



REPUBLIKA HRVATSKA  
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

---

**IZVJEŠĆE  
O OBAVLJENOJ REVIZIJI UČINKOVITOSTI**

**SUSTAVA UNUTARNJIH FINACIJSKIH KONTROLA  
U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE**

Zagreb, siječanj 2009.

# SADRŽAJ

stranica

---

1.	UVOD	2
2.	PRAVNA REGULATIVA	3
3.	PREDMET, CILJEVI I METODOLOGIJA REVIZIJE	3
4.	SUBJEKT REVIZIJE	5
5.	FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE	5
5.1.	Zakonodavni i metodološki okvir financijskog upravljanja i kontrola	6
5.2.	Uspostava financijskog upravljanja i kontrola	8
5.3.	Imenovanje osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrola	10
5.4.	Plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola	11
5.5.	Aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola	12
5.6.	Izvješćivanje o financijskom upravljanju i kontrolama	13
5.7.	Praćenje i provjera kvalitete financijskog upravljanja i kontrola	14
6.	UNUTARNJA REVIZIJA	16
6.1.	Zakonodavni okvir, standardi i metodologija rada	16
6.2.	Uspostava unutarnje revizije	18
6.3.	Planiranje i obavljanje unutarnje revizije	20
6.4.	Izvještavanje i praćenje preporuka	22
6.5.	Kontrola kvalitete	23
7.	SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA	24
7.1.	Ustrojstvo Središnje harmonizacijske jedinice	24
7.2.	Aktivnosti Središnje harmonizacijske jedinice na uspostavi sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru	26
7.3.	Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola	27
7.4.	Organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrola, te unutarnju reviziju	28
7.5.	Uspostava i održavanje internetske stranice	31
7.6.	Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru	31
8.	SURADNJA S DRŽAVNIM UREDOM ZA REVIZIJU	32
9.	OCJENA UČINKOVITOSTI SUSTAVA UNUTARNJIH FINACIJSKIH KONTROLA	34
10.	NALAZI I PREPORUKE	35



REPUBLIKA HRVATSKA  
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

---

Klasa: 041-01/08-01/450

Urbroj: 613-02-01-08-3

Zagreb, 20. siječnja 2009.

IZVJEŠĆE  
O OBAVLJENOJ REVIZIJI UČINKOVITOSTI  
SUSTAVA UNUTARNJIH FINACIJSKIH KONTROLA  
U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

Na temelju odredbi članaka 4. i 7. Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine 49/03 – pročišćeni tekst i 177/04), obavljena je revizija učinkovitosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Revizija je obavljena u razdoblju od 3. rujna 2008. do 20. siječnja 2009.

Postupci revizije provedeni su u skladu s revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija – INTOSAI revizijski standardi (Narodne novine 93/94) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Subjekt revizije je Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole Ministarstva financija. Revizija je predviđena Programom rada Državnog ureda za reviziju za 2008.

## 1. UVOD

Unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru obuhvaćaju dio pravne stečevine Europske unije koji je kao cjelovit sustav unutarnjih financijskih kontrola uspostavljen radi kontrole, revizije i izvještavanja o korištenju nacionalnih proračunskih sredstava i sredstava Europske unije.

Financijsko upravljanje i kontrole je sveobuhvatan sustav unutarnjih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni čelnici korisnika proračuna, a kojim se, upravljajući rizicima, osigurava razumna sigurnost da će se u ostvarivanju ciljeva proračunska i druga sredstva koristiti pravilno, etično, ekonomično, djelotvorno i učinkovito. Obuhvaća sve poslovne transakcije, a posebno one koje su vezane uz unutarnje kontrole svih državnih prihoda, rashoda, imovine i obveza.

Vezano uz proces pridruživanja Europskoj uniji, Republika Hrvatska, između ostaloga treba uskladiti postojeće zakonodavstvo s pravnom stečevinom Europske unije, te uspostaviti sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Europska komisija je u travnju 2004. objavila dokument Mišljenje o zahtjevu Republike Hrvatske za članstvo u Europskoj uniji, u kojem je navedeno da u području sustava unutarnjih financijskih kontrola Republika Hrvatska treba:

- razviti opće politike i uskladiti zakonodavni okvir,
- uspostaviti ili ojačati administrativne kapacitete, uključujući i funkcionalno nezavisne jedinice unutarnje revizije u državnim institucijama,
- provesti izobrazbu odgovarajućeg broja zaposlenika, te
- provesti sustav unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna.

Republika Hrvatska je donijela Strategiju razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, u okviru koje je opisala postojeće stanje na tom području i mjere koje je potrebno poduzeti da se sustav uspostavi i razvije. Također, donesen je i Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, prema kojem navedeni sustav obuhvaća dva osnovna elementa:

- financijsko upravljanje i kontrole, te
- unutarnju reviziju.

Donošenjem Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, u potpunosti je usklađeno hrvatsko zakonodavstvo s pravnom stečevinom Europske unije u dijelu unutarnjeg financijskog nadzora u javnom sektoru, a njegovim provođenjem očekuje se:

- veća odgovornost čelnika za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola,
- uspješnije upravljanje i ostvarivanje zadaća korisnika proračuna,
- veća transparentnost i učinkovitost u upravljanju i kontroli javnih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka, te imovine i obveza,
- povećanje razine povjerenja poreznih obveznika u javnu upravu, te
- suzbijanje korupcije.

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru naglašena je upravljačka odgovornost čelnika, jer je određeno da je za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola odgovoran čelnik korisnika proračuna.

Pri Ministarstvu financija ustrojena je Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole (dalje u tekstu: Središnja harmonizacijska jedinica) nadležna za koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, pripremu odgovarajućih zakona i propisa, izradu metodologije i standarda rada za financijsko upravljanje i kontrole i unutarnju reviziju, te organizaciju sustava izobrazbe.

## 2. PRAVNA REGULATIVA

Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru uređuju sljedeći propisi:

- Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj (lipanj 2005.),
- Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (listopad 2007.),
- Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 141/06),
- Zakon o proračunu (Narodne novine 87/08),
- Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna (Narodne novine 35/08),
- Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 35/08),
- Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (Narodne novine 18/08),
- Napatuk za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 8/07),
- Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (Narodne novine 43/05, 114/05, 14/06, 138/06, 127/07, 14/08 i 27/08), te
- Podaci iz Registra korisnika proračuna (Narodne novine 81/07).

Osim navedene zakonske regulative sustav unutarnjih financijskih kontrola uređuju i sljedeći dokumenti:

- Priručnik o financijskom upravljanju i kontroli,
- Priručnik za unutarnju reviziju,
- Program za stručnu izobrazbu i polaganje ispita za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru,
- Plan izobrazbe za unutarnje revizore za razdoblje od 2008. do 2010.,
- Program stručne izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrolu,
- Plan izobrazbe osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrolu za razdoblje od 2007. do 2010. za državnu i lokalnu razinu i
- Strategija izobrazbe osoba zaduženih za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola u tijelima državne uprave.

## 3. PREDMET, CILJEVI I METODOLOGIJA REVIZIJE

Državni ured za reviziju obavio je reviziju financijskih izvještaja i poslovanja korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i uprave. U skladu s odredbama Zakona o državnoj reviziji, tijekom revizije obavljena je provjera sustava unutarnjih financijskih kontrola. Tako prikupljeni podaci opisani su u izvješćima i na temelju njih su sastavljeni tablični prikazi. Podaci pribavljeni tijekom revizije financijskih izvještaja i poslovanja korišteni su u reviziji učinkovitosti.

Tijekom obavljanja navedenih financijskih revizija uočeni su određeni nedostaci u funkcioniranju sustava unutarnjih financijskih kontrola. Dio obveznika nije ustrojio zakonom propisane organizacijske jedinice, broj djelatnika koji obavlja poslove unutarnjih financijskih kontrola je nedovoljan, izobrazba je unatoč provedenim seminarima nedostatna, kao i razumijevanje značajnosti i koristi od uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola kod pojedinih korisnika proračuna.

Iz navedenih razloga, ocijenjeno je da će se revizijom učinkovitosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske pridonijeti povećanju učinkovitosti sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Također, na temelju prikupljenih podataka, predviđeno je da se revizija usmjeri na aktivnosti koje nadležna tijela provode u svrhu razvoja i jačanja sustava unutarnjih financijskih kontrola. Takav izbor je učinjen zbog sljedećih razloga:

- prilagodba sustava unutarnjih financijskih kontrola europskim zahtjevima i standardima jedna je od mjera za reformu javne uprave i stoga je potrebno osposobljavanje upravnih kapaciteta za razvoj i primjenu s time povezanih propisa i strategija u Republici Hrvatskoj i

- sustav unutarnjih financijskih kontrola sadržava mjere za upravljanje i kontrolu ukupnim državnim prihodima i primicima, rashodima i izdacima, te imovinom i obvezama. Obuhvaća sve unutarnje kontrolne sustave i procedure u javnom sektoru koji trebaju omogućiti uspješno ostvarenje postavljenih ciljeva korisnika proračuna.

Opći cilj revizije je pospješiti uspostavu i razvoj sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrom europskom praksom.

Preporukama koje će slijediti iz revizijskog izvješća nastojat će se postići:

- povećanje učinkovitosti sustava unutarnje financijske kontrole,
- daljnji razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (jačanje zakonskog okvira, daljnji razvoj programa obrazovanja, povećanje svijesti o unutarnjim financijskim kontrolama na lokalnoj razini),
- jačanje i razvoj Središnje harmonizacijske jedinice, te
- povećanje usklađenosti sa zakonima.

Podaci dobiveni na temelju prethodnih istraživanja i obavljenih revizija financijskih izvještaja i poslovanja u korisnicima proračuna i jedinicama lokalne uprave i samouprave, korišteni su pri određivanju ključnih pitanja koja će biti predmet ispitivanja. Osnovno pitanje revizije učinkovitosti je: je li uspostava sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnoj upravi Republike Hrvatske učinkovita?

U reviziji su korištene različite metode kako bi se odgovorilo na postavljena pitanja i to: pregled propisa, analiza izvješća o obavljenim revizijama financijskih izvještaja i poslovanja korisnika proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i uprave, uvid u postojeću dokumentaciju, stručne publikacije i druge dostupne materijale, intervjui, analize godišnjih izvješća o sustavu unutarnjih kontrola, te analize podataka iz registara koje vodi Središnja harmonizacijska jedinica.

#### 4. SUBJEKT REVIZIJE

Subjekt revizije određen je s obzirom na ulogu i odgovornost koju ima u uspostavi i razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola. Središnja harmonizacijska jedinica ustrojena je u Ministarstvu financija na temelju Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija u travnju 2005. Središnja harmonizacijska jedinica provodi koordinaciju uspostave i razvoja sveobuhvatnog sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, što se odnosi na unutarnju reviziju, te financijsko upravljanje i kontrole.

Sastoji se od dvije službe:

1. Službe za metodologiju i koordinaciju unutarnje revizije i
2. Službe za metodologiju i koordinaciju financijskog upravljanja i unutarnje kontrole.

Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija nadležna je za: pripremu zakona i propisa iz područja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije, izradu metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije, organizaciju izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju, koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola, davanje mišljenja o premještanju i otpuštanju unutarnjih revizora, vođenje i održavanje registra jedinica za unutarnju reviziju, registra povelja unutarnjih revizora, registra ovlaštenih revizora i registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, te uspostavu i održavanje internetske stranice o aktivnostima Središnje harmonizacijske jedinice Ministarstva financija, izobrazbi i stjecanju stručnog ovlaštenja za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora.

Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija sastavlja objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o aktivnostima vezanim uz uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola, te na temelju godišnjih izvješća o obavljenim unutarnjim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije.

Prema odredbi članka 35. stavka 5. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija obavlja provjeru kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije, s ciljem odgovarajućeg praćenja provedbe preporuka i njihova usklađenja kod korisnika proračuna na koje se navedeni Zakon odnosi, u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada.

#### 5. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE

U skladu s odredbama članka 5. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, financijsko upravljanje i kontrole su sveobuhvatan sustav unutarnjih kontrola koji uspostavlja i za koji je odgovoran čelnik korisnika proračuna, a kojim se, upravljajući rizicima, osigurava razumna sigurnost da će se u ostvarivanju ciljeva proračunska i druga sredstva koristiti pravilno, etično, ekonomično, djelotvorno i učinkovito. Sustav obuhvaća sve poslovne transakcije, a naročito one koje su vezane uz prihode, primitke, rashode, izdatke, natječajne procedure i ugovaranje, povrate pogrešno uplaćenih iznosa, te imovinu i obveze.

Svrha uvođenja financijskog upravljanja i kontrola je poboljšanje financijskog upravljanja i odlučivanja radi postizanja općih ciljeva, kao što su:

- obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način,
- usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima,

- zaštita imovine i drugih resursa od gubitka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od nepravilnosti i prijevara,
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje zadaća, te
- pravodobno financijsko izvješćivanje i praćenje rezultata poslovanja.

Unutarnje kontrole ugrađene su u cjeloviti poslovni proces korisnika proračuna, jer jedino sustav unutarnjih kontrola koji zahvaća poslovni sustav u cjelini može svojim djelovanjem podržati ostvarivanje postavljenih ciljeva poslovanja.

U skladu s odredbama članka 9. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru financijsko upravljanje i kontrole provode se putem sljedećih međusobno povezanih komponenti: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, te praćenje i uspostava sustava.

Pod kontrolnim okruženjem podrazumijeva se: osobni i profesionalni integritet, te etične vrijednosti zaposlenika, rukovođenje i stil upravljanja, određivanje misija i ciljeva, organizacijska struktura, pisana pravila i praksa upravljanja ljudskim potencijalima, te kompetentnost zaposlenika. Upravljanje rizicima cjelokupan je proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika proračuna, te poduzimanja radnji u svrhu smanjenja rizika. Kontrolne aktivnosti temelje se na pisanim pravilima i načelima, postupcima i drugim mjerama koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva korisnika proračuna smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu. Kontrolne aktivnosti uspostavljaju se kao prethodne i naknadne kontrole. Izvješća o informacijskim sustavima i druga izvješća sadrže poslovne informacije koje omogućuju upravljanje i kontrolu poslovanja. Praćenje sustava financijskog upravljanja i kontrola obavlja se radi ocjene djelovanja i osiguranja pravodobnog ažuriranja sustava.

Dobro organiziran i djelotvoran sustav unutarnjih kontrola povećava vjerojatnost da će informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima biti realno i objektivno prezentirane u financijskim izvještajima, a time se olakšava i skraćuje vrijeme potrebno za provedbu revizije financijskih izvještaja. Upoznavanje i ocjena sustava unutarnjih kontrola sastavni je dio procesa revizije financijskih izvještaja bez obzira na izabranu strategiju revizije.

#### 5.1. Zakonodavni i metodološki okvir financijskog upravljanja i kontrola

Financijsko upravljanje i kontrole uspostavljaju se primjenom Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Strategije razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru, Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, Priručnika za financijsko upravljanje i kontrole i drugih dokumenata kojima su opisane procedure, poslovne aktivnosti i zadaće korisnika proračuna. Unutar navedenog zakonodavnog i metodološkog okvira korisnici proračuna trebaju razvijati financijsko upravljanje i kontrole u skladu sa svojim zahtjevima i ciljevima.

Osnovu za uvođenje financijskog upravljanja i kontrola čini Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Do donošenja navedenih propisa korisnici proračuna su razvoj sustava temeljili na odredbama Zakona o proračunu.



Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru donesen je koncem 2006. Navedenim Zakonom određena je metodologija, standardi, odgovornosti i nadležnosti Ministarstva financija i drugih tijela u provedbi financijskog upravljanja i kontrola. Odredbe Zakona odnose se na proračunske korisnike i izvanproračunske zavode, odnosno fondove (dalje u tekstu: korisnici proračuna).

Prema odredbama Zakona, Središnja harmonizacijska jedinica je pripremila provedbene propise na temelju kojih je uspostavljen i razvijan sustav financijskog upravljanja i kontrola. Donošenjem Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru ispunjen je jedan od osnovnih uvjeta Europske unije u dijelu unutarnjeg financijskog nadzora u javnom sektoru.

