružaju na riziku utemeljeno uvjerenje, pronicljivost, proaktivnost i usmjerenost na budućnost, promoviraju unapređenja u organizaciji.

Međunarodni okvir je potreban kako bi se ispitalo i ocijenilo poslovanje organizacija te kako bi unutarnji revizori i unutarnja revizija mogli ispuniti svoje obveze za koje su odgovorni. Usklađenost s Etičkim kodeksom i Standardom predstavlja, ujedno i usklađenost s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja.

Međunarodni standardi se kontinuirano razvijaju i usavršavaju stjecanjem novih znanja i iskustava. Zemljama naših područja, značajna su iskustva zemalja s razvijenom unutarnjom revizijom, a najčešće su promatrana američka iskustva. Za izdavanje standarda i njihovu izmjenu je odgovoran Odbor za standarde interne revizije (Internal Auditing Standards Board - IASB) pri američkom Institutu internih revizora, koji je zapravo i međunarodni institut.

Svrha Standarda je[18]:

- 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 unutarnje revizije
- poticati unapređenje procesa i poslovanja organizacije.

Standardi su skup obvezujućih zahtjeva koji se temelje na načelima, a sastoje se od: navoda povezanih s ključnim zahtjevima za profesionalno obavljanje unutarnje revizije te za ocjenu učinkovitosti provedbe koji su međunarodno primjenjivi na razini organizacije i pojedinca i tumačenja koja pojašnjavanju pojmove ili koncepte unutar Standarda.

Standardi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije možemo podijeliti u tri skupine:

- Standardi obilježja (Attribute Standards),
- Standardi izvođenja (Performance Standards),
- Standardi primjene (Implementation Standards).

Standardi obilježja unutarnje revizije definiraju karakteristike pojedinca i organizacije za obavljanje usluga unutarnje revizije na način da primjenom općih standarda omogući organizirano i uspješno funkcioniranje unutarnje revizije. Predstavljaju seriju standarda od 1000.

1000 – Svrha, ovlasti i odgovornost

1010 – Priznavanje obvezujućih smjernica u povelji interne revizije

1100 – Neovisnost i objektivnost

1110 – Organizacijska neovisnost

1111 – Izravna interakcija s odborom

[18] Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], preuzeto sa: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf (09.07.2018.)

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 opisuju prirodu usluga unutarnje revizije i navode kriterije kvalitete na temelju kojih se može mjeriti izvršenje tih usluga[19]. Organizacija i upravljanje odjela unutarnje revizije utječu na kvalitetu unutarnje revizije. Predstavljaju seriju 2000.

2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije

2010 – Planiranje

2020 – Priopćavanje i odobrenje

2030 – Upravljanje resursima

2040 – Politike i procedure

[19] Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], preuzeto sa: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf (09.07.2018.)

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 primjene su produžetak i dopuna standardima obilježja i standardima izvođenja tako što osiguravaju smjernice koje se primjenjuju na aktivnosti uvjeravanja (.A) ili usluge savjetovanja (.C). Angažman uvjeravanja predstavlja objektivnu procjenu dokaza unutarnjeg revizora kako bi dao mišljenje o predmetu revizije. Sudionici spomenutog angažmana su: vlasnik procesa, unutarnji revizor i korisnik koji se koristi rezultatom procjene. Usluge savjetovanja provodi unutarnji revizor na zahtjev i u dogovor s klijentom. Uključuje dvije strane: unutarnjeg revizora koji daje savjete i osobu ili grupu koja dobiva savjete.

Kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru utvrđuju se načela i pravila ponašanja koja su unutarnji revizori obvezni primjenjivati prilikom obavljanja poslova unutarnje revizije u javnom sektoru te način rješavanja etičkih pitanja[20]. Institut internih revizora je 2000. godine usvojio novi Etički kodeks čija je svrha promicati etičku kulturu. Etički kodeks se sastoji od dva dijela:[21]

- **Načela** (Principles) koja su relevantna za profesiju i praksu interne revizije, i
- **Pravila ponašanja** (Rules of Conduct) koja opisuju norme ponašanja čije se poštivanje očekuje od internih revizora. Ta su pravila pomoć u primjeni Načela u praksi te im je namjera služiti kao vodič u etičkom ponašanju internih revizora.

Stručnjaci koji obavljaju unutarnju reviziju u javnom sektoru moraju se pridržavati načela i pravila ovog Kodeksa, kako bi zadobili povjerenje rukovodstva i zaposlenih u pouzdanost

[20] Narodne novine, (2016): Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 42
[21] Kovačević, R., (1993), Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 40. i 41.

mišljenja i savjeta unutarnjih revizora. Odnosi se na zaposlene koji obavljaju poslove unutarnje revizije u javnom sektoru.

Od unutarnjih revizora se zahtjeva pridržavanje sljedećih načela:

- Integritet (poštenje) – povjerenje i oslanjane na prosudbe unutarnjih revizora se ostvaruje svjesnim obavljanjem poslova
- Objektivnost – primjena najvećeg stupnja profesionalne objektivnosti u prikupljanju, ocjeni i prijenosu informacija prilikom obavljanja unutarnje revizije. Obavljanje unutarnje revizije bez osobnog interesa i interesa drugih.
- Povjerljivost - obveza čuvanja tajnosti podataka do kojih je došao provođenjem unutarnje revizije. Unutarnji revizor samo u slučaju zakonske obveze i odgovarajuće ovlasti može davati podatke.
- Stručnost (kompetentnost) – poslove unutarnje revizije, revizor mora obavljati stručno, primjenjujući potrebna znanja, vještine i iskustvo.

Provedbene smjernice (Implementation guidance) pomažu unutarnjim revizorima u primjeni Međunarodnih standarda te pružaju usklađenost sa zahtjevima standarda bez detaljnijih procesa i procedura. **Dodatne smjernice** (Supplemental guidance) služe za obavljanje same aktivnosti unutarnje revizije obuhvaćajući pojedina tematska područja kao i specifična pitanja pojedinih sektora, a sadržavaju detaljne procese i postupke. Praktični vodiči, Vodiči za reviziju globalne tehnologije i Vodiči za procjenu IT rizika čine Dodatne smjernice. Unutarnji revizori mogu primijeniti i **Ostale smjernice i resurse** zbog primjene najbolje prakse u njihovom okruženju.

3.2. Regulatorni okvir Republike Hrvatske

Unutarnju reviziju u javnom sektoru Republike Hrvatske uređuje sljedeći regulatorni okvir[22]:

[22] Priručnik za unutarnje revizore, [Internet], raspoloživo na: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Prirucnik%20za%20unutarnje%20revizore.pdf (11.09.2018.)

1. Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 78/15)
2. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/16)
3. Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/16)
4. Interni pravilnik o unutarnjoj reviziji
5. Priručnik za unutarnje revizore – Uputa za izradu strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije, Uputa za provođenje pojedinačne unutarnje revizije
6. Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije (Narodne novine, broj 35/16)
7. Pravilnik o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 108/15)
8. Naputak o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 24/16)
9. Uputa o provođenju mentorstva u okviru praktične izobrazbe za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru
10. Uputa o provođenju praktične izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenog unutarnjeg revizora za javni sektor
11. Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 42/16)

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske propisano je uređenje sustava unutarnjih kontrola, odgovornosti, odnosi, nadležnosti u razvoju sustava unutarnjih kontrola i unutarnja revizija kao dio sustava tih kontrola. Također su definirane svrha, obuhvat, upravljačka odgovornost, razvoj i izvještavanje o sustavu unutarnjih kontrola kao i svrha i obuhvat, uspostavljanje, ovlaštene osobe, način obavljanja poslova, obveze, odgovornosti i izvještavanje o unutarnjoj reviziji. Zakon donosi Vlada RH.

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru je određeno da se unutarnja revizija obavlja u skladu s[23]:

[23]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 (10.07.2018.)

a) Međunarodnim revizijskim standardima za unutarnju reviziju

b) propisima i smjernicama koji uređuju unutarnju reviziju u Republici Hrvatskoj.

