



REPUBLIKA HRVATSKA

Vlada Republike Hrvatske

Ministarstvo financija

STRATEGIJA RAZVOJA

**SUSTAVA UNUTARNJIH
FINANCIJSKIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU
REPUBLIKE HRVATSKE
ZA RAZDOBLJE 2009. – 2011.**

Zagreb, rujan 2009.

SADRŽAJ

PREDGOVOR	3
1. UVOD	4
2. CILJEVI STRATEGIJE	7
3. KONCEPT UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA (PIFC)	8
4. SUSTAV UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE – SADAŠNJE STANJE	14
4.1. REGULATORNI I INSTITUCIONALNI OKVIR	14
4.2. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE – sadašnje stanje	16
4.3. UNUTARNJA REVIZIJA – sadašnje stanje	20
5. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA SUSTAVA UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA	23
5.1. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLA	23
5.2. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA UNUTARNJE REVIZIJE	30
5.3. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA SREDIŠNJE HARMONIZACIJSKE JEDINICE	34
6. PRAĆENJE PROVEDBE STRATEGIJE	39
7. ZAKLJUČAK	40

PRILOG: AKCIJSKI PLAN ZA REALIZACIJU CILJEVA I MJERA

PREDGOVOR

Pred vama je treća po redu Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Prethodne Strategije bile su usmjerene na stvaranje potrebnih pretpostavki za uspostavu i razvoj navedenoga sustava kod korisnika proračuna, uključujući stvaranje regulatornog okvira i organizacijskih kapaciteta, što je uspješno realizirano.

Svrha ove Strategije je da se uspostavljen sustav dalje razvija kao alat upravljačke strukture koji joj treba poslužiti za odgovorno, transparentno i uspješno upravljanje proračunskim sredstvima.

Potreba za novom Strategijom razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u ovom razdoblju proizlazi i iz proračunskih reformi pokrenutih Strategijom unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. te novim Zakonom o proračunu (Narodne novine, broj 87/08).

Proračunske reforme pokreću promjene u pristupu upravljanju proračunskim sredstvima, stavljajući naglasak na povezivanje ciljeva i proračunskih sredstava.

Pred upravljačku strukturu postavlja se odgovornost ne samo za visinu i vrstu troškova u odnosu na planirane iznose nego i za postignute rezultate, odnosno za realizaciju ciljeva iz planova i programa unutar ograničenih proračunskih sredstava. Pri tome je važno zadovoljiti standarde kvalitete u pružanju javnih usluga i rokove u kojima se očekuje njihova realizacija.

Sustav unutarnjih financijskih kontrola predstavlja alat koji upravljačkoj strukturi treba poslužiti da odgovori na prethodno navedene zahtjeve i time se stavi u funkciju potpore provođenju proračunskih reformi. Da bi se to osiguralo, važno je da upravljačka struktura razumije mogućnosti sustava unutarnjih financijskih kontrola te da ga koristi u svrhu za koju je on namijenjen.

Uspostavljeni sustavi unutarnjih financijskih kontrola, zasad još nisu u cijelosti iskorišteni u svrhu za koju su namijenjeni i često predstavljaju „dodatak“ na postojeće sustave upravljanja. Stoga je ova Strategija namijenjena prije svega upravljačkoj strukturi u javnom sektoru, od koje se očekuje da postojeće procese upravljanja unaprijedi upravo korištenjem elemenata sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Potporu u tome i dalje će pružati Ministarstvo financija, ponajprije Središnja harmonizacijska jedinica koja je nadležna za koordinaciju aktivnosti na uspostavi i razvoju ovoga sustava.

Da bi se pristup u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola mogao koordinirati s razvojem u sustavu proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica blisko će surađivati s Državnom riznicom.

1. UVOD

Republika Hrvatska u posljednjih nekoliko godina intenzivno provodi reforme u cilju razvoja upravljanja javnim financijama.

Većina tih reformi potaknuta je potrebom da se tijekom pretprijetnih priprema za članstvo u Europskoj uniji postojeći sustavi upravljanja i kontrola nad javnim sredstvima prilagode i unaprijede sukladno zahtjevima Europske unije.

Pri tome je važno istaknuti da je cilj reformi ne samo ispuniti uvjete za dobivanje članstva nego i unaprijediti sustave upravljanja i kontrola nad javnim sredstvima kako bismo se kao zemlja članica spremno nosili s izazovima koje donosi članstvo i mogućnostima korištenja sredstava EU.

Jedna od takvih reformi uključuje uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Stjecanjem statusa zemlje kandidatkinje Republika Hrvatska započela je u 2004. godini s aktivnostima uspostave i razvoja ovoga sustava sukladno konceptu unutarnjih financijskih kontrola koji je na tom području razvila Europska komisija, poznatom pod kraticom PIFC - Public Internal Financial Control.

U skladu s postavljenim konceptom Republika Hrvatska u posljednjih je pet godina poduzela brojne aktivnosti kako bi stvorila pretpostavke za uspostavu i razvoj ovog sustava, a koje uključuju:

- usvajanje početnih strateških dokumenata
- izradu zakonske i podzakonske regulative
- stvaranje organizacijskih i ljudskih kapaciteta
- implementaciju sustava kod korisnika proračuna na državnoj i lokalnoj razini.

Dosadašnje aktivnosti rezultirale su značajnim napretkom, što potvrđuje i Izvješće Europske komisije o napretku Republike Hrvatske za 2008. godinu u dijelu koji se odnosi na Poglavlje 32 – Financijski nadzor, u okviru kojeg se provodi usklađenje vezano za sustav unutarnjih financijskih kontrola.

I dok su s jedne strane uspješno ispunjena mjerila za usklađenje, primjetno je da uspostavljen sustav unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna još uvijek nije u potpunosti iskorišten da se putem njega unaprijedi upravljanje proračunskim sredstvima.

Razlozi tome velikim dijelom proizlaze iz činjenice da se sustav unutarnjih financijskih kontrola često doživljava kao „dodatak“ uz postojeće sustave upravljanja proračunskim sredstvima.

Međutim, sustav unutarnjih financijskih kontrola treba biti u cijelosti integriran u procese upravljanja, osobito u procese upravljanja proračunom, a s ciljem da se to osigura daljnji razvoj predviđen ovom Strategijom ide u smjeru:

- razvoja svijesti o financijskom upravljanju kao sastavnom dijelu procesa upravljanja i sustavu koji prožima cijelu organizaciju
- jačanja uloge postojećih uprava/sektora/sluzbi za financije kao koordinatora razvoja financijskog upravljanja i kontrola kod korisnika proračuna i pružatelja potpore ostaloj rukovodećoj strukturi u financijskom upravljanju
- razvoja financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa od faze planiranja proračunskih sredstava do realizacije i praćenja realizacije proračunskih sredstava
- razvoja računovodstvenih sustava (troškovno i upravljačko računovodstvo) kao temelja kvalitetnih financijsko-informacijskih sustava kako bi se osigurale informacije potrebne za donošenje odluka i praćenje njihove realizacije
- razvoja upravljanja rizicima kao sastavnog dijela procesa upravljanja, što znači da se trebaju uzeti u obzir rizici koji utječu na mogućnost realizacije ciljeva unutar zadanih vremenskih okvira i raspoloživih proračunskih sredstava kao i troškovi potrebni da se ti rizici spriječe
- jačanja unutarnje revizije u smislu kompetentnosti i djelokruga rada
- jačanja suradnje unutarnje revizije i upravljačke strukture
- učinkovitijega korištenja postojećih revizijskih resursa osnivanjem specijaliziranih timova te provođenjem horizontalnih i vertikalnih revizija.

Razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola na način kako se predviđa ovom Strategijom uglavnom je već ostvaren u okviru sustava upravljanja pretpripravnim fondovima EU. Naime, osnovni uvjet za dobivanje dozvole za rad od Europske komisije i za upravljanje sredstvima EU jest taj da se unutar institucionalnog okvira zaduženog za provedbu pretpripravnih programa EU uspostavi i djeluje sustav unutarnjih financijskih kontrola. Uspješna implementacija sustava unutarnjih financijskih kontrola osigurala je Republici Hrvatskoj preuzimanje odgovornosti za upravljanje pretpripravnim fondovima EU.

Institucije koje su bile uključene u provedbu pretpripravnih programa EU započele su od 2005. godine konkretnu implementaciju svih elemenata sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Vezano za to, definirane su uloge svih sudionika i opisani su poslovi, razrađena je podjela ovlasti i odgovornosti poštujući načelo razdvajanja dužnosti, uspostavljen je model financijskog upravljanja u povezanom nizu institucija te sustav izvješćivanja i komuniciranja za potrebe upravljanja.

Uz zakonsku i podzakonsku regulativu izrađeni su i priručnici kojima su detaljno uređene procedure iz područja planiranja, programiranja, natječaja i ugovaranja, računovodstva i financijskog izvješćivanja, arhiviranja, upravljanja nepravilnostima i upravljanja rizicima.

Zahtijeva se vrlo aktivna uloga unutarnje revizije zbog potrebe kontinuiranog praćenja i procjene učinkovitosti sustava upravljanja, pravovremenog ukazivanja na slabosti i poteškoće koje mogu nastati u sustavu i davanja preporuka za poboljšanje poslovanja.

Upravljačka struktura, unutar sustava upravljanja pretpristupnim fondovima EU odgovorna za uspostavu i djelotvorno funkcioniranje sustava unutarnjih financijskih kontrola, podnosi godišnju izjavu o jamstvu kojom jamči da sustav kontrola iz njezine nadležnosti funkcionira u skladu s postavljenim pravilima. Ako pak postoje određeni nedostaci, o tome sastavlja izvještaj te izrađuje plan otklanjanja nedostataka.

Izjavu o jamstvu niža razina upravljačke strukture podnosi višoj razini upravljačke strukture, što osigurava da najviša razina upravljačke strukture ima uvid u funkcioniranje cjelokupnoga sustava financijskog upravljanja za koji je odgovorna.

Iskustvo stjecano razvojem sustava unutarnjih financijskih kontrola unutar pretpristupnih fondova EU nije se dosad u dovoljnoj mjeri koristilo i za razvoj ovoga sustava za nacionalne potrebe.

Središnja harmonizacijska jedinica započela je sredinom 2008. godine intenzivniju suradnju s institucijama zaduženima za upravljanje pretpristupnim fondovima EU. Suradnja, će se nastaviti razvijati i u idućem razdoblju radi opće dosljednosti u razvoju metodologije i u koordinaciji aktivnosti na razvoju ovoga sustava za potrebe upravljanja sredstvima EU i nacionalnim sredstvima, uvažavajući određene specifičnosti.

Razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola predviđen ovom Strategijom odražava iskustvo stečeno u upravljanju EU fondovima.

U ovu su Strategiju velikim dijelom ugrađeni nalazi i preporuke iz SIGMA izvješća o stanju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske (listopad 2008.), koji su potvrđeni i od Opće uprave za proračun Europske komisije (DG Budget).

Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru za razdoblje 2009. – 2011. odnosi se na proračunske korisnike državnog proračuna i izvanproračunske zavode odnosno fondove (dalje u tekstu: korisnici proračuna).

Za korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i dalje je na snazi *Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*, koja se odnosi na razdoblje od 2007. do 2010. Međutim, mjere za poboljšanje sustava unutarnjih financijskih kontrola predviđene ovom Strategijom potrebno je ugraditi i na lokalnoj razini.

2. CILJEVI STRATEGIJE

Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola za razdoblje 2009. – 2011. ima za cilj odrediti daljnje pravce razvoja kako bi sustav unutarnjih financijskih kontrola dao svoj doprinos **odgovornijem, transparentnijem i uspješnijem upravljanju javnim sredstvima**.

Da bi se to postiglo potrebno je u procese upravljanja ugraditi veće standarde kontrola i razvijati upravljanje proračunskim sredstvima po načelu „vrijednost za novac“.

Proračunske reforme koje donosi Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. i novi Zakon o proračunu imaju također cilj osigurati odgovorno, transparentno i učinkovito upravljanje proračunskim sredstvima, a usmjerene su:

- uvođenju strateškog planiranja te definiranju strateških ciljeva i prioriteta
- povezivanju ciljeva i proračunskih sredstava
- razvoju programskog planiranja i pokazatelja uspješnosti
- većoj fleksibilnosti u upravljanju proračunskim sredstvima.

