



REPUBLIKA HRVATSKA

Vlada Republike Hrvatske

Ministarstvo financija

STRATEGIJA RAZVOJA

UNUTARNJE FINACIJSKE KONTROLE U JAVNOM SEKTORU (PIFC - PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL) U REPUBLICI HRVATSKOJ

Izrađeno u suradnji sa stručnjacima projekta
CARDS 2002. „Razvoj PIFC-a i unutarnje revizije“

Zagreb, lipanj 2005.

SADRŽAJ

| | |
|--|-----------|
| <i>Predgovor</i> | 6 |
| <i>1. Sažetak</i> | 7 |
| <i>2. Definicija unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC)</i> | 10 |
| 2.1. Upravljačka odgovornost za prikupljanje i korištenje javnih sredstava, uključujući odgovornost za uspostavljanje i održavanje djelotvornih sustava financijskog upravljanja i kontrole (FMC) | 10 |
| 2.2. Funkcionalno neovisna unutarnja revizija , osposobljena za obavljanje revizije sustava i revizije poslovanja..... | 11 |
| 2.3. Središnji sustav koordinacije i harmonizacije za sustav financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije..... | 11 |
| 2.3.1. Koordinacija i harmonizacija metodologije i standarda | 12 |
| 2.3.2. Koordinacija i harmonizacija stručne edukacije i davanje stručnog ovlaštenja unutarnjim revizorima u javnom sektoru | 12 |
| 2.3.3. Jamstvo neovisnosti cjelokupne funkcije unutarnje revizije | 12 |
| 2.3.4. Koordinacija i harmonizacija financijskog upravljanja i kontrole..... | 13 |
| 2.3.5. Podjela dužnosti u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici | 13 |
| 2.4. Odgovarajuća struktura za poduzimanje radnji protiv nepravilnosti | 14 |
| <i>3. Postojeće stanje unutarnje financijske kontrole u tijelima državne uprave u Republici Hrvatskoj</i> | 15 |
| 3.1. Institucionalni i zakonodavni okvir | 15 |
| 3.1.1. Institucije..... | 15 |
| 3.1.2. Zakonodavni okvir i dosadašnje aktivnosti na razvoju sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru | 21 |
| 3.1.3. Sredstva za pripremu ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju (Nacionalni fond, programi PHARE, ISPA i SAPARD) | 22 |
| <i>4. Razvoj odgovarajućeg PIFC-a u Republici Hrvatskoj</i> | 25 |
| 4.1. Opća načela | 25 |
| 4.2. Unutarnja revizija | 25 |
| 4.2.1. Postojeće stanje i slabosti | 25 |
| 4.2.2. Razvoj unutarnje revizije | 26 |
| 4.2.3. Edukacija unutarnjih revizora | 28 |

| | | |
|-------------|--|-----------|
| 4.3. | Uspostava financijskog upravljanja i kontrole (FMC) | 29 |
| 4.3.1. | Prethodna kontrola | 30 |
| 4.3.2. | Naknadna kontrola | 33 |
| 4.4. | Razvoj Središnje harmonizacijske jedinice..... | 35 |
| 4.5. | Ustrojavanje PIFC-a u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave | 36 |
| 4.6. | Poduzimanje radnji protiv značajnih nepravilnosti i prijevarena..... | 37 |
| 4.7. | Vijeće za unutarnju reviziju | 37 |
| 5. | <i>Zaključak.....</i> | 39 |
| 6. | <i>Predloženi vremenski okvir sljedećih aktivnosti u razvoju PIFC-a.....</i> | 40 |
| | <i>Dodatak 1. Zakonodavstvo iz područja PIFC-a</i> | 43 |
| | <i>Dodatak 2. Organizacijska shema Ministarstva financija.....</i> | 44 |

POPIS KRATICA

| | |
|---------------|---|
| CARDS | <i>Community Assistance for Reconstruction, Development and Stabilisation</i> (Pomoć Europske zajednice u obnovi, razvoju i stabilizaciji) |
| CFCU | <i>Central Finance and Contracting Unit</i> (Središnja jedinica za financiranje i ugovaranje) |
| CHU | <i>Central Harmonisation Unit</i> (Središnja harmonizacijska jedinica - SHJ) |
| COSO | <i>Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission</i> (Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva) |
| EU | Europska unija |
| EK | Europska komisija |
| FMC | <i>Financial Management and Control</i> (Financijsko upravljanje i unutarnja kontrola) |
| ISPA | <i>Instrument for Structural Policies Pre-Accession</i> (Instrument za strukturne politike prije pristupanja) |
| OLAF | <i>Organisation de Lutte Anti Fraude</i> (Organizacija za borbu protiv prijevara) |
| PHARE | <i>Programme of Community Aid to the Countries of Central and Eastern Europe</i> (Program pomoći Zajednice zemljama Srednje i Istočne Europe) |
| PIFC | <i>Public Internal Financial Control</i> (Unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru) |
| RH | Republika Hrvatska |
| SAPARD | <i>Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development</i> (Posebni program pristupanja za poljoprivredu i ruralni razvoj) |
| SIGMA | <i>Support for Improvement in Governance and Management</i> (Pomoć za poboljšanje u gospodarenju i upravljanju) |
| TDU | Tijela državne uprave |
| UR | Unutarnja revizija |
| USAID | <i>United States Agency for International Development</i> (Agencija Sjedinjenih Američkih Država za međunarodni razvoj) |

Predgovor

Vlada Republike Hrvatske donijela je 2. rujna 2004. dokument „Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj“. Kako je u međuvremenu u okviru PIFC-a došlo do određenih promjena, a i na temelju dosadašnjeg iskustva, s Europskom je komisijom dogovoreno da se doradi i poboljša navedeni dokument.

U izradi ovoga dokumenta surađivali su stručnjaci projekta CARDS 2002. i zaposlenici Središnje harmonizacijske jedinice, a u savjetodavno tijelo uključeni su predstavnici i unutarnji revizori Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodnoga gospodarstva, Ministarstva zdravstva i socijalne skrbi, Ureda Vlade Republike Hrvatske za unutarnji nadzor i Državnog ureda za reviziju. Odluku o imenovanju radne grupe za izradu izmjena i dopuna Strategije donio je ministar financija, u okviru čijeg ministarstva djeluje Središnja harmonizacijska jedinica.

Svrha je strateškog dokumenta o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru (dalje u tekstu: PIFC – Public Internal Financial Control)) iznijeti ključne elemente o sadašnjem stanju te o razvojnoj strategiji za uspostavljanje i razvoj sveobuhvatne i učinkovite unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske. Važnost izrade ovoga dokumenta Vlada Republike Hrvatske navela je u odgovorima na upitnik Europske komisije (Poglavlje 28.).

PIFC će se razvijati kontinuirano, u skladu s čime će Vlada Republike Hrvatske dopunjavati postojeći dokument na prijedlog Središnje harmonizacijske jedinice.

Razvojna strategija PIFC-a, koja je istovjetna za nacionalna sredstva i za sredstva EU fondova, od velike je važnosti u postupku integriranja Republike Hrvatske u Europsku uniju.

Načela PIFC-a koja su opisana u ovom dokumentu bit će ugrađena u novi okvirni Zakon o PIFC-u te u provedbene propise. U poglavlju 2. ovoga strateškog dokumenta opisuje se kakav bi sustav PIFC-a trebalo uspostaviti u Republici Hrvatskoj; u poglavlju 3. navodi se sadašnje stanje na tom području zajedno s cjelokupnim kontrolnim okruženjem te postojećim zakonodavnim okvirom koji propisuje ovu materiju; u poglavlju 4. opisuje se postojeće stanje i slabosti te razvoj odgovarajućeg PIFC-a u Republici Hrvatskoj, s naznakom ciljeva koje je potrebno ostvariti; u poglavlju 5. dana su zaključna razmatranja, a poglavlje 6. odnosi se na predloženi vremenski okvir sljedećih aktivnosti u razvoju PIFC-a koje se odnose na ostvarenje ciljeva ove razvojne faze.

1. Sažetak

Unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru obuhvaća dio načela *acquis communautaire* (pravna stečevina) koje je uspostavila Europska unija kao cjelovit sustav unutarnjih financijskih kontrola za dobro upravljanje javnim sredstvima, neovisno o tome iz kojih izvora potječu.

Zemljama kandidatima, pa tako i Republici Hrvatskoj, preporuča se pridržavanje spomenutih načela te prilagođavanje ili razvijanje zakonske regulative u svrhu primjene svih potrebnih mjera radi usklađenja sa spomenutim načelima i najboljom praksom Europske unije.

KOMISIJA EUROPSKIH ZAJEDNICA objavila je 20. travnja 2004. dokument „Mišljenje o zahtjevu Republike Hrvatske za članstvo u Europskoj uniji“ (dalje u tekstu: Mišljenje). Ova strategija PIFC-a u skladu je s preporukama iznesenima u dijelu Mišljenja vezano za Poglavlje 28. – Financijska kontrola, kako je navedeno u nastavku:

„ ...] Što se tiče **unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru** (Public Internal Financial Control, PIFC), Hrvatska još nije uspostavila sveobuhvatnu strukturu nadzora utemeljenu na upravljačkoj odgovornosti i funkcionalno nezavisnoj unutarnjoj reviziji. Primarno zakonodavstvo koje definira koncepciju unutarnje revizije je Zakon o proračunu. Nadzor ex-ante provodi se putem provedbenih propisa sustava državne riznice (jedinствени račun riznice). Trenutačno stanje karakterizira određena podijeljenost odgovornosti, slabosti u komunikaciji i izvještavanju, nepostojanje obvezne, ex-ante financijske kontrole unutarnjih prihodovnih i rashodovnih centara i nepostojanje usklađenog zakonodavstva vezanog uz nadležnosti nadzora i revizije. Uprava za unutarnju reviziju i nadzor u Ministarstvu financija odgovorna je za razvitak i usklađivanje koncepcija PIFC-a. Uspostava funkcionalno nezavisnih, operativnih jedinica unutarnje revizije bit će glavni izazov upravi na ovom području. [...]

Što se tiče **kontrole fondova EU-a**, trebat će razviti djelotvorne mehanizme praćenja, kontrole i revizije fondova EU-a. Još nije uspostavljen sustav koji uređuje vrijednosne papire, dugove i naplatu.

Hrvatska je također u ranoj fazi zakonodavnih i upravnih priprema za **zaštitu financijskih interesa EU-a**. Postojeće procedure i podjela nadležnosti između različitih, u to uključenih tijela, većinom obuhvaćaju kaznenopravne postupke obrade slučajeva prijave i sumnje u istu, a u manjem opsegu ostale nepravilnosti. Ne postoji posebna institucija niti tijelo za istraživanje i/ili obradu tih nepravilnosti, ali nekoliko postojećih tijela ima odgovornost u tom pogledu. Bit će potrebno uspostaviti i na odgovarajući način provesti djelotvorne postupke otkrivanja, obrade i financijskog i upravnog/sudskog praćenja nepravilnosti, kao i uspostaviti nužne metode koordinacije u tu svrhu.

Zaključak

U ovom području Hrvatska mora razviti opće politike i usklađeni zakonodavni okvir. Treba uspostaviti ili ojačati upravne kapacitete, uključujući i funkcionalno nezavisne jedinice unutarnje revizije u državnim institucijama, te usavršiti potrebno osoblje. Državni ured za reviziju ima potrebnu zakonsku i organizacijsku osnovu za daljnji razvoj u odgovarajuće tijelo vanjske revizije, ali ga treba ojačati. U području kontrole fondova EU-a bit će potrebno razviti djelotvorne mehanizme praćenja, kontrole i revizije fondova EU-a. Povrh toga, bit će potrebno osigurati da hrvatska uprava raspolaže kapacitetima za pružanje djelotvorne i jednakomjerne zaštite financijskih interesa EZ-a.

Pod uvjetom da Hrvatska učini dodatne napore u preostroju i ojačanju svojih kapaciteta za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru, vanjsku reviziju i borbu protiv prijevара, srednjoročno bi trebala biti sposobna zadovoljiti zahtjeve EU-a u ovom području.“

*
* *

Da bi elementi unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru postali prepoznatljivi i održivi u tijelima državne uprave Republike Hrvatske, potrebno je ponajprije izmijeniti i dopuniti hrvatski zakonodavni okvir donošenjem Zakona o sustavu unutarnje financijske kontrole (dalje u tekstu: Zakon o PIFC-u) koji će omogućiti jačanje zakonske osnove za uvođenje PIFC-a, kako u području financijskog upravljanja i kontrola tako i u području unutarnje revizije.

Zakonom o proračunu¹ propisana je obveza ustrojavanja unutarnje revizije te nekih elementa financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola (dalje u tekstu: FMC - Financial Management and Control). Iako uspostava cjelokupnoga sustava FMC-a nije propisana tim Zakonom, postoje drugi propisi (pravilnici, uredbe i drugo) kojima je određeno uspostavljanje financijskih kontrola.

Uz okvirni Zakon o PIFC-u, čije se donošenje očekuje do konca 2005., potrebno je donijeti niz pravilnika, smjernica i pojašnjenja, odnosno propisa kojima bi se što bolje pojasnila uloga i značenje svih elemenata obuhvaćenih PIFC-om.

Valja prije svega pojasniti definicije i međudnose te jasno razgraničiti glavne elemente sustava PIFC-a. K tomu, potrebno je razviti svijest čelnika o potrebi uvođenja PIFC-a i njegova funkcioniranja u tijelima državne uprave. U suvremenoj javnoj upravi čelnici odgovaraju za svoje odluke i korištenje javnih sredstava.

Nadalje, potrebno je uspostaviti i razvijati neovisne i samostalne jedinice unutarnje revizije u tijelima državne uprave, u okviru kojih će biti zaposleni unutarnji revizori, nova profesija državnih službenika. Planirano je da do konca 2005. godine bude raspoloživo 100 unutarnjih revizora. U skladu s programom edukacije projekta CARDS 2002. „Razvoj PIFC-a i unutarnje revizije“ (dalje u tekstu: CARDS 2002.), 80 unutarnjih revizora završava edukaciju (od čega ih je 20 već educirano od stručno osposobljenih trenera uz pomoć Središnje harmonizacijske jedinice). Potrebno je nastaviti edukaciju budućih generacija unutarnjih revizora, odnosno omogućiti održivost programa edukacije u okviru Središnje harmonizacijske jedinice, koji će se nadograđivati i razvijati u skladu s potrebama.