Osim na Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, uspostava i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola temeljila se na Strategiji razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj koju je usvojila Vlada Republike Hrvatske u 2004. U lipnju 2005. usvojena je proširena Strategija s ciljem jačanja institucionalne sposobnosti u ovom području, te pružanja podrške uvođenju i provedbi sustava unutarnjih financijskih kontrola korisnika proračuna. Strategijom su predložene aktivnosti i vremenski okvir razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u kratkoročnom razdoblju. U 2007. donesen je Akcijski plan koji su određene aktivnosti vezane za financijsko upravljanje i kontrole koje je potrebno izvršiti do konca 2008. Većina aktivnosti je ostvarena, a u tijeku je izrada metodologije i smjernica za upravljanje rizicima i procjenu unutarnjih kontrola, a korisnici proračuna trebaju donijeti vlastite strategije upravljanja rizicima.

Tijekom 2006. zaposlenici Središnje harmonizacijske jedinice u suradnji sa stručnjacima projekta CARDS 2004 Jačanje strukture unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, izradili su radnu verziju Priručnika za financijsko upravljanje i kontrole u kojem su navedene radnje i postupci koje je potrebno provesti kako bi se uspostavio i razvio sustav. Priručnik je donesen u lipnju 2007. s ciljem da pomogne korisnicima proračuna u uspostavi i razvoju sustava.

Također je izrađena Strategija izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole. Strategijom je predviđeno provođenje dvije vrste seminara i to za jačanje svijesti o važnosti sustava unutarnjih financijskih kontrola i za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola. Program izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole ministar financija donio je u ožujku 2007.

Strategijom razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru i akcijskim planom određeno je što je sve potrebno učiniti na državnoj razini, a s obzirom da je sustav unutarnjih financijskih kontrola potrebno uspostaviti i razvijati i na lokalnim razinama donesena je Strategija neovisnog razvoja sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koju je Vlada Republike Hrvatske usvojila u studenome 2007.

U ožujku 2008. donesen je Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru kojim je propisana provedba financijskog upravljanja kontrola, izvješćivanje o uspostavi i razvoju, provjera kvalitete, te vođenje registra osoba zaduženih za provedbu financijskog upravljanja i kontrola. U Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru navodi se da su korisnici proračuna dužni uspostaviti financijsko upravljanje i kontrole u skladu s metodologijom određenom Priručnikom za financijsko upravljanje i kontrole.

Za doneseni pravilnik, priručnik i program izobrazbe, prema uobičajenoj proceduri prethodno je pribavljeno mišljenje, odnosno dana je suglasnost Opće uprave za proračun Europske komisije. Niz poslova obavljen je u suradnji sa stručnjacima iz projekta CARDS 2004 (praktične revizije, mentorstvo, izrada seminarskih materijala, priručnika, izobrazba trenera, izrada metodologije za upravljanje rizicima, praćenje projekata i drugi).

U skladu s odredbama članka 35. točka 1. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za izradu metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola.

U Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru navodi se da se financijsko upravljanje i kontrole provode u skladu s međunarodnim standardima za unutarnju kontrolu. U Priručniku za financijsko upravljanje i kontrolu navode se Standardi unutarnje kontrole Europske unije, a u Strategiji neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave komponente financijskog upravljanja i kontrola, utvrđene su u skladu s INTOSAI smjernicama za standarde unutarnje kontrole za javni sektor.

Državni ured za reviziju predlaže terminološki uskladiti nazive standarda, te prema potrebama proračunskih korisnika pojasniti korištenje određenih standarda.

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija – INTOSAI promiče primjenu Smjernica za standarde unutarnjih kontrola u javnom sektoru. INTOSAI je odavno prepoznao unutarnje kontrole kao ključne za osiguravanje državne odgovornosti, te su 1992. usvojene Smjernice za standarde unutarnjih kontrola u javnom sektoru koje su radi prilagodbe promjenama u okruženju ažurirane 2005. Rezultat tih nastojanja bilo je uvođenje COSO okvira za unutarnje kontrole, a dodatne preporuke išle su za time da se naglase etičke vrijednosti i pruži više informacija o općim načelima kontrolnih aktivnosti, te pomogne u uspostavi i primjeni učinkovitih unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

## 5.2. Uspostava financijskog upravljanja i kontrola

U skladu s odredbama članka 6. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru financijsko upravljanje i kontrole provode se u svim ustrojstvenim jedinicama i na svim razinama korisnika proračuna, a obuhvaćaju sva sredstva korisnika proračuna, uključujući sredstva Europske unije i druga sredstva.

Prema Registru korisnika proračuna Ministarstva financija ukupan broj korisnika proračuna je 3 575, od čega korisnika proračuna lokalne i područne (regionalne) samouprave ima 2 728, korisnika državnog proračuna 818, a izvanproračunskih korisnika 29. S obzirom da se odredbe Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru odnose na proračunske korisnike i izvanproračunske zavode, odnosno fondove, svi korisnici proračuna navedeni u registru trebaju uspostaviti financijsko upravljanje i kontrole.

Obveznici uspostave su svi korisnici proračuna neovisno o broju zaposlenih ili veličini prihoda, odnosno rashoda. Unutarnje financijske kontrole uspostavljaju se na državnoj i na lokalnoj razini. Institucije koje provode unutarnje kontrole na državnoj razini su Hrvatski sabor, Vlada Republike Hrvatske, ministarstva, agencije, instituti, izvanproračunski zavodi odnosno fondovi i druga tijela. Na lokalnoj razini sustav unutarnjih financijskih kontrola trebaju uspostaviti sve jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Način uspostave financijskog upravljanja i kontrola propisan je Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, a aktivnosti vezane za uspostavu i provedbu navedenog sustava detaljnije su razrađene u Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, te u Priručniku za financijsko upravljanje i kontrole. I prije donošenja Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru kod korisnika proračuna bile su djelomično uspostavljene unutarnje kontrole. Obveza uspostavljanja kontrola bila je regulirana u okviru više zakonskih i podzakonskih propisa, tako su Zakonom o proračunu određeni neki elementi sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu bila je propisana obveza kontrole knjigovodstvenih isprava prije njihova evidentiranja u poslovnim knjigama, a Zakonom o javnoj nabavi određeni su postupci koje je potrebno provesti ovisno o vrijednosti roba i usluga koje se planiraju nabaviti. Zakonom o državnim službenicima i namještenicima određen je postupak zapošljavanja, prava, obveze, odgovornosti i način utvrđivanja plaća državnih službenika i namještenika. Osim navedenih zakonskih propisa, većina ministarstava donijela je pravilnike i napatke u kojima su propisani pojedini poslovni procesi ili posebne aktivnosti.

Tijekom 2005. Središnja harmonizacijska jedinica započela je suradnju s korisnicima proračuna. Organizirani su sastanci s predstavnicima i odgovornim osobama kako bi se razvila svijest o potrebi uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola. Započeo je i proces izobrazbe. Održane su radionice za osobe uključene u financijsko upravljanje i kontrole.

Proces uspostave najprije je obuhvatio razinu središnje države (ministarstva i tijela državne uprave), te je nakon toga započela uspostava financijskog upravljanja i kontrola na lokalnim razinama. Prema Registru korisnika proračuna Ministarstva financija na lokalnoj razini je 2 728 obveznika uspostave financijskog upravljanja i kontrola, a osobe koje su zadužene za uspostavu ovog sustava dužne su završiti izobrazbu koju organizira Središnja harmonizacijska jedinica. Uspostava financijskog upravljanja i kontrola na lokalnoj razini zaostaje za uspostavom na državnoj razini, s obzirom da je u 2008. započela izobrazba za osobe zadužene za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola na lokalnoj razini, aktivnosti bi trebalo ubrzano provoditi.

U skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, za uspostavu financijskog upravljanja i kontrola, čelnik, odnosno voditelj za financijsko upravljanje i kontrole treba:

- osigurati organizacijske pretpostavke, koje obuhvaćaju imenovanje osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole, te po potrebi ustrojiti jedinicu za financijsko upravljanje i kontrole, i
- sastaviti plan aktivnosti koji je potrebno poduzeti kako bi se uspostavio sustav, a koji obuhvaća popis i opis poslovnih procesa, procjenu rizika i donošenje strategije upravljanja rizicima, te uspostaviti kontrolne aktivnosti kao odgovor na procijenjeni rizik.

### 5.3. Imenovanje osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole

Aktivnosti na uspostavi financijskog upravljanja i kontrola započinju imenovanjem osoba koje su zadužene za njegovu uspostavu i razvoj. Prema odredbama članka 4. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, čelnik korisnika proračuna i osoba na koju su prenesene ovlasti odgovorni su za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola. Čelnik korisnika može na temelju akata o unutarnjem ustrojstvu i načinu rada prenijeti ovlasti na druge osobe. Prenošanjem ovlasti, prenosi se i odgovornost, ali prenošenje ovlasti i odgovornosti ne isključuje odgovornost čelnika korisnika proračuna. Financijsko upravljanje i kontrole provode se u svim ustrojstvenim cjelinama i na svim razinama korisnika proračuna.

Prema odredbi članka 38. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, čelnik treba imenovati voditelja za financijsko upravljanje i kontrole u roku 60 dana od dana stupanja na snagu Zakona, odnosno do 5. ožujka 2007. Uzimajući u obzir potrebe i posebnosti u poslovanju korisnika, čelnik može imenovati koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole.

Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu sustava financijskog upravljanja i kontrola i o čelniku ovisi hoće li imenovati voditelja za financijsko upravljanje i kontrole i prenijeti dio odgovornosti i ovlasti za uspostavu ovog sustava ili će sam provesti aktivnosti vezane za uspostavu navedenog sustava. Ukoliko čelnik ne imenuje voditelja on je odgovoran za obavljanje zadaća koje su Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru određene kao zadaće voditelja sustava unutarnjih financijskih kontrola. Takva uspostava moguća je u manjim korisnicima proračuna, dok je u većima potrebno imenovati voditelja i osobu koja će provoditi koordinaciju aktivnosti za uspostavu financijskog upravljanja i kontrola.

Za uspostavu, provedbu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola osim čelnika korisnika proračuna, odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola određeni su voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i koordinador za financijsko upravljanje i kontrole.

Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole odgovoran je za uspostavu, provedbu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola. Voditelja imenuje čelnik korisnika proračuna. Voditelj treba biti osoba koja ima znanja o ciljevima i zadaćama, kao i o poslovanju korisnika.

Čelnik korisnika proračuna, uvažavajući potrebe i posebnosti u poslovanju korisnika može imenovati koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole. Koordinator operativno provodi i koordinira uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola kod korisnika proračuna te se može smatrati produženom rukom voditelja.

Osobe zadužene za uspostavu i razvoj sustava dužne su proći izobrazbu vezanu uz financijsko upravljanje i kontrole na temelju programa koji donosi ministar financija, te surađivati sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom.

Odluke o imenovanju osoba zaduženih za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola dostavljaju se prema odredbama članka 35. Zakona, Središnjoj harmonizacijskoj jedinici koja je nadležna za vođenje i održavanje registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole. Iz registra je vidljivo koliko je korisnika proračuna imenovalo voditelje i koordinatore za financijsko upravljanje i kontrole.

Prema podacima iz registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, 348 korisnika proračuna je imenovalo voditelja za financijsko upravljanje i kontrole, od čega je 64 korisnika imenovalo i koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole. Prema registru korisnika proračuna, obveznika uspostave financijskog upravljanja i kontrole ima 3 575. Iz navedenog proizlazi da je 9,7% korisnika proračuna koji su obveznici imenovalo voditelja za financijsko upravljanje i kontrole.

U korisnicima proračuna na državnoj razini (ministarstva i središnji državni uredi) uspostava financijskog upravljanja i kontrola je u tijeku ili završena. U uspostavi zaostaju korisnici proračuna na lokalnoj razini koji nisu imenovali osobe zadužene za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrole. Prema Strategiji neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave implementirati će sustav unutarnjih financijskih kontrola u skladu sa zakonskim odredbama i prema svojim mogućnostima do konca 2010. Središnja harmonizacijska jedinica izradila je prijedlog Plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola s utvrđenim rokom za uspostavu sustava do 2010. za lokalnu razinu kako bi pomogla imenovanim voditeljima za financijsko upravljanje i kontrole u sagledavanju potrebnih aktivnosti za uspostavu sustava.

Organizacijski oblici ustrojavanja razlikuju se, tako su neki korisnici proračuna osnovali samostalni odjel za financijsko upravljanje i kontrole, dok su kod nekih korisnika ovi poslovi sistematizirani u drugim odjelima. Također, pojedini korisnici proračuna koji su ustrojili jedinicu nema popunjena radna mjesta u odnosu na sistematizirana, pa je tako primjerice u jednom zavodu sistematizirano pet radnih mjesta u jedinici za financijsko upravljanje i kontrole, a nije popunjeno ni jedno.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici da u suradnji s korisnicima proračuna dogovori mjere i odgovarajuće aktivnosti kako bi se ubrzala uspostava prikladnog i djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

#### 5.4. Plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola

Aktivnosti vezane uz uspostavu financijskog upravljanja i kontrola provode se u skladu s Planom uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. Prema odredbi članka 8. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, voditelj za financijsko upravljanje i kontrole bio je obavezan uz suglasnost čelnika korisnika proračuna ili čelnik ako voditelj nije imenovan, sastaviti plan uspostave financijskog upravljanja i kontrola do 4. srpnja 2007. Plan je trebao sadržavati pregled aktivnosti potrebnih za provedbu financijskog upravljanja i kontrola, rokove u kojima se aktivnosti trebaju provesti i odgovorne osobe za provođenje pojedinih aktivnosti.

U većini korisnika proračuna na državnoj razini (ministarstva i središnji državni uredi) u kojima je uspostava provedena, doneseni su planovi uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. U planu su navedene aktivnosti za provedbu ovog sustava kao i odgovorne osobe i rokovi za njihovo izvršenje. Dio korisnika na lokalnoj razini nije donio plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola.

Korisnici proračuna koji su donijeli planove za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola započeli su provoditi planirane aktivnosti. Prema navedenom u Objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2007. korisnici proračuna na državnoj razini koji su donijeli planove za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola prekoračili su rokove zbog aktivnosti vezanih uz izradu popisa i opisa poslovnih procesa koji su zahtijevali dodatnu izobrazbu i veći obujam poslova od predviđenog. Radi realnog određivanja rokova za izvršenje pojedinih aktivnosti potrebno je izmijeniti planove uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola.

Državni ured za reviziju mišljenja je da je za uspostavu sustava potrebno sastaviti i provoditi plan aktivnosti. Navedeni plan treba, između ostalog, sadržavati popis i opis poslovnih procesa, procjenu rizika i donošenje strategije upravljanja rizicima, te način uspostave odgovarajući kontrolnih aktivnosti s obzirom na procijenjeni rizik za određeno područje.

#### 5.5. Aktivnosti na provedbi financijskog upravljanja i kontrola

U skladu s odredbama članka 7. Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola su:

- samoprocjena pet komponenti financijskog upravljanja i kontrola utvrđenih Zakonom,
- sastavljanje izjave o viziji, misiji i ciljevima,
- izrada popisa poslovnih procesa,
- izrada opisa poslovnih procesa i utvrđivanje revizijskog traga,
- sastavljanje knjige poslovnih procesa,
- utvrđivanje i procjena rizika, te sastavljanje strategije upravljanja rizicima,
- analiza postojećih i potrebnih kontrola, te
- donošenje plana za otklanjanje nedostataka postojećih unutarnjih kontrola.

Korisnici proračuna dužni su uspostaviti financijsko upravljanje i kontrole u skladu s metodologijom određenom Priručnikom za financijsko upravljanje i kontrole. U Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru navedeno je osam glavnih aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola (između ostalih popis poslovnih procesa i procjene rizika). Aktivnosti su identične za sve obveznike bez obzira na veličinu prihoda i rashoda ili broj zaposlenih. Iste aktivnosti trebaju provesti ministarstva, škole, bolnice, domovi zdravlja i drugi korisnici proračuna. U određenom broju slučajeva u korisnicima proračuna s manjim brojem zaposlenika, čelnik je zadužen za provođenje aktivnosti vezanih uz uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola. Također, je zadužen za praćenje provedbe i provjeru kvalitete.

S obzirom na obujam potrebnih aktivnosti koje su propisane kako bi se uspostavio sustav financijskog upravljanja i kontrola, Državni ured za reviziju je mišljenja da je potrebno aktivnosti pojednostaviti i prilagoditi mogućnostima i potrebama korisnika.