Realizacija proračunskih reformi na razini ministarstava i tijela državne uprave, treba biti popraćena i koordinirana s aktivnostima usmjerenim jačanju sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Veća fleksibilnost nadležnih ministarstava u upravljanju proračunskim sredstvima zahtijeva i veću razinu odgovornosti, i to ne samo za visinu i vrstu ostvarenih troškova već i za postignute rezultate.

Spremnost nadležnih ministarstava i drugih tijela državne uprave za prihvaćanje veće razine odgovornosti, izravno ovisi o razvijenosti sustava unutarnjih financijskih kontrola. Stoga daljnji razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola treba biti potpora provođenju proračunskih reformi, što se u ovoj Strategiji osobito naglašava.

Aktivnosti i mjere predviđene Strategijom idu u smjeru čvršće integriranosti financijskog upravljanja i kontrola u postojeće procese upravljanja, osobito upravljanja proračunom. Naglašava se važnost uloga uprava za financije u koordinaciji aktivnosti na razvoju financijskog upravljanja na razini korisnika proračuna, ali se istovremeno ističe da upravljanje proračunskim sredstvima nije samo njihova nadležnost i odgovornost i da one nisu jedine koje trebaju voditi brigu o tome na koji se način troše i prikupljaju proračunska sredstva. Financijsko upravljanje i odgovornost za proračunska sredstva treba biti sastavni dio upravljačke odgovornosti rukovoditelja na svim razinama upravljanja.

Vezano za unutarnju reviziju, aktivnosti i mjere daljnjeg razvoja polaze od toga da je unutarnja revizija još uvijek relativno nova profesija za korisnike proračuna i da je potrebno nastaviti ulagati u razvoj metodologije rada, jačanje kapaciteta unutarnjih revizora, uključujući njihov broj i kompetentnost te da je potrebno osigurati da upravljačka struktura razumije ulogu unutarnje revizije, prihvati je i koristi kao svoj alat.

Cilj je Strategije osigurati ujednačen pristup te opću dosljednost u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola, kako za nacionalna sredstva tako i za sredstva EU koja se koriste putem pretpristupnih fondova EU, uvažavajući određene specifičnosti.

3. KONCEPT UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA (PIFC)

Koncept unutarnjih financijskih kontrola razvila je Europska komisija sa svrhom da zemljama kandidatkinjama pomogne da unaprijede upravljanje javnim sredstvima ugradnjom viših standarda kontrole u procese upravljanja.

Kvalitetni sustavi unutarnjih financijskih kontrola pomoći će upravljačkoj strukturi u javnom sektoru da odgovori na zahtjeve suvremenog poslovanja. Prvo, to su već tradicionalno poznati zahtjevi da se proračunska sredstva koriste u svrhu za koju su namijenjena i u skladu sa zakonima i propisima. Drugo, to su zahtjevi da se osigura ekonomično i učinkovito upravljanje proračunskim sredstvima. I treće, s obzirom na turbulentne okolnosti u kojima posluju organizacije u javnom sektoru, sustavi unutarnjih financijskih kontrola omogućit će organizacijama da brže i lakše odgovore na promijenjene okolnosti, a i da pri tome nisu nužno potrebna dodatna proračunska sredstva kako bi se isto realiziralo.

- **UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST**

Koncept PIFC-a veliku važnost pridaje **upravljačkoj strukturi i njezinoj odgovornosti**.

Upravljačka struktura donosi odluke i ona treba osigurati da su te odluke adekvatno donesene i primijenjene u najboljem interesu javnosti.

Odluke uvijek sadrže i financijsku dimenziju, bilo da je ona izravno ili neizravno vidljiva, odnosno njihova realizacija ima utjecaj na proračunska sredstva (stvaranje obveza, trošenje ili prikupljanje proračunskih sredstava).

Rukovoditelji na svim razinama upravljanja trebaju biti svjesni da upravljanjem, odnosno donošenjem odluka impliciraju financijske učinke, vidljive prije ili kasnije i da su za njih odgovorni, a time onda i uključeni u financijsko upravljanje i kontrole.

Pri tome je važno da rukovoditelji imaju jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući financijske parametre.

Linije ovlasti i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu prikladnog, učinkovitog i djelotvornog sustava unutarnjih financijskih kontrola. Učinkoviti sustavi zahtijevaju da su unutar organizacijske strukture uspostavljene jasne linije ovlasti i odgovornosti na svim razinama upravljanja. To znači da rukovodstvo na višim, srednjim i nižim razinama ima postavljene ciljeve koje treba realizirati i odgovornost da se u realizaciji ciljeva poštuju zakoni i propisi, standardi kvalitete i rokovi, a pri tome da se osigura ekonomično i učinkovito korištenje proračunskih sredstava. Da bi rukovodstvo moglo ispuniti odgovornosti koje se od njega očekuju, mora imati dodijeljene i pripadajuće ovlasti.

Usporedno s razvojem linija ovlasti i odgovornosti razvijaju se i sustavi unutarnjih financijskih kontrola. Sustavi unutarnjih financijskih kontrola pružaju razumnu sigurnost onoj razini rukovodstva kojoj su dodijeljene ovlasti i odgovornosti da će uspješno realizirati postavljene ciljeve uz ekonomično i učinkovito korištenje proračunskih sredstava. Uspostavom sustava unutarnjih financijskih kontrola rukovodstvu na višim razinama omogućen je uvid u to ostvaruje li rukovodstvo na nižim razinama ono što se od njega očekuje i koliko je u tome uspješno.

- ***ELEMENTI SUSTAVA UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA***

Praktična implementacija koncepta PIFC-a provodi se kroz njegova tri osnova elementa:

- a) financijsko upravljanje i kontrole
- b) funkcionalno neovisna unutarnja revizija
- c) Središnja harmonizacijska jedinica, organizacijska cjelina u sastavu Ministarstva financija zadužena za harmonizaciju i koordinaciju aktivnosti na uspostavi i razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije.

a) FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE

- ***Pojam financijsko upravljanje i kontrole***

Financijsko upravljanje i kontrole može se definirati kao sustav kojim su financijski aspekti poslovanja korisnika proračuna usmjereni i kontrolirani tako da podupiru realizaciju ciljeva.

Adekvatni sustavi financijskog upravljanja i kontrola uspostavljeni su onda kada upravljačka struktura planira i organizira poslovanje na način da se pruža razumna sigurnost da uspješno upravlja rizicima i da se u realizaciji ciljeva proračunska i druga sredstva koriste pravilno, etično, ekonomično, učinkovito i djelotvorno.

Financijsko upravljanje i kontrole odnosi se na upravljačku odgovornost u planiranju, programiranju, izradi financijskih planova i njihovoj realizaciji, računovodstvu i izvješćivanju kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitaka, neadekvatnog korištenja i prijevara.

Financijsko upravljanje i kontrole obuhvaća sve aspekte vezane uz prihode/primitke, rashode/izdatke, natječajne procedure i ugovaranje, povrate neopravdanih i nezakonito utrošenih proračunskih sredstava, imovinu i obveze.

- ***Vrijednost za novac***

Koncept PIFC-a zahtijeva da upravljačka struktura svoju funkciju upravljanja percipira kao „aktivno upravljanje javnim aktivnostima“ umjesto kao „javno administriranje“. U praksi to znači upravljati po načelu „vrijednost za novac“.

Vrijednost za novac nije sinonim za trošenje u skladu s odobrenim proračunskim sredstvima i važećim propisima, niti podrazumijeva isključivo najniži trošak proračunskih sredstava.

Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ podrazumijeva da se u pružanju usluga građanima i u drugim aktivnostima kojima se institucije bave zadovolje standardi kvalitete i rokovi koje javnost očekuje, a da se pri tome potroši što je moguće manje proračunskih sredstava.

Da bi upravljačka struktura zaista mogla aktivno upravljati u javnim aktivnostima, ona treba biti adekvatno informirana.

Stoga su upravljačkoj strukturi potrebni kvalitetni financijsko-informacijski sustavi, podloga kojih trebaju biti kvalitetni računovodstveni sustavi kako bi temeljem informacija o troškovima i rezultatima, mogla donositi odluke o adekvatnoj alokaciji sredstava.

Općenito, provedba načela „vrijednost za novac“ ne postiže se bez određenih poteškoća. Naime, načelo „vrijednost za novac“ predstavlja izazov upravljačkoj strukturi da promijeni praksu nezainteresiranosti i/ili nemogućnosti da se skupe, neadekvatne, neučinkovite, ali „uhodane“ aktivnosti i poslovni procesi promijene.

Da bi upravljačka struktura prihvatila takav izazov, potrebne su joj informacije o poslovnim procesima i aktivnostima iskazane u financijskim kategorijama (prihodi, rashodi, troškovi).

Jedna od temeljnih poteškoća za implementaciju načela „vrijednost za novac“ jest usko poimanje računovodstva, samo u kontekstu osiguravanja informacija u svrhu kontrole proračuna. Međutim, računovodstvo treba sagledati u njegovu širem opsegu: računovodstvo podupire reforme u financijskom upravljanju i treba pružiti podršku u razvoju dinamičnijih sustava financijskog upravljanja.

Nedovoljno razumijevanje računovodstva i njegova obuhvata jedan je od rizika koji može imati ozbiljne posljedice za uspješnu implementaciju unutarnjih financijskih kontrola.

- ***Komponente financijskog upravljanja i kontrole***

Važna karakteristika financijskog upravljanja i kontrola, sukladno konceptu PIFC-a jest sustavni pristup i pogled na kontrole na način da „klasične“ kontrolne aktivnosti predstavljaju tek jednu od komponenata sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Sustavi financijskog upravljanja i kontrola temelje se na pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola¹, koje uključuju:

- a) kontrolno okruženje
- b) upravljanje rizicima
- c) kontrolne aktivnosti
- d) informacije i komunikacije
- e) praćenje i procjenu sustava.

¹ Komponente su utvrđene u skladu s INTOSAI smjernicama za standarde unutarnje kontrole za javni sektor, a temelje se na COSO modelu (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

Provođenje financijskog upravljanja i kontrola temeljeno na navedenim komponentama zahtijeva razumijevanje njihova značenja i međusobne povezanosti kao i sinergijskog učinka na kvalitetu financijskog upravljanja kada uspostavljeni sustav kontrola funkcionira.

Primjerice, da bismo uspostavili adekvatne kontrolne aktivnosti, potrebno je prije svega sagledati okruženje u kojem se kontrole postavljaju te analizirati kakvo je to okruženje.

Kontrolno okruženje čini osobni i profesionalni integritet, etične vrijednosti zaposlenika i njihova kompetentnost te načini rukovođenja i stilovi upravljanja.

Sagledavajući kontrolno okruženje, treba sagledati i to je li misija organizacije jasno određena, postoji li vizija poslovanja i planski pristup poslovanju, što uključuje, jesu li postavljeni ciljevi te postoje li strateški i drugi planovi, i slično.

Sagledavajući kontrolno okruženje, važno je sagledati i organizacijsku strukturu, uključujući način podjele ovlasti i odgovornosti te linije izvješćivanja, postojanje prakse pisanih pravila i procedura, politike upravljanje ljudskim potencijalima i slično.

Dobro financijsko upravljanje uzima u obzir sve prethodno navedene elemente iz kontrolnog okruženja i sagledava njihov utjecaj.

Ono što također donose sustavi financijskog upravljanja i kontrola, sukladno konceptu PIFC-a, jest i profesionalizacija procesa upravljanja rizicima.

Naime, svi smo svjesni da rizici postoje i da su prisutni u našem svakodnevnom radu. Kontrolni mehanizmi koje uspostavljamo namijenjeni su sprječavanju nastanka određenih rizika, odnosno minimaliziranju njihovih učinaka.

Postavlja se, međutim, pitanje koliko je proces upravljanja rizicima prepoznat kao jedan od procesa u organizaciji, na koji se način taj proces odvija i tko je za njega zadužen. Znamo li, primjerice, koja su nam tri najveća rizika u ovom trenutku i imamo li adekvatne kontrolne mehanizme koji daju razumnu sigurnost da su ta tri rizika pod kontrolom.

