

Etika unutarnjih revizora u javnoj upravi

Grdić, Irena

Graduate thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:511364>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-08**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Pravni fakultet
Studijski centar za javnu upravu i javne financije
Stručni diplomski studij javne uprave

Irena Grdić

Diplomski rad

**ETIKA UNUTARNJIH REVIZORA
U JAVNOJ UPRAVI**

Mentor: izv.prof.dr.sc. Ksenija Grubišić

Zagreb, studeni 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Irena Grdić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Irena Grdić v.r.

(potpis studenta)

SAŽETAK

Etika igra ključnu ulogu u revizorskoj profesiji jer osigurava integritet, neovisnost i profesionalnost revizora, što je od suštinskog značaja za održavanje povjerenja u financijske izvještaje i poslovne odluke temeljene na njima. Etika je ugrađena u mnoge aspekte revizorskog rada i često je regulirana nacionalnim i međunarodnim standardima, kao i etičkim kodeksima strukovnih organizacija. Revizori su dužni pridržavati se etičkih smjernica kako bi obavljali svoj posao na najvišoj razini profesionalnosti. Etički kodeksi imaju ključnu ulogu u usmjeravanju ponašanja revizora, promicanju etičkih standarda te očuvanju etičkih načela.

Ključne riječi: etika, unutarnja revizija, etička načela, standardi unutarnje revizije

SUMMARY

Ethics play a crucial role in the auditing profession as it ensures the integrity, independence and professionalism of auditors, which is essential for maintaining trust in financial statements and business decisions based on them. Ethics is embedded in many aspects of auditing work and is often regulated by national and international standards, as well as ethical codes of professional organizations. Auditors are required to adhere to ethical guidelines to perform their work at the highest level of professionalism. Ethical codes have a key role in the behavior of auditors, promoting ethical standards and preserving ethical principles.

Keywords: ethics, internal auditing, ethical principles, internal audit standards

SADRŽAJ

1. UVOD	5
2. O ETICI	6
2.1. ETIKA U JAVNOJ UPRAVI	7
2.2. ZNAČAJ ETIČKIH KODEKSA	8
3. REVIZIJA	11
3.1. POJAM I TEMELJNE VRSTE REVIZIJE	11
3.2. UNUTARNJA REVIZIJA	12
3.3. POVJESNI RAZVOJ UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOJ UPRAVI.....	13
3.4. NORMATIVNI OBLIK ZA OBAVLJANJE UNUTARNJE REVIZIJE.....	14
3.5. MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNOG DJELOVANJA	15
3.6. STRUČNA IZOBRAZBA ZA OBAVLJANJE POSLOVA UNUTARNJEG REVIZORA.....	16
4. ETIKA U OKVIRU REVIZORSKE PROFESIJE	18
4.1. KODEKS STRUKOVNE ETIKE UNUTARNJIH REVIZORA U JAVNOM SEKTORU	19
4.2. ETIČKA NAČELA I ETIČKE VRIJEDNOSTI UNUTARNJIH REVIZORA	19
5. OTKRIVANJE I SPRJEČAVANJE PRIJEVARA	24
5.1. TEMELJNE VRSTE PRIJEVARA	24
5.2. SUKOB INTERESA	27
5.3. TEMELJNA NAČELA UPRAVLJANJA SUKOBOM INTERESA.....	28
5.4. UPRAVLJANJE SUKOBOM INTERESA	30
5.5. PRAVILA U SLUČAJU SUKOBA INTERESA	30
6. ZAKLJUČAK	32
7. LITERATURA	34

1. UVOD

Predmet ovog rada je ukazivanje na važnost jačanja sustava unutarnje revizije u tijelima javne uprave, njihovu odgovornost i etičnost u ponašanju i poslovanju, te rizici vezani uz neetično ponašanje.

U prvom dijelu pojasniti će se značenje samog pojma etike i ukratko opisati povijest i utemeljenje etike, te opisati razvoj službeničke etike kroz povijest.

U nastavku rada obrazložiti će se uloga unutarnjih revizora u javnoj upravi, povijesni razvoj unutarnje revizije, kojim propisima je unutarnja revizija integrirana u sustav javne uprave Republike Hrvatske, etičke standarde unutarnjih revizora te mogući sukob interesa.

Unutarnja revizija ima ključnu ulogu u provjeri i jačanju sustava unutarnje kontrole, te osiguranju točnosti i integriteta poslovnih procesa bitnih za poslovanje bilo kojeg tijela javne uprave. Nepristranost i etičnost su od suštinskog značaja kako bi se spriječili nepravilnosti i prijevare koje mogu znatno oštetiti ne samo ugled javne uprave već i uzrokovati financijske gubitke. Propisi i etički standardi propisuju unutarnjim revizorima kako postupati odgovorno i profesionalno da bi se takve situacije spriječile ili razriješile.

Naime, unutarnji revizori moraju biti nepristrani i neovisni kako bi mogli pružiti objektivne i pouzdane informacije o poslovanju. Propisi i etički standardi ih obvezuju da ne podliježu pritiscima ili utjecajima koji bi mogli narušiti njihovu objektivnost i integritet.

Moraju se pridržavati svih važećih propisa i etičkih standarda kako bi tijelo javne uprave bilo usklađeno s pravilima koja se odnose na njihovo poslovanje. Također, etika ih potiče na unapređenje unutarnje kontrole i postupke koji vode smanjenju ili sprečavanju rizika nastalih nepravilnostima ili prijevarama.

Ukratko, etika unutarnjim revizorima osigurava integritet, objektivnost i profesionalizam u njihovom radu, čime pridonosi boljem upravljanju rizicima i poslovanjem tijela te zaštiti svih dionika u postupcima revizije.

2. O ETICI

„Etika je filozofija morala ili filozofsko razmišljanje o moralu, moralnim problemima i moralnim sudovima.“¹

U svakodnevnom komuniciranju često koristimo pojmove kao što su *dobar*, *loš*, *odgovornost*, *krivnja* i *savjest*. Također, sve češće se koristi i termin „etika“. No, što te često upotrebljavane riječi zapravo znače? Značenje riječi etika pronalazimo u samom korijenu te riječi.

Praksu ljudskog ponašanja, a kasnije još i nauku ili znanost o ponašanju – stari su Grci nazivali *ethike tehne*. Vremenom, ta izražajna sintagma se skratila, eliminirajući riječi *tehne* (vještina, znanje, znanost) pa je ostalo samo *ethike*. Rimljani su latinizirali taj termin *ethica* i tako je nastala riječ etika. Većina europskih jezika koristi slične izraze poput *etica*, *ethique*, *ethics*, *Ethik* i sl.

Ciceron je preveo riječ *ethos* na latinski kao *mores* (običaji u množini), što je kasnije doprinijelo riječi „moral“ u mnogim europskim jezicima, uključujući hrvatski jezik. Etika istražuje ispravne odluke i postupke, gdje se ispravna odluka definira kao ona koju možemo opravdati i za koju se osjećamo odgovornima. Ljudski život obiluje odlukama koje su neizbježne. Možemo birati između različitih djelovanja i ponašanja, ali ne možemo izbjeći potrebu za donošenjem odluka.

Uz to, etiku možemo definirati kao filozofsku disciplinu koja se bavi moralnošću ljudskih postupaka. Što se tiče samog pojma „moral“, to je u najširem smislu skup nepisanih pravila, običaja, navika i normi koje su prihvaćene u životu neke društvene zajednice. Moral određuje kako ljudsko djelovanje treba izgledati, a članovi zajednice prihvaćaju te principe kao prikladne i pridržavaju se njih, na taj način regulirajući svoje međuljudske odnose. Dakle, etika ima za cilj objasniti moralni aspekt ljudskog ponašanja.

Moralno življenje ne zahtijeva nužno da budete stručnjak za etiku. Dovoljno je razumjeti razliku između dobra i zla u konkretnim situacijama.²

¹ Grubišić, K., Marčetić, G., Zrinščak S., Manojlović, Toman R., Etika i javna uprava, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2022., str. 1

² [https://www.skole.hr/etika-filozofska-disciplina/\(18.9.2023.\)](https://www.skole.hr/etika-filozofska-disciplina/(18.9.2023.))