Strategijom sustava unutarnjih financijskih kontrola stvaraju se temelji za uspostavljanje i razvoj unutarnjih kontrola kod korisnika proračuna, stvaranje regulatornog okvira, organiziranje sustava, stalnog unapređenja i razvoja sustava kako bi se što efikasnije i odgovornije upravljalo proračunskim sredstvima. Strategiju provodi jedinica za unutarnju reviziju, a donosi Vlada RH.

Kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru utvrđuju se načela i pravila ponašanja koja su unutarnji revizori u obvezi primjenjivati prilikom obavljanja poslova unutarnje revizije u javnom sektoru te način rješavanja etičkih pitanja[24]. Načela i pravila ovoga Kodeksa temelje se na načelima i pravilima Etičkog kodeksa Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Provodi ga jedinica za unutarnju reviziju, a donosi Središnja harmonizacijska jedinica.

Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru uređuju se kriteriji za uspostavljanje unutarnje revizije u javnom sektoru, uvjeti za ustrojavanje neovisne jedinice unutarnje revizije izravno odgovorne čelniku korisnika proračuna, imenovanje unutarnjeg revizora izravno odgovornog čelniku korisnika proračuna, osnivanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, uspostavljanje unutarnje revizije sporazumom o obavljanju poslova unutarnje revizije, provođenje horizontalnih i vertikalnih revizija, obveze i odgovornosti obavljanja poslova unutarnje revizije i rezultatima obavljenih revizija te suradnja unutarnjih revizora. Pravilnik donosi Središnja harmonizacijska jedinica.

Internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji uređuju se pitanja od značaja za obavljanje poslova unutarnje revizije u instituciji i instituciji iz nadležnosti: svrha unutarnje revizije, organizacijsko ustrojstvo i djelokrug rada, neovisnost jedinice za unutarnju reviziju, objektivnost unutarnjih revizora, odgovornosti i obveze rukovoditelja revizije, pristup dokumentaciji informacijama, osoblju i materijalnoj imovini, izvještavanje o obavljanju

[24]Narodne novine, (2016): Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 42

poslova unutarnje revizije, oblici suradnje, osiguranje kvalitete rada, pristup podacima te poduzimanje radnje u slučaju nepravilnosti.

Interni pravilnik donosi odgovorna osoba institucije, uz suglasnost revizorskog odbora (ako postoji), a priprema ga rukovoditelj unutarnje revizije na temelju prijedloga kojeg je izradila Središnja harmonizacijska jedinica.

Priručnikom za unutarnje revizore propisuje se način i metodologija rada i obavljanja unutarnje revizije u Republici Hrvatskoj koja je vezana uz programe Europske unije kao i uz razvoj proračunskog sustava Republike Hrvatske. Koristi se dosadašnjim iskustvima unutarnjih revizora, normativnim promjenama i promjenama u okruženju. Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija uz odobrenje ministra izrađuje i ažurira i donosi priručnik.

Zadnja verzija Priručnika je primjenjiva od 01.07.2018. godine i u njemu su objedinjene dvije upute ministra financija: Uputa za izradu strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije i Uputa za obavljanje pojedinačne unutarnje revizije te dva područja koja se posebno obrađuju: Revizijski predmet i dokumentiranje i Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

Pravilnikom o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije uređuje se obavljanje provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije, postupanje po rezultatima obavljenih provjera kvalitete te vođenje dokumentacije o obavljenim provjerama kvalitete.[25] Provjera kvalitete može biti godišnja (redovno praćenje aktivnosti unutarnje revizije) i povremena (utvrđivanje stanja sustava unutarnje revizije i usklađenost sa zakonom, propisima i metodologijom rada unutarnje revizije). Provjeru kvalitete obavlja Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija.

Pravilnikom o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog unutarnjeg revizora za javni sektor uređuje se program izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor, uvjeti, obveze i odgovornosti za provedbu izobrazbe, nositelj provedbe, uvjeti i način polaganja ispita, praktična izobrazba, vođenje

[25] Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije, [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_04_35_984.html (10.09.2018.)

dokumentacije o provedbi izobrazbe te stalno stručno usavršavanje ovlaštenih unutarnjih revizora. Pravilnik donosi ministar financija.

Naputkom o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor propisuju se područja i oblici i kriteriji za priznavanje stalnog stručnog usavršavanja, izvještavanje o stalnom stručnom izvještavanju te utvrđivanje statusa neaktivnog ovlaštenog unutarnjeg revizora. Ministar financija donosi Naputak.

Uputom o provođenju mentorstva u okviru praktične izobrazbe za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor propisuje se način i subjekti provedbe praktične izobrazbe te dokumentacija koja se koristi u procesu obavljanja praktične izobrazbe. Uputu donosi Središnja harmonizacijska jedinica. Praktičnu izobrazbu provodi mentor i sastoji se od dvije uspješno obavljene unutarnje revizije.

Uputom o provođenju praktične izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor propisane su obveze, odgovornosti i način obavljanja praktične izobrazbe te ocjenjivanje uspjeha polaznika i vođenje dokumentacije o obavljanju praktične izobrazbe. Središnja harmonizacijska jedinica donosi Uputu o praktičnoj izobrazbi.

Pravilnikom o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor utvrđuje se oblik i vođenje registara, obveznici dostave podataka i podnošenje zahtjeva za upis podataka u registre, sadržaj i javnost registara, sadržaj izvatka iz registara te provjera podataka u registrima. Pravilnik donosi Ministarstvo financija.

3.3. Regulatorni okvir Federacije Bosne i Hercegovine

Regulatorni okvir za unutarnju reviziju u javnom sektoru[26]:

[26]Pravilnik o uslovima za obavljanje interne revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine, [Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20uslovima%20za%20obavljanje%20poslova%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji.pdf (31.07.2018.)

- Zakon o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH", br: 47/08, 101/16)
- Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH", br.:82/13 i 74/14)
- Pravilnik o uslovima za obavljanje poslova interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH", broj: 95/15, 48/17)
- Metodologija rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH", br.: 13/12 i 32/13) s Poveljom unutarnje revizije
- Etički kodeks / Kodeks profesionalne etike za unutarnje revizore u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH", broj: 93/13)
- Standardi za profesionalnu praksu unutarnje revizije sa pojašnjenjima („Službene novine FBiH", broj: 93/13)
- Priručnik za procjenu rizika i planiranje unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH" broj 106/14).

Zakonom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine uređuju se nadležnosti, načela, uspostavljanje, procedure i aktivnosti unutarnje revizije koji se odnose na korisnike proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, općina i izvanproračunske korisnike. Zakon je donio Parlament Federacije na temelju prijedloga federalnog ministarstva financija.

Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za unutarnju reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine uređuju se kriteriji za uspostavljanje jedinica za unutarnju reviziju, način formiranja jedinica, obveza uspostavljanja, nadležnosti jedinica za unutarnju reviziju. Pod jedinicom za unutarnju reviziju podrazumijeva se osnovna organizacijska jedinica u organizacijama javnog sektora koja vrši funkciju unutarnje revizije u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru te načelima i standardima profesije unutarnje revizije[27]. Pravilnik donosi federalni ministar financija.

[27]Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine,[Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/Literatura_1/2a_Pravilnik%20o%20kriterijima%20za%20uspostavljanje%20jedinica%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%2082_13.pdf (20.07.2018.)

Pravilnikom o uvjetima za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine uređuju se uvjeti za obavljanje poslova unutarnje revizije i postavljanje unutarnjih revizora, uvjeti, program i način polaganja ispita za stjecanje certifikata unutarnjeg revizora za javni sektor, te uvjeti za izdavanje certifikata za unutarnju reviziju u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine.

Metodologijom rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine s Poveljom unutarnje revizije utvrđuje se način i procedure obavljanja unutarnje revizije korisnika proračuna i Povelja unutarnje revizije, definira se način rada i obavljanja unutarnje revizije kako bi se usvojile revizorske tehnike i terminologije koje koriste unutarnji revizori. Centralna harmonizacijska jedinica federalnog ministarstva financija donosi Metodologiju.