Komponenta upravljanje rizicima upravo ima svrhu pomoći u odgovorima na prethodna pitanja. Upravljanje rizicima treba sagledati kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika proračuna, te poduzimanja potrebnih radnji, posebice kroz sustav financijskog upravljanja i kontrola.

Profesionalizacija procesa upravljanja rizicima ogleda se prije svega u dokumentiranju informacija o rizicima, njihovoj vrsti, vjerojatnosti nastanka i procjeni učinaka, ustrojavanju registara rizika, uvođenju sustava izvješćivanja o rizicima, imenovanju odgovornih osoba za praćenje rizika, izradi strategija upravljanja rizicima i slično.

Sagledavajući kontrolno okruženje u koje je potrebno uspostaviti kontrolne aktivnosti i uzimajući u obzir rizike koji potencijalno prijete u kontrolnom okruženju, osigurava se sustavni pristup uspostavi kontrolnih aktivnosti.

Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, postupke i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu.

Kao primjeri kontrolnih aktivnosti mogu se navesti: razdvajanje dužnosti u dijelu davanja ovlasti za pripremu, obradu, evidentiranje i plaćanje; sustav dvostrukog potpisa; pravila koja osiguravaju zaštitu imovine i informacija; postupci potpunog, točnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja svih poslovnih transakcija; pravila dokumentiranja i slično.

Važna komponenta sustava unutarnjih kontrola jest i ona koja se odnosi na sustav informacija i komunikacija s obzirom na važnost poslovnih informacija za funkcije upravljanja i kontrole.

Budući da je kvaliteta odluka upravljačke strukture u izravnoj vezi s kvalitetom informacija na osnovi kojih se te odluke donose, informacije moraju biti odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne. Navedeno zahtijeva učinkovitu komunikaciju na svim razinama u organizaciji, izgradnju prikladnog upravljačkog sustava informacija te uspostavu i razvoj učinkovitog, pravodobnog i pouzdanog sustava izvješćivanja.

Jednom uspostavljen sustav financijskog upravljanja i kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje. Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola obavlja se u svrhu procjenjivanja njegova odgovarajućeg funkcioniranja i osiguranja pravodobnog ažuriranja. Praćenje i procjena sustava obavlja se stalnim praćenjem, samoprocjenom **i unutarnjom revizijom**.

b) UNUTARNJA REVIZIJA

Unutarnja revizija jedan je od ključnih elemenata u sustavu unutarnjih financijskih kontrola.

Pozicioniranje unutarnje revizije u komponentu praćenje i procjena, jasno upućuje na to da je unutarnja revizija dio sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole, i to u funkciji procjene njegove prikladnosti.

Premda dio sustava unutarnjih financijskih kontrola, unutarnja revizija funkcionalno je neovisna o navedenom sustavu.

Jedinica za unutarnju reviziju ustrojava se na najvišoj organizacijskoj razini te je ustrojstveno i funkcionalno izravno odgovorna čelniku korisnika proračuna.

Međutim, **neovisnost unutarnje revizije ne znači njenu izolaciju** i očekuje se da se unutarnja revizija savjetuje s upravljačkom strukturom i čelnikom korisnika proračuna kod donošenja revizijskih planova kako bi revizijske aktivnosti obuhvatile i područja koja su od prioritetnog interesa za upravljačku strukturu, odnosno čelnika korisnika proračuna.

Neovisnost je bitna i neophodna karakteristika unutarnje revizije kako bi mogla objektivno obavljati svoju funkciju, odnosno procjenjivati i davati stručno mišljenje o prikladnosti i djelotvornosti sustava financijskog upravljanja i kontrola u odnosu na:

- utvrđivanje, procjenu i upravljanje rizicima
- usuglašenost sa zakonima i drugim propisima
- pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih informacija

- učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost poslovanja
- zaštitu imovine i informacija
- obavljanje zadaća i ostvarivanje ciljeva.

Cilj unutarnje revizije, kao alata u rukama upravljačke strukture, treba biti dodavanje vrijednosti i unapređenje poslovanja korisnika proračuna.

c) SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA

Uz financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju, treći element koncepta PIFC-a jest **Središnja harmonizacijska jedinica**, organizacijska cjelina u sastavu Ministarstva financija zadužena za koordinaciju aktivnosti na uspostavi i razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola za javni sektor.

U počecima uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola uloga Središnje harmonizacijske jedinice velikim je dijelom usmjerena u stvaranje zakonske i podzakonske osnove, metodologije i standarda rada te izobrazbu osoblja.

U fazi kada su sustavi unutarnjih financijskih kontrola uspostavljeni kod korisnika proračuna više dolazi do izražaja uloga Središnje harmonizacijske jedinice kao koordinatora razvoja uspostavljenih sustava i procjenitelja njihove kvalitete.

Koordinacijska uloga pri tome zahtijeva umrežavanje sa svim sudionicima, odnosno interesnim stranama u razvoju ovog sustava uključujući korisnike proračuna, Državnu riznicu, Državni ured za reviziju, institucije uključene u upravljanje i provedbu pretprijetnim fondovima EU (Nacionalni fond, Središnji državni ured za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije, Središnja agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU, Agencija za reviziju sustava provedbe programa EU) te Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru.

Središnja harmonizacijska jedinica, također redovito izvješćuje i Vladu Republike Hrvatske o provedenim aktivnostima na razvoju ovog sustava, postignutim rezultatima zahvaljujući njegovoj implementaciji te prijedlozima kako ovaj sustav unaprijediti s ciljem osiguranja kvalitetnijeg upravljanja u javnom sektoru.

4. SUSTAV UNUTARNJIH FINANCIJSKIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE – SADAŠNJE STANJE

4.1. REGULATORNI I INSTITUCIONALNI OKVIR

- **Regulatorni okvir**

Temeljni propis kojim se uređuju unutarnje financijske kontrole u Republici Hrvatskoj jest Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 141/06).

Zakonom su uređene komponente sustava unutarnjih financijskih kontrola, odnosno financijsko upravljanje i kontrole te unutarnja revizija.

Zakonom je definiran i metodološki okvir za provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola koji se u dijelu financijskog upravljanja i kontrola temelji na međunarodnim standardima za unutarnje kontrole, a u dijelu unutarnje revizije na međunarodnim revizijskim standardima.

Nastavno na Zakon, izrađena je i podzakonska regulativa koja uključuje Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna (Narodne novine, broj 35/08) te Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 35/08).

Pravilnikom o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna ujedno su definirani i kriteriji temeljem kojih se određuju obveznici uspostave unutarnje revizije.

Pravilnikom o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru propisuje se uspostava i provedba financijskog upravljanja i kontrola, izvješćivanje o uspostavi te provjera kvalitete financijskog upravljanja i kontrola.

Metodološki okvir sadržan u Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i na temelju Zakona donesenim pravilnicima detaljnije je razrađen u Priručniku za financijsko upravljanje i kontrole i Priručniku za unutarnje revizore.

U okviru regulative također je izrađen i Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 8/07), Program stručne izobrazbe za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru i Naputak o provjeri znanja i sposobnosti te polaganju ispita za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru koje je ministar financija donio 31. ožujka 2007. te Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora (Narodne novine, broj 18/08).

Postojeća zakonska i podzakonska regulativa predstavlja osnovu za uspostavu ovoga sustava, osigurava njegovu prepoznatljivost i definira metodologiju temeljem koje se sustav razvija. U skladu s razvojem sustava unutarnjih financijskih kontrola u idućem razdoblju, usvojena regulativa u pojedinim segmentima zahtijevat će izmjene i dopune prema zahtjevima prakse. To se ponajprije odnosi na ažuriranje priručnika radi daljnjeg razvoja metodologije, te na izmjene i dopune pravilnika, što se detaljnije obrazlaže u poglavljima koja se odnose na financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju.

- **Institucionalni okvir**

Okosnica institucionalnog okvira za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola jesu korisnici proračuna, obveznici njegove uspostave te Središnja harmonizacijska jedinica, organizacijska cjelina u sastavu Ministarstva financija zadužena za koordinaciju aktivnosti na uspostavi i razvoju ovoga sustava.

U prethodnom razdoblju Središnja harmonizacijska jedinica najviše se angažirala na izradi zakonske i podzakonske regulative, ali i u izgradnju ljudskih potencijala, osobito u području unutarnje revizije, jer su uspostava i razvoj unutarnje revizije, zapravo značili stvaranje nove profesije za korisnike proračuna u javnom sektoru Republike Hrvatske.

U organizaciji Središnje harmonizacijske jedinice provodila se kontinuirana izobrazba unutarnjih revizora zahvaljujući kojoj je u proteklih pet godina educirano oko 250 unutarnjih revizora.

Unutarnju reviziju ustrojila su sva ministarstva, svi izvanproračunski korisnici, sve županije i veliki gradovi, od čega je u manjem dijelu tek nedavno započeo proces uspostave (ustrojene su jedinice za unutarnju reviziju i kandidati upućeni na izobrazbu).

Pravilnik o unutarnjoj reviziji obvezuje na ustrojavanje unutarnje revizije i manje korisnike proračuna, u smislu broja zaposlenih i proračunskih sredstava kojima raspolažu, što u pravilu zbog nedostatnih resursa, nije učinjeno.

Stoga je potrebno u idućem razdoblju ponovno preispitati kriterije i načine ustrojavanja unutarnje revizije, vodeći pritom računa o racionalnosti u trošenju financijskih sredstava i o raspoloživosti ljudskih resursa za potrebe ustrojavanja unutarnje revizije.

Vezano za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola, korisnici proračuna imenovali su voditelje za financijsko upravljanje i kontrola; najčešće su to državni tajnici za financije ili ravnatelji uprava za financije.

U dijelu korisnika proračuna imenovani su također koordinatori za financijsko upravljanje i kontrole koji su pružali pomoću prilikom izrade popisa i opisa poslovnih procesa i koji će u narednom razdoblju unutar postojećih uprava/sektora za financije nastaviti s aktivnostima na koordinaciji razvoja financijskog upravljanja i kontrola.

Vlada Republike Hrvatske svojim je Zaključkom od 18. ožujka 2009.² zadužila čelnike korisnika proračuna na državnoj razini da koordinaciju aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola stave u nadležnost postojećih jedinica za financije i proračun (uprava, sektora, službi).

Time je naglašena koordinacijska uloga postojećih uprava/sektora/službi za financije u daljnjem razvoju financijskog upravljanja i kontrola, što će osobito biti važno za koordiniran razvoj ovoga sustava u svrhu provođenja proračunskih reformi na razini korisnika proračuna.

² Zaključak Vlade Republike Hrvatske, Klasa: 470-03/09-02/02, Urbroj: 5030120-09-1

Neznatan je broj korisnika proračuna, za potrebe razvoja financijskog upravljanja i kontrola ustrojio i samostalne odjele za financijsko upravljanje i kontrole izvan nadležnosti postojećih uprava/sektora/službi za financije.

U skladu sa Zaključkom Vlade Republike Hrvatske iz ožujka 2009. godine, u idućem će se razdoblju, prilikom sljedećih ustrojstvenih izmjena i dopuna, samostalni odjeli za financijsko upravljanje i kontrole staviti u nadležnost postojećih uprava/sektora/službi za financije.

Govoreći o institucionalnom okviru, važna uloga pripada i Vijeću za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru (Vijeće za PIFC). Vijeće je savjetodavno tijelo ministra financija, čija je uloga davanja preporuka za razvoj financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije. U sastav Vijeća, uz glavnu državnu revizoricu, predstavnike ministara, predstavnike osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnje revizore, imenovani su i novi članovi koji uključuju glavnu državnu rizničarku, nacionalnu dužnosnicu za ovjeravanje i ravnatelja Agencije za reviziju sustava provedbe programa EU.

Od Vijeća se očekuje razmatranje određenih otvorenih pitanja vezanih uz pojedine segmente sustava unutarnjih financijskih kontrola, davanje prijedloga za unapređenja u razvoju ovoga sustava i promicanje najboljih praksi. Utvrdi li kroz svoje aktivnosti da postoje određena otvorena pitanja koja proizlaze iz njegova rada, Vijeće o tome izvješćuje Vladu Republike Hrvatske s ciljem poduzimanja odgovarajućih radnji.

Razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola zahtijevat će i daljnje ulaganje u administrativne kapacitete, prije svega u jačanje koordinacijskih uloga postojećih uprava/sektora/službi za financije, te u daljnju izobrazbu i stručno usavršavanje osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnjih revizora.

U skladu s time bit će potrebno analizirati postojeće modele izobrazbe, koji su u dosadašnjem razdoblju organizirani u nadležnosti Središnje harmonizacijske jedinice, a uključuju osnovnu i dodatnu izobrazbu unutarnjih revizora te seminare i radionice za osobe zadužene za financijsko upravljanje i kontrole i razmotriti mogućnosti suradnje s drugim obrazovnim institucijama.

4.2. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE – sadašnje stanje

Aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola, sukladno odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, započete su 2007. godine.

Korisnici proračuna su i prije uvođenja ovog sustava razvijali financijsko upravljanje kroz procedure i kontrolne mehanizme koji su uglavnom bili usmjereni na zakonitost i pravilnost trošenja proračunskih sredstava.

Uvođenje financijskog upravljanja i kontrola, kao komponente sustava unutarnjih financijskih kontrola, predstavlja svojevrsnu prilagodbu i razvoj postojećih modela financijskog upravljanja s ciljem da se ti modeli unaprijede i da se osigura realizacija svih načela dobrog financijskog upravljanja koja uz zakonitost i pravilnost, uključuju ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost.

Korisnici proračuna donijeli su planove uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola koji su uključivali sljedeće aktivnosti: samoprocjenu pet komponenti financijskog upravljanja i kontrola, sastavljanje izvještaja o viziji, misiji i ciljevima, izradu popisa i opisa poslovnih procesa, sastavljanje knjige poslovnih procesa, utvrđivanje i procjenu rizika, sastavljanje strategije upravljanja rizicima, analizu postojećih i potrebnih kontrola, te donošenje plana za otklanjanje nedostataka unutarnjih kontrola.

Većina korisnika proračuna opsežne je planove aktivnosti do sada realizirala zaključno do faze sastavljanja knjige poslovnih procesa. Time su dosadašnje aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola uglavnom rezultirale dokumentiranjem poslovnih procesa i utvrđivanjem njihovih ciljeva.

Zbog značajnog angažmana korisnika proračuna u te aktivnosti, dokumentiranje poslovnih procesa istaknulo se kao najznačajnije obilježje dosadašnjeg razvoja financijskog upravljanja i kontrola sukladno odredbama Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

Međutim ono što nedostaje u dosadašnjim aktivnostima je povezivanje ciljeva i procesa s proračunskim sredstvima, potrebnim za njihovu realizaciju.

Ključni procesi koji su potpora financijskom upravljanju, kao što su primjerice procesi planiranja, programiranja, izrade financijskog plana, praćenja realizacije financijskog plana, računovodstvene evidencije i sustavi internog izvješćivanja za potrebe financijskog upravljanja zasad još nisu detaljno razrađeni pisanim internim procedurama kod većine korisnika proračuna.

To ujedno ukazuje na nedovoljnu povezanost dosadašnjih aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola s proračunskim ciklusom, i to u svim njegovim fazama (planiranje, programiranje, izrada financijskog plana, realizacija financijskog plana, praćenje realizacije i računovodstvo).

Aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola više su bile usmjerene na razvoj kontrola nego na razvoj financijskog upravljanja.

Pri tome se razvoj kontrola ogleda u dokumentiranosti poslovnih procesa na način da su dijagramima tijekom prikazane aktivnosti, sudionici i rokovi u skladu s regulativom koja te poslovne procese uređuje. Ujedno to pokazuje da je razvoj kontrola bio više usmjeren na kontrole usklađenosti poslovnih procesa sa zakonskom i podzakonskom regulativom koja ih uređuje, nego na razvoj kontrola koje su u funkciji da osiguraju ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost u realizaciji proračunskih sredstava putem poslovnih procesa.

U dosadašnjim aktivnostima manji je naglasak stavljen na razvoj financijskog upravljanja na način da implementacijom komponenata unutarnjih financijskih kontrola sustav financijskog upravljanja prožme cijelu organizaciju i sve faze proračunskog ciklusa.

U velikom dijelu korisnika proračuna zasad još ne postoji dovoljno razumijevanje da se financijsko upravljanje provodi na svim razinama korisnika proračuna, i da je potrebno osigurati organizacijsku strukturu koja to podupire, s jasnom ulogom uprava/sektora/službi za financije u koordinaciji aktivnosti na financijskom upravljanju i kontrolama te s razrađenom podjelom ovlasti i odgovornosti između svih rukovoditelja koji sudjeluju u financijskom upravljanju.

Financijsko upravljanje često se percipira kroz postojeće uloge uprava/sektora/službi za financije, koje su, međutim, još uvijek više usmjerene na „financijsko administriranje“ (vođenje računovodstvenih evidencija o nastalim događajima) nego na koordinaciju aktivnosti za razvoj financijskog upravljanja.

Percepcija financijskog upravljanja kroz prizmu postojećih uloga uprava/sektora/službi za financije stoga je sužena, u smislu da se na financijsko upravljanje gleda kao na računovodstvenu evidenciju nastalih poslovnih događaja. Time se ujedno sužava i pogled na računovodstvo na način da se njegova funkcija svodi na osiguravanje informacija za potrebe kontrole, je li realizacija u skladu s planiranim iznosima, a ne na korištenje računovodstvenih informacija za donošenje odluka.

Ovdje je važno istaknuti da za financijsko upravljanje nisu nadležne samo uprave/sektori/službe za financije i da ravnatelji uprava za financije nisu ti koji su odgovorni za proračune po pojedinim organizacijskim cjelinama i programima. Međutim, uprave/sektori/službe za financije trebaju biti ključni pokretač i koordinator razvoja financijskog upravljanja na razini korisnika proračuna, što nije u dovoljnoj mjeri razvijeno kod korisnika proračuna.

Stoga je jedan od ključnih ciljeva ove Strategije u idućem razdoblju ojačati ulogu uprava/sektora/službi za financije kao koordinatora daljnjeg razvoja financijskog upravljanja i kontrola te osigurati razvoj računovodstvenih sustava kao podloge kvalitetnih financijsko-informacijskih sustava za potrebe financijskog upravljanja.

S obzirom na to da se financijsko upravljanje i kontrole provodi na svim razinama korisnika proračuna, važno je da su uspostavljene jasne linije ovlasti i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima koja su potrebna za njihovu realizaciju.

Ovlasti za upravljanje proračunskim sredstvima najčešće su, međutim, centralizirane na višim razinama, a odgovornosti za realizaciju ciljeva decentralizirane su na nižim razinama u organizaciji.

Pri tome se u upravljanju proračunskim sredstvima veći naglasak stavlja na kontrolu visine i vrste troška (planirano/realizirano) nego na to koriste li se u realizaciji ciljeva proračunska sredstva ekonomično i učinkovito.

Ovo je još više naglašeno u uvjetima nedovoljno razvijenih sustava internog izvješćivanja za potrebe financijskog upravljanja, prije svega računovodstva, koje prati vezu između ciljeva i proračunskih sredstava u svim fazama proračunskog ciklusa i daje informacije upravljačkoj strukturi za potrebe upravljanja.

Razlozi za ovakav pristup financijskom upravljanju i kontrolama velikim dijelom proizlaze i iz dosadašnjeg pristupa u sustavu proračuna.

Sustav proračuna i proračunskih odnosa u javnom sektoru Republike Hrvatske do kraja 2008. godine bio je uređen Zakonom o proračunu iz 2003. godine (Narodne novine, broj 96/03) koji je bio na snazi zaključno do 1. siječnja 2009.

U vrijeme donošenja navedenoga Zakona jedan je od temeljnih ciljeva fiskalne politike bio uspostava fiskalne discipline. Takav pristup podržan je postojanjem velikog broja kontrola inputa i pristupom „od dna prema vrhu“ u procesu donošenja odluka o proračunskim alokacijama.

Premda je navedeni Zakon o proračunu bio izrađen na suvremenim načelima programskog planiranja, računovodstva usklađenog s međunarodnim standardima i mjerama za osiguranje makroekonomske stabilnosti, nedostajala je praktična provedba dijela odredaba, a usmjerenost kontrole na inpute i ograničena fleksibilnost u upravljanju proračunskim sredstvima zadržala se kao glavno obilježje sustava proračuna.

Jedan od nedostataka u dosadašnjem sustavu proračuna bila je i odvojenost strateškog planiranja od procesa planiranja i pripreme proračuna.

Korisnici proračuna izrađivali su strateške dokumente i donosili planove aktivnosti postavljajući ciljeve, no nedostajalo je povezivanje ciljeva i proračunskih sredstava.

Programsko planiranje započelo je 2003. godine. Brza promjena od planiranja po stavkama na planiranje po programima imala je za posljedicu to da je planiranje po programima shvaćeno od dijela korisnika isključivo kao grupiranje rashoda u različite aktivnosti i projekte, a potom njihovo povezivanje u programe.

Budući da je izrada proračuna bila usmjerena na inpute, u fazi pripreme proračuna očekivani rezultati primjene programa nisu se uzimali dovoljno ozbiljno.

U takvim uvjetima i financijsko upravljanje kod korisnika proračuna više je usmjereno na kontrolu visine i vrste troškova u odnosu na planirane iznose, nego na kontrole za potrebe praćenja rezultata provođenja programa i njihova utjecaja na kvalitetu, učinkovitost i djelotvornost u pružanju javnih usluga.

Osim toga, korisnici proračuna imaju velik broj programa, potprograma, aktivnosti i projekata, a istovremeno nisu osigurane sve organizacijske pretpostavke za uspješno upravljanje programima u smislu imenovanja voditelja programa, odnosno osoba zaduženih za praćenje programa, koordinacijskih tijela i slično.

Nedovoljno su razvijeni i sustavi internog izvješćivanja o programima, projektima i sličnom koji bi osigurali povratne informacije o uspješnosti njihova izvršavanja.

Zbog nedovoljno razvijenog sustava informacija o rezultatima realizacije proračunskih sredstava po programima, projektima i aktivnostima, nedostaje podloga za cjelovitu procjenu opravdanosti ulaganja u pojedine programe, projekte i aktivnosti.

Proračunske reforme koje donosi Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. i novi Zakon o proračunu pokreću značajne promjene u odnosu na dosadašnji sustav proračuna, na način da idu u smjeru:

- uvođenja strateškog planiranja te definiranja strateških ciljeva i prioriteta
- povezivanja ciljeva i proračunskih sredstava
- razvoja programskog planiranja i pokazatelja uspješnosti
- veće fleksibilnosti u upravljanju proračunskim sredstvima.

Provedba proračunskih reformi na razini ministarstava i tijela državne uprave treba biti popraćena i koordinirana s aktivnostima usmjerenima na jačanje sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Veća fleksibilnost nadležnih ministarstava u upravljanju proračunskim sredstvima zahtijeva i veću razinu odgovornosti, i to ne samo za visinu i vrstu ostvarenih troškova već i za postignute rezultate.

Spremnost nadležnih ministarstava i drugih tijela državne uprave za prihvaćanje veće razine odgovornosti izravno ovisi o razvijenosti sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Korisnici proračuna za potrebe godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, koji se dostavlja Središnjoj harmonizacijskoj jedinici provode i samoprocjenu uspostavljenog sustava kontrola. U idućem razdoblju upitnik za samoprocjenu bit će potrebno ažurirati i dopuniti pitanjima koja će konkretnije odraziti kvalitetu uspostavljenog sustava kontrola, od dosadašnjih pitanja koja su dijelom općenitog karaktera pa je na temelju njih teško procijeniti kvalitetu uspostavljenog sustava.

Stoga će u daljnjem razvoju financijskog upravljanja i kontrola biti potrebno unaprijediti:

- svijest o financijskom upravljanju kao sastavnom dijelu procesa upravljanja i sustavu koji prožima cijelu organizaciju
- organizacijske pretpostavke za razvoj financijskog upravljanja i kontrola, uključujući koordinacijsku ulogu postojećih uprava/sektora/službi za financije te linije ovlasti i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima potrebnima za njihovu realizaciju
- financijsko upravljanje i kontrole u procesima proračunskog ciklusa (planiranje, programiranje, izrada financijskog plana, praćenje realizacije, računovodstvene evidencije, sustavi internog izvješćivanja za potrebe financijskog upravljanja)
- računovodstvene sustave kao podloge kvalitetnih financijsko-informacijskih sustava za potrebe financijskog upravljanja
- proces upravljanja rizicima
- modele procjene kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrole.

