

RELATION BETWEEN STATE AND INTERNAL AUDIT IN A PUBLIC SECTOR CONTROL

ODNOS DRŽAVNE I INTERNE REVIZIJE U KONTROLI JAVNOG SEKTORA

PERNAR, Lidija

Abstract: *To fulfil their purpose and goals effectively, state and internal audit should achieve maximum level of understanding and cooperation. State auditors have wider experience in a large number of organisations and control systems, while internal auditors have possibility of better understanding of their organisation, so their cooperation could bring a number of additional benefits. Regarding the rapid development of internal audit in Croatian public sector, this question is getting bigger importance on a state and local level and in this initial development phase demands careful and professional approach of relevant institutions, and involvement of academic community in education of the audit staff.*

Key words: *State audit, Internal audit, PIFC „4C“*

Sažetak: *Kako bi državna i interna revizija uspješno ostavrivale svoju svrhu i ciljeve, važno je postići maksimalni stupanj njihovog razumijevanja i suradnje. Državni revizori imaju šire iskustvo u većem broju organizacija i sustava kontrola, dok interni revizori imaju bolju mogućnost poznavanja svojih organizacija, pa njihova suradnja donosi brojne dodatne koristi. S obzirom na ubrzani razvoj interne revizije u hrvatskom javnom sektoru, ovo se pitanje sve više otvara i na državnoj i na lokalnoj razini, te upravo u početnoj razvojnoj fazi zahtjeva pažljiv i stručan pristup nadležnih institucija, te uključivanje akademske zajednice u edukaciju kadrova na čijim rezultatima će se taj sustav nastaviti razvijati.*

Ključne riječi: *State audit, Internal audit, PIFC „4C“*



Authors' data: Lidija Pernar, mr.sc., Državni ured za reviziju, Središnji ured u Zagrebu, Zagreb, lidija.pernar@revizija.hr

1. Uvod

Državna revizija ima odlučujuću ulogu u razvoju učinkovite interne kontrole i upravljanja rizicima. Za ocjenjivanje učinkovitosti interne kontrole, državni se revizor može koristiti radom internih revizora, koji su dio strukture interne kontrole i pružaju državnom revizoru smjernice u pogledu učinkovitosti postojećeg sustava.

Cilj ovog rada je ukazati na to da bi rad državnih i internih revizora, iako možda ima različite ciljeve i, do neke mjere, različite linije izvješćivanja, trebao biti komplementaran, iz razloga što državni revizori imaju šire iskustvo u većem broju različitih organizacija i sustava kontrola, dok interni revizori imaju mogućnost poznavanja i razumijevanja svojih organizacija kakvu državni revizori teško mogu steći. Stoga je izuzetno važno u što ranijoj fazi postići maksimalni stupanj razumijevanja i suradnje, kako bi obje strane što uspješnije ostvarivale svoju svrhu i ciljeve (Pernar, 2006). Državna revizija stoga treba razvijati dobre poslovne odnose s jedinicama interne revizije tako da se iskustvo i znanje državnih i internih revizora mogu podijeliti i da se posao svakoga od njih može nadopunjavati i kompletirati. Taj odnos može se razvijati uključivanjem primjedbi interne revizije i priznanjem njihovom doprinosu u izvješću državne revizije, kad to bude primjereno. Pa ipak, u ocjenjivanju učinkovitosti internih kontrola, državni revizor ne smije zaboraviti da odgovornost za ukupni zaključak ipak leži na njemu i temelji se na njegovom ispitivanju sustava, kvalitete jedinice za internu reviziju, te stavova prema internoj kontroli i upravljanju rizikom unutar subjekta revidiranja (European Court of Auditors, 1998).

2. Interna financijska kontrola u javnom sektoru – pojam i definicija

Interna financijska kontrola u javnom sektoru (PIFC - Public Internal Financial Control) je, u najširem smislu, izraz koji se koristi za integrirani sustav internih kontrola u čitavom javnom sektoru. Prema definiciji Europske komisije, podrazumijeva sveobuhvatan sustav financijske kontrole čiji je cilj osigurati da financijsko upravljanje i kontrola nacionalnih troškovnih centara (uključujući inozemne izvore sredstava) budu usklađeni s odgovarajućim propisima, proračunskim sustavom, načelima pouzdanog financijskog upravljanja, transparentnosti, djelotvornosti, učinkovitosti i štedljivosti. Obuhvaća sve mjere interne kontrole svih državnih prihoda, rashoda, imovine i obveza (European Commission, 2002). Osnovna značajka europskog modela učinkovitog PIFC sustava je jasno razgraničavanje između financijskog upravljanja i kontrole (FMC - Financial Management and Control) i interne revizije, te ujednačenost pristupa njihovoj uspostavi i razvoju unutar javnog sektora. Pod menedžerskom (upravljачkom) odgovornošću se podrazumijeva odgovornost uprave za uspostavu i provedbu odgovarajućih sustava financijskog upravljanja i kontrole, uključujući postupke ex ante odobravanja obveza, isplata, nadmetanja, ugovaranja, kao i pokriće nepravilno plaćenih iznosa.