Spomenuta će se nastojanja, u smislu početnog ekipiranja i edukacije, trebati upotpuniti dodatnim imenovanjima unutarnjih revizora i odgovarajuće educiranim državnim službenicima koji su uključeni u proces FMC-a. U tom će se pogledu do konca 2005. izvršiti nova procjena stvarnih potreba, a do tada će se među donositeljima odluka zasigurno razviti svijest o funkcijama u okviru PIFC-a. Središnja harmonizacijska jedinica koordinirat će strategiju zapošljavanja, kojom će se obuhvatiti sveukupne potrebe u smislu zapošljavanja, kadrovskih preraspodjela i edukacije unutarnjih revizora u državnoj upravi Republike Hrvatske.

¹ Narodne novine 96/03

Za jačanje funkcionalne neovisnosti nove profesije unutarnjih revizora u Republici Hrvatskoj izradit će se Povelja unutarnje revizije, koja će posve biti usklađena s Međunarodnim standardima unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora² i koja će biti uključena u izmjene Pravilnika o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika do konca lipnja 2005.

*
* *

U skladu s navedenim, potrebno je poboljšati kvalifikacijsku strukturu Središnje harmonizacijske jedinice zapošljavanjem vrsnih stručnjaka i osigurati financijska sredstva što će omogućiti razvoj metodologije, koordinacije i edukacije te usklađivanje sustava PIFC-a u tijelima državne uprave. Središnja harmonizacijska jedinica treba uspostaviti odgovarajući sustav izvještavanja prema Vladi Republike Hrvatske koji će osigurati pregled poduzetih i potrebnih aktivnosti u cilju daljnjeg razvoja sustava PIFC-a.

*
* *

Ovom Strategijom razvoja PIFC-a stavlja se izvan snage važeći dokument „Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj“.

² IIA – Institute of Internal Auditors, <http://www.theiaa.org>

2. Definicija unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC)

Na temelju međunarodno prihvaćenih standarda i dobre prakse te preporuka EU, „unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru“ predstavlja cjelokupan, objedinjen sustav koji uspostavljaju ministarstva / tijela državne uprave (dalje u tekstu: TDU) u svrhu kontroliranja, revidiranja i izvještavanja o korištenju nacionalnih proračunskih sredstava i sredstava EU.

Sustav unutarnje financijske kontrole (PIFC) sastoji se od tri osnovna elementa:

1. Financijskog upravljanja i unutarnje kontrole
2. Unutarnje revizije
3. Središnje harmonizacijske jedinice, odnosno Uprave za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole u Ministarstvu financija.

2.1. Upravljačka odgovornost za prikupljanje i korištenje javnih sredstava, uključujući odgovornost za uspostavljanje i održavanje djelotvornih sustava financijskog upravljanja i kontrole (FMC)

Uspostava i provedba sustava FMC, što uključuje skup pravila s ciljem postizanja učinkovitog, djelotvornog i ekonomičnog korištenja raspoloživih sredstava (uključujući inozemna sredstva), odgovornost je čelnika i dužnosnika svake institucije (ministarstva/TDU). Čelnici su odgovorni za funkcioniranje, učinkovitost i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole. Dužnosnici preuzimaju odgovornost za nadzor sustava financijskog upravljanja i kontrole, za razvoj toga sustava i za povezanu financijsku odgovornost. Sustav FMC-a sastoji se od:

- a) **neovisnih funkcija prethodne (*ex ante*)³ i naknadne (*ex post*)⁴ financijske kontrole**

Prethodna (*ex ante*) financijska kontrola niz je kontrolnih djelatnosti neophodnih za donošenje financijskih odluka koje se odnose na prikupljanje i korištenje proračunskih sredstava, na obveze, postupke javne nabave, ugovore i s njima povezane isplate, te na povrat neopravdano uplaćenih iznosa.

Naknadna (*ex post*) financijska kontrola provjera je zakonitog, svrhovitog i pravodobnog prikupljanja i korištenja proračunskih sredstava.
- b) **funkcija računovodstva i financijskog izvještavanja**
- c) **procedure pripreme, obrade i pohrane financijskih i ostalih dokumenata.**

Za uspješno funkcioniranje sustava FMC-a obvezna je primjena načela podjele dužnosti.

Sustav je usklađen s važećim zakonodavstvom, posebice odredbama Zakona o proračunu i načelima dobrog financijskog upravljanja, odnosno s načelima transparentnosti, učinkovitosti, djelotvornosti i ekonomičnosti.

³ Pojam «prethodna kontrola» prijevod je na hrvatski pojma «*ex ante* kontrola».

⁴ Pojam «naknadna kontrola» prijevod je na hrvatski pojma „*ex post* kontrola».

Sustav FMC sadržava sve mjere za kontroliranje i upravljanje ukupnim državnim prihodima/primicima, rashodima/izdacima, imovinom i obvezama. Obuhvaća sve unutarnje kontrolne sustave i procedure u javnom sektoru. Prethodnu kontrolu uvode čelnici kako bi se javna sredstva (uključujući i inozemna) koristila na način koji će omogućiti uspješno ostvarenje postavljenih ciljeva.

Glavni su ciljevi FMC-a osigurati:

- uspješno ostvarenje zadaća ministarstva/TDU,
- pouzdanost i cjelovitost informacija, osobito financijskih,
- usklađenost s politikama, planovima i procedurama, te sa zakonima i propisima,
- zaštitu imovine,
- ekonomičnu, učinkovitu i djelotvornu uporabu resursa.

Neovisna unutarnja revizija u svakom ministarstvu i javnoj instituciji daje stručno mišljenje i preporuke za djelotvorno funkcioniranje cjelovitoga sustava unutarnjih kontrola.

2.2. Funkcionalno neovisna unutarnja revizija, osposobljena za obavljanje revizije sustava i revizije poslovanja

Unutarnja revizija neovisna je, objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja, oblikovana na način da pridodaje vrijednost i poboljšava poslovanje organizacije. Pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvođenjem sustavnog, discipliniranog pristupa procjenjivanju i povećanju učinkovitosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i gospodarenja.

Unutarnja revizija nadležna je za davanje stručnog mišljenja i preporuka kako bi upravljački i kontrolni sustavi bili uspostavljeni u skladu s pravilima i standardima te s načelima dobrog financijskog upravljanja. Obuhvaća testove suglasja i dokazne testove, reviziju sustava, reviziju učinkovitosti, reviziju informacijskih tehnologija i sve druge vrste naknadnih potvrđivanja koja se smatraju neophodnima radi provjere usuglašenosti upravljanja s financijskim pravilima i propisima organizacije. Unutarnja revizija treba uspostaviti prikladan mehanizam za davanje povratnih informacija o nalazima i preporukama unutarnje revizije prema financijskim pravilima i propisima.

Prema ustroju, unutarnja revizija nije dio niti jednoga poslovnog procesa, odnosno ustrojstvenog dijela, a u svom je radu neposredno odgovorna čelniku.

Unutarnji revizori neovisni su u planiranju svoga rada što ga obavljaju na temelju strateškog i godišnjeg plana koji usvaja čelnik institucije, a isto tako i u obavljanju unutarnje revizije i izvještavanju o rezultatima. Čelnik je odgovoran za provedbu preporuka unutarnje revizije.

2.3. Središnji sustav koordinacije i harmonizacije za sustav financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije

U skladu s dobrom praksom EU potrebno je uspostaviti Središnju harmonizacijsku jedinicu (upravu) za usklađivanje metodologije FMC-a i unutarnje revizije za sva ministarstva/TDU te za osiguranje kvalitete i neovisnosti svih funkcija PIFC-a u Republici Hrvatskoj.

2.3.1. Koordinacija i harmonizacija metodologije i standarda

Središnja harmonizacijska jedinica odgovorna je za razvoj i provedbu **metodologije i standarda za sustave FMC-a i unutarnje revizije**. Posebnu pozornost poklanja razvoju **procedura i revizijskih tragova za FMC te izradi priručnika, predložka povelje za unutarnju reviziju i etičkog kodeksa za državne službenike uključene u unutarnju reviziju**. Ova jedinica također razvija metodologiju za **procjenu rizika** kojom se trebaju koristiti sve javne institucije, daje metodološke smjernice vezane uz FMC i unutarnju reviziju, **procjenjuje aktivnost jedinica za unutarnju reviziju i FMC-a**, nadgleda provedbu utvrđenih zahtjeva te analizira funkcije jedinica za unutarnju reviziju i FMC-a u ministarstvima/TDU.

2.3.2. Koordinacija i harmonizacija stručne edukacije i davanje stručnog ovlaštenja unutarnjim revizorima u javnom sektoru

Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za **stručno ovlaštenje** unutarnjih revizora u javnom sektoru. To znači da voditelj ove jedinice predlaže ministru financija državne službenike koji nakon provedene edukacije stječu "stručno ovlaštenje unutarnjeg revizora". Stručno ovlaštenje dokaz je da su osposobljeni za primjenu strukovnih standarda i metodologije pripremljene u svrhu obavljanja unutarnje revizije u javnim institucijama. Stručno ovlaštenje dodjeljuje se na temelju dokazane procjene stručnih vještina i iskustva u unutarnjoj reviziji u javnom sektoru.

Nadalje, Središnja harmonizacijska jedinica nadležno je tijelo za uvođenje, organizaciju, održavanje i edukaciju te održivost profesije unutarnjih revizora u javnom sektoru. Slijedom toga, ova jedinica odgovorna je za održavanje i, prema potrebi, razvoj materijala za edukaciju koji joj ostaje na raspolaganju nakon dovršetka projekta CARDS 2002. Središnja harmonizacijska jedinica povremeno će organizirati edukaciju za nove revizore ili, u svrhu trajne edukacije, za već imenovane i stručno ovlaštene unutarnje revizore u javnom sektoru. Treneri za edukaciju unutarnjih revizora mogu biti unutarnji revizori u javnom sektoru ili bilo koji drugi odgovarajući profil stručnjaka u skladu sa sadržajem i potrebama važećeg sustava za stjecanje stručnog ovlaštenja.

Središnja harmonizacijska jedinica preuzima ulogu strukovnog tijela za unutarnje revizore u javnom sektoru, no moguće je osnivanje i profesionalnog udruženja unutarnjih revizora u javnom sektoru, pod pokroviteljstvom Ministarstva financija, u svrhu promicanja standarda i najbolje prakse unutarnje revizije u javnom sektoru, pripremanja i izdavanja priručnika i drugih smjernica te edukacije unutarnjih revizora.

2.3.3. Jamstvo neovisnosti cjelokupne funkcije unutarnje revizije

2.3.3.1. U pogledu planova i godišnjih izvješća o radu jedinica za unutarnju reviziju

Središnja harmonizacijska jedinica prikuplja, analizira i konsolidira strateške i godišnje planove svih jedinica za unutarnju reviziju.

Ujedno Vladi Republike Hrvatske podnosi godišnje izvješće o unutarnjoj reviziji, koje se temelji na konsolidiranju i analizi godišnjih izvješća što su ih podnijele jedinice za unutarnju reviziju. Izvješća sadržavaju informacije o poslovanju jedinica za unutarnju reviziju i o ostvarenju planova.

2.3.3.2. U pogledu funkcionalne neovisnosti unutarnjih revizora i jedinica unutarnje revizije

Unutarnju reviziju obavljaju isključivo stručno ovlašteni unutarnji revizori imenovani u jedinicama za unutarnju reviziju koje se nalaze na najvišoj razini organizacije. Povelja unutarnje revizije opisuje prava i obveze svih sudionika tijekom obavljanja unutarnjih revizija.

Točna i potpuna primjena standarda i priručnika važan je čimbenik funkcionalne neovisnosti.

Profesija unutarnjih revizora i njihova nadležnost odredit će se uredbama o ustrojstvu pojedinih ministarstava/TDU, a specifičnosti vezane uz ovu profesiju odredit će se novim Zakonom o državnoj službi koji je u postupku donošenja.

2.3.4. Koordinacija i harmonizacija financijskog upravljanja i kontrole

Središnja harmonizacijska jedinica podnosi Vladi Republike Hrvatske **godišnje izvješće o FMC-u** na temelju konsolidacije i analize godišnjih izvješća koja joj podnose ministarstva/TDU.

Ova jedinica priprema metodologiju i daje smjernice svim ministarstvima/TDU za uspostavu i dobro funkcioniranje FMC-a.

2.3.5. Podjela dužnosti u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici

S obzirom na neophodnu podjelu dužnosti glede zadataka koji se odnose na unutarnju reviziju i FMC, u Upravi koja djeluje kao Središnja harmonizacijska jedinica ustrojena su dva različita odjela. Oba odjela popunjena su osobljem koje obavlja svoje dužnosti bez međusobnog utjecaja.

Takva se podjela dužnosti održava i između Središnje harmonizacijske jedinice i jedinice za unutarnju reviziju Ministarstva financija koja je nadležna za planiranje i obavljanje unutarnjih revizija u Ministarstvu financija te izravno izvještavanje ministra. Svako isprepletanje zadataka dodijeljenih ovim ustrojstvenim jedinicama narušava ulogu Središnje harmonizacijske jedinice pri Ministarstvu financija i stvara nejasnoće među ostalim ministarstvima/TDU.

Nitko od službenika Središnje harmonizacijske jedinice ne može biti uključen u zadatke koje obavlja bilo koja jedinica za unutarnju reviziju.

Središnja harmonizacijska jedinica zasad još nije učlanjena niti u jedno udruženje unutarnjih revizora, budući da normativno nije bio riješen njezin status. Kako je sada statusno ta jedinica uspostavljena, njezina je obveza učlanjenje i suradnja s Institutom unutarnjih revizora te s drugim domaćim i međunarodnim profesionalnim udruženjima.

Suradnju s Državnim uredom za reviziju potrebno je i dalje razvijati kako bi se odredio zajednički pristup značajnim revizijskim pitanjima, no imajući pritom na umu samostalnost i neovisnost državnih i unutarnjih revizora.

2.4. Odgovarajuća struktura za poduzimanje radnji protiv nepravilnosti

Ovo posebno pitanje u vezi s nepravilnostima može se razmotriti u okviru djelokruga PIFC-a, međutim to će područje biti obuhvaćeno zasebnim projektom koji će financirati EU.

3. Postojeće stanje unutarnje financijske kontrole u tijelima državne uprave u Republici Hrvatskoj

3.1. Institucionalni i zakonodavni okvir

3.1.1. Institucije

Sustavi unutarnjih financijskih kontrola u Republici Hrvatskoj uspostavljeni su u okviru različitih institucija u tijelima državne uprave, gdje se financijskim kontrolama obuhvaćaju postupci iz nadležnosti određenih državnih i drugih tijela.