4.3. UNUTARNJA REVIZIJA – sadašnje stanje

Unutarnja revizija uspostavlja se i razvija od 2004. godine i predstavljala je novu profesiju za korisnike proračuna u javnom sektoru. Razvoj unutarnje revizije osim što je zahtijevao stvaranje potrebnih pretpostavki (regulativa, metodologija, kapaciteti), zahtijeva i to da upravljačka struktura prepozna i koristi unutarnju reviziju kao svoj alat.

Prethodno razdoblje obilježilo je stvaranje potrebnih pretpostavki (ustrojavanje jedinice za unutarnju reviziju, izobrazba kadrova, usvajanje metodologije) i promoviranje unutarnje revizije upravljačkoj strukturi.

Prihvaćanje unutarnje revizije od upravljačke strukture te prepoznavanje njezine uloge i svrhe razvojni je proces i jedna vrsta uzajamnog odnosa između unutarnje revizije i upravljačke strukture.

Unutarnji revizori usvojili su metodologiju rada, a usporedno s rastom broja unutarnjih revizora povećao se i broj strateških i godišnjih planova te broj obavljenih revizija.

U proteklom su razdoblju unutarnji revizori uglavnom obavljali revizije usklađenosti, dok je složenijih revizija sustava ili uspješnosti poslovanja bilo manje, što možda nije posve zadovoljilo očekivanja upravljačke strukture.

Razloga je tome nekoliko. U strukturi revizijskih izvješća veliki se broj odnosi na početne pilot-revizije koje su unutarnji revizori obavljali u okviru izobrazbe i koje su u pravilu bile jednostavnije.

U uvjetima u kojima je financijsko upravljanje i kontrola više usmjereno na kontrole usklađenosti poslovanja sa zakonima, propisima i planiranim proračunskim sredstvima nego na postizanje veće ekonomičnosti i učinkovitosti u korištenju proračunskih sredstava, i unutarnja revizija više je usmjerena na revizije usklađenosti.

Manji broj unutarnjih revizora obavio je i složenije revizije sustava iz područja financijskog upravljanja, upravljanja projektima i slično, pri čemu su svojim preporukama ukazali na potrebu daljnjeg razvoja sustava financijskog upravljanja. Preporuke su prihvaćene, međutim provedba preporuka zahtijeva duže razdoblje pa njihovi učinci nisu odmah vidljivi.

S obzirom na to da je unutarnja revizija nova profesija u javnom sektoru, razumljivo je da su kapaciteti unutarnjih revizora još uvijek ograničeni.

U dijelu korisnika proračuna prisutan je problem nedostatnih kapaciteta unutarnjih revizora, uključujući i ministarstva koja nisu u cijelosti popunila sva sistematizirana radna mjesta unutarnjih revizora.

U dijelu institucija uključenih u provedbu pretpristupnih programa EU primjetno je da postojeći kapaciteti unutarnjih revizora nisu dostatni da istovremeno zadovolje potrebe za provođenjem unutarnje revizije u području pretpristupnih fondova EU i u području nacionalnog sustava. U tim se slučajevima unutarnji revizori većim dijelom angažiraju na provođenju unutarnje revizije za potrebe pretpristupnih fondova EU, a manje su zastupljene složenije revizije iz nacionalnog dijela.

Više od polovice od ukupnog broja stručno ovlaštenih unutarnjih revizora stručno je ovlaštenje steklo u posljednje dvije do tri godine. Mnogi unutarnji revizori nemaju iskustva iz područja financijskog upravljanja, planiranja, programiranja i računovodstva. Navedeno pokazuje da je potrebno dalje ulagati u izobrazbu unutarnjih revizora u cilju razvoja njihove kompetentnosti, osobito za potrebe složenijih revizija.

Također će biti potrebna daljnja razrada metodologije, izrada smjernica i po potrebi ažuriranje Priručnika za unutarnje revizore.

U razvoju metodologije osobito je važno pratiti sve izmjene i ažuriranja Međunarodnih standarda unutarnje revizije (IIA) te težiti postizanju potpune usuglašenosti s istima.

Prisutan je i problem raspršenosti revizijskih resursa, odnosno postoji situacija da su u institucijama zaposlena 1-2 unutarnja revizora, što producira problem timskog rada i nedostatnih kapaciteta.

Problem raspršenosti revizijskih resursa prisutan je i zbog obveze velikog broja malih korisnika proračuna na ustrojavanje unutarnje revizije, koji u skladu sa svojim kadrovskim i financijskim mogućnostima najčešće sistematiziraju jedno ili dva radna mjesta.

Budući da je unutarnja revizija nova profesija, upravljačka struktura u dijelu institucija još uvijek nije u cijelosti prepoznala sve koristi koje joj unutarnja revizija može donijeti pa ih stoga i nije u cijelosti iskoristila.

Ukoliko je u fazi izrade strateških i godišnjih planova nedostajala suradnja između unutarnje revizije i upravljačke strukture moguće je da unutarnja revizija nije obuhvatila područja koja su od prioritetnog interesa za upravljačku strukturu.

Proračunske reforme koje donosi Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. i novi Zakon o proračunu zahtijevat će i određene promjene u aktivnostima unutarnje revizije.

Unutarnja revizija će se uz dosadašnje aktivnosti, što je prvenstveno uključivalo revizije usklađenosti trebati usmjeriti i na složenije revizije u područjima koja će postati prioritetna s obzirom na provođenje proračunskih reformi, a koja uključuju strateško planiranje, programiranje, sustave informacija o uspješnosti poslovanja i ostvarivanju vrijednosti za uloženi novac. Bit će potrebna veća suradnja između unutarnje revizije i upravljačke strukture te veća suradnja između unutarnje revizije i uprava/sektora/službi za financije.

Razvoj unutarnje revizije u idućem razdoblju treba osigurati sljedeće:

- Jačanje kapaciteta unutarnjih revizora, što uključuje:
 - ✓ dovoljan broj unutarnjih revizora za provođenje revizija i za nacionalne potrebe i za potrebe pretprijetnih fondova EU
 - ✓ daljnje ulaganje u izobrazbu unutarnjih revizora
- Usmjeravanje aktivnosti unutarnje revizije na složenije revizije kako bi unutarnja revizija pružila adekvatnu potporu upravljačkoj strukturi, odgovornoj da u okvirima ograničenih proračunskih sredstava osigura realizaciju ciljeva programa i postigne vrijednost za uloženi novac
- Razvoj suradnje unutarnje revizije i upravljačke strukture
- Efikasnije korištenje revizijskih resursa zajedničkim angažmanom unutarnjih revizora na provođenju revizija poslovnih procesa koji su zajednički u više ili u svim korisnicima proračuna (horizontalne revizije) te zajedničkim angažmanom unutarnjih revizora na provođenju revizija procesa koji se odvijaju u povezanim institucijama (vertikalne revizije)
- Razvoj specijalističkih znanja unutarnjih revizora za provođenje revizija iz područja nabave, revizija informacijske tehnologije te revizija iz područja kapitalnih investicija
- Razvoj programa procjene kvalitete rada unutarnje revizije.

5. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA SUSTAVA UNUTARNJIH FINACIJSKIH KONTROLA

Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola za razdoblje 2009. – 2011., polazeći od sadašnjeg stanja razvoja ovoga sustava te uvažavajući razvoj u sustavu proračuna pokrenut proračunskim reformama i iskustvo stečeno u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola u pretpristupnim fondovima EU, ima tri temeljna cilja:

- odrediti daljnje pravce razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u cilju njegova doprinosa **odgovornijem, transparentnijem i uspješnijem upravljanju javnim sredstvima**, neovisno o tome iz kojih izvora potječu
- podržati provedbu proračunskih reformi razvojem sustava unutarnjih financijskih kontrola
- osigurati opću dosljednost u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola za nacionalna sredstva i za sredstva EU koja se koriste putem pretpristupnih fondova EU, uvažavajući određene specifičnosti.

Za ostvarenje temeljnih ciljeva potrebno je duže razdoblje od onoga koje obuhvaća ova Strategija, a u nastavku se navode ciljevi i mjere koji se planiraju ostvariti do konca 2011. i koji će u konačnici pridonijeti ostvarenju temeljnih ciljeva Strategije.

Rokovi i nadležnosti za ostvarenje ciljeva i mjera koje se navode u nastavku sadržani su u Akcijskom planu koji je sastavni dio ove Strategije.

5.1. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLA

a) Podići razinu svijesti o financijskom upravljanju kao sastavnom dijelu procesa upravljanja u javnom sektoru

Financijsko upravljanje sastavni je dio procesa upravljanja i sustav koji prožima cijelu organizaciju. Za financijsko upravljanje nisu odgovorni samo voditelji za financijsko upravljanje i kontrolu, odnosno ravnatelji uprava za financije (u slučaju kada voditelji za financijsko upravljanje i kontrolu nisu ujedno i ravnatelji uprava za financije), već i ostali rukovoditelji u organizaciji.

Stoga je potrebno podići razinu svijesti sudionicima u financijskom upravljanju (voditeljima za financijsko upravljanje i kontrolu, ravnateljima uprava za financije i ostalim rukovoditeljima) o ulozi i odgovornosti koju imaju za financijsko upravljanje.

Voditelji za financijsko upravljanje i kontrolu odnosno ravnatelji uprava za financije moraju biti svjesni svoje uloge u kreiranju adekvatne strukture za financijsko upravljanje.

Adekvatna struktura podrazumijeva uključenost ostalih rukovoditelja u upravljanje proračunom po načelu dodjele ovlasti i odgovornosti za upravljanje proračunskim sredstvima, učinkovito i pravovremeno proračunsko izvješćivanje te osiguranje da su troškovi i prihodi adekvatno kontrolirani u cijeloj organizaciji.

Ravnateljji uprava za financije, međutim, ne mogu biti odgovorni za proračun po pojedinim organizacijskim cjelinama i programima, niti su odgovorni za postizanje rezultata programa, jer su za to odgovorni rukovoditelji koji su za njih nadležni.

Rukovoditelji na različitim razinama upravljanja, odgovorni za realizaciju aktivnosti iz njihovih nadležnosti, kao i za provedbu pojedinih programa, trebaju razviti svijest o financijskoj odgovornosti i odgovornosti za postizanje postavljenih rezultata kao sastavnim dijelovima njihove upravljačke odgovornosti.

Mjere:

- Provođenje istraživanja razine razumijevanja o financijskom upravljanju kod korisnika proračuna temeljem upitnika koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica
- Održavanje radionica koje će Središnja harmonizacijska jedinica organizirati za voditelje za financijsko upravljanje i kontrole/ravnatelje uprava za financije o njihovoj ulozi u financijskom upravljanju i na kojima će se raspraviti rezultati istraživanja
- Održavanje seminara o financijskom upravljanju koje će Središnja harmonizacijska jedinica organizirati za rukovodeću strukturu na državnoj i lokalnoj razini (državne tajnike, ravnatelje uprava, pročelnike upravnih/gradskih odjela)
- Izrada Smjernica o upravljačkoj odgovornosti koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica, a koja će detaljnije obrazložiti uloge i odgovornosti pojedinih sudionika u financijskom upravljanju (voditelja za financijsko upravljanje i kontrole, ravnatelja uprava i ostalih rukovoditelja).

b) Ojačati koordinacijsku uloga uprava/sektora za financije za razvoj financijskog upravljanja i kontrola

U prethodnom razdoblju nije bila posebno isticana uloga postojećih uprava/sektora/službi za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola, međutim one su ključni pokretač i koordinator razvoja financijskog upravljanja na razini korisnika proračuna.

U idućem razdoblju potrebno je razvijati uloge postojećih uprava/sektora/službi za financije na način da preuzimaju ulogu koordinatora razvoja financijskog upravljanja i da pružaju potporu ostalim rukovoditeljima u razvoju financijskog upravljanja u cijeloj organizaciji.