Menedžerska odgovornost zahtijeva podršku interne revizije, kroz financijske revizije i revizije učinkovitosti. Menedžerska odgovornost i, u profesionalnom i etičkom

smislu neovisna interna revizija, na kraju osiguravaju stabilan sustav financijskog upravljanja kao i njegovu transparentnost.

Kad je riječ o internoj reviziji, ona se najjednostavnije može definirati kao: „neovisna funkcija procjenjivanja ustanovljena unutar organizacije koja ispituje i procjenjuje njene aktivnosti kao servis te organizacije. Svrha interne revizije je pomoć članovima organizacije u djelotvornom ispunjavanju njihovih odgovornosti.“ (Spencer Picket, 1997). Kao takva je važan aspekt strukture interne kontrole. Uprava javnih tijela treba biti jasno odgovorna za određivanje uloge interne revizije i osigurati odgovarajuću razinu ovlasti i neovisnosti, uključujući i pravo izvješćivanja najviše razine uprave (The PIFC Expert Group, 2004). Slično navedenom, Strategija razvoja sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske i Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, internu reviziju definiraju kao neovisnu, objektivnu aktivnost davanja stručnog mišljenja, oblikovanu na način da pridodaje vrijednost i poboljšava poslovanje organizacije.

3. Uloga i značaj interne revizije

Menedžment može koristiti svoju jedinicu interne revizije za pomoć pri praćenju učinkovitosti internih kontrola, jer bliskost sa svakodnevnim poslovanjem organizacije interne revizore obično stavlja u položaj da neprekidno procjenjuju primjerenost i učinkovitost internih kontrola. Nadalje, interni revizori imaju odgovornost prema menedžmentu da izvijeste o svim neadekvatnostima u internim kontrolama i o svim propustima zaposlenih da se istih pridržavaju, kao i da preporučuju u kojim područjima su potrebna poboljšanja. Osim toga, oni trebaju uspostaviti procedure za praćenje prethodnih nalaza navedenih u izvješćima, kako bi se postiglo da menedžeri budu obaviješteni na pravi način i da rješavaju pitanja na koja su upozoreni. Čim se utvrdi određena slabost, moraju biti poduzete odgovarajuće korektivne radnje.

4. Državna revizija i ocjenjivanje sustava interne kontrole

Druga skupina zainteresiranih za interne kontrole i internu reviziju su vanjske interesne strane, uključujući državnu reviziju. Ukoliko u ključnim aspektima poslovanja organizacije postoje zadovoljavajuće interne kontrole, uz čije postojanje će uprava možda otkriti ozbiljne pogreške i nepravilnosti, rad državne revizije postaje lakši (Pernar, 2006).

Ako državni revizori tijekom obavljanja revizije utvrde da je sustav neadekvatan, potrebno je u potpunosti dokumentirati slabosti, njihove uzroke i eventualne posljedice, te ih priopćiti organizaciji u kojoj se revizija obavlja. Također je potrebno dati preporuke o tome kako da se situacija ispravi. Prije davanja preporuka, državna revizija treba zatražiti stav organizacije u kojoj obavlja reviziju i nastojati je uvjeriti da su preporuke relevantne i primjenjive.

Također, državna revizija je zainteresirana da se osigura postojanje jakih internih revizijskih jedinica, što može smanjiti revizijski rad koji treba obaviti državna revizija i izbjeći nepotrebno dupliciranje posla. Državna revizija treba razviti

procedure za ocjenu rada jedinice interne revizije kako bi se odredio opseg u kojem se na nju može osloniti. Pritom je posebno važno osigurati pristup izvješćima interne revizije, pripadajućim radnim dokumentima i podacima o odluci revizije.

5. Korištenje radom internih revizora

Za ocjenjivanje učinkovitosti interne kontrole, državna se revizija može koristiti radom internih revizora, koji su dio strukture interne kontrole i pružaju vanjskom revizoru smjernice u pogledu učinkovitosti postojećeg sustava.

Prema INTOSAI standardima, državna revizija u okviru obavljanja revizije može koristiti rad internih revizora na tri osnovna načina: u fazi planiranja zadatka, u fazi revizijskog ispitivanja, te u tavršnoj fazi obavljanja revizije.

U fazi planiranja revizijskog zadatka, izvješća internih revizora mogu državnim revizorima pružiti informacije o mogućim prednostima i nedostacima sustava kontrole te o važnim pogreškama koje su se desile na području koje treba revidirati. U fazi revizijskog ispitivanja rad internih revizora može koristiti u pribavljanju dijela revizijskih dokaza koji su potrebni za ostvarivanje revizijskih ciljeva, čime je moguće državnim revizorima smanjiti opseg revizijskog rada, te na taj način osloboditi resurse za druge revizijske zadatke. I na kraju, rad internih revizora može biti koristan u završnoj fazi revizije, kada izvješća internih revizora mogu pružiti informacije koje potvrđuju ili sumnjiče nalaze ili prethodne zaključke do kojih je državni revizor došao na osnovi revizijskih dokaza prikupljenih u fazi revizijskog ispitivanja.