2.1. ETIKA U JAVNOJ UPRAVI

Javna uprava, kao „praktično polje znanosti“, oduvijek je bila povezana s vrijednostima. Znanost o upravi, kao svaka „primijenjena znanost“, oduvijek je bila usmjerena prema ostvarivanju određenih ciljeva. Povijesni pristup javnoj upravi ukazuje na različite pristupe. Moderne teorije javne uprave ističu da javna uprava uvijek sadrži ideološke i vrijednosne elemente. S druge strane, pojedini znanstvenici i praktičari opisuju područje javne uprave kao vrijednosno neutralno područje. Razlozi za to uključuju prvo, zahtjev da se javna uprava odvoji od politike i da javni službenici ne bi smjeli biti politički aktivni, i drugo, težnju prema racionalnosti, objektivnosti i procjeni rizika.³

Tijekom 20. stoljeća, pitanje etičkih vrijednosti bilo je manje važno. Međutim, danas postoji jasna podjela između politike i uprave koja dominira oblikovanjem i razvojem javnih politika, s nedostatnim poštivanjem etičkih pravila i moralnih načela. Ovdje primjećujemo da je takva podjela suštinski netočna jer se područje javne uprave smatra vrijednosno neutralnim, a njezino provođenje se percipira kao nepristrano i gotovo mehaničko. Ovaj pristup je pridonio rastu amoralnosti u javnoj upravi i slabljenju ideala i vrijednosti kao što je upravljanje, javna dužnost, profesionalnost kao i nastojanje javnih službenika da obavljaju svoje dužnosti zakonito, nepristrano, učinkovito i etično. Također, služenje državi se povezuje s posvećenošću demokratskim idealima, a to dovodi do sukoba etičkih ideala u javnoj upravi s gledišta koja dolaze iz poduzetničke prakse i retorike tržišta. Ovo gledište podupire smanjenje birokracije, ograničavanje proračuna i naglasak na postizanju rezultata po svaku cijenu, dok se često zanemaruju moralne i etičke vrijednosti. U tom kontekstu, politički aspekti i demokratske vrijednosti, poput javnog interesa i poštivanja zakonitosti, često se nepravedno zanemaruju, dok se rješenje traži u tzv. tržišnim vrijednostima, uključujući učinkovitost, ekonomičnost, produktivnost, efikasnost, inovativnost i praktične i pravne vrijednosti. Ključne vrijednosti u javnoj upravi uključuju odgovornost, odazivost, legitimnost, društvenu pravdu, transparentnost i sl.⁴

³ https://prf.unze.ba/Docs/Anali/godina_4_broj_7/17%20Otajagic.pdf (20.9.2023.)

⁴ *ibid*

2.2. ZNAČAJ ETIČKIH KODEKSA

Unatoč činjenici da etičke vrijednosti i pravila vrijede neovisno o tome jesu li formalno zabilježena ili kodificirana, u moderno doba, posebno od 1980-th godina prošlog stoljeća nadalje, mnoge zemlje prepoznaju važnost stvaranja etičkih kodeksa. Naime, većina zemalja od 1980-tih godina provodi sveobuhvatne reforme u javnoj upravi koje imaju za cilj prenositi metode i tehnike privatnog sektora u javni sektor, što se često naziva „novi javni menadžment“. Ova doktrina i provedene reforme donose sa sobom niz negativnih posljedica, uključujući potencijal za neetičko ponašanje i zlouporabu položaja, što se može manifestirati na dva načina: kao upravna korupcija (nepoštene naknade službenicima) i kao politička korupcija (pokušaji pravnih osoba i korporacija da prilagode zakonodavni okvir putem nepoštenih davanja političarima i službenicima).⁵

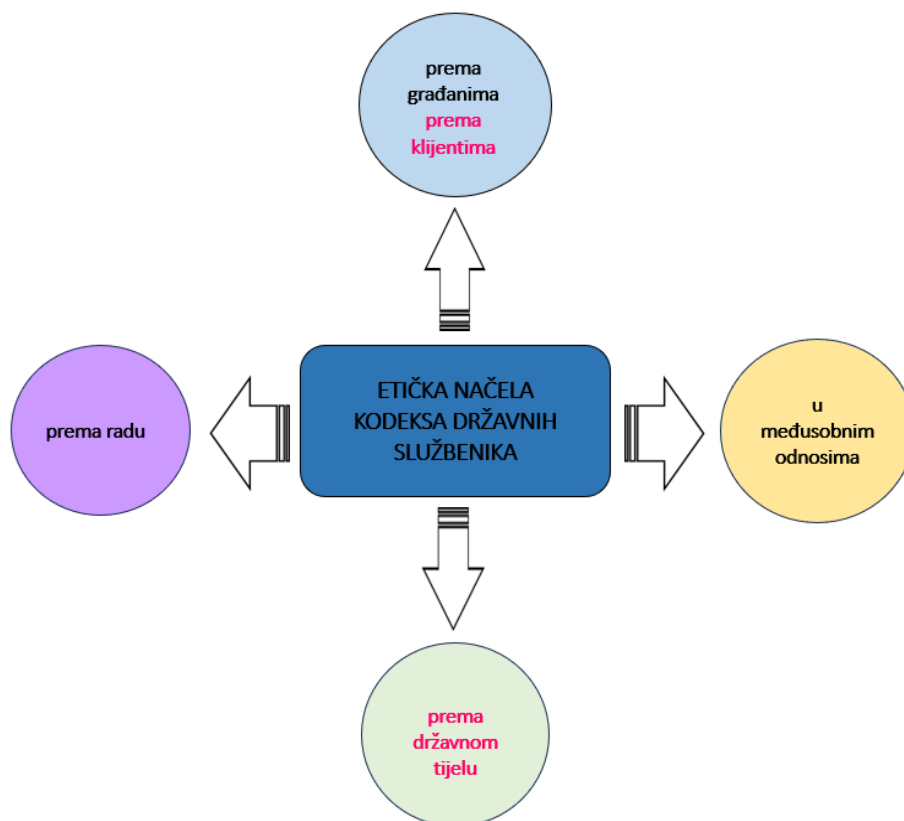
Kako bi se nosile s ovim izazovima, posebice s ciljem sprečavanja korupcije i naglašavanja važnosti poštivanja etičkih pravila, mnoge zemlje poduzimaju niz mjera s namjerom jačanja svoje etičke strukture. Među tim mjerama, mnoge zemlje donose etičke kodekse za svoje državne i javne službenike. Postoje različite vrste etičkih kodeksa, no obično ih možemo podijeliti u tri osnovna oblika:

1. Etički kodeksi u striktnom smislu koji sadrže popis etičkih principa koje službenici trebaju poštivati
2. Kodeksi ponašanja koji objašnjavaju osnovna pravila ponašanja u različitim situacijama
3. Kodeksi normi i pravila koja uključuju sankcije u slučaju njihovih kršenja

Etički kodeksi mogu varirati u svojim detaljima, ali uočava se visoka konvergencija kada je riječ o osnovnim etičkim vrijednostima koje promoviraju. Primjetno je da mnogi od temeljnih etičkih principa i pravila koja se očekuju od službenika, a čije uključivanje se preporučuje, uključuju zaštitu javnog interesa, poštivanje zakona i postupaka, postizanje učinkovitosti i djelotvornosti u radu, nepristranost i poštenje, zabranu diskriminacije, zabranu primanja neprikladnih poklona, zabranu sukoba interesa, transparentnost u prikazu imovine i

⁵ Sunko Eret, Z.; Toman Manojlović, R.; Giljević T., Model atenskog polisa-korijen suvremenog merit-sustava i službeničke etike? U: Marčetić, G., Tomić Vukojičić, T, Lopižić, I. (ur) *Normalizacija statusa javnih službenika – rješenje ili zamka?*, Institut za javnu upravu, Zagreb, str. 286.-287.

odgovornosti. Republika Hrvatska je 2006. godine donijela svoj prvi Etički kodeks za državne službenike, a drugi 2011. godine, koji je i dalje na snazi.⁶



Etički kodeks ne uspostavlja konkretna i detaljna pravila ponašanja za službenike, već postavlja osnovni skup etičkih načela koja bi se trebala primjenjivati u njihovoj međusobnoj interakciji, odnosima s građanima, prema radu te prema državnom tijelu u kojem rade.⁷

Glavni mehanizam za kažnjavanje neetičkog ponašanja sastoji se od Povjerenika za etiku u tijelima državne uprave, koje imenuje čelnik tijela, i Etičkog povjerenstva kao neovisnog tijela drugog stupnja čiji su članovi imenovani od strane Vlade Republike Hrvatske. Također, kao preventivni mehanizam, 2012. godine uspostavljena je Služba za etiku i sustav

⁶ Ibid

⁷ Ibid

vrijednosti u državnoj upravi unutar Ministarstva uprave, čija svrha je promoviranje etičkih principa i nadziranje provedbe Kodeksa.⁸

Prema članku 28. Etičkog kodeksa, Etičko povjerenstvo igra iznimno važnu ulogu u promicanju etičkih standarda i osiguravanju ispravne primjene Etičkog kodeksa u Hrvatskoj. Etičko povjerenstvo djeluje kao neovisno tijelo koje donosi mišljenja o pitanjima vezanim uz sadržaj i primjenu Etičkog kodeksa. Glavna svrha Etičkog povjerenstva je da se bavi pritužbama građana, državnih službenika i pravnih osoba u slučaju da podnositelj pritužbe nije zadovoljan odlukom ili ako, unutar 60 dana od podnošenja pritužbe, ne dobije odgovor.⁹

Većina neetičkih postupaka koja su obuhvaćena Etičkom kodeksom također predstavljaju povrede službene dužnosti koje se kažnjavaju prema Zakonu o državnim službenicima i namještenicima ili su podložna kaznenom postupku. Zbog toga nije iznenađujuće da se broj pritužbi na neetičko ponašanje smanjuje.