Poveljom unutarnje revizije uređuje se svrha i cilj, nezavisnost, ovlaštenja, uloga i djelokrug rada unutarnje revizije, zadaci, dužnosti i ovlaštenja rukovoditelja jedinice za unutarnju reviziju i unutarnjeg revizora, izvještavanje, povjerljivost i identificiranje indikatora prevare te suradnja s Centralnom harmonizacijskom jedinicom (CHJ) Federalnog ministarstva financija i Uredom za reviziju institucija Federacije BiH. Rukovoditelj jedinice za unutarnju reviziju priprema i zajedno s rukovoditeljem organizacije potpisuje Povelju koju zatim dostavlja CHJ radi uspostavljanja, vođenja i održavanja Registra povelja unutarnje revizije.

Etičkim kodeksom/Kodeksom profesionalne etike za unutarnje revizore javnog sektora FBiH promovira se etička kultura u obavljanju poslova unutarnje revizije. Prilikom obavljanja poslova unutarnje revizije od revizora se zahtjeva poštivanje načela i pravila ponašanja. Koordinacijski tim CHJ usvaja Kodeks.

Standardi za profesionalnu praksu unutarnje revizije sa pojašnjenjima predstavljaju Međunarodne standarde za rad unutarnjih revizora, a usvaja ih Koordinacijski odbor CHJ. Međunarodni standardi su djelomično prilagođeni potrebama javnog sektora u Federaciji BiH i čine ih[28]:

- Standardi karakteristika/atributivni standardi
- Standardi izvođenja/radni standardi

[28] Standardi za profesionalnu praksu unutarnje revizije sa pojašnjenjima,[Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/Literatura_1/5_%20Standardi%20za%20profesionalnu%20praksu%20interne%20revizije%2093_13.pdf (31.07.2018.)

- Standardi implementacije/standardi provođenja

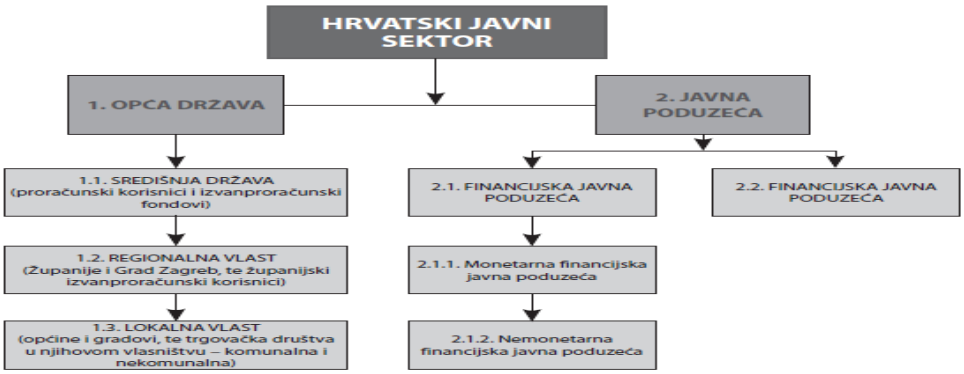
Priručnikom za procjenu rizika i planiranje unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine pružaju se dodatne upute i unificirana metodologija za procjenu rizika u organizacijama i za procese koje revidiraju i služi kao pomoć unutarnjim revizorima da sačine djelotvorne strateške i godišnje planove kroz opće smjernice i primjere iz prakse. Smjernice i primjeri iz prakse nastoje pomoći unutarnjem revizoru u što objektivnijoj procjeni rizika koja se vrši u javnom sektoru. Priručnik donosi CHJ Federalnog ministarstva financija.

4. KOMPARATIVNA ANALIZA UNUTARNJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE I FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

U empirijskom dijelu istražiti će se i obaviti komparativna analiza unutarnje revizije između javnog sektora Republike Hrvatske (RH) i Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH). Također će se prikazati sličnosti i razlike unutarnje revizije između navedenih javnih sektora. Budući da se unutarnja revizija navedenih javnih sektora temelji na Međunarodnim standardima i Etičkom kodeksu prikazati će se sličnosti primjene i uvođenja unutarnje revizije javnog sektora.

4.1. Opis uzorka

Zbog što bolje usporedbe uspostave i učinkovitosti unutarnje revizije između javnog sektora RH i javnog sektora FBiH, potrebno je opisati način njihove uspostave. **Javni sektor** kao temelj i pokretač društva kojim se upravlja državom i provode politike obuhvaća javnu vlast i njezine institucije, koje imaju zakonodavnu, sudsku i izvršnu vlast nad drugim institucionalnim jedinicama unutar nekog teritorija i dio je ekonomije u državnom vlasništvu.

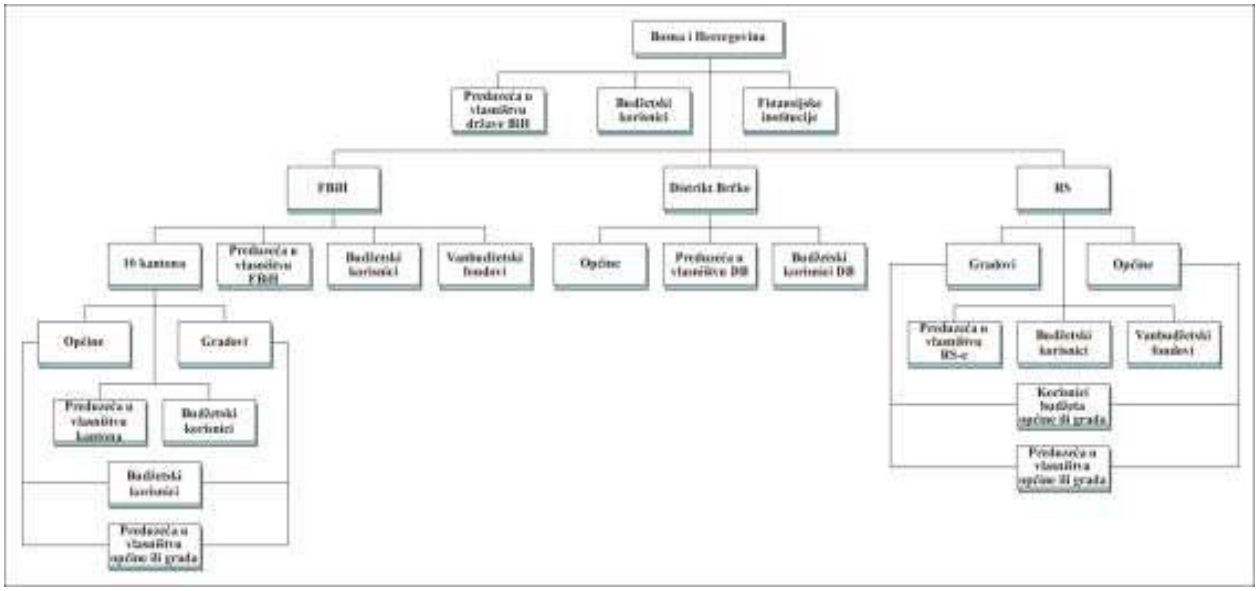


Slika 4. Hrvatski javni sektor

Izvor:Sustavi javne uprave, https://bib.irb.hr/datoteka/509905.2011-1_04_Bejakovic_Bratic_Vuksic_HJU.pdf (01.08.2018)

Prethodna slika pokazuje javni sektor Republike Hrvatske koji se sastoji od: opće države (središnje države te regionalnih i lokalnih vlasti) te javnih poduzeća (financijska i nefinancijska javna poduzeća). Opća država u RH predstavlja sve institucije koje se financiraju iz državnog, lokalnog, regionalnog proračuna i izvanproračunske korisnike te obuhvaća sve razine državne vlasti te sve institucije koje ubiru državne prihode i stvaraju rashode. Javna poduzeća obavljaju različite državne poslove i izvršavaju financijske transakcije na zahtjev državnih jedinica. Financijska javna poduzeća mogu biti monetarna (HNB, HPB) i nemonetarna javna poduzeća (FINA, HANFA). Nefinancijska javna poduzeća pružaju usluge od posebnog državnog interesa, te općeg ekonomskog i društvenog interesa.

Federacija Bosne i Hercegovine, zajedno s Republikom Srpskom i Distriktom Brčko, čine državu Bosne i Hercegovine (BiH). Kao jedan od entiteta, FBiH ima svoju vlast, nadležnosti i odgovornosti koje Ustavom Bosne i Hercegovine nisu dane u isključivu nadležnost institucija BiH.



