

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru

Marijan, Ivana

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:558530>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-25**



Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)





**Sveučilište
Sjever**

Završni rad br. 188/PMM/2020

SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Ivana Marijan, 2584/336

Koprivnica, srpanj 2020. godine



Sveučilište Sjever

Odjel za ekonomiju, odsjek Poslovanje i menadžment

Završni rad br. 188/PMM/2020

SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Student

Ivana Marijan, 2584/336

Mentor

Dr.sc. Ivana Martinčević, viši predavač

Koprivnica, srpanj 2020. godine

Prijava završnog rada

Definiranje teme završnog rada i povjerenstva

ODJEL	Odjel za ekonomiju		
STUDIJ	preddiplomski stručni studij Poslovanje i menadžment		
PRISTUPNIK	Ivana Marijan	MATROŠKI BROJ	2584/336
DATUM	06.07.2020.	KOLEGIJ	Računovodstvo
NASLOV RADA	SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU		
NASLOV RADA NA ENGL. JEZIKU	PUBLIC SECTOR INTERNAL CONTROL SYSTEM		
MENTOR	dr.sc. Ivana Martinčević	ZVANJE	viši predavač
ČLANOVI POVJERENSTVA	1. doc.dr.sc. Mirko Smoljić, predsjednik 2. izv.prof.dr.sc. Krešimir Buntak, član 3. dr.sc. Ivana Martinčević mentor 4. mr.sc. Ana Mulović Trgovac, zamjenski član 5. _____		

Zadatak završnog rada

BROJ: 188/PMM/2020

OPIS

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru određen je kao cjelokupan sustav kontrola uspostavljenih od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadaća. Sukladno Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnja revizija dio je sveobuhvatnog sustava unutarnje kontrole, neovisna je i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna te pomaže korisniku u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i discipliniranog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja.

Cilj ovog završnog rad je:

- pokazati, objasniti i analizirati sustav internih kontrola,
- definirati značaj i važnost sustava internih kontrola,
- pojasniti razliku između interne i eksterne revizije,
- pojasniti i prikazati proceduru provođenja unutarnje kontrole u javnom sektoru,
- kroz konkretan primjer prikazati sustav provođenja unutarnje kontrole u javnom sektoru

ZADATAK URUČEN

6/12/2020

POTPIS MENTORA

UNIVERSITÄT
SIEBENBRUNNEN
Ivana Martinčević
SVEUČILIŠTE
SIEBEN
BRUNNEN

SAŽETAK

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru određen je kao cjelokupan sustav kontrola uspostavljenih od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadaća. Sukladno Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnja revizija dio je sveobuhvatnog sustava unutarnje kontrole, neovisna je i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna te pomaže korisniku u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i discipliniranog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja. Veliki dio unutarnjih revizora iz javnog sektora članovi su HIIR-a (Hrvatski institut internih revizora) koji također svojim djelovanjem i kontinuiranom izobrazbom utječe na povećanje profesionalnosti unutarnjih revizora. Direktor angažira internog revizora unutar poduzeća koji će mu neovisno, objektivno i na sistematičan način provjeravati rad svih djelatnika u svim procesima i organizacijskim jedinicama tvrtke te ga o tome izvještavati. U radu je kroz više većih poglavlja razrađena procedura provođenja unutarnje kontrole u javnom sektoru, a na kraju rada dan je primjer provođenja unutarnje kontrole te je dan zaključak.

Ključne riječi: *unutarnja revizija, javni sektor, državna revizija, interna revizija, eksterna revizija*

ABSTRACT

The system of internal controls in the public sector is defined as a complete system of controls established by the heads of budget users with the aim of successful management and accomplishment of tasks. Pursuant to the Law on the System of Internal Financial Controls in the Public Sector, internal audit is part of a comprehensive internal control system, is an independent and objective activity of providing expert opinion and advice with the aim of adding value and improving the business of budget users. and improving the effectiveness of risk management, control and management processes. A large part of internal auditors from the public sector are members of HIIR (Croatian Institute of Internal Auditors), which also influences the professionalism of internal auditors through its activities and continuous training. The director hires an internal auditor within the company who will independently, objectively and systematically check the work of all employees in all processes and organizational units of the company and report to him. The paper elaborates the procedure of conducting internal control in the public sector through several larger chapters, and at the end of the paper an example of conducting internal control is given and a conclusion is given.

Keywords: *internal audit, public sector, state audit, internal audit, external audit*

SADRŽAJ

SAŽETAK.....	4
1. UVOD.....	1
2. POJMOVNO ODREĐIVANJE I VRSTE REVIZIJE.....	3
2.1. Interna revizija.....	4
2.2. Eksterna revizija.....	5
2.3. Obuhvat revizijskih vrsta.....	6
3. ULOGA I SVRHA UNUTARNJE REVIZIJE.....	9
4. SVRHA I OBILJEŽJA SUSTAVA UNUTARNJIH KONTROLA.....	11
4.1. Obuhvat poslova sustava unutarnjih kontrola.....	11
4.2. Svrha sustava unutarnjih kontrola.....	12
4.3. Temeljna obilježja sustava internih kontrola.....	12
4.3.1. Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“.....	12
4.3.2. Upravljačka odgovornost na svim razinama upravljanja.....	13
4.3.3. Sustavni pristup i pogled na kontrole.....	13
5. SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA.....	16
6. UPRAVLJANJE UNUTARNJOM REVIZIJOM.....	19
6.1. Odnosi unutarnje revizije korisnika proračuna s drugim tijelima i institucijama	19
7. PLANIRANJE UNUTARNJE REVIZIJE.....	21
7.1. Izrada strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije.....	21
7.1.1. Razdoblje pripreme strateškog plana unutarnje revizije.....	21
7.1.2. Veza ciljeva unutarnje revizije s ciljevima i prioritetima institucije.....	22
7.1.3. Potencijalna područja revidiranja.....	23
7.1.4. Utvrđivanje i procjena rizika kod izrade strateškog plana.....	23
7.1.5. Ažuriranje strateškog plana.....	25
7.1.6. Godišnji plan unutarnje revizije.....	25
7.1.7. Veza strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije.....	25
7.1.8. Pojedinačne revizije.....	26
7.2. Strateški plan.....	26
7.3. Godišnji plan.....	27

7.4.	Izmjene i dopune strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije.....	28
8.	PROCES OBAVLJANJA UNUTARNJE REVIZIJE.....	29
8.1.	Pripremne aktivnosti i preliminarna procjena rizika	29
8.1.1.	Prikupljanje informacija o području/procesu/aktivnosti koji se revidiraju	30
8.1.2.	Preliminarna procjena rizika	31
8.1.3.	Izrada plana i programa obavljanja pojedinačne unutarnje revizije	31
8.2.	Procjena sustava unutarnjih kontrola	32
8.2.1.	Provođenje revizijskih postupaka	33
8.2.2.	Formuliranje nacrtu revizijskih nalaza, mišljenja i preporuka	34
8.3.	Izvještavanje o rezultatima.....	36
8.3.1.	Usuglašavanje nacrtu revizijskog izvješća s revidiranim subjektima	36
8.3.2.	Izrada konačnog revizijskog izvješća	37
8.4.	Praćenje provedbe preporuka	39
9.	ODGOVORNOSTI U OKVIRU PROCESA OBAVLJANJA UNUTARNJE REVIZIJE.....	40
10.	IZVJEŠTAVANJE O SUSTAVU UNUTARNJIH KONTROLA.....	41
10.1.	Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske	41
11.	PODUZIMANJE RADNJI PROTIV NEPRAVILNOSTI I PRIJEVARA	43
12.	PRIMJER.....	44
12.1.	Primjer plana provedbe preporuka unutarnje revizije	44
12.2.	Primjeri nepravilnosti i preporuka unutarnje revizije kao i otklonjenih nepravilnosti	46
12.3.	Primjer obračun plaća.....	54
13.	ZAKLJUČAK.....	57
	LITERATURA	60
	Popis slika.....	62

1. UVOD

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske temelji se na konceptu PIFC-a (Publik Internal Financial Control) koji je razvila Europska komisija kako bi pomogla zemljama kandidatkinjama u reformi njihovih sustava unutarnjih financijskih kontrola. Koncept se temelji na međunarodnim standardima unutarnje kontrole i praksi europskih zemalja. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju nastavljen je daljnji razvoj takvog sustava, uvažavajući trenutni razvoj u proračunskom sustavu, ali i praksu zemalja članica Europske unije, a sada se za njega kao i u članicama Europske unije koristi izraz "Sustav unutarnjih kontrola". Radi se o živom sustavu kojeg je potrebno stalno razvijati. Osim toga, zbog svoje složenosti sustavi unutarnjih kontrola zahtijevaju praćenje i procjenu njihove adekvatnosti i funkcionalnosti kroz samoprocjenu sustava koju provodi rukovodstvo, aktivnosti unutarnje revizije i aktivnosti vanjske revizije. Samoprocjena sustava izrazito je bitna jer onaj koji provodi određene procese najbolje može utvrditi rizike koje prijete ostvarenju određenih ciljeva te pravodobno i adekvatno reagirati uspostavom određenih kontrola. Obavezna samoprocjena u javnom sektoru provodi se temeljem neprestano ažuriranog upitnika o fiskalnoj odgovornosti kojeg su osim ministarstava i drugih državnih tijela te njihovih proračunskih korisnika dužne ispunjavati i jedinice lokalne i područne samouprave te njihovi proračunski korisnici, ali i trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe koje su iste osnovale, a obveza ispunjavanja je propisana Zakonom o fiskalnoj odgovornosti. Temeljem provedene samoprocjene podnosi se izjava o fiskalnoj odgovornosti, ali se u slučaju utvrđenih slabosti i nepravilnosti donosi i plan za njihovo otklanjanje. Izjavom o fiskalnoj odgovornosti koje svake godine podnose čelnici navedenih subjekata isti potvrđuju da su u radu osigurali zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava te učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola. Unutarnja revizija u provođenju svojih aktivnosti čelnicima daje jasnu i pouzdanu informaciju da li je uspostavljeni sustav unutarnjih kontrola zadovoljavajući odnosno da li daje odgovor na sve utvrđene rizike te da li je adekvatan, odnosno da li se uspostavljene kontrole provode i da li su djelotvorne. Osim ove povratne informacije unutarnja revizija daje i preporuke za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola. Unutarnju reviziju provode profesionalnici koji dobro poznaju sustav u kojem rade i u stalnoj su interakciji s rukovodstvom. S ciljem što profesionalnijeg obavljanja navedenih poslova, Ministarstvo financija provodi osnovnu izobrazbu unutarnjih revizora temeljem koje unutarnji revizori stječu certifikat za obavljanje

poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, ali i kontinuiranu izobrazbu unutarnjih revizora koji već posjeduju predmetni certifikat. Veliki dio unutarnjih revizora iz javnog sektora članovi su HIIR-a (Hrvatski institut internih revizora) koji također svojim djelovanjem i kontinuiranom izobrazbom utječe na povećanje profesionalnosti unutarnjih revizora. Osim toga, unutarnji revizori javnog sektora osnivaju pojedine radne skupine u okviru udruženja određene vrste dionika javnog sektora budući da pojedini dionici imaju svoje specifične ciljeve koji na sebe vežu i specifične rizike, a kako bi svojim preporukama mogli dati adekvatan odgovor na uspostavu sustava unutarnjih kontrola. Najveći izazov s kojim se susreću unutarnji revizori u obavljanju svojih poslova je zapravo njihova podkapacitiranost koja najviše dolazi do izražaja na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini. Nedovoljan broj unutarnjih revizora i nemogućnost provođenja revizije u timu koji se sastoji od profesionalaca različitih struka najveća je opasnost u nemogućnosti davanja adekvatnih preporuka za razvoj sustava unutarnjih kontrola koje će onda dati odgovor na različite prijetnje koje se pojavljuju u ostvarivanju ciljeva. Aktivnosti vanjske revizije, prije svega Državnog ureda za reviziju također je neizostavna u razvoju sustava unutarnjih kontrola. Iako osobe koje provode vanjsku reviziju najčešće ne poznaju sustav, kao unutarnji revizori, isti zbog svoje financijske neovisnosti o revidiranom subjektu mogu predstavljati veći autoritet u samom davanju preporuka. Također su Zakonom o državnom uredu za reviziju ("Narodne novine" broj: 25/19) po prvi puta propisane prekršajne kazne u slučaju ne provedbe naloga i preporuka državne revizije što je još jedan korak ka boljoj uspostavi sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

2. POJMOVNO ODREĐIVANJE I VRSTE REVIZIJE

Općenito govoreći, revizija znači istraživanje, verificiranje ili ispitivanje računa, financijske dokumentacije te provjeru njihove točnosti. (Crnković, 1997.)

Prema članku 54. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine 85/10), Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu. Osnovan je 1993. na temelju Zakona o državnoj reviziji, a počeo je s radom u studenome 1994. Nadležnost i djelokrug rada Ureda su uređeni Zakonom o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11) i Zakonom o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe (Narodne novine 24/11, 61/11 i 27/13). Ured obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora i lokalnih jedinica, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili lokalne jedinice, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno lokalne jedinice imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima. Ured je također nadležan za obavljanje revizije sredstava Europske unije te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.¹

Sama riječ revizija potječe od latinske riječi "revidere" što znači ponovno vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. (Tepšić, R., Turk, I., Petrović, M., 1984.). Revizija obuhvaća ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava. Obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.

Državni ured za reviziju obavezan je svake godine obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna, te reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača. Sve druge revizije se planiraju i obavljaju u opsegu koji je predviđen godišnjim programom i planom rada Ureda, kojeg donosi glavni državni revizor na temelju zakonom utvrđenih kriterija. Vizija državnog ureda za reviziju je povećanje odgovornosti svih sudionika

¹ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, preuzeto 20.04.2020.

u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja proračunskim, izvanproračunskim i drugim javnim sredstvima, a misija je da je rad Ureda usmjeren na reviziju financijskih izvještaja i poslovanja, te na poboljšanje zakonitosti, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugih pravnih osoba određenih zakonom. Također, pridonosi poboljšanju upravljanja javnom imovinom i drugim raspoloživim resursima, informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima, te drugim sredstvima koja su subjektima revidiranja dana na upravljanje i raspolaganje. Vrijednosti prema kojima Ured želi biti prepoznatljiv su profesionalna izvrsnost, timski rad, savjesnost i profesionalna etičnost, neovisnost, odgovornost i pouzdanost.²

Prema definiciji Hrvatskog instituta internih revizora, interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti u cilju poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim pristupom procjenjivanja i poboljšanja djelotvornosti upravljanja rizicima, sustava unutarnjih kontrola i korporativnog upravljanja.³

2.1. Interna revizija

Interna revizija prema Crnković, 1997., smatra se i alatom menadžerske kontrole, a interni revizori su stručnjaci za internu kontrolu. Dakle, interna revizija je nezavisna poslovna funkcija profitne ili neprofitne organizacije javnog ili privatnog sektora koja istražuje, preispituje, analizira, procjenjuje i pregledava funkcioniranje određenog entiteta u cilju unapređenja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja.

Provode je organi prema Tušek, Žager, Barišić, 2014. onog poduzeća koji je objekt revizije te oni sami organiziraju i provode program interne revizije kao cjelovit test efektivnosti svih aspekata sustava internih kontrola i poslovanja poduzeća. Najznačajniji poslovi interne revizije su ispitivanje organiziranosti te razvoj i poboljšanje efikasnosti pojedinih poslovnih funkcija, ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka te funkcioniranja informacijskog sustava i drugih poslova kojima se provodi ispitivanje i ocjena poslovanja poduzeća. Za internu reviziju manje je značajno izražavanje mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih

² <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, preuzeto 20.04.2020.

³ <http://www.hiir.hr/default.aspx?id=10>, preuzeto 20.04.2020.

izvještaja. Promicanje interne revizije bave se prvenstveno instituti internih revizora koji izdaju certifikate za zvanje ovlaštene interni revizor.

Ciljevi i djelokrug interne revizije prema Stojanović, 2015. u svakoj pojedinačnoj organizaciji ovisi o ovlastima i odgovornosti definiranim pravilnikom odjela za internu reviziju, od veličine i strukture same organizacije te sve do obučenosti i iskustva članova revizijskog tima. U početku je interna revizija bila usmjerena samo na računovodstvo i financije, ali se s vremenom shvatilo da je potrebno upravljati svim funkcijama u organizaciji i da svaka funkcija može imati koristi od nezavisne i objektivne revizije. Stoga je današnja suvremena revizija usmjerena na tri ključne oblasti: proces korporativnog upravljanja, sistem internih kontrola te proces upravljanja rizicima.