6. Moguće koristi od suradnje internih i državnih revizora

Praksa je pokazala da se, bez obzira na državu, subjekt revidiranja ili faze revidiranja, najbolji primjeri suradnje internih i državnih revizora temelje na četiri elementa (tzv. „4C“), (Pernar, 2006):

1. Predanost (Commitment): učinkovita suradnja može se postići samo tamo gdje su i interni i državni revizori predani postojanju fleksibilne i koordinirane suradnje i razvoju učinkovitih revizijskih usluga.
2. Konzultiranje (Consultation): redovne konzultacije, posebice po pitanju pojedinih specifičnih nalaza, između internih i državnih revizora predstavljaju temelj za identificiranje mogućnosti i mehanizama uspješne suradnje. Komuniciranje (Communication): Komunikacije su dvosmjernan proces i poželjno je da budu redovne i otvorene. U formalnom smislu, mogu uključivati redovne sastanke radi rasprave o budućim planovima i identifikacije zajedničkih područja, dogovaranje oko metodologije rada, izbjegavanje dupliciranja poslova, te načine razmjene nalaza i drugih informacija.
3. Povjerenje (Confidence): bitno je da između internih i državnih revizora postoji uzajamno povjerenje i da se zasniva, prije svega, na prepoznavanju i sigurnosti da se obje vrste revizija obavljaju prema općeprihvaćenim standardima. Povjerenje je također važno kod razmjene informacija, radi sigurnosti da je ista obavljena na stručan i pošten način.

Ukoliko se postigne dobra suradnja između internih i državnih revizora, ona može rezultirati brojnim koristima, kao što su učinkovitije revizije zasnovane na jasnom razumijevanju obostranih uloga i zahtjeva, smanjen revizijski teret koji rezultira manjim ometanjem subjekta revidiranja, informativniji dijalog o rizicima za organizaciju, što vodi učinkovitijem fokusiranju revizija i posljedično, do korisnijih savjeta upravi, zatim bolje koordinirana interna i državna revizijska aktivnost, bolje obostrano razumijevanje rezultata revizijskog rada, što može pozitivno utjecati na buduće radne planove i programe obje revizije, predviđanje i sprječavanje prijevara, pogrešaka i nepravilnosti u što je moguće ranijoj fazi, itd. Sve te koristi povećavaju učinkovitost revizija i pomažu upravi u povećanju kvalitete obavljanja javnih usluga.

7. Zaključak

I državni i interni revizori trebali bi svojim radom težiti povećanju općeg dobra osiguravanjem jakih kontrolnih sustava i time onemogućavanjem prijevornih radnji, odnosno tamo gdje su se već dogodile, njihovim što ranijim otkrivanjem i uklanjanjem, te primjenom iz toga naučenih lekcija u praksi. Dobre je rezultate izglednije postići ukoliko i jedna i druga strana udruže svoja znanja i iskustvo, a rad međusobno uvažavaju, nadopunjuju i kombiniraju u zadanim zakonskim okvirima i u skladu s općeprihvaćenim standardima. Obje skupine revizora trebale bi stoga što više težiti suradnji na različite načine i komunicirati na redovnoj osnovi, jer će česta i dobra komunikacija dovesti do učinkovitijeg rada, smanjenja dupliciranja poslova, te snažnijih izvješća, koja će rezultirati boljom primjenom preporuka i jačim općim kontrolnim okruženjem, a u konačnici i povećanjem učinkovitosti ne samo svake pojedine organizacije, već i cjelokupnog javnog sektora.

8. Literatura

EC (European Commission) (2002). *Glossary of Definitions used by the Commission in the framework of PIFC*, Developed by DG BUDG.D.6 and DG ELARG, Version of September 11, *Dostupno na:* <http://ec.europa.eu> *Pristup:* 28-05-2008.

ECA (European Court of Auditors) (1998). *European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*, *Dostupno na:* <http://www.eca.europa.eu>

INTOSAI revizijski standardi, prijevod na hrvatski jezik, Narodne novine br. 93/94

Pernar, L. (2006). Suradnja unutarnjeg i državnog revizora u javnom sektoru, *Riznica*, No. 6

Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, Narodne novine 35/08,

Spencer Picket, K.H. (1997). *The Internal Auditing Handbook*, John Wiley & Sons, New York, Chichester

Vlade Republike Hrvatske (2005). *Strategija razvoja sustava unutarnje financijske kontrole (PIFC) u javnom sektoru Republike Hrvatske*

The PIFC Expert Group (2004). *Internal Control Systems in Candidate Countries*, *Dostupno na:* <http://www.eca.europa.eu> i <http://www.oecd/sigma.org>