

# USTROJ UNUTARNJE KONTROLE U JAVNOM SEKTORU PREMA ZAHTIJEVIMA EU



Prof. dr. Vesna Vašiček,  
Ekonomski fakultet Zagreb  
[vvasicek@efzg.hr](mailto:vvasicek@efzg.hr)

# PIFC

---

- Stajalište Europske komisije
- Termin PIFCS (public internal financial control systems) - sustavi interne (unutarnje) financijske kontrole u javnom sektoru.
- **PIFCS treba razumijevati kao cjelovit i objedinjeni sustav nadzora koji obuhvaća internu reviziju i internu kontrolu tj. FMC – financijsko upravljanje i interne kontrole.**

# PIFC

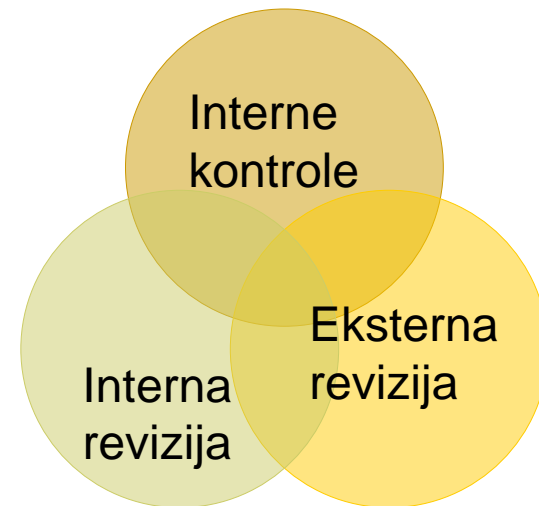
---

- Elementi PIFC-a
  - Interna revizija
  - Interna kontrola tj. FMC – financijsko upravljanje i kontrole

# Odnos interne kontrole, interne revizije i eksterne kontrole

---

- Interni nadzor (PIFCS)
  - Interne kontrole
  - Interna revizija
  
- Eksterna (državna) revizija



# EKSTERNA (DRŽAVNA) REVIZIJA

---

- Uloga revizije u javnom sektoru
- Državna tijela koja donose odluke i javnost (tj. građani) uvjeravaju se u kvalitetu izvještaja i ispravnost trošenja novca poreznih obveznika.
- Državna revizija nametnula se kao javna djelatnost kojoj je cilj utvrditi da li "država posluje pošteno".

# EKSTERNA (DRŽAVNA) REVIZIJA

---

- Poslove državne revizije obavljaju nezvisne i stručne institucije
- Najviše predstavničko tijelo pojedine države daje ovlasti u uređenju i obavljanju poslova državne revizije najčešće putem zakona
- U RH - DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU
  - Sabor RH, Zakon o državnoj reviziji (1993)
  - Zakon o državnoj reviziji - pročišćeni tekst (2003)

# EKSTERNA (DRŽAVNA) REVIZIJA

---

- **Svjetski pogledi na parlamentarni nadzor i standardi za njegovo institucionaliziranje sadržani su u INTOSAI revizijskim standardima.**
- **INTOSAI standardi su revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhunskih revizijskih institucija (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), <http://www.intosai.org>**
- **U RH - obveza primjene INTOSAI standarda - Članak 4. ZODR**
  - (1) Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI).
  - (2) Revizijski standardi iz stavka 1. ovoga članka na hrvatskome jeziku objavljuju se u »Narodnim novinama«.

# PODRUČJE RADA DRŽAVNE REVIZIJE

---

## INTOSAI

- **REVIZIJA PRAVILNOSTI**

- **REVIZIJA USPJEHA**

- Zakon o državnoj reviziji (2003)- Članak 2.
- (1) Revizija je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja da li financijski izvještaji iskazuju istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima.
- (2) Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija koje predstavljaju državne izdatke u smislu zakonskog korištenja sredstava.
- (3) Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva iz stanovita programa.



# REVIZIJA USPJEHA

---

- Revizija učinaka (performance audit) odnosi se više na reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti, i djelotvornosti korištenja ljudskih, financijskih i drugih resursa, na ocjenu postignutih ciljeva državne jedinice i reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s namjeravanim.
- *Stavljen je naglasak na tri E (od engleskih riječi: economy, efficiency i effectiveness) ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost državnih jedinica, pojedinih funkcija ili programa. Takva revizija ima za cilj postupati s analizom javnih rashoda u svjetlu općih načela dobrog upravljanja.*

# REVIZIJA USPJEHA

---

- Za razvoj revizije uspjeha pronađen je model revizije pod nazivom **Vrijednost za novac - Value for maney**
- Vrijednost za novac je revizijska metoda u kojoj revizori pri obavljanju revizije imaju diskreciono pravo ispitati (procjeniti) da li su državne jedinice u obavljanju svojih aktivnosti koristile resurse ekonomično, učinkovito i djelotvorno.