Tijekom 2007. u većini korisnika proračuna na državnoj razini provedene su početne aktivnosti za provedbu ovog sustava, što podrazumijeva obavljenu samoprocjenu unutarnjih aktivnosti, sastavljanje izjave o viziji, misiji i ciljevima korisnika proračuna te izradu popisa poslovnih procesa i utvrđivanje aktivnosti u svakom procesu. Većina korisnika proračuna je navela da postoje nepisane i neformalne kontrole koje je potrebno utvrditi. Pojedini korisnici proračuna popisali su poslovne procese.

Obveznici su naveli propise koji reguliraju proslovne procese specifične za svakog obveznika, te su započeli s opisom onih procesa koji nisu opisani u pisanom obliku. Izrada popisa poslovnih procesa je opsežna i složena zadaća. Međutim, za neke poslovne procese nije propisan način njihova obavljanja, što treba učiniti kako bi se osiguralo njihovo provođenje u skladu s načelima zakonitosti, ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Iz odgovora na upitnik o samoprocjeni vidljivo je da kod većine korisnika obuhvaćenih ispitivanjem nije dovoljno razvijen sustav upravljanja rizicima. Većina korisnika nije izradila procjenu rizika, niti je sastavila strategiju upravljanja rizikom. Upravljanje rizicima je sustavan proces koji sadrži određivanje ciljeva poslovanja, mogućih rizika koji utječu na ostvarenje ciljeva, njihovu ocjenu u odnosu na vjerojatnost nastanka i značaj, te uspostavu prikladnih mjera za upravljanje rizicima.

Postojanje i funkcioniranje odgovarajućih kontrola ugrađenih u organizaciju je instrument upravljanja rizicima. Stoga je neophodno pri definiranju i primjeni odgovarajućih internih kontrola početi od prethodno utvrđenih i procijenjenih rizika u pojedinim područjima poslovanja. Potrebno je identificirati sve značajnije procese, a potom utvrditi rizike vezane uz te procese, pri tome je važno da procesi imaju jasne i mjerljive ciljeve. Za svaki utvrđeni rizik potrebno je procijeniti učinak, te na temelju procjena rangirati rizik, što je stupanj rizika veći to su kontrole potrebnije. Unutarnje kontrole pomažu da se ostvare unaprijed određeni ciljevi.

Akcijskim planom uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola određene su aktivnosti vezane za financijsko upravljanje i kontrole koje je potrebno izvršiti do konca 2008. Jedna od aktivnosti je izrada metodologije i smjernica za upravljanje rizicima i procjenu unutarnjih kontrola od strane Središnje harmonizacijske jedinice, a korisnici proračuna trebaju donijeti Strategiju upravljanja rizicima. Ujedno kako bi se unaprijedile aktivnosti vezane za upravljanje rizicima korisnici proračuna uključit će se u izobrazbu vezanu uz upravljanje rizicima.

Državni ured za reviziju mišljenja je da je nakon završetka popisa i opisa poslovnih procesa potrebno pristupiti procjeni rizika za svaki poslovni proces kako bi se uspostavile potrebne kontrole u cilju ublažavanja rizika. Također, potrebno je osigurati pretpostavke za utvrđivanje i procjenu rizika, što uključuje i određivanje mjerljivih i jasnih ciljeva poslovanja.

## 5.6. Izvješćivanje o financijskom upravljanju i kontrolama

U skladu s odredbama članka 15. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru čelnik korisnika proračuna izvješćuje Središnju harmonizacijsku jedinicu o funkcioniranju, djelotvornosti i učinkovitosti financijskog upravljanja i kontrola.

Prema odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru jednom godišnje Središnjoj harmonizacijskoj jedinici dužni su dostaviti izvješće sljedeći korisnici proračuna: središnja tijela državne uprave, izvanproračunski zavodi, županije, županijska središta, grad Zagreb i gradovi iznad 35 000 stanovnika. Navedenim odredbama obuhvaćeno je 75 korisnika proračuna, a svi drugi korisnici proračuna trebaju izvještavati Središnju harmonizacijsku jedinicu na temelju posebne upute. Od 75 obveznika dostave godišnje izvješće za 2007. dostavio je 71 korisnik proračuna. U skladu s odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru svi navedeni korisnici proračuna trebaju dostaviti godišnje izvješće o provedbi financijskog upravljanja i kontrola.

Odredbama članka 16. točka 3. Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru određeno je da će drugi korisnici proračuna izvještavati Središnju harmonizacijsku jedinicu na temelju posebne upute koju treba donijeti Središnja harmonizacijska jedinica. Posebna uputa nije donesena, te Središnja harmonizacijska jedinica ne raspolaže podacima o razvoju i djelovanju financijskog upravljanja i kontrola u korisnicima proračuna koji su obvezni uspostaviti financijsko upravljanje i kontrole, ali nisu obvezni dostavljati godišnja izvješća.

Ministar financija je u ožujku 2007. donio Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru kojim je određena jedinstvena metodologija izrade godišnjeg izvješća o uspostavi i funkcioniranju sustava unutarnjih financijskih kontrola korisnika proračuna. Primjenom jedinstvene metodologije nastoji se osigurati jednoobrazno sastavljanje godišnjih izvješća korisnika proračuna koja sadrže podatke za izradu objedinjenog godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske koje se podnosi Vladi Republike Hrvatske.

Godišnje izvješće izrađuje se na način da se popunjavaju obrasci propisani Naputkom. Godišnje izvješće o sustavu financijskog upravljanja i kontrola sadrži opći i poseban dio. Opći dio sadrži podatke o korisniku proračuna, te navodi organizacijski oblik financijskog upravljanja i kontrola (da li je imenovan, čelnik, koordinator, radna skupina i osoba za nepravilnosti). Opisuje se napredak u pripremi opisa poslovnih procesa i procjeni rizika za svaki poslovni proces i daju se informacije o prethodnim i naknadnim kontrolama. Posebni dio sadrži upitnik o samoprocjeni financijskog upravljanja i kontrola.

Godišnja izvješća korisnika proračuna odnose se na provedene aktivnosti na uspostavi i razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrola i usklađenost sa zakonima i propisima, a u manjoj mjeri na kvalitetu provedenih aktivnosti i rezultate rada. U pojedinim slučajevima organizacijske jedinice su uspostavljene, ali nisu započele s radom, odnosno nema stvarnih pomaka u kvaliteti financijskog upravljanja i kontrola. Stoga je potrebno kroz proces godišnjeg izvješćivanja pratiti između ostaloga kvalitetu i rezultate provedenih aktivnosti.

S obzirom da su obveznici uspostave financijskog upravljanja i kontrole svi korisnici proračuna, Državni ured za reviziju je mišljenja da Središnja harmonizacijska jedinica treba u skladu s odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru donijeti posebnu uputu kako bi raspolagala s potpunim podacima o razvoju i djelovanju sustava financijskog upravljanja i kontrola u svim korisnicima proračuna, također potrebno je kroz proces godišnjeg izvješćivanja pratiti, između ostaloga kvalitetu i rezultate provedenih aktivnosti.

#### 5.7. Praćenje i provjera kvalitete financijskog upravljanja i kontrola

U skladu s odredbama članka 14. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, ocjena kvalitete financijskog upravljanja i kontrola obavlja se praćenjem, samoprocjenom i unutarnjom revizijom.

Odredbama članka 17. Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica također obavlja provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrola. Praćenje provedbe i provjera kvalitete zadaća je čelnika korisnika proračuna koju kontinuirano provodi.



Prema odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru samoprocjena se provodi najmanje jednom godišnje u skladu s Naputkom za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru koji sadrži upitnik o samoprocjeni financijskog upravljanja i kontrola. Upitnik se sastoji od pitanja koja se odnose na pojedinu komponentu unutarnjih kontrola.

Korisnici proračuna koji su dostavili godišnje izvješće za 2007. u posebnom dijelu su popunili upitnik o samoprocjeni financijskog upravljanja i kontrola. Odgovori ukazuju da su korisnici državnog proračuna ostvarili napredak u uspostavi financijskog upravljanja i kontrola u odnosu na prethodnu godinu, ali također da postoje razlike u stupnju uspostave kod korisnika proračuna na državnoj i lokalnoj razini.

Važna uloga unutarnje revizije u praćenju i provjeri kvalitete financijskog upravljanja i kontrola je da procjenjuje financijsko upravljanje i kontrole koje je uspostavio čelnik. Unutarnja revizije istražuje, ispituje i ocjenjuje financijsko upravljanje i kontrole, izvješćuje o nalazima, te daje preporuke za otklanjanje slabosti i moguća poboljšanja.

U Objedinjenom godišnjem izvješću za 2007. Središnja harmonizacijska jedinica predlaže da radi provjere objektivnosti danih odgovora i rezultata samoprocjene komponenti financijskog upravljanja i kontrola kod korisnika koji imaju ustrojenu unutarnju reviziju nakon provedene samoprocjene revizor provjeri rezultate upitnika kroz odgovarajuće dokaze, odnosno dokumente, te o rezultatima revizije izvijeste čelnika. Na taj način čelnik može dobiti uvid u djelovanje unutarnjih kontrola, uočiti moguće nedostatke i poduzeti potrebne aktivnostima za njihovo ispravljanje.

Također, prema odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, provjeru kvalitete treba provoditi Središnja harmonizacijska jedinica i to redovitom godišnjom i povremenom provjerom. Redovita godišnja provjera kvalitete provodi se na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o financijskom upravljanju i kontrolama, a povremenu provjeru kvalitete provode trebaju provoditi zaposlenici Središnje harmonizacijske jedinice prateći provedbu aktivnosti navedenih u planu.

S obzirom da je Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru donesen u ožujku 2008., te da sustav financijskog upravljanja i kontrola nije u potpunosti uspostavljen, Središnja harmonizacijska jedinica nije započela aktivnosti praćenja i provjere kvalitete.

Državni ured za reviziju mišljenja je da Središnja harmonizacijska jedinica treba obavljati praćenje i provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrola u skladu s odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru.

## 6. UNUTARNJA REVIZIJA

U skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnja revizija definirana je kao dio sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru, neovisna je i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna. Svrha unutarnje revizije je pomoć korisniku proračuna u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i disciplinarnog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja.

Odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, određena je uloga i svrha unutarnje revizije, način uspostavljanja unutarnje revizije kod korisnika proračuna, uvjeti koje treba ispunjavati unutarnji revizor, neovisnost jedinca za unutarnju kontrolu i neovisnost unutarnjih revizora, standardi i metodologija rada, obveze voditelja jedinice za unutarnju reviziju, unutarnja revizija programa i projekata koje financira Europska unija, te suradnja s drugim tijelima.

Uloga unutarnje revizije je pružanje podrške korisniku proračuna u ostvarivanju ciljeva:

- izradom strateških i godišnjih planova unutarnje revizije temeljenih na objektivnoj procjeni rizika, te obavljanjem pojedinačnih unutarnjih revizija u skladu s usvojenim planovima,
- procjenom prikladnosti i djelotvornosti financijskog upravljanja i kontrola, te
- davanjem preporuka za poboljšanje poslovanja.

Unutarnja revizija obavlja se u nekoliko faza koje obuhvaćaju: procjenu rizika, planiranje, obavljanje revizije, izvješćivanje i praćenje provedbe danih preporuka. Obavlja se kroz reviziju sustava, reviziju usklađenosti, reviziju uspješnosti poslovanja, financijsku reviziju i reviziju informacijskih sustava, a sastoji se od objektivne procjene dokaza s ciljem davanja neovisnog mišljenja ili zaključaka koji se odnose na proces, sustav ili drugo područje obuhvaćeno revizijom, te pridonosi zaštiti financijskih interesa Europske unije.

Unutarnju reviziju obavlja stručno ovlaštenu unutarnji revizor ili revizijski tim na čelu s voditeljem tima, kojeg određuje voditelj jedinice unutarnje revizije. Unutarnji revizor izravno odgovara čelniku proračunskog korisnika i obavlja isključivo poslove unutarnje revizije.

### 6.1. Zakonodavni okvir, standardi i metodologija rada

Odredbama Zakona o proračunu iz lipnja 2003., određena je obveza ustrojavanja unutarnje revizije kod korisnika proračuna kao tijela koje neovisno i objektivno utvrđuje ostvarivanje zadaća i funkcija korisnika proračuna, upozorava na nepravilnosti i neusklađenosti sa zakonskim i drugim propisima kojima je utvrđeno njihovo poslovanje, te predlaže mjere za njihovo otklanjanje i mjere za unapređenje poslovanja korisnika proračuna. Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za zakonitost, svrhovitost, učinkovitost i ekonomičnost raspolaganja proračunskim sredstvima. Određena je i uloga financijskog kontrolora i računopolagača. Glavna načela unutarnje revizije određena su u dokumentu Politike i vizija o unutarnjoj reviziji koji je u srpnju 2003. donio ministar financija.

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

Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika donesen je u kolovozu 2004., a ažuriran je u prosincu 2005. Pravilnikom o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika određeni su uvjeti koje mora ispunjavati unutarnji revizor, standardi i metodologija rada unutarnje revizije, kriteriji prema kojima se uređuje unutarnja revizija, te koordiniranje rada unutarnje revizije proračunskih korisnika. Određena je suradnja s Državnim uredom za reviziju i drugim tijelima.

Vlada Republike Hrvatske, donijela je 15. lipnja 2005. Strategiju razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Navedenom strategijom naznačene su aktivnosti i zadaci koje je trebalo realizirati u okviru sustava unutarnjih financijskih kontrola. Aktivnosti i zadaci prema navedenoj Strategiji uglavnom su izvršeni.

U prosincu 2006. donesen je Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Vlada Republike Hrvatske je 5. travnja 2007. donijela Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske do konca 2008.

S obzirom da je se unutarnja revizija treba uspostaviti i razvijati i na lokalnim razinama donesena je i Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u kojoj se određuju aktivnosti i zadaci koji se moraju ostvariti do konca 2010. Strategiju je Vlada Republike Hrvatske usvojila 8. studenog 2007. Ministarstvo financija je prosljedilo navedenu Strategiju županijskim skupštinama na prihvaćanje, kako bi s istom upoznale sve jedinice lokalne samouprave.

U 2008. donesen je Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna kojim su uređeni kriteriji za uspostavljanje unutarnje revizije kod korisnika proračuna, ustrojstveni položaj jedinice za unutarnju reviziju i položaj imenovanog unutarnjeg revizora u jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, te provjera kvalitete obavljanja unutarnje revizije kod korisnika proračuna.

Standardi i metodologija rada određeni su Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru prema kojem se unutarnja revizija obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima za unutarnju reviziju, te propisima i smjernicama koje uređuju unutarnju reviziju u Republici Hrvatskoj. Unutarnji revizori su u svom radu obvezni primjenjivati Priručnik za unutarnje revizore, Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru i Povelju unutarnjih revizora.

Priručnik za unutarnje revizore određuje metodologiju rada za obavljanje unutarnje revizije. Radi standardiziranja načina obavljanja unutarnje revizije, priručnik izrađuje i ažurira Središnja harmonizacijska jedinica uz odobrenje ministra financija. Jedinice za unutarnju reviziju korisnika proračuna mogu, zbog posebnosti poslovanja, izraditi vlastite dodatke Priručniku za unutarnje revizore. Dodaci Priručniku dostavljaju se Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija radi davanja suglasnosti.

Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru propisuje načela i pravila kojih su se dužni pridržavati ovlašteni unutarnji revizori, kandidati za polaganje ispita za ovlaštenog unutarnjeg revizora i druge osobe koje su na bilo koji način uključene u poslove unutarnje revizije. Kodeks je utemeljen na načelima i pravilima Kodeksa etike Instituta unutarnjih revizora, te na načelima Etičkog kodeksa državnih službenika u Republici Hrvatskoj.

Poveljom unutarnjih revizora utvrđuju se prava i obveze unutarnjih revizora u odnosu na revidiranu jedinicu. Povelju donosi čelnik korisnika proračuna na temelju predloška koji priprema Središnja harmonizacijska jedinica. Uz čelnika korisnika proračuna, povelju potpisuje i voditelj jedinice za unutarnju reviziju. Povelja se dostavlja Središnjoj harmonizacijskoj jedinici radi uspostave i održavanja registra povelja unutarnjih revizora. Prije početka obavljanja revizije, unutarnji su revizori dužni ovlaštenoj osobi revidirane jedinice uručiti povelju unutarnjih revizora.