U tu svrhu provest će se analiza postojećeg stanja uprava/sektora za financije, njihove organizacije, poslova i uloge koju trenutačno imaju u razvoju financijskog upravljanja. Temeljem analize utvrdit će se detaljnije mjere i aktivnosti koje je potrebno poduzimati radi daljnjeg jačanja postojećih uloga uprava/sektora/službi za financije.

Potporu razvoju uprava za financije pružit će i Vijeće za unutarnju financijsku kontrolu (dalje u tekstu: Vijeće za PIFC) u okviru svoje savjetodavne uloge te Vlada Republike Hrvatske koja će razmotriti prijedloge za razvoj koordinacijskih uloga uprava za financije i donijeti odluku o usvajanju mjera i aktivnosti koje se u tu svrhu trebaju poduzeti.

Uprave za financije trebaju pružiti adekvatnu potporu ostalim rukovoditeljima za financijsko upravljanje tako da u suradnji s njima osmišljavaju razvoj prethodnih i naknadnih kontrola u procesima planiranja, realizacije i praćenja realizacije proračunskih sredstava. Po potrebi trebaju inicirati izradu internih akata (naputaka, pravilnika) kojima se uređuju opisi poslova, ovlasti i odgovornosti pojedinih sudionika u procesima planiranja, izrade programa, praćenje realizacije programa, obrade financijskih dokumenata, internog izvješćivanja o realizaciji proračunskih sredstava i o ostvarenim ciljevima.

Uprave za financije, u suradnji s ostalim rukovoditeljima, trebaju poticati i razvoj računovodstvenih sustava, odnosno biti potpora rukovoditeljima u osmišljavanju evidencija o troškovima i drugim relevantnim financijskim informacijama, kao i sadržaja i strukture internih izvješća za potrebe pravovremenog i učinkovitog financijskog upravljanja.

Također, uprave za financije trebaju biti u potpori ostalim rukovoditeljima koji u okviru područja za koja su nadležni trebaju razvijati sustave unutarnjih kontrola za potrebe kvalitetnijeg financijskog upravljanja iz njihove nadležnosti.

Sve navedeno uzet će se u obzir prilikom analize trenutnog stanja postojećih uprave/sektora/službi za financije kako bi se utvrdile adekvatne mjere koje je potrebno poduzeti za daljnji razvoj i jačanje njihove uloge.

Mjere:

- Održavanje radionica o ulozi uprava/sektora/službi za financije koje će organizirati Središnja harmonizacijska jedinica, a koje će biti namijenjene ravnateljima uprava i načelnicima sektora/službi za financije
- Analiza trenutne uloge i stanja postojećih uprava/sektora/službi za financije (organizacija, poslovi, uloga u razvoju financijskog upravljanja) koju će provesti ravnatelj uprava za financije temeljem upitnika koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica
- Izrada pojedinačnih izvješća o provedenoj analizi koja će pripremiti ravnatelj uprava za financije temeljem kojih će Središnja harmonizacijska jedinica sastaviti objedinjeno izvješće o stanju uprava za financije, s prijedlogom za jačanje njihovih uloga
- Rasprava Vijeća za PIFC o objedinjenom izvješću, razmatranje prijedloga i davanje preporuka Vijeća za daljnje jačanje uloga uprava za financije
- Izrada prijedloga Akcijskog plana za provedbu preporuka iz objedinjenog izvješća i preporuka Vijeća za PIFC, koji će pripremiti radna skupina od predstavnika ravnatelja uprava za financije
- Zaključak Vijeća za PIFC na prijedlog Akcijskog plana i prosljeđivanje Vladi Republike Hrvatske na razmatranje i usvajanje
- Odluka Vlade Republike Hrvatske o usvajanju Akcijskog plana za jačanje uloga uprava za financije
- Realizacija aktivnosti iz Akcijskog plana za jačanje uloga uprava/sektora/službi za financije, za što će biti zaduženi čelnici korisnika proračuna
- Izvješćivanje o poduzetim aktivnostima na jačanju uloga uprava za financije koje će se provoditi putem godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola za 2010. i 2011. godinu.

c) Razvoj financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa (planiranje, programiranje, izrada financijskog plana, računovodstvo i izvješćivanje)

Proračunske reforme koje idu u smjeru razvoja planske i programske faze u proračunskom ciklusu, te stavljanja većeg naglaska na realizaciju ciljeva i postignute rezultate za uložena proračunska sredstva, za korisnike proračuna uvode i određene nove pristupe u upravljanju proračunom. Zahtijeva se povezivanje strateških i financijskih planova, razvoj programskog planiranja kroz definiranje ciljeva programa i razvoj pokazatelja uspješnosti te sustava praćenja realizacije. Stoga će biti važno ojačati financijsko upravljanje i kontrole u procesima koji su ključni za kvalitetno upravljanje proračunskim sredstvima, a uključuju planiranje, programiranje, izradu financijskog plana, realizaciju financijskog plana, uključujući procese ugovaranja i nabave, praćenje realizacije financijskog plana te sustave internog izvješćivanja.

Valja istaknuti da navedene procese većina korisnika proračuna nije opisala prilikom izrade knjige/mape poslovnih procesa i da kod većine korisnika proračuna nisu izrađene interne procedure koje to uređuju.

U okviru navedenih procesa važno je osigurati razradu postupaka i opise poslova, definirati nadležnosti i odgovornosti pojedinih sudionika te razraditi prethodne i naknadne kontrole. Time se osiguravaju revizijski tragovi za praćenje načina upravljanja proračunskim sredstvima od faze planiranja, iskazivanja potrebe za proračunskim sredstvima do faze realizacije proračunskih sredstava i praćenja postignutog (ostvarenih ciljeva i postignutih rezultata) za uložena proračunska sredstva.

Za potrebe daljnjeg razvoja financijskog upravljanja i kontrola u prethodno navedenim procesima provest će se analize postojećeg stanja financijskog upravljanja i kontrola te utvrditi područja koja je potrebno poboljšati.

Potporu razvoju financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa pružit će i Vijeće za PIFC u okviru svoje savjetodavne uloge te Vlada Republike Hrvatske koja će razmotriti prijedlog razvoja financijskog upravljanja i kontrola u cilju kvalitetnijeg upravljanja proračunskim sredstvima i donijeti odluku o usvajanju mjera i aktivnosti čija realizacija tome treba pridonijeti.

Priručnik za financijsko upravljanje i kontrolu iz 2007. također će se ažurirati na način da se u njemu istakne veća povezanost financijskog upravljanja i kontrola s proračunskim ciklusom.

Pri tome će se uvažiti utjecaj proračunskih reformi iz Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. i novoga Zakona o proračunu na daljnji razvoj financijskog upravljanja i kontrola.

Mjere:

- Ažuriranje postojećeg Priručnika za financijsko upravljanje i kontrole na način da se naglasi veća povezanost financijskog upravljanja i kontrola s proračunskim ciklusom te utjecaj proračunskih reformi na razvoj financijskog upravljanja. Ažurirani Priručnik predstaviti će se voditeljima za financijsko upravljanje i kontrola putem radionica

- Analiza postojećeg financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa koju će provesti voditelji za financijsko upravljanje i kontrole u suradnji s ostalim rukovoditeljima, a temeljem predloženih upitnika koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s Državnom riznicom
- Izrada pojedinačnih izvješća o provedenoj analizi koje će pripremiti voditelji za financijsko upravljanje i kontrolu, a temeljem kojih će Središnja harmonizacijska jedinica sastaviti objedinjeno izvješće o stanju financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa, s prijedlozima za poboljšanja
- Rasprava Vijeća za PIFC-a o objedinjenom izvješću, razmatranje prijedloga i davanje preporuka od strane Vijeća za jačanje financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa
- Izrada prijedloga Akcijskog plana za provedbu preporuka iz objedinjenog izvješća i preporuka Vijeća za PIFC-a koji će pripremiti radna skupina od predstavnika voditelja za financijsko upravljanje i kontrole
- Zaključak Vijeća za PIFC na prijedlog Akcijskog plana i prosljeđivanje Vladi Republike Hrvatske na razmatranje i usvajanje
- Odluka Vlade Republike Hrvatske o usvajanju Akcijskog plana za jačanje financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa
- Realizacija aktivnosti iz Akcijskog plana za jačanje financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa, za što će biti zaduženi čelnici korisnika proračuna
- Izvješćivanje o poduzetim aktivnostima na jačanju financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa provodit će se putem godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola za 2010. i 2011. godinu.

d) Razvoj računovodstvenih sustava – troškovno i upravljačko računovodstvo

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, broj 27/05, 127/07) i Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine broj, 27/05, 02/07) uređeno je računovodstvo proračuna. U skladu s time uspostavljeni računovodstveni sustavi kod korisnika proračuna primarno su u funkciji financijskog računovodstva namijenjenog za vanjsko izvješćivanje.

Financijsko računovodstvo u funkciji je da osigura evidenciju nastalih poslovnih događaja, kontrolu o tome je li realizacija proračunskih sredstava u skladu s planiranim iznosima te jesu li plaćanja prethodno odobrile za to ovlaštene osobe.

U idućem razdoblju treba razvijati računovodstvene sustave za potrebe internog izvješćivanja, odnosno za potrebe financijskog upravljanja, što uključuje razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva.

Razvoj u sustavu proračuna u smjeru povezivanja ciljeva-planova-proračunskih sredstava zahtijeva i razvoj računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja koje prate veze između planskih dokumenata i proračunskih sredstava potrebnih za njihovu realizaciju i u fazi planiranja i u fazi realizacije. To primjerice uključuje razvoj evidencija koje prate vezu između planova nabave i financijskog plana, evidencije ugovorenih obveza i slično, što zasad u dijelu korisnika proračuna nije u dovoljnoj mjeri razvijeno.

Razvoj programskog planiranja također zahtijeva razvoj računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja kako bi se osigurale potrebne informacije za upravljanje programima, što uključuje informacije o troškovima programa, vrstama troškova, mjestima nastanka troškova, informacije potrebne za praćenje postavljenih indikatora i slično.

Mogućnosti za razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva prvenstveno će se analizirati u institucijama koje su uključene u provedbu projekta PHARE 2006 „Unapređenje proračunskih procesa“. Iskustvo stečeno u pilot-institucijama koristit će se za razvoj računovodstvenih sustava kod ostalih korisnika proračuna.

Razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva treba poslužiti kao podloga za razvoj kvalitetnih financijsko-informacijskih sustava kod korisnika proračuna.

Mjere:

- Analiza računovodstvenih sustava na osnovi analize postojećih računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja (računovodstvena izvješća koja se izrađuju i tko su njihovi korisnici) u pilot-institucijama koje su uključene u provedbu projekta PHARE 2006 „Unapređenje proračunskih procesa“
- Utvrđivanje dodatnih računovodstvenih evidencija i izvješća koja treba uspostaviti, što će se identificirati suradnjom ravnatelja uprava za financije i ostalih ravnatelja uprava te načelnika sektora/sluzbi i voditelja programa u pilot-institucijama. Također će se utvrditi moguće poteškoće u korištenju računovodstvenih izvješća
- Izrada Akcijskog plana za razvoj računovodstvenih sustava koji će temeljem provedene analize izraditi ravnatelj uprava za financije
- Izrada Smjernica za razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica temeljem iskustva stečenog na razvoju računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u pilot-institucijama.

e) Razvoj procesa upravljanja rizicima kod korisnika proračuna

Proces upravljanja rizicima treba i dalje sustavno razvijati. U tu će svrhu biti potrebno utvrđivati rizike, procjenjivati vjerojatnost njihova nastanka i učinka, dokumentirati podatke o rizicima u registre rizika, imenovati osobe za praćenje rizika i razvijati sustav izvješćivanja o rizicima.

S obzirom na reforme u sustavu proračuna koje uključuju uvođenje strateškog planiranja i definiranje strateških ciljeva, razvoj programskog planiranja i praćenje realizacije ciljeva programa, na važnosti dobiva i proces upravljanja rizicima koji je potrebno usporedno razvijati, osobito u procesima koji su ključni za realizaciju ciljeva postavljenih u strateškim planovima i programima.