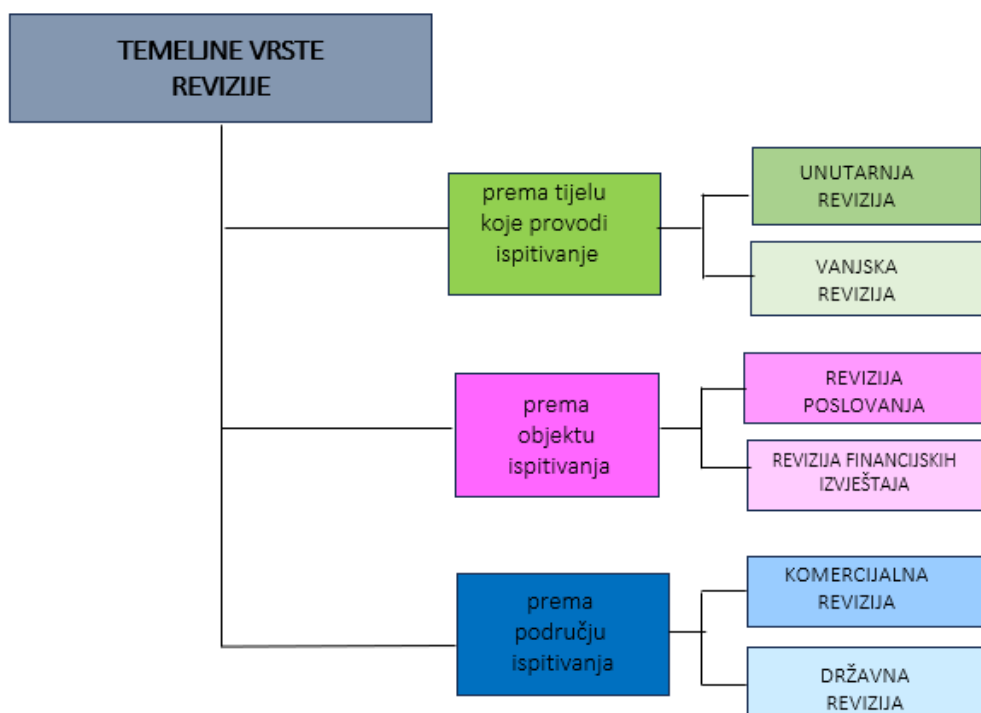
⁸ Marčetić G., Musa A., Europeizacija službeničkog prava, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 50, 3/2013, str. 743.

⁹ Etički kodeks https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_04_40_950.html (20.9.2023.)

3. REVIZIJA

3.1. POJAM I TEMELJNE VRSTE REVIZIJE

Riječ „revizija“ potječe od latinske riječi *revidere*, što doslovno znači „ponovno vidjeti“ ili „ponovno pogledati“. Prema tome, revizija predstavlja „naknadi pregled i ponovno ispitivanja poslovnih procesa i stanja“. U engleskom jeziku se za reviziju koristi izraz *audit*, koji također ima latinske korijene, potječe od riječi *audire*, što znači „čuti“ ili „slušati“. Početno značenje riječi *auditor* (revizor) na engleskom jeziku bilo je „osoba koja sluša“, a iz toga se razvila riječ *audit* (revizija). Unatoč tome što je ovaj izraz nastao davno i dalje se koristi u kontekstu revizije. Na početku razvoja revizije, revizor je obavljao svoje zadatke tako da bi slušao usmena izvješća subjekta revizije. U današnjem kontekstu, revizija poslovanja ima drugačije značenje, ali se izraz *audit* i dalje koristi.¹⁰



Izvor: Tušek.B., Žagar. L., Barišić. I., Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

¹⁰ Tušek.B., Žagar. L., Barišić. I., Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014. str. 41

3.2. UNUTARNJA REVIZIJA

„Unutarnja revizija je neovisno i objektivno pružanje angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga, osmišljena da doprinosi stvaranju dodane vrijednosti i unapređuje poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan, discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.“¹¹

Drugim riječima, unutarnja revizija je kontrolna aktivnost koja pomaže organizaciji u ispunjavanju svojih ciljeva putem nepristranog i sistematičnog pregleda kako se upravlja rizicima, kako se kontroliraju procesi te kako se provodi korporativno upravljanje.

Rukovoditelj organizacije angažira unutarnjeg revizora da nepristrano i objektivno procijeni rad svih zaposlenika, u svim dijelovima tvrtke te ga obavještava o tome. Unutarnja revizija se posebno usredotočuje na procjenu sustava unutarnjih kontrola i upravljanja rizicima koji osiguravaju postizanje ključnih ciljeva. Na temelju izvješća o utvrđenim problemima i preporukama, rukovoditelj organizacije dobiva uvid u rad organizacije i može poboljšati mehanizme koji osiguravaju ostvarivanje poslovnih ciljeva i strategija, posebno kroz bolju unutarnju kontrolu i upravljanje rizicima. Unutarnji revizor ima ključnu ulogu u upravljanju rizicima i pomaže smanjiti rizike na prihvatljivu razinu putem svojih preporuka. Iz navedenih razloga svaka organizacija trebala bi razmotriti imenovanje unutarnjeg revizora, čak i ako to nije zakonska obveza, kako bi poboljšala svoje poslovanje i ispunila svoje ciljeve.

Ako zamislimo sustav unutarnjih kontrola kao zaštitni omotač pred rizicima, možemo reći da unutarnja revizija provjerava koliko je taj omotač propustan. Njezina svrha je ispitati da li organizacija djeluje u skladu s važećim zakonima, internim pravilima te je li sposobna upravljati rizicima na učinkovit način. Unutarnja revizija pruža preporuke kako bi popravili te nedostatke u zaštitnom omotaču, koji čini uspostavljeni sustav unutarnjih kontrola kao odgovor na identificirane i procijenjene rizike.¹²

Sve što predstavlja potencijalnu prijetnju za organizaciju, bilo izvana ili iznutra, smatra se inherentnim rizikom. Ono što ostaje nakon što su poduzete sve moguće zaštitne mjere naziva

¹¹ <https://hiir.hr/hr/definicija-interne-revizije/142> (25.9.2023.)

¹² <https://www.poslovnaucinkovitost.hr/kolumne/poslovanje/cemu-sluzi-interna-revizija-treba-li-mojoj-firmi-netko-da-interno-prekontro> (25.9.2023.)

se rezidualnim rizikom, koji organizacija odlučuje prihvatiti. Stoga je važno da rukovoditelj organizacije razvije strategiju upravljanja rizicima koja se usklađuje s poslovnom strategijom te postavi određene granice ili prihvatljive razine za različite vrste rizika. Na taj način, rukovoditelj organizacije će imati smjernice unutar kojih treba djelovati, dok će unutarnji revizor provjeravati da li se držao tih smjernica. U svom radu, revizori slijede međunarodno prihvaćene standarde unutarnje revizije, pridržavaju se etičkog kodeksa unutarnje revizije te koriste odgovarajuću metodologiju.¹³

3.3. POVJESNI RAZVOJ UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOJ UPRAVI

Razvoj postojećeg sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru započeo je 2004. godine kao odgovor na zahtjeve iz postupka pregovora za pristupanje Republike Hrvatske u Europsku uniju. Prije uvođenja glavnog pokretača promjena, PIFC sustava (Public international financial control), unutarnjoj reviziji nije se pridavala znatna pažnja. Tada nije postojalo središnje zakonodavno tijelo, što je danas Središnja harmonizacijska jedinica. Također, nije bilo posebnih zakonskih akata i propisa, a područje unutarnje revizije javnog sektora bilo je regulirano Zakonom o proračunu i dokumentom „Politika i vizija o unutarnjoj reviziji“ iz 2003. godine, koji je naložio uspostavu unutarnje revizije kod proračunskih korisnika. Taj dokument je 2004. godine zamijenjen „Strategijom PIFC-a“ i okvirnom nacrtom Zakona o PIFC-u, što je označilo početak razvoja suvremene unutarnje revizije u javnom sektoru.

U ožujku 2004. godine, izmijenjen je Zakon o ustrojstvu i djelokrugu središnjih tijela državne uprave, a Ministarstvo financija postalo je odgovorno za razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i najboljom europskom praksom.

U skladu s tim izmjenama razvijena je koncepcija PIFC-a, izrađen je Pravilnik o unutarnjoj reviziji, obavljena je edukacija unutarnjih revizora u cijeloj javnoj upravi Republike Hrvatske, te razvijena metodologija za provođenje unutarnje revizije u svim ministarstvima i tijelima državne uprave.

¹³ *Ibid*

2005. godine osnovana je Središnja harmonizacijska jedinica, Sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole proračunskih korisnika, a izdana je druga verzija Priručnika za unutarnju reviziju, koji je kasnije redovito ažuriran. Time je započelo je razdoblje promjene u upravljanju, s prijelazom s tradicionalnog administriranja na aktivno upravljanje, što je srž PIFC koncepta.¹⁴

3.4. NORMATIVNI OBLIK ZA OBAVLJANJE UNUTARNJE REVIZIJE

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru se regulira organizacija sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, uključujući odgovornosti, međusobne odnose i ovlasti u razvoju tih kontrola i unutarnjih revizija kao dijela tog sustava. Obveznici koji se moraju pridržavati ovog Zakona su:

1. „Proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji su uvedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika
2. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
3. Trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno trgovačka društva kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zajedno s drugim pravnim osobama koje su obveznici davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti, a čije podatke objavljuje Ministarstvo financija.“

Ovim Zakonom ističe se važnost sustava unutarnjih kontrola u okviru proračunskog sustava s ciljem osiguranja fiskalne odgovornosti.¹⁵

Prema navedenom Zakonu, organizacija unutarnje revizije može se uspostaviti na jedan od sljedećih načina: formiranjem neovisne unutarnje revizijske jedinice, imenovanjem unutarnjeg revizora, osnivanjem zajedničke unutarnje revizijske jedinice ili putem sporazuma o obavljanju unutarnje revizije s institucijom koja će uspostaviti unutarnju reviziju na jedan od prvih tri načina. Unutarnja revizija koja je uspostavljena na jedan od navedenih načina provodi

¹⁴ <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219> (25.10.2023.)