Prema registru povelja unutarnjih revizora evidentirane su 74 povelje, od čega povelja unutarnjih revizora iz korisnika proračuna na državnoj razini 37, a na lokanoj razini 36. Od navedenih, 13 korisnika proračuna nije dostavilo povelju u registar Središnje harmonizacijske jedinice.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici pribaviti povelje unutarnjih revizora koje su evidentirane u registru, a nisu dostavljene radi osiguranja točnosti i ažurnosti podataka navedenih u registru povelja unutarnjih revizora.

## 6.2. Uspostava unutarnje revizije

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru propisana je obveza ustrojavanja jedinica za unutarnju reviziju kod korisnika proračuna, a Pravilnikom o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna određeni su kriteriji za uspostavljanje unutarnje revizije ovisno o broju zaposlenih i financijskim sredstvima kojima raspolažu.

Prema odredbama članka 17. točka 1. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru korisnici proračuna obvezni su uspostaviti unutarnju reviziju na jedan od sljedećih načina:

- ustrojavanjem neovisne jedinice za unutarnju reviziju izravno odgovorne čelniku korisnika proračuna ili imenovanjem unutarnjeg revizora izravno odgovornog čelniku korisnika proračuna,
- osnivanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju na prijedlog više korisnika proračuna, uz prethodnu suglasnost ministra financija, te
- zaključivanjem Sporazuma o obavljanju poslova unutarnje revizije s mjerodavnim ministarstvom/institucijom te jedinicom lokalne i područne (regionalne) samouprave, uz prethodnu suglasnost ministra financija.

Prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, sva ministarstva, središnji državni uredi, izvanproračunski zavodi, županije, Grad Zagreb, županijska središta i gradovi s više od 35 000 stanovnika obvezni su ustrojiti neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju.

Osim navedenih korisnika proračuna, unutarnju su reviziju, kao neovisnu jedinicu obavezni uspostaviti i korisnici koji zapošljavaju više od 50 zaposlenika i imaju godišnje rashode i izdatke veće od 30.000.000,00 kuna, ili korisnici čije je područje poslovanja visokorizično, a obavljanje zadaća specifično, prema vlastitoj procjeni opravdanosti.

Uspostava jedinice za unutarnju reviziju i broj unutarnjih revizora određuje svaki korisnik proračuna aktima o unutarnjem redu, ovisno o broju zaposlenika, o visini godišnjih rashoda i izdataka neovisno iz kojih izvora se financiraju, o specifičnostima, te rizičnosti poslovanja.

Uspostava unutarnje revizije na jedan od propisanih načina te broj ovlaštenih unutarnjih revizora uređuje svaki korisnik proračuna svojim aktom o unutarnjem redu, vodeći računa o poslovnim procesima i ciljevima, o proračunskim i drugim sredstvima kojima raspolaže, te o broju zaposlenika. Neovisnost jedinica za unutarnju reviziju od drugih organizacijskih oblika uređena je Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru prema kojem se jedinice za unutarnju reviziju ustrojavaju na najvišoj organizacijskoj razini, te je ustrojstveno i funkcionalno izravno i isključivo odgovorna i vezana uz čelnika korisnika proračuna. Funkcionalna neovisnost jedinice za unutarnju reviziju ostvaruje se njezinom neovisnošću o drugim organizacijskim oblicima korisnika proračuna, u planiranju rada, provođenju unutarnje revizije i izvješćivanju.

Prema odredbama Pravilnika o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika, koji se primjenjivao do ožujka 2008., korisnici proračuna koji zapošljavaju više od 100 zaposlenika u državnim tijelima, odnosno više od 50 zaposlenika u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili ako imaju godišnje rashode i izdatke veće od 30.000.000,00 kn, te Grad Zagreb, gradovi s više od 35 000 stanovnika, županije, županijska središta i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, odnosno gradovi na koje je preneseno financiranje decentraliziranih funkcija osnovnog školstva bili su obvezni ustrojiti jedinicu za unutarnju reviziju.

Prema kriterijima iz Pravilnika o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna iz ožujka 2008. smanjen je broj obveznika koji moraju uspostaviti jedinicu za unutarnju reviziju iz razloga što moraju biti ispunjena oba uvjeta (više od 50 zaposlenika, te rashodi i izdaci veći od 30.000.000,00 kn), a prema ranije važećem Pravilniku, proračunski korisnici trebali su ustrojiti jedinicu za unutarnju reviziju, ako su ispunjavali samo jedan od navedenih uvjeta. Odredbama Pravilnika o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna iz ožujka 2008., smanjen je broj korisnika proračuna koji su obvezni ustrojiti jedinicu za unutarnju reviziju s 1 271 na 235.

Jedinice za unutarnju reviziju na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi ustrojava se kao zasebna ustrojstvena jedinica na najvišoj organizacijskoj razini, ustrojstveno i funkcionalno neovisno od drugih upravnih tijela, izravno i isključivo odgovorna čelniku korisnika proračuna.

Prema podacima iz registra popisa obveznika ustroja jedinica za unutarnju reviziju Središnje harmonizacijske jedinice 235 korisnika proračuna obvezno je ustrojiti jedinicu za unutarnju reviziju od čega je 108 obveznika na državnoj razini, te 127 obveznika na lokalnoj razini. Prema podacima dobivenim iz Središnje harmonizacijske jedinice od 108 korisnika proračuna na državnoj razini koji imaju obvezu ustrojavanja jedinice za unutarnju reviziju, 29 ili 27,0% obveznika je uspostavilo unutarnju reviziju, a 79 ili 73,0% obveznika to nije učinilo.

Unutarnju reviziju je uspostavilo 13 ministarstava, Vlada Republike Hrvatske i Uredi Vlade Republike Hrvatske, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje i Hrvatski zavod za zapošljavanje, te svi središnji državni uredi.

Na lokalnoj razini 127 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima obvezu ustrojavanja neovisne jedinice za unutarnju reviziju, od čega je 42 ili 33,0% obveznika normativno uspostavilo unutarnju reviziju, a 85 ili 67,0% obveznika to nije učinilo. Razlozi zbog kojih nisu ustrojene jedinice za unutarnju reviziju su uglavnom: nedovoljan broj stručnih zaposlenika, nepostojanje formalnih uvjeta za ispunjenje ove obveze, nedovoljna financijska sredstva i drugi.

Prema odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru korisnici proračuna obvezni su uspostaviti unutarnju reviziju na jedan od gore navedena tri načina. Od 71 korisnika proračuna na državnoj i lokalnoj razini koji su normativno uspostavili unutarnju reviziju, 69 je ustrojilo neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju, a dva korisnika proračuna zaključila su sporazum o obavljanju poslova unutarnje revizije s Uredom Vlade Republike Hrvatske za unutarnju reviziju.

Korisnici državnog proračuna koji su normativno uspostavili unutarnju reviziju sistematizirali su ukupno 114 radnih mjesta za obavljanje poslova unutarnje revizije od kojih je 76 ili 67,0% popunjeno. Korisnici proračuna na lokalnoj razini koncem 2007. koji su normativno uspostavili unutarnju reviziju sistematizirali su ukupno 82 radna mjesta za obavljanje poslova unutarnje revizije od kojih je 49 ili 60,0% popunjeno.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici da poduzme odgovarajuće aktivnosti kako bi potaknula korisnike proračuna koji nisu uspostavili jedinicu unutarnje revizije, da u što kraćem roku osiguraju organizacijske pretpostavke i poduzmu aktivnosti za uspostavu navedenog sustava u skladu s odredbama Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola.

### 6.3. Planiranje i obavljanje unutarnje revizije

Prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru planiranje i obavljanje unutarnje revizije obavlja se prema:

- strateškom planu za trogodišnje razdoblje,
- godišnjem planu i
- planu pojedinačne revizije.

Strateški i godišnji plan za obavljanje unutarnje revizije, kao i njihove izmjene i dopune, na temelju procjene rizika izrađuje voditelj jedinice za unutarnju reviziju, a donosi čelnik korisnika proračuna. Ako čelnik korisnika proračuna ne odobri uvrštavanje pojedinih revizija u strateški ili godišnji plan, voditelj jedinice za unutarnju reviziju obavezan je o tome izvijestiti Središnju harmonizacijsku jedinicu u pisanom obliku. Strateški plan donosi se do konca tekuće godine za sljedeće trogodišnje razdoblje, a godišnji plan unutarnje revizije donosi se do konca tekuće godine za sljedeću godinu.

Strateški plan unutarnje revizije temelji se na objektivnoj procjeni rizika i usklađuje se svake godine. Strateški plan temelj je za provođenje aktivnosti jedinica za unutarnju reviziju, a služi i za određivanje potrebnog broja unutarnjih revizora, s ciljem da unutarnja revizija svoje zadaće izvršava potpuno i učinkovito.

Godišnji plan unutarnje revizije izrađuje se za kalendarsku godinu na temelju strateškog plana. Odnosi se na sve aktivnosti i zadaće unutarnje revizije koje se moraju provesti tijekom godine. Planom se moraju uzeti u obzir prioriteta u procjeni rizika, broj unutarnjih revizora, nepredviđene okolnosti i druge aktivnosti.

Planom pojedinačne revizije planira se provođenje svake pojedine revizije po fazama revizijskog procesa i aktivnostima unutar istih. Određuju se svrha i opseg pojedinačne revizije te vremenski raspored resursa uključenih u reviziju. Plan odobrava voditelj jedinice za unutarnju reviziju.

Revizijom sustava unutarnjih kontrola za 2007., utvrđeno je da značajan broj jedinica za unutarnju reviziju koje su bile u obvezi, nisu sastavile i dostavile strateške i godišnje planove. Od ukupno 71 ustrojene jedinice, 45 ili 63,0% dostavilo je strateške planove, a 47 ili 66,0% korisnika proračuna dostavilo je godišnje planove. Strateške planove dostavila je 21 jedinica na državnoj razini i 24 jedinice na lokalnoj razini, a godišnje planove dostavile su 22 jedinice na državnoj razini i 25 jedinica na lokalnoj razini.

Kvaliteta obavljanja revizija i optimalna iskorištenost revizijskih resursa ovisi, između ostaloga, o strateškim i godišnjim planovima unutarnje revizije. Značajan broj jedinica koje su bile u obvezi izraditi strateške i godišnje planove nisu ih izradile.

Prema dostavljenim podacima iz Središnje harmonizacijske jedinice ukupno su planirane 153 unutarnje revizije, a obavljena je 181 revizija. Od ukupno 181 obavljene revizije, 113 unutarnjih revizija obavljeno je na državnoj razini, te 68 na lokalnoj razini. Državni ured za reviziju i Sigurnosno-obavještajna agencija nisu obvezni prema odredbama članaka 15. i 31. Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru izvještavati Ministarstvo financija o aktivnostima unutarnje revizije, stoga podaci o broju obavljenih revizija u navedenim institucijama nisu uključeni u broj obavljenih revizija, a uključeni su u broj ustrojenih jedinica.

Analizom podataka o obavljenim unutarnjim revizijama uočeno je da je određeni broj revizija obavljen kao pilot revizije uz mentore Središnje harmonizacijske jedinice i stručnjake projekta CARDS 2004. Također, pojedini korisnici proračuna dostavili su godišnje izvješće o obavljenim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije za 2007., a da nije obavljena niti jedna unutarnja revizija. Odnosno, u tim korisnicima proračuna unutarnja revizija je formalno uspostavljena, ali aktivnosti unutarnje revizije nisu započele ili su pripremne aktivnosti u tijeku.

Unutarnju reviziju obavljaju osobe koje imaju stručno ovlaštenje ministra financija. Kao uvjet za stjecanje stručnog ovlaštenja unutarnjih revizora zahtjeva se visoka stručna sprema. Prema pregledu Središnje harmonizacijske jedinice u izobrazbu za poslove unutarnje revizije uključeno je 145 diplomiranih ekonomista, 24 diplomirana pravnika, te 33 revizora različitih struka.

Koncem 2007. na poslovima unutarnje revizije u javnom sektoru raspoređen je 171 unutarnji revizor. Od čega je 93 ili 54,0% unutarnja revizora zaposleno u institucijama na državnoj razini, a 78 ili 46,0% na lokalnoj razini.

Tijekom obavljanja revizije, pregledom popisa unutarnjih revizora u registru utvrđeno je povećanje broja unutarnjih revizora te je koncem listopada 2008. evidentirano 238 unutarnjih revizora od kojih je 164 stručno ovlaštenih revizora i 74 u procesu dobivanja ovlaštenja za unutarnjeg revizora.

Prema odredbama članka 19. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, unutarnji revizor obavlja isključivo poslove unutarnje revizije te je u obavljanju tih poslova izravno odgovoran čelniku korisnika proračuna i voditelju jedinice za unutarnju reviziju.

Prema navedenom u Objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru za 2007., određeni broj imenovanih unutarnjih revizora u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave osim poslova unutarnje revizije, obavlja i druge izvršne poslove, što nije u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola. Središnja harmonizacijska jedinica je u 2007. i 2008. pristupila rješavanju tog problema te je utvrđeno da su kod pojedinih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave unutarnji revizori obavljali i druge poslove, ali samo u kratkom prelaznom razdoblju. Središnja harmonizacijska jedinica je u 2008. nastavila kontrolirati navedeni problem te nisu uočeni novi slučajevi u kojima unutarnji revizori obavljaju druge poslove osim poslova unutarnje revizije.

Također je uočeno da se jedan određeni manji broj korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u unutarnjim aktima pri imenovanju unutarnjeg revizora nije pridržavao zakonske odredbe prema kojoj unutarnji revizor treba biti izravno odgovoran čelniku, već je primjerice unutarnji revizor ustrojstveno pozicioniran u kabinet župana ili gradonačelnika kojim operativno ne upravlja čelnik korisnika proračuna, a unutarnjim aktima nije određena izravna odgovornost čelniku korisnika proračuna. Iz tog razloga, Središnja harmonizacijska jedinica je u suradnji sa Središnjim državnim uredom za upravu, utvrdila da je u aktima kojima se određuje ustrojstvo lokalnih jedinica potrebno organizacijski smjestiti unutarnju reviziju neposredno uz čelnika i izravno odgovornu čelniku. Središnja harmonizacijska jedinica nastavila je tijekom 2008. kontrolirati navedeni problem te do dana obavljanja revizije nisu uočeni drugi slučajevi.

S obzirom na nedostatne kapacitete unutarnje revizije u pojedinim lokalnim jedinicama, Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici kontinuirano kontrolirati i poticati tijela nadležna za provedbu unutarnje revizije na lokalnoj razini na osnivanje zajedničkih jedinica, kako bi se učinkovito iskoristili postojeći resursi te, po mogućnosti jednom godišnje obavila unutarnja revizija u svim lokalnim jedinicama. Također, potrebno je pojačati kontrolu obveznika dostave strateških i godišnjih planova, te nastaviti kontrolu sistematizacije i pozicioniranja unutarnje revizije u jedinicama na lokalnoj razini u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola.

#### 6.4. Izvještavanje i praćenje preporuka

Prema odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru za svaku obavljenju reviziju izrađuje se revizijsko izvješće koje sadrži upravljački sažetak, ciljeve i opseg revizije, nalaze, zaključke i preporuke, te očitovanje ovlaštene osobe revidirane jedinice. Konačno revizijsko izvješće odobrava voditelj jedinice za unutarnju reviziju i dostavlja ga čelniku korisnika proračuna koji odlučuje o prihvaćanju preporuka u roku ne dužem od 30 dana. Svrha davanja preporuka je poboljšanje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti unutarnjih kontrola, odnosno poboljšanje financijskog upravljanja i kontrola, odnosno u konačnici poboljšanje poslovanja institucije.

Voditelj jedinice za unutarnju reviziju, odnosno unutarnji revizor dužan je pripremiti godišnje izvješće o obavljenim revizijama i o aktivnostima unutarnje revizije. Izvješće se dostavlja Središnjoj harmonizacijskoj jedinici nakon što ga odobri čelnik korisnika proračuna. Revizijom sustava unutarnjih kontrola za 2007., utvrđeno je da pojedine jedinice za unutarnju reviziju koje su bile u obvezi nisu sastavile i dostavile godišnje izvješće prema Napatku za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Od ukupno 71 korisnika državnog proračuna koji su ustrojili unutarnju reviziju, 69 korisnika proračuna dostavilo je godišnje izvješće, od čega su korisnici na državnoj razini dostavili 28, a korisnici na lokalnoj razini 41 godišnje izvješće.