Glavne institucije u okviru kojih se ostvaruju financijske kontrole i drugi oblici kontrola jesu:

- **Hrvatski sabor**, koji kao predstavničko tijelo građana i nositelj zakonodavne vlasti u Republici Hrvatskoj donosi, uz ostalo, zakone i državni proračun; obavlja izbore, imenovanja i razrješenja te **nadzire rad Vlade Republike Hrvatske i drugih nositelja javnih dužnosti** odgovornih Hrvatskom saboru u skladu s Ustavom i zakonom. Državni ured za reviziju podnosi Hrvatskom saboru godišnje izvješće o obavljenim revizijama i o svome radu. Na sjednicama pojedinih odbora Hrvatskoga sabora raspravljaju se nalazi državne revizije, nakon čega se rasprava provodi i na plenarnoj sjednici Hrvatskoga sabora i donose određeni zaključci. Sjednice su Hrvatskoga sabora javne, odnosno prenose se putem medija (televizije, radija, tiska). Na spomenuti su način najviše tijelo državne vlasti i javnost upoznati s postupcima i nalazima državne revizije.
- **Vlada Republike Hrvatske**, među ostalim, predlaže zakone i druge propise Hrvatskom saboru; predlaže državni proračun i završni račun; provodi zakone i druge odluke Hrvatskoga sabora; donosi uredbе za izvršenje zakona; vodi vanjsku i unutarnju politiku; **usmjerava i nadzire rad državne uprave**; brine se o gospodarskom razvitku zemlje; usmjerava djelovanje i razvitak javnih službi; obavlja druge poslove određene Ustavom i zakonom. Središnja harmonizacijska jedinica podnosi Vladi Republike Hrvatske **godišnje izvješće o stanju PIFC-a u Republici Hrvatskoj**.
- **Državni ured za reviziju**, kao vanjska revizija, revidira sve državne prihode i primitke, rashode i izdatke, imovinu i obveze, financijske izvještaje i financijske transakcije tijela javne vlasti, te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih institucija. O svome radu i obavljenim revizijama izvještava Hrvatski sabor najmanje jednom godišnje. U tijeku je zajednički *twining*⁵ projekt s Državnim uredom za reviziju Velike Britanije čiji je cilj, uz ostalo, unapređivanje sposobnosti Državnog ureda za reviziju u dijelu provođenja revizije učinkovitosti, a ujedno uzima u obzir razvoj PIFC-a u revidiranim subjektima.

⁵ Projekt EU koji pruža okvir za partnerstvo u pristupanju EU između državnih uprava zemalja članica EU, s jedne strane, i državne uprave kandidata za pristupanje EU, s druge strane.

- **Ministarstva, uključujući Ministarstvo financija i druga tijela državne uprave**, provode politike i programe odgovornim korištenjem javnih sredstava, te djelotvornim pružanjem usluga u okviru svojih nadležnosti.

U okviru pojedinih ministarstava, odnosno tijela državne uprave, ustrojene su inspeksijske službe koje obavljaju poslove inspeksijskog nadzora (naknadne kontrolne funkcije) u skladu s odredbama Zakona o sustavu državne uprave⁶ i drugim posebnim zakonima.

Provedba inspeksijskog nadzora, u skladu s posebnim zakonima, podrazumijeva izravan uvid u opće i pojedinačne akte, uvjete i način rada nadziranih pravnih i fizičkih osoba te poduzimanje zakonom i drugim propisima predviđenih mjera da se ustanovljeno stanje i poslovanje uskladi sa zakonom i drugim propisima.

Inspeksijski nadzor provode inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za provedbu nadzora kada je to određeno posebnim zakonom. Ovdje je riječ o klasičnom inspeksijskom nadzoru koji se može smatrati naknadnom kontrolom u pojedinačnim predmetima. Tako su u okviru Ministarstva financija ustrojene inspeksijske službe za poslove u području poreza, carina i drugih javnih prihoda te deviznog i vanjskotrgovinskog poslovanja. I u većini drugih ministarstava ustrojene su inspeksijske službe za obavljanje poslova iz njihove nadležnosti.

Ustrojavanje unutarnje revizije propisano je za sve proračunske korisnike odredbama članaka 137. i 138. Zakona o proračunu⁷. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu i pravilnici o unutarnjem redu, svrha kojih je stvaranje odgovarajuće strukture za unutarnju reviziju, doneseni su ili se trebaju donijeti.

Funkcije odobravatelja, računopolagača i financijskog kontrolora navedene su u odredbama članaka 112. i 113. Zakona o proračunu, ali još nisu doneseni provedbeni propisi koji bi omogućili uspostavljanje tih zadaća i poslova kod svakoga proračunskog korisnika.

- **Ministarstvo financija**, na temelju Zakona o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i državnih upravnih organizacija⁸, među ostalim, obavlja sve poslove koji se tiču planiranja, izrade i donošenja, ostvarenja i izvršavanja državnog proračuna, poslove državnog računovodstva, zaduživanja Republike Hrvatske na domaćim i stranim tržištima, poslove vezane uz carinski i porezni sustav i politiku, te upravne i stručne poslove vezane uz ocjenu poslovanja trgovačkih društava.

U nadležnosti Ministarstva financija jesu i poslovi ugovaranja, plaćanja, računovodstva i financijskog izvješćivanja u okviru decentraliziranog sustava provedbe pomoći Europske zajednice u Republici Hrvatskoj. Ti poslovi odvijaju se u okviru Nacionalnog fonda i Uprave za financiranje programa i projekata pomoći Europske unije.

U okviru širokih nadležnosti i zadataka nalaze se i poslovi koji se odnose na razvoj sustava javnih unutarnjih financijskih kontrola i unutarnje revizije u skladu s međunarodnim standardima. Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija⁹, donesenom u travnju 2005., ustrojena je Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole, odnosno Središnja harmonizacijska jedinica.

⁶ Narodne novine 75/93, 92/96, 48/99, 15/00, 59/01, 190/03 - pročišćeni tekst i 199/03

⁷ Narodne novine 96/03

⁸ Narodne novine 199/03, 30/04, 136/04 i 22/05

⁹ Narodne novine 43/05

- **Financijska policija** upravna je organizacija u sastavu Ministarstva financija, utemeljena Zakonom o financijskoj policiji¹⁰ koncem 2004. Osnovna zadaća financijske policije jest financijski nadzor, kojega je cilj jačanja financijske discipline proračunskih obveznika (građana, obrtnika, trgovačkih društava), suzbijanje neslužbenoga gospodarstva i sprječavanje izbjegavanja plaćanja proračunskih obveza u svrhu ostvarivanja proračunskih prihoda.

Pod pojmom proračunskog obveznika podrazumijeva se svaka osoba određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta proračunskih prihoda, te fizička ili pravna osoba koja je zaključivanjem ugovora preuzela obvezu prema proračunu.

Financijski nadzor koji provodi financijska policija podrazumijeva postupak nadziranja zakonitosti, pravilnosti i pravodobnosti primjene zakona kojima su utvrđene pojedine vrste proračunskih prihoda, te nadziranje izvršavanja ugovornih obveza prema proračunu. Nadzorom je obuhvaćena zakonitost, pravilnost i pravodobnost obračuna, prijave i uplate proračunskih prihoda i naknada propisanih posebnim zakonima.

U okviru svoje nadležnosti osobito nadzire:

- proizvodnju i promet naftnih derivata, duhanskih proizvoda, piva, alkohola, kave i bezalkoholnih pića u cilju utvrđivanja pravilnosti obračuna i pravodobnosti uplate posebnih poreza,
- izvršavanje obveze obračuna i uplate doprinosa za obvezna osiguranja,
- izvršavanje obveze prema proračunu preuzete koncesijskim ugovorom ili ugovorom o zakupu.

Iz navedenoga je razvidno da je Financijska policija osnovana s ciljem provođenja naknadnih financijskih kontrola (nadzora) radi što boljeg ostvarenja proračunskih prihoda, pa u tom dijelu nema preklapanja s poslovima unutarnje revizije.

S obzirom na to da je posao financijske policije organiziran preko Središnjeg ureda i postaja financijske policije, dodirne točke s poslovima unutarnje revizije možebitno postoje u odredbi točke 5. članka 8. Zakona o financijskoj policiji, kojom je propisano da Središnji ured Financijske policije obavlja poslove organiziranja, usklađivanja, usmjeravanja i nadziranja rada postaja Financijske policije. Pod tim se podrazumijeva da Središnji ured organizira, usklađuje i usmjerava rad postaja te nadzire, odnosno kontrolira kako poslove obavljaju financijski inspektori u postajama. Stoga se ti poslovi ne mogu poistovjetiti, odnosno ne preklapaju se s poslovima unutarnje revizije.

Financijska policija, kao sastavni dio Ministarstva financija, potpada pod nadležnost jedinice za unutarnju reviziju Ministarstva financija i bit će uključena u djelokrug poslova obuhvaćenih strateškim i godišnjim planom unutarnje revizije. Ravnatelj Financijske policije odgovara za javna sredstva koja se koriste za obavljanje poslova dodijeljenih ovom subjektu, a primjereno tome treba uspostaviti odgovarajući FMC.

- **Odjel proračunskog nadzora u Državnoj riznici Ministarstva financija**, u skladu sa Zakonom o proračunu i Pravilnikom o proračunskom nadzoru, obavlja nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava kod proračunskih i izvanproračunskih korisnika te primatelja sredstava iz državnog proračuna, kao i propisani nadzor jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

¹⁰ Narodne novine 177/04

Jedan od ciljeva proračunskog nadzora, propisan Pravilnikom o proračunskom nadzoru, jest unapređivanje djelatnosti i poslovanja subjekta gdje se nadzor provodi, što se smatra zadaćom unutarnje revizije. Nakon obavljene revizije procjene učinkovitosti kontrolnih funkcija proračunskog nadzora dana je preporuka da se spomenuti cilj briše kao zadaća Odjela proračunskog nadzora, čime će se izbjeći preklapanje nadležnosti proračunskog nadzora i unutarnje revizije.

- **Ured za javnu nabavu**, prema Zakonu o javnoj nabavi¹¹, stručna je služba Vlade Republike Hrvatske ovlaštena za provedbu, nadzor i primjenu toga Zakona i podzakonskih propisa u području nabave. Daje prethodnu suglasnost, upute i mišljenja korisnicima glede primjene Zakona o javnoj nabavi, prikuplja, evidentira, obrađuje i analizira podatke o nabavi, podnosi prekršajnom sudu zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno kaznenu prijavu Državnom odvjetništvu, sudjeluje u izradi nacрта prijedloga zakona i podzakonskih propisa o općim uvjetima, pravilima i postupcima nabave, priprema i provodi program edukacije subjekata i promociju Zakona, sudjeluje u radu međunarodnih institucija glede nabave, te obavlja i druge poslove iz svoga djelokruga.

- **Državna komisija za kontrolu postupaka javne nabave**, na temelju Zakona o javnoj nabavi i Zakona o Državnoj komisiji za kontrolu postupaka javne nabave¹², samostalno je i neovisno tijelo, odgovorno Hrvatskom saboru, koje obavlja poslove zaštite prava ponuditelja ili natjecatelja u postupku javne nabave koji, u slučaju nepravilnosti, mogu uložiti prigovor na odluku o odabiru. Prigovori uloženi u propisanom roku zaustavljaju sklapanje ugovora o nabavi. O prigovoru rješava naručitelj, a u slučaju njegova negativnog odgovora, ponuditelj ima pravo uložiti pisanu žalbu Državnoj komisiji za kontrolu postupaka javne nabave, koja je u obvezi donijeti rješenje u roku 15 dana od dana primitka žalbe, odnosno dostavljene dokumentacije. Rješenje Državne komisije je konačno i u jednom se primjerku dostavlja naručitelju, podnositelju žalbe, Državnom uredu za reviziju i Uredu za javnu nabavu. Naručitelj mora postupiti po rješenju Državne komisije. Protiv rješenja Državne komisije može se pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom Republike Hrvatske.

- **Ured Vlade Republike Hrvatske za unutarnji nadzor** ustrojen je u siječnju 2001. na temelju Uredbe o Uredu Vlade Republike Hrvatske za unutarnji nadzor. Ured za unutarnji nadzor osnovan je, sukladno tada važećem Zakonu o proračunu¹³, radi provjeravanja financijskog i materijalnog poslovanja tijela državne uprave i stručnih službi Vlade Republike Hrvatske. Tim je Zakonom bila propisana obveza ustrojavanja unutarnjeg nadzora kod svakoga proračunskog korisnika, stoga je Ured bio osnovan za provođenje unutarnjeg nadzora u uredima i stručnim službama Vlade Republike Hrvatske, te kao koordinator službi unutarnjih nadzora u tijelima državne uprave, s ovlastima obavljanja neposrednog nadzora u tim tijelima. Zadaća Ureda jednim se dijelom preklapala s dijelom zadataka dodijeljenih Odjelu proračunskog nadzora u Državnoj riznici Ministarstva financija.

¹¹ Narodne novine 117/01 i 197/03

¹² Narodne novine 117/03

¹³ Narodne novine 92/94

Donošenjem novoga Zakona o proračunu¹⁴ sredinom 2003., a sukladno preuzetoj obvezi prilagođavanja pravnih propisa Republike Hrvatske propisima Europske unije, uvodi se obveza ustrojavanja unutarnje revizije kod svih proračunskih korisnika.

Na temelju zakonskih odredaba o ustrojavanju unutarnje revizije i na temelju Strategije razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, koju je Vlada Republike Hrvatske donijela u rujnu 2004., Ured za unutarnji nadzor započeo je proces transformacije kojim se preustrojava u Ured Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju (dalje u tekstu: Ured za unutarnju reviziju).

Upravo su u postupku donošenja izmjene i dopune važeće Uredbe koja mijenja naziv u Uredu o Uredu Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju. Ta je promjena postignuta na temelju nastojanja Ministarstva financija i projekta CARDS 2002. te razumijevanja Vlade Republike Hrvatske za potrebom ustrojavanja unutarnje revizije. Novi Ured za unutarnju reviziju obavljat će isključivo poslove unutarnje revizije za sve vladine urede i institucije na razini državne uprave koje su premalene za ustrojavanje vlastite jedinice unutarnje revizije. Navedeno se temelji na činjenici da bi osnivanje unutarnje revizije pri svakom vladinom uredu, službi i tijelu na državnoj razini bilo neracionalno s obzirom na financijska sredstva i na raspoloživ broj zaposlenika. Uredba će sadržavati popis institucija uključenih u nadležnost Ureda Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju.