¹⁵ <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/unutarnja-revizija/regulatorni-okvir-233/233> (20.10.2023.),

reviziju unutar institucije i drugih institucija koje su u njenoj nadležnosti, osim ako postoji institucija koja će uspostaviti unutarnju reviziju prema određenim kriterijima.¹⁶

U sklopu Ministarstva financija osnovana su dva registra:

1. *Registar jedinica za unutarnju reviziju* – je evidencija koja sadrži informacije o svim uspostavljenim unutarnjim revizijama u javnom sektoru Republike Hrvatske

2. *Registar ovlaštenih unutarnjih revizora u javnom sektoru* – je evidencija svih osoba koje su stekle stručno ovlaštene za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru koje dodjeljuje ministar financija.

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru propisana je obveza uspostavljanja unutarnje revizije u institucijama te je određeno da se unutarnja revizija obavlja u skladu sa:

1. *Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja i*
2. *Propisima kojima se uređuju unutarnja revizija u javnom sektoru.*

Unutarnji revizori korisnika proračuna u obvezi su primjenjivati metodologiju rada koju utvrđuje ministar financija.¹⁷

3.5. MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNOG DJELOVANJA

Unutarnja revizija se provodi u različitim organizacijama koje se razlikuju po svrsi, veličini, kompleksnosti i strukturi, i može je izvoditi osoblje unutar organizacije ili van nje. Iako razlike u tim okolnostima mogu utjecati na praksu unutarnje revizije, usklađenost s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje unutarnje revizije (Standardima) ostaje ključna kako bi unutarnji revizori i funkcija unutarnje revizije mogli ispuniti svoje obveze u okviru svojih odgovornosti.

Standardi i Etički kodeksi obuhvaćaju obvezujuće komponente Međunarodnog okvira za profesionalno djelovanje. Stoga, pridržavanje Etičkog kodeksa i Standarda znači da se pridržavate obvezujućih aspekata Međunarodnog okvira za profesionalno djelovanje.

¹⁶ <https://www.teb.hr/novosti/2016/uspostava-unutarnje-revizije-u-javnom-sektoru/> (22.10.2023.)

¹⁷ <https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/sredisnja-harmonizacija/regulatorni-okvir//Priru%C4%8Dnik%20za%20unutarnje%20revizore.pdf> (15.10.2023.)

Standardi su podijeljeni na dvije osnovne kategorije: *Standardi obilježja* i *Standardi izvođenja*.

Standardi obilježja se odnose na karakteristike organizacije i pojedinaca koji pružaju unutarnju reviziju. *Standardi izvođenja* opisuju prirodu usluga unutarnje revizije i postavljanje kriterija za kvalitetu prema kojima se može procijeniti izvođenje tih usluga. Svi unutarnje revizori primjenjuju *Standarde obilježja* i *Standarde izvođenja*.

Standardi se primjenjuju kako na same unutarnje revizore tako i na samu funkciju unutarnje revizije. Svi unutarnji revizori su odgovorni za pridržavanje Standarda koji se odnose na njihovu osobnu objektivnost, stručnost i primjenu potrebne profesionalne pažnje. Također, obvezni su pridržavati se Standarda koji su relevantni za profesionalno obavljanje unutarnje revizije. Glavni revizori su dodatno odgovorni za osiguranje da cjelokupna aktivnost unutarnje revizije bude u skladu s ovim Standardima.

Proces pregleda i unapređenja Standarda je neprekidna aktivnost. Međunarodni odbor za standarde unutarnje revizije provodi sveobuhvatne konzultacije i raspravu prije nego što izda nove Standarde. To uključuje prikupljanje javnih komentara na nacрте novih Standarda iz cijelog svijeta. Svi nacрте Standarda objavljeni su na web stranici globalnog Instituta internih revizora (IIA) i distribuiraju se svim lokalnim institutima unutarnjih revizora.¹⁸

3.6. STRUČNA IZOBRAZBA ZA OBAVLJANJE POSLOVA UNUTARNJEG REVIZORA

Profesija unutarnjih revizora postavlja određene kriterije koje osoba mora ispuniti kako bi stekla status unutarnjeg revizora i bila ovlaštena za obavljanje unutarnje revizije. Jedan od ključnih kriterija je visoka razina stručnosti i kompetencije unutarnjeg revizora. Ovaj zahtjev uključuje ne samo formalno obrazovanje osoba koje se bave unutarnjom revizijom, već i njihovu sposobnost za kontinuirano usavršavanje i razvoj, kao i polaganje ispita za stjecanje revizijskih kvalifikacija.¹⁹

U skladu s člankom 35. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Središnja harmonizacijska jedinica je odgovorna za organiziranje obuke osoba koje su odgovorne za financijsko upravljanje i kontrole, kao i unutarnjih revizora. Da bi unutarnji

¹⁸ <https://hiir.hr/UserDocsImages/standardi-i-smjernice/IPPF-Standardi-2017-hrvatski.pdf?vel=1948864>
(20.10.2023.)

¹⁹ Ibid

revizori bili ovlaštteni obavljati svoje zadatke, moraju dobiti stručno ovlaštenje ministra financija. Ovo stručno ovlaštenje se stječe prema Programu stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru i Napatku o provođenju stručne izobrazbe i polaganju ispita za to zvanje. Navedeni dokumenti detaljno opisuju program obuke, postupak polaganja ispita, praktičnu obuku i kontinuirano stručno usavršavanje unutarnjih revizora.

„Obuka se sastoji od teorijskog i praktičnog dijela. Teorijski dio obuke uključuje pet obveznih modula:

1. Uloga unutarnje revizije u sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru
2. Metodologija rada unutarnje revizije
3. Revizorske vještine i tehnike
4. Financijsko upravljanje i računovodstvo
5. Primjena metodologije rada unutarnje revizije na praktičnim primjerima“

Nakon uspješnog polaganja pismenog ispita, kandidati pristupaju praktičnom dijelu obuke, koji uključuje obavljanje dviju revizija pod mentorskim vodstvom. Nakon uspješnog izvođenja ovih revizija slijedi usmeni ispit.

Nakon završetka procesa obuke i položenog pismenog i usmenog ispita, unutarnji revizori dobivaju stručno ovlaštenje za obavljanje unutarnje revizije u javnom sektoru, koje izdaje ministar financija. Ovim ovlaštenjem stječu zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru.²⁰

²⁰ <http://www.duosz.hr/wpcontent/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf>
(22.10.2023.)

4. ETIKA U OKVIRU REVIZORSKE PROFESIJE

Etika ima posebno mjesto i ulogu u okviru revizorske profesije. Ovdje se primjenjuju opća etička načela, uzimajući u obzir specifične aspekte revizorskog rada. Naime, etično ponašanje u različitim profesijama, uključujući reviziju, temelji se na općim etičkim teorijama. Svako razvijeno društvo posebnu važnost pridaje profesionalnom ponašanju.²¹

Profesionalnost podrazumijeva odgovornost za svoje postupke, koja se balansira između zadovoljenja vlastitih potreba i pridržavanja zakona i drugih propisa. Ključni motiv za visoku razinu profesionalnog ponašanja pojedinaca leži u potrebi za javnim povjerenjem u kvalitetu usluga koje pružaju.²²

Korisnici financijskih izvještaja moraju imati povjerenje u rad revizora. Većina ljudi u društvu nije u mogućnosti procijeniti kvalitetu usluga profesionalaca, uključujući revizore, zbog njihove složenosti. Suprotno tome, ako se profesija pridržava visokih standarda profesionalnog i etičkog ponašanja te pružanja usluga, javno povjerenje u kvalitetu tih usluga ostaje nepromijenjeno. Revizorska profesija je, za razliku od drugih profesija, u specifičnom položaju kada su u pitanju korisnici financijskih izvještaja. Revizor je plaćen od strane klijenta koji objavljuje financijske izvještaje, no izvješća revizora koriste mnoge interesne skupine za donošenje poslovnih odluka. Stoga je iznimno važno da korisnici doživljavaju revizorske organizacije kao poštene, neovisne, objektivne, odgovorne i stručne. Zaključno, možemo utvrditi da je imperativ uvođenje etičkih principa i normi u revizijsku profesiju, kao i njihova dosljedna primjena, kako bi ponašanje revizora bilo u skladu s očekivanjima korisnika usluga, same profesije i šire javnosti.