Za implementaciju danih preporuka iz revizijskih izvješća odgovorno je rukovodstvo, a unutarnja revizija prati provode li se preporuke pravilno, djelotvorno i pravodobno. Aktivnosti praćenja provedbe preporuka danih u revizijskom izvješću uključuju se u godišnji plan unutarnje revizije za iduće razdoblje.

Čelnik korisnika proračuna odlučuje i sastavlja plan djelovanja koji uključuje prihvaćene preporuke i radnje koje je potrebno poduzeti, uključujući sredstva za organizaciju i detaljno praćenje provedbe. Čelnik korisnika proračuna dostavlja prihvaćeni plan djelovanja voditelju jedinice za unutarnju reviziju te odlučuje o početku, odgodi, otkazivanju i završetku provedbe pojedinih preporuka iz plana djelovanja, što se navodi u očitovanju revidirane jedinice. Unutarnja revizija nije uključena u izradu i provedbu plana djelovanja.

Prema Objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2007. Središnje harmonizacijske jedinice, izvršenje danih preporuka je nedostatno. Tijekom 2007. ukupno je dano 936 preporuka, od čega 621 preporuka na državnoj razini i 315 preporuka na lokalnoj razini.

Kod korisnika proračuna na državnoj razini od 621 preporuke provedeno je 270 ili 44,0% preporuka, djelomično je provedeno 88 ili 14,0% preporuka, a nije provedeno 263 ili 42,0% preporuke. Kod korisnika proračuna na lokalnoj razini od 315 preporuka provedeno je 137 ili 44,0% preporuka, djelomično provedeno 74 ili 23,0% preporuka, te neprovedeno 104 ili 33,0% preporuka. Prema podacima iz dostavljenih godišnjih izvješća korisnika proračuna nisu utvrđeni slučajevi namjernog neprovođenja preporuka od strane čelnika, kao ni zasebnog izvješćivanja o navedenome.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici intenzivirati aktivnosti kako bi svi korisnici proračuna koji su obveznici izradili i dostavili godišnje izvješće. Također, trebaju veću pozornost usmjeriti na povećanje broja revizija s obzirom na područja rizika, kvalitetu revizija i izvješća, te izvršenje preporuka navedenih u izvješćima unutarnjih revizora kako bi se pravodobno poduzele odgovarajuće mjere i aktivnosti s ciljem unapređenja financijskog upravljanja i kontrola, odnosno učinkovitijeg poslovanja korisnika proračuna.

## 6.5. Kontrola kvalitete

Odredbama članka 16. Pravilnika o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna koji je donijet u ožujku 2008., propisano je da voditelj jedinice za unutarnju reviziju donosi cjelovit Program osiguranja i poboljšanja kvalitete obavljanja unutarnje revizije na temelju predložka koji priprema Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija. Programom osiguranja kvalitete određuje se da provjera kvalitete može biti unutarnja i vanjska.

Unutarnja provjera kvalitete sastoji se od kontinuirane i povremene provjere. Kontinuiranu provjeru, odnosno praćenje rada i rezultata rada unutarnje revizije provodi voditelj jedinice za unutarnju reviziju, a povremena provjera kvalitete provodi se putem samoocjenjivanja. Vanjsku provjeru kvalitete obavljanja unutarnje revizije kod korisnika proračuna obavlja Središnja harmonizacijska jedinica i vanjska revizija.

Redovita godišnja provjera kvalitete provodi se na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o obavljenim unutarnjim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije za proteklu godinu. Povremenu provjeru kvalitete provodi Središnja harmonizacijska jedinica zajedno sa stručno ovlaštenim unutarnjim revizorima iz drugih korisnika proračuna, koje je predložila Središnja harmonizacijska jedinica. Povremena provjera kvalitete obavlja se najmanje jednom u pet godina na zahtjev unutarnje revizije korisnika proračuna. Povremena provjera kvalitete obavlja se kod korisnika proračuna povremenim pregledom cjelovitog obavljanja poslova unutarnje revizije. O rezultatima vanjske provjere kvalitete voditelj jedinice za unutarnju reviziju izvještava čelnika korisnika proračuna.

S obzirom da je Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna donesen u ožujku 2008., aktivnosti kontrole kvalitete koje provodi Središnja harmonizacijska jedinica započele su kroz pripremu predloška za program osiguranja i poboljšanja kvalitete obavljanja unutarnje revizije i izradu programa izobrazbe.

Državni ured za reviziju je mišljenja da Središnja harmonizacijska jedinica treba kroz kontrolu kvalitete osigurati da unutarnja revizija ispunjavaju zahtjeve koji se navode u Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola s ciljem odgovarajućeg praćenja provedbe preporuka i njihova usklađenja kod korisnika proračuna, te u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada.

## 7. SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA

### 7.1. Ustrojstvo Središnje harmonizacijske jedinice

Središnja harmonizacijska jedinica ustrojena je u Ministarstvu financija na temelju Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija u travnju 2005. Misija Središnje harmonizacijske jedinice je provedba koordinacije uspostave i razvoja cjelokupnog sustava unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske. Na čelu Središnje harmonizacijske jedinice nalazi se ravnateljica, odnosno pomoćnica ministra koja je zadužena za rukovođenje radom i upravljanje Središnjom harmonizacijskom jedinicom.

Zadaci Središnje harmonizacijske jedinice određene su Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Prema odredbama članka 35. navedenog Zakona, Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za;

- a) pripremu zakona i podzakonskih propisa iz područja financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije,
- b) izradu metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije,
- c) organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju,
- d) koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola,
- e) davanje mišljenja o premještanju i otpuštanju unutarnjih revizora,
- f) vođenje i održavanje registra jedinica za unutarnju reviziju, registra povelja unutarnjih revizora, registra ovlaštenih unutarnjih revizora i registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole,
- g) uspostavu i održavanje internetske stranice o aktivnostima Središnje harmonizacijske jedinice, izobrazbu i stjecanje stručnog ovlaštenja za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora.

Središnja harmonizacijska jedinica sastavlja godišnje izvješće o svome radu i sustavu unutarnjih financijskih kontrola na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o aktivnostima vezanim uz uspostavu i razvoj financijskog upravljanja te na temelju godišnjih izvješća o obavljenim unutarnjim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije. Objedinjeno godišnje izvješće, nakon što ga raspravi Vijeće za sustav unutarnjih financijskih kontrola, odobrava ministar financija i podnosi ga Vladi Republike Hrvatske do kraja travnja tekuće godine za prethodnu.

Središnja harmonizacijska jedinica također obavlja provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije s ciljem odgovarajućeg praćenja provedbe preporuka i njihova usklađenja, a u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanja metodologije i standarda rada.

Središnja harmonizacijska jedinica sastoji se od:

- Službe za metodologiju i koordinaciju unutarnje revizije unutar koje su ustrojani Odjel za metodologiju i izobrazbu i Odjel za koordinaciju, izvješćivanje i provjeru kvalitete, i
- Službe za metodologiju i koordinaciju financijskog upravljanja i unutarnje kontrole unutar koje su ustrojani Odjel za metodologiju i izobrazbu i Odjel za koordinaciju i izvješćivanje.

Nadležnosti navedenih službi odnose se na uspostavu, koordinaciju i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, utvrđivanje i razvoj metodologije i standarda rada unutarnje revizije te financijskog upravljanja u skladu s međunarodnim standardima i najboljom praksom Europske unije. Važna zadaća je izobrazba unutarnjih revizora, te osoba zaduženih za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i unutarnje kontrole.

U Središnjoj harmonizacijskoj jedinici sistematizirano je 26, a popunjeno je 13 radnih mjesta. U tijeku su izmjene i dopune Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, prema kojoj bi se Središnja harmonizacijska jedinica sastojala od tri odvojene službe i to:

- Službe za metodologiju i standarde koja bi se sastojala od Odjela za metodologiju i standarde financijskog upravljanja i kontrole i Odjela za metodologiju i standarde unutarnje revizije. Predloženo je da se nadležnost odjela unutar navedene službe odnosi na razvoj metodologije i standarda rada kako za financijsko upravljanje i kontrole, tako i za unutarnju reviziju, te razvoj priručnika, uputa, smjernica i drugih dokumenata koji mogu pridonijeti unapređenju financijskog upravljanja i kontrola,
- Službe za koordinaciju izobrazbe i provjeru kvalitete, koja bi se sastojala od Odjela za koordinaciju izobrazbe i provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrole te Odjela za koordinaciju izobrazbe i provjeru kvalitete unutarnje revizije. Predloženo je da se nadležnost odjela unutar navedene službe odnosi na koordinaciju aktivnosti vezanih uz izobrazbu, provjeru kvalitete i izvješćivanje kako za financijsko upravljanje i kontrole tako i za unutarnju reviziju, i
- Službe za međunarodne aktivnosti koja bi se sastojala od Odjela za fondove Europske unije, te odjela za međunarodnu suradnju i izvješćivanje. Ustrojavanje navedene službe predloženo je zbog značaja i opsega međunarodnih aktivnosti, potrebe unapređenja suradnje s međunarodnim organizacijama, strukovnim udruženjima, tijelima Europske unije, potrebe organizacije međunarodnih seminara, te praćenja međunarodnih aktivnosti.

Prema predloženoj izmijeni i dopuni Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija Središnja harmonizacijska jedinica imala bi 27 zaposlenika odnosno jednog zaposlenika više u odnosu na dosadašnju sistematizaciju radnih mjesta.

S obzirom da je u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici od predviđenih 26 zaposlenika zaposleno 13, a da je prema predloženoj izmijeni i dopuni Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija predviđeno 27 zaposlenika odnosno 14 zaposlenika više od stvarnog broja, da su aktivnosti koje trebaju obavljati, složene i mnogobrojne, te da se njihova učinkovitost odražava na cjelokupni sustav financijskog upravljanja i kontrola, Državni ured za reviziju predlaže da Središnja harmonizacijska jedinica u što kraćem roku popuni radna mjesta u skladu sa sistematizacijom kako bi mogli učinkovito obavljati zadaće određene Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

## 7.2. Aktivnosti Središnje harmonizacijske jedinice na uspostavi sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru

Tijekom 2007. i 2008. Središnja harmonizacijska jedinica obavila je većinu aktivnosti na uspostavi sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Izrađen je Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Donesena je Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, te Naputak za izradu godišnjeg izviješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Izrađena su objedinjena godišnja izviješća o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj za 2006. i 2007., koja je prihvatila Vlada Republike Hrvatske. Središnja harmonizacijska jedinica je koordinirala ustrojavanje jedinica za unutarnju reviziju i uspostavu financijskog upravljanja i kontrola u ministarstvima i drugim tijelima javne vlasti, te surađivala sa stručnim udruženjem revizora u zemlji i inozemstvu.

Također, donesena je Strategija izobrazbe osoba zaduženih za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola, Program stručne izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole, Plan izobrazbe osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole za razdoblje od 2007. do 2010., Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, te Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Donesen je Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, Kodeks etike unutarnjih revizora, Povelja unutarnjih revizora, Priručnik za unutarnje revizore, Program stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora i Plan izobrazbe unutarnjih revizora za razdoblje od 2008. do 2010. Također je pripremljen novi Naputak za provjeru znanja i sposobnosti revizora.

Službe ustrojene u okviru Središnje harmonizacijske jedinice kontinuirano su provodile aktivnosti vezane za koordinaciji uspostavljanja i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije.

Organizirani su mnogobrojni seminari, prezentacije i radionice, te sastanci s predstavnicima javne vlasti na državnoj i lokalnoj razini radi uspostave i razvoja sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama iz njihove nadležnosti.

Također je organizirana stručna izobrazba, te mentorstvo stručnjaka Središnje harmonizacijske jedinice, kao pomoć unutarnjim revizorima tijekom obavljanja prvih revizija. Suradivalo se s drugim institucijama na domaćoj i međunarodnoj razini, te je obavljeno niz aktivnosti vezano uz proces pridruživanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, posebice uz Poglavlje 32. Financijski nadzor.

S obzirom da je Središnja harmonizacijska jedinica odgovorna za razvoj i provedbu metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije, razvoj procedura i revizijskih tragova, metodoloških smjernica vezanih uz financijsko upravljanje i kontrole i unutarnju reviziju, praćen je razvoj međunarodnih standarda za unutarnju reviziju, razvoj međunarodnih modela za financijsko upravljanje i kontrole (COSO) i drugih odgovarajućih standarda.

Za pravilnike, kodeks etike, povelje, programe stručne izobrazbe i naputke o provjeri znanja, prema uobičajenoj proceduri prethodno je pribavljeno mišljenje, odnosno dobivena je suglasnost Opće uprave za proračun Europske komisije ili je pribavljanje mišljenja u tijeku. Također, značajni poslovi obavljani su u suradnji sa stručnjacima financiranim iz programa CARDS 2004.

Središnja harmonizacijska jedinica uspostavila je registre u skladu s odredbama članka 35. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru prema kojem je nadležna za vođenje i održavanje registra jedinica za unutarnju reviziju, registra povelja unutarnjih revizora, registra ovlaštenih revizora i registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole.

Središnja harmonizacijska jedinica uspostavila je okvir sustava financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru koji je polazna osnova za sve korisnike državnog proračuna i proračuna na lokalnoj razini. S obzirom da je primjena navedenog sustava u pojedinim subjektima u početnoj fazi, Državni ured za reviziju mišljenja je da je potrebno nadalje poduzimati mjere kako bi se uspostavio sustav financijskog upravljanja i kontrola u subjektima koji to još nisu učinili, te poduzimati mjere za daljnji razvoj kako bi se ostvarili ciljevi predviđeni Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, koji se odnose na uspješno upravljanje i ostvarenje zadaća korisnika proračuna.

### 7.3. Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola

Prema odredbama članka 35. točka 2. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica sastavlja objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske i o svome radu na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o aktivnostima vezanim uz uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i aktivnostima unutarnje revizije. Svrha objedinjenog godišnjeg izvješća o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj je upoznati Vladu Republike Hrvatske o obavljenim strateškim i operativnim aktivnostima, vezanim uz unutarnje financijske kontrole i unutarnju reviziju.

Objedinjeno godišnje izvješće, nakon što ga raspravi Vijeće za sustav unutarnjih financijskih kontrola, odobrava ministar financija i podnosi ga Vladi Republike Hrvatske do kraja travnja tekuće godine za prethodnu.

Objedinjeno godišnje izvješće za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2007. izradila je Središnja harmonizacijska jedinica na temelju dostavljenih godišnjih izvješća korisnika proračuna. Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola sadrži i izvješće o radu Središnje harmonizacijske jedinice za 2007. Objedinjeno godišnje izvješće bilo je na dnevnom redu Vijeća za sustav unutarnjih financijskih kontrola, nakon čega je prihvaćeno na sjednici Vlade Republike Hrvatske 30. lipnja 2008. Zaključkom Vlade prihvaćene su i preporuke za daljnji razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske prema kojima su čelnici korisnika proračuna dužni u dijelu financijskog upravljanja i kontrola:

- provoditi pravodobno i kvalitetno aktivnosti određene Planom uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, odnosno, oni koji to nisu učinili, donijeti plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola te započeti s provođenjem planiranih aktivnosti,
- omogućiti izobrazbu osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole, surađivati sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom kako bi se financijsko upravljanje i kontrole uspostavilo i razvilo kvalitetno i u skladu s propisanom metodologijom.

Također, potrebno je surađivati s unutarnjim revizorima prilikom izrade i donošenja strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije, te u primjeni preporuka s ciljem poboljšanja poslovanja.

#### 7.4. Organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, te unutarnju reviziju.

Prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, te unutarnju reviziju.

Izobrazbu provode treneri određeni od Središnje harmonizacijske jedinice koji imaju važeću dozvolu za provođenje izobrazbe državnih službenika (licencu). Dok osobe ne steknu licencu, izobrazbu provode stručnjaci projekata financiranih iz Europske unije. Za pojedina područja mogu se angažirati i drug osobe koje posjeduju specijalistička znanja iz navedenih područja.