# ODNOS INTERNE REVIZIJE I EKSTERNE REVIZIJE

---

- Rezultati rada interne kontrole i interne revizije koristi eksternoj reviziji kao pomoć pri obavljanju eksterne revizije.
- Eksterna revizija tj. revizor *u određivanju obujma i djelokruga revizije treba proučiti i procijeniti pouzdanost interne kontrole*
- Odgovornost eksternog revizora za njegovo izraženo mišljenje ne umanjuje se činjenicom da je koristio rad internog revizora

# ODNOS INTERNE REVIZIJE I EKSTERNE REVIZIJE

---

- ❑ Djelatnost internog nadzora i eksterne revizije međusobno se ne isključuju, nego se međusobno dopunjuju.
- ❑ Eksterni revizor ima raznovrsno iskustvo iz velikog broja organizacija o shvaćanju internih kontrola i interne revizije,
- ❑ Interni revizor ima neprocjenjivo znanje o svojoj jedinici koje nitko izvana ne može steći.
- ❑ Ukoliko se obje strane sporazume oko zajedničkog rada stekli su se uvjeti za uštedu vremena i resursa

# Djelokrug interne revizije

---

- Djelokrug interne revizije nije primarno ispitivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, već preispitivanje cjelokupnog poslovanja, djelotvornost organizacije, učinkovitost poslovnih funkcija, funkcioniranje informacijskog sustava i samo ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka.
  - Financijska revizija
  - Revizija poslovanja
  - Revizija uspjeha

# Interna revizija

---

- Interni revizor - ovlaštena certificirana osoba
- Rad internog revizora temeljen na Međunarodnim standardima interne revizije, Kodeksu profesionalne etike i Povelji u njihovu radu
- Neovisnost internog revizora – najveći izazov

# Sustav internih kontrola

---

- Skup aktivnosti koje se kontinuirano poduzimaju i
- Ugrađene su u aktivnosti jedinice kao sastavni dio poslovnih procesa koji se obavljaju svakodnevno
- Menedžment i svi ostali djelatnici moraju biti uključeni u procese internih kontrola
- Uspostava sustava internih kontrola je sastavni dio upravljačkog procesa u organizaciji

# Sustav internih kontrola

---

- Svrha i ciljevi uspostave sustava internih kontrola:
  - Obavljanje aktivnosti na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način
  - Postizanje pune odgovornosti za obavljene aktivnosti
  - Usklađenost aktivnosti sa prihvaćenim zakonima i pravilima
  - Zaštita resursa od gubitaka zbog lošeg upravljanja, nepravilnosti i prijevara



# Elementi sustava internih kontrola \*

---

- Kontrolno okruženje
  - Procjena rizika
  - Kontrolne aktivnosti
  - Informacije i komunikacije
  - Nadzor (monitoring)
- 
- \* Prema Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, INTOSAI, [www. intosai.org](http://www.intosai.org)

# Kontrolno okruženje

---

- **Kontrolno okruženje** osigurava uvjete za učinkovito djelovanje internih kontrola i definira se kroz sljedeće elemente
  - Osobni i profesionalni integritet i etičke vrijednosti menadžmenta i djelatnika, uključivo i stalno pristutan pozitivan stav svih u svezi s internom kontrolom
  - Udovoljavanje zahtjevu kompetentnosti djelatnika
  - Rukovođenje i stil upravljanja
  - Organizacijska struktura
  - Politika i praksa upravljanja ljudskim potencijalima.