Uz revizijske standarde, postupak vrednovanja autentičnosti i nepristranosti financijskih izvještaja određen je i profesionalnim zahtjevima revizorskih udruženja u različitim zemljama jer svaka profesija utvrđuje svoje smjernice za ponašanje, koja obično proizlaze iz općih etičkih principa koje stručnjaci trebaju slijediti kako bi zaštitili ugled svoje profesije.²³

²¹ Brozović M., Mamić Sačer I., Ivana Pavić, Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., Revizija, Nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja, 2020., str. 213

²² Arens. A.A., Elder, R.J. Beasley, M.S. Hogan, C.E. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Sixteenth Edition, Pearson Education, Inc. 2017., str. 83

²³ Ibid

4.1. KODEKS STRUKOVNE ETIKE UNUTARNJIH REVIZORA U JAVNOM SEKTORU

Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru je usvojen 2016. godine u skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Ovaj Kodeks postavlja smjernice i pravila koja se moraju poštivati od strane unutarnjih revizora prilikom obavljanja svojih dužnosti u javnom sektoru, uključujući i postupanje s etičkim pitanjima. Ova pravila temelje se na načelima i smjernicama Etičkog kodeksa koji je sastavni dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (IPPF) Instituta internih revizora (IIA).²⁴

Kodeks postavlja okvir za opća načela i pravila koja bi trebali usvojiti članovi revizijske profesije, pružajući im smjernice za donošenje etičkih odluka. Institut za reviziju uspostavlja Kodeks na temelju univerzalnih etičkih normi i akumuliranog iskustva u području revizije. Revizorska društva koja se bave revizijom obično su članovi tog Instituta, koji ima ovlasti za nadzor nad poštivanjem Kodeksa.²⁵

4.2. ETIČKA NAČELA I ETIČKE VRIJEDNOSTI UNUTARNJIH REVIZORA

Stručnjaci koji su angažirani za pružanje stručne pomoći u izvođenju unutarnje revizije u javnom sektoru moraju se obvezno pridržavati etičkih načela, etičkih vrijednosti i pravila propisanih Kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru.

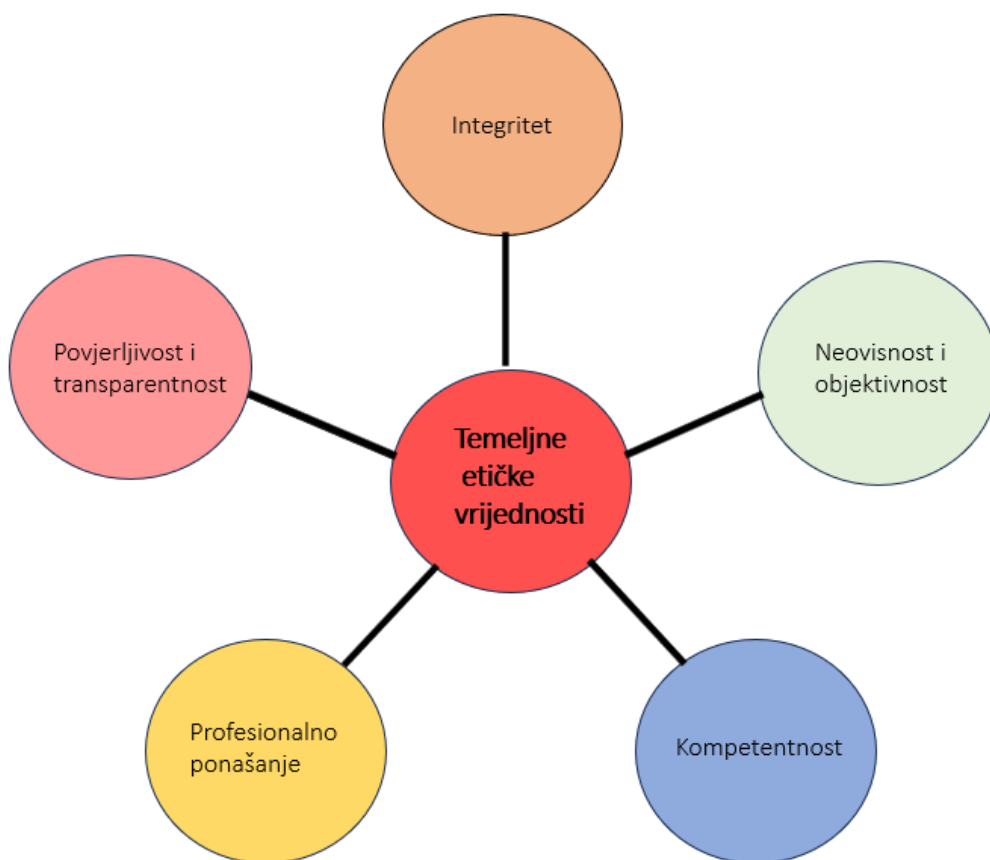
Primjena načela, vrijednosti i pravila definiranih ovim Kodeksom osiguravaju povjerenje rukovodstva i zaposlenika institucije u rad unutarnjih revizora i stvara osnovu za vjerodostojnost njihovih mišljenja i savjeta.²⁶

²⁴ <https://www.teb.hr/novosti/2016/kodeks-strukovne-etike-unutarnjih-revizora-u-javnom-sektoru-nar-nov-br-4216/> (15.10.2023.)

²⁵ Ibid

²⁶ Ibid

Temeljna načela i vrijednosti kojih se unutarnji revizor treba pridržavati:



Izvor: Etički kodeks državnog ureda za reviziju, Zagreb, prosinac 2020.

1. *Integritet* – predstavlja jedan od osnovnih etičkih načela, prema kojem bi se revizori trebali tijekom svog rada i u osobnim odnosima pridržavati visokih standarda ponašanja. Trebaju se ponašati pošteno, iskreno i pouzdano, vođeni dobrim namjerama i u interesu javnosti. Kada obavljaju povjerene im zadatke, trebali bi pokazivati najvišu razinu stručnog ponašanja i osobne čestitosti. Prema svojim kolegama i subjektima revizije, kao i njihovim zaposlenicima, trebali bi se ponašati pristojno i s poštovanjem, izražavati pozitivan stav i proaktivnost pri ispunjavanju svojih dužnosti. Tijekom obavljanja povjerenih im zadaća, ne bi smjeli tražiti ni prihvaćati nikakve privilegije ili poseban pristup na temelju osobnih odnosa. Svoje zadatke trebali bi izvršavati na vrijeme i učinkovito izbjegavajući postupke koji bi mogli izazvati sumnju ili nepovjerenje od drugih te stvaranje nepotrebnih troškova.

2. *Neovisnost i objektivnost* – su ključna etička načela koje su od suštinskog značaja za revizora. Oni moraju biti potpuno slobodni od svih utjecaja koji bi ih mogli činiti pristranim i obvezni su donositi profesionalne prosudbe i postupati nepristrano, bez ikakvog favoriziranja. Da bi revizor ispunio odgovornost koju mu rukovoditelj povjerava na pošten i odgovoran način, neophodno je da očuva visok stupanj neovisnosti, a to mu omogućuje nepristrano djelovanje i objektivno procjenjivanje činjenica. Revizor je dužan uvijek brinuti o očuvanju i jačanju svoje neovisnosti. U svim pitanjima vezanim uz revizijski rad, revizor ne smije dozvoliti da njegova neovisnost bude ugrožena osobnim ili vanjskim interesima. Na primjer, vanjski pritisci ili utjecaji na revizora, predrasude revizora o pojedincima, subjektima revizije, projektima ili programima, ili osobni ili financijski odnosi koji stvaraju sukob interesa, sve to može dovesti u pitanje neovisnost. Revizor mora uvijek djelovati objektivno prilikom ispitivanja mogućeg rizika. Objektivnost i nepristranost moraju biti prisutni tijekom cijelog procesa, a posebno pri izradi izvješća i iznošenja mišljenja. Ta mišljenja moraju biti utemeljena isključivo na dokazima koji su prikupljeni i procijenjeni u skladu s međunarodnim revizijskim standardima određenim od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Revizor mora održavati neovisnost i nepristranost ne samo u svom radu, već i u svom ponašanju. Revizor se ne smije dovesti u sukob interesa ili biti pod utjecaj drugih i ne smije dopustiti da njegove predrasude prevladaju načela objektivnosti i neovisnost. Da bi zaštitio svoju neovisnost, revizor mora izbjegavati bilo kakav sukob interesa i odbijati primati darove koji bi mogli ugroziti njegovu neovisnost ili koje bi drugi mogli protumačiti na taj način. Revizor nikada ne smije iskoristiti svoj položaj u privatne svrhe i mora izbjegavati situacije koje bi mogle stvarati rizik od korupcije ili dovoditi u pitanje njegovu neovisnost i objektivnost.
3. *Kompetentnost* – predstavlja etičko načelo koje obvezuje revizora da stalno usavršava i održava odgovarajuće znanje i vještine koje su relevantne za svaku konkretnu zadaću te se pridržavati važećih standarda. Revizor je obvezan izvršavati revizijske zadatke s odgovarajućom pažnjom stručnošću i predanošću, te kontinuirano stjecati nova potrebna znanja i vještine kako bi mogao pružati stručne ocjene u vezi s predmetom svojeg djelovanja. Revizor mora biti upoznat s normama, politikama, postupcima i praksom koja se mijenja u području revizije, računovodstva i upravljanja javnim

financijama, te također mora dobro razumjeti i pridržavati se zakonskih i drugih propisa, kao i principa i standarda koji reguliraju aktivnosti subjekta revizije.