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. (Meigs, Whittington, Pany, Meigs, 1998. str. 181.). Sama svrha postojanja i djelotvornosti interne revizije u poduzeću je osigurati zaštitu resursa poduzeća od nelojalnog ponašanja zaposlenih, nelojalnog ponašanja podugovarača koji koriste ime i tehnologiju tvrtke, zaštitu dioničara od nelojalnog ponašanja menadžera, zaštita vrhovnih menadžera od nelojalnog ponašanja menadžera na nižim razinama, osigurati da službena izvješća o performanci i obračunu poreza budu bez greške koje bi mogle izazvati primjenu sankcija prema tvrtki. (Belak 1995.). Uloga interne revizije u sustavu korporativnog upravljanja proizlazi poglavito iz činjenice da interna revizija utvrđuje pouzdanost, realnost i integritet financijskih i operativnih informacija koje dolaze iz različitih organizacijskih dijelova, a na temelju kojih se donose odgovarajuće poslovne odluke na svim razinama upravljanja. U svom se svakodnevnom poslu menadžeri na svim razinama u organizaciji oslanjaju na informacije koje osigurava funkcija interne revizije. (Tušek, Žager, Barišić, 2014.)

2.2. Eksterna revizija

Eksterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća kojeg provode stručni, neovisni i za taj posao ovlaštene revizori. Oni ne mogu biti zaposleni u tom poduzeću i ne mogu biti u bilo kakvoj vezi s poduzećem gdje obavljaju reviziju jer bi se na taj način narušilo načelo neovisnosti revizije. Eksternom revizijom prvenstveno se ispituje objektivnost i realnost temeljnih financijskih izvještaja. Za eksternu reviziju važno je postojanje instituta za reviziju ili računovodstvo, koji između ostalog donosi revizijske standarde i kodeks

profesionalne etike revizora te izdaje certifikate o revizijskim zvanjima. Eksterni revizori najčešće se bave revizijom financijskih izvještaja. (Tušek, Žager, Barišić, 2014.)

Eksterna revizija poznata je i kao zakonska, kao eksterni mehanizam korporativnog upravljanja, orijentirana je na izražavanje mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja društva te je vrijedan izvor informacija za eksterne korisnike, ali i za upravljačke strukture. Obveznici su poduzeća u skladu s kriterijima Zakona o reviziji.

Iako različite, interna i eksterna revizija su komplementarne profesije, a rad interne revizije može biti iznimno koristan eksternim revizorima jer može utjecati na vrstu, vremenski raspored i obujam postupaka eksternih revizora te, ujedno, smanjiti troškove eksterne revizije za revidirana društva. Mogućnosti korištenja rada interne revizije u svrhu ostvarivanja ciljeva eksterne revizije prepoznata su i u standardima eksterne revizije koji pomažu revizorima prepoznati kada i u kojoj mjeri mogu koristiti rad interne revizije.⁴ Dok se eksterna revizija bavi financijskim sistemom i usmjerena je na ispravnost financijskog izvještaja, interna revizija ima širok djelokrug rada i bavi se ukupnim uspjehom organizacije te svim njenim sistemima kontrole. Također, interna revizija je kontinuirana aktivnost koja se bavi tekućim stanjem, dok se eksterna revizija vrši na kraju određenog razdoblja i usmjerena je na podatke i dokumentaciju koji su utjecali na formiranje financijskog izvještaja. Usuglašenost sa uspostavljenim politikama i procedurama predmet je obe vrste revizije jer se bave točnošću i efektima grešaka i pogrešnog prikazivanja na konačnom izvještaju. (Stojanović, 2015.)

2.3. Obuhvat revizijskih vrsta

Za revidiranje specifičnih područja u svrhu ostvarivanja specifičnih revizorskih ciljeva obavlja se jedna od mnoštva različitih vrsta revizije iako ne postoji u potpunosti ograničena podjela između vrsta jer jedna vrsta revizije obuhvaća elemente drugih vrsta revizije.

- Revizija usklađenosti

Cilj revizije usklađenosti je utvrđivanje razine usklađenosti s obvezujućom regulativom, standardima, planovima, ugovorima, politikama i procedurama poslovanja koje definiraju područje koje se revidira. Kod obavljanja revizije usklađenosti unutarnji revizor izvještava o

⁴ file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/02_Cular_doradjeni_rad_hrv_engl_ZA_TISAK.pdf, preuzeto 20.04.2020.

primjeni odgovarajućih zakona i propisa, a izvješće mora sadržati i mišljenje o adekvatnoj primjeni regulative u područjima koja su testirana kao i o neadekvatnoj primjeni propisa čime se institucija dovodi u prvenstveno pravne, ali i druge vrste rizika. U slučaju kada dođe do neusklađenosti unutarnji revizor mora utvrditi zbog kojih je razloga došlo do toga te uputiti na ispravan rad. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.)

- Revizija sustava

Cilj revizije sustava prema Priručniku za unutarnje revizore, 2012. je temeljita ocjena upravljanja i kontrole nad svim strateškim, funkcionalnim ili operativnim aktivnostima radi davanja stručnog mišljenja o funkcioniranju kontrola, ublažavanju povezanih rizika te o ekonomičnom, djelotvornom i učinkovitom funkcioniranju aktivnosti u postizanju planiranih ciljeva. Kao što smo i naveli, revizije većinom u svom radu „suraduju“ tako je i revizija sustava povezana sa revizijom usklađenosti i revizijom uspješnosti poslovanja. Prilikom obavljanja revizije sustava također se može revidirati i područje vezano uz informacijske tehnologije sustava, poput IT infrastrukture, umreženosti, primjene, IT razvoja, sigurnosti. Zbog naravi takvog područja potrebno je da unutarnji revizor koji posjeduje specifična IT znanja i vještine sudjeluje u obavljanju ove vrste revizije.

- Financijska revizija

Cilj financijske revizije je procjena učinkovitosti sustava unutarnjih kontrola u cilju osiguranja točnosti računa i transakcija kao i pouzdanost financijskog sustava. Također, i financijska revizija obuhvaća i elemente revizije sustava i revizije usklađenosti. Kod financijske revizije provjeravamo jesu li se svi evidentirani poslovni događaji stvarno dogodili, jesu li svi poslovni događaji evidentirani u razdoblju na koje se odnose, jesu li sva imovina, obveze i troškovi iskazani u računovodstvenoj evidenciji, je li provedena pravilna klasifikacija na odgovarajuće račune, jesu li poslovni događaji pravodobno evidentirani, jesu li transakcije i poslovanje usuglašeni s važećim zakonima i propisima. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.) Kao zaključno, možemo reći da se kod financijske revizije procjenjuje postojanost, potpunost, točnost, provjera ispravnosti klasifikacije, pravodobnost i usuglašenost.

- Revizija uspješnosti poslovanja

Cilj revizije uspješnosti poslovanja je procjena ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti aktivnosti- dobrog financijskog upravljanja, procesa, projekta ili programa, koji koriste resurse (financijske, ljudske, materijalne) u ostvarenju željenih rezultata uz postizanje očekivane kvalitete. Revizija uspješnosti poslovanja sadrži i elemente revizije sustava te revizije usklađenosti. Revizijom uspješnosti poslovanja mogu se ocjenjivati svi ili samo pojedini elementi. Ekonomičnost je smanjenje troškova resursa koji se koriste u obavljanju neke aktivnosti na najmanju mjeru, uz osiguranje primjerene kvalitete. To se odnosi na dobivanje sredstava, odnosno rezultata uz najniži mogući trošak. Cilj ekonomičnosti je utvrditi najveći mogući učinak i najpovoljniji mogući odnos između ukupnih troškova i koristi koja su se pri tom postignula. Učinkovitost podrazumijeva razinu ostvarivanja ciljeva, odnosno omjer između planiranog i ostvarenog učinka. Cilj učinkovitosti je postići ostvarenje planiranih ciljeva. Djelotvornost je najbolji omjer između rezultata i sredstava korištenih za njihovo ostvarivanje. To je stupanj uspjeha u poduzimanju aktivnosti u ispunjenju ciljeva, odnosno omjer stvarnih outputa u odnosu na planirane outpute. Cilj djelotvornosti je postići da stvarno utrošeni resursi budu jednaki stvarno potrebnim resursima za ostvarenje ciljeva. Prilikom obavljanja revizije uspješnosti poslovanja unutarnji revizor mora prije početka revizije imati jasno definirane ciljeve i pokazatelje uspješnosti za revidirani proces, projekt. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.). Kroz primjenu revizije uspješnosti revizor će davanjem preporuka pridonijeti učinkovitom, djelotvornom i ekonomičnom korištenju resursa u postizanju željenih ciljeva.

3. ULOGA I SVRHA UNUTARNJE REVIZIJE

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru određen je kao cjelokupan sustav kontrola uspostavljenih od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadaća. Unutarnju reviziju u javnom sektoru Republike Hrvatske uređuje sljedeći normativni okvir:

- 1) Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 78/15 i 102/19)
- 2) Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/16 i 77/19)
- 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 (Klasa: 043-01/16-01/326, Ur.br.: 513-08-03-16-1), Uputa za provođenje pojedinačne unutarnje revizije (Klasa: 043-01/18-01/50; Ur.br.: 513-05-04-18-1)
- 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 (Klasa: 131-01/11-01/26, Ur.br: 513-10/11-1)
- 10) Uputa o provođenju praktične izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenog unutarnjeg revizora za javni sektor Klasa: 131-01/16-01/15; Ur.br.: 513-08-03-16-1
- 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 kontrola u javnom sektoru propisana je obveza uspostavljanja unutarnje revizije u institucijama, obveznicima Zakona u skladu s kriterijima razrađenima Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru. Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru određeno je da se unutarnja revizija obavlja u skladu s:

- a) Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja i
- b) propisima kojima se uređuje unutarnja revizija u javnom sektoru Republike Hrvatske.⁵

⁵ <https://sduosz.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Priru%C4%8Dnik-za-unutarnje-revizore-verzija-5.0..0.pdf>, preuzeto 12.02.2020.

Sukladno Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnja revizija dio je sveobuhvatnog sustava unutarnje kontrole prema Priručniku za unutarnje revizore, 2012. neovisna je i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna te pomaže korisniku u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i discipliniranog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja.

Unutarnja revizija pruža podršku korisniku proračuna u ostvarenju ciljeva kroz izradu strateških i godišnjih planova koji se temelje na objektivnoj procjeni rizika te obavljanjem pojedinačnih unutarnjih revizija u skladu s usvojenim planovima. Također se bavi procjenom prikladnosti i djelotvornosti sustava financijskog upravljanja i kontrole u odnosu na utvrđivanje rizika, usuglašavanje sa zakonom i drugim propisima pouzdanost i sveobuhvatnost informacija, učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost poslovanja, zaštitu imovine i informacija te obavljanje zadaća i ostvarivanje ciljeva uz davanje preporuka za poboljšanje poslovanja.

4. SVRHA I OBILJEŽJA SUSTAVA UNUTARNJIH KONTROLA

Sustav unutarnjih kontrola definira se prema Priručniku o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna kao skup načela, metoda i postupaka unutarnjih kontrola koji je uspostavila odgovorna osoba institucije u svrhu uspješnog upravljanja i ostvarivanja općih ciljeva, kao što su: obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, zaštita sredstava od gubitaka, zloupotrebe i štete, jačanje odgovornosti za ostvarenje poslovnih ciljeva te pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja. Sustav unutarnjih kontrola je u funkciji osiguranja pravilnog, zakonitog, ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja proračunskim sredstvima odnosno dobrog financijskog upravljanja.

4.1. Obuhvat poslova sustava unutarnjih kontrola

Sustav unutarnjih kontrola obuhvaća sve poslovne procese koji vode k ostvarenju poslovnih ciljeva, a posebno za:

- Prihode/primitke
- Rashode/izdatke
- Natječajne procedure i ugovaranje
- Imovinu i obveze

U tim područjima vidljive su krajnje posljedice financijskih učinaka poslovanja, odnosno poduzetih ili nepoduzetih aktivnosti, realiziranih odluka, provedenih investicijskih projekata. Financijsko upravljanje odnosi se na upravljačku odgovornost koja je povezana sa planiranjem, programiranjem, izradom financijskih planova i njihovom realizacijom te odgovornost u računovodstvu i izvještavanju kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitka, neadekvatnog korištenja i prijevara. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna)

4.2. Svrha sustava unutarnjih kontrola

Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna piše da učinkoviti sustavi unutarnjih kontrola osigurati će bržu i lakšu prilagodbu na promijenjene okolnosti u poslovanju, a da pri tome nisu nužno potrebna dodatna proračunska sredstva, ako se budu usmjeravali i kontrolirali financijski učinci poslovanja radi ostvarivanja poslovnih ciljeva i korištenje sredstva na pravilan i etičan način, ako poslovanje bude u skladu sa zakonima, propisima, politikama, ako se imovina bude zaštitila od gubitka uzrokovanih lošim upravljanjem, nepravilnim trošenjem i korištenjem te kroz jačanje odgovornosti za uspješno ostvarivanje postavljenih ciljeva.

4.3. Temeljna obilježja sustava internih kontrola

Temeljna obilježja sustava unutarnjih kontrola i dobrog financijskog upravljanja uključuje upravljanje po načelu „vrijednost za novac“, upravljačku odgovornost na svim razinama upravljanja te sustavni pristup i pogled na kontrole.

4.3.1. Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“

Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ treba osigurati da se u pružanju usluga građanima i drugim aktivnostima kojima se institucije bave zadovolje standardi kvalitete i da se to učini na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, odnosno da se potroši što je moguće manje financijskih sredstava, a pruži kvalitetna usluga. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna). Taj pristup zahtijeva aktivno upravljanje javnim aktivnostima putem kojih postavljamo pitanja što se dobiva za uložena financijska sredstva - ako uložimo manje financijskih sredstava može li se pružiti ista uloga te kako pružiti uslugu koristeći novčana sredstva koja su nam trenutno na raspolaganju kako bi postigli najvišu moguću razinu kvalitete. Aktivno upravljanje zahtijeva adekvatne upravljačko-informacijske sustave, čiji su temelj kvalitetni računovodstveni sustavi koji pružaju potrebne informacije za upravljanje troškovima, prihodima, imovinom i obvezama. Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ zahtijeva postavljanje jasnih ciljeva poslovanja i njihovu realizaciju te je u tu svrhu potrebno mijenjati praksu nezainteresiranosti i/ili nemogućnosti da se skupe i neučinkovite, ali uhodane aktivnosti

i procesi promijene jer ne doprinose realizaciji postavljenih ciljeva, a troše značajna financijska sredstva. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna). Kada se jasno postave ciljevi, potrebno je formirati tim koji jasno radi na realizaciji ciljeva i provjera se njegova uspješnost.

4.3.2. Upravljačka odgovornost na svim razinama upravljanja

Rukovoditelji na svim razinama upravljanja trebaju biti svjesni da upravljanjem, odnosno donošenjem odluka impliciraju financijske učinke, vidljive prije ili kasnije i da su za njih odgovorni, a time onda i odgovorni za financijsko upravljanje i sustave unutarnjih kontrola. Stoga je vrlo važno da rukovoditelji imaju jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući i financijske parametre. Linije ovlasti i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Upravljačka struktura na svim razinama upravljanja mora znati što se od nje očekuje, ima jasno određene ovlasti za stvaranje pretpostavki za ostvarenje dodijeljenih ciljeva, utvrđuje rizike i upravlja rizicima, ima adekvatne sustave informacija, raspolaže podacima o troškovima i prihodima, postignutim rezultatima kako bi upravljačka struktura mogla donositi prosudbe o ostvarenoj vrijednosti za uložena sredstva, te podnosi izvještaj što je i na koji način ostvareno s uložnim sredstvima.

Rukovodstvo na višim razinama treba imati pravovremene informacije o tome ostvaruje li rukovodstvo na nižim razinama ono što se od njega očekuje, je li to u skladu s dogovorenim pravilima poslovanja i koliko je u tome uspješno. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna)

4.3.3. Sustavni pristup i pogled na kontrole

Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ s razvijenom upravljačkom odgovornošću na svim razinama upravljanja zahtijeva adekvatnih sustava unutarnje kontrole.