Slika 5. Shematski prikaz javnog sektora BiH

Izvor: Đuzelić,I., Interna revizija u funkciji unapređenja financijske discipline u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine, Magistarski rad, Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment Banja Luka, http://univerzitetpim.com/wp-content/uploads/2016/11/Ekonomski-fakultet-%C4%90uzeli%C4%87-Ismet.pdf (01.08.2018.)

Iz Slike 5. vidljiva je struktura Bosne i Hercegovine, ali i jedan od načina prikaza javnog sektora kako BiH tako i Federacije BiH. Javni sektor FBiH može se podijeliti na javnu upravu

(entitetske, kantonalne javne organe te javne organe općina i gradova), javna poduzeća koja mogu biti također u vlasništvu svih razina vlasti (komunalna poduzeća, poduzeća za čistoću) te javne ustanove (škole, fakulteti, zavodi, bolnice).

Javne uprave se osnivaju za obavljanje upravnih i stručnih poslova, javna poduzeća za obavljanje javnog interesa proizvodnjom i prodajom dobara ili usluga od javnog interesa, a javne ustanove su pravna lica za obavljanje djelatnosti odgoja, obrazovanja, kulture, sporta itd. Možemo zaključiti da su velike razlike u samom ustrojstvu RH i FBiH, koje proizlaze iz složenosti organiziranja BiH. RH je država za sebe dok FBiH predstavlja dio (entitet) države Bosne i Hercegovine. Prikazane strukture javnih sektora su samo jedni od mogućih oblika prikaza struktura javnih sektora.

4.2. Obrada podataka

Rukovoditelj institucije javnog sektora je odgovoran za uspostavu i osiguranje uvjeta za obavljanje poslova unutarnje revizije. U tablici 1 će se prikazati način uspostave unutarnje revizije javnog sektora RH te javnog sektora FBiH. Način uspostave unutarnje revizije u RH je propisan Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru NN 42/16 te Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, dok je u FBiH način uspostave propisan Zakonom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u FBiH SN 47/08, .

Tablica 1. Način uspostave unutarnje revizije

Način uspostave unutarnje u Republici Hrvatskoj	**Način uspostave unutarnje revizije u Federaciji Bosne i Hercegovine**
Ustrojavanje neovisne jedinice za unutarnju reviziju	Ustrojavanje jedinice za unutarnju reviziju
Imenovanje unutarnjeg revizora	Ustrojavanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju
Osnivanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju	
Sporazum o obavljanju poslova unutarnje revizije s institucijom koja unutarnju reviziju uspostavi na jedan od prethodno navedeni načina	

Izvor:Prikaz autora prema podacima iz Pravilnika o unutarnjoj reviziji javnog sektora NN 42/16 i Zakonu o unutarnjoj reviziji javnog sektora FBiH SN 101/16

Kao što tablica 1 prikazuje, u RH unutarnja revizija javnog sektora uspostavlja se na četiri nabrojana načina, dok se u FBiH uspostavlja ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju u okviru organizacije i ustrojavanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju.

U RH **jedinica za unutarnju reviziju** ustrojava se kao samostalna unutarnja ustrojstvena jedinica ustrojstveno i funkcionalno odgovorna čelniku korisnika proračuna te funkcionalno odgovorna i revizorskom odboru gdje je primjenjiva[29]. Mora imati najmanje tri unutarnja revizora ukoliko se uspostavlja u institucijama koje imaju više od 250 zaposlenih, a rukovoditelj unutarnje revizije je zapravo i jedan od unutarnjih revizora.

Unutarnji revizor kao samostalni izvršitelj unutarnje revizije, odgovoran je čelniku korisnika proračuna i revizorskom odboru (ukoliko postoji).

Osnivanjem **zajedničke jedinice za unutarnju reviziju**, unutarnja revizija se ustrojava kao samostalna unutarnja jedinica kod jednog od korisnika proračuna, a financiranje i druga pitanja vezana za rad unutarnje revizije, uređuju se sporazumom o međusobnim odnosima korisnika proračuna za koje zajednička jedinica obavlja poslove. Ustrojstveno i funkcionalno je odgovorna čelniku korisnika proračuna u kojem je ustrojena, a funkcionalno je odgovorna odgovornim osobama korisnika proračuna za koje obavlja poslove. Također, mora imati najmanje tri unutarnja revizora, a jedan od revizora mora biti rukovoditelj unutarnje revizije.

Uspostava unutarnje revizije, **sporazumom o obavljanju poslova unutarnje revizije**, zahtjeva sklapanje sporazuma sa institucijom koja ima uspostavljenu unutarnju reviziju na jedan od prethodna tri nabrojana načina, pod uvjetom da je jedan od revizora ovlašten za obavljanje poslova unutarnje revizije.

U FBiH jedinica za unutarnju reviziju je organizacijska osnovna jedinica u organizacijama koja obavlja funkciju unutarnje revizije u skladu sa zakonom, načelima i standardima profesije unutarnje revizije[30]. Jedinica za unutarnju reviziju obavlja poslove unutarnje revizije svih programa, procesa i aktivnosti za sve organizacije koje pripadaju određenom razdjelu,

---

[29] Narodne novine (2016):Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 42
[30] Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH,[internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20kriterijima%20za%20uspostavljanje%20jedinica%20za%20internu%20reviziju%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji%20BiH.pdf (02.08.2018.)

osim organizacija koje uspostavljaju vlastitu jedinicu za unutarnju reviziju. Rukovoditelji jedinica za unutarnju reviziju i unutarnji revizori u funkciji unutarnje revizije, odgovaraju rukovoditelju organizacije. Primjer ustroja jedinice za unutarnju reviziju prikazati će se na shematskom prikazu:



Slika 6. Shematski prikaz jedinice za unutarnju reviziju kod proračunskih korisnika

Izvor: Đuzel, I., Interna revizija u funkciji unapređenja financijske discipline u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine, Magistarski rad, Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment Banja Luka, http://univerzitetpim.com/wp-content/uploads/2016/11/Ekonomski-fakultet-%C4%90uzeli%C4%87-Ismet.pdf (01.08.2018.)

Zajednička jedinica za unutarnju reviziju u FBIH, uspostavlja se u Federalnom ministarstvu financija i kantonalnim ministarstvima financija te obavlja unutarnju reviziju u organizacijama nivoa razdjela i organizacijama koje pripadaju tim razdjelima.

Obveza i način uspostavljanja unutarnje revizije javnog sektora određeni su kriterijima koji se trebaju ispunjavati prilikom uvođenja unutarnje revizije i odabira način na koji će se unutarnja revizija ustrojiti. Kriterije kojima se rukovoditelj organizacije vodi prilikom odabira načina uspostave unutarnje revizije prikazati će tablica 2.

Tablica 2. Kriteriji za odabir načina ustrojavanja unutarnje revizije

Kriteriji za uspostavu u Republici Hrvatskoj	Kriteriji za uspostavu u Federaciji Bosne i Hercegovine
Broj zaposlenih	Broj zaposlenih

Visina prihoda i rashoda	Ukupan godišnji proračun
Organizacijsko i teritorijalno ustrojstvo	Kompleksnost transakcija
Vrijednost financijskih transakcija	Stupanj rizika koji je uključen
Uloga u sustavu upravljanja i kontrole korištenja sredstava EU	Nivo organizacijske klasifikacije za proračun i proračunske korisnike
Strateški i razvojni značaj institucije	

Izvor: Prikaz autora prema podacima iz Pravilnika o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru i Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru FBiH

U tablici 3 će se prikazati obveznici uspostave unutarnje revizije javnog sektora u RH te mogući oblici uspostave unutarnje revizije za obveznike uspostave.