4. *Profesionalno ponašanje* – je etičko načelo koje zahtijeva da revizori usklade svoje aktivnosti i postupke s važećim zakonima, drugim regulativama i prihvaćenom praksom, te izbjegavaju postupke koji bi mogli narušiti njihov ugled. Revizor bi trebao obavljati samo one revizijske zadatke za koje ima potrebno stručno znanje kako bi donio relevantne procjene u vezi s predmetom svog rada. Također, revizor je obavezan pridržavati se pravila propisanih u pravnoj i strukovnoj regulativi koja se odnosi na revizijsku problematiku, kako bi osigurao ispravno izvršavanje revizije i srodnih poslova.
5. *Povjerljivost i transparentnost* – su etička načela prema kojima su revizori obvezni čuvati tajnost informacija na način da se osigura ravnoteža sa zahtjevom transparentnosti i odgovornosti. Revizor mora uvažavati povjerljivost informacija do kojih je došao tijekom postupka revizije i ne smije ih objaviti niti na bilo koji način koristiti u privatne svrhe ili protivno pravilima struke.²⁷

Osim osnovnih etičkih načela i etičkih vrijednosti te njihove razrade, Kodeks također ukazuje na moguće narušavanje tih temeljnih načela i vrijednosti pod utjecajem različitih situacija, a mnoge opasnosti se mogu svrstati u slijedeće kategorije:

- opasnost od sukoba interesa koji se može pojaviti zbog financijskih ili drugih osobnih interesa unutarnjeg revizora
- rizik od ponavljanja vlastite ocjene koja se pojavljuje kada isti unutarnji revizor mora provjeriti svoju prethodnu ocjenu
- opasnost od pristranosti koja se javlja kada unutarnji revizor aktivno promiče određeni stav ili mišljenje do te mjere da to može ugroziti njegovu objektivnost
- rizici povezani sa situacijama u kojima unutarnji revizor zbog bliskih odnosa ili prijateljstva iskazuje preveliko razumijevanje prema interesu istih

²⁷ https://www.revizija.hr/UserDocsImages/Dokumenti//Eticki_kodeks_Drzavnog_ureda_za_reviziju.pdf
(25.10.2023.)

- opasnosti od vanjskih pritisaka na unutarnjeg revizora, stvarnih ili pretpostavljenih, koji mogu ugroziti njegovu objektivnost

Nadalje, kada unutarnji revizor identificira situacije u kojima je njegova objektivnost ugrožena mora postupiti na slijedeći način:

- ukloniti faktore, kao što su interesi ili odnosi koji stvaraju prijetnje
- primijeniti odgovarajuće i dostupne zaštitne mjere kako bi smanjile prijetnje na prihvatljivu razinu
- odbiti ili prekinuti određene profesionalne aktivnosti²⁸

²⁸ Ibid

5.OTKRIVANJE I SPRJEČAVANJE PRIJEVARA

Prijevarena se definira kao namjerna radnja ili propust s namjerom zavaravanja drugih, a koja rezultira gubitkom kod žrtve i/ili dobitkom za počinitelja. Drugim riječima, riječ je o bilo kojoj aktivnosti koja se oslanja na obmanu kako bi postigla financijsku korist. Prema hrvatskom Kaznenom zakonu, prijevare čini „onaj tko, s ciljem da sebi ili drugomu pribavi protupravnu imovinsku korist, dovede koga lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica u zabludu ili ga održava u zabludi i time ga navede da na štetu svoje ili tuđe imovine što učini ili ne učini“.²⁹

Svi poslovni subjekti su izloženi opasnosti od prijevare. Značajne prijevare su prouzročile propast cjelokupnih organizacija, velike financijske gubitke, znatne pravne troškove, zatvaranje ključnih aktera, te smanjenje povjerenja na tržištu kapitala. Javna otkrića prijevarenih aktivnosti visokih menadžera ozbiljno su narušila ugled, brand vrijednost i imidž brojnih organizacija diljem svijeta. Zbog toga je od ključne važnosti implementirati sustav korporativnog upravljanja, uključujući transparentno poslovanje, etičko ponašanje svih zaposlenika, uspostavu učinkovitih unutarnjih kontrola i odgovornih sustava, te učinkovito upravljanje rizicima od prijevare.³⁰

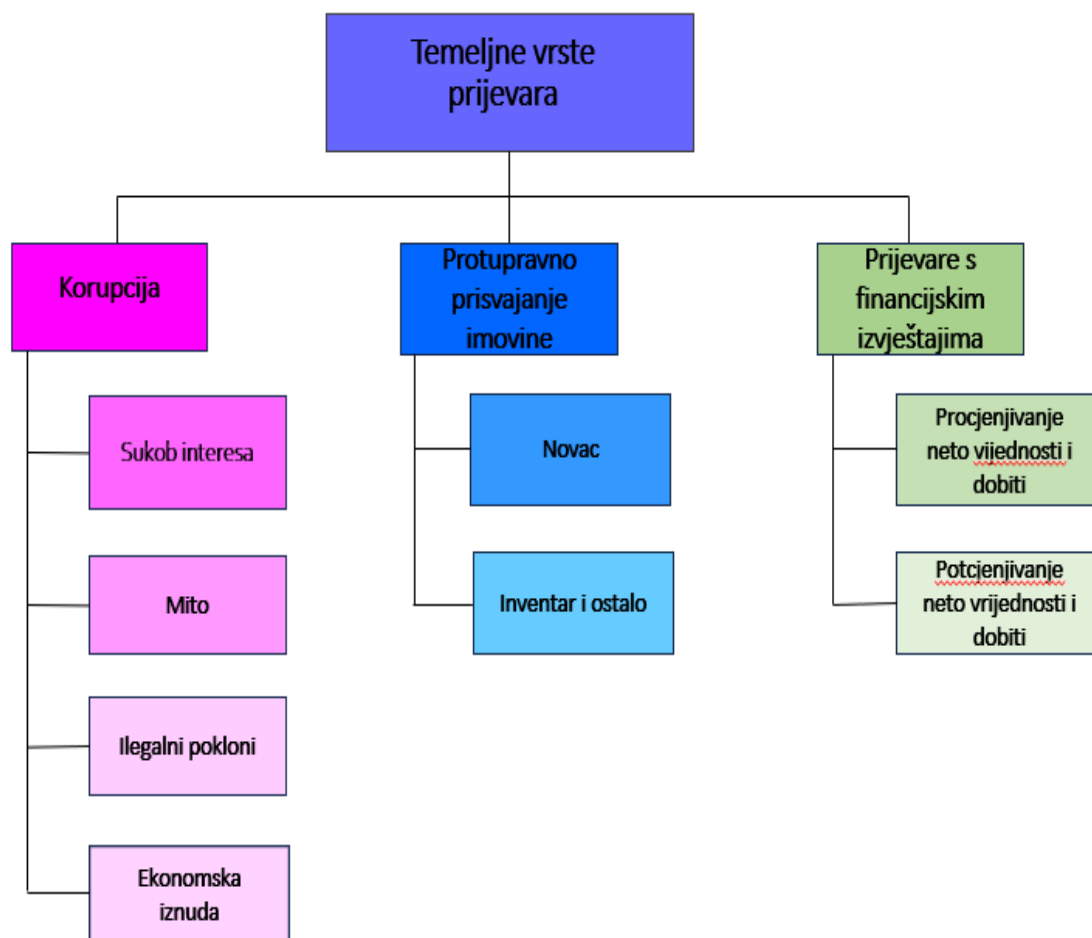
5.1.TEMELJNE VRSTE PRIJEVARA

Prijevare se mogu podijeliti na unutarnju i vanjsku prijevare. Unutarnja prijevare, poznata kao „occupation fraud“, javlja se kad zaposlenik, menadžer ili direktor neke organizacije namjerno vara tu istu organizaciju. Ove prijevare često uključuju pronevjere, utaje poreza te obmane investitora i dioničara. S druge strane, vanjske prijevare su one koje dolaze izvan organizacije, poput hakerskih napada, phishing mailova, lažnih kupaca bez namjere plaćanja i slično. Unutarnje organizacijske prijevare obuhvaćaju različite specifične sheme, svaka s vlastitim taktikama i ciljevima. Kako bi klasificirala ove vrste prijevare, Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) razvila je „stablo prijevare“ koje grupira svaku vrstu prijevare u tri osnovne skupine.³¹

²⁹ Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Sekcija internih revizora, Zadar, 2022., str. 152

³⁰ Ibid

³¹ Ibid



Izvor: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Sekcija internih revizora, Zadar, 2022.

Najčešći faktori koji doprinose počinjenju prijevara obično se povezuju s izbjegavanjem ili nedostatkom ključnih elemenata u adekvatnom kontrolnom okruženju. To uključuje zanemarivanje postojećih unutarnjih kontrola, nedostatak učinkovitog vodstva, nedostatak obrazovanja zaposlenika o prijevarama, manjak kontrolnih mehanizama na menadžerskoj razini, odsutnost adekvatnih unutarnjih kontrola, deficit stručnog osoblja na ključnim pozicijama, nejasne granice ovlasti, nedostatak neovisnih revizija i slično.

U nastavku teksta fokusirat ćemo se na jedan od oblika prijevara iz "stabla prijevara", a to je sukob interesa.