Odredba Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 78/15) definirane su međusobno povezane komponente koje čine sustav unutarnjih kontrola:

- Kontrolno okruženje
- Upravljanje rizicima
- Kontrolne aktivnosti
- Informacije i komunikacija
- Praćenje i procjena sustava

Razvoj sustava unutarnjih kontrola temeljenog na navedenim komponentama zahtijeva razumijevanje njihova značenja i međusobne povezanosti kao i sinergijskog učinka na kvalitetu financijskog upravljanja kada uspostavljeni sustav kontrola funkcionira. Primjerice, da bismo uspostavili adekvatne kontrolne aktivnosti, potrebno je prije svega sagledati okruženje u kojem se kontrole postavljaju te analizirati kakvo je to okruženje. Kontrolno okruženje čine osobni i profesionalni integritet, etične vrijednosti zaposlenika i njihova kompetentnost te način rukovođenja i stila upravljanja. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna) Učinkoviti sustav unutarnjih kontrola sagledava kontrolno okruženje na način da se razmotri je li misija organizacije jasno određena te postoji li vizija poslovanja i planski pristup poslovanju, te je vrlo važno analizirati organizacijsku strukturu što uključuje način podjele ovlasti i odgovornosti te linije izvješćivanja.

Prema Priručniku o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna okruženje koje ima razvijen planski pristup poslovanja, gdje je jasno postavljena vizija poslovanja i definirani strateški i operativni ciljevi zahtijeva i utvrđivanje rizika koji mogu biti prijetnja realizaciji postavljenih ciljeva i poduzimanje mjera kako bi se spriječilo aktiviranje rizika, odnosno minimizirali njihovi učinci. Upravljanje rizicima treba sagledati kao cjelovit proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika proračuna, te poduzimanje potrebnih mjera radi smanjenja rizika. Upravljanje rizicima treba postati sastavni dio procesa i planiranja i donošenja odluka.

Kontrolno okruženje u kojemu je potrebno uspostaviti kontrolne aktivnosti, uzimajući pri tome u obzir rizike koji potencijalno prijete realizaciji ciljeva, osigurava se sustavni pristup uspostavi kontrolnih aktivnosti. Budući da je kvaliteta donesenih odluka upravljačke strukture u izravnoj vezi s kvalitetom informacija na temelju kojih se te odluke donose, informacije moraju biti odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne. To zahtijeva učinkovitu komunikaciju na svim razinama u organizaciji, izgradnju prikladnog upravljačkog sustava informacija te

uspostavu i razvoj učinkovitog, pravodobnog i pouzdanog sustava izvješćivanja. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna)

Kada se jednom uspostavi sustav unutarnjih kontrola on zahtijeva kontinuirano praćenje kako bi se procijenila njegova funkcija i pravodobno ažuriranje. Praćenje i procjena sustava obavlja se stalnim praćenjem, samoprocjenom i unutarnjom revizijom.

5. SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA

Sektor za harmonizaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola (Središnja harmonizacijska jedinica) ustrojstvena je jedinica Ministarstva financija, zadužena za provedbu koordinacije razvoja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

Koordinacija uključuje:

- pripremu zakona i pod zakonskih propisa za razvoj sustava unutarnjih kontrola
- koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola s ministarstvima nadležnim za strukturne reforme, reforme uprave te s drugim institucijama
- izradu smjernica za razvoj sustava unutarnjih kontrola te metodologije rada unutarnje revizije
- organizaciju izobrazbe za rukovoditelje i osobe uključene u koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola te unutarnje revizore
- suradnju sa strukovnim organizacijama i drugim tijelima radi promoviranja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru
- izradu objedinjenoga godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru
- vođenje registra jedinica za unutarnju reviziju i registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor
- provjeru primjene okvira za razvoj sustava unutarnjih kontrola radi odgovarajućeg praćenja razvoja kod korisnika proračuna i prikupljanja informacija za njegovo poboljšanje.⁶

Na slici niže prikazane su koordinacijske usluge Središnje harmonizacijske jedinice i suradnje s ključnim akterima u razvoju sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

⁶ <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/107>, preuzeto 02.03.2020.)

Slika 1: Koordinacijska uloga Državne riznice odnosno SHJ-a u razvoju sustava unutarnjih kontrola



Izvor: <https://www.pazin.hr/wpcontent/uploads/Financije/Priru%C4%8Dnik%20o%20sustavu%20unutarnjih%20kontrola%20za%20korisnike%20prora%C4%8Duna.pdf>, preuzeto 02.03.2020.

S obzirom na širinu područja koje obuhvaća sustav unutarnjih kontrola, njegov sustavan razvoj zahtijeva aktivnu suradnju Središnje harmonizacijske jedinice s ključnim akterima: s ministarstvima nadležnim za strukturne reforme i reforme uprave, s institucijama uključenim u sustav upravljanja i provedbe projekta financiranih iz fondova Europske unije i drugim ključnim sudionicima u razvoju ovog sustava. Njihovo funkcioniranje u praksi ovisi prije svega

o samim korisnicima proračuna na kojima je odgovornost da u svakodnevnom poslovanju primjene pojedine elemente te sustav koriste i razvijaju. (Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, 2012.). Sustav unutarnjih kontrola razvija se s razlogom da bi se institucije u javnom sektoru kroz taj sustav unaprijedile i poboljšale poslovanje.

6. UPRAVLJANJE UNUTARNJOM REVIZIJOM

Voditelja jedinice za unutarnju reviziju ili unutarnjeg revizora imenuje čelnik korisnika proračuna, kojemu je i odgovoran. Voditelji jedinice za unutarnju reviziju trebaju održavati redovite kontakte s rukovodstvom. Prisustvovanjem voditelj jedinice za unutarnju reviziju sastancima/kolegijima rukovodstva osigurava upoznatost sa strateškim, poslovnim i operativnim razvojem događaja te se u ranoj fazi identificiraju visokorizična pitanja sustava, postupaka ili kontrola. To je također prilika za razmjenu informacija vezanih uz planove i aktivnosti unutarnje revizije, kao i obavještanje o svim ostalim pitanjima od značajnog interesa. Voditelj jedinice za unutarnju reviziju posebno treba proaktivno pomagati rukovoditeljima u razumijevanju uloga unutarnje revizije i načina na koji im ona može pomoći. Odgovoran je za upravljanje i razvijanje funkcije unutarnje revizije, osiguravajući profesionalnu, tehničku te upravljačku podršku, razvoj vizije i strategije jedinica, izradu strateških i godišnjih planova jedinice za unutarnju reviziju, donošenje radnih postupaka za provođenje aktivnosti unutarnje revizije, osiguravanje uvjeta za stručno i profesionalno obavljanje poslova unutarnje revizije, upravljanje ljudskim resursima jedinice za unutarnju reviziju uključujući kontinuirano stručno usavršavanje unutarnjih revizora, sastavljanje godišnjih i periodičnih izvješća o radu i obavljenim unutarnjim revizijama, ispunjavanje obveza prema Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.)

6.1. Odnosi unutarnje revizije korisnika proračuna s drugim tijelima i institucijama

Odnos unutarnje revizije korisnika proračuna možemo promatrati kroz odnose sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom Ministarstva financija, s Državnim uredom za reviziju te odnos unutarnje revizije s jedinicama za unutarnju reviziju drugih korisnika. Svaki odnos niže je razrađen.

- Odnos između unutarnje revizije sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom Ministarstva financija

Voditelj jedinice za unutarnju reviziju dužan je pripremiti godišnje izvješće o obavljenim revizijama i o aktivnostima unutarnje revizije u skladu s uputama Središnje harmonizacijske jedinice Ministarstva financije. Dužni su do 31. siječnja dostaviti strateški plan unutarnje revizije za sljedeće trogodišnje razdoblje, godišnji plan za unutarnju reviziju za tekuću godinu, godišnje izvješće o obavljenim revizijama i o aktivnostima unutarnje revizije prethodne godine.

- Odnos unutarnje revizije s Državnim uredom za reviziju

Državni ured za reviziju ima funkciju vanjske revizije, zbog čega se njegovi ciljevi razlikuju od ciljeva unutarnje revizije. Voditelj jedinice za unutarnju reviziju surađuju s Državnim uredom za reviziju kojemu uz suglasnost čelnika pruža sve podatke koji se odnose na sadržaj okončanih unutarnjih revizija. Revizori Državnog ureda za reviziju prilikom procjene rada unutarnje revizije provjeravaju status unutarnje revizije, tj. je li obujam rada unutarnje revizije na bilo koji način ograničen, je li unutarnja revizija u svom radu samostalna i neovisna, provjerava se postupak planiranja i ostvarivanja rada unutarnje revizije, provjerava se kvaliteta i značajnost danih preporuka te postoji li dovoljno djelatnika koji su stručni i iskusni za obavljanje poslova unutarnje revizije.

- Odnos unutarnje revizije s jedinicama za unutarnju reviziju drugih korisnika

Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija organizira redovite i povremene sastanke sa voditeljima jedinica za unutarnju reviziju na kojima iste upoznaje s aktualnostima u unutarnjoj reviziji. Na sastancima se ujedno raspravlja o pojedinim značajnim temama te se razmjenjuju stečena praktična iskustva. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.)

7. PLANIRANJE UNUTARNJE REVIZIJE

Planiranje je temeljna funkcija procesa upravljanja kod svih korisnika proračuna. Planiranje unutarnje revizije provodi se na dvije razine: na razini jedinice za unutarnju reviziju i na razini pojedinačnog revizijskog procesa. Planiranje na razini jedinice za unutarnju reviziju prema Priručniku za unutarnje revizore, 2012. podrazumijeva izradu strateških i godišnjih planova unutarnje revizije, a planiranje na razini pojedinačnog revizijskog procesa podrazumijeva izradu Plana i programa pojedinačne revizije. Poveznica između njih proizlazi iz činjenice da strateški i godišnji planovi čine osnovu za izradu planova pojedinačnih revizija. Sukladno Zakonu o proračunu (NN br. 87/08) ministarstva i drugih državnih tijela su u obvezi izraditi strateške planove za trogodišnje razdoblje koji jasno definiraju viziju, strateške ciljeve, načine ispunjavanja ciljeva, mjere procjene rezultata i sustav praćenja postizanja rezultata. Takav princip rada olakšava unutarnjim revizorima izradu strateških planova.

Pomoću definiranih strateških ciljeva unutarnji revizori analiziraju programe i procjenjuju značajnost svakog pojedinog programa u odnosu na ostvarenje strateških ciljeva. Nakon što su utvrđeni najznačajniji program unutarnji revizori se prvenstveno usmjeravaju na projekte i aktivnosti koji su u funkciji ostvarivanja ciljeva najznačajnijih programa. (Priručniku za unutarnje revizore, 2012.)

7.1. Izrada strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije

Strateški i godišnji plan unutarnje revizije izrađen je na temelju procjene rizika, predlaže rukovoditelj unutarnje revizije, a donosi odgovorna osoba institucije. Strateški plan unutarnje revizije prema Priručniku za unutarnju reviziju 2018. donosi se do konca tekuće godine za sljedeće trogodišnje razdoblje, a godišnji plan unutarnje revizije donosi se do konca tekuće godine za sljedeću godinu.

7.1.1. Razdoblje pripreme strateškog plana unutarnje revizije

Unutarnja revizija u suradnji s odgovornom osobom institucije i višim rukovodstvom provodi aktivnosti na pripremi i izradi strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije u zadnjem tromjesečju tekuće godine za naredno razdoblje. Rukovoditelj unutarnje revizije uspostavljene

u ministarstvu/županiji/gradu i rukovoditelj unutarnje revizije na razini institucija iz nadležnosti u obvezi su najkasnije u mjesecu studenom tekuće godine održati sastanke i razmijeniti informacije za potrebe procjene rizika i utvrđivanja potencijalnih revizija horizontalnih i vertikalnih procesa. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

7.1.2. Veza ciljeva unutarnje revizije s ciljevima i prioritetima institucije

Rukovoditelj unutarnje revizije obavezan je osigurati da su ciljevi i aktivnosti jedinice za unutarnju reviziju dosljedni ciljevima i prioritetima institucije. Za potrebe izrade strateškog plana unutarnji revizori trebaju uzeti u obzir, odnosno pregledati ciljeve i prioritete u poslovanju institucije i institucija iz nadležnosti. U tu svrhu potrebno je minimalno razmotriti strateške i druge planske dokumente institucije i institucija iz nadležnosti, prioritete i aktivnosti koje su sadržane u Nacionalnom programu reformi i Programu konvergencije Republike Hrvatske, a koje se odnose na instituciju i institucije iz nadležnosti, prioritete u poslovanju ovisno o ulozi institucije u sustavu upravljanja EU fondovima (npr. uloga upravljačkog tijela, posredničkog tijela). Unutarnji revizori prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. trebaju uzeti u obzir i očekivane promjene u poslovanju institucije i institucija iz nadležnosti koje imaju ili bi mogle imati relevantan značaj za poslovanje institucije i institucija iz nadležnosti.

Za potrebe strateškog plana unutarnji revizori trebaju sagledati stanje financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola u instituciji i institucijama iz nadležnosti. U tu svrhu minimalno trebaju razmotriti, odnosno uzeti u obzir izvješća vanjske revizije (Državnog ureda za reviziju, Agencije za reviziju sustava provedbe programa EU, gdje je primjenjivo) za institucije i institucije iz nadležnosti, financijska izvješća institucije i institucija iz nadležnosti, izjave o fiskalnoj odgovornosti institucija i institucija iz nadležnosti, prethodna izvješća unutarnje revizije.

Uzimajući u obzir ciljeve i prioritete, aktivnosti i stupanj razvijenosti sustava unutarnjih kontrola, unutarnji revizori utvrđuju ciljeve unutarnje revizije za trogodišnje razdoblje, odnosno na koji način i u kojim područjima jedinica za unutarnju reviziju planira dati svoj doprinos unaprjeđenju sustava poslovanja. Po mogućnosti konkretizirati ciljeve i usmjerenje rada unutarnje revizije za naredno trogodišnje razdoblje npr. doprinos jačanju kontrola za veću naplatu prihoda, ostvarivanja mogućih ušteda na određenim kategorijama rashoda, smanjenje broja nalaza vanjske revizije. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

7.1.3. Potencijalna područja revidiranja

Za potrebe izrade strateškog plana prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. potrebno je utvrditi potencijalna područja revidiranja, što uključuje utvrđivanje svih poslovnih sustava, funkcija, programa, projekata, aktivnosti, poslovnih procesa, koji mogu biti predmet revizije. Rukovoditelj unutarnje revizije odlučuje o pristupu koji će koristiti za utvrđivanje potencijalnih područja revidiranja. U razmatranju pristupa koji će koristiti može se uzeti sljedeće:

- prema zajedničkim/horizontalnim procesima (npr. procesi iz proračunskog ciklusa, planiranje, izvršavanje proračuna, javna nabava, računovodstvo i izvještavanje),
- prema organizacijskom ustroju (npr. uprave, upravni odjeli, sektori, skupine institucija iz nadležnosti – agencije, škole, vrtići, ustanove u kulturi i sl.),
- prema programima, projektima (npr. ključni programi iz proračuna odnosno financijskog plana, kapitalni i investicijski projekti, zajednički programi koji se provode u suradnji s drugim institucijama, ili programi u čijoj provedbi sudjeluje više organizacijskih jedinica i institucija iz nadležnosti, EU programi i projekti i sl.),
- prema funkcionalnim područjima ili vrstama usluge koje institucija osigurava krajnjim korisnicima (npr. visoko obrazovanje, srednje obrazovanje, osnovno školsko obrazovanje, na lokalnoj i regionalnoj razini to mogu biti funkcije iz nadležnosti grada, odnosno županije i sl.),
- prema kombiniranom pristupu (kombinacija više prethodno navedenih pristupa).

Nakon što se utvrde potencijalna područja revidiranja potrebno je procijeniti njihovu značajnost. Za procjenu razine značajnosti pojedinih područja potrebno je utvrditi kategorije kroz koje se razmatra značajnost i način bodovanja svake od kategorija.

7.1.4. Utvrđivanje i procjena rizika kod izrade strateškog plana

Za potrebe izrade strateškog plana unutarnji revizori utvrđuju rizike na razini potencijalnih područja revidiranja, utvrđuju faktore rizika te procjenjuju učinke i vjerojatnost rizika. Utvrđivanje rizika podrazumijeva utvrđivanje događaja ili problema koji mogu nastati i utjecati na realizaciju ciljeva, prioriteta, funkcionalnih aktivnosti, realizaciju programa, projekata i slično. Za potrebe utvrđivanja rizika unutarnji revizori mogu koristiti izvore

informacija iz razgovora s rukovodstvom i prikupljanje informacija o poteškoćama, problemima u poslovanju, kroz analizu registara rizika, analizu strateških i operativnih planova institucija i institucija iz nadležnosti i izvješća o realizaciji, analizu financijskih izvješća institucije i institucija iz nadležnosti, analizu izvješća od strane unutarnje i vanjske revizije, proračunskog nadzora, izvješća o provedenim kontrolama izjava o fiskalnoj odgovornosti za institucije iz nadležnosti te izvješća drugih inspekcijskih službi.