Na ovaj je način uloga i zadaća Ureda Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju u potpunosti razjašnjena i određena. Ured obavlja unutarnju reviziju spomenutih ureda i tijela neovisno i objektivno, utvrđuje ostvarenje cjelokupnih zadaća i funkcija navedenih ureda i tijela na temelju analiza i procjena sustava unutarnjih kontrola.

Da bi unutarnje revizije koje se provode u vladinim uredima zadržale značajke neovisne unutarnje revizije prema Međunarodnim standardima unutarnje revizije, potrebno je sljedeće:

- čelnici pojedinih ureda i drugih institucija daju Uredu za unutarnju reviziju neophodne informacije u svrhu pripreme i izvršenja strateških i godišnjih planova unutarnje revizije,
- predstojnik Ureda za unutarnju reviziju odgovoran je za pravodobno obavljanje unutarnje revizije, u skladu s planovima i dogovorima,
- za svaku pojedinu reviziju, predmet i unutarnje revizore određuje predstojnik Ureda za unutarnju reviziju, uz suglasnost čelnika ureda ili druge institucije gdje će se obavljati unutarnja revizija,
- unutarnji revizori o sadržaju revizije izravno izvješćuju čelnika institucije u kojoj obavljaju reviziju, a predstojnika Ureda Vlade za unutarnju reviziju o obavljanju revizije,
- predstojnik Ureda za unutarnju reviziju izvješćuje Središnju harmonizacijsku jedinicu o konsolidiranom strateškom i godišnjem planu za unutarnju reviziju. Podnosi također godišnje izvješće o radu unutarnje revizije i o obavljenim revizijama u vladinim uredima i ostalim institucijama iz njegove nadležnosti,

¹⁴ Narodne novine 96/03

- Ured za unutarnju reviziju upozorava Vladu Republike Hrvatske na nepravilnosti i neusklađenost sa zakonskim i drugim propisima kojima je uređeno poslovanje ureda i tijela javne vlasti, predlaže mjere za njihovo otklanjanje te mjere za unapređenje poslovanja s ciljem poboljšanja cjelokupnog poslovanja.

Uredom upravlja predstojnik Ureda koji je imenovan sredinom 2004. godine. Ukupno je u Uredu predviđeno 12 zaposlenika, od čega osam unutarnjih revizora.

Edukaciju za unutarnje revizore u okviru projekta CARDS 2002. polaze četiri unutarnja revizora, koji će poslove unutarnje revizije obavljati u skladu s međunarodnim standardima unutarnje revizije i prema Kodeksu strukovne etike unutarnjih revizora.

Ured Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju poslove će obavljati na temelju strateškog plana za trogodišnje razdoblje te godišnjeg plana koji se sastavlja i usvaja na temelju strateškog plana.

Uloga Ureda Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju mora se jasno razumjeti kao funkcija unutarnje revizije na razini državne uprave za institucije kod kojih nije racionalno ustrojavanje vlastite jedinice za unutarnju reviziju. Stoga Ured Vlade za unutarnju reviziju treba ispunjavati sve obveze jedinice unutarnje revizije prema Središnjoj harmonizacijskoj jedinici.

- **Središnji državni ured za upravljanje državnom imovinom** obavlja upravne i stručne poslove koji se odnose na upravljanje nekretninama i pokretninama te udjelima u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske. Predlaže imenovanje članova nadzornih odbora, ako to nije određeno posebnim zakonom, vodi evidenciju o državnoj imovini koja nije posebnim zakonom povjerena na upravljanje drugom tijelu državne uprave, uspostavlja i vodi evidenciju o cjelokupnoj imovini u vlasništvu Republike Hrvatske. Obavlja poslove održavanja imovine ako je Uredu, aktom o davanju na korištenje, povjereno korištenje, upravljanje ili održavanje te imovine, obavlja stručne i tehničke poslove u vezi s pripremom i provedbom odluka Vlade Republike Hrvatske, a vezano uz izgradnju i održavanje objekata u državnom vlasništvu, promjenu namjene objekata u državnom vlasništvu, planiranje potrebnih financijskih sredstava te praćenje njihove realizacije.
- **Državni inspektorat** je državna upravna organizacija koja je prema Zakonu o ustrojstvu i djelokrugu središnjih tijela državne uprave¹⁵ nadležna za obavljanje upravnih i drugih poslova koji se odnose na nadzor odnosno inspekciju obavljanja poslova u prometu robe, praćenje primjene propisa o radu i zaštiti na radu, elektroenergetici, rudarstvu, istraživanju i iskorištavanju mineralnih sirovina, posudama pod tlakom, te nadzor obavljanja ugostiteljske i turističke djelatnosti.

Iz pregleda djelokruga navedenih institucija i tijela državne uprave razvidno je da postoje različiti organizacijski oblici unutar kojih su uspostavljeni različiti kontrolni i inspekcijski sustavi. Jedna od zadaća Središnje harmonizacijske jedinice trebala bi se odnositi na provjeru i usklađivanje zakonske regulative kojom se određuju kontrolne funkcije, kako bi se izbjeglo preklapanje pojedinih kontrolnih odnosno inspekcijskih poslova s poslovima unutarnje revizije.

¹⁵ Narodne novine 199/03, 30/04, 136/04 i 22/05

3.1.2. Zakonodavni okvir i dosadašnje aktivnosti na razvoju sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru

Aktivnosti na razvoju postojećeg sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru započele su 2002. godine u okviru Projekta fiskalne reforme u Republici Hrvatskoj pod pokroviteljstvom USAID-a, odnosno u okviru projekta EU/SIGMA. Učinjeno je sljedeće:

- Zakonom o proračunu, donesenom u lipnju 2003., uveden je pojam i utvrđena zadaća unutarnje revizije te je naloženo ustrojavanje unutarnje revizije kod proračunskih korisnika;
- u srpnju 2003. ministar financija donio je dokument "Politike i vizija o unutarnjoj reviziji" u kojem su iznesena glavna načela unutarnje revizije. Taj dokument bit će zamijenjen donošenjem novog dokumenta Strategije PIFC-a te donošenjem okvirnog Zakona o PIFC-u. Stoga dokument „Politike i vizija o unutarnjoj reviziji“ neće više trebati mijenjati i dopunjavati;
- u ožujku 2004. izmijenjen je i dopunjen Zakon o ustrojstvu i djelokrugu središnjih tijela državne uprave, čime je Ministarstvo financija postalo odgovorno za razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i najboljom europskom praksom;
- u skladu s izmjenom navedenog Zakona, Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole u Ministarstvu financija, u suradnji s projektom CARDS 2002. „Razvoj PIFC-a i unutarnje revizije“, obavlja poslove Središnje harmonizacijske jedinice, razvija koncepciju PIFC-a, izrađuje Pravilnik o unutarnjoj reviziji s osnovnim odredbama za uvođenje unutarnje revizije i certificiranje unutarnjih revizora u cjelokupnoj javnoj upravi Republike Hrvatske, provodi edukaciju unutarnjih revizora (u tijeku je četvrti ciklus edukacije 80 službenika), razvija metodologiju unutarnje revizije, koordinira provođenje unutarnje revizije u Ministarstvu financija i ostalim ministarstvima. Održane su prezentacije ili razgovori s čelnicima gotovo svih ministarstava i pojedinih tijela državne uprave s ciljem uspostavljanja PIFC-a u njihovu okruženju. Kao rezultat te suradnje provedena je edukacija unutarnjih revizora u gotovo svim ministarstvima, a sedam ministarstava i normativno je odredilo ulogu i značenje jedinice za unutarnju reviziju u skladu sa zahtjevima PIFC-a;
- Ministarstvo financija donijelo je koncem ožujka 2005. Uredbu o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, u okviru kojeg se nalazi Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole¹⁶, Samostalni odjel za unutarnju reviziju odgovoran neposredno ministru financija i Samostalni odjel za financijsko upravljanje, unutarnji nadzor i kontrole. Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole predstavlja Središnju harmonizacijsku jedinicu, a sastoji se od dva neovisna odjela: jedan je zadužen za unutarnju reviziju, a drugi za financijsko upravljanje i unutarnje kontrole. Samostalni odjel za unutarnju reviziju nadležan je za obavljanje revizije u Ministarstvu financija, odnosno u svim njegovim ustrojstvenim jedinicama, koje, među ostalima, čine Carinska uprava, Porezna uprava i Financijska policija. Međutim, uspostavljanje FMC-a obveza je svake ustrojstvene jedinice pojedinačno.

¹⁶ U ovom dokumentu: Središnja harmonizacijska jedinica.

Vlada Republike Hrvatske usvojila je u svibnju 2005. prijedlog za utvrđivanje naziva radnih mjesta i koeficijenata unutarnjih revizora na temelju kojih se vrednuje njihov rad i ostvaruje plaća.

Poslovi unutarnje revizije vrednuju se tako na isti način za sva tijela državne uprave;

- izrađena je druga verzija Priručnika za unutarnju reviziju, koji će se s vremenom dopunjavati i mijenjati na temelju stečenih iskustava iz obavljenih pilot-revizija. Priručnik će uskoro biti nadopunjen s dva nova tematska područja koja se odnose na reviziju sredstava pretpriступnih fondova i na procjenu rizika;
- priprema se priručnik o financijskom upravljanju i kontroli, a održano je više prezentacija i radionica za dužnosnike i financijske kontrolore. K tomu, Središnja harmonizacijska jedinica obavlja savjetodavnu funkciju vezanu uz uspostavu sustava FMC-a u ministarstvima/TDU;
- u Uredu za javnu nabavu Vlade Republike Hrvatske i u Državnoj komisiji za kontrolu postupaka javne nabave u pripremi su izmjene i dopune Zakona o javnoj nabavi kako bi se u potpunosti uskladio s Direktivama EU;
- Središnji državni ured za upravu priprema novi Zakon o državnoj službi, koji je potrebno donijeti zbog usklađivanja našega zakonodavstva s tzv. madridskim kriterijem koji se odnosi na obvezu stjecanja dostatnih institucionalnih i administrativnih sposobnosti za provedbu obveza preuzetih u okviru procesa integracije u Europsku uniju. Tako će se realizirati reforma i modernizacija državne uprave, smanjiti javni troškovi te ojačati upravljanje javnim sektorom.

Osim navedenih propisa, postoje i drugi propisi koji se dijelom odnose na ovo područje, a njihov popis daje se kao Dodatak 1. ovom dokumentu.

3.1.3. Sredstva za pripremu ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju (Nacionalni fond, programi PHARE, ISPA i SAPARD)

Programi **PHARE**, **ISPA** i **SAPARD** predstavljaju tri instrumenta pripremanja Republike Hrvatske za ulazak u Europsku uniju. Navedene programe u cijelosti ili djelomično financira Europska unija kako bi Republici Hrvatskoj i drugim zemljama Srednje i Istočne Europe pomogla u pripremanju za ulazak u Europsku uniju. Ta sredstva namijenjena su ne samo razvoju i jačanju gospodarstva, nego i izgradnji institucionalnog kapaciteta za njihovo usklađivanje s onima koji postoje u EU.

PHARE - program za pomoć u prilagodbi zakonskog okvira u skladu s pravnom stečevinom te za jačanje i unapređenje državne administracije i institucija;

ISPA - program za financijsku pomoć projektima koji imaju utjecaj na prometnu infrastrukturu i zaštitu okoliša;

SAPARD - program za financijsku pomoć poljoprivredi i ruralnom razvoju.

Nacionalni fond ustrojen je kao zasebna jedinica u Državnoj riznici Ministarstva financija za usmjeravanje sredstava Europske unije, odnosno za koncept financijskog upravljanja sredstvima dobivenima iz Europske unije za financiranje svih navedenih i odobrenih programa. Preko Nacionalnog fonda zaprimat će se sva sredstva odobrena iz pretpriступnih programa (PHARE, ISPA i SAPARD), te će se sukladno pravilima Europske unije njima raspolagati i upućivati na krajnje korisnike, odnosno agencije za provedbu tih programa.

Osnovni cilj Nacionalnog fonda jest upravljanje sredstvima Europske unije kroz njihovo učinkovito i pažljivo korištenje i uspostavljanje fiskalne discipline. Ciljevi koji moraju biti uspostavljeni putem ovoga Fonda jesu jasan i zakonit proces izvršavanja spomenutih programa, financiranje rashoda u skladu sa zahtjevima Europske komisije, odgovorno i učinkovito korištenje sredstava pomoći, cjelovitost informacija o povećanju vrijednosti imovine i postignutim rezultatima te poboljšanje u donošenju strateških odluka.

Nacionalni dužnosnik za ovjeravanje (National Authorising Officer – NAO) odgovoran je za rad Nacionalnog fonda, a najznačajnija njegova uloga odnosi se na odgovornost za financijsko upravljanje financijskim sredstvima iz pretprijetnih programa pomoći i na njegovu obvezu da osigura poštivanje pravila, propisa i postupaka Europske unije koji se odnose na nabavu, izvješćivanje i financijsko upravljanje, te da uspostavi i razvija prikladan sustav izvješćivanja i informacijski sustav projekta. Njegova je obveza uspostavljanje i upravljanje procedurama za međusobno funkcionalno povezivanje Nacionalnog fonda i provedbenih agencija te kontrola tih agencija i krajnjih korisnika sredstava.

Nadležnosti Nacionalnog fonda i nacionalnog dužnosnika za ovjeravanje određene su Memorandumom o suglasnosti o osnivanju Nacionalnog fonda, koji su Europska unija i Vlada Republike Hrvatske potpisale 5. svibnja 2005.

Središnja jedinica za financiranje i ugovaranje (CFCU – Central Finance and Contracting Unit) ustrojena je kao Uprava za financiranje programa i pomoći Europske unije u Ministarstvu financija, a provedbeno je tijelo nadležno za provođenje natječajnih postupaka, zaključivanje ugovora i plaćanje za projekte jačanja institucija i druge projekte u okviru decentraliziranog sustava provedbe. Odgovorna je za izvješćivanje prema pravilima i postupcima Europske unije.

Ova jedinica ujedno je provedbena agencija za projekte iz programa ISPA i PHARE, dok je za projekte iz programa SAPARD osnovana posebna provedbena SAPARD agencija.

Resorna ministarstva bit će odgovorna za pripremu sektorskih priloga u procesu programiranja i za tehničku provedbu programa pomoći Europske unije, a unutar njih uspostaviti će se jedinice za provedbu projekta.

Za provođenje tih programa potrebno je u svim navedenim tijelima uspostaviti dobro **kontrolno okruženje i kontrolne aktivnosti** koje obuhvaćaju niz politika i procedura oblikovanih s ciljem otkrivanja rizika i ostvarenja ciljeva. To je moguće provesti uspostavljanjem kvalitetnih prethodnih i naknadnih kontrola, a isto tako i procjenama sustava.