Prije početka obavljanja revizije, unutarnji revizoru su obvezni potpisati slijedeću Izjavu o neovisnosti:

IZJAVA O NEOVISNOSTI

Naziv revizije:

Broj revizije:

Revizor:

Datum:

1. Imate li poslovni, finansijski ili obiteljski interes koji može utjecati na reviziju na bilo koji način?
DA NE
2. Imate li izravne izvršene zadatke vezane uz revidirani proces ili ustrojstvenu jedinicu koja je uključena u taj proces?
DA NE
3. Imate li izravne ili neizravne rukovodne i upravljačke zadatke vezane uz revidirani proces ili ustrojstvenu jedinicu koja je uključena u taj proces?
DA NE
4. Jeste li donosili odluke, odobrili nalog za službeni put, račune, naloge za plaćanje za revidiranog subjekta u posljednjih godinu dana?
DA NE

Potvrđujem da ću, ako se za vrijeme obavljanja revizije pojavi bilo kakav osobni, vanjski ili organizacijski sukob interesa koji može utjecati na moju neovisnost rada i nepristranog izvještavanja o nalazima, odmah pisanim putem obavijestiti rukovoditelja unutarnje revizije.

Potpis unutarnjeg revizora

.....

Izvor: Ministarstvo financija - primjer obrasca Izjave o neovisnosti za unutarnje revizore

5.2.SUKOB INTERESA

S obzirom na to da zaposlenici u javnoj upravi istovremeno imaju i interese proizašle iz njihovih prava kao građana, nemoguće je potpuno izbjeći sukob interesa ili potpuno zabraniti ostvarivanje njihovih osobnih interesa. Zbog toga je ključno precizno definirati sukob između javnih i osobnih interesa, prepoznati ga i upravljati njime na odgovarajući način.

„Sukob interesa je situacija u kojoj su osobni interesi zaposlenika u javnom sektoru u suprotnosti s javnim interesom. To je i svaka situacija u kojoj zaposlenik u javnom sektoru ima priliku pogodovati sebi ili bliskim osobama, društvenim skupinama i organizacijama, nauštrb interesa javnosti.“³²

Tri različite vrste sukoba interesa - stvarni, mogući i prividni - predstavljaju kategorije u kojima se može prepoznati raznolikost sukoba interesa.

1. *Stvarni sukob interesa* – javlja se kada postoji jasna i stvarna koalicija između službene dužnosti ili odgovornosti zaposlenika i njegovih osobnih interesa. Interesi zaposlenika direktno utječu na obavljanje njihove službene funkcije na način koji može narušiti integritet ili objektivnost.
2. *Mogući sukob interesa* – implicira situaciju u kojoj postoji potencijalna, ali još uvijek nejasna koalicija između službene dužnosti i osobnih interesa zaposlenika. Iako stvarni sukob možda nije trenutačno očigledan, postoji rizik da bi se sukob interesa mogao dogoditi u budućnosti.
3. *Prividni sukob interesa* – javlja se kada situacija stvara percepciju ili dojam sukoba interesa, iako možda nema stvarne kolizije između službene dužnosti i osobnih interesa. Ključna je percepcija ili mogućnost percipiranja sukoba, bez obzira na stvarnu koliziju.³³

³² [https://mpu.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/Etika//Smjernice%20za%20upravljanje%20sukobom%20interesa%20zaposlenika%20u%20javnom%20sektoru%20\(svibanj%202017.\).pdf](https://mpu.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/Etika//Smjernice%20za%20upravljanje%20sukobom%20interesa%20zaposlenika%20u%20javnom%20sektoru%20(svibanj%202017.).pdf) (26.10.2023.)

³³ Ibid

5.3. TEMELJNA NAČELA UPRAVLJANJA SUKOBOM INTERESA

S ciljem očuvanja povjerenja javnosti u djelovanje javnog sektora, ističemo načela koju bi se djelatnici trebali pridržavati kako bi sačuvali svoj osobni integritet i integritet javnih institucija.

Zaštita javnog interesa - očekivanja građana prema djelatnicima u javnoj upravi uključuju etično, pošteno i nepristrano izvršavanje njihovih obveza. Važno je osigurati da osobni interesi ili sklonosti djelatnika ne utječu na donošenje odluka, upravljanje ili izvršavanje povjerenih poslova. Nedostatak adekvatnog sustava upravljanja sukobom interesa u javnoj upravi može rezultirati gubitkom povjerenja građana u rad institucija javne vlasti. Uz prepoznate situacije sukoba interesa, poput onih koje su već obuhvaćene zakonima i propisima, sve češće se pojavljuju specifične situacije poput suradnje između javnog i privatnog te neprofitnog sektora, razmjene djelatnika i novih oblika zapošljavanja. Sukob interesa, iako se sam po sebi ne smatra korupcijom, može dovesti do korupcije ako se njime ne upravlja na odgovarajući način. Stoga je cilj učinkovitog pristupa upravljanju sukobom interesa osigurati etično javno odlučivanje u obavljanju poslova javnog sektora i upravljanja. Postizanje tog cilja zahtijeva uspostavu i primjenu odgovarajućih standarda koji potiču etičnost, identifikaciju rizika i rješavanje sukoba interesa, te učinkovite mehanizme odgovornosti. Prepoznavanje sukoba interesa ne može se u potpunosti pokriti zakonima i internim aktima, stoga je ključno da djelatnici u javnoj upravi preuzmu odgovornost za prepoznavanje i rješavanje sukoba interesa kad se pojave, često temeljeno na njihovoj etičkoj prosudbi i integritetu.

Služenje javnom interesu - djelatnik u javnoj upravi mora temeljiti svoje odluke i postupke na važećim zakonima i propisima, bez utjecaja osobnih interesa. Integritet djelatnika u javnoj upravi, posebno u pojedinačnim odlukama, mora biti sačuvan, a osobna uvjerenja ili veze ne smiju utjecati na njegovo odlučivanje. Sukob interesa treba biti otklonjen ili ograničen kako bi se osigurala nepristranost u postupcima, a ako to nije moguće, djelatnik se mora izuzeti od donošenja službenih odluka. Djelatnik u javnoj upravi ne smije obavljati privatne aktivnosti koje bi mu omogućile osobnu korist korištenjem službenih informacija koje nisu javno dostupne. Također, ne smije tražiti ni primati nikakve oblike koristi u zamjenu za izvršenje ili neizvršenje svojih službenih dužnosti. Očekuje se da, u slučaju napuštanja službe ili traženja novog posla izvan javne uprave, djelatnik ne koristi svoj prethodni položaj kao prednost, te da

ne koristi povjerljive informacije koje je saznao tijekom rada u javnoj upravi. Ovi principi su važni za očuvanje integriteta i povjerenja u javnu upravu.

Transparentnost i nadzor javnosti – od djelatnika u javnoj upravi i tijelima javne vlasti očekuje se da djeluju transparentno, omogućavajući javnosti učinkovit nadzor nad njihovim radom. Sposobnost zadovoljenja te obveze ne ograničava se samo na pridržavanje zakona, već uključuje i poštivanje ključnih vrijednosti poput nepristranosti i integriteta koje su inherentne javnoj upravi. Kako bi se osigurala nepristranost, djelatnicima u javnoj upravi treba pružiti mogućnost da jasno izraze svoje osobne interese koji bi mogli utjecati na njihovu objektivnost. To omogućuje odgovarajući nadzor i rješavanje sukoba interesa. Tijela javne vlasti i djelatnici u javnoj upravi trebaju težiti dosljednosti i visokoj razini otvorenosti u postupcima rješavanja i upravljanja sukobom interesa. Dosljedna primjena ovih principa od velike je važnosti za očuvanje povjerenja građana u rad javne uprave.

Osobna odgovornost i osobni primjer - djelatnici u javnoj upravi moraju uvijek postupati s visokim stupnjem integriteta kako bi služili kao primjer drugim kolegama i široj javnosti. Odgovornost djelatnika važna je u prihvatanju posljedica vlastitih privatnih aktivnosti kako bi se spriječili sukobi interesa u obavljanju javnih poslova. Pored toga, djelatnici u javnoj upravi trebaju preuzeti odgovornost za prepoznavanje i rješavanje sukoba interesa u korist javnog interesa kada se takvi sukobi pojave. Očekuje se od njih i tijela javne vlasti da pokažu posvećenost etičkim vrijednostima i transparentnosti, što je ključno za održavanje povjerenja građana u integritet javne uprave.

Organizacijska kultura koja ne dopušta sukob interesa – tijela javne vlasti trebaju utvrditi i provoditi odgovarajuću upravljačku politiku te uspostaviti procese i prakse u radnom okruženju koji potiču učinkovitu kontrolu, upravljanje i rješavanje mogućih situacija sukoba interesa, poticati djelatnike da samostalno prepoznaju, prijave i raspravljaju o pitanjima sukoba interesa te donose prihvatljive mjere zaštite kako bi se spriječila zlouporaba sukoba interesa pojedinog djelatnika od strane drugih. Također, potrebno je razviti kulturu otvorene komunikacije i dijaloga vezanog uz etičnost te ju trajno promicati. Nužno je osigurati edukaciju svih djelatnika o uspostavljenim standardima i time osigurati njihovu kvalitetnu primjenu u obavljanju javnih poslova.³⁴

³⁴ Ibid

5.4. UPRAVLJANJE SUKOBOM INTERESA

U obavljanju javnih poslova nužno je posvetiti posebnu pažnju upravljanju sukobom interesa, posebno imajući u vidu česte promjene u organizacijama javne uprave. Pretjerano stroga regulacija i prekomjerna kontrola sukoba interesa mogu narušiti druga prava djelatnika u javnoj upravi i praktički biti neprovedive, kontraproduktivne te odvrćati pojedince od zapošljavanja u javnoj upravi. Stoga, suvremeni pristup upravljanju sukobom interesa mora biti uravnotežen. To se može postići identifikacijom rizika koji sukob interesa može predstavljati za pojedino tijelo javne vlasti i njegove djelatnike, zabranom ili sprečavanjem neprihvatljivih oblika postupanja, upravljanja i rješavanja situacija sukoba interesa na odgovarajući način, podizanjem svijesti djelatnika o posljedicama koje takvi sukobi mogu imati, uspostavom učinkovitog postupanja u otkrivanju, upravljanju i promicanju odgovarajućih načina rješavanja situacija u kojima se pojavljuje sukob interesa.