Unutarnji revizori mogu utvrđene rizike grupirati po određenim skupinama i podskupinama. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.). Primjerice temeljna podjela može biti na:

- a) strateške rizike
- b) operativne rizike

Pristup koji se koristiti u kategorizaciji rizika određuje rukovoditelj unutarnje revizije u suradnji s rukovoditeljima. Važno je da rizici budu kategorizirani na način koji je relevantan za potrebe institucije i institucija iz nadležnosti. Nakon što se utvrde i grupiraju rizici, rizike je potrebno procijeniti kako bi se mogli rangirati, utvrditi prioritete i donijeti odluka na koje rizike se treba usmjeriti. Unutarnji revizori također trebaju utvrditi faktore rizika za potrebe objektivnije procjene učinka i vjerojatnosti nastanka rizika. Faktori rizika uključuju događaje, okolnosti, trendove koji se događaju u poslovanju (npr. porast prenesenih obveza, porast dospjelih nenaplaćenih potraživanja, porast pritužbi korisnika usluga, porast nepravilnosti u nalazima vanjske revizije, pad naplate prihoda,..), a koji povećavaju ili mogu povećati mogućnost pojave rizika, odnosno vjerojatnost nastanka rizika. Analizom određenih faktora rizika, kao što su primjerice analize trendova porasta ili smanjenja određenih financijskih pokazatelja (npr. trend porasta prenesenih obveza, nenaplaćenih potraživanja, pada prihoda, trend porasta pritužbi, sudskih troškova i ostalo ovisno o specifičnostima u poslovanju) unutarnji revizori osigurati će objektivniju podlogu za procjenu financijskih učinaka, odnosno iskazivanje učinka rizika u financijskim iznosima.

Preporuka je da utvrđene faktore rizika i njihovu međuzavisnost unutarnji revizori rasprave s rukovodstvom. Procjena učinka odnosi se na procjenu značajnosti posljedice ako se rizik ostvari. Unutarnji revizori određuju kategorije učinka (veliki, srednji, mali). Procjena vjerojatnosti obuhvaća procjenu kolika je vjerojatnost da se neki rizik odnosno nepovoljni događaj dogodi. Procjenu učinka i vjerojatnosti unutarnji revizori napraviti će temeljem analize utvrđenih faktora rizika, informacija i podataka prikupljenih kroz intervju s rukovodstvom, analize dostupne dokumentacije i ostalih izvora podataka i informacija. Razinu rizičnosti

pojedinih područja revidiranja, unutarnji revizori utvrđuju procjenom ukupne izloženosti riziku koja uzima u obzir vjerojatnost nastanka rizika i procijenjeni učinak rizika (umnožak vjerojatnosti i učinka). Na temelju obavljenih analiza relevantne dokumentacije i informacija za potrebe izrade strateškog plana, procijenjene rizičnosti potencijalnih područja revidiranja, prijedloga rukovodstva te uzimajući u obzir broj i stručne kompetencije unutarnjih revizora, rukovoditelj unutarnje revizije izrađuje konačni prijedlog prioriternih područja revidiranja i priprema konačni prijedlog strateškog plana. Konačni prijedlog strateškog plana rukovoditelj unutarnje revizije dostavlja na usvajanje odgovornoj osobi institucije najkasnije do 31. prosinca tekuće godine za naredno trogodišnje razdoblje. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

7.1.5. Ažuriranje strateškog plana

Strateški plan se prema Priručniku za unutarnje revizore pregledava i ažurira svake godine kako bi odražavao značajne promjene do kojih dolazi u ciljevima, prioritetima i aktivnostima institucije i institucija iz nadležnosti te rezultate provedbe procjene rizika.

7.1.6. Godišnji plan unutarnje revizije

Godišnji plan sadrži opće i specifične ciljeve i predlaže revizije koje će se obaviti u idućoj godini. Godišnji plan unutarnje revizije izrađuje se za jednu kalendarsku godinu, a priprema ga rukovoditelj unutarnje revizije u skladu s raspoloživim resursima na temelju strateškog plana. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

7.1.7. Veza strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije

U godišnjem planu unutarnje revizije treba biti jasno i logički obrazložena veza sa strateškim planom unutarnje revizije na osnovi kojeg se donosi. U godišnjem planu unutarnje revizije mogu se navesti i ostale aktivnosti koje unutarnja revizija planira provesti tijekom godine kao što su ažuriranje strateškog i izrada godišnjeg plana unutarnje revizije, praćenje provedbe preporuka unutarnje revizije, izrada mišljenja o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola, obavljanje izvanrednih revizija po zahtjevu rukovodstva (ad-hoc revizije) i slično. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

7.1.8. Pojedinačne revizije

Za područja koja su određena kao prioritetna područja revidiranja u prvoj godini strateškog plana utvrđuju se sustavi, procesi, aktivnosti koje će biti predmet revidiranja u godini za koju se donosi godišnji plan. Prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. za svaku pojedinačnu reviziju koja je uključena u godišnji plan potrebno je odrediti: cilj koji se obavljanjem revizije planira postići, opseg koji se će se revidirati, procjenu potrebnih resursa te okvirno vremensko razdoblje početka i završetka revizije. Konačni prijedlog godišnjeg plana rukovoditelj unutarnje revizije dostavlja na usvajanje odgovornoj osobi institucije najkasnije do 31. prosinca tekuće godine za narednu godinu.

7.2. Strateški plan

Strateškim planom iznose se ciljevi unutarnje revizije, strateško usmjerenje za jedinicu za unutarnju reviziju u pogledu resursa, budućeg razvoja. Strateški plan ukazuje na postizanje zadovoljavajuće revizijske pokrivenosti područja utvrđenim procjenom rizika i osnova je za sve aktivnosti unutarnje revizije, a služi za upućivanje na potrebne resurse kako bi unutarnja revizija obavljala svoje dužnosti potpuno i djelotvorno. Izrađuje ga voditelj jedinice za unutarnju reviziju primjenom metodologije strateškog planiranja. U suradnji s čenikom i višim rukovodstvo korisnika proračuna, priprema strateški plan tijekom posljednjeg tromjesečja tekuće godine.

Strateški plan unutarnje revizije dostavlja se Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija. Strateški plan i procjena rizika trebaju se pregledati i ažurirati svake godine, što podrazumijeva da druga godina trenutnog strateškog plana postaje prva godina plana za naredno trogodišnje razdoblje i postaje osnova za izradu plana za predstojeću godinu (godišnjeg plana). (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.).

Preporučena struktura strateškog plana prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. obuhvaća cjeline:

1. Uvod
 - Polazne osnove
 - Organizacijska struktura i djelokrug rada unutarnje revizije
2. Pregled ciljeva i prioriteta institucije
 - Ciljevi i prioriteti institucije i institucija iz nadležnosti
 - Očekivane promjene u instituciji i institucijama iz nadležnosti
 - Stanje financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola
3. Ciljevi jedinice za unutarnju reviziju
4. Potencijalna područja revidiranja
5. Procjena rizika
 - Pristup utvrđivanju rizika
 - Faktori rizika
 - Rezultati procjene rizika za potrebe strateškog planiranja
6. Prioriteti revidiranja u razdoblju (navesti razdoblje)
 - veza prioriteta područja za revidiranje s provedenim analizama
 - popis prioriteta područja za revidiranje s rasporedom revidiranja
7. Kadrovske potrebe jedinice za unutarnju reviziju
8. Ažuriranje strateškog plana i veza s godišnjim planom
9. Zaključak

7.3. Godišnji plan

Godišnji plan sadrži opće i specifične ciljeve i predlaže revizije koje će se obaviti u idućoj godini. Godišnji plan izrađuje se za jednu kalendarsku godinu, a priprema ga voditelj jedinice za unutarnju reviziju u skladu s postojećim resursima na temelju strateškog plana odnosno godišnje ažurirane procjene rizika.

Prilikom analize aktivnosti koje su navedene u strateškom planu unutarnji revizori napisane u Priručniku za unutarnje revizore, 2012. na temelju dostupnih informacija i podataka određuju za svaku pojedinačnu reviziju u godišnjem planu ciljeve koje žele postići obavljanjem revizije, opseg koji će revidirati, metodologiju rada kojom će se koristiti prilikom obavljanja

revizija, raspored resursa potrebnih za obavljanje revizija (broj unutarnjih revizora i terminski plan trajanja svake pojedinačne revizije). Nacrt godišnje plana izrađuje voditelj jedinice za unutarnju reviziju do kraja tekuće godine za sljedeću godinu, a godišnji plan donosi čelnik korisnika proračuna koji se dostavlja Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija. Preporučeni strukturni godišnjeg plana prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. obuhvaća sljedeće cjeline:

1. Uvod
2. Veza strateškog i godišnjeg planiranja
 - Usuglašenost planiranih revizija sa strateškim planom
 - Aktivnosti vezane uz ostvarivanje ciljeva unutarnje revizije
3. Aktivnosti unutarnje revizije u (navesti tekuću godinu)
 - Revizije prenesene iz prethodne godine
 - Pojedinačne revizije u (upisati tekuću godinu)
 - Ostale aktivnosti unutarnje revizije
4. Kadrovske kapacitete
 - Utvrđivanje mogućeg broja revizorskih dana u godini
 - Obračun potrebnog vremena za aktivnosti u godišnjem planu
5. Zaključak

Vrlo je bitno da postoji logička i jasna veza između strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije.

7.4. Izmjene i dopune strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije

U slučaju da tokom godine nastupe okolnosti koje dovode u pitanje realizaciju planiranih revizija ili okolnosti koje na bilo koji način uzrokuju promjene u planiranim aktivnostima jedinica za unutarnju reviziju, voditelj jedinice za unutarnju reviziju predlaže izmjene i dopune strateškog ili godišnjeg plana. Izmjene i dopune strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije donosi čelnik korisnika proračuna. Naknadno odobrene izmjene i dopune strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije se dostavljaju Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.)

8. PROCES OBAVLJANJA UNUTARNJE REVIZIJE

Proces obavljanja pojedinačne revizije jest sustavan proces koji se očituje kroz organizirano i svrhovito planiranje, obavljanje i izvješćivanje o rezultatima rada. Zadaća unutarnje kontrole je da procjenjuje unutarnje kontrole te daje neovisno i objektivno stručno mišljenje o njihovoj adekvatnosti, primjeni i djelotvornosti. Procjenjuje se uspostavljanje unutarnje kontrole sustava te se ovisno o rezultatima procjene daju preporuke za unaprjeđenje unutarnjih kontrola i poslovne uspješnosti.

Proces pojedinačne unutarnje kontrole obuhvaća faze:

- 1) Pripremne aktivnosti i preliminarna procjena rizika
- 2) Procjena sustava unutarnjih kontrola
- 3) Izvješćavanje o rezultatima
- 4) Praćenje provedbe preporuka

Za dobre rezultate revizije potrebna je profesionalnost, dobra prosudba i djelotvoran dijalog s rukovodstvom tijekom obavljanja revizijskog posla, a preduvjeti za to su neovisnost, objektivnost i profesionalnost unutarnje revizije, dobro poznavanje sustava koji se revidira, korištenje znanja i revizijskih vještina, dobra komunikacija s revidiranim subjektima, dostatno istraživanje i testiranje, nalazi koji podržavaju dostatni i pouzdani dokazi, argumentirani logički zaključci, jasno, sažeto i dobro prezentirano izvješće, efikasno praćenje provedbe preporuka. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

8.1. Pripremne aktivnosti i preliminarna procjena rizika

Faza pripremne aktivnosti i preliminarna procjena rizika provodi se radi prikupljanja informacija o području/procesu/aktivnosti koje se planira revidirati i prikupljanja informacija na temelju kojih se provodi preliminarna procjena rizika, utvrđuju ciljevi i opseg pojedinačne unutarnje revizije te program obavljanja pojedinačne unutarnje revizije. Dobro obavljena faza pripremnih aktivnosti i preliminarne procjene rizika temelj je za kvalitetno provođenje svih ostalih faza obavljanja pojedinačne unutarnje revizije. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

Faza pripreme aktivnosti i preliminarna procjena rizika uključuje sljedeće aktivnosti:

1. Prikupljanje informacija o području/procesu/aktivnosti koja se revidira:
 - analiza dokumentacije
 - analiza raspoloživih baza podataka i informacijskih sustava
 - održavanje preliminarnih sastanaka
 - izrada opisa procesa i utvrđivanje kontrolnih točaka
2. Preliminarna procjena rizika
 - utvrđivanje glavnih rizika
 - utvrđivanje uzroka i posljedica glavnih rizika
 - utvrđivanje očekivanih i postojećih kontrola
 - preliminarna procjena izloženosti riziku
3. Izrada plana i programa obavljanja pojedinačne unutarnje revizije
 - definiranje ciljeva pojedinačne unutarnje revizije
 - definiranje opsega pojedinačne unutarnje revizije
 - raspored revizijskih resursa
 - utvrđivanje revizijskih postupaka za obavljanje pojedinačne unutarnje revizije
 - definiranje korisnika pojedinačne unutarnje revizije.

8.1.1. Prikupljanje informacija o području/procesu/aktivnosti koji se revidiraju

Unutarnji revizori trebaju prikupiti informacije o području/procesu/aktivnosti koji se revidiraju, uključujući informacije o poslovnim ciljevima područja/procesa/aktivnosti koje se revidiraju, procesima vezanim uz ostvarivanje ciljeva područja/procesa/aktivnosti, mogućim rizicima koji utječu na ostvarenje ciljeva i očekivanim i uspostavljenim, odnosno postojećim kontrolama.

Razumijevanje poslovnih ciljeva područja/procesa/aktivnosti koje se revidiraju pruža osnove unutarnjim revizorima za utvrđivanje glavnih rizika koji trebaju biti uključeni u preliminarnu procjenu rizika na razini pojedinačne unutarnje revizije. Na temelju prikupljenih informacija i obavljenih preliminarnih analiza o području/procesu/aktivnostima koje se revidiraju, unutarnji revizori trebaju izraditi opis procesa na način da isti sadrži pregled ključnih aktivnosti/postupaka u procesu, pregled kontrolnih točaka u procesu, uključujući očekivane kontrole, postojeće kontrole i kratak opis postojećih kontrola (što se kontrolira, tko kontrolira, odnosno koje su ustrojstvene jedinice zadužene za kontrole, na koji se način kontrole

dokumentiraju, postupanja koja su predviđena za slučajeve kada kontrola nije primijenjena i slično). Opis procesa može se dokumentirati u obliku dijagrama tjeka i/ili opisno. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

8.1.2. Preliminarna procjena rizika

Preliminarna procjena rizika uključuje utvrđivanje glavnih rizika, razmatranje njihovih mogućih uzroka i posljedica te preliminarnu procjenu izloženosti glavnim rizicima povezanih s revidiranim područjem/procesom/aktivnostima, na koje će se pojedinačna unutarnja revizija usmjeriti. Prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. glavni rizici su događaji ili potencijalni ključni problemi, slabosti i nedostaci koji se žele izbjeći, a vezani su uz područje/proces/aktivnosti koje se revidiraju. Glavne rizike unutarnji revizori određuju na način da uzimaju u obzir rizike iz godišnjeg plana unutarnje revizije koji su povezani s pojedinačnom unutarnjom revizijom, utvrđuju jesu li se dogodile određene promjene od vremena donošenja godišnjeg plana unutarnje revizije do obavljanja pojedinačne unutarnje revizije, analiziraju preliminarno prikupljene informacije o području/procesu/aktivnosti koje se revidiraju, osobito informacije o određenim slabostima, nedostacima, poteškoćama, uzimaju u obzir nedavne procjene rizika od strane rukovodstva odnosno probleme na koje rukovodstvo ukazuje, a vezane su uz područje/proces/aktivnosti koje se revidiraju.

Jedan glavni rizik može imati veći broj uzroka i veći broj posljedica. Uzroke glavnih rizika potrebno je što detaljnije razraditi. Detaljnije razrađene informacije o uzrocima glavnih rizika omogućit će unutarnjim revizorima lakšu procjenu vjerojatnosti nastanka rizika i utvrđivanje kontrola koje trebaju biti usmjerene na otklanjanje uzroka rizika ili njihovo minimiziranje. Podatke i informacije prikupljene za potrebe preliminarne procjene rizika, kao i rezultate preliminarne procjene rizika unutarnji revizori dokumentiraju.