*

* *

Uloga **unutarnje revizije** je neovisno davanje stručnog mišljenja o sustavima i procesima, s mogućim preporukama i savjetima za njihovo poboljšanje i postizanje što veće učinkovitosti. Upozorava na nepravilnosti i na neusklađenost sa zakonskim i drugim propisima te vodi računa o točnosti i svrhovitosti svih aktivnosti obuhvaćenih revizijskim postupcima.

Stoga će unutarnja revizija odigrati značajnu ulogu u procesu ustrojavanja i razvoja organizacijskih oblika odnosno tijela čiji je zadatak zaprimanje, raspodjela i trošenje pretprijetnih sredstava.

Kao dio Ministarstva financija, Nacionalni fond i Središnja jedinica za financiranje i ugovaranje (CFCU) potpadaju pod nadležnost Samostalnog odjela za unutarnju reviziju Ministarstva financija.

S obzirom na trenutačno nedovoljan broj unutarnjih revizora u ovom odjelu, planira se ustrojiti „kapacitet unutarnjih revizora“ koji će obavljati unutarnju reviziju unutar Nacionalnog fonda i CFCU-a. Ovaj kapacitet stvara se iz postojećih unutarnjih revizora, koji će proći primjerenu edukaciju za obavljanje unutarnje revizije fondova EU i koji će se po potrebi staviti na raspolaganje od strane ministarstva/TDU kojem pripadaju. Njihova raspoloživost za obavljanje unutarnjih revizija u Nacionalnom fondu i CFCU uredit će se sporazumom između Ministarstva financija i ministarstva/TDU kojem pripadaju. „Kapacitet unutarnjih revizora“, odnosno njihov broj, prilagođavat će se potrebama utvrđenima strateškim i godišnjim planom unutarnje revizije Nacionalnog fonda i CFCU-a.

Nacionalni dužnosnik za ovjeravanje rasporedit će unutarnje revizore za obavljanje svake pojedine unutarnje revizije, a oni će ga izvještavati o nepravilnostima i preporukama.

SAPARD agencija imat će vlastitu jedinicu unutarnje revizije, čiji su unutarnji revizori također uključeni u proces edukacije.

Kada se educira i uspostavi dovoljan broj unutarnjih revizora, tada će, nakon prijelaznog razdoblja, postojati mogućnost da svaka provedbena agencija (ISPA, PHARE) kao SAPARD raspolaže vlastitim unutarnjim revizorima. Do tada će na raspolaganju biti opisani „kapacitet unutarnjih revizora“.

4. Razvoj odgovarajućeg PIFC-a u Republici Hrvatskoj

4.1. Opća načela

Razvoj PIFC-a bit će potpuno usklađen s načelom odgovornosti na svim razinama korištenja javnih sredstava. Slijedom toga, obuhvatit će sve aktivnosti koje se odnose na izvršavanje poslova iz njegova djelokruga te na provedbu politika i programa.

Obuhvatit će trajno potvrđivanje zakonitosti, svrhovitosti i učinkovitosti korištenja svih javnih sredstava **prije donošenja odluka** (prethodna kontrola) te naknadnu kontrolu kojom će se na licu mjesta provjeriti jesu li javna sredstva odgovarajuće korištena. Osim toga, PIFC uključuje unutarnju reviziju koja je potpuno usklađena s Međunarodnim standardima unutarnje revizije¹⁷ što ih je objavio Međunarodni institut unutarnjih revizora, s najboljom praksom u zemljama članicama EU te s etičkim kodeksom koji se temelji na spomenutim izvorima. Postojeća inspeksijska i nadzorna tijela, navedena u poglavlju 3., upotpunjuju cjelokupni okvir PIFC-a.

Procjena rizika i višegodišnje planiranje čine osnovu utvrđivanja prioriteta za uspostavu i djelovanje FMC-a i unutarnje revizije, te u određenoj mjeri za obavljanje aktivnosti koje izvršavaju druga inspeksijska i nadzorna tijela.

Unutarnja revizija procjenjivat će sustav unutarnje kontrole koji je uspostavljen u okviru financijskog upravljanja i kontrole (FMC), na osnovi čega će rukovodstvo dobivati preporuke za poboljšanje. Rukovodstvo mora trajno obavljati samoprocjenu sustava unutarnjih kontrola.

Trajno praćenje učinkovitosti tekućih aktivnosti, razrada pokazatelja uspješnosti poslovanja radi procjene ostvarenih rezultata te višegodišnje proračunsko planiranje glavni su prioriteti dodijeljeni rukovodstvu svakog TDU-a.

U svakom TDU jedan od dužnosnika koordinira sve radnje i mjere koje se poduzimaju za provedbu i održavanje učinkovitog i sveobuhvatnog FMC-a.

4.2. Unutarnja revizija¹⁸

4.2.1. Postojeće stanje i slabosti

Svako ministarstvo/TDU dužno je, u skladu sa Zakonom o proračunu, ustrojiti funkciju unutarnje revizije, ako još nije ustrojena. U sedam ministarstava normativno je određeno ustrojstvo jedinica za unutarnju reviziju u skladu sa Zakonom o proračunu i provedbenim propisima, a u drugim ministarstvima i TDU taj je proces u tijeku. Sva ministarstva, osim jednoga, uputila su službenike na edukaciju za unutarnje revizore. S obzirom na to da još nema certificiranih unutarnjih revizora, jer će se certifikat i stručno ovlaštenje steći nakon završetka cjelokupnog procesa edukacije koji traje 18 mjeseci, nužno je da svako ministarstvo/TDU i dalje određuje službenike koji će se educirati za obavljanje ovih poslova.

¹⁷ http://www.theiia.org/?doc_id=1499

¹⁸ U hrvatskom jeziku engleski pojam „internal audit“ doslovno znači „unutarnja revizija“. Međutim, u hrvatskom jeziku pojam „revizija“ ne odnosi se na radnje u značenju engleskog pojma „revision“. Naziv „revizor“ odnosi se na profesiju koja se u drugim zemljama naziva „auditor“.

U svibnju 2005. donesena je izmjena i dopuna Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi - za radno mjesto i naziv unutarnji revizor. U skladu s Uredbom provodit će se i imenovanje na poslove unutarnjeg revizora. Svako pojedino ministarstvo/TDU donosi uredbu o unutarnjem ustrojstvu kojom ustrojava jedinicu unutarnje revizije, a zatim i pravilnike o unutarnjem redu kojima se sistematiziraju i opisuju poslovi državnih službenika i namještenika.

4.2.2. Razvoj unutarnje revizije

Odredbama Zakona o proračunu naznačena je uloga i značenje uvođenja unutarnje revizije na razini središnje države te lokalne i područne (regionalne) samouprave. Dokument «Politike i vizija o unutarnjoj reviziji», koji je u srpnju 2003. donio ministar financija, zamijenjen je dokumentom «Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj».

Do rujna 2005. godine pripremit će se prijedlog Zakona o unutarnjim financijskim kontrolama u javnom sektoru i podnijeti Vladi Republike Hrvatske s ciljem da ga Hrvatski sabor usvoji do konca 2005. Tim će se zakonom odrediti osnovni okvir djelovanja i razvoja unutarnje revizije i financijske kontrole u Republici Hrvatskoj. Zakonom će se, uz ostalo, odrediti osnovna definicija unutarnje revizije i financijske kontrole, odnosno detaljno će se odrediti status, uloga i nadležnost unutarnje revizije, a odredit će se i propisati elementi koji se odnose na neovisnost i stručnost unutarnjih revizora, te naznačiti njihova edukacija. Odredit će se uspostavljanje odgovarajućih oblika unutarnje revizije i kontrole, a posebno će se odrediti i naglasiti odgovornost čelnika ministarstva/TDU te prenošenje određenih odgovornosti na niže razine.

Ministar financija donio je u kolovozu 2004. Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika¹⁹ koji propisuje uvjete koje treba ispunjavati unutarnji revizor, standarde i metodologiju rada unutarnje revizije, te način rada unutarnje revizije. Novom verzijom Pravilnika o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika dodatno će se odrediti kriteriji za uspostavljanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju, na temelju kojih će proračunski korisnici urediti unutarnju reviziju i odnose između te jedinice i revidiranog subjekta. Uspostavljanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju potrebno je stoga što vlastitu jedinicu unutarnje revizije nije ekonomično, racionalno i moguće ustrojiti u svim proračunskim korisnicima, TDU i lokalnim jedinicama.

Potrebno je donijeti Povelju o unutarnjoj reviziji koju će primjenjivati sve jedinice unutarnje revizije u ministarstvima/TDU. Poveljom će se povećati kvaliteta revizorske funkcije koja obuhvaća revizorske nadležnosti, ovlasti, prava i dužnosti koje se povjeravaju svakoj revizorskoj službi, odnosno jedinici za reviziju, te unutarnjim revizorima.

Poveljom će se osigurati i naglasiti funkcionalna neovisnost unutarnjih revizora i ujedno će se detaljnije objasniti odnos između unutarnje revizije i revidiranog subjekta.

Unutarnja revizija obavlja se na način i prema postupcima utvrđenima Međunarodnim standardima unutarnje revizije Međunarodnog instituta unutarnjih revizora (IIA)²⁰ i u skladu s najboljom praksom Europske unije.

¹⁹ Narodne novine 111/04

²⁰ Insitute of Internal Auditors - <http://www.theiia.org>

Unutarnja revizija organizira se i obavlja na temelju pet temeljnih standarda:

- **neovisnost (funkcionalna),**
- **stručnost,**
- **djelokrug,**
- **obavljanje (unutarnje revizije),**
- **odgovornost.**

Unutarnji revizor slobodan je u odabiru vrste revizije, odnosno odabrat će reviziju koja je prema njegovu mišljenju najpogodnija (financijska revizija, revizija sustava, revizija učinkovitosti ili revizija informatičkih sustava). Ovisno o cilju koji se revizijom želi postići, odabire se jedna od navedenih vrsta revizije.

Nakon okončanja revizije unutarnji revizor u potpunosti je samostalan pri sastavljanju zaključaka i preporuka, o kojima izravno izvješćuje rukovodstvo na najvišoj razini.

Kada se rukovodstvo ne slaže s nalazima revizije, ne podržava i ne provodi zaključke, odnosno preporuke revizije, unutarnji revizor obavezan je o tome izvijestiti, ali samo u materijalno značajnim slučajevima, Središnju harmonizacijsku jedinicu ili Vijeće za unutarnju reviziju, što je potrebno raspraviti.

S ciljem isticanja neovisnosti unutarnjeg revizora, potrebno je naglasiti da oni ne mogu biti otpušteni ili premješteni na drugo radno mjesto zbog davanja određenih preporuka. Imenovanje, premještanje ili otpuštanje unutarnjih revizora od strane rukovodstva razmatra i o tome daje mišljenje Središnja harmonizacijska jedinica.

U svome radu unutarnji revizori primjenjuju Etički kodeks za unutarnje revizore.

Ministarstvo financija objavit će Međunarodne standarde i Etički kodeks za unutarnje revizore na svojim službenim internetskim stranicama.

U obavljanju revizije unutarnji se revizori koriste drugom verzijom Priručnika za unutarnju reviziju. Planira se izdavanje nove verzije priručnika, u koju će biti uključena iskustva iz obavljenih revizija, s dva nova dodatka o:

- a) procjeni rizika,
- b) reviziji fondova Europske unije, odnosno pretpripravnih sredstava.

Voditelja jedinice unutarnje revizije u ministarstvima/TDU, uključujući Ministarstvo financija, imenuje čelnik ministarstva/TDU, kojemu je voditelj i odgovoran. Voditelji jedinica unutarnje revizije, osim ostalih uvjeta propisanih pravilnicima o unutarnjem redu, moraju imati i stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje poslova unutarnje revizije.

Unutarnji revizori potpuno su neovisni pri donošenju strateškog i godišnjeg plana revizije, isto kao i pri planiranju pojedinih *ad hoc* revizija. Rukovodioci nemaju utjecaj na izradu tih planova, ali mogu predložiti da se revidiraju određena područja ili pojedini poslovni procesi. Unutarnji revizori predložene revizije mogu ugraditi u planove, ali im se daje potpuna sloboda pri odlučivanju o prioritetima planiranja i obavljanja revizije. Procjena rizika odlučujuća je za sastavljanje planova revizije neovisno o utjecaju rukovodstva, čime se ističe neovisnost revizora.

Strateški plan revizije koji se izrađuje za trogodišnje razdoblje i godišnji plan temelje se na procjeni rizika; priprema ih voditelj jedinice za unutarnju reviziju, a usvaja ih čelnik ministarstva/TDU. Donošenje strateških i godišnjih planova unutarnje revizije obveza je svih jedinica unutarnje revizije u ministarstvima/TDU. Planovi se dostavljaju Središnjoj harmonizacijskoj jedinici. Jedinice za unutarnju reviziju također dostavljaju Središnjoj harmonizacijskoj jedinici godišnje izvješće o radu unutarnje revizije i izvršenju planova. Središnja harmonizacijska jedinica priprema konsolidirani godišnji plan i godišnje izvješće o unutarnjoj reviziji, o čemu ministar financija izvještava Vladu Republike Hrvatske.

4.2.3. Edukacija unutarnjih revizora

Prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika²¹, poslove unutarnje revizije obavljaju unutarnji revizori koji moraju imati visoku stručnu spremu i stručno ovlaštenje ministra financija kojim se potvrđuju vještine, odgovarajuće iskustvo i primjena strukovne etike unutarnjih revizora.

Stručno ovlaštenje stječe se prema programu edukacije i postupku koji donosi Središnja harmonizacijska jedinica.

Certifikacijska shema i postupak za stjecanje stručnog ovlaštenja unutarnjeg revizora razrađeni su u suradnji Središnje harmonizacijske jedinice i projekta CARDS 2002. Dodjelom stručnog ovlaštenja potvrđuju se stečena znanja i vještine, sposobnost primjene međunarodnih standarda i najbolje prakse za obavljanje unutarnjih revizija te odgovarajuće iskustvo u unutarnjoj reviziji.

Uvjet za stjecanje stručnog ovlaštenja jest primjerena edukacija propisana navedenim Pravilnikom, odnosno pohađanje posebnog programa edukacije, nakon kojeg slijedi postupak procjene znanja i stjecanje praktičnog iskustva "treniranjem" (mentorstvom) koje će provoditi stručnjaci projekta CARDS 2002., a u budućnosti stručno ovlašteni unutarnji revizori.