Središnja harmonizacijska jedinica kontrolira kvalitetu rada trenera na temelju ocjena od strane kandidata izobrazbe i povremenim izravnim kontrolama za vrijeme izvođenja izobrazbe. Na kraju svakog modula polaznici ocjenjuju pisanim putem instruktore i materijale. Programom stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora ustrojeno je Povjerenstvo za verifikaciju programa izobrazbe obveznih modula. Članovi Povjerenstva su voditelji svakog pojedinog modula. Povjerenstvo odlučuje o sadržaju pojedinog modula i cjelokupnom programu izobrazbe.

- Izobrazba osoba zaduženih za uspostavu financijskog upravljanja i kontrole

Prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru osobe zadužene za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola i osobe zadužene za provođenje pojedinih oblika kontrola dužne su završiti izobrazbu.

Svrha izobrazbe je upoznavanje osoba zaduženih za uspostavu i razvoj kontrola sa sustavom i aktivnostima koje je potrebno provesti kako bi se sustav uspostavio i razvio u cilju poboljšanja financijskog upravljanja i odlučivanja. Izobrazba obuhvaća seminare za jačanje svijesti o financijskom upravljanju i kontroli i seminare za stručnu izobrazbu za financijsko upravljanje i kontrole.

Seminar za jačanje svijesti namijenjen je čelnicima koji su odgovorni za uspostavu, razvoj i provedbu sustava. Prema navedenom u Izviješću o radu Uprave za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole tijekom 2007. održano je 20 seminara za jačanje svijesti o financijskoj izobrazbi i kontroli na državnoj i lokalnoj razini.

Stručna izobrazba osoba zaduženih za uspostavu, razvoj i provedbu financijskog upravljanja i kontrole provodi se prema Programu stručne izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole koji je u ožujku 2007. donio ministar financija. Prema Programu izobrazba se sastoji od sljedećih modula: uvod u financijsko upravljanje i kontrole, upravljanje rizicima, unutarnje kontrole i uspostava i razvoj financijskog upravljanja i kontrola. Održana su sva četiri modula izobrazbe za voditelje za financijsko upravljanje i kontrole kojima je obuhvaćeno 35 korisnika.

Tijekom 2007. održane su jednodnevne radionice koje se odnose na izradu plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, popis i opis poslova. Osim osnovnih modula, osobe zadužene za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola mogu se stručno usavršavati i na pojedinim izbornim modulima koje organizira Središnja harmonizacijska jedinica. Nakon završetka izobrazbe polaznicima se dodjeljuju uvjerenja o prisustvovanju. Tijekom 2007. dodana su dva nova modula koja se odnose na izradu popisa i opisa poslovnih procesa i upravljanje poslovnom uspješnošću.

Prema Strategiji neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji sa županijama organizirat će, pored izobrazbe u Zagrebu, centre odnosno središnja mjesta za izobrazbu u kojima će se provoditi izobrazba o unutarnjoj financijskoj kontroli. Također, u tim mjestima raditi će i mentori zaduženi za praktičnu izobrazbu. U travnju 2008. Središnja harmonizacijska jedinica organizirala je centre za izobrazbu o unutarnjoj financijskoj kontroli u Osijeku, Rijeci i Splitu, te su za voditelje i koordinatore iz županija i gradova održane uvodne prezentacije o upravljanju poslovnom uspješnošću i modul A.

Prema Planu izobrazbe osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrolu u razdoblju od 2007. do 2010. planiraju se održati jednodnevne radionice za predstavnike općina i drugih manjih korisnika proračuna na kojima će se predstavnici upoznati s osnovama financijskog upravljanja i kontrola, te njihovim obvezama vezano uz uspostavu ovog sustava. Također, planirano je održavanje seminara na državnoj razini u koje je planirano uključiti 60 do 75 polaznika. S izobrazbom na lokalnoj razini planira se započeti koncem 2008., te nastaviti u 2009. i 2010. godini. Planirano je obuhvatiti 400 do 420 polaznika. Praktičan modul organizirat će se prema specifičnim potrebama korisnika proračuna.

- Izobrazba za zvanje unutarnjeg revizora

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru određeno je da unutarnji revizori u javnom sektoru moraju imati visoku stručnu spremu, uvjete propisane za prijam u državnu službu i stručno ovlaštenje koje donosi ministar financija. Stručno ovlaštenje stječe se prema Programu stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenoga revizora u javnom sektoru i Naputku o provjeri znanja i sposobnosti te polaganju ispita za zvanje ovlaštenoga revizora u javnom sektoru.

Uvjeti za stjecanje stručnog ovlaštenja su edukacija, stjecanje praktičnog iskustva i provjera znanja. Izobrazbi mogu pristupiti službenici koje je čelnik korisnika proračuna rasporedio na poslove unutarnje revizije u javnom sektor, unutarnji revizori koji su stekli certifikat ovlaštenoga revizora i ovlaštenoga unutarnjeg revizora u drugoj strukovnoj instituciji i ovlaštenoga državnoga revizora.

Izobrazba se sastoji od teoretskog i praktičnog dijela. Teoretska izobrazba sastoji se od sljedećih obveznih modula: uvod, sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, metodologija rada unutarnje revizije, revizijske vještine i tehnike, računovodstvo i analiza financijskog poslovanja, revizija informacijske tehnologije i primjena informacijske tehnologije u reviziju, te praktična primjena metodologije rada unutarnje revizije.

Za pojedini modul izobrazba traje pet radnih dana, odnosno ukupno sedam tjedana. Teoretska i praktična izobrazba može trajati od 12 do 18 mjeseci. Izobrazbu provode ovlaštene unutarnji revizori i treneri, a o izboru odlučuje čelnik Središnje harmonizacijske jedinice, koji je odgovoran za njihov rad.

Nakon trećeg modula kandidati pristupaju provjeri znanja i sposobnosti za obavljanje unutarnje revizije pred Povjerenstvom. Provjera se sastoji od pisanog zadatka, te od odgovora na pitanja iz prva tri obvezna modula. Pozitivno ocjenjeni kandidati nastavljaju teoretsku izobrazbu, a nakon sedmog modula mogu pristupiti ispitu za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru.

Praktična izobrazba sastoji se od dvije uspješno obavljene unutarnje revizije, uz pomoć mentora. Mentor može biti ovlašten unutarnji revizor u javnom sektoru i stručnjak za unutarnju reviziju projekata koje financira Europska unija. Nakon položenog ispita i uspješno obavljenog praktičnog dijela (dvije revizije) kandidati stječu stručno ovlaštenje za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru.

Dodjelom stručnog ovlaštenja potvrđuju se stečena znanja i vještine, sposobnost primjene međunarodnih standarda i najbolje prakse za obavljanje unutarnjih revizija, te odgovarajuće iskustvo u obavljanju unutarnje revizije.

Unutarnji revizori mogu se stručno usavršavati kroz dodatne module. Predviđeni su sljedeći moduli koji nisu obavezni: revizija programa i projekata koje financira Europska unija, revizija usklađenosti, revizija uspješnosti poslovanja, financijska reviziju, revizija informacijskih sustava, procjena rizika i strateško planiranje, te procjena kvalitete rada unutarnje reviziju.

Prema Objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2007., izobrazba se kontinuirano provodi na državnoj i lokalnoj razini. Do konca 2007. u izobrazbu je bilo uključeno 190 unutarnjih revizora, a stručno ovlaštenje je dobilo 136 polaznika ili 72,0% od broja polaznika koji su započeli s izobrazbom. Od 190 osoba uključenih u obrazovanje, 11 kandidata odustalo je od obrazovanja i ne bavi se unutarnjom revizijom. Od 179 osoba koje su završile obrazovanje, osam ne radi na poslovima unutarnje revizije. Koncem 2007. na poslovima unutarnje revizije u javnom sektoru bio je raspoređen 171 unutarnji revizor. Od toga 93 unutarnja revizora ili 54,0% zaposleno je na državnoj razini, a 78 unutarnjih revizora ili 46,0% na lokalnoj razini. U 2008. nastavilo se sa izobrazbom unutarnjih revizora za stjecanje stručnog ovlaštenja.

Planom izobrazbe unutarnjih revizora za razdoblje od 2008. do 2010. procijenjeno je da će za obavljanje poslova unutarnje revizije do konca 2010. biti potrebno ukupno 460 ovlaštenih unutarnjih revizora. S obzirom da je do konca 2007. zaposlen 171 unutarnji revizor s ovlaštenjem, u iduće tri godine potrebno je u izobrazbu uključiti još 290 osoba. Prema planu izobrazbe unutarnjih revizora u razdoblju od 2008. do 2010., predviđena je godišnja izobrazba 80 osoba za stjecanje stručnog ovlaštenja za obavljanje poslova unutarnje revizije.



Prema navedenom vidljivo je da je sustav izobrazbe uspostavljen i da se izobrazba provodi. S obzirom da neki korisnici proračuna nisu uspostavili sustav unutarnjih financijskih kontrola, Državni ured za reviziju mišljenja je da je nadalje potrebno provoditi seminare za jačanje svijesti o financijskom upravljanju i kontroli kako bi se upoznalo čelnike i rukovoditelje sa sustavom financijskog upravljanja i kontrola i aktivnostima koje je potrebno provesti. Potrebe i aktivnosti na lokalnoj razini su različite od potreba na državnoj razini, te i sustav izobrazbe treba prilagoditi potrebama korisnika proračuna, te u većoj mjeri u sustav izobrazbe uključiti korisnike proračuna na lokalnoj razini.

Planom izobrazbe unutarnjih revizora za razdoblje od 2008. do 2010. predviđena je godišnja izobrazba 80 osoba za stjecanje stručnog ovlaštenja za obavljanje poslova unutarnje revizije, s obzirom da je do konca 2010. potrebno osposobiti 290 ovlaštenih revizora Državni ured za reviziju predlaže pratiti ustrojavanje jedinica unutarnje revizije, te u skladu s potrebama za izobrazbom izmijeniti Plan izobrazbe unutarnjih revizora. Također predlaže se radi učinkovitije izobrazbe omogućiti osobama koje su u postupku stjecanja stručnog ovlaštenja za obavljanje poslova unutarnje revizije, pomoć i podršku ovlaštenih unutarnjih revizora iz korisnika proračuna koji su im lokacijski najbliži. Na taj način bi se ubrzala izobrazba i postigla učinkovitost ustrojenih jedinica unutarnje revizije u kraćem vremenu, što se pokazalo kao dobra praksa u drugim institucijama. Za korisnike proračuna u kojima je sustav uspostavljen potrebno je prilagoditi izobrazbu na način da doprinosi razvoju profesije i podizanju kvalitete, a veći naglasak potrebno je dati promicanju dobrih primjera iz prakse i razmjeni iskustava. Sustav izobrazbe potrebno je pratiti, procjenjivati i kontinuirano unapređivati u skladu sa razvojem sustava financijskog upravljanja i kontrola.

#### 7.5. Uspostava i održavanje internetske stranice

Prema odredbama članka 35. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija nadležna je za uspostavu i održavanje internetske stranice o aktivnostima Središnje harmonizacijske jedinice, izobrazbi i stjecanju stručnog ovlaštenja za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora.

Internetska stranica postavljena je i održavana u okviru stranice Ministarstva financija. Stranica sadrži zakonodavnu regulativu i druge dokumente koji se odnose na sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Internetsku stranicu potrebno je i nadalje razvijati, primjerice kroz objavljivanje aktualnih informacija o struci (primjera iz prakse, novosti u radu, događanja, mišljenja stručnjaka) kako bi se omogućila razmjena iskustava između Središnje harmonizacijske jedinice i korisnika proračuna, te povezivanje osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole.

#### 7.6. Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru

Odredbama članka 34. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru propisano je osnivanje Vijeća za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru (dalje u tekstu: Vijeće) s ciljem razvoja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije. Vijeće je savjetodavno tijelo ministra financija i nema upravljačke ovlasti. Vijeće se saziva prema potrebi, a najmanje tri puta godišnje. Članove vijeća imenuje Vlada Republike Hrvatske iz kruga osoba sa znanjem i iskustvom na području financijskog upravljanja i kontrola, unutarnje ili vanjske revizije, te iz reda čelnika korisnika proračuna.

Ministar financija predsjednik je Vijeća, a članovi Vijeća sazivaju se ovisno o temama koje će Vijeće razmatrati.

Rad Vijeća usmjeren je na:

- poboljšanje upravljanja rizicima i samoprocjeni unutarnje kontrole od strane čelnika korisnika proračuna,
- praćenje provedbe aktivnosti koje je čelnik korisnika proračuna poduzeo nakon obavljene procjene rizika i samoprocjene unutarnje kontrole,
- praćenje provedbe preporuka od čelnika korisnika proračuna što su ih dali unutarnja revizija i Državni ured za reviziju,
- zaštitu funkcionalne neovisnosti i razvoj unutarnje revizije,
- davanje preporuka za razvoj financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije,
- procjenu opravdanosti razloga za razrješenje i/ili premještaj voditelja jedinice za unutarnju reviziju, te
- davanje savjeta i mišljenja o objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli.

Vlada Republike Hrvatske je na sjednici održanoj u ožujku 2007. donijela Rješenje o imenovanju predsjednika, 21 člana i tajnice Vijeća. Ministar financija je predsjednik Vijeća, a članovi su ministri, glavni državni revizor, ravnatelji drugih institucija, voditelji službe unutarnje revizije i druge stručne osobe. U 2008. sedam članova vijeća je razriješeno, a sedam novih članova je imenovano. Od osnivanja Vijeće se sastalo dva puta, u svibnju 2007. i u lipnju 2008. Na dnevnom redu sastanka bila je rasprava o objedinjenom godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2006. i 2007. Odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola propisano je da se Vijeće sastaje najmanje tri puta godišnje.

U Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru navedeno je da će članovi vijeća postupati u skladu s pravilima i procedurama koje sami uspostave. Pravila i procedure nisu uspostavljene. Navedene akte potrebno je donijeti kako bi se odredio način sazivanja vijeća, potreban broj prisutnih članova, imenovanje zamjenika članovima koji nisu u mogućnosti prisustvovati radu Vijeća i druga pitanja važno za rad Vijeća.

Državni ured za reviziju predlaže postupanje u skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, odnosno donošenje pravila i procedura za postupanje članova Vijeća, te sastajanje članova Vijeća najmanje tri puta godišnje kako bi se u potpunosti ostvarili ciljevi osnivanja Vijeća kroz razvoj i poboljšanje kvalitete financijskog upravljanja u javnom sektoru Republike Hrvatske.

## 8. SURADNJA S DRŽAVNIM UREDOM ZA REVIZIJU

Suradnja Središnje harmonizacijske jedinice, jedinica za unutarnju reviziju i Državnog ureda za reviziju potrebna je kako bi se uspostavio zajednički pristup najznačajnijim revizijskim pitanjima, ali uz uvažavanje samostalnost i neovisnost državnih i unutarnjih revizora.

Suradnja s Državnim uredom za reviziju predviđena je Strategijom razvoja unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj radi unapređenja rada unutarnje revizije, financijskog upravljanja i kontrola.

Osnovna suradnja odvija se u okviru sljedećih područja:

- planiranja unutarnjih revizije,
- planiranja i provođenja unutarnje revizije na temelju preporuka iz izvješća Državnog ureda za reviziju, te
- zajedničke izobrazbe državnih i unutarnjih revizora kao jedan od najznačajnijih oblika suradnje radi razmijene iskustava.

Prema odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, voditelji jedinica za unutarnju reviziju korisnika proračuna surađuju s Državnim uredom za reviziju, kojemu na njegov zahtjev, pružaju podatke koji se odnose na sadržaj izvješća obavljenih unutarnjih revizija.

Jedan od najznačajnijih oblika suradnje temelji se na zajedničkom stručnom usavršavanju vanjskih i unutarnjih revizora u dijelu upoznavanja s metodologijom, a također i u dijelu provođenja revizija i programa projekata Europske unije. U 2006. i 2008. održan je zajednički seminar Državnog ureda za reviziju i Središnje harmonizacijske jedinice.