# Procjena rizika

---

- **Procjena rizika** je proces identifikacije i procjenjivanja mogućnosti da djelovanje, aktivnost ili događaj negativno utječe na postizanje ciljeva jedinice.
- Nužno je uspostaviti strategiju upravljanja rizicima
- Nakon samoprocjena i identifikacija rizika uspostava kontrola usmjerava se na smanjenje rizika.
- Potrebno je kontrolne aktivnosti prilagoditi vrsti rizika

# Kontrolne aktivnosti

---

- su politike i procedure uspostavljene s ciljem smanjenja rizika i ostvarenja ciljeva jedinice.
  - Prijenos ovlasti i odgovornosti
  - Razdvajanje dužnosti
  - Kontrola pristupa imovini i informacijama
  - Provjera (verifikacija) transakcija i poslovnih događaja
  - Pravilno i potpuno evidentiranje svih poslovnih događaja i postupci provjere evidencija i usklađivanja istih

# Kontrolne aktivnosti

---

- Procjena učinkovitosti i djelotvornosti transakcija i poslovnih događaja
- Praćenje provedbe postupaka, procesa, poslovnih događaja radi provjere usklađenosti s tekućim politikama, procedurama, regulativom i ostalim zahtjevima
- Nadzor samih kontrolnih aktivnosti koji pomaže postizanju ciljeva postavljenog sustava internih kontrola
- Specifične kontrole informacijskih sustava :
  - Opće kontrole i
  - Aplikativne kontrole

# Sustav izvještavanja

---

- ❑ Komunikacije na svim razinama, u svim pravcima, vertikalno i horizontalno
- ❑ Dokumentiranje svih procesa i transakcija koje su pokrivene sustavom internih kontrola
- ❑ Sustav informiranja mora imati jasno definirane upravljačke razine kojima se izvješća podnose, te sadržaj i rokove izvještavanja.

# Praćenje i procjena sustava internih kontrola

---

- Smoprocjena kvalitete postavljenih kontrola
- Izvještavanje odgovornih osoba koje poduzimaju aktivnosti na poboljšanju sustava kontrola

# Iskustvo RH u razvoju PIFCa

---

- Zahtjevi Europske komisije upućeni RH nakon analize “Upitnika” su uspostava:
  - stabilnog financijskog upravljanja, sustava i postupaka kontrole, uključujući menadžersku odgovornost i prethodne (ex-ante) kontrolne postupke;
  - uspostavljanje učinkovite i neovisne funkcije unutarnje revizije u svim proračunskim korisnicima;
  - uspostavljanje središnje jedinice za usklađivanje i koordinaciju financijskog upravljanja i kontrole (Središnja harmonizacijska jedinica).



# Pomoć EU

---

- Projekt CARDS 2002» Razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru i unutarnje revizije» započeli su procesi uvođenja PIFC a u RH.
- Projekt CARDS 2004 «Daljnji razvoj i jačanje sustava unutarnjih financijskih kontrola u Republici Hrvatskoj» nastavljene su aktivnosti prethodnog projekta s naglaskom na razvoju FMC-a – financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola i na implementaciji PIFC-a u lokalnim jedinicama

# Normativni okvir

---

- Zakon o proračunu (2003)
- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u RH (2004,2005)
- Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (2004,2005)
- Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (2007)

# Obilježja Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru

---

- Intencija - poboljšati upravljanje javnim sredstvima,
- **Odgovornost čelnika** - zadatak da uspostavi sustav unutarnjih financijskih kontrola i poboljša upravljanje u okviru svojih nadležnosti, u svojoj jedinici.
- **Ciljevi Zakona:**
  - veća odgovornost čelnika za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola,
  - uspješnije upravljanje i ostvarivanje zadaća korisnika proračuna,
  - veća transparentnost i učinkovitost u upravljanju i kontroli javnih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka te imovine i obveza,
  - povećanje razine povjerenja poreznih obveznika u javnu upravu i
  - suzbijanje korupcije.

# Institucionalni kapaciteti provedbe Zakona

---

- Ustrojena je **Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija** - zadaća koordinacija uspostave i razvoja cjelokupnog sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske.
- Imenovanje stručnog tijela – **Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru.**
  - izabrano od priznatih stručnjaka i znanstvenika iz ovog područja
  - neovisno, savjetodavno tijelo bez upravljačkih ovlasti
  - svojim mišljenjima, davanjem preporuka i savjeta, te praćenjem provedbe implementacije Zakona treba pomoći uspostavi sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj.