Stručno ovlaštenje temelj je za stvaranje nove profesije unutarnjih revizora u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, a ujedno je i jamstvo za primjenu međunarodnih standarda i najbolje prakse unutarnje revizije.

*

* *

Edukacija se sastoji od šest modula ukupnog trajanja sedam tjedana u razdoblju od nekoliko mjeseci te od izbornih modula, od kojih se jedan odnosi na reviziju fondova EU. Praktično iskustvo tijekom razdoblja od najmanje jedne godine počinje nakon završenog trećeg modula i nakon sjecanja certifikata prve razine kojim se potvrđuju prve stečene sposobnosti.

Stručnjaci projekta CARDS 2002. održali su tri kruga edukacije sa po 20 državnih službenika. Predviđa se da će većina polaznika iz prvoga kruga steći stručno ovlaštenje do kraja trajanja projekta, odnosno do listopada 2005. Pojedini službenici educirani su za trenere kako bi se osigurala održivost kapaciteta edukacije pod odgovornošću Središnje harmonizacijske jedinice.

²¹ Narodne novine 111/04

Domaći treneri, praćeni stručnjacima projekta CARDS 2002., uspješno su proveli prvi krug edukacije za 20 polaznika. Za prijenos stručnih znanja (*know-how*) trebalo je prilagoditi postojeći materijal za edukaciju. Za razvoj sadržaja edukacije i održivost njegove kvalitete jamče sažeci (sinopsisi) koji potanko opisuju ciljeve, sadržaj i način rada u svakome modulu. Tako osmišljen program edukacije, kao i program edukacije trenera koji su stekli certifikate, u potpunosti jamči održivost postupka za stjecanje ovlaštenja unutarnjeg revizora kao što je opisano.

Predviđa se edukacija 100-tinjak unutarnjih revizora u 2005. godini i isto toliko u 2006., s većim obuhvatom službenika koji će obavljati unutarnju reviziju u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. S vremenom se znatno povećala kvaliteta i motivacija prijavljenih kandidata, a porastao je i ugled postupka edukacije za stjecanje stručnog ovlaštenja unutarnjih revizora.

*
* *

Također se predviđa kontinuirano usavršavanje, nadgradnja vještina i razvijanje svijesti unutarnjih revizora organiziranjem konferencija, seminara i radionica. Snažan naglasak projekt CARDS 2002. stavio je na uspostavljanje i održivost mreže unutarnjih revizora, a što je kao zadaću preuzela Središnja harmonizacijska jedinica. Ova nastojanja mogu u bliskoj budućnosti biti usmjerena na osnivanje strukovne udruge unutarnjih revizora u javnom sektoru u okviru nadležnosti Središnje harmonizacijske jedinice.

4.3. Uspostava financijskog upravljanja i kontrole (FMC)

Za razvoj i koordinaciju FMC-a u ministarstvima/TDU zaduženi su:

- dužnosnik (tajnik, pomoćnik ministra ili druga osoba s odgovarajućim ovlastima i odgovornostima) koji mora imati cjelokupnu viziju funkcioniranja i obavljanja svih poslova iz djelokruga ministarstva/TDU; on koordinira sve aktivnosti cjelokupnoga sustava PIFC-a na „strateškoj“ razini i ima važnu ulogu u početnoj fazi njegova uspostavljanja,
- dužnosnik, obično voditelj uprave za financijske poslove ili odgovarajuće druge uprave. U okviru te uprave uspostaviti će se odjeli unutar kojih će se, što je moguće neovisnije, odvijati tri glavne funkcije obuhvaćene FMC-om. Ovaj dužnosnik ima značajnu ulogu u sveobuhvatnoj operativnoj koordinaciji svih radnji koje se odnose na djelokrug FMC-a, a to su:
 - **prethodna kontrola** koju, među ostalima, provode financijski kontrolori imenovani za rad u okviru spomenutog odjela, uz mogućnost decentralizacije kada je posrijedi složeno i veliko ministarstvo/TDU;
 - **naknadna kontrola** koja se, u svrhu kontroliranja zakonitosti, učinkovitosti i svrhovitosti, provodi nakon obavljanja aktivnosti i izravno kod krajnjeg korisnika. Cilj je smanjiti broj ovih kontrola zbog primjene i uvođenja prethodnih kontrola. Funkcija naknadne kontrole nespojiva je s aktivnostima financijskog kontrolora, odnosno prethodne kontrole;
 - **propisivanje pravila i davanje smjernica za provedbu FMC-a** na svim razinama ministarstva/TDU te za razvoj financijskog izvještavanja.

Mogu se predvidjeti različita ustrojstvena rješenja s obzirom na specifičnosti u pojedinim ministarstvima/TDU, ali u skladu s navedenim.

Svake godine sastavlja se godišnje izvješće o obavljanju aktivnosti vezanih uz FMC, što potpada pod odgovornost dužnosnika nadležnog za cjelokupne funkcije FMC-a. Izvješće se prosljeđuje Odjelu za FMC u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici u okviru Ministarstva financija. U izvješću se opisuju radnje i poduzete mjere:

- za sustavno praćenje prihoda/primitaka te rashoda/izdataka, imovine i obveza
- za odgovarajuće provjeravanje:
 - sigurnosti i zaštite imovine (kapitala i/ili nekretnine),
 - postupaka javne nabave,
 - upravljanja projektima.

Dužnosnik odgovoran za FMC brine se o tome da se sve aktivnosti u području FMC-a poduzimaju u skladu s ažuriranom procjenom rizika.

Financijsko upravljanje i kontrola provodit će se u skladu sa Standardima unutarnje kontrole²² koje je 2000. godine usvojila Europska komisija, te u skladu s modelom COSO²³. Standardi unutarnje kontrole strukturirani su tako da uključuju pet komponenata: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, te nadzor i procjenu.

Da bi bile djelotvorne, unutarnje kontrole moraju zadovoljiti tri osnovna kriterija:

- moraju biti prikladne (prava kontrola na pravome mjestu i razmjerna riziku),
- moraju funkcionirati kontinuirano kako su planirane,
- moraju biti troškovno učinkovite (*cost effective*) - što znači da trošak provedbe kontrole ne bi smio premašiti korist koju ona donosi.

Do sada se naglasak stavlja na uspostavljanje kontrolnog okruženja kako bi se stvorio održiv temelj dobrog financijskog upravljanja i kontrole.

4.3.1. Prethodna kontrola

Prethodna kontrola obuhvaća sve kontrole koje se odnose na zakonitost, ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost prije korištenja javnih sredstva, a može obustaviti sve odluke koje imaju potencijalne financijske i druge posljedice ili rizike.

Te su kontrole preventivnog značaja i provode se zajedno s odvijanjem poslovnog procesa.

4.3.1.1. Postojeće stanje i slabosti

U Republici Hrvatskoj djelomično su uspostavljene unutarnje kontrole, premda to nije izričito propisano kao zakonska obveza.

²² http://europa.eu.int/comm/budget/ic/index_en.htm

²³ Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - <http://www.coso.org>

Unatoč tomu, jedna od osnova za uvođenje kontrole temelji se na odredbama članka 11. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu²⁴ kojim je propisana kontrola knjigovodstvenih isprava prije njihova evidentiranja u poslovnim knjigama.

Zakonom o javnoj nabavi²⁵ i Uredbom o postupcima nabave radova, roba i usluga male vrijednosti²⁶ određeni su postupci nabave koje je potrebno provesti ovisno o vrijednosti robe, radova ili usluga koje se planiraju nabaviti.

Zakonom o državnim službenicima i namještenicima²⁷ određen je postupak zapošljavanja, prava, obveze, odgovornosti i način utvrđivanja plaća državnih službenika i namještenika u ministarstvima/TDU.

Osim spomenutih zakonskih propisa, većina ministarstava/TDU donijela je pravilnike i naputke u kojima su propisani pojedini poslovni procesi ili posebne aktivnosti. Za neke poslovne procese nije propisan način njihova obavljanja, što bi se trebalo učiniti, kako bi se osiguralo njihovo provođenje u skladu s načelima zakonitosti, ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Postojeći sustav kontrola nije uspostavljen uzimajući u obzir ciljeve koje ministarstvo/TDU želi ostvariti i rizike koji utječu na ostvarenje ciljeva. Usto, postojeće kontrole usmjerene su na ostvarenje zakonitosti i pravilnosti, ali ne i ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Člankom 113. Zakona o proračunu²⁸ propisao je da je financijski kontrolor proračunskog korisnika odgovoran za zakonito izvršavanje naloga nalogodavca, odnosno čelnika ministarstva/TDU u skladu s financijsko-računovodstvenim propisima.

Prema tom Zakonu, računopolagač proračunskog korisnika odgovoran je za zakonito i svrhovito trošenje javnog novca za namjene utvrđene proračunom i financijskim planom. On može privremeno zadržati plaćanje ako je u suprotnosti s ovim Zakonom ili zakonom koji godišnje uređuje izvršavanje državnog proračuna.

Funkcije financijskog kontrolora proračunskog korisnika i računopolagača proračunskog korisnika nespojive su.

Kao što je iz navedenih odredaba Zakona o proračunu vidljivo, funkcije financijskog kontrolora i računopolagača nisu jasno odvojene, odnosno ne postoji jasno razgraničenje njihovih nadležnosti. Osim navedenoga, u Zakonu se koristi pojam odobravatelj i nalogodavac u istom smislu, odnosno odobravatelj i nalogodavac je čelnik TDU. Stoga je ovom Strategijom potrebno jasno razgraničiti ulogu i zadaće svih osoba uključenih u FMC.

²⁴ Narodne novine 27/05

²⁵ Narodne novine 117/01 i 197/03

²⁶ Narodne novine 14/02

²⁷ Narodne novine 27/01

²⁸ Narodne novine 96/03

4.3.1.2. Razvoj prethodne kontrole

U skladu s važećim zakonodavstvom, posebno Zakonom o proračunu, napucima i smjernicama koje izdaje Ministarstvo financija, te u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja, čelnici ministarstva/TDU i dužnosnici nadležni za provedbu FMC-a odgovorni su za naplatu prihoda, za podmirenje obveza i izvršavanje svih rashoda. Od njih se također traži osiguranje odgovarajuće podjele funkcija radi primjene prethodne kontrole, kao i podjela dužnosti između prethodnih i naknadnih kontrola te između odobravatelja i financijskog kontrolora. Bit će potrebno sastaviti opis poslova, s naglaskom na prijenos ovlasti i odgovornosti koja se na taj način stvara.

Kao prvi korak u razvoju FMC-a, čelnici ministarstva/TDU i osobe s prenesenim ovlastima, u ovom trenutku utvrđeni kao odobravatelji, trebaju prenijeti svoje ovlasti na niže hijerarhijske razine, gdje se odvijaju pojedini procesi. S obzirom na to da je njihova uloga danas izrazito centralizirana, čelnika ministarstva/TDU često se smatra jedinim odobravateljem, premda stvarna decentralizacija podrazumijeva uvjete za učinkovito obavljanje prethodne kontrole.

Osoblje s odgovarajućom kvalifikacijom, iskustvom i izobrazbom obavlja prethodnu i naknadnu kontrolu rashoda i izdataka. Nadalje, bolje će se razgraničiti odnos između delegiranja odgovornosti i delegiranja potpisa.

Pripremanje revizijskih tragova²⁹, odnosno uspostavljanje pisanih procedura, što se već snažno potiče i u znatnoj mjeri uspostavlja u nekim ministarstvima/TDU, uvelike pridonosi razjašnjavanju postojećeg stanja i širenju kontrolnog okruženja.

Prethodnu kontrolu u okviru FMC-a obavljaju sljedeće osobe:

Računopolagač je odgovoran za pouzdanost cjelokupnih računovodstvenih informacija i informacija vezanih uz financijsko izvješćivanje. On se brine za evidentiranje obveza i svih drugih transakcija u računovodstvu te za točnost i pouzdanost financijskih izvještaja. Obavljanjem prethodnih kontrola, on provjerava raspoloživost proračunskih sredstava, odnosno utvrđuje jesu li sredstva osigurana prije stvaranja ili preuzimanja obveza. On odgovara na pitanje: "Jesu li sredstva osigurana, odnosno jesu li planirana proračunom ili financijskim planom?"

Odobravatelj je čelnik ili osoba s delegiranim ovlastima. Potpis financijskog odobrenja koji daje čelnik ili delegirani odobravatelj trebao bi se temeljiti na njegovim preventivnim, detektivnim i korektivnim kontrolama, oblikovanim i provedenim na način da osiguravaju dobro financijsko upravljanje, što podrazumijeva zakonitost i pravilnost, ali i ekonomičnost, djelotvornost i učinkovitost. On kontrolira svrhovitost zahtjeva za stvaranje obveza.

Financijski kontrolor odgovoran je za zakonito izvršavanje naloga čelnika u skladu s financijsko-računovodstvenim propisima i svim ostalim odgovarajućim propisima. Financijskog kontrolora, s odgovarajućom izobrazbom i iskustvom, imenuje čelnik ministarstva/TDU u svrhu provjere jesu li transakcije u skladu s uputama čelnika ministarstva/TDU te računovodstvenim i financijskim propisima.

²⁹ Revizijski trag pisana je procedura za računovodstvene i druge transakcije koja kronološkim slijedom određuje dokumentaciju i poslovni proces od njegova početka do okončanja.

Odobrenje financijskog kontrolora treba se temeljiti na njegovim preventivnim, detektivnim i korektivnim kontrolama. On provjerava, prije konačne odluke, jesu li provedeni svi postupci, pribavljena sva odobrenja, postoje li svi potrebni potpisi. Finalizira prikupljanje informacija potrebnih u svrhu donošenja odluka. Provjerava predložene transakcije kontrolirajući je li svaki sudionik u procesu obavio očekivane kontrole, odnosno potvrdio da je svaka radnja zakonita i pravilna te da se u predmetu nalaze svi očekivani dokazi. Odgovara na pitanje: "Jesu li prikupljena sva potrebna odobrenja, odnosno obavljene sve predviđene kontrole?" Ima pravo obustaviti transakciju ako smatra da prijašnje financijsko odobrenje nije doneseno u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja (ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti), zakonitosti i pravilnosti. Međutim, ako čelnik ministarstva/TDU donese odluku protivno mišljenju financijskog kontrolora, financijski kontrolor o tome treba izvijestiti Središnju harmonizacijsku jedinicu, čak i ako se ta radnja ne smatra nepravilnošću.

Dužnosnik za plaćanje odgovoran je za točnost plaćanja i platnog sustava. Dovršava proces plaćanja prosljeđivanjem naloga za plaćanje pravnoj osobi/agenciji koja obavlja platni promet.