Državni ured za reviziju tijekom obavljanja revizije financijskih izvještaja i poslovanja korisnika proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i uprave obuhvaća i aktivnosti na uspostavi sustava unutarnjih financijskih kontrola. Na taj način prikupljeni su podaci o sustavu unutarnjih financijskih kontrola koji su opisani u izvješćima i na temelju kojih su sastavljeni tablični prikazi. Tijekom obavljanja financijskih revizija uočeni su problemi u funkcioniranju sustava unutarnjih financijskih kontrola. Dio obveznika nije ustrojio zakonom propisane organizacijske jedinice, broj djelatnika koji obavlja poslove unutarnjih financijskih kontrola je nedovoljan, izobrazba je unatoč provedenim seminarima nedostatna, a razumijevanje značajnosti i koristi od uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola nije dostatno.

Državni ured za reviziju je davao preporuke za uspostavu sustava za postupanje prema nalazima i preporukama unutarnje revizije, s ciljem da se ostvari učinkovitije funkcioniranje sustava unutarnjih financijskih kontrola, odnosno ciljevi poslovanja subjekata revizije.

Upoznavanje i ocjena sustava unutarnjih financijskih kontrola sastavni je dio procesa revizije financijskih izvještaja bez obzira na izabranu strategiju revizije. Dobro organiziran i djelotvoran sustav unutarnjih financijskih kontrola povećava vjerojatnost da će informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima biti realno i objektivno prikazane u financijskim izvještajima, pa se time olakšava i skraćuje vrijeme potrebno za provedbu revizije financijskih izvještaja, stoga je razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola značajan i za Državni ured za reviziju.

## 9. OCJENA UČINKOVITOSTI SUSTAVA UNUTARNJIH FINACIJSKIH KONTROLA

Postupcima revizije je ocijenjeno da je postignut značajan napredak u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola, posebno u dijelu koji se odnosi na donošenje zakonske regulative i drugih propisa koji određuju način uspostave sustava te standarde i metodologiju rada. Međutim, potrebno je poduzeti daljnje mjere kako bi sustav unutarnjih financijskih kontrola omogućio ostvarenje ciljeva utvrđenih Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, što je i obveza prema zaključku Vlade Republike Hrvatske kojim je prihvaćeno Objedinjeno godišnjem izvješću o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2007.

Prema Akcijskom planu uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, koji se treba provesti do konca 2008., većina aktivnosti je provedena ili je u tijeku. Središnja harmonizacijska jedinica provodi izobrazbu za stjecanje stručnog ovlaštenja unutarnjih revizora i njihovu daljnju izobrazbu. Također, provodi se program izobrazbe o financijskom upravljanju i kontroli. Objavljen je priručnik o financijskom upravljanju i kontrolama. Doneseni su Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna i Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru.

S obzirom da provedba propisanih aktivnosti i s njima povezanih politika zahtijeva odgovarajuće sposobnosti, ocijenjeno je kako bi uspostava i djelovanje sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru bila učinkovitija kada bi korisnici proračuna:

- koji nisu uspostavili sustav unutarnjih financijskih kontrola, u što kraćem roku osigurali organizacijske pretpostavke i poduzeli aktivnosti za uspostavu navedenog sustava u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru,
- koji su organizacijski uspostavili sustav unutarnjih financijskih kontrola, a nisu postigli očekivane rezultate vezane uz njegovo funkcioniranje, poduzeli daljnje aktivnosti i konkretne mjere kako bi omogućili ostvarenje ciljeva uspješnog poslovanja i ostvarenje postavljenih zadaća.

Također, postupcima revizije je ocijenjeno da je za uspostavu sustava potrebno sastaviti i provoditi plan aktivnosti. Navedeni plan treba, između ostalog, sadržavati popis i opis poslovnih procesa, procjenu rizika i donošenje strategije upravljanja rizicima, te način uspostave odgovarajućih kontrolnih aktivnosti s obzirom na procijenjeni rizik za određeno područje. Korisnici proračuna koji su uspostavili unutarnju reviziju trebaju veću pozornost usmjeriti na povećanje broja revizija s obzirom na područja rizika, kvalitetu revizija i izvješća, te izvršenje preporuka navedenih u izvješćima unutarnjih revizora. Nadalje, potrebno je provoditi kontrolu kvalitete uspostavljenog sustava i uvesti elemente koji će omogućiti mjerenje rezultata rada, te kontinuirano provoditi daljnju izobrazbu postojećih zaposlenika kao i novih zaposlenika koji se osposobljavaju za rad na poslovima unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

## 10. NALAZI I PREPORUKE

Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru je cjelokupan sustav financijskih i drugih kontrola uspostavljen od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna. Sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru sastoji se od dva osnovna elementa: financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije. Osnovu za uvođenje sustava unutarnjih financijskih kontrola čini Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Unutar zakonodavnog okvira korisnici proračuna trebaju razvijati sustav unutarnjih financijskih kontrola u skladu sa svojim zahtjevima i ciljevima. Središnja harmonizacijska jedinica je nadležna za koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, pripremu odgovarajućih zakona i propisa, izradu metodologije i standarda rada za financijsko upravljanje i kontrole i unutarnju reviziju, te organizaciju sustava izobrazbe.

### Financijsko upravljanje i kontrole

- 1.1. Način uspostave financijskog upravljanja i kontrola propisan je Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, a aktivnosti vezane za uspostavu i provedbu navedenog sustava detaljnije su razrađene u Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, te u Priručniku za financijsko upravljanje i kontrole. Financijsko upravljanje i kontrole provode se u svim ustrojstvenim cjelinama i na svim razinama korisnika proračuna.

Za uspostavu, odnosno provedbu aktivnosti vezanih uz financijsko upravljanje i kontrole odgovoran je čelnik korisnika proračuna. Prema odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, čelnik korisnika proračuna imenuje voditelja za financijsko upravljanje i kontrole, a može imenovati koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole. Neovisno o prenošenju ovlasti i odgovornosti na druge osobe, čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Prema podacima iz registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, 348 korisnika proračuna je imenovalo voditelja za financijsko upravljanje i kontrole. S obzirom da prema registru korisnika proračuna iz 2007., obveznika uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrola ima 3 575, proizlazi da je 9,7% korisnika proračuna imenovalo voditelja za financijsko upravljanje i kontrole.

Kod korisnika proračuna na državnoj razini (ministarstva i središnji državni uredi) uspostava financijskog upravljanja i kontrola je u tijeku ili završena. U uspostavi zaostaju korisnici proračuna na lokalnoj razini koji nisu imenovali osobe zadužene za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrole. Središnja harmonizacijska jedinica je izradila prijedlog plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola s utvrđenim rokom za uspostavu do 2010. za lokalnu razinu kako bi pomogla imenovanim voditeljima u sagledavanju potrebnih aktivnosti. Također, pojedini korisnici proračuna nemaju popunjena radna mjesta u odnosu na sistematizirana, pa je tako primjerice u jednom zavodu sistematizirano pet radnih mjesta u jedinici za financijsko upravljanje i kontrole, a nije popunjeno niti jedno.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici da u suradnji s korisnicima proračuna dogovori mjere i odgovarajuće aktivnosti kako bi se ubrzala uspostava djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Aktivnosti uspostave financijskog upravljanja i kontrola provode se u skladu s Planom uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. U većini korisnika proračuna na državnoj razini (ministarstva i središnji državni uredi) u kojima je uspostava provedena, doneseni su planovi uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. U planu su navedene aktivnosti za provedbu ovog sustava kao i odgovorne osobe i rokovi za njihovo izvršenje. Dio korisnika na lokalnoj razini nije donio plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola.

Korisnici proračuna koji su donijeli planove za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola započeli su s provođenjem planiranih aktivnosti. U Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru navedeno je osam glavnih aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola (između ostalih popis poslovnih procesa i procjena rizika). Aktivnosti su identične za sve proračunske korisnike bez obzira na veličinu prihoda i rashoda ili broj zaposlenih. S obzirom na obujam potrebnih aktivnosti koje su propisane kako bi se uspostavio sustav financijskog upravljanja i kontrola, iste je potrebno pojednostaviti i prilagoditi mogućnostima i potrebama pojedinih korisnika, posebno manjih.

Tijekom 2007. u većini korisnika proračuna na državnoj razini provedene su početne aktivnosti za provedbu sustava što podrazumijeva obavljenu samoprocjenu unutarnjih aktivnosti, sastavljanje izjave o viziji, misiji i ciljevima korisnika proračuna, te izradu popisa poslovnih procesa i utvrđivanje aktivnosti u svakom procesu. Sustav upravljanja rizicima nije dovoljno razvijen, većina korisnika nije obavila procjenu rizika, niti je sastavila strategiju upravljanja rizikom. Upravljanje rizicima je sustavan proces koji sadrži određivanje ciljeva poslovanja, mogućih rizika koji utječu na ostvarenje ciljeva, njihovu ocjenu u odnosu na vjerojatnost nastanka i značaj, te uspostavu prikladnih mjera za upravljanje rizicima.

Državni ured za reviziju je mišljenja da je za uspostavu sustava potrebno sastaviti i provoditi plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola prilagoditi mogućnostima i potrebama korisnika. Nakon završetka popisa i opisa poslovnih procesa potrebno je pristupiti procjeni rizika za svaki poslovni proces kako bi se uspostavile potrebne kontrole u cilju ublažavanja rizika, te osigurati pretpostavke za utvrđivanje i procjenu rizika, što uključuje i određivanje mjerljivih i jasnih ciljeva poslovanja.

U skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru čelnik korisnika proračuna izvješćuje Središnju harmonizacijsku jedinicu o funkcioniranju, djelotvornosti i učinkovitosti financijskog upravljanja i kontrola.

Jednom godišnje Središnjoj harmonizacijskoj jedinici dužni su dostaviti izvješće sljedeći korisnici proračuna: središnja tijela državne uprave, izvanproračunski zavodi, županije, županijska središta, grad Zagreb i gradovi iznad 35 000 stanovnika. Navedenim odredbama obuhvaćeno je 75 korisnika proračuna, a drugi korisnici proračuna trebaju izvještavati Središnju harmonizacijsku jedinicu na temelju posebne upute koju donosi Središnja harmonizacijska jedinica.

Posebna uputa nije donesena, te Središnja harmonizacijska jedinica ne raspolaže podacima o razvoju i djelovanju financijskog upravljanja i kontrola u drugim korisnicima proračuna koji su obveznici uspostave financijskog upravljanja i kontrola, ali nisu obveznici dostave godišnjih izvješća.

Godišnja izvješća korisnika proračuna odnose se na provedene aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola i usklađenost sa zakonima i propisima, a u manjoj mjeri na kvalitetu provedenih aktivnosti i rezultate rada. U pojedinim slučajevima organizacijske jedinice su uspostavljene, odnosno imenovane su osobe zadužene za financijsko upravljanje i kontrole, ali nisu započele s radom, odnosno nema stvarnih pomaka u kvaliteti upravljanja. Stoga je potrebno razviti pokazatelje kvalitete sustava i pratiti ih kroz proces godišnjeg izvješćivanja.

S obzirom da su obveznici uspostave financijskog upravljanja i kontrole svi korisnici proračuna, Državni ured za reviziju je mišljenja da Središnja harmonizacijska jedinica treba u skladu s odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru donijeti posebnu uputu kako bi raspolagala s potpunim podacima o razvoju i djelovanju financijskog upravljanja i kontrola u svim korisnicima proračuna, također potrebno je kroz proces godišnjeg izvješćivanja pratiti, između ostaloga kvalitetu i rezultate provedenih aktivnosti.

U skladu s odredbama članka 14. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, ocjena kvalitete financijskog upravljanja i kontrola obavlja se praćenjem, samoprocjenom i unutarnjom revizijom. S obzirom da je Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru donesen u ožujku 2008., te da sustav financijskog upravljanja i kontrola nije u potpunosti uspostavljen, Središnja harmonizacijska jedinica nije započela aktivnosti praćenja i provjere kvalitete.

Državni ured za reviziju je mišljenja da Središnja harmonizacijska jedinica treba u što kraćem roku uspostaviti praćenje i provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrola u skladu s odredbama Pravilnika o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru.

- 1.2. Središnja harmonizacijska jedinica u očitovanju u vezi prijedloga da se u suradnji s korisnicima proračuna dogovore mjere i odgovarajuće aktivnosti kako bi se ubrzala uspostava djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola navodi da se poduzimaju aktivnosti koje se sastoje od razgovora s čelnicima svakog pojedinog korisnika proračuna, prezentacije sustava kada se obrazlažu potrebe i koristi sustava, a daljnja provedba aktivnosti zadaća je čelnika odnosno, korisnika proračuna. O poduzetim aktivnostima izvješćuje se Vlada Republike Hrvatske koja svojim zaključcima također doprinosi uspostavi i organizaciji sustava kod korisnika proračuna.**
- U vezi mišljenja da je za uspostavu sustava potrebno sastaviti i provoditi plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrole navodi se da se isto već provodi kod korisnika proračuna.**
- Nadalje, Središnja harmonizacijska jedinica suglasna je s mišljenjem da je aktivnosti za provedbu financijskog upravljanja i kontrola potrebno pojednostaviti i prilagoditi mogućnostima i potrebama pojedinih proračunskih korisnika, posebno manjih u skladu s čime će razmotriti modele učinkovitije uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrola.**

***U vezi s mišljenjem da je nakon završetka popisa i opisa poslovnih procesa potrebno pristupiti procjeni rizika za svaki poslovni proces navodi se da je dio metodologije za procjenu rizika propisan Pravilnikom o provedbi financijskog upravljanja i kontrola i Priručnikom o financijskom upravljanju i kontrolama, te da predložene aktivnosti slijede nakon popisa i opisa poslovnih procesa. Središnja harmonizacijska jedinica izrađuje i smjernice za donošenje strategije upravljanja rizicima u javnom sektoru kojima će se pomoći korisnicima proračuna u donošenju strategije za upravljanje rizicima.***

***Prihvaćeno je mišljenje da je potrebno donijeti posebnu uputu kako bi Središnja harmonizacijska jedinica raspolagala s potpunim podacima o razvoju i djelovanju financijskog upravljanja i kontrola u svim korisnicima proračuna. S obzirom na velik broj obveznika provedbe financijskog upravljanja i kontrole, razmatra se preporuka stručnjaka Sige koji su ocjenjivali ovaj sustav u javnom sektoru te predložili da manji korisnici proračuna izvješćuju o provedbi sustava korisnike proračuna na prvoj razini (ministarstva, županije i gradovi), koji bi nakon toga objedinili izvješća i prosljedili ih Središnjoj harmonizacijskoj jedinici.***

***Vezano uz uspostavu praćenja i provjere kvalitete financijskog upravljanja i kontrole navodi se da se unutar korisnika proračuna obavlja stalnim praćenjem, samoprocjenom i unutarnjom revizijom. Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija također obavlja provjeru kvalitete financijskog upravljanja i kontrola s ciljem usklađene uspostave financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Provjera kvalitete za sada se provodi redovitom godišnjom kontrolom financijskog upravljanja i kontrola i to na temelju godišnjih izvješća korisnika proračuna o financijskom upravljanju i kontrolama. Ovim aktivnostima Središnja harmonizacijska jedinica posvećuje dužnu pažnju i nastavit će s daljnjim aktivnostima na razvoju modela praćenja i procjene kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrole.***

#### Unutarnja revizija

- 2.1. Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru propisana je obveza ustrojavanja jedinica za unutarnju reviziju kod korisnika proračuna, a Pravilnikom o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna određeni su kriteriji za uspostavljanje unutarnje revizije ovisno o broju zaposlenih i rashodima koje ostvaruju korisnici proračuna.

Prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, sva ministarstva, središnji državni uredi, izvanproračunski zavodi, županije, Grad Zagreb, županijska središta i gradovi s više od 35 000 stanovnika obvezni su ustrojiti neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju. Osim navedenih, neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju obavezni su uspostaviti i korisnici proračuna koji zapošljavaju više od 50 zaposlenika, a imaju godišnje rashode i izdatke veće od 30.000.000,00 kuna, ili korisnici čije je područje poslovanja visokorizično, a obavljanje zadaća specifično, prema vlastitoj procjeni opravdanosti. Prema podacima iz registra popisa obveznika ustroja jedinica za unutarnju reviziju Središnje harmonizacijske jedinice 235 korisnika proračuna je obvezno ustrojiti jedinicu za unutarnju reviziju. Od navedenog broja obveznika unutarnju reviziju ustrojio je 71 korisnik proračuna. Razlozi zbog kojih nisu ustrojene jedinice za unutarnju reviziju su: nedovoljan broj stručnih zaposlenika, nepostojanje formalnih uvjeta za ispunjenje navedene obveze, nedovoljna financijska sredstva i drugi.