8.1.3. Izrada plana i programa obavljanja pojedinačne unutarnje revizije

Plan obavljanja pojedinačne unutarnje revizije sadrži ciljeve i opseg revizije te raspored revizijskih resursa. Program obavljanja pojedinačne unutarnje revizije sadrži razradu revizijskih postupaka koji će se koristiti za obavljanje pojedinačne unutarnje revizije. Ciljevi pojedinačne unutarnje revizije moraju biti praktični i usklađeni s ciljevima područja/procesa/aktivnosti koje se revidiraju. Ciljeve pojedinačne unutarnje revizije unutarnji

revizori određuju na način da uzimaju u obzir ciljeve iz godišnjeg plana unutarnje revizije koji su vezani uz pojedinačnu unutarnju reviziju. Rezultate preliminarne procjene rizika te ciljeve područja/procesa/aktivnosti koje će se revidirati. Opseg pojedinačne unutarnje revizije unutarnji revizori određuju na način da isti bude dovoljan za ostvarivanje ciljeva pojedinačne unutarnje revizije. Opsegom se primjerice određuje koji će se dijelovi područja/procesa/aktivnosti obuhvatiti pojedinačnom unutarnjom revizijom, za koje vremensko razdoblje i slično. U slučaju da unutarnja revizija nema odgovarajuće ili dostatne resurse za provođenje pojedinačne unutarnje revizije, rukovoditelj unutarnje revizije može razmotriti mogućnost angažiranja stručnjaka sa specijalističkim znanjima radi pružanja stručne pomoći u obavljanju revizije. U programu obavljanja pojedinačne unutarnje revizije, unutarnji revizori navode revizijske postupke (analitičke postupke, testiranja i intervju) koje će primjenjivati u obavljanju revizije radi prikupljanja odgovarajućih revizijskih dokaza te terminski plan njihovog provođenja. Program obavljanja pojedinačne unutarnje revizije može se tijekom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti u zavisnosti od potrebe na koje mogu ukazati rezultati provedenih revizijskih postupaka, a u svrhu prikupljanja dostatnih i relevantnih revizijskih dokaza. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

8.2. Procjena sustava unutarnjih kontrola

Faza procjene sustava unutarnjih kontrola prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. provodi se radi prikupljanja revizijskih dokaza na temelju kojih unutarnji revizori utvrđuju stvarno stanje u području/procesu/aktivnosti koja se revidira, utvrđuju uzroke odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, odnosno uzroke utvrđenih nedostataka, slabosti i/ili uočenih problema, utvrđuju i/ili procjenjuju učinke utvrđenih slabosti i nedostataka, izražavaju revizijsko mišljenje, daju preporuke za korekciju stanja i otklanjanje uzroka slabosti i nedostataka.

Faza procjene sustava unutarnjih kontrola uključuje sljedeće aktivnosti:

1. Provođenje revizijskih postupaka
 - analitički postupci
 - testiranje
 - intervjui/razgovori s revidiranim subjektima i ostalim zainteresiranim stranama
2. Formuliranje nacrtu revizijskih nalaza, mišljenja i preporuka
 - utvrđivanje stvarnog stanja
 - utvrđivanje uzroka odstupanja stvarnog od očekivanog stanja
 - procjena učinaka utvrđenih slabosti i nedostataka, odnosno nefunkcionalnih i/ili nedovoljno funkcionalnih sustava unutarnjih kontrola
 - izražavanje revizijskog mišljenja
 - davanje preporuka.

8.2.1. Provođenje revizijskih postupaka

Revizijski postupci provode se radi prikupljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza temeljem kojih unutarnji revizori utvrđuju stvarno stanje, eventualna odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, uzroke odstupanja, odnosno uzroke utvrđenih slabosti, nedostataka i uočenih problema te učinke utvrđenih slabosti i nedostataka kao posljedice nefunkcionalnih i/ili nedovoljno funkcionalnih sustava unutarnjih kontrola. Revizijski postupci uključuju analitičke postupke, testiranje te intervjue odnosno razgovore s revidiranim subjektima i ostalim zainteresiranim stranama vezanim uz područje/proces/aktivnost koja je predmet revizije.

Analitički postupci uključuju aktivnosti, kao što su ispitivanje i promatranje ostvarenih rezultata u odnosu na planirane i/ili očekivane rezultate, usporedba podataka/informacija određenih vremenskih razdoblja, analiziranje razloga odstupanja ostvarenih u odnosu na planirane veličine, izvođenje izračuna grafičkih prikaza radi utvrđivanja i analize trendova koji su vezani uz područje/proces/aktivnosti koje se revidiraju, analiza na koji se način primjenjuju određeni zakoni, procedure, postupci u poslovanju.

Testiranje najčešće uključuje postupke izračunavanja, ponovnog izvođenja, testiranje unaprijed i testiranje unatrag, testove suglasja i dokazne testove. Testiranja unaprijed i unatrag jesu postupci koji se koriste u svrhu pregledavanja i provjere dokumentacije i evidencija.

„Testiranje unaprijed“ podrazumijeva praćenje informacija unaprijed iz jednog dokumenta ili evidencije prema naknadno ispostavljenom dokumentu ili evidenciji, odnosno testiranje od izvornog dokumenta prema evidencijama ili izvješćima. „Testiranje unatrag“ podrazumijeva praćenje informacija iz jednog dokumenta ili evidencije prema prethodno ispostavljenom dokumentu ili evidenciji, odnosno testiranje od evidencija ili izvješća prema izvornim dokumentima. Testovi suglasja su oni testovi kojima se nastoje pribaviti dokazi da se u području/procesu/aktivnosti primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, delegirane ovlasti i odgovornosti i ostali zahtjevi. Dokazni testovi provode se radi prikupljanja dokaza za potrebe procjene učinkovitosti kontrola s obzirom na ostvarivanje ciljeva poslovanja, ekonomičnog i učinkovitog korištenja resursa, zaštite imovine, reputacije. Primjerice, vrsta dokaznih testova jesu i testovi transakcija koje se najčešće koriste kod obavljanja financijskih revizija gdje je potrebno utvrditi ispravnost i pouzdanost učinjenih transakcija u određenom vremenskom razdoblju. Rezultate testiranja potrebno je dokumentirati.

Provođenje intervjua i razgovori s revidiranim subjektima i ostalim zainteresiranim stranama koje su na određeni način vezane uz područje/proces/aktivnosti koje se revidiraju predstavlja važan izvor informacija za utvrđivanje stvarnog stanja, uzroka problema i procjenu učinaka nefunkcionalnosti i nedovoljne funkcionalnosti sustava unutarnjih kontrola. Razgovori s revidiranim subjektima mogu unutarnjim revizorima pomoći u formuliranju zaključaka o stvarnom stanju, odstupanjima stvarnog od očekivanog stanja, uzrocima problema, procjeni učinaka nefunkcionalnih i/ili nedovoljno funkcionalnih sustava unutarnjih kontrola te utvrđivanju preporuka za otklanjanje problema. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

8.2.2. Formuliranje nacrtu revizijskih nalaza, mišljenja i preporuka

Na temelju prikupljenih dostatnih revizijskih dokaza kroz analitičke postupke, testiranja i razgovore s revidiranim subjektima i ostalim zainteresiranim stranama, unutarnji revizori formuliraju zaključke u obliku nacrtu revizijskih nalaza, mišljenja i preporuka. Prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. revizijski nalazi formuliraju se na temelju prikupljenih revizijskih dokaza na način da u strukturi obvezno sadrže:

- a) stvarno stanje – dio nalaza u kojem se iznosi stanje koje proizlazi iz činjeničnih dokaza prikupljenih kroz revizijske postupke (analize, ispitivanja, testiranja, razgovore s revidiranim subjektima i ostalim zainteresiranim stranama)

b) očekivano stanje – dio nalaza u kojem se iznosi stanje koje se očekuje na temelju određene zakonske i podzakonske regulative, određenih procedura, smjernica, kriterija, standarda, dobre prakse, logičnog postupanja koje ne mora nužno biti formalno dokumentirano, ali proizlazi iz logične prosudbe unutarnje revizije

c) uzroke – dio nalaza koji se odnosi na uzroke odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, odnosno razloge zbog kojih dolazi do odstupanja. Važno je da unutarnji revizori kroz postupak unutarnje revizije utvrde i uzroke problema, a ne da samo kroz reviziju izvijeste da problem, pogreška ili neusklađenost postoji ili se dogodila. Utvrđivanje uzroka problema omogućit će unutarnjim revizorima utvrđivanje konkretnijih preporuka usmjerenih na jačanje onih dijelova sustava unutarnjih kontrola koji su usmjereni na otklanjanje uzroka problema, odnosno utvrđenih slabosti.

d) učinke utvrđenih slabosti – dio nalaza koji se odnosi na posljedice koje su: već nastale, koje su činjenične i vidljive kao rezultat stvarnog stanja ili moguće, gdje još stvarni učinak odnosno posljedica nije nastala ili nije pronađena.

Unutarnji revizori prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. iznose revizijsko mišljenje o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola u revidiranom području/procesu/aktivnosti na temelju zaključaka izvedenih u revizijskim nalazima. Revizijsko mišljenje daje se na razini cijele pojedinačne unutarnje revizije, a ono može biti:

1. Zadovoljavajuće - pozitivno - sustav unutarnjih kontrola je odgovarajući odnosno pruža razumnu sigurnost da se rizicima upravlja u svrhu ostvarivanja ciljeva
2. Zadovoljavajuće uz stanovite nedostatke - sustav unutarnjih kontrola je uspostavljen, ali postoje slabosti koje zahtijevaju rješavanje u cilju pružanja razumne sigurnosti da se rizicima upravlja u svrhu ostvarenja ciljeva
3. Nezadovoljavajuće - sustav unutarnjih kontrola je djelomično uspostavljen, ali postoje značajne slabosti koje zahtijevaju rješavanje u cilju pružanja razumne sigurnosti da se rizicima upravlja u svrhu ostvarenja ciljeva.

Preporuke predstavljaju prijedloge unutarnjih revizora za korekciju stanja i za otklanjanje uzroka nedostataka, slabosti i problema. Preporuke moraju biti određene i konkretne, realne i izvedive, troškovno prihvatljive, usmjerene na uzroke problema te kad je to moguće, moraju uključivati alternativne mogućnosti djelovanja.

8.3. Izvještavanje o rezultatima

Svrha faze izvještavanja je priopćiti rezultate pojedinačne unutarnje revizije revidiranim subjektima i rukovodstvu, odnosno odgovornoj osobi institucije i ostalim zainteresiranim ustrojstvenim jedinicama u instituciji. Faza izvještavanja sastoji se od sljedećih aktivnosti:

1. Izrada nacrt revizijskog izvješća
2. Usuglašavanje nacrt revizijskog izvješća s revidiranim subjektima
3. Izrada konačnog revizijskog izvješća
4. Distribucija konačnog revizijskog izvješća (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

Nacrt revizijskog izvješća izrađuje se na način da sadrži sljedeće elemente:

1. Uvod
 - Ciljevi pojedinačne unutarnje revizije
 - Opseg pojedinačne unutarnje revizije
 - Opće informacije o revidiranom području/procesu
 - Pozitivni nalazi
2. Revizijsko mišljenje
 - Revizijsko mišljenje
 - Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka
3. Nalazi i preporuke
 - stvarno stanje, očekivano stanje, odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, uzroke odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, učinke utvrđenih slabosti
4. Prilozi
 - Plan djelovanja
 - Ostali prilozi

8.3.1. Usuglašavanje nacrt revizijskog izvješća s revidiranim subjektima

Nacrt revizijskog izvješća pregledava i odobrava rukovoditelj unutarnje revizije. Nakon što odobri nacrt revizijskog izvješća, rukovoditelj unutarnje revizije uz dopis ili elektroničkom poštom dostavlja nacrt revidiranim subjektima na usuglašavanje. U dopisu ili elektroničkoj pošti kojom se dostavlja nacrt revizijskog izvješća na očitovanje mora biti naznačen rok do

kojeg se očekuje očitovanje revidiranih subjekata. Rok za očitovanje određuje se uzimajući u obzir složenost pojedinačne unutarnje revizije. Preporuka je da rok za očitovanje ne bude duži od deset (10) radnih dana. Preporuka je nacrt revizijskog izvješća predstaviti i postupak usuglašavanja s revidiranim subjektom provesti održavanjem završnog sastanka. Datum i vrijeme održavanja sastanka također se može predložiti dopisom ili elektroničkom poštom kojom se nacrt revizijskog izvješća dostavlja na očitovanje. Završni sastanak održava se sa svrhom postizanja suglasnosti o nalazima i preporukama, postizanja suglasnosti o razini značajnosti nalaza, postizanja dogovora o roku u kojem će rukovodstvo revidiranog subjekta dostaviti unutarnjoj reviziji Plan djelovanja dopunjen s planiranim aktivnostima u cilju provedbe svake prihvaćene preporuke, definiranim rokovima izvršenja i odgovornim osobama za provedbu pojedinačne preporuke. Ukoliko se već na završnom sastanku postigne usuglašenost s revidiranim subjektima u vezi nalaza i preporuka te razini značajnosti nalaza, unutarnji revizori će nakon zaprimanja Plana djelovanja dopunjenog s podacima o planiranim aktivnostima u cilju provedbe svake prihvaćene preporuke, definiranim rokovima izvršenja i odgovornim osobama za provedbu pojedinačne preporuke, pripremiti konačno revizijsko izvješće. Ukoliko se ne postigne usuglašenost o nalazima i preporukama iz nacrta revizijskog izvješća, revidirani subjekti u obvezi su dostaviti pisano očitovanje u roku za očitovanje te se osiguravaju dodatni revizijski dokazi kojima potkrepljuju nacrt revizijskih nalaza i preporuka. Ako i dalje ostanu eventualna neslaganja, unutarnji revizori takva neslaganja uključuju u konačno revizijsko izvješće. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

8.3.2. Izrada konačnog revizijskog izvješća

Revizorovo izvješće formalno prenosi revizorov zaključak o prikazu financijskih izvještaja i koncizno navodi temelj za taj zaključak. Ono sadrži bezuvjetno mišljenje koje navodi da financijski izvještaji ispravno prikazuju, u svim značajnim aspektima, financijski položaj, rezultate poslovanja i novčani tok u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. (Carmichael, Willingham, 1989.)

Konačno revizijsko izvješće izrađuje se nakon što se provede postupak usuglašavanja nacrta revizijskog izvješća. Konačno revizijsko izvješće priprema voditelj revizijskog tima, a nakon što ga pregleda, odobrava ga rukovoditelj unutarnje revizije.

Prema Priručniku za unutarnje revizore, 2018. konačno revizijsko izvješće priprema se u sljedećoj strukturi:

Upravljački sažetak

- Kratak opis ciljeva i opsega revizije
 - Revizijsko mišljenje
 - Sažetak najznačajnijih nalaza
 - Sažetak ključnih preporuka i aktivnosti koje se planiraju poduzeti za njihovu realizaciju
 - Komentar rukovodstva
1. Uvod
 - Ciljevi pojedinačne unutarnje revizije
 - Opseg pojedinačne unutarnje revizije
 - Opće informacije o revidiranom području/procesu/aktivnosti
 - Pozitivni nalazi
 2. Revizijsko mišljenje
 - Revizijsko mišljenje
 - Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka
 3. Nalazi i preporuke
 - stvarno stanje, očekivano stanje, odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, uzroke odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, učinke utvrđenih slabosti
 4. Prilozi
 - Plan djelovanja
 - Ostali prilozi

Konačno revizijsko izvješće rukovoditelj unutarnje revizije dostavlja:

- odgovornoj osobi institucije
- rukovoditeljima revidiranih subjekata
- ostalim zainteresiranim stranama vezanim za područje/proces/aktivnosti koje se revidiraju (primjerice, upravama/sektorima/upravnim odjelima za financije, upravama/sektorima za pravne poslove, Glavnom tajništvu i slično)

8.4. Praćenje provedbe preporuka

Unutarnji revizori trebaju pratiti provedbu preporuka u svrhu prikupljanja informacija o tome provode li se aktivnosti za provedbu preporuka u skladu s rokovima utvrđenim Planom djelovanja, koji se učinci provedbe preporuka ostvaruju, a temeljem kojih unutarnja revizija može mjeriti svoju dodanu vrijednost, ako dolazi do kašnjenja u provedbi preporuka, koji su razlozi tome i je li potrebno poduzeti mjere predviđene člankom 35. Zakona, prikupljanja informacija za potrebe izrade mišljenja o sustavu unutarnjih kontrola u okviru Izjave o fiskalnoj odgovornosti, prikupljanja informacija za potrebe procjene rizika za izradu strateških i godišnjih planova unutarnje revizije. (Priručnik za unutarnje revizore, 2018.)