Mjere:

- Izrada Smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima kod korisnika proračuna koje će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica
- Održavanje seminara i radionica koje će Središnja harmonizacijska jedinica organizirati o temi upravljanja rizicima

- Uvođenje registara rizika i imenovanje osoba zaduženih za praćenje rizika kod korisnika proračuna
- U pilot-institucijama za provedbu Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. usporedno s razvojem programskog planiranja i pokazatelja uspješnosti razvijat će se i upravljanje rizicima, a stečeno iskustvo iz pilot-institucija prenosit će se putem seminara i radionica i ostalim korisnicima proračuna.

f) Razvoj modela procjene kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrola

Kvalitetni sustavi financijskog upravljanja i kontrola svojevrsno su jamstvo spremnosti korisnika proračuna za uspješno upravljanje dodijeljenim proračunskim sredstvima. Zakonom o proračunu postavljena su načela i pravila u skladu s kojima korisnici proračuna upravljaju proračunskim sredstvima.

Provedba odredaba Zakona o proračunu u praksi zahtijeva adekvatne sustave financijskog upravljanja i kontrola. Stoga će se u idućem razdoblju modeli procjene kvalitete sustava financijskog upravljanja i kontrola razvijati na način da takve procjene pružaju povratne informacije o tome da li uspostavljeni sustavi financijskog upravljanja i kontrola osiguravaju u praksi provedbu odredaba Zakona o proračunu kao i realizaciju ciljeva i mjera iz Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011.

Tako primjerice čelnik korisnika proračuna treba dati ocjenu i jamčiti da su se:

- proračunska sredstva koristila namjenski, u skladu s odobrenim proračunom, da nisu stvarane obveze iznad sredstava odobrenih proračunom, da sredstva nisu preraspodjeljivana mimo zakonske procedure (odobrenje ministra financija),
- prihodi pravovremeno naplaćivali i uplaćivali na predviđene račune,
- nastale nepravilnosti registrirale te da su poduzete aktivnosti za njihovo otklanjanje s ciljem poboljšanja rada.

U skladu s time provest će se izmjene i dopune Naputka o godišnjem izvješću o sustavu unutarnjih financijskih kontrola. Uvest će se i potpisivanje izjava o stanju sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna, koje će potpisati čelnici korisnika proračuna i dostaviti ih Ministarstvu financija.

Mjere:

- Analiza Zakona o proračunu i drugih propisa (Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Zakona o javnoj nabavi i sl.) u kontekstu zahtjeva za financijsko upravljanje i kontrole koju će provesti Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s Državnom riznicom
- Unaprjeđenje godišnjeg izvješćivanja o financijskom upravljanju i kontroli ažuriranjem upitnika i razvojem metodologije samoprocjene sustava te ažuriranjem Naputka za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola
- Uvođenje izjave o stanju sustava unutarnjih financijskih kontrola koju će čelnici korisnika proračuna potpisati i dostaviti Ministarstvu financija, a na temelju provedene samoprocjene sustava financijskog upravljanja i kontrola.

5.2. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA UNUTARNJE REVIZIJE

a) Jačanje kapaciteta unutarnjih revizora – broj i kompetentnost

S obzirom na zahtjeve koji se postavljaju pred unutarnju reviziju, uključujući njezinu ulogu u daljnjem razvoju financijskog upravljanja i kontrola te aktivnu ulogu u sustavu pretpristupnih fondova EU, bit će potrebno osigurati odgovarajuće kapacitete unutarnjih revizora. U tu svrhu potrebno je osigurati dovoljan broj unutarnjih revizora i njihovu kompetentnost.

Da bi se osigurao dovoljan broj unutarnjih revizora, potrebno je provesti analizu potreba temeljenu na opterećenosti zahtjeva potencijalnih revidiranih područja. U cilju jačanja kompetentnosti treba osigurati dodatnu izobrazbu za postojeće kapacitete unutarnjih revizora putem izbornih modula, radionica, seminara.

Potrebno je razvijati i specijalistička znanja i vještine za potrebe provođenja specijaliziranih revizija, kao što su revizije iz područja javne nabave, informacijske tehnologije i upravljanja složenim projektima.

Mjere:

- Analiza potrebnog broja unutarnjih revizora kod velikih korisnika proračuna (ministarstva, središnji državni uredi i izvanproračunski zavodi) temeljem analize radne opterećenosti i stanja popunjenosti sistematiziranih radnih mjesta
- Zapošljavanje novih unutarnjih revizora iz postojećeg kapaciteta korisnika proračuna do potrebnog broja
- Razvoj stručnosti postojećih kapaciteta unutarnjih revizora dodatnom izobrazbom putem izbornih modula, radionica i seminara, tematski usmjerenih na aktualnosti vezane za razvoj u sustavu proračuna te sustavu upravljanja pretpristupnim fondovima EU, koje organizira Središnja harmonizacijska jedinica
- Razvoj specijalističkih znanja za izabrane grupe unutarnjih revizora putem tematskih radionica i specijaliziranih treninga, a koja su potrebna za provođenje revizija u području javne nabave, računovodstva, informacijskih tehnologija, složenih razvojnih projekata i sl. Formiranje timova unutarnjih revizora osposobljenih za provođenje specijaliziranih revizija i ugovorno definiranje odnosa između tima i institucija u kojima će se takve revizije provoditi.
- Povećanje efikasnosti programa izobrazbe redizajnom postojećeg programa skraćivanjem obvezne izobrazbe (sa 7 na 5 tjedana), a povećanjem broja dodatnih/izbornih modula u kraćem trajanju (dvodnevno), tematski usmjerenih na područja od prioritetnog interesa za unutarnju reviziju (revizije EU fondova, financijske revizije, operativne revizije, revizije sustava, revizije programa i projekata)
- Izrada Plana izobrazbe unutarnjih revizora za razdoblje 2010.-2011. koji će obuhvatiti i obveznu, dodatnu izobrazbu i organizaciju mentorstva u provođenju prve dvije praktične unutarnje revizije
- Razvoj metodologije rada unutarnje revizije ažuriranjem Priručnika za unutarnje revizore i izradom dodataka Priručniku

b) Ojačati suradnju unutarnje revizije i upravljačke strukture

U idućem razdoblju treba poticati i razvijati suradnju između unutarnje revizije i upravljačke strukture. Upravljačka struktura treba prepoznati koristi koje donosi unutarnja revizija i biti spremna koristiti unutarnju reviziju kao alat koji joj može pomoći za poboljšanje poslovanja.

Rukovodstvu je stoga potrebno i nadalje prezentirati ulogu i svrhu unutarnje revizije, osobito način na koji unutarnja revizija može pomoći rukovodstvu u provođenju proračunskih reformi.

Suradnju između unutarnje revizije i upravljačke strukture treba posebice razvijati prilikom izrade strateških i godišnjih planova unutarnje revizije kako bi područja koja će biti revidirana odražavala i prioritete rukovodstva.

Mjere:

- Održavanje prezentacija upravljačkoj strukturi o ulozi i svrsi unutarnje revizije koje će organizirati Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s voditeljima unutarnje revizije
- Poticanje prisutnosti unutarnjih revizora na tematskim kolegijima rukovodstva
- Održavanje zajedničkih radionica za upravljačku strukturu i unutarnje revizore na temu njihove međusobne suradnje
- Izrada strateških i godišnjih planova unutarnje revizije u suradnji s rukovodstvom

c) Usmjeravanje aktivnosti unutarnje revizije u složenije revizije

U prethodnom razdoblju aktivnosti unutarnje revizije bile su više usmjerene na jednostavnije revizije i većinom revizije usklađenosti. Revizije usklađenosti važne su i potrebne te će se i ubuduće provoditi. Međutim, uz njih će biti potrebno provoditi i složenije revizije, kao što su revizije uspješnosti realizacije programa i projekata s ciljem pružanja potpore rukovodstvu za osiguranje ekonomičnog i učinkovitog korištenja proračunskih sredstava.

Revizije uspješnosti realizacije programa i projekata prioritetno će se provesti u pilot-ministarstvima koja su uključena u provedbu Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. Navedeno, međutim, ne isključuje provedbu ovih revizija i kod drugih korisnika proračuna.

Mjere:

- Provođenje revizija uspješnosti realizacije programa i projekata u pilot-ministarstvima uključenima u razvoj programskog planiranja i pokazatelja uspješnosti s ciljem pružanja potpore u provedbi Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011.
- Održavanje radionica na temu revizije uspješnosti koje organizira Središnja harmonizacijska jedinica u svrhu priprema za provođenje složenijih revizija i razmjenu iskustava nakon provedenih revizija

d) Učinkovitije korištenje revizijskih resursa za unapređenje financijskog upravljanja i kontrola u istovrsnim procesima koji se provode u više korisnika proračuna - horizontalne revizije

U cilju učinkovitijeg korištenja ograničenih revizijskih resursa, a i zbog činjenice da se neki istovrsni procesi odvijaju u više ili u gotovo svim korisnicima proračuna, u idućem razdoblju organizirat će se provođenje tzv. „horizontalnih“ revizija.

„Horizontalne“ revizije uključit će angažman unutarnjih revizora iz više korisnika proračuna na provođenju revizije istog procesa koji se kod njih odvija (primjerice strateško planiranje, sustavi računovodstva, subvencije i potpore i slično). Cilj je dobivanje općeg pregleda kontrolnih mehanizama u procesima koji su zajednički odnosno istovrsni za više ili kod svih korisnika proračuna.

Mjere:

- Provođenje horizontalnih revizija putem sljedećih aktivnosti:
 - ✓ određivanje procesa koji će biti predmet horizontalnih revizija temeljem podataka kojima raspolaže Državna riznica o kvaliteti financijskog upravljanja i kontrola u istovrsnim procesima koji se odvijaju kod više korisnika proračuna
 - ✓ sklapanje sporazuma između uključenih institucija (izabranih korisnika proračuna i Ministarstva financija) o provođenju horizontalne revizije i dostavljanju revizijskih izvješća
 - ✓ uključivanje horizontalnih revizija predmetnih procesa u godišnje planove rada unutarnje revizije iz uključenih institucija
 - ✓ osnivanje radne skupine od predstavnika unutarnjih revizora koji će zajedno sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom izraditi Smjernice za provođenje horizontalne revizije
 - ✓ provođenje revizije i izrada pojedinačnih revizijskih izvješća temeljem kojih će Središnja harmonizacijska jedinica izraditi objedinjeno revizijsko izvješće i dostaviti ga Državnoj riznici
 - ✓ izrada Akcijskog plana za poduzimanje mjera u cilju jačanja sustava unutarnjih kontrola u istovrsnim procesima, koji će temeljem objedinjenog izvješća pripremiti Državna riznica u suradnji s korisnicima proračuna uključenima u provedbu horizontalne revizije

e) Učinkovitije korištenje revizijskih resursa za unapređenje financijskog upravljanja i kontrola kod međusobno povezanih institucija u javnom sektoru – vertikalne revizije

S obzirom na činjenicu da su neki korisnici proračuna međusobno funkcionalno povezani (primjerice u sustavu zdravstva, prosvjete, sudstva, javna poduzeća i za njih nadležna ministarstva) te da između njih postoje značajni transferi proračunskih sredstava u idućem razdoblju organizirat će se provođenje tzv. „vertikalnih“ revizija. „Vertikalne“ revizije uključit će zajednički angažman unutarnjih revizora iz međusobno funkcionalno povezanih korisnika proračuna na provođenju revizije procesa, koji se provodi tako da se dio aktivnosti odvija kod jednog, a dio aktivnosti kod drugog korisnika proračuna.

Cilj je cjelovito sagledavanje uspostavljenih kontrolnih mehanizama na razini procesa u cjelini.