# Sustav unutarnjih financijskih kontrola – predmet Zakona

---

- ❑ **Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru je cjelokupan sustav financijskih i drugih kontrola uspostavljen od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna.**
- ❑ **Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru sastoji se od dva osnovna elementa:**
  - ❑ **financijskog upravljanja i kontrola**
  - ❑ **unutarnje revizije**

# Uspostava sustava financijskog upravljanja i kontrola

---

- Obveza je svih korisnika proračuna
- Odgovornost je čelnika
  - čelnik može prenijeti ovlasti, ali to ne umanjuje njegovu odgovornost
- Osim čelnika zaduženi su:
  - **voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i/ili**
  - **koordinator za financijsko upravljanje i kontrole ili**
  - **jedinica za financijsko upravljanje i kontrole**

# Uspostava sustava financijskog upravljanja i kontrola

---

- **Postupak uspostave financijskog upravljanja i kontrola temelji se na primjeni Međunarodnih standarda interne kontrole**
- **Donošenje plana financijskog upravljanja i kontrole** - znači odrediti vremensku i ljudsku komponentu u izvršavanju uspostave sustava
- Planom će se naznačiti rokovi unutar kojih će se uspostaviti ovaj sustav, odnosno:
  - rokovi unutar kojih će se popisati poslovni procesi korisnika proračuna
  - opisati poslovni procesi uz primjenu dijagrama tj. ustrojiti mapu ili knjiga procesa,
  - zatim će se pristupiti identifikaciji rizika tj. procjeni i rangiranju rizika kako bi se rizicima moglo upravljati,
  - procijenit će se unutarnje kontrole, analizirati postojeće i definirati potrebne kontrole,
  - te izraditi planovi za otklanjanje slabosti unutarnjih kontrola i
  - odrediti razdoblja praćenja tih planova

# Uspostava unutarnje revizije

---

- U Zakonu su naglašena sljedeća područja:
  - uloga i svrha unutarnje revizije
  - način uspostave unutarnje revizije
  - uvjeti za obavljanje poslova unutarnje revizije – unutarnji revizor kao profesija
  - način postizanja neovisnosti unutarnjeg revizora ili jedinice za unutarnju reviziju
  - standardi i metodologija rada unutarnjeg revizora,
  - te obveze voditelja jedinice i suradnja s drugim tijelima



# Uspostava unutarnje revizije

---

## □ Unutarnja revizija

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

# Uspostava unutarnje revizije

---

- Obveza ustroja unutarnje revizije
- Kriteriji nisu istaknuti u Zakonu (kroz Pravilnik)
- Važeći kriteriji za korisnike proračuna (nema obveze ustroja):
  - ako zapošljavaju manje od 100 zaposlenika u državnim tijelima, odnosno 50 zaposlenika u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ili
  - ako imaju godišnje rashode i izdatke manje od 30.000.000,00 kn.
- Obveza ustroja revizije bez obzira na kriterije:
  - Grad Zagreb i gradovi s više od 35.000 stanovnika,
  - Županije i županijska središta, te jedinice koje financiraju decentralizirane funkcije
  - Korisnici proračuna koji koriste sredstva fondova EU

# Unutarnji revizor

---

- **Unutarnju reviziju obavljaju osobe** koje moraju ispunjavati sljedeće uvjete:
  - visoka stručna sprema,
  - uvjeti propisani za prijam u državnu službu,
  - stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, koje se stječe prema programu izobrazbe i napatku koji donosi ministar financija.
- Napušta se praksa "zatvorenog" certificiranja
- **Neovisnost** unutarnjeg revizora
- **Zakonska obveza čelnika da prihvati preporuke revizora ili da obrazloži neprihvatanje preporuka.**

# Unutarnji revizor

---

- **Unutarnju reviziju obavljaju osobe** koje moraju ispunjavati sljedeće uvjete:
  - visoka stručna sprema,
  - uvjeti propisani za prijam u državnu službu,
  - stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, koje se stječe prema programu izobrazbe i nalogu koji donosi ministar financija.
- Napušta se praksa “zatvorenog” certificiranja
- **Neovisnost** unutarnjeg revizora
- **Zakonska obveza čelnika da prihvati preporuke revizora ili da obrazloži neprihvatanje preporuka.**

# Poduzimanje radnje protiv nepravilnosti i prijevara

---

- Čelnik je obvezan spriječavati rizik nepravilnosti i prijevara
- **Osoba zadužena za nepravilnosti**
  - Prima informacije o uočenim nepravilnostima i prijevarama
  - Dužna je obavijestiti Državno odvjetništvo RH i Odsjek za suzbijanje nepravilnosti u Proračunskom nadzoru u Ministarstvu financija
  - Osoba koja je upozorila na nepravilnosti ili prijevaru mora u roku od 15 dana dobiti odgovor o postupanju