9. ODGOVORNOSTI U OKVIRU PROCESA OBAVLJANJA UNUTARNJE REVIZIJE

Voditelj jedinice za unutarnju reviziju prema Priručniku za unutarnje revizore, 2012. prati tijek revizije u svrhu osiguranja učinkovitosti u raspodjeli i korištenju resursa, konzistentnosti s ciljevima i opsegom revizije, profesionalnosti unutarnjih revizora, nadzora s obzirom na vrstu i količinu testiranja, usklađenost revizorskog rada sa standardima i ciljevima revizije, donošenja primjerenih revizijskih zaključaka, dostatno potkrijepljenih dokazima u revizorskoj dokumentaciji te praćenje provedbe preporuka. Također je potrebno provjeriti revizorsku radnu dokumentaciju kako bi se osiguralo da ista ispunjava standarde dokumentiranja, da je bitna za realizaciju revizorskih ciljeva te da potkrepljuje nalaze i zaključke revizije.

Voditelj revizijskog tima odgovoran je za planiranje aktivnosti unutarnje revizije i dodjeljivanje zadataka članovima tima, upravljanje i koordiniranje revizorskim timom prilikom obavljanja revizije, osiguranje efikasnosti u radu na dodijeljenim revizijama, izvještavanje voditelja jedinice za unutarnju reviziju o tijeku provođenja revizije, upravljanje djelotvornim i profesionalnim odnosima s revidiranim subjektima, dosljednu primjenu Međunarodnih standarda i procedurama, izrada Nacrta revizorskog izvješća i Konačnog revizorskog izvješća, vođenje završnog sastanka i prezentiranje svih bitnih dijelova izvješća te praćenje provedbe preporuka.

Unutarnji revizor odgovoran je za osiguranje da se procedure i radni postupci dosljedno primjenjuju u svim zadacima, da se ažurno i točno provode se faza revizije sukladno Planu i programu revizije, dokumentiranje i izvještavanje voditelja revizorskog tima o tijeku provođenja revizije te sudjelovanje u izradi Nacrta revizorskog izvješća i Konačnog revizorskog izvješća. Pomoćni unutarnji revizor odgovoran je za obavljanje poslova koje mu dodjeli voditelj revizorskog tima sukladno Planu i programu revizije, pružanje pomoći višem unutarnjem revizoru i unutarnjem revizoru u provedbi pojedine revizije, pripremi i pohrani dokumentacije te obavljanje drugih poslova po nalogu voditelja jedinice za unutarnju reviziju.

10. IZVJEŠTAVANJE O SUSTAVU UNUTARNJIH KONTROLA

Korisnici proračuna o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola izvješćuju podnošenjem Izjave o fiskalnoj odgovornosti, nakon izjave korisnici su istu zajedno sa svim popratnim priložima (popunjeni Upitnik o fiskalnoj odgovornosti, Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti, Izvješće o otklonjenim slabostima i nepravilnostima utvrđenim prethodne godine te Mišljenje unutarnje revizije o sustavu unutarnjih kontrola za područje koja su bila revidirana u prethodnoj godini dužni su dostaviti:

- Čelnik proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i čelnik proračunskog i izvanproračunskog korisnika proračuna jedinice lokalne i područne samouprave, dostavlja Izjavu ili Izvješće nadležnom ministru, načelniku općine, gradonačelniku, odnosno županu nadležne jedinice lokalne i područne samouprave do 28. veljače tekuće godine za prethodnu godinu
- Čelnici državnih tijela na razini rajela organizacijske klasifikacije i načelnici općina, gradonačelnici, odnosno župani dostavljaju Izjavu ili Izvješće Ministarstvu financija do 31. ožujka tekuće godine za prethodnu godinu
- Podnošenjem Izjave o fiskalnoj odgovornosti, korisnici proračuna izvješćuju o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola u područjima planiranja proračuna/financijskog plana, izvršenje proračuna/financijskog plana, javna nabava, raunovodstvo te izvještavanje i ostalo.

Ministarstva, županije, gradovi i općine, Izjavu o fiskalnoj odgovornosti s popratnim priložima dostavljaju Ministarstvu financija. (Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, 2012.)

10.1. Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske

Na temelju analize Izjava o fiskalnoj odgovornosti koje ministarstva i korisnici proračuna razine razdjela organizacijske klasifikacije, županije, gradovi i općine dostavljaju Ministarstvu financija, temeljem članka 41. stavka f). Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica u obvezi je sastaviti Objedinjeno godišnje

izvješće.⁷ Izjava o fiskalnoj odgovornosti predstavlja instrument samoprocjene sustava unutarnjih kontrola koji se daje na temelju:

- Samoprocjene kroz Upitnik o fiskalnoj odgovornosti
- Raspoloživih informacija o radu korisnika proračuna
- Rezultata rada unutarnje revizije koji su sadržani u Mišljenju unutarnje revizije sustavu unutarnjih kontrola za područja koja su bila revidirana u izvještajnoj godini
- Rezultata vanjske revizije
- Vlastite procjene

Objedinjeno godišnje izvješće ujedno sadrži izvješće o radu Središnje harmonizacijske jedinice za izvještajno razdoblje. Svrha Objedinjenog godišnjeg izvješća je upoznat Vladu Republike Hrvatske o aktivnostima koje su u izvještajnom razdoblju provedene na području razvoja sustava unutarnjih kontrola te o stanju i budućim pravcima razvoja sustava unutarnjih kontrola. (Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna)

⁷<https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/izvjescivanje/226>, preuzeto 26.03.2020.

11. PODUZIMANJE RADNJI PROTIV NEPRAVILNOSTI I PRIJEVARA

Nepravilnosti i prijevare imaju negativni utjecaj na rad svih tijela, a unutarnji revizori imaju važnu ulogu u sprječavanju i otkrivanju nepravilnosti prilikom provođenja unutarnje revizije. Nepravilnost je nepridržavanje ili pogrešna primjena zakona i drugih propisa koja proizlazi iz radnji ili propusta korisnika proračuna, a koja ima ili bi mogla imati štetan utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da je riječ o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.

Prijevare je namjerno činjenje ili propust koji se odnosi na lažno, netočno ili nepotpuno prikazivanje činjenica te na zloupotrebu, što za posljedicu ima negativan učinak na prihode i rashode, odnosno na nacionalna proračunska sredstva, sredstva Europske unije i sredstva iz drugih izvora. (Priručnik za unutarnje revizore, 2012.)

Osoba zadužena za nepravilnost je osoba kojoj se dojavljuju informacije o nepravilnostima i sumnjama na prijavare. Odgovorna osoba institucije obvezna je spriječiti rizik nepravilnosti i poduzimati mjere u slučaju utvrđenih nepravilnosti u radu institucije. Obavezna je imenovati osobu zaduženu za nepravilnosti koja će zaprimati obavijesti o nepravilnostima i sumnjama na prijevaru ili samostalno poduzimati radnje protiv nepravilnosti i prijevara.

Sukladno Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnji revizor o sumnjama na prijevaru ili o odgovarajućim nalazima o nepravilnostima istodobno obavještava čelnika korisnika proračuna i osobu zaduženu za nepravilnost. Ako unutarnji revizor posumnja na prijevaru u tijeku obavljanja revizije, o tome obavještava voditelja jedinice za unutarnju reviziju, koji je obavezan prekinuti izvođenje revizije i o tome podnijeti pisano izvješće čelniku korisnika proračuna i osobi zaduženoj za nepravilnosti.⁸

⁸ <https://www.zakon.hr/z/806/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru>, preuzeto 26.03.2020.

12. PRIMJER

U ovom dijelu rada prikazati ćemo primjer plana provedbe preporuka unutarnje revizije, primjeri nepravilnosti i preporuka unutarnje revizije kao i otklonjenih nepravilnosti te primjer obračun plaća.

12.1. Primjer plana provedbe preporuka unutarnje revizije

Sastavni dio konačnog izvješća unutarnje revizije je plan provedbe preporuka danih u reviziji. U planu se navode sve dane i prihvaćene preporuke, aktivnosti koje će se provesti kako bi se provele dane preporuke, osoba zadužena za njihovu provedbu te rok u kojem se preporuke trebaju otkloniti.

Slika 2: Plan provedbe preporuka unutarnje revizije

Služba za unutarnju reviziju						
OPĆI PODACI VEZANI UZ REVIZIJU						
Naziv revizije:		REVIZIJA PROCESA FINACIJSKOG PLANIRANJA I IZVRŠAVANJA _____				
Broj revizije:		2/19				
PLAN DJELOVANJA						
Red. br. preporuke	PREPORUKA	Važnost	Aktivnosti za provedbu preporuke	Osoba zadužena za provedbu	Planirani KRAJNJI ROK	Datum provedbe
1	2	3	4	5	6	7
1.	Provesti postupak izmjene Statuta i postupak registracije u sudskom registru svih djelatnosti koje provodi škola.	2	Donijeti će se odluka na školskom odboru o izmjeni statuta te za istu zatražiti suglasnost osnivača. Zatim će se ishodi u Trgovačkom sudu upis promjena djelatnosti.	ravnatelj	31.1.2020.	
2	U program lokalne riznice unositi sve podatke koji su potrebni za raspolaganje relevantnim podacima vezanim uz prihode i rashode škole. Po mogućnosti u program ugraditi kontrole koje će onemogućiti korištenje programa na neadekvatan način. Redovito usklađivati evidencije koje se vode u različitim programima s glavnom knjigom.	2	Konzultirati će se osnivača o tome koji su to sve potrebni podaci te će se s osnivačem provjeriti mogućnost ugradnje kontrole unutar programa. Donijeti će se pisana procedura redovite mjesečne kontrole usklade evidencije s glavnom knjigom.	ravnatelj	31.12.2019.	
3	Vlastite prihode potrebno je koristiti u skladu s namjenama utvrđenim pisanim procedurama.	1	Prihodi će se koristiti u skladu s pisanim procedurama	ravnatelj	30.6.2019.	
4	Financijski plan potrebno je donositi sukladno uputama i pisanim procedurama	1	Iđuci financijski plan donijeti će se sukladno uputama i procedurama sa svim potrebnim elementima.	ravnatelj	fin. plan donijeti u roku (31.12.2019.)	
5	Donijeti pisanu proceduru u skladu s aktima odnosno uputama osnivača vezanu uz obavljanje praktikuma učenika kojom će se nedvojbeno utvrditi mogućnosti odnosno varijante obavljanja praktikuma u okviru ustanove, način planiranja potrebnih sredstava, kontrole koje će osigurati da će ugovoreni poslovi biti usmjereni prema realizaciji planova i programa praktikuma, pravne i fizičke osobe s kojima se mogu sklopiti poslovi radi realizacije praktikuma i uvjeti za isto, način financiranja materijala potrebnog za izvođenje radova/usluga odnosno proizvodnju robe, obvezni sadržaj ugovora i trojkovnika koji se sklada s naručiteljem, pojednosti vezane uz izradu trojkovnika u skladu s građevinskim normama i cijenama na tržištu, izdavanje radnih naloga i računa/situacija za izvršene radove, način utvrđivanja cijena izvršenih radova/usluga i proizvedene robe, vođenje evidencija o troškovima koji nastanu izvršavanjem predmetnih ugovorenih poslova odnosno provođenje drugih kontrola namjenskog trošenja sredstava. Pisanom procedurom potrebno je jasno i nedvojbeno utvrditi tko izdaje račune za pružene usluge, izvršene radove i prodanu robu, rokove plaćanja predmetnih faktura i mjere koje se trebaju poduzeti s ciljem naplate pravovremeno neplaćenih potraživanja.	1	Održat će se sastanak/ci s voditeljima praktične nastave te učeničke zadruge kao i s predstavnicima osnivača u obujmu u kojem se to pokaže potrebnim. Utvrditi će se pisana procedura prema uputama osnivača koja će obvezno uključivati naputke osnivača uz prilagodbu specifičnostima škole.	ravnatelj	31.8.2020.	
6	Od strane nadležnog tijela utvrditi adekvatan i sveobuhvatan cjenik za robu/radove/usluge koje se proizvode i izvršavaju u okviru školskih praktikuma s jasno utvrđenim kriterijima i mjerilima za ostvarivanje priznavanje određenih rabata	1	Povezano s točkom 5. ali bez obzira na obuhvatnost gornje procedure održati će se sastanci s voditeljima praktikuma i zadruge te će se donijeti cjenik i potvrditi ga na školskom odboru/skupštini zadruge.	ravnatelj	29.2.2020.	
7	Evidentirati poslovne događaje sukladno zakonskim i podzakonskim propisima	1	Poslovni događaji knjižiti će se sukladno pisanim procedurama	ravnatelj	permanentno	

8	Uspostaviti i provoditi kontrole na način da se imenuju odgovorne osobe koje će osigurati da se na službeni put upućuje adekvatna osoba, da se akontacije isplaćuju po prethodnom odobrenju odgovorne osobe na odgovarajući način, da se na putnim nalogima evidentiraju sve činjenice potrebne za obračun troškova, da su obračunu priloženi potrebni dokazi o nastalim troškovima i samom službenom putu, da se obračun dnevnica i troškova puta provodi sukladno zakonskim propisima i drugim pisanim procedurama, da se isplaćuju troškovi za koje postoji pravovaljana dokumentacija da su isti nastali, da putni nalozi sadrže adekvatan izvještaj sa službenog puta, da se prema svim zaposlenicima postupa na jednaki način kod utvrđivanja prava na naknadu troškova i dnevnica. Odgovorne osobe dužne su stavljati svoje potpise na putnom nalogu kao potvrdu o provedenim kontrolama a isplate po putnim nalogima ne smiju se vršiti prije provedbe kontrola odnosno evidentiranja istih	1	Donijeti će se pisana procedura za putne naloge koja nužno mora sadržavati sustav kontrole.	ravnatelj	31.12.2019.
9	Utvrđiti štetu koja je nastala neadekvatnom isplatom troškova službenog putovanja odnosno dnevnica te poduzeti radnje s ciljem obeštećenja škole.	1	Izvršiti će se revizija putnih naloga te će se konzultirati odjel za financije radi mogućih načina obeštećenja škole. Poduzet će se odgovarajuće radnje.	ravnatelj	31.12.2019.
10	Knjigovodstvene isprave čuvati sukladno zakonskim propisima. Donijeti pisanu proceduru kojom će se utvrditi zaduženja i odgovornosti vezana uz čuvanje pojedine vrste dokumentacije kao i posljedice u slučaju ne pridržavanja predmetnih odredbi	2	Utvrđiti će se zakonski rokovi te donijeti pisana procedura. Uputiti će se sve dionike u njihova obveza.	ravnatelj	29.2.2020.
11	Kod davanja u zakup poslovnih prostora i kod izmjene cijena primjenjivati procedure koje se odnose na isto	1	Konzultirati će se pravna služba osnivača radi provjere diskutabilnih situacija odmah kada se dogode. Poštivati će se utvrđene procedure.	ravnatelj	permanentno
12	Donijeti pisanu proceduru u kojem će se utvrditi prostor kojeg škola daje u zakup/najam/korištenje, kvalificirati predmetni prostor sukladno kriterijima i mjerilima osnivača, utvrditi cijene pod kojima se konkretan prostor daje u zakup/najam/korištenje te za istu pribaviti potrebne suglasnosti	2	Utvrđiti će se koji koji se sve prostori mogu iznajmljivati, njihovu kvadraturu, opremljenost i kvalifikaciju. Donijeti proceduru kojom bi se obuhvatili svi navedeni prostori te sve moguće različitosti kod iznajmljivanja. Obvezno zatražiti suglasnost osnivača.	ravnatelj	29.2.2019.
13	Ugovore o zakup/najmu/korištenju potrebno je sklapati na način da su istim jasno utvrđena prava i obveza ugovornih strana	2	Ugovore sklapati na odgovarajući način	ravnatelj	permanentno
14	Pisanom procedurom potrebno je zadužiti osobu koja će provoditi formalnu, računsku i suštinsku kontrolu izdanih računa. Fature je potrebno izdavati sukladno ugovorenim rokovima u visini koja proizlazi iz sklopljenog ugovora i pisanih procedura odnosno evidencija o korištenju a prema svim korisnicima potrebno je postupati na jednaki način	1	Donijeti će se procedura s jasnim zaduženjima i načinu kontrole. Održati će se sastanak osoblja vezanih za dio koji se odnosi na fature(ravnatelj,tajnik,računovodstvo)	ravnatelj	fakture izdavati u rokovima i odgovarajućoj visini- permanentno , procedura- 31.12.2019.
15	Knjigovodstvene evidencije voditi na način koji će omogućiti praćenje namjenskog trošenja prihoda ostvarenog radom Zadruga	1	Izvršiti će se konzultacije s osnivačem o mogućnostima programskog rješenja. Održati će se sastanak računovodstva škole i voditelja zadruge radi dogovora. Poduzeti će se radnje koje će omogućiti praćenje namjenskog trošenja prihoda zadruge.	ravnatelj	31.12.2019.
KRITERIJI ZA DODJELU VAŽNOSTI PREPORUKA					
1	Preporuke koje nastaju zbog temeljnih slabosti u upravljanju rizicima ili kontrolama, a čija provedba mora biti hitno realizirana .				
2	Preporuke koje nastaju zbog slabosti u upravljanju rizicima ili kontrolama, nisu ključne, ali imaju utjecaj na značajna poboljšanja .				
3	Preporuke koje su manje značajne , ali ipak trebaju biti realizirane .				
Plan pripremio:			Plan utvrdio:		

Izvor: Služba za unutarnju reviziju Koprivničko-križevačke županije

12.2. Primjeri nepravilnosti i preporuka unutarnje revizije kao i otklonjenih nepravilnosti

Na slikama niže prikazan je putni nalog 59/18 u kojem je vidljivo da se podaci o povratku s putovanja koji su upisani na putnom nalogu ne podudaraju s podacima o plaćenju cestarini iz razloga što je na putnom nalogu upisan datum povratka 8.4., a iz potvrde je vidljivo da je povratak bio 7.4. Zbog navedenog nije dobar obračun dnevnica. Također na putnom

nalogu nema potpisa podnositelja računa kao niti potpisa likvidatora koji je trebao izvršiti kontrolu podnesenog putnog naloga.