Sve navedene osobe snose odgovornost za svoj dio kontrola u poslovnom procesu koji započinje izdavanjem naloga, a završava konačnom odlukom, odnosno plaćanjem. Slijedom toga, uloga nalagodavca snažno je naglašena.

Ovi dužnosnici, obično voditelji uprava ili pojedinih ustrojstvenih jedinica, obavljaju prvu kontrolu svrhovitosti prije potvrđivanja da je nalog izdan u svrhu ostvarenja aktivnosti dodijeljenih jedinici kojoj su na čelu. Nadalje, oni odobravatelju i financijskom kontroloru daju obrazloženje i sve ostale odgovarajuće informacije o opravdanosti iskazanih potreba. Oni su prva i presudna karika u lancu odgovornosti koja predstavlja bit provedbe FMC-a.

Za uvođenje i razvoj prethodnih kontrola potrebno je poduzeti sljedeće aktivnosti:

- izradom revizijskih tragova:
 - utvrditi sve postojeće poslovne procese i aktivnosti te uspostavljene kontrole,
 - utvrditi glavne rizike i kontrole potrebne u svrhu smanjenja negativnih utjecaja rizika,
 - utvrditi odgovaraju li postojeće kontrole potrebnima,
 - utvrditi razlike i uspostaviti kontrole koje nedostaju te ukloniti nepotrebne kontrole;
- donošenjem uredbi i pravilnika o ustroju:
 - potanko opisati poslove svih dužnosnika, službenika i namještenika s naznakom njihove odgovornosti,
 - delegirati određene odgovornosti na niže razine;
- obavljanjem revizija sustava unutarnjih kontrola:
 - procijeniti učinkovitost kontrola u usporedbi s kontrolnim ciljevima,
 - predložiti preporuke za usklađenje.

4.3.2. Naknadna kontrola

Naknadnom kontrolom provjerava se jesu li proračunska sredstva korištena zakonito, svrhovito i pravodobno te u skladu s preuzetim obvezama (ugovorima, računima, itd.). Znači, ona se provodi nakon okončanja poslovne aktivnosti ili poslovnog procesa.

4.3.2.1. Postojeće stanje i slabosti

U Republici Hrvatskoj više tijela obavlja naknadnu kontrolu, i to na dvije razine: na razini države i u pojedinim ministarstvima/TDU.

Na razini države dva su tijela nadležna za obavljanje naknadne kontrole: Odjel proračunskog nadzora u Ministarstvu financija i Ured Vlade RH za unutarnji nadzor, što je opisano u točki 3.1.1. ove Strategije. Ured Vlade za unutarnji nadzor transformirat će se u Ured Vlade za unutarnju reviziju Uredbom koja je u postupku donošenja.

Većina TDU ima ustrojen unutarnji nadzor i/ili unutarnju kontrolu, i to na različite načine. Donošenjem Pravilnika o proračunskom nadzoru³⁰ stavljen je izvan snage Pravilnik o proračunskom nadzoru i unutarnjem nadzoru³¹, čime je ukinuta obveza ustrojavanja unutarnjeg nadzora. Stoga podlogu za organiziranje unutarnjeg nadzora ili unutarnje kontrole čine posebni pravilnici i drugi akti nekih ministarstava/TDU.

K tomu, a s obzirom na postojeće nejasnoće i nedovoljnu zakonsku i podzakonsku regulativu te činjenicu da nema dovoljno saznanja o ulozi i funkciji unutarnjih kontrolora u odnosu na unutarnju reviziju, potrebno je jasno definirati njihovu ulogu i značenje. Iako Zakon o proračunu propisuje uspostavljanje unutarnje revizije, to istodobno ne znači i ukidanje unutarnje kontrole/nadzora. Za određena područja i dalje postoji potreba za radom unutarnjih kontrolora, što će odrediti svaki čelnik TDU u skladu sa svojim djelokrugom i ustrojstvom te pravilnicima o unutarnjem redu.

4.3.2.2. Razvoj naknadne kontrole

Naknadna kontrola obavlja se nakon provedenih aktivnosti, a usmjerena je na otkrivanje možebitnih pogrešaka, odstupanja ili nepravilnosti te vodi do preispitivanja procesa ili mogućih sankcija.

Naknadna kontrola potrebna je zbog provjere:

- ostvarenja očekivanih rezultata korištenjem javnih sredstava,
- zakonitosti, točnosti i svrhovitosti financijskih odluka te uvjeta njihove provedbe,
- zakonitosti, točnosti i svrhovitosti korištenja sredstava transferiranih proračunskim korisnicima.

Naknadnu kontrolu obavljaju unutarnji kontrolori koje imenuje čelnik ministarstva/TDU među osobljem s odgovarajućom kvalifikacijom, izobrazbom i iskustvom. Ova kontrola obavlja se povremeno na temelju godišnjeg plana, ali i na zahtjev i po pritužbama.

Zadaća je naknadne kontrole metodom uzorka ili u cijelosti:

- provjeriti jesu li robe/usluge zaprimljene u skladu sa specifikacijama, ponudom i uputama čelnika, jesu li u uporabi i odgovaraju li vrijednošću plaćenim iznosima,
- provjeriti obavlja li se projekt/program u skladu s ugovorenim uvjetima,
- provjeriti jesu li plaćanja korisnicima (mirovine, naknade, pomoći) u skladu s propisima,

³⁰ Narodne novine 42/04

³¹ Narodne novine 92/96

- istražiti moguće nepravilnosti i predložiti mjere za njihovo sprječavanje,
- poboljšati kvalitetu upravljanja, a osobito financijsko upravljanje u okviru ispitanog dijela poslovanja,
- poduzimati potrebne mjere, u slučaju očekivanog rizika vezanog uz imovinu ili osobe, nakon otkrivanja određene nepravilnosti.

Unutarnji kontrolor izvješćuje čelnika ministarstva/TDU (ili dužnosnika za nepravilnosti) u slučaju sumnje ili dokaza o postojanju značajne nepravilnosti ili prijevare.

4.4. Razvoj Središnje harmonizacijske jedinice

Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole sada je ustrojena kao Središnja harmonizacijska jedinica i potpuno je usklađena s modelom opisanim u poglavlju 2.3. Uprava je ustrojena s dva potpuno neovisna odjela, čime se jamči podjela dužnosti između unutarnje revizije i FMC-a. Postojanje zajedničkog voditelja Uprave dodatno pojačava povezanost cjelokupnoga koncepta PIFC-a za obje komponente PIFC-a.

Uprava razvija metodologiju i standarde te vodi brigu o razvoju procedura i priručnika za unutarnju reviziju i za FMC. Uprava također razvija metodologiju za procjenu rizika kojom su se dužna koristiti sva ministarstva/TDU. Daje metodološke smjernice u vezi s pitanjima FMC-a i unutarnje revizije, procjenjuje aktivnosti jedinica za unutarnju reviziju, nadgleda provedbu utvrđenih zahtjeva i analizira funkcije jedinica za unutarnju reviziju, izrađuje godišnji izvještaj kojim se konsolidiraju aktivnosti jedinica unutarnje revizije i dužnosnika nadležnih za FMC u svim ministarstvima/TDU.

Normativno je određeno da će Središnja harmonizacijska jedinica osigurati održivi kapacitet edukacije za unutarnje revizore i osobe zadužene za FMC u javnom sektoru.

Središnja harmonizacijska jedinica zadužena je da u suradnji s drugim ministarstvima/TDU izmijeni i dopuni ovaj dokument ako je to potrebno.

Odjel za metodologiju i koordinaciju unutarnje revizije, kao dio Središnje harmonizacijske jedinice za unutarnju reviziju, nadležan je za:

- objavu standarda i metodologiju rada unutarnje revizije,
- organiziranje edukacije za stjecanje stručnog ovlaštenja za unutarnjeg revizora. Program edukacije sastavlja se u skladu sa standardima. Kapacitet trenera unutarnjih revizora, potreban za održavanje edukacije novih budućih revizora, osigurava se trenerima za unutarnju reviziju koji su stekli potrebna ovlaštenja. Vrijeme potrebno trenerima za izvođenje edukacije odvojit će se od vremena potrebnog za rad u jedinici unutarnje revizije kojoj pripadaju. Prije početka svake edukacije, trenere-unutarnje revizore izrijekom će rasporediti za provođenje edukacije voditelj Središnje harmonizacijske jedinice uz obavijest čelnicima ministarstava/TDU kojima pripadaju,
- odabir i edukaciju budućih trenera za unutarnju reviziju, između ovlaštenih unutarnjih revizora,
- prikupljanje, analizu i konsolidaciju strateških i godišnjih planova jedinica za unutarnju reviziju,
- izradu konsolidiranoga godišnjeg izvješća o aktivnostima jedinica za unutarnju reviziju, koje se podnosi Vladi Republike Hrvatske,

- uspostavljanje i održavanje mreže unutarnjih revizora u cilju razmjene informacija i poboljšanja profesije unutarnje revizije u javnom sektoru,
- uspostavljanje i održavanje registra svih povelja unutarnje revizije,
- održavanje vlastite internetske stranice pri Ministarstvu financija, preko koje će se informirati javnost o unutarnjoj financijskoj kontroli i unutarnjoj reviziji u javnom sektoru Republike Hrvatske i o stručno ovlaštenim unutarnjim revizorima,
- održavanje stalnih veza s drugim organizacijama (javnim, privatnim, nacionalnim i međunarodnim) koje se bave unutarnjim financijskim kontrolama i unutarnjom revizijom, te se brine o tome da postane članicom IIA ili drugih sličnih profesionalnih organizacija.

Odjel za metodologiju i koordinaciju financijskog upravljanja i unutarnje kontrole, kao dio Središnje harmonizacijske jedinice, nadležan je za:

- utvrđivanje, razvoj i usklađivanje metodologije financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru u skladu s najboljom praksom zemalja Europske unije,
- pripremu i sastavljanje priručnika za financijsko upravljanje i unutarnje kontrole,
- davanje savjeta i uputa vezanih uz procjenu rizika i upravljanje rizikom, kao i za samoprocjenu unutarnje kontrole,
- davanje savjeta i uputa vezanih uz provedbu preporuka unutarnje revizije,
- sastavljanje i razvoj postupaka vezanih uz financijsko upravljanje i kontrolu,
- edukaciju dužnosnika i službenika nadležnih za financijsko upravljanje i kontrolu,
- suradnju s dužnosnicima i službenicima nadležnim za financijsko upravljanje i kontrolu,
- izradu konsolidiranoga godišnjeg izvješća o aktivnostima vezanima za financijsko upravljanje i unutarnje kontrole u javnom sektoru za potrebe Vlade Republike Hrvatske,
- održavanje vlastite internetske stranice pri Ministarstvu financija, preko koje će dužnosnike i službenike nadležne za financijsko upravljanje i kontrolu i javnost informirati o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske,
- suradnju s drugim državnim tijelima i međunarodnim institucijama te strukovnim udruženjima.

Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za uspostavljanje suradnje s Državnim uredom za reviziju kako bi se odredio zajednički pristup glavnim revizijskim pitanjima i metodologiji, pri čemu se poštuje neovisnost obiju institucija i izbjegava preklapanje poslova.

4.5. Ustrojavanje PIFC-a u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave

Zakon o proračunu iz 2003. također je propisao obvezu ustrojavanja unutarnje revizije u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu: lokalne jedinice).

Većina lokalnih jedinica nije ustrojila neovisnu službu unutarnje revizije jer još nisu određeni kriteriji s obzirom na njihove rizike, financijsku moć i broj zaposlenika. Pri organiziranju unutarnje revizije na lokalnoj razini potrebno je voditi računa o ekonomičnosti i potrebi ustrojavanja tih službi.

Stoga će uspostavljanje i razvoj cjelokupnoga PIFC-a u lokalnim jedinicama započeti početkom 2006. godine u okviru projekta CARDS 2004. „Daljnji razvoj PIFC-a i unutarnje revizije“.

Središnja harmonizacijska jedinica bit će zadužena da zajedno sa stručnjacima projekta CARDS 2004. pomogne u uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije u okviru lokalnih jedinica.

Dvije jedinice područne (regionalne) samouprave, odnosno tri službenika Grada Zagreba i Brodsko-posavske županije već su uključeni u program edukacije unutarnjih revizora kao pilot-projekti.

4.6. Poduzimanje radnji protiv značajnih nepravilnosti i prijevара

Razmatranje ovog područja ne spada u potpunosti u sustav PIFC-a. Jedan od CARDS ili PHARE projekta trebao bi u bliskoj budućnosti imati za cilj cjelovito razmatranje ovog područja.

Međutim, unutarnji revizori i glavni sudionici uključeni u FMC upoznati su s načinima djelovanja u slučaju otkrivanja značajnih nepravilnosti ili prijevара. O svojim sumnjama ili odgovarajućim nalazima izravno izvješćuje čelnika TDU ili dužnosnika koji će biti imenovan u svakom tijelu državne uprave kao „dužnosnik za nepravilnosti“.

Čelnik ili dužnosnik za nepravilnosti poduzimat će odgovarajuće mjere. Postojat će mogućnost da unutarnji revizori, financijski kontrolori ili druge osobe uključene u FMC zaobiđu hijerarhijsku ljestvicu ako nisu poduzete nikakve radnje u razumnom razdoblju u skladu s nepravilnostima ili prema hitnosti, te ako su u nepravilnosti uključeni čelnik i dužnosnik za nepravilnosti. Potrebno je utvrditi procedure za te slučajeve.

4.7. Vijeće za unutarnju reviziju

U cilju jačanja razvoja i nadzora unutarnje financijske kontrole i unutarnje revizije osniva se Vijeće za unutarnju reviziju. Vijeće je savjetodavno tijelo Središnje harmonizacijske jedinice i ne može preuzeti njezinu ulogu.

Vijeće se saziva najmanje dvaput godišnje radi:

- davanja mišljenja o konsolidiranom godišnjem izvješću unutarnje revizije prije njegova podnošenja Vladi Republike Hrvatske,
- savjetovanja o problemima koji se mogu javiti u vezi s pojedinim revizijama, unutarnjim revizorima ili jedinicama za unutarnju reviziju,
- savjetovanja o imenovanju ili razrješenju voditelja jedinica za unutarnju reviziju.

Vijeće za unutarnju reviziju povremeno se saziva na zahtjev voditelja Središnje harmonizacijske jedinice ili bilo kojeg ministra odnosno čelnika TDU, i to najkasnije mjesec dana od podnošenja zahtjeva. Sastav Vijeća za unutarnju reviziju određuje se odlukom Vlade Republike Hrvatske.