Tablica 3. Prikaz načina i obveznika uspostave unutarnje revizije u RH

Način uspostavljanja unutarnje revizije	**Kriteriji i obveza uspostavljanja unutarnje revizije**
Ustrojavanje neovisne jedinice za unutarnju reviziju	Ministarstva
	Izvanproračunski korisnici koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kn
	Županije
	Grad Zagreb
	Gradovi s više od 50 zaposlenih
	Gradovi s više od 35.000 stanovnika
	Trgovačka društva i dr. pravne osobe s više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000.000,00 kn
Zajednička jedinica za unutarnju reviziju za reviziju u svim uredima i stručnim službama Vlade RH	Ured Vlade RH za unutarnju reviziju
Ustrojavanje jedinice za unutarnju reviziju ili imenovanje unutarnjeg revizora	Hrvatski sabor, Ured predsjednika RH, Državni ured za reviziju, Sigurnosno-obavještajna agencija, Državni ured za obnovu i stambeno zbrinjavanje, Državni zavod za statistiku
Ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju, imenovanjem unutarnjeg revizora ili sporazumom o obavljanju poslova	Gradovi sjedišta županije koji imaju manje od 50 zaposlenih
	Gradovi koji imaju više od 50 zaposlenih te rashode i

	izdatke veće od 70.000.000,00 kn
Ustrojavanje jedinice za unutarnju reviziju ili osnivanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju	Sveučilišta, klinički bolnički centri, kliničke bolnice u vlasništvu RH

Izvor: Prikaz autora prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru NN 42/16

U tablici 3 su prikazani obveznici uspostave i kriteriji koje organizacije javnog sektora moraju zadovoljiti kako bi uspostavili unutarnju reviziju kroz moguća četiri načina: ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju, zajedničkom jedinicom za unutarnju reviziju, imenovanjem unutarnjeg revizora ili sporazumom o obavljanju poslova unutarnje revizije. Odluku o načinu uspostavljanja unutarnje revizije donose rukovoditelji institucija procjenom kriterija za uspostavljanje unutarnje revizije[31].

Gradovi koji su sjedišta županija s manje od 50 zaposlenih i gradovi s više od 50 zaposlenih i rashodima i izdacima većim od 70.000.000,00 kn, unutarnju reviziju uspostavljaju odlukom rukovoditelja institucije, uz prethodnu suglasnost ministra financija. Sveučilišta, klinički bolnički centri, i kliničke bolnice odluku o načinu uspostave donose tako što, rukovoditelj institucije podnosi prijedlog o načinu uspostave nadležnom ministru, koji procjenjuje opravdanost prijedloga te uz suglasnost ministra financija, donosi odluku o načinu uspostave unutarnje revizije.

Tablica 4. Obveznici uspostave jedinica za unutarnju reviziju u javnom sektoru FBiH prema kriterijima uspostave

Kriteriji za uspostavu unutarnje revizije	Obveznici uspostavljanja unutarnje revizije
Broj zaposlenih veći od 200, Ukupan godišnji proračun veći od 10.000.000,00 KM, Nivo izvršenih transakcija ili ostvarenih prihoda ili izvršenih transakcija, koji ukupno premašuje iznos od 15.000.000,00 KM, Rizik, koji predstavlja vjerojatnost nastanka događaja, a koji može utjecati na ostvarenje ciljeva organizacije	Nivo federacije: Parlament FBiH, Vlada FBiH, Služba za zajedničke poslove organa i tijela FBiH, sva federalna ministarstva koja ispunjavaju najmanje jedan od kriterija, Porezna uprava FBiH, Vrhovni sud FBiH,
	Nivo kantona: sva kantonalna ministarstva financija
	Nivo općina: sve općine u FBiH, koje ispunjavanju najmanje jedan od kriterija
	Nivo lokalne samouprave sa statusom grada: Grad Sarajevo, Grad Mostar
	Nivo izvanproračunskih fondova: zavodi i službe za zapošljavanje,

[31] Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_05_42_1092.html (03.08.2018.)

	mirovinsko i invalidsko osiguranje i zdravstveno osiguranje

Izvor: Prikaz autora prema Pravilniku o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH

Tablica 4 prikazuje obveznike uspostave unutarnje revizije, koju uspostavljaju kroz jedinicu za unutarnju reviziju na svim nivoima u FBiH: na nivou federacije, kantona (županija), općina, lokalne samouprave sa statusom grada te na nivou izvanproračunskih fondova te kroz zajedničku jedinicu za unutarnju reviziju, koju uspostavlja Federalno ministarstvo financija i kantonalna ministarstva financija. Također su pobrojani i kriteriji kojih se treba pridržavati prilikom uspostavljanja unutarnje revizije, a za uspostavljanje jedinica za unutarnju reviziju, potrebno je ispunjavati najmanje jedan od pobrojanih kriterija.

Obveznici uspostave unutarnje revizije u javnom sektoru RH i FBiH, obavljaju i unutarnju reviziju institucijama iz svoje nadležnosti, odnosno institucijama koji nisu obvezni ustrojiti unutarnju reviziju. Rukovoditelji jedinica za unutarnju reviziju i unutarnji revizori odgovaraju za svoj rad rukovoditelju institucije. Uspostavljanje unutarnje revizije u RH zahtjeva suglasnost ministra financija, dok je u FBiH za formiranje jedinice za unutarnju reviziju potrebno mišljenje Centralne harmonizacijske jedinice Federalnog ministarstva financija.

Organizacije na nivou općina FBiH koje ne ispunjavaju kriterije za uspostavljanje jedinice za unutarnju reviziju, obvezne su postaviti jednog samostalnog unutarnjeg revizora[32].

U tablici 5 će se prikazati sličnost uvjeta, koje unutarnji revizori javnih sektora moraju zadovoljiti, kako bi mogli obavljati poslove unutarnje revizije.

Tablica 5: Uvjeti koje mora ispunjavati unutarnji revizor za obavljane unutarnje revizije

Republika Hrvatska	Federacija Bosna i Hercegovina
Visoka stručna sprema	Visoka stručna sprema
Uvjeti propisani za prijam u državnu službu	Uvjeti propisani za prijam u državnu službu

[32] Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru FBiH,[internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20kriterijima%20za%20uspostavljanje%20jedinica%20za%20internu%20reviziju%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji%20BiH.pdf (05.08.2018.)

Stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, koje se stječe prema programu izobrazbe	Certifikat za unutarnjeg revizora za javni sektor u FBiH, izdan od Federalnog ministarstva financija

Izvor: Prikaz autora prema podacima iz Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru NN78/15 i Pravilnika o uvjetima za obavljanje poslova unutarnje revizije uFBiH SN82/13

U oba slučaja revizori moraju biti visoko obrazovani sa završenim pravnim ili ekonomskim fakultetom, posjedovati uvjete za prijam u državnu službu i stručno ovlaštenje ministarstva financija za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru i certifikat unutarnjeg revizora za javni sektor kojeg izdaje Federalno ministarstvo financija.

Također se javljaju sličnosti kod uvjeta za postavljanje rukovoditelja unutarnje revizije: visoka stručna sprema, uvjeti propisani za prijam u državnu službu i najmanje pet godina radnog iskustva u struci, od čega najmanje tri godine na poslovima revizije i unutarnje revizije, a u FBiH još i na poslovima budžetiranja u javnom sektoru, poslovima u svezi s riznicom te financijsko-računovodstvenim poslovima.

Unutarnjim revizorom za javni sektor smatra se osoba kojoj je ministarstvo financija ili federalno ministarstvo financija izdalo certifikat ili stručno ovlaštenje za unutarnjeg revizora javnog sektora. Kako bi unutarnji revizori dobili stručno ovlaštenje ili certifikat unutarnjeg revizora za javni sektor, moraju proći program izobrazbe i provjeru znanja kroz polaganje ispita.

Tablica 6: Uvjeti za polaganje ispita za stjecanje certifikata ili stručnog ovlaštenja unutarnjeg revizora za javni sektor

Republika Hrvatska	Federacija Bosna i Hercegovina
Visoka stručna sprema	Visoka stručna sprema
Uvjet za obavljanje poslova radnog mjesta je stjecanje stručnog ovlaštenja	Tri godine radnog iskustva u struci nakon diplomiranja

Izvor: Prikaz autora

Tablica iznad prikazuje propisane uvjete za stjecanje stručnog ovlaštenja odnosno certifikata u RH i FBiH. Organizator i nositelj provedbe obuke i ispita u RH je Ministarstvo financija-

Središnja harmonizacijska jedinica, dok je to u FBiH Federalno ministarstvo financija-Centralna harmonizacijska jedinica.