Slika 3: Nepravilnosti kod naloga za službeno putovanje

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

(Naziv države ili loška oznaka) [REDACTED]

(Mjesto i datum) [REDACTED] 3.4.2018

ORIGINAL

Tek. broj iz knjige ev. služb. putovanja 59/18

NALOG ZA SLUŽBENO PUTOVANJE*

(ime i prezime osobe koja putuje) [REDACTED]

na razlu u [REDACTED] (naziv poslovne ili organizacijske jedinice)

na radnom mjestu STRUČNI UČEŠĆE (naziv radnog mjesta na koje je raspoređen-a)

otputovat će dana 4.4.2018 na službeno putovanje.

u [REDACTED] (mjesto-a na koje se upućuje)

zbog OBAVLJANJA STRUČNE PRAKSE (vrsta putovanja)

Predvideno trajanje putovanja je 5 dan-a. Dnevnica iznosi [REDACTED] KUNA.

Za ovo službeno putovanje odobrava se akontacija putnih troškova u iznosu od [REDACTED] KUNA (slovima KUNA)

Za prijevoz može koristiti:

u odlasku: OSOBNI AVTOMOBIL [REDACTED]

u povratku: [REDACTED] (navesti marku i registracijski broj osobnog automobila)

Pismeno izvješće o obavijenom zadatku podnijeti u roku od [REDACTED] nakon povratka s puta.

Paraf odgovorne osobe [REDACTED]

[REDACTED] (pope državljanin)

* NALOG ZA SLUŽBENO PUTOVANJE OSOBNIM AUTOMOBLOM

Trak: Gradsko tekara Osijek, d.o.o., J.J. Stevanjeva 217, Osijek, Hrvatska
Oznaka za računanje: 02-P-0189CEA

3 858883 46706 2

OBRAČUN PUTNIH TROŠKOVA

NALOG ZA SL. PUTOVANJE
 Broj: _____
 Broj priloga: _____

Na put sam krenuo-la dana 04.04. 2018 god. u 6:00 sati.
 Vratio-la sam se dana 08.04. 2018 god. u 14:00 sati.
 NA PUTU SAM PROVED-LA UKUPNO 40,5 sati, što čini _____ dnevni. + sati _____

I. DNEVNICA		Ukupni broj dnevnica	Iznos jedne dnevnice	UKUPNO IZNOS
1		5	140,00	680,00
2				
3	Ukupno dnevnice			680,00

II. PODACI O PRIJEVOZU

	Relacija		Ukupno prijeđeno km	STANJE BROJILA		Prijeđeno km za službene svrhe
	od	do		na početku putovanja	na završetku putovanja	
	1	2	3	4	5	
1	RIJEKA	PAG		53716		
2	PAG	[REDACTED]		54479		
3						
4						
5						
UKUPNO			763			763

III. TROŠKOVI PRIJEVOZA I OSTALI TROŠKOVI

1	Putnik os. A. 763,00 x 12,00	1526,00
2	Čestitica	190,00
3	-	190,00
4		
5		
6		
7		
8		
9		
UKUPNI TROŠKOVI		2106,00
minus ISPLAĆENA AKONTACIJA		293,00
OSTATAK ZA - isplatu - povrat		1813,00

12.4.018. (mjesto i datum) [REDACTED] (potpis odgovorne osobe) [REDACTED] (potpis vođa/ice) [REDACTED] (podnesak) računa)

LIKVIDATURA Isprijava s ko (izvodiš)	BLAGAUNA Isplaćeno Vraćeno kn (bilježnik)	Rukovoditelj računovodstva [REDACTED]
---	---	--

IZVJEŠĆE O REZULTATIMA SLUŽBENOG PUTOVANJA:
(Ovo ovaj prostor nije dopunjen, izveštaj treba razložiti počinom i priložiti ga obvezno paketu izvješća)

OBVIJAJE ST. PRACSE U [REDAKCIJA]
ULUTARAJE UREĐENJE PROSTORAJA, ZAHJEVA ŠTOLJA
I TRATA, BLETARJE I POJEIJE ŽIĐIJA, SAKRANJE
KROVIŠTA, UAHJEŠTAJE ORAJEPOVA

Hrvatska autocesta d.d.
Zagreb

Inf.-Tel : 0800-0422
 OIB : 57500462912

Račun Broj : 1150263128

Blagajnik ID : 114021
 Ulazna postaja : ZAGREB
 Datum/Vrijeme : 04/04/18 10:40
 Izlaz postaja : POSEDARJE
 Kategorija : 2

Cestarina : 190.00 Kuna
 : 25 % PDV-a uključeno

Sredstvo plaćanja : Gotovina

5. _____
 6. _____
 7. _____
 8. _____

* računi za utrošeno gorivo, računi za cestarine, računi za smještaj

AUTOCESTA RIJEKA-ZAGREB d.d.
izdavač: 11000 Zagreb

JIB: 96330310281 tel.: 0800 0111
 Zagreb
 Izlazna postaja: Blagajnik: 130811
 Naplatno mjesto: 008 Datum: 07/04/2018 11:22
 Datum: Pošedarje
 Ulazna postaja: 07/04/2018 09:07
 Vrijeme ulaska: 2018040710108_239073
 Račun broj:

Kategorija 2

Osnovica : 152,00 KN
 PDV(25%) : 38,00 KN
 Ukupno : 190,00 KN

Ukupna cijena uključuje PDV

Način plaćanja: gotovina

U ime i za račun
 Autoceste Rijeka-Zagreb d.d.
 izpostavile Hrvatske autoceste d.o.o.

Izvor: Služba za unutarnju reviziju Koprivničko-križevačke županije

Preporuke revizije na napravnosti kod naloga za službeno putovanje su:

- Uspostaviti i provoditi kontrole na način da se imenuju odgovorne osobe koje će osigurati da se na službeni put upućuje adekvatna osoba, da se akontacije isplaćuju po prethodnom odobrenju odgovorne osobe na odgovarajući način, da

se na putnim nalogima evidentiraju sve činjenice potrebne za obračun troškova, da su obračunu priloženi potrebni dokazi o nastalim troškovima i samom službenom putu, da se obračun dnevnica i troškova puta provodi sukladno zakonskim propisima i drugim pisanim procedurama, da se isplaćuju troškovi za koje postoji pravovaljana dokumentacija da su isti nastali, da putni nalozi sadrže adekvatan izvještaj sa službenog puta, da se prema svim zaposlenicima postupa na jednaki način kod utvrđivanja prava na naknadu troškova i dnevnica.

Odgovorne osobe dužne su stavljati svoje potpise na putnom nalogu kao potvrdu o provedenim kontrolama, a isplate po putnim nalogima ne smiju se vršiti prije provedbe kontrola odnosno evidentiranja istih.

- Utvrditi štetu koja je nastala neadekvatnom isplatom troškova službenih putovanja odnosno dnevnica te poduzeti radnje s ciljem obeštećenja Škole.

Sukladno danim preporukama donesena je pisana procedura o izdavanju i obračunu naloga za službeno putovanje te se od njezina donošenja proces odvija sukladno ovoj proceduri. Provedba druge preporuke je u tijeku.

Slika 4: Pisana procedura o izdavanju i obračunu naloga za službeno putovanje

SREDNJA ŠKOLA [REDACTED]

KLASA: 602-03/19-01/901

URBROJ: [REDACTED]

Krševci, 9.12.2019.

Na temelju Zakona o fiskalnoj odgovornosti („Narodne novine“ br. 111/18.) i Uredbe o sastavljanju i predaji izvještaja o fiskalnoj odgovornosti „Narodne novine“, broj 78/11, 106/12, 130/13, 19/15 i 119/15) i članka 93. Statuta [REDACTED] donosi:

PROCEDURU
O IZDAVANJU I OBRAČUNU NALOGA ZA SLUŽBENO PUTOVANJE

I.
Ova Procedura propisuje način i postupak izdavanja te obračun naloga za službeno putovanje zaposlenika Srednje škole [REDACTED]

II.
Naknade troškova službenog putovanja koje proizlaze iz obračuna putnog naloga obračunavaju se i isplaćuju sukladno izvorima radnog prava i poreznim propisima.

III.
Izrazi koji se koriste u ovoj Proceduri za osobe u muškoma, upotrijebljeni su neutralno i odnose se na muške i ženske osobe.

IV.
Način i postupak izdavanja te obračun putnog naloga zaposlenika Škole određuje se kako slijedi:

DIJAGRAM TIJEKA	AKTIVNOST	IZVRŠENJE		POPRAVNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
Zaposlenik iskazuje potrebu za odlaskom na službeni put	Zaposlenik na temelju poziva, plana, programa puta i/ili drugog odgovarajućeg dokumenta traži odobrenje ravnatelja za odlazak na službeno putovanje	Zaposlenik	najkasnije 3 dana prije odlaska na službeno putovanje	poziv i/ili plan i program puta
Razmatranje zahtjeva za službeno putovanje i	Razmatra se da li je zahtjev za službeno putovanje opravdan odnosno u skladu s poslovima radnog mjesta	Ravnatelj škole	najkasnije 3 dana prije	poziv i/ili plan i program puta odobren od strane ravnatelja

odobravanje	zaposlenika te se konzultira računovodstvo Škole da li je zahtjev u skladu s financijskim planom Škole. Ukoliko je službeno putovanje odobreno ravnatelj šalje zaposlenika u tajništvo Škole po putni nalog.		odlaska na službeno putovanje	Škole
Evidentiranje putnog naloga	Temeljem odobrenja ravnatelja (usmenog ili parafom na poziv i/ili plan i program puta) administrator otvara, evidentira u Knjizi evidencije putnih naloga i popunjava putni nalog. Putni nalog se predaje zaposleniku koji ide na službeno putovanje.	Administrator	Najkasnije 2 dana prije službenog putovanja/i zanimno putni nalog se može izdati najkasnije na dan putovanja	Putni nalog
Ovjera putnog naloga	Zaposlenik koji ide na službeni put s putnim nalogom odlazi kod ravnatelja Škole koji ovjerava prvi dio (prvu stranicu) putnog naloga koji se odnosi na vrstu odobrenog prijevoza, trajanje putovanja, eventualno odobrenu akontaciju putnih troškova.	Zaposlenik Ravnatelj škole	Najkasnije 2 dana prije službenog putovanja/i zanimno na sam dan putovanja	Putni nalog
Predaja popunjenog putnog naloga po povratku sa službenog putovanja	U putnom nalogu zaposlenik navodi datum i vrijeme odlaska i povratka, relaciju, cijenu prijevoznih karata, smještaja, početno i završno stanje brojila kod odobrene uporabe osobnog automobila, iznos cestarine te druge eventualne opravdane troškove. Uz putni nalog prilaže dokumentaciju potrebnu za konačni obračun troškova službenog putovanja te na zadnjoj stranici putnog naloga popunjava i potpisuje izvješće. Ako je troškove službenog putovanja podmirio netko drugi, to treba navesti u izvješću. Ako putovanje nije realizirano putni nalog se	Zaposlenik	Najkasnije 5 dana od povratka sa službenog putovanja	Putni nalog sa dokumentacijom

	<p>poništava (dvije dijagonalne crte na prednjoj strani naloga s navođenjem „NIJE REALIZIRANO“) uz naznaku zašto put nije realiziran u kojem se slučaju putni nalog predaje u tajaštvo administratoru radi poništavanja putnog naloga u Knjizi evidencije putnih naloga.</p> <p>Ako se isplatila akontacija, a put nije realiziran, zaposlenik je dužan vratiti primljena sredstva u roku 3 dana od dana planiranog službenog putovanja.</p> <p>Ukoliko je put realiziran potpisani putni nalog s dokumentacijom predaje se u računovodstvo Škole.</p>			
Kontrola putnog naloga i dokumentacije	<p>Vrši se kontrola ispravnosti popunjenog putnog naloga i prateće dokumentacije.</p> <p>Obračunavaju se dnevnice sukladno relevantnim propisima te zbrajaju svi navedeni troškovi.</p> <p>Odgovorna osoba svojim potpisom potvrđuje ispravnost putnog naloga i obračuna na za to predviđenom mjestu na predzadnjoj stranici putnog naloga.</p>	Voditelj računovodstva	Najkasnije 5 dana od primitka putnog naloga	Putni nalog sa dokumentacijom
Potvrda izvršenja putnog naloga i odobrenje za isplatu	<p>Potvrđuje da je službeno putovanje prema putnom nalogu izvršeno te odobrava isplatu svojim potpisom na za to predviđenom mjestu na predzadnjoj stranici putnog naloga.</p>	Ravnatelj škole	Najkasnije 5 dana od primitka putnog naloga na odobrenje	Putni nalog sa dokumentacijom
Isplata troškova po putnom nalogu	<p>Nakon što je putni nalog odobren od strane ravnatelja Škole, nalog se predaje u računovodstvo škole te se kroz program Riznice zajedno s pratećom dokumentacijom stavlja u zahtjev za isplatu.</p> <p>Po odobrenju ovlaštenih</p>	Voditelj računovodstva	Do 15-og u mjesecu za prošli mjesec	Putni nalog sa dokumentacijom

	zaposlenika osnivača sredstva se upućuju zaposlenicima na tekuće račune.			
Upis podataka iz putnog naloga u Knjigu evidencije putnih naloga	U knjigu evidencije putnih naloga upisuju se podaci iz obračuna putnog naloga (iznos dnevnica, prijevoza, smještaja). Putni nalog s dokumentacijom predaje se u računovodstvo na knjiženje.	Administrator	Do 15-og u mjesecu za prošli mjesec	Putni nalog sa dokumentacijom

V.

Ova Procedura stupa na snagu [redacted] line te će se objaviti na mrežnim stranicama i oglasnoj ploči Škole.

[redacted] ravnatelj Škole:

[redacted signature]

Izvor: Služba za unutarnju reviziju Koprivničko-križevačke županije

12.3. Primjer obračun plaća

Iz obračuna niže vidljivo je kako se zaposlenicima isplaćuje dodatak za zaposlenika koji u osobnoj organizaciji mora prijeći najmanje 100 km u oba smjera u jednom danu. Na ovakav dodatak utvrđeno je kolektivnim ugovorom za zaposlenike u srednjoškolskim ustanovama, ali je tumačenjima ovog ugovora utvrđeno da na njega imaju pravo zaposlenici kada između mjesta rada i mjesta stanovanja nema organiziranog javnog prijevoza. Budući da se je u ovom slučaju radilo o zaposleniku kod kojeg između mjesta rada i mjesta zaposlenja ima organizirani javni prijevoz, ovaj dodatak je isplaćivan iako zaposlenik na njega nije imao pravo.