Sustavni pristup rješavanja pitanja sukoba interesa predstavlja važan element političkog, organizacijskog i pravnog okvira u javnom sektoru.³⁵

5.5. PRAVILA U SLUČAJU SUKOPA INTERESA

Postavljanje preciznih smjernica za postupanje u situacijama sukoba interesa ključno je za odgovorno upravljanje u javnoj upravi. Od djelatnika u javnoj upravi zahtijeva se preuzimanje odgovornosti za prepoznavanje situacija u kojim se njihovi osobni interesi ne podudaraju s javim interesom. Važno je naglasiti da u politici upravljanja sukobom interesa samim uočavanjem ili prepoznavanjem sukoba interesa problem nije automatski riješen. Rješavanje i upravljanje sukobom interesa uključuje različite postupke, kao što su otklanjanje same situacije sukoba interesa, izuzeće djelatnika iz određenih dužnosti ili područja odlučivanja, ograničavanje pristupa informacijama ili preraspodjela dužnosti ili poslova. U situacijama gdje se očekuje često pojavljivanje sukoba interesa, prihvatljivo je da djelatnik zadrži svoj posao, ali da se suzdrži od aktivnog sudjelovanja u postupcima donošenja odluka u tim predmetnima ili situacijama. Moguća je preraspodjela određenih dužnosti ili poslova,

³⁵ Ibid

posebno u situacijama gdje se očekuje redovito ponavljanje sukoba interesa, budući da ad hoc izuzeće nije uvijek najbolje rješenje.³⁶

Prilikom primjene izuzeća, važno je osigurati da svi sudionici u postupku odlučivanja budu informirani o toj mjeri, koja služi kao zaštita integriteta svakog pojedinog djelatnika u javnoj upravi koji se suočava sa sukobom interesa.³⁷

³⁶ Ibid

³⁷ Ibid

6. ZAKLJUČAK

Iz svega navedenog u ovom radu, možemo zaključiti da je etika ključna komponenta u javnoj upravi te ima važnu ulogu u oblikovanju ponašanja državnih i javnih službenika.

Javna uprava, iako se često smatra neutralnom, suočava se s ideološkim i vrijednosnim sukobima, posebice između političkih, demokratskih i tržišnih vrijednosti. Ključni instrumenti u održavanju visokih etičkih standarda postaju Etički kodeksi. Sustavni pristup u provedbi i nadzoru etičkih smjernica na koje ukazuju Etički kodeksi provodi se kroz uvođenje Etičkog povjerenstva, povjerenika za etiku, Službe za etiku. Raznolikost kodeksa pridonosi promicanju zajedničkih etičkih vrijednosti, uključujući zaštitu javnog interesa, poštivanje zakona, nepristranost i transparentnost. Etika je neizostavna u upravljanju državnim i javnim resursima te se njezina važnost prepoznaje ne samo u javnoj upravi već u svim organizacijama bilo da se radi o državnim, javnim ili privatnim.

Nadalje, kontrolu zakonitog postupanja unutar same organizacije kontrolira unutarnja revizija. Ona ima ključnu ulogu, ne samo kao kontrola već i kao sredstvo koje doprinosi stvaranju dodane vrijednosti i sredstvo za unapređenje poslovanje organizacije. Kroz nepristrane i sistematične preglede rada javnih tijela, unutarnja revizija pomaže u ispunjavanju ciljeva samih organizacija, pridonoseći djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja. Cilj unutarnje revizije je nepristrano i objektivno procijeniti rad zaposlenika, dobiti uvid u funkcioniranje organizacije, upravljanje rizicima te pružanje preporuka za poboljšanje.

Važnost uvođenja unutarnje revizije u Republici Hrvatskoj prepoznata je prilikom pristupanja Europskoj uniji. Uvođenje PIFC sustava označio je početak suvremene unutarnje revizije u javnom sektoru. Međunarodni standardi ključni su za profesionalno djelovanje unutarnjih revizora. Sustavno praćenje i usklađivanje s međunarodnim standardima neophodno je za uspješno obavljanje ove ključne funkcije u javnom sektoru.

Etika ima važnu ulogu u revizorskoj profesiji. Osnovna etička načela poput integriteta, neovisnosti, kompetentnosti, profesionalnog ponašanja te povjerljivosti i transparentnosti neophodna su za uspješno obavljanje revizorskih zadataka. Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru postavlja smjernice i pravila koja revizori moraju poštivati.

U ovom radu su opisane i prijetnje koje mogu dovesti do narušavanja etičkih načela, kao što su sukob interesa, rizik od ponavljanja nezakonitog postupanja, pristranost te različiti vanjski pritisci. Revizori su obvezni pristupiti tim situacijama primjenom odgovarajućih mjera kako bi očuvali integritet i neovisnost, smanjili prijetnje na prihvatljivu razinu ili čak odbiti poduzimanje određenih radnji. Etičke smjernice unutar revizorske profesije ne samo da čuvaju integritet same profesije, već pridonose održavanju povjerenja u kvalitetu pruženih revizijskih usluga. Očuvanje visokih standarda etičkog ponašanja revizora ključno je za dugoročni uspjeh i ugled revizorske profesije.

Sukob interesa, kao jedan od oblika prijevara, posebno je izazovan u javnom sektoru, gdje se ponekad sukobljavaju osobni i javni interesi. Sukladno tome, upravljanje sukobom interesa zahtijeva primjenu temeljnih načela kako bi se očuvalo povjerenje javnosti u rad javnog sektora kao što su zaštita javnog interesa, služenje javnom interesu, transparentnost i nadzor javnosti, osobna odgovornost i osobni primjer, te organizacijska kultura koja ne dopušta sukob interesa. Kroz primjenu tih načela, djelatnici u javnoj upravi trebaju raditi na očuvanju integriteta, izbjegavanju sukoba te promicanju transparentnosti.

7. LITERATURA

Knjige:

1. Arens. A.A., Elder, R.J. Beasley, M.S. Hogan, C.E. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Sixteenth Edition, Pearson Education, Inc. 2017.
2. Boran Berčić, Filozofija, IBIS, Zagreb, 2012
3. Brozović, M., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L., Revizija, Nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja, 2020.
4. Grubišić, K., Marčetić, G., Zrinščak S., Manojlović, Toman R., Etika i javna uprava, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2022.
5. Kregar, J., Marčetić, G., Grubišić, K., Etika u politici i javnoj upravi, 2016,
6. Tušek.B., Žagar. L., Barišić. I., Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

Radovi:

1. Sunko Eret, Z.; Toman Manojlović, R.; Giljević T., Model atenskog polisa-korijen suvremenog merit-sustava i službeničke etike? U: Marčetić, G., Tomić Vukojičić, T, Lopižić, I. (ur) *Normalizacija statusa javnih službenika – rješenje ili zamka?*, Institut za javnu upravu, Zagreb
2. Marčetić G., Musa A., Europeizacija službeničkog prava, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 50, 3/2013
3. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Sekcija internih revizora, Zadar, 2022.

Propisi:

1. Etički kodeks državnih službenika (NN pročišćeni tekst br. 40/11,13/12)
2. Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (NN br. 42/16)

Mrežni izvori:

1. <https://www.skole.hr/etika-filozofska-disciplina/>
2. https://prf.unze.ba/Docs/Anali/godina_4_broj_7/17%20Otajagic.pdf

3. <https://hiir.hr/hr/definicija-interne-revizije/142>
4. <https://www.poslovnaucinkovitost.hr/kolumne/poslovanje/cemu-sluzi-interna-revizija-treba-li-moj-firmi-netko-da-interno-prekontro>
5. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219>
6. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/unutarnja-revizija/regulatorni-okvir-233/233>
7. <https://www.teb.hr/novosti/2016/uspostava-unutarnje-revizije-u-javnom-sektoru>
8. <https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/sredisnja-harmonizacija/regulatorni-okvir/Priru%C4%8Dnik%20za%20unutarnje%20revizore.pdf>
9. <https://hiir.hr/UserDocsImages/standardi-i-smjernice/IPPF-Standardi-2017-hrvatski.pdf?vel=1948864>
10. <http://www.duosz.hr/wpcontent/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf>
11. https://www.revizija.hr/UserDocsImages/Dokumenti//Eticki_kodeks_Drzavnog_ureda_za_reviziju.pdf
12. [https://mpu.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/Etika//Smjernice%20za%20upravljanje%20sukobom%20interesa%20zaposlenika%20u%20javnom%20sektoru%20\(svibanj%202017.\).pdf](https://mpu.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/Etika//Smjernice%20za%20upravljanje%20sukobom%20interesa%20zaposlenika%20u%20javnom%20sektoru%20(svibanj%202017.).pdf)