Prilikom prijave za pristup obuci u oba slučaja jedan od uvjeta je visoka stručna sprema. U RH za ispunjenje drugog uvjeta za stjecanja stručnog ovlaštenja, potrebno je prilikom prijave dostaviti i dokaz da je za obavljanje radnog mjesta na koji je osoba raspoređena potrebno stručno ovlaštenje unutarnjeg revizora za javni sektor. Kako bi se ispunio drugi uvjet u FBiH, osoba treba dostaviti dokaz o najmanje tri godine radnog iskustva u struci, na poslovima: revizije, unutarnje revizije, budžetiranja u javnom sektoru, poslovanja riznice ili na financijsko-računovodstvenim poslovima.

Nositelj provedbe izobrazbe u RH je SHJ Ministarstva financija, a u FBiH CHJ Federalnog ministarstva financija. U RH postupak stjecanja ovlaštenja sastoji se od dva dijela: teorijskog i praktičnog dijela. Osobe koje su zadužene za provođenje teorijskog dijela su treneri, a mentori su zaduženi za praktični dio izobrazbe. Polaganje ispita se odvija pismenim i usmenim putem, a za provedbu polaganja ispita, bodovanje i ocjenjivanja, imenuje se Ispitno povjerenstvo.

Osoba koja je završila teoretski dio izobrazbe, ima pravo pristupiti pismenom ispitu. Nakon uspješno položenog pismenog ispita i uspješno obavljenog praktičnog dijela izobrazbe, koji se sastoji od obavljanja dviju revizija pod vodstvom mentora, pristupa se polaganju usmenog ispita. Zvanje ovlašteni unutarnji revizor u javnom sektoru stječe se nakon uspješno završenog teorijskog i praktičnog procesa izobrazbe, položenih ispita pismenog i usmenog ispita te nakon što ministar financija dodijeli stručno ovlaštenje.

Za potrebe provođenja certifikacije unutarnjih revizora javnog sektora, federalni ministar financija na prijedlog Centralne harmonizacijske jedinice, imenuje Komisiju za provođenje postupka certifikacije. Postupak se sastoji od obuke koja nije obvezna i od pismenog ispita, nakon kojeg se stječe certifikat unutarnjeg revizora u javnom sektoru.

Tablica 7. Program polaganja ispita

Republika Hrvatska	Federacija Bosne i Hercegovine
Uvod u unutarnju reviziju i sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru	Regulatorni okvir za računovodstvo i financije proračunskih korisnika FBiH
Metodologija rada unutarnje revizije	Regulatorni okvir za unutarnju reviziju u javnom sektoru FBiH
Revizorske vještine i tehnike	Osnove financijskog upravljanja i kontrole u javnom

	sektoru FBiH
Financijsko upravljanje i računovodstvo	Metodologija rada unutarnje revizije u javnom sektoru
Metodologija rada unutarnje revizije i primjena Međunarodnih standarda za stručnu provedbu unutarnje revizije u obavljanju revizija	Upravljanje unutarnjom revizijom u javnom sektoru

Izvor: Prikaz autora prema podacima iz Pravilnika o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja za ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor i Pravilnika o uslovima za obavljanje poslova interne revizije u javnom sektoru u FBiH

Kako bi se uspješno položio program za stjecanje certifikata za ovlaštenog unutarnjeg revizora javnog sektora u FBiH, potrebno je položiti pismeni ispit, koji se sastoji od četiri u tablici nabrojanih modula. Za razliku od FBiH, u RH se polaganjem pismenog ispita, kroz četiri modula, stječe samo pravo daljeg procesa za stjecanje stručnog ovlaštenja. Potrebno je položiti i usmeni ispit koji se sastoji od ispitnog područja: „Metodologija rada unutarnje revizije i primjena Međunarodnih standarda za stručnu provedbu unutarnje revizije u obavljanju revizija“.

Svrha unutarnjih revizora bi trebala biti kvalitetno pružanje usluga unutarnje revizije, koje se postiže razvijanjem znanja i vještina unutarnjih revizora, odnosno **kontinuiranom izobrazbom**. U RH program stručnog usavršavanja sastoji se organiziranog i samostalnog stručnog usavršavanja. Organizirano usavršavanje provodi se kroz radionice, predavanja, revizorske sastanke, provjera kvalitete aktivnosti unutarnje revizije i dr. Samostalno usavršavanje se provodi kroz obavljanje revizije, mentorstvo u postupku stjecanja certifikata, formalno stručno usavršavanje itd. Revizori bi trebali ostvariti najmanje 30 sati godišnje za stalno stručno usavršavanje. SHJ godišnje organizira seminare i konferenciju za unutarnje revizore. Za razliku od RH, FBiH nema posebno propisano stručno usavršavanje pri CHJ Federalnog ministarstva financija.

Kako bismo vidjeli uspješnost razvoja unutarnje revizije javnog sektora u RH i FBiH, kroz unutarnje financijske kontrole i uspostavu revizije, u radu će se prikazati trenutno stanje uspostavljenih unutarnjih revizija u odnosu na obveznike koji su propisani zakonima i pravilnicima.

Korisnici proračuna	Broj obveznika uspostave unutarnje revizije	Broj obveznika koji su uspostavili unutarnju reviziju
1	2	3
Državna razina	49	48
Ministarstva	20	19
Državna tijela razine razdjela	7	7
Izvanproračunski korisnici državnog proračuna	7	7
Ustanove u zdravstvu	7	7
Sveučilišta	8	8
Lokalna razina	54	54
Županije	20	20
Grad Zagreb	1	1
Gradovi sjedišta županija	19	19
Gradovi s više od 35.000 stanovnika	5	5
Ostali gradovi (čl.6. st.1)	9	9
Ukupno	103	102

Slika 7. Pregled broja korisnika proračuna koji su imali obvezu uspostavljanja unutarnje revizije i broja obveznika koji su je uspostavili u RH

Izvor: Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za 2016.godinu, file:///C:/Users/Korisnik/Desktop/Objedinjeno%20GI%20za%202016.pdf (15.08.2018.)

Republika Hrvatska prikazuje dobar primjer uspostave unutarnje revizije u javnom sektoru, što možemo zaključiti iz tablice 3. Od 103 obveznika uspostave na svim državnim razinama, 102 obveznika su uspostavila unutarnju reviziju. Na lokalnoj razini svi su obveznici uspostavili unutarnju reviziju, dok na državnoj razini samo Ministarstvo državne imovine u 2016. godini, iz razloga što je nanovo osnovano, nije uspostavilo unutarnju reviziju.

U RH su 83 obveznika uspostavljanja unutarnje revizije u javnom sektoru, uspostavila unutarnju reviziju ustrojavanjem neovisne jedinice za unutarnju reviziju, 11 obveznika je imenovalo unutarnjeg revizora te 5 obveznika je ustrojilo zajedničku jedinicu za unutarnju reviziju.

Tablica 8. Pregled organizacija javnog sektora koje su imale obvezu uspostave unutarnje revizije javnog sektora i broja obveznika koji su je uspostavili

Javni sektor	Broj obveznika uspostave unutarnje revizije	Broj obveznika koji su uspostavili unutarnju reviziju
Parlament FBiH	1	0
Vlada FBiH	1	0
federalna ministarstva	11	11

službe i uprave	4	3
Vrhovni sud	1	0
Federalna razina-ukupno	18	14
ministarstva kantona	10	8
izvanproračunski fondovi	18	12
gradovi i općine	27	12
ostale organizacije	16	14
Ukupno:	89	60

Izvor: Prikaz autora prema podacima iz Godišnjeg konsolidiranog izvješća unutarnje revizije u javnom sektoru FBiH za 2017. godinu

Organizacije javnog sektora FBiH uspostavljaju unutarnju reviziju ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju. Iz tablice 8 je vidljivo da je od 89 obveznika uspostave unutarnje revizije, jedinicu za unutarnju reviziju uspostavilo njih 60. Neke organizacije poput Parlamenta FBiH nemaju uspostavljenu unutarnju reviziju, nego samostalnog izvršitelja za unutarnjeg revizora, što nije sukladno propisima. Od ukupno 18 ministarstava i organa javne uprave njih 14 ima uspostavljenu jedinicu za unutarnju reviziju. U federalnim ministarstvima i upravama trenutno je zaposleno 16 unutarnjih revizora.