Mjere:

- Provođenje vertikalnih revizija putem sljedećih aktivnosti:
 - ✓ utvrđivanje institucija koje će biti uključene u provođenje vertikalnih revizija provest će Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s Državnom riznicom, a na temelju podataka o međusobnim transferima proračunskih sredstava
 - ✓ sklapanje sporazuma o obavljanju vertikalnih revizija između uključenih institucija kojim će se definirati osnivanje revizorskog tima, načini dostave revizijskog izvješća i slično
 - ✓ uključivanje vertikalnih revizija u godišnje planove rada unutarnje revizije iz uključenih institucija
 - ✓ provođenje revizije i izrada revizijskog izvješća, primjerak kojeg će se dostaviti i Državnoj riznici.

f) Razvoj modela procjene kvalitete rada unutarnjih revizora

Provjera kvalitete rada unutarnje revizije može biti unutarnja i vanjska. Unutarnju provjeru kvalitete rada unutarnje revizije provodi voditelj jedinice za unutarnju reviziju. Vanjsku provjeru kvalitete rada unutarnje revizije kod korisnika proračuna, uz Državni ured za reviziju, obavlja i Središnja harmonizacijska jedinica.

U idućem razdoblju potrebno je izraditi model vanjske procjene kvalitete rada unutarnje revizije temeljem kojeg će Središnja harmonizacijska jedinica, sukladno nadležnostima iz Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, obavljati vanjsku provjeru kvalitete unutarnje revizije kod korisnika proračuna. Voditelji jedinica za unutarnju reviziju trebaju izraditi i vlastite programe osiguranja i poboljšanja kvalitete rada unutarnje revizije, za što će predložak izraditi Središnja harmonizacijska jedinica.

Mjere:

- Izrada modela vanjske procjene kvalitete rada unutarnje revizije temeljem kojeg će Središnja harmonizacijska jedinica obavljati provjeru kvalitete rada unutarnje revizije
- Izrada modela unutarnje procjene kvalitete rada unutarnje revizije, odnosno predložka Programa osiguranja i poboljšanja kvalitete rada unutarnje revizije, koji će pripremiti Središnja harmonizacijska jedinica
- Izrada Programa osiguranja i poboljšanja kvalitete rada unutarnje revizije koji će pripremiti voditelji jedinica za unutarnju reviziju, i temeljem kojeg će provoditi unutarnju procjenu kvalitete rada unutarnje revizije

g) Racionalna uspostava unutarnje revizije kod malih korisnika proračuna

Pravilnikom o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna iz 2008. godine određeni su kriteriji prema kojima korisnici proračuna uspostavljaju unutarnju reviziju. Temeljem tih kriterija unutarnju reviziju obvezni su uspostaviti i manji korisnici proračuna u smislu broja zaposlenih i proračunskih sredstava kojima raspolažu, što većina njih nije učinila.

U idućem razdoblju bit će potrebno analizirati međusobnu povezanost manjih korisnika proračuna s nekima od većih korisnika proračuna u smislu nadležnosti i načina financiranja. U skladu s tim inicirat će se uspostavljanje unutarnje revizije u okviru postojećih načina uspostavljanja unutarnje revizije (sporazumi, zajedničke jedinice za unutarnju reviziju). Također će se razmotriti mogućnosti obavljanja unutarnje revizije kod malih korisnika proračuna i putem modela koji se uvode ovom Strategijom, a uključuju korištenje specijaliziranih revizijskih timova, te horizontalne i vertikalne revizije. U cilju racionalne uspostave unutarnje revizije po potrebi će se redefinirati postojeći kriteriji i načini uspostavljanja unutarnje revizije.

Mjere:

- Identificirati male korisnike proračuna koji imaju obvezu uspostave unutarnje revizije
- Analizirati mogućnosti uspostave unutarnje revizije koristeći raspoložive modele (sporazumi, ustrojavanje zajedničkih jedinica za unutarnju reviziju, korištenje usluga specijaliziranih timova te model vertikalnih revizija), vodeći računa o racionalnosti u trošenju resursa i raspoloživosti ljudskih kapaciteta
- Uspostava unutarnje revizije kod malih korisnika proračuna prema odabranom modelu
- Izmjene i dopune Pravilnika o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna u slučaju potrebe redefiniranja postojećih kriterija i načina uspostavljanja unutarnje revizije

5.3. CILJEVI I MJERE DALJNJEG RAZVOJA SREDIŠNJE HARMONIZACIJSKE JEDINICE

Središnja harmonizacijska jedinica u proteklom je razdoblju najvećim dijelom bila usmjerena na izradu regulative i metodologije rada, stvaranje organizacijskih pretpostavki za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola, uključujući organizaciju i provođenje stručne izobrazbe za unutarnje revizore i osobe zadužene za financijsko upravljanje i kontrole.

U idućem razdoblju Središnja harmonizacijska jedinica usmjerit će se na jačanje koordinacijske uloge u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola, definiranje nove uloge u procesu izobrazbe i povezivanje s akademskom zajednicom, te u aktivnosti praćenja kvalitete uspostavljenih sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna.

a) Jačanje koordinacijske uloge Središnje harmonizacijske jedinice

U skladu s daljnjim razvojem sustava unutarnjih financijskih kontrola onako kako je predviđeno ovom Strategijom, potrebno je jačanje koordinacijske uloge Središnje harmonizacijske jedinice, što uključuje suradnju sa:

- Korisnicima proračuna

Kako bi se osiguralo da sustavi unutarnjih financijskih kontrola budu jedna od središnjih funkcija kod korisnika proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica održavat će čvrste veze s čelnicima korisnika proračuna, voditeljima za financijsko upravljanje i kontrole, ravnateljima uprava za financije, voditeljima programa te unutarnjim revizorima.

- Državnom riznicom

U cilju koordiniranog pristupa u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola s razvojem u sustavu proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica blisko će surađivati s Državnom riznicom.

Zajednička suradnja usmjerit će se na razvoj metodologije financijskog upravljanja i kontrola te razvoj modela procjene kvalitete ovih sustava kod korisnika proračuna. U tu će svrhu Središnja harmonizacijska jedinica i Državna riznica zajednički definirati upitnike za analizu postojećeg stanja financijskog upravljanja i kontrola kod korisnika proračuna, zajednički definirati pristup za razvoj područja koja je potrebno poboljšati te sudjelovati u provođenju horizontalnih revizija. Navedene aktivnosti omogućit će da razvoj financijskog upravljanja i kontrola kod korisnika proračuna bude potpora provedbi ciljeva iz Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. godine.

Središnja harmonizacijska jedinica i Državna riznica organizirat će i zajedničke seminare te radionice o razvoju u sustavu proračuna i usporedno s tim i o razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola, što će biti namijenjeno osobama zaduženima za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnjim revizorima.

- Vijećem za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru (Vijeće za PIFC)

Središnja harmonizacijska jedinica povećat će operativnu uključenost Vijeća za PIFC u razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola. Vijeće za PIFC bit će uključeno na način da daje savjete za daljnji razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola temeljeno na analizama postojećeg stanja te preporuke prema Vladi Republike Hrvatske o mjerama i aktivnostima koje treba poduzimati za daljnji razvoj u području financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije.

- Nacionalnim fondom, Središnjom agencijom za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU (SAFU) te Središnjim državnim uredom za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova EU (SDURF)

S ciljem da se u daljnjem razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola koriste iskustva razvoja ovoga sustava iz prepristupnih fondova EU, Središnja harmonizacijska jedinica surađivat će s institucijama zaduženima za upravljanje i provedbu prepristupnih fondova EU (Nacionalni fond, SAFU, SDURF).

Središnja harmonizacijska jedinica također će aktivno pratiti daljnji razvoj financijskog upravljanja u prepristupnim fondovima EU i sustavno pružati potporu unutarnjim revizorima za provođenje revizija u okviru prepristupnih fondova EU.

Cilj je izbjeći razvoj paralelnih sustava gdje god je to moguće, uvažavajući pri tome određene specifičnosti.

- Državnim uredom za reviziju

Središnja harmonizacijska jedinica i Državni ured za reviziju surađuju od samih početaka uspostave sustava unutarnjih financijskih kontrola. U prethodnom razdoblju suradnja s Državnim uredom za reviziju uvelike je pridonijela uspostavi i razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna, osobito u dijelu unutarnje revizije.

U idućem razdoblju posebno će biti važna suradnja i razmjena informacija o tome koliko uspostavljeni sustavi unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna pridonose provedbi proračunskih reformi, kao i prijedlozi za poboljšanja u tom smjeru.

S obzirom na to da se u idućem razdoblju očekuje veći angažman unutarnjih revizora u području složenijih revizija, uključujući revizije sustava i revizije uspješnosti, bit će potrebno na zajedničkim seminarima razmijeniti iskustva u obavljanju takvih revizija između Državnog ureda za reviziju i unutarnjih revizora.

- Agencijom za reviziju sustava provedbe programa EU (ARPA)

Središnja harmonizacijska jedinica aktivno će pratiti odnose koji se razvijaju između Agencije za reviziju sustava provedbe programa EU i unutarnje revizije u okviru sustava upravljanja pretprijetnih fondova EU. Razvoj međusobne suradnje unutarnje i vanjske revizije prvenstveno je zadatak Agencije i unutarnje revizije. Središnja harmonizacijska jedinica, u skladu sa svojim nadležnostima i svojom koordinacijskom ulogom, pridonijet će razvoju te suradnje. To uključuje razvoj metodologije rada u području revizija sustava EU fondova te organizaciju dodatne izobrazbe za unutarnje revizore u području revizije EU fondova.

Temeljem informacija o provjeri kvalitete rada unutarnje revizije potrebno je poboljšati područja u kojima su uočene slabosti kako bi se osiguralo poboljšanje kvalitete rada unutarnje revizije, što će pridonijeti stvaranju bolje osnove za razvoj suradnje između Agencije i unutarnjih revizora.

Mjere:

- Organizacija susreta i sastanaka s čelnicima korisnika proračuna, osobama zaduženima za financijsko upravljanje i kontrole i unutarnjim revizorima, posjeti institucijama, održavanje prezentacija, radionica, seminara
- Koordinacija aktivnosti s Državnom riznicom, Nacionalnim fondom, SDURF i SAFU na izradi metodologije rada u području financijskog upravljanja i kontrola
- Organizacija zajedničkih seminara s Državnom riznicom namijenjenih osobama zaduženima za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnjim revizorima
- Održavanje tematski usmjerenih sastanaka Vijeća za unutarnju financijsku kontrolu i upućivanje zaključaka Vijeća na usvajanje Vladi Republike Hrvatske
- Organizacija zajedničkih seminara s Nacionalnim fondom i SAFU u cilju razmjene iskustava o razvoju financijskog upravljanja i kontrola u pretprijetnim fondovima EU
- Organiziranje zajedničkih seminara s Državnim uredom za reviziju i Agencijom za reviziju sustava provedbe programa EU

b) Organizacija stručne izobrazbe u suradnji s akademskom zajednicom (Ekonomskim fakultetom)

Daljnji razvoj cjelokupnog sustava unutarnjih financijskih kontrola nameće potrebu daljnjeg ulaganja u izobrazbu osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnjih revizora. U tu svrhu Središnja harmonizacijska jedinica, koja je u dosadašnjem razdoblju uložila veliki napor u organizaciju stručne izobrazbe, u suradnji s akademskom zajednicom istražiti će mogućnosti suradnje i način organiziranja stručne izobrazbe iz područja financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije za potrebe javnog sektora.

Uloga Središnje harmonizacijske jedinice, od organizatora i pružatelja stručne izobrazbe, treba se usmjeriti na ulogu koordinatora u području stručne izobrazbe, što uključuje definiranje programa izobrazbe, postavljanje standarda i nadzor nad kvalitetom provođenja izobrazbe.

Središnja harmonizacijska jedinica nastaviti će organizirati seminare, radionice i specijalizirane treninge iz područja financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije, za što se mogu angažirati stručnjaci iz pojedinih područja.

Mjere:

- Središnja harmonizacijska jedinica u suradnji s akademskom zajednicom, Ekonomskim fakultetom, analizirati će: mogućnosti suradnje, način organiziranja i troškove organizacije stručne izobrazbe iz područja financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije
- Nakon provedene analize razmotriti će se mogućnost sklapanja sporazuma o međusobnoj suradnji između Ministarstva financija i Ekonomskog fakulteta (definiranje programa izobrazbe, postavljanje standarda, sudjelovanje trenera iz Ministarstva financija i drugih institucija, nadzor nad kvalitetom provođenja izobrazbe i slično)
- Razvoj programa za stručnu izobrazbu u suradnji s Ekonomskim fakultetom
- Provođenje stručne izobrazbe iz područja financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