Slika 5: Platna lista

REPUBLICA HRVATSKA
MINISTARSTVO ZAPOŠLJENOSTI I JAVNIM POSLAMA

Obrazac IP1

OBRAČUN ISPLAĆENE PLAĆE

I. PODACI O POSLODAVCU		II. PODACI O RADNIKU/RADNICI	
1. Titulni ime i prezime: [REDAKCIJA]		1. Ime i prezime: [REDAKCIJA]	
2. Sedište/Adresa: [REDAKCIJA]		2. Adresa: [REDAKCIJA]	
3. Očebni identifikacijski broj: [REDAKCIJA]		3. Očebni identifikacijski broj: [REDAKCIJA]	
4. IBAN broj računa: [REDAKCIJA] HRVATSKA NARODNA BANJA		4. IBAN broj računa: [REDAKCIJA] ZAGREBAČKA BANJA D.D.	
		5. IBAN broj računa iz čl. 212. Ovršnog zakona: [REDAKCIJA] kod	
III. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOŠI: GODINA 2018, MJESEC 04 DAN U MJESECU OD 01.04.2018 DO 30.04.2018			
1. OPIS PLAĆE			
1.1. za redovni rad	SATI RADA	IZNOS	
1010 - Redovni rad	180	6.841,47	
1.2. za redovni rad noću	180	6.841,47	
1.3. za redovni rad u dane blagdana ili neradni dana			
1.4. za prekovremeni rad			
1.5. za prekovremeni rad noću			
1.6. za prekovremeni rad u dane blagdana ili neradni dana			
1.7. suda za koje radnik ostvaruje pravo na uvećanje plaće prema kolektivnom ugovoru, gradskom o redu ili ugovoru o radu i novčani iznos po toj osnovi (svi pripravnici)	0	342,07	
1700 - Naknada plaće za obitavni blagdan i neradni dan	0	342,07	
2. ostali oblici rada (novčani iznos za ostvarenje prava na uvećanje plaće prema kolektivnom ugovoru, gradskom o redu ili ugovoru o radu i novčani iznos po toj osnovi (svi pripravnici))	0	826,11	
1700 - Ostali rad	0	826,11	
3. premijni ili ugovorani dodaci na plaću (redovni i izvanredni iznos po toj osnovi)			
1000 - Dodatak za zaposlenika koji u očeboj organizaciji mora prijeći najmanje 100 kilometara u oba smjera u jedinici (dnevi)	64	1.058,89	
1090 - Dodatak za rad u drugoj smjeni (kumulativni iznos)	0	755,44	
1110 - Dodatak za sportista	0	305,23	
4. ZBRUŠENI IZNOS PRIMITAKA PO SVIM OSNOVAMA PO STAVKAMA OD 1. DO 3.		1.099,32	
5. OSNOVICA ZA OBRAČUN DOPRINOSA		3.689,54	
6. VRIŠTE I IZNOSI DOPRINOSA ZA OBYEZNA OSIGURANJA KOJI SE OBRISTAVLJAJU IZ PLAĆE		9.699,54	
6.1. za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (čl. 51. STUP)		1.450,43	
6.2. za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (čl. 51. STUP)		483,48	
7. DOKODAK		7.758,63	
8. OLAKŠICE		4.650,00	
800 - Očebni očebni očebni Koeficijent: 1,000		3.689,54	
850 - Uvećanje očebnog očebni za invalidnost Koeficijent: 0,400		1.000,00	
9. POREZNA OSNOVICA		2.935,83	
10. IZNOS PREDLUMA POREZA I PRILEZA POREZU NA DOHODAK		831,37	
401A - Porez Stopa %: 24,00 Osnovica: 2.935,83		704,59	
402A - Porez Stopa %: 18,00 Osnovica: 704,59		126,90	
11. IZNOS PLAĆENAKNADE PLAĆE ISPLAĆEN RADNIKU NA REDOVAN RAČUN		6.838,22	
12. IZNOS PLAĆENAKNADE PLAĆE ISPLAĆEN RADNIKU NA RAČUN IZ ČL. 212. OVRŠNOG ZAKONA			
13. DATUM I IZNOS ISPLATE/PLAĆANJA	DATUM		
13.1. doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti	10.05.2018	1.450,43	
13.2. doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje	10.05.2018	483,48	
13.3. predušna penzija i penzija penzija sa dodatkom	10.05.2018	831,37	
13.4. vršta i iznos obustave		89,24	
SINDIKALNA ČLANARINA Postotak: 0,50	10.05.2018	34,52	
SINDIKALNA ČLANARINA Postotak: 0,50	10.05.2018	34,52	
13.5. neto isplaćena plaća	10.05.2018	6.838,22	
NAPOMENE:			
Učebni broj		Doprinosi su plaćeni	
Kodovi opisa		iznositi	
Osnovica		E.O. 0,4	
Priloga koeficijent		LADO	
Mati broj		SMB	

DATUM PREDAJE RADNIKU/RADNICI: 10.05.2018

Izvor: Služba za unutarnju reviziju Koprivničko-križevačke županije

Preporuka revizije:

- Isplatu dodatka na plaću uskladiti s odredbama kolektivnog ugovora

Slika 6: Platna lista

VLADA REPUBLIKE HRVATSKE
REGISTRAR ZAPOSLJENIH U PRIVATNOM SEKTORU

Obrazac IP1

OBRACUN ISPLACENE PLAĆE

I. PODACI O POSLODAVCU

1. Tvrtka/Ime i prezime: [REDAKCIJA]
 2. Sjedište/Adresa: [REDAKCIJA]
 3. Osobni identifikacijski broj: [REDAKCIJA]
 4. IBAN broj računa: [REDAKCIJA] kod HRVATSKA
 NARODNA BANION

II. PODACI O RADNIKU/RADNICI

1. Ime i prezime: [REDAKCIJA]
 2. Adresa: [REDAKCIJA]
 3. Osobni identifikacijski broj: [REDAKCIJA]
 4. IBAN broj računa: [REDAKCIJA] ZAGREBAČKA
 BANKA D.D.
 5. IBAN broj računa iz čl. 212. Ovršnog zakona: [REDAKCIJA] kod

III. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2019, MJESEC 02 DANI U MJESECU OD 01.02.2019 DO 28.02.2019

1. OPIS PLAĆE	SATI RADA	IZNOS
1.1. za redovni rad	112	5.179,34
1010 - Redovni rad	112	5.179,34
1.2. za redovni rad noću		
1.3. za redovni rad u dane blagdana ili neradnih dana		
1.4. za prekovremeni rad		
1.5. za prekovremeni rad noću		
1.6. za prekovremeni rad u dane blagdana ili neradnih dana		
1.7. sate za koje radnik ostvaruje pravo na naknadu plaće	48	2.205,13
1370 - Bolovanje, osim za ozljede na radu, radi liječenja ili med. ispitivanja (do 42 dana)	40	1.896,18
1401 - Smučeni put	8	369,65
2. ostali oblici rada temeljem kojih ostvaruje pravo na uvećanje plaće prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu ili ugovoru o radu i novčani iznos po toj osnovi (svi pripramozi)	0	665,01
1700 - Mirni rad	0	665,01
3. prepisani ili ugovoreni dodaci na plaću radnika i novčani iznos po toj osnovi	64	1.194,52
1080 - Dodatak za rad u drugoj smjeni (kumulativni unos)	64	331,48
1118 - Dodatak po sporazumu	0	653,04
4. ZBRUŽENI IZNOS PRIMITAKA PO SVIM OSNOVAMA PO STAVKAMA OD 1. DO 3.		9.295,50
5. OSNOVICA ZA OBRACUN DOPRINOSA		9.295,90
6. VRSTE I IZNOSI DOPRINOSA ZA OBEZNA OSIGURANJA KOJI SE OBUSTAVLJAJU IZ PLAĆE		
6.1. za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (II. STUP)		1.304,39
6.2. za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. STUP)		464,80
7. DOHODAK		7.436,71
8. OLAKŠICE		4.600,00
6010 - Osmerni osobni odbitak Koeficijent: 1.000		3.000,00
6015 - Uvećanje osobnog odbitka za invalidnost Koeficijent: 0.600		1.000,00
9. POREZNA OSNOVICA		2.636,71
10. IZNOS PREDUJMA POREZA I PRIREZA POREZU NA DOHODAK		746,72
4015 - Porez Stopa %: 24.00 Osnovica: 2.636,71		692,81
4040 - Prerez Stopa %: 18.00 Osnovica: 632,81		113,91
11. IZNOS PLAĆENAKNADE PLAĆE ISPLAĆEN RADNIKU NA REDOVAN RAČUN		
12. IZNOS PLAĆENAKNADE PLAĆE ISPLAĆEN RADNIKU NA RAČUN IZ ČL.212. OVRŠNOG ZAKONA		
13. DATUM I IZNOS ISPLATE/PLAĆANJA	DATUM	
13.1. doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti		1.304,39
13.2. doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje		464,80
13.3. predujma poreza i prireza porezu na dohodak		746,72
13.4. vrata i iznosi obustave		65,90
SINDIKALNA ČLANARINA Postotak: 0,50		33,45
SINDIKALNA ČLANARINA Postotak: 0,50		33,45
13.5. neto isplaćena plaća		6.623,09

NAPOMENE:

Ustrojstvo jedinica: [REDAKCIJA]
 Radni raspis: [REDAKCIJA]
 Osmerni: [REDAKCIJA]
 Priznati koeficijenti: [REDAKCIJA]
 Mirni rad: [REDAKCIJA]

Organizacijsko-stavni
 odjeljak
 5.394.18
 1.329
 0.32

DATUM PREDAJE RADNIKU/RADNICI: 08.03.2019. [REDAKCIJA]
 [REDAKCIJA] (odgov. osoba poslodavca)

Izvor: Služba za unutarnju reviziju Kopivničko-križevačke županije

Na slici 6 vidljivo je da je preporuka provedena te se više ne isplaćuje predmetni dodatak.

13. ZAKLJUČAK

Unutarnja revizija u provođenju svojih aktivnosti čelnicima daje jasnu i pouzdanu informaciju da li je uspostavljeni sustav unutarnjih kontrola zadovoljavajući, odnosno da li daje odgovor na sve utvrđene rizike te da li je adekvatan, odnosno da li se uspostavljene kontrole provode i da li su djelotvorne. Osim ove povratne informacije unutarnja revizija daje i preporuke za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola. Unutarnju reviziju provode profesionalnici koji dobro poznaju sustav u kojem rade i u stalnoj su interakciji s rukovodstvom. S ciljem što profesionalnijeg obavljanja navedenih poslova, Ministarstvo financija provodi osnovnu izobrazbu unutarnjih revizora temeljem koje unutarnji revizori stječu certifikat za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, ali i kontinuiranu izobrazbu unutarnjih revizora koji već posjeduju predmetni certifikat. Prikazani sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske temelji se na konceptu PIFC-a (Public Internal Financial Control) koji je razvila Europska komisija kako bi pomogla zemljama kandidatkinjama u reformi njihovih sustava unutarnjih financijskih kontrola. Koncept se temelji na međunarodnim standardima unutarnje kontrole i praksi europskih zemalja. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju nastavljen je daljnji razvoj ovog sustava, uvažavajući trenutni razvoj u proračunskom sustavu, ali i praksu zemalja članica Europske unije, a sada se za njega kao i u članicama Europske unije koristi izraz "Sustav unutarnjih kontrola" (eng. Public Internal Control - PIC). Kako bi se osigurao stalni razvoj sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola propisana je obveza Središnje hamonizacijske jedinice Ministarstva financija Republike Hrvatske podnošenja objedinjenog izvješća Vladi Republike Hrvatske o sustavu unutarnjih kontrola. Izvješće se izrađuje temeljem podnesenih izvjava o fiskalnoj odgovornosti ministarstava i drugih državnih tijela, županija, gradova i općina koje između ostalog sadrže i ispunjene upitnike o samoprocjeni te mišljenje unutarnje revizije o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola u područjima koja su bila revidirana prethodnih godina. U izvješću se uzimaju u obzir i izvještaji Državnog ureda za reviziju. Svrha ovog izvješća je upravo cjelovito sagledavanje stupnja razvoja sustava unutarnjih kontrola te utvrđivanje aktivnosti za daljnji razvoj sustava unutarnjih kontrola i unutarnje revizije. Iz svega navedenog proizlazi da su poduzete brojne aktivnosti i naponi s ciljem adekvatne uspostave cjelokupnog sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. O tome dali će uspostavljeni sustav polučiti i očekivane rezultate ovisi više faktora, a prije svega o javnosti i čelnicima. Javnost, odnosno svi mi, imamo brojne alate (predstavnike građana, djelovanje preko svojih zastupnika

u predstavničkim tijelima, izlazak na izbore i sl.) kojima možemo ukazati čelnicima u javnom sektoru na određene rizike i potrebi uspostave određenih kontrola kako bi se spriječilo ostvarenje istih. Međutim, ključ uspjeha funkcioniranja ovog sustava ovisi najvećim dijelom o čelnicima u javnom sektoru. Oni su ti koji donose konačne odluke o tome da li će se odgovarati na određene rizike uspostavom određenih kontrola te da li će se te kontrole primjenjivati. Upravo zbog te činjenice potrebna je stalna edukacija čelnika kako bi prepoznali svoju ulogu u funkcioniranju ovog sustava, kako bi shvatili neophodnost ovog sustava u adekvatnom obnašanju svojih dužnosti, odnosno kako bi ga mogli na odgovarajući način primijeniti u organizaciji, odnosno tijelu u kojem obnašaju dužnost.

U Koprivnici, _____

Ivana Marijan



IZJAVA O AUTORSTVU
I
SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prisvajanjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja, IVANA HARIJAN (ime i prezime) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom SUSTAV UVRATANJA KURBIA U JAVNOM SEKTORU (upisati naslov) te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova.

Student/ica:

(upisati ime i prezime)

Ivana Harijan

(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja, IVANA HARIJAN (ime i prezime) neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na s javnom objavom završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom SUSTAV UVRATANJA KURBIA U JAVNOM SEKTORU (upisati naslov) čiji sam autor/ica.

Student/ica:

(upisati ime i prezime)

Ivana Harijan

(vlastoručni potpis)

LITERATURA

Knjige:

1. Belak, V. Menadžersko računovodstvo, RriF Plus, Zagreb, 1995.
2. Carmichael D.R., Willingham Johan J.: Pojmovi i metode revizije, vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu, McGRAW-HILL, INC., 1989.
3. Crnković B.: Interna revizija, Mikrorad, Zagreb, 1997.
4. Meigs, W.B. Whittington, O.R., Pany, K.J., Meigs, R.F., Principles of Auditing, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
5. Stojanović T.: Interna revizija podrška procesu upravljanja, Akademska misao, Beograd, 2015.
6. Tepšić, R., Turk, I., Petrović, M.: Rječnik računovodstva i financija, Informator, Zagreb, 1984.
7. Tušek B., Žager L., Barišić I.: Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

Priručnici:

1. Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2012., Republika Hrvatska
2. Priručnik za unutarnje revizore, 2012., Republika Hrvatska
3. Priručnik za unutarnje revizore, 2018., Republika Hrvatska
4. Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, 2012., Republika Hrvatska

Mrežne stranice:

1. <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, preuzeto 20.04.2020.
2. <http://www.hiir.hr/default.aspx?id=10>, preuzeto 20.04.2020.
3. file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/02_Cular_doradjeni_rad_hrv_engl_ZA_TISAK.pdf, preuzeto 20.04.2020.
4. <https://sduosz.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Priru%C4%8Dnik-za-unutarnje-revizore-verzija-5.0..0.pdf>, preuzeto 12.02.2020.
5. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/107>, preuzeto 02.03.2020.

6. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/izvjescivanje/226>, preuzeto 26.03.2020.
7. <https://www.zakon.hr/z/806/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru>, preuzeto 26.03.2020.

Popis slika

Slika 1: Koordinacijska uloga Državne riznice odnosno SHJ-a u razvoju sustava unutarnjih kontrola.....	17
Slika 2: Plan provedbe preporuka unutarnje revizije.....	45
Slika 3: Nepravilnosti kod naloga za službeno putovanje.....	47
Slika 4: Pisana procedura o izdavanju i obračunu naloga za službeno putovanje.....	51
Slika 5: Platna lista.....	55
Slika 6: Platna lista.....	56