U sastav Vijeća za reviziju uključuju se:

- ministar financija - predsjednik,
- voditelj Središnje harmonizacijske jedinice,
- tri ministra,
- dva čelnika TDU koja nisu ministarstva, od kojih je jedan predstavnik Državnog ureda za reviziju,
- tri voditelja jedinica za unutarnju reviziju iz ministarstava ili TDU čiji ministar ili čelnik nije već predstavnik u Vijeću,
- profesor s ekonomskog fakulteta čija je specijalnost unutarnja revizija,
- djelatnik Središnje harmonizacijske jedinice - tajnik Vijeća, te
- čelnik ministarstva/TDU kada se o njegovoj organizaciji razmatra u Vijeću.

Članovi Vijeća za unutarnju reviziju imenovat će se do konca 2005. godine.

5. Zaključak

Ostvarivanjem ciljeva u skladu s terminskim planom projekta CARDS 2002. i dokumentom «Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj», Središnja harmonizacijska jedinica u Ministarstvu financija, u suradnji sa stručnjacima projekta, jačat će svoju institucionalnu sposobnost u ovom području te pružati podršku uvođenju i provedbi PIFC-a kod svih korisnika javnih sredstava.

Aktivnosti će biti usmjerene i na daljnje jačanje odgovornosti čelnika i drugih osoba uključenih u FMC, s ciljem razvijanja svijesti o prijekoj potrebi uspostave PIFC-a u svim TDU kako bi se omogućilo što bolje financijsko i svako drugo upravljanje javnim sredstvima. Usmjerena na daljnji razvoj PIFC-a, Središnja harmonizacijska jedinica ponajprije treba nastaviti s edukacijom unutarnjih revizora i osoba zaduženih za FMC. Program edukacije i certificiranja unutarnjih revizora trebao bi do konca 2005. obuhvatiti ukupno 100 unutarnjih revizora, od kojih će se 30 educirati i za reviziju korištenja sredstava pretpripravnih fondova. U idućoj 2006. godini potrebno je educirati isti broj unutarnjih revizora, od kojih će se jedan dio educirati za poslove unutarnje revizije za potrebe lokalnih jedinica.

Razvoj PIFC-a tako će se nastaviti preko projekta CARDS 2004. „Daljnji razvoj PIFC-a i unutarnje revizije“, koji se odnosi na daljnji razvoj PIFC-a u Republici Hrvatskoj i prihvaćen je od Europske komisije, a nositelj je projekta Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica.

Poradi svega navedenog, potrebno je donijeti Zakon o PIFC-u kojim će se, među ostalim, odrediti i pojasniti razlike između unutarnje financijske kontrole i unutarnje revizije, odnosno postaviti osnovne definicije komponenata PIFC-a, definirati stručnost i neovisnost unutarnjih revizora, odgovornost i nadležnost čelnika i osoba zaduženih za FMC, te djelovanje i aktivnosti Središnje harmonizacijske jedinice.

6. Predloženi vremenski okvir sljedećih aktivnosti u razvoju PIFC-a

| Opis aktivnosti | Nadležnost | Rok ili razdoblje rada |
|--|---|--|
| A) ZAJEDNIČKE AKTIVNOSTI | | |
| <ul style="list-style-type: none"> Donošenje Zakona o sustavu unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru kojim će se odrediti obje njegove komponente, uloga i značenje Središnje harmonizacijske jedinice, stručnost i neovisnost unutarnjih revizora te odgovornost u upravljanju ministarstvima/TDU | <ul style="list-style-type: none"> Hrvatski sabor na prijedlog Vlade Republike Hrvatske Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s projektom CARDS 2002. | <p>do 31. prosinca 2005.</p> <p>do 30. rujna 2005.</p> |
| B) AKTIVNOSTI VEZANE ZA UNUTARNJU REVIZIJU | | |
| <ul style="list-style-type: none"> Izmjene Pravilnika o unutarnjoj reviziji kojima će se odrediti kriteriji za ustrojavanje unutarnje revizije u pojedinim ministarstvima /TDU, odnosno osnivanje zajedničke jedinice za obavljanje revizije u tijelima gdje to ne bi bilo ekonomično, racionalno i svrhovito | <ul style="list-style-type: none"> Ministar financija na prijedlog Središnje harmonizacijske jedinice i projektnog tima CARDS 2002. | do 30. lipnja 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Donošenje Povelje za unutarnju reviziju s ciljem povećanja kvalitete revizorskog rada što se odnosi na revizorske nadležnosti, ovlasti, prava i dužnosti koje se povjeravaju svakoj jedinici unutarnje revizije i unutarnjim revizorima. Poveljom će se naglasiti i osigurati funkcionalna neovisnost unutarnjih revizora, te međusobni odnosi između revidiranog subjekta i jedinice unutarnje revizije | <ul style="list-style-type: none"> Ministar financija na prijedlog Središnje harmonizacijske jedinice i projektnog tima CARDS 2002. | do 30. lipnja 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Programom za edukaciju unutarnjih revizora obuhvatiti još 20 revizora kako bi do konca 2005. bilo certificirano svih 100 revizora | <ul style="list-style-type: none"> Ministar financija i Središnja harmonizacijska jedinica | do 31. prosinca 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Educirati 30 unutarnjih revizora za obavljanje revizije sredstava i funkcioniranja pretpripravnih fondova | <ul style="list-style-type: none"> CARDS 2002. i Središnja harmonizacijska jedinica | do 30. lipnja 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica treba ažurirati strategiju edukacije unutarnjih revizora za razdoblje od 1. siječnja 2006. pa nadalje, i to: <ul style="list-style-type: none"> broj zaposlenika koji će proći edukaciju planirati novo zapošljavanje ili preraspodjelu educirati trenere radi održivosti programa edukacije CARDS projekta | <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica Svako ministarstvo/TDU | do 30. studenoga 2005. |

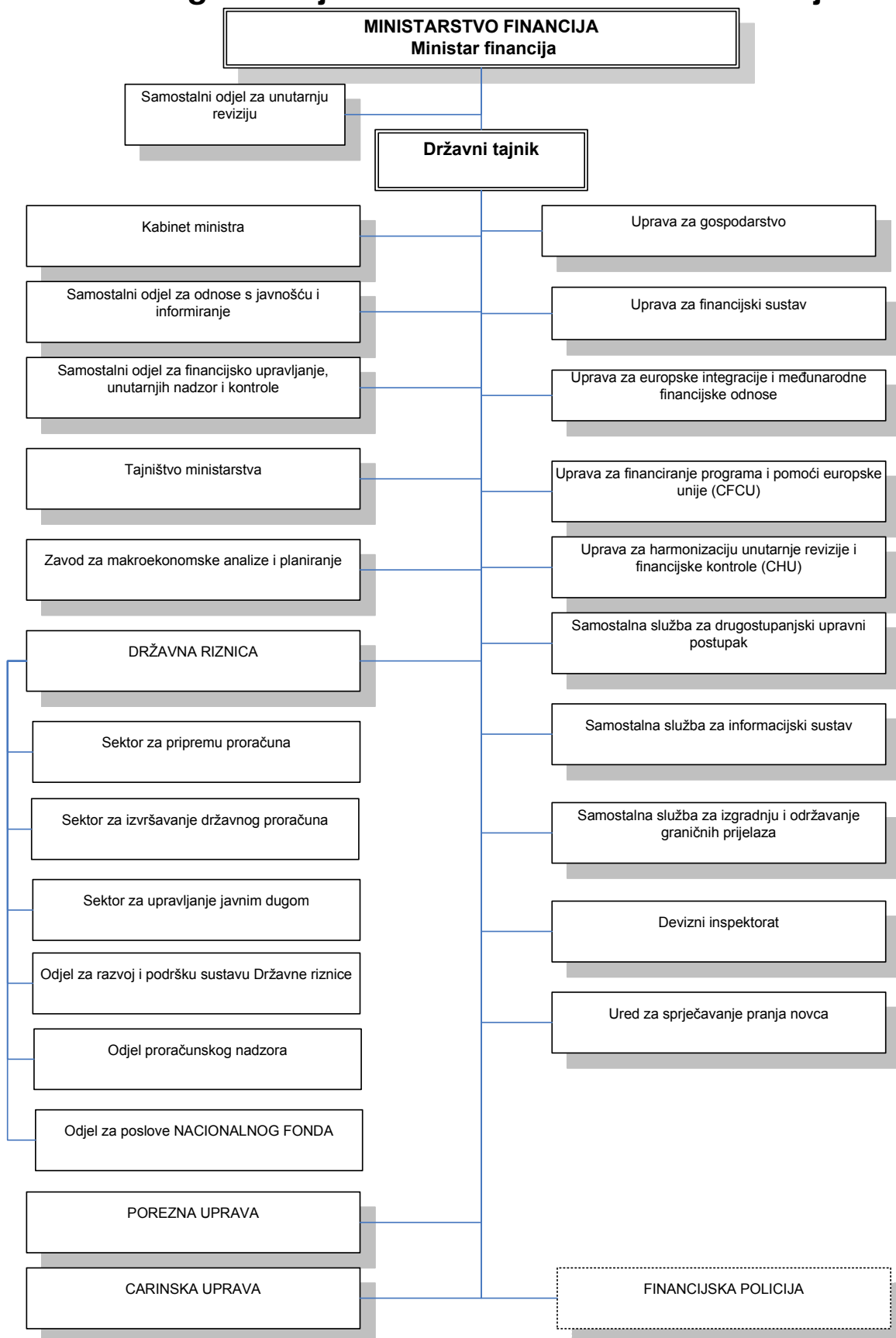
| | | |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> U svakom ministarstvu/TDU uspostaviti i normativno odrediti (ondje gdje to još nije učinjeno): <ul style="list-style-type: none"> jedinice za unutarnju reviziju koje su izravno odgovorne ministru/čelniku TDU <p>Imenovati voditelje i odgovarajuće osoblje</p> | <ul style="list-style-type: none"> Vlada Republike Hrvatske Svako ministarstvo/TDU Središnja harmonizacijska jedinica | do 31. prosinca 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Organizirati redovite sastanke s predstavnicima ministarstava/TDU, savjetovati se s njima o predloženim propisima i kontinuirano, prema potrebi, davati upute, smjernice i savjete | <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica | kontinuirano |
| <ul style="list-style-type: none"> Dopuniti priručnik za obavljanje unutarnje revizije s dva zasebna područja koja se odnose na: <ul style="list-style-type: none"> reviziju sredstava prepristupnih fondova procjenu rizika | <ul style="list-style-type: none"> Projektini tim CARDS 2002. Središnja harmonizacijska jedinica | do 30. lipnja 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Osnivanje Vijeća za unutarnju reviziju | <ul style="list-style-type: none"> Ministarstvo financija Vlada Republike Hrvatske na temelju prijedloga Središnje harmonizacijske jedinice | do 30. rujna 2005. do 31. prosinca 2005. |
| C) AKTIVNOSTI VEZANE ZA UNUTARNJE FINANCIJSKE KONTROLE (FMC) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> U svakom ministarstvu/TDU uspostaviti i normativno odrediti (ondje gdje to još nije učinjeno) odgovarajuće strukture za FMC <p>Imenovati voditelje i odgovarajuće osoblje</p> | <ul style="list-style-type: none"> Vlada Republike Hrvatske Svako ministarstvo/TDU Središnja harmonizacijska jedinica | do 31. prosinca 2005. |
| <ul style="list-style-type: none"> Organizirati redovite sastanke s predstavnicima ministarstava/TDU, savjetovati se s njima o predloženim propisima i kontinuirano prema potrebi davati upute, smjernice i savjete | <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica | Kontinuirano |
| <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica treba ažurirati strategiju edukacije službenika uključenih u sustave unutarnjih kontrola za razdoblje od 1. siječnja 2006. pa nadalje, i to: <ul style="list-style-type: none"> broj zaposlenika koji će proći edukaciju planirati novo zapošljavanje ili preraspodjelu | <ul style="list-style-type: none"> Središnja harmonizacijska jedinica Svako ministarstvo/TDU | do 30. studenoga 2005. |

| | | |
|--|--|------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• Izraditi priručnik za financijsko upravljanje i kontrole | <ul style="list-style-type: none">▪ Projektni tim CARDS 2002.▪ Središnja harmonizacijska jedinica | do 30. studenoga 2005. |
| <ul style="list-style-type: none">• Izrada pisanih procedura za postojeće poslovne procese | <ul style="list-style-type: none">▪ Središnja harmonizacijska jedinica▪ Svako ministarstvo/TDU | Kontinuirano |

Dodatak 1. Zakonodavstvo iz područja PIFC-a

1. Zakon o proračunu (Narodne novine 96/03)
2. Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2005. godinu (Narodne novine 171/04)
3. Zakon o državnoj reviziji (Narodne novine 49/03-pročišćeni tekst i 177/04)
4. Zakon o financijskoj policiji (Narodne novine 177/04)
5. Zakon o sustavu državne uprave (Narodne novine 190/03-pročišćeni tekst i 199/03)
6. Zakon o ustrojstvu i djelokrugu središnjih tijela državne uprave (Narodne novine 199/03, 30/04, 136/04 i 22/05)
7. Zakon o državnim službenicima i namještenicima (Narodne novine 27/01)
8. Zakon o javnoj nabavi (Narodne novine 117/01 i 197/03)
9. Zakon o Državnoj komisiji za kontrolu postupaka javne nabave (Narodne novine 117/03)
10. Uredba o načelima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave (Narodne novine 43/01 i 8/04)
11. Uredba o postupku nabave roba, radova i usluga male vrijednosti (Narodne novine 14/02)
12. Uredba o računovodstvu proračuna (Narodne novine 96/94, 108/96, 119/01 i 74/02)
13. Uredba o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi (Narodne novine 37/01, 38/01- ispravak, 71/01, 89/01, 112/01, 7/02- ispravak, 17/03, 197/03, 21/04 i 25/04- ispravak, 66/05)
14. Uredba u Uredu Vlade RH za unutarnji nadzor (Narodne novine 6/01 i 126/02)
15. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (Narodne novine 43/05)
16. Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načinu vođenja jedinstvenog računa Riznice (Narodne novine 97/95)
17. Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine 111/04)
18. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 27/05)
19. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 27/05)
20. Pravilnik o utvrđivanju korisnika državnog proračuna i vođenju registra korisnika proračuna (Narodne novine 80/04)
21. Pravilnik o proračunskom nadzoru (Narodne novine 42/04)
22. Naputak o izvršavanju državnog proračuna s jedinstvenog računa riznice (Narodne novine 4/01).

Dodatak 2. Organizacijska shema Ministarstva financija³²



³² Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine 43/05