Državni ured za reviziju je mišljenja da korisnici proračuna koji nisu uspostavili jedinicu unutarnje revizije, trebaju u što kraćem roku osigurati organizacijske pretpostavke i poduzeti aktivnosti za uspostavu navedenog sustava u skladu s odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru unutarnja revizija obavlja se prema: strateškom planu za trogodišnje razdoblje, godišnjem planu i planu pojedinačne revizije. Kvaliteta obavljanja revizija i optimalna iskorištenost revizijskih resursa ovisi, između ostaloga, o strateškim i godišnjim planovima unutarnje revizije. Metodologija za izradu strateških i godišnjih planova je složena i zahtijeva vrijeme kao i suradnju rukovodstva i unutarnjih revizora na izradi planova. Od 71 jedinice unutarnje revizije, 45 je dostavilo strateške planove, a 47 godišnje planove, odnosno 26 nije dostavilo strateške planove, a 24 nije dostavilo godišnje planove.

Prema godišnjim izvješćima korisnika proračuna za 2007. ukupno su planirane 153 unutarnje revizije, a obavljeno je 185 revizija. Analizom unutarnjih revizija uočeno je da je određeni broj revizija obavljen kao pilot revizije koje su obavljene uz mentore. Također, pojedini korisnici proračuna nisu obavili niti jednu unutarnju reviziju. Odnosno, u tim korisnicima proračuna unutarnja revizija je formalno uspostavljena, ali aktivnosti unutarnje revizije nisu započele ili su pripremne aktivnosti u tijeku.

Tijekom obavljanja revizije u studenom 2008., pregledom Popisa unutarnjih revizora utvrđeno je povećanje broja unutarnjih revizora, te je koncem listopada 2008. evidentirano 238 unutarnjih revizora, od kojih je 164 stručno ovlaštenih revizora i 74 u postupku dobivanja ovlaštenja za unutarnjeg revizora.

S obzirom na nedostatne kapacitete unutarnje revizije, Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici poticati na dogovor više tijela nadležnih za provedbu unutarnje revizije, a naročito na lokalnoj razini u osnivanju zajedničke jedinice, kako bi se učinkovito iskoristili postojeći resursi te, po mogućnosti jednom godišnje, obavila unutarnja revizija svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Također, potrebno je pojačati kontrolu obveznika dostave strateških i godišnjih planova.

Prema odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru za svaku obavljenju reviziju izrađuje se revizijsko izvješće koje sadrži upravljački sažetak, ciljeve i opseg revizije, nalaze, zaključke i preporuke, kao i očitovanje ovlaštene osobe revidirane jedinice. Konačno revizijsko izvješće odobrava voditelj jedinice za unutarnju reviziju i dostavlja ga čelniku korisnika proračuna koji odlučuje o prihvaćanju preporuka. Svrha davanja preporuka je poboljšanje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti unutarnjih kontrola, tj. poboljšanje financijskog upravljanja i kontrole, odnosno poboljšanje poslovanja institucije.

Za implementaciju danih preporuka iz revizijskih izvješća odgovorno je rukovodstvo, a unutarnja revizija prati provode li se preporuke pravilno, djelotvorno i pravodobno. Čelnik korisnika proračuna odlučuje i sastavlja plan djelovanja koji uključuje prihvaćene preporuke i radnje koje je potrebno poduzeti i dostavlja prihvaćeni plan djelovanja voditelju jedinice za unutarnju reviziju.

Prema Objedinjenom godišnjem izvješću Središnje harmonizacijske jedinice o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2007., izvršenje danih preporuka je nedostatno. Tijekom 2007. kod korisnika proračuna na državnoj razini putem revizijskih izvješća dana je 621 preporuka od čega je provedeno 270 preporuka, djelomično provedeno 88 preporuka, a nisu provedene 263 preporuke. Za obavljene revizije tijekom 2007. kod korisnika proračuna na lokanoj razini putem revizijskih izvješća dano je 315 preporuka, od kojih je provedeno 137 preporuka, djelomično provedeno 74 preporuka, te nisu provedene 104 preporuke.

Voditelj jedinice za unutarnju reviziju, odnosno unutarnji revizor dužan je pripremiti godišnje izvješće o obavljenim revizijama i o aktivnostima unutarnje revizije. Izvješće se dostavlja Središnjoj harmonizacijskoj jedinici nakon što ga odobri čelnik korisnika proračuna.

Revizijom sustava unutarnjih kontrola za 2007., utvrđeno je da pojedine jedinice za unutarnju reviziju koje su bile u obvezi nisu sastavile i dostavile godišnje izvješće prema Napatku za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Od ukupno 71 korisnika državnog proračuna koji su ustrojili unutarnju reviziju, 69 korisnika proračuna je dostavilo godišnje izvješće.

Državni ured za reviziju predlaže Središnjoj harmonizacijskoj jedinici intenzivirati aktivnosti kako bi svi korisnici proračuna koji su obveznici izradili i dostavili godišnje izvješće. Također, potrebno je veću pozornost usmjeriti na povećanje broja revizija s obzirom na područja rizika, kvalitetu revizija i izvješća, te izvršenje preporuka navedenih u izvješćima unutarnjih revizora kako bi se pravodobno poduzele odgovarajuće mjere i aktivnosti s ciljem unapređenja financijskog upravljanja i kontrola, odnosno učinkovitijeg poslovanja korisnika proračuna.

Prema Pravilniku o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna koji je donesen u ožujku 2008. propisano je da voditelj jedinice za unutarnju reviziju donosi cjelovit Program osiguranja i poboljšanja kvalitete obavljanja unutarnje revizije na temelju predloška koji priprema Središnja harmonizacijska jedinica. Programom osiguranja kvalitete određuje se da provjera kvalitete može biti unutarnja i vanjska. Vanjsku provjeru kvalitete obavljanja unutarnje revizije kod korisnika proračuna obavlja Središnja harmonizacijska jedinica i vanjska revizija.

Unutarnja provjera kvalitete sastoji se od kontinuirane i povremene provjere. Kontinuiranu provjeru odnosno praćenje rada i rezultata rada unutarnje revizije provodi voditelj jedinice za unutarnju reviziju, a povremena provjera kvalitete provodi se putem samoocjenivanja. S obzirom da je Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna donesen u ožujku 2008., aktivnosti kontrole kvalitete koje provodi Središnja harmonizacijska jedinica započele su kroz pripremu obuke i izradu predloška za provedbu kontrole kvalitete.

Državni ured za reviziju je mišljenja da Središnja harmonizacijska jedinica treba kroz kontrolu kvalitete osigurati da unutarnja revizija ispunjava zahtjeve koji se navode u Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

- 2.2. Središnja harmonizacijska jedinica navodi da prihvaća mišljenje da korisnici proračuna koji nisu uspostavili jedinicu unutarnje revizije, trebaju u što kraćem roku osigurati organizacijske pretpostavke i poduzeti aktivnosti za uspostavu navedenog sustava u skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola i Pravilnikom o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna. Također, prihvaća se prijedlog koji se odnosi na poticanje na dogovor više tijela nadležnih za provedbu unutarnje revizije na lokalnoj razini radi osnivanja zajedničkih jedinica unutarnje revizije kako bi se učinkovito koristili postojeći resursi.**

***U vezi pojačane kontrole nad dostavom strateških i godišnjih planova, navodi se da planove nisu dostavili proračunski korisnici koji planove nisu izradili.***

***Također, Središnja harmonizacijska jedinica suglasna je s prijedlogom da se pojačaju aktivnosti kako bi svi korisnici proračuna, koji su obveznici, izradili i dostavili godišnje izvješće. Potrebno je povećati i broj obavljenih revizija kod korisnika proračuna, vodeći pri tome računa da sve revizije nisu jednako zahtjevne, odnosno da u pojedine revizije treba uložiti više truda i vremena.***

***Prilikom realizacije danih preporuka Središnja harmonizacijska jedinica očekuje i pomoć državne revizije koja bi prilikom obavljanja poslova revizije iz svoje nadležnosti mogla naložiti izvršavanje preporuka u skladu s prihvaćenim planom realizacije danih preporuka. Kada se navodi broj od 263 neprovedene preporuke u 2006. i 104 neprovedene preporuke u 2007. (što je znatno smanjenje), obrazlaže se da pojedine od predloženih preporuka nisu provedene, iz razloga što je planirano izvršenje tijekom naredne godine.***

***Središnja harmonizacijska jedinica prihvaća mišljenje da se kroz provjeru kvalitete osigura da unutarnja revizija ispunjava zahtjeve koji se navode u Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, odnosno da se navedenim provjerama osigura obavljanje poslova unutarnje revizije na učinkovit i djelotvoran način s ciljem poboljšanja poslovanja svakog korisnika proračuna.***

Središnja harmonizacijska jedinica

- 3.1. Središnja harmonizacijska jedinica ustrojena je u Ministarstvu financija u travnju 2005. Službe ustrojene u okviru Središnje harmonizacijske jedinice kontinuirano su provodile aktivnosti vezane za koordinaciji uspostavljanja i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije. Organizirani su mnogobrojni seminari, prezentacije i radionice, te sastanci s predstavnicima korisnika proračuna na državnoj i lokalnoj razini radi uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. Također je organizirana stručna izobrazba, te mentorstvo kao pomoć unutarnjim revizorima tijekom obavljanja prvih revizija. Surađivalo se s drugim institucijama na domaćoj i međunarodnoj razini, te je obavljen niz aktivnosti vezan uz proces pridruživanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, posebno za Poglavlje 32. Financijski nadzor.**

***U Središnjoj harmonizacijskoj jedinici sistematizirano je 26 radnih mjesta, a zaposleno je 13 zaposlenika. U tijeku su izmjene i dopune Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija prema kojima bi Središnja harmonizacijska jedinica imala 27 zaposlenika, odnosno jednog zaposlenika više u odnosu na dosadašnje ustrojstvo.***

S obzirom da je u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici od predviđenih 26 zaposlenika zaposleno 13, da su aktivnosti koje trebaju obavljati, složene i mnogobrojne, te da se njihova učinkovitost odražava na cjelokupni sustav financijskog upravljanja i kontrola, Državni ured za reviziju predlaže da Središnja harmonizacijska jedinica u što kraćem roku popuni radna mjesta u skladu sa sistematizacijom kako bi mogli učinkovito obavljati zadaće određene Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Središnja harmonizacijska jedinica nadležna je za organiziranje izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole, te unutarnju reviziju. Središnja harmonizacijska jedinica provodi izobrazbu za stjecanje ovlaštenja unutarnjih revizora i za daljnju izobrazbu revizora. Također, provodi se izobrazba za financijsko upravljanje i kontrole. Financijsko upravljanje i kontrolu trebaju uvesti svi korisnici proračuna, stoga je potreba za organizacijom izobrazbe velika.

S obzirom da neki korisnici proračuna nisu uspostavili sustav unutarnjih financijskih kontrola, Državni ured za reviziju je mišljenja da je nadalje potrebno provoditi seminare za jačanje svijesti o financijskom upravljanju i kontroli kako bi se upoznao čelnike i rukovoditelje sa sustavom financijskog upravljanja i kontrola i aktivnostima koje je potrebno provesti. Potrebe i aktivnosti na lokalnoj razini su različite od potreba na državnoj razini, te i sustav izobrazbe treba prilagoditi potrebama korisnika proračuna, te u većoj mjeri u sustav izobrazbe uključiti korisnike proračuna na lokalnoj razini.

Planom izobrazbe unutarnjih revizora za razdoblje od 2008. do 2010. predviđena je godišnja izobrazba 80 osoba za stjecanje stručnog ovlaštenja za obavljanje poslova unutarnje revizije, s obzirom da su do konca 2010. planirane potrebe za 290 ovlaštenih revizora Državni ured za reviziju predlaže pratiti ustrojavanje jedinica unutarnje revizije, te u skladu s potrebama za izobrazbom izmijeniti Plan izobrazbe unutarnjih revizora. Također predlaže se radi učinkovitije izobrazbe omogućiti osobama koje su u postupku stjecanja stručnog ovlaštenja za obavljanje poslova unutarnje revizije, omogućiti pomoć i podršku ovlaštenih unutarnjih revizora iz korisnika proračuna koji su im lokacijski najbliži. Na taj način bi se ubrzala izobrazba i postigla učinkovitost ustrojenih jedinica unutarnje revizije u kraćem vremenu, što se pokazalo kao dobra praksa u drugim institucijama. Za korisnike proračuna u kojima je sustav uspostavljen potrebno je prilagoditi izobrazbu na način da doprinosi razvoju profesije i podizanju kvalitete, a veći naglasak potrebno je dati promicanju dobrih primjera iz prakse i razmjeni iskustava. Sustav izobrazbe potrebno je pratiti, procjenjivati i kontinuirano unapređivati u skladu sa razvojem sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru propisano je osnivanje Vijeća za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru s ciljem razvoja financijskog upravljanja i kontrola, te unutarnje revizije. Vijeće je savjetodavno tijelo ministra financija i nema upravljačke ovlasti. Saziva se prema potrebi, a najmanje tri puta godišnje. Članove vijeća imenuje Vlada Republike Hrvatske, a ministar financija predsjednik je Vijeća.

Od osnivanja Vijeće se sastalo dva puta, jednom u svibnju 2007., a drugi put u lipnju 2008., iako je odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola propisano da se Vijeće sastaje najmanje tri puta godišnje. U Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru navedeno je da će članovi Vijeća postupati u skladu s pravilima i procedurama koje sami uspostave. Pravila i procedure nisu uspostavljene.

Potrebno je iste donijeti kako bi se odredio način sazivanja Vijeća, potreban broj prisutnih članova, imenovanje zamjenika članovima koji nisu u mogućnosti prisustvovati radu Vijeća i drugo.

Državni ured za reviziju predlaže postupanje u skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, odnosno donošenje pravila i procedura za postupanje članova Vijeća, te sastajanje najmanje tri puta godišnje kako bi se u potpunosti ostvarili ciljevi osnivanja Vijeća, kroz razvoj i poboljšanje kvalitete financijskog upravljanja u javnom sektoru Republike Hrvatske.

**3.2. Središnja harmonizacijska jedinica prihvaća prijedlog da u što kraćem roku popuni radna mjesta u skladu sa sistematizacijom kako bi mogla učinkovito obavljati zadaće određene Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Pri tome se navodi da je teško popuniti radnih mjesta s odgovarajućim službenicima koji imaju dovoljno iskustva iz područja sustava unutarnjih financijskih kontrola.**

*Vezano uz provedbu financijskog upravljanja i kontrola za korisnike na lokalnoj razini, Središnja harmonizacijska jedinica navodi da su tijekom travnja i svibnja 2008. organizirani regionalni centri za izobrazbu u Osijeku, Rijeci, Splitu i Zagrebu, u kojima će se provoditi potrebna izobrazba za voditelje financijskog upravljanja i kontrole na lokalnoj razini. Nakon što voditelj za financijsko upravljanje i kontrole iz županija i gradova prođu potrebnu izobrazbu, dio voditelja uključit će se u provođenje izobrazbe za manje korisnike proračuna na lokalnoj razini koji će svojom stručnošću i poznavanjem specifičnosti poslovanja kod korisnika na lokalnoj razini pomoći poboljšanju izobrazbe te je prilagoditi potrebama korisnika na lokalnoj razini.*

*Također, prihvaćeno je mišljenje da je i nadalje potrebno provoditi seminare za jačanje svijesti o financijskom upravljanju i kontroli kako bi se upoznalo čelnike i rukovoditelje sa sustavom financijskog upravljanja i kontrola i aktivnostima koje je potrebno provesti. To je jedan od osnovnih zadataka koji se kontinuirano provodi kako na državnoj tako i na lokalnoj razini.*

*U očitovanju se nadalje navodi da je Plan izobrazbe za unutarnje revizore za razdoblje od 2008. do 2010. donijet koncem 2007. realan i da će se u navedenom razdoblju moći obuhvatiti 290 osoba, jer je godišnje moguće obrazovati oko 80 do 100 revizora, ovisno o broju prijava.*

*Također, prihvaćen je prijedlog u vezi donošenja pravila i procedura za postupanje članova Vijeća za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru.*