Na kantonalnoj razini revizija je uspostavljena u 8 federalnih ministarstava od ukupno 10, a obavlja ju 8 unutarnjih revizora. Slučaj izvanproračunskih fondova je svjetliji primjer uvođenja unutarnje revizije jer u njemu radi 31 revizor, a ima 18 obveznika uspostave od kojih njih 12 je uspostavilo unutarnju reviziju. U gradovima i općinama je od 27 obveznika unutarnju reviziju uspostavilo njih 12, a reviziju obavlja 18 unutarnjih revizora. Što se tiče ostalih organizacija, njih 14 je uspostavilo unutarnju reviziju od 16 obveznika.

Možemo vidjeti da FBiH daleko kasni za uvođenjem i uspostavom unutarnje revizije od RH, što je vidljivo iz prikaza prema kojem je RH ustrojila unutarnju reviziju kod svih proračunskih korisnika. Veliki problem kod uspostave se javlja u sistematizaciji, gdje su pravilnici o sistematizaciji prilagođeni potrebama unutarnje revizije, ali su u jedinicama za unutarnju reviziju zaposleni jedan ili niti jedan unutarnji revizor.

4.3. Rezultati istraživanja

Rezultati istraživanja na osnovu usporedbe unutarnje revizije ukazuju na sličnosti i razlike u razvoju unutarnje revizije između javnog sektora FBiH i RH. Razvoj unutarnjih revizija u navedenim sektorima je još jako mlad i tjera javne sektore u reformatske procese. Iz ustavnih ustrojstava javnog sektora možemo vidjeti da sama složenost javnog sektora BiH i njenih kantona (FBiH i RS), dovodi do problema u uspostavi unutarnje revizije, zbog prilagodbe međunarodnim zakonskim propisima, ali i samoj prilagodbi međusobnih nacionalnih propisa između državne i federalne razine Bosne i Hercegovine. Upravo ova složenost FBiH dovodi do odstupanja u uspostavljanju unutarnje revizije javnog sektora u RH.

Obje zemlje nastoje uvoditi i razvijati unutarnju reviziju javnog sektora prilagođavajući nacionalne zakone i propise međunarodnom regulatornom okviru, uspostaviti Sustav unutarnjih financijskih kontrola i unutarnje revizije, uspostavom i funkcioniranjem Središnje harmonizacijske jedinice ili u FBiH uspostavom Centralne harmonizacijske jedinice. U FBiH Zakon o PIFC-u je donesen 2016. godine , što ukazuje na veći napredak uspostave i razvoja unutarnje revizije javnog sektora u RH.

Razlike se javljaju u samom načinu uspostave unutarnje revizije jer se unutarnja revizija u FBiH uspostavlja ustrojavanjem jedinice za unutarnju reviziju i ustrojavanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, dok se u RH uspostavlja na četiri načina: ustrojavanjem neovisne jedinice za unutarnju reviziju, zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, imenovanjem unutarnjeg revizora, te sporazumom o obavljanju unutarnje revizije s institucijom koja je unutarnju reviziju ustrojila na jedan od načina uspostave.

Budući da se unutarnja revizija u FBiH uspostavlja samo na način ustojavanja jedinice za unutarnju reviziju i zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, propisani kriteriji su jednostavniji. Obveznici uspostave su sve organizacije na federalnoj, kantonalnoj, općinskoj razini, razini lokalne samouprave sa statusom grada i izvanproračunski fondovi, ukoliko njihove organizacije zadovoljavaju jedan od kriterija: imaju broj zaposlenih veći od 200, ukupan godišnji proračun veći od 10.000.000,00 KM,nivo izvršenih transakcija ili ostvarenih prihoda, koji ukupno premašuje iznos od 15.000.000,00 KM, imaju rizik, koji predstavlja vjerojatnost nastanka događaja, a koji može utjecati na ostvarenje ciljeva organizacije.

Za razliku od FBiH, kriteriji u RH osim samih obveznika određuju i odabir način uspostave unutarnje revizije javnog sektora. Neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju mogu ustrojiti sve institucije, na način da rukovoditelji institucija biraju način uspostave. Međutim, neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju u RH obvezni su ustrojiti: ministarstva, županije, izvanproračunski korisnici koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kn, Grad Zagreb, gradovi s više od zaposlenih, Trgovačka društva i dr. pravne osobe s više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000.000,00 kn. Zajedničku jedinicu za unutarnju reviziju je obvezna ustrojiti samo Vlada RH.

Kako bi osoba dobila ovlaštenje ili certifikat za obavljanje poslova unutarnje revizije javnog sektora, prvo mora zadovoljiti uvjete propisane za pristup obuci i polaganju ispita. U RH, uz uvjet visoke stručne spreme, mora biti raspoređen na poslovima unutarnje revizije koji zahtijevaju stručno ovlaštenje, dok u FBiH je uvjet visoka stručna sprema te tri godine radnog iskustva u struci. Drugi uvjet je uspješno polaganje ispita za stjecanje stručnog ovlaštenja ministra financija. Dok je u RH cijeli postupak kompleksan te zahtjeva obavezno pohađanje obuke, teorijskog i praktičnog dijela, uspješno položenog pismenog i usmenog ispita, U FBiH postupak certificiranja se obavlja pismenim polaganjem ispita bez obveze pohađanja obuke.

Prema trenutnom stanju uspostavljene unutarnje revizije može se vidjeti da su u RH gotovo svi obveznici uspostave, uspostavili unutarnju reviziju na jedan od načina, što znači da su od 103 korisnika proračuna unutarnju reviziju uspostavila njih 102. U FBiH stanje je drugačije, od 89 organizacija unutarnju reviziju je uspostavilo njih 60. Problem je što su jedinice za unutarnju reviziju sistematizirane, međutim one su nepotpune ili u njima nema zaposlenog unutarnjeg revizora. Zakone i propise za uspostavu unutarnje revizije u RH i FBiH bi trebalo ne samo donositi, nego i što učinkovitije provoditi i razvijati. Treba više pažnje posvetiti stručnom usavršavanju unutarnjih revizora te popunjavanju jedinica unutarnje revizije.

5. ZAKLJUČAK

Pozitivne prakse uspostave i obavljanja unutarnje revizije razvijenih zemalja svijeta, pokazuju da je uloga unutarnje revizije u upravljanju javnim resursima od velikog značaja za državu i javni sektor. Teško ćemo naći zemlju koja nije osnovala Institut internih revizora s namjerom razvoja unutarnje revizije, efikasnom uspostavom sustava unutarnjih financijskih kontrola i unutarnjom revizijom, prilagodbom zakonima i propisima te praćenjem promjena u međunarodnim i nacionalnim okvirima, a sve u cilju maksimiziranja društvenog razvoja.

Postati članicom i biti na putu za članstvo u Europskoj uniji, stavlja pred Republiku Hrvatsku i Federaciju Bosnu i Hercegovinu ogromne zadatke u reformi javnog sektora, iz čega proizlazi i potreba za razvojem unutarnje revizije javnog sektora uvođenjem sustava unutarnje financijske kontrole i unutarnje revizije te prilagodbom međunarodnim i nacionalnim okvirima. Institucije u FBiH nisu poduzele adekvatne mjere na uspostavljanju funkcionalne unutarnje revizije. Može se reći da je razvoj unutarnje revizije javnog sektora u RH na dobrom putu koji vodi učinkovitoj unutarnjoj reviziji i učinkovitom i uspješnom korištenju javnih sredstava.

Sličnosti uspostave unutarnje revizije u FBiH i RH se ogledaju u težnji javnog sektora za prilagodbom zakona i propisa Međunarodnom profesionalnom okviru, uvjetima potrebnim za obavljanje unutarnje revizije, planiranju i izvještavanju. Samo političko-teritorijalno ustrojstvo FBiH, dovodi do razlika, kako u strukturi javnog sektora FBiH i RH, tako i u provođenju, uspostavljanju, regulatornom okviru, edukaciji i drugim elementima unutarnje revizije. Razlike se javljaju i između organizacija na razini BiH i organizacija na razini FBiH,a ogledaju se kroz probleme međusobnog usuglašavanja zakona i propisa.

Javni sektori bi trebali i dalje pratiti i razvijati unutarnju reviziju kroz praćenje promjena u Međunarodnom okviru i što efikasnije prilagođavati svoje zakone i propise, kontinuirano i kvalitetno se usavršavati sa svrhom promicanja unutarnje revizije te njenu uspostavu u javnom sektoru, ustrojavanjem unutarnje revizije i zapošljavanjem više unutarnjih revizora. FBiH može i mora koristiti primjer uspostave unutarnje revizije javnog sektora u RH kao primjer prakse za razvoj i uspostavu unutarnje revizije, kao i uspješne primjere drugih zemalja.

LITERATURA:

1. Carmichael, D.R., Willingham, J.J., Pojmovi i metode revizije – vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu (prijevod), Mate, Zagreb, 2000
2. Đuzelić,I., Interna revizija u funkciji unapređenja financijske discipline u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine, Magistarski rad, Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment Banja Luka, http://univerzitetpim.com/wp-content/uploads/2016/11/Ekonomski-fakultet-%C4%90uzeli%C4%87-Ismet.pdf
3. Filipović, I., (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb
4. Godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za 2016.godinu, file:///C:/Users/Korisnik/Desktop/Objedinjeno%20GI%20za%202016.pdf (15.08.2018.)
5. Godišnji konsolidirani izvještaji za unutarnju reviziju u Federaciji Bosne i Hercegovine za 2012. godinu, http://www.fmf.gov.ba/Godi%C5%A1nji%20konsolidovani%20izvje%C5%A1taj%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%20za%202013..pdf (20.07.2018.)
6. Kovačević, R., (1993), Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb
7. Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, [Internet], preuzeto sa: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf (09.07.2018.)
8. Metodologija rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, [internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/chj/METODOLOGIJA%20RADA%20INTERNE%20REVIZIJE_bos.pdf(20.07.2018.)
9. Narodne novine, (2016): Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne novined.d., Zagreb, broj 42
10. Narodne novine (2016):Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 42

11. Narodne novine, (2015): Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78
12. Position paper on internal auditing in Europe, European Confederation of Institiutes of Internal Auditing (ECIIA), Antwerpen, 1996.
13. Pravilnik o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja za ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor , [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_10_108_2110.html (20.07.2018.)
14. Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, [Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/Literatura_1/2a_Pravilnik%20o%20kriterijima%20za%20uspostavljanje%20jedinica%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%2082_13.pdf (20.07.2018.)
15. Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije, [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_04_35_984.html (10.09.2018.)
16. Pravilnik o unutarnjoj reviziji javnog sektora, [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2016_05_42_1092.html
17. Pravilnik o uslovima za obavljanje interne revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine, [Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20uslovima%20za%20obavljanje%20poslova%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji.pdf (31.07.2018.)
18. 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 (08.07.2018.)
19. Savjetovanje Hrvatske revizorske komore: Okvir za učinkovitost interne revizije-novi IPPF, http://www.revizorskakomora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/8_Okvir%20za%20ucinkovitost%20interne%20revizije_IPPF.pdf (11.09.2018.)
20. Sever Mališ , S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, načela-standardi-postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

21. Standardi za profesionalnu praksu unutarnje revizije sa pojašnjenjima,[Internet], raspoloživo na: http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/Literatura_1/5_%20Standardi%20za%20profesionalnu%20praksu%20interne%20revizije%2093_13.pdf (31.07.2018.)
22. Sustavi javne uprave, https://bib.irb.hr/datoteka/509905.2011-1_04_Bejakovic_Bratic_Vuksic_HJU.pdf (01.08.2018)
23. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
24. Zakon o internoj reviziji javnog sektora FBiH SN 47/08, [internet], raspoloživo na: http://www.sogfbih.ba/uploaded/pravni_okvir/Relevantni%20zakoni%20za%20JLS/Zakon%20o%20internoj%20reviziji%20u%20javnom%20sektoruFBiH.pdf (03.08.2018.)
25. Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, [internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_07_78_1492.html (10.07.2018.)

POPIS SLIKA

Slika 1. Kriteriji za ocjenu i određenje postupka ocjene poslovanja poduzeća

Slika 2. Shematski prikaz PIFC koncepata

Slika 3. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja unutarnje revizije

Slika 4. Normativni okvir unutarnje revizije javnog sektora Republike Hrvatske

Slika 5. Hrvatski javni sektor

Slika 6. Shematski prikaz javnog sektora BiH

Slika 7. Shematski prikaz jedinice za unutarnju reviziju kod proračunskih korisnika

Slika 8. Pregled broja korisnika proračuna koji su imali obvezu uspostavljanja unutarnje revizije i broja obveznika koji su je uspostavili u RH

POPIS TABLICA

Tablica 1. Način uspostave unutarnje revizije

Tablica 2. Kriteriji za odabir načina ustrojavanja unutarnje revizije

Tablica 3. Prikaz načina i obveznika uspostave unutarnje revizije u RH

Tablica 4. Obveznici uspostave jedinice za unutarnju reviziju u javnom sektoru FBiH prema kriterijima uspostave

Tablica 5: Uvjeti koje mora ispunjavati unutarnji revizor za obavljane unutarnje revizije

Tablica 6: Uvjeti za polaganje ispita za stjecanje certifikata ili stručnog ovlaštenja unutarnjeg revizora za javni sektor

Tablica 7. Program polaganja ispita

Tablica 8. Pregled organizacija javnog sektora koje su imale obvezu uspostave unutarnje revizije javnog sektora i broja obveznika koji su je uspostavili

SAŽETAK

Javni sektor predstavlja složeni sustav svake zemlje te dio ekonomije kojom upravljaju državni organi i javna poduzeća, a nalazi se u državnom vlasništvu. Unutarnja revizija je neovisno, objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Cilj unutarnje revizije javnog sektora je da omogući efikasno i ekonomično korištenje javnih sredstava kroz uspostavu sustava za unutarnju financijsku kontrolu (PIFC).

Kod uspostave unutarnje revizije u javnom sektoru RH i FBiH, možemo reći da je osnova Sustav unutarnjih financijskih kontrola (PIFC) kao skup načela, metoda i postupaka, financijskih i drugih kontrola, osnovan s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna.

Samo političko-teritorijalno ustrojstvo FBiH, dovodi do razlika, kako u strukturi javnog sektora FBiH i RH, tako i u provođenju, uspostavljanju, regulatornom okviru, edukaciji i drugim elementima unutarnje revizije. Međutim, RH i FBiH nastojeći razvijati javni sektor, razvijaju i unutarnju reviziju javnog sektora, kroz sustav unutarnjih kontrola i unutarnje revizije. Unutarnji revizori javnih sektora nastoje obavljati, razvijati i prilagođavati unutarnju reviziju prema Međunarodnom profesionalnom okviru koji nastoji razvijati i stvarati buduće pravce razvoja profesije unutarnje revizije.

Ključne riječi: unutarnja revizija, javni sektor, Sustav unutarnjih financijskih kontrola

SUMMARY

The public sector represents the complex system of each country as well as a part of the economy which are governed by the state bodies and the public organisations, and they are in the state ownership. The internal audit is an independent, objective guarantee as well as the advise-activity which is governed by the phylosophy of the added value with the intention of the ammelioration of the business organisation. The aim of public sector internal auditis to enable the efficient and the economical usage of the public means through the realisation of Public Internal Financial Control System (PIFC).

Through the realisation of public sector internal audit in Croatia and in the Federation of Bosnia and Herzegovina, we can say that the basis is Public Internal Financial Control System (PIFC), as the assemble of the princips, of the methods and the procedures, of the financial and the others controls, based with the aim of the successful governing and budget aims realisations.

The political-teritorial establishment of the Federation, leads to the differences, in public sector structures of Bosnia and Hercegovina and Croatia and in the realisations, establishment, regulatory frame, education and the other internal audit elements, through the public Internal Financial Control System. The public sector internal auditors try hard to work out, develop and to accomodate the internal directions of the development of internal audit profesion.

Key words: internal audit, public sector, Public Internal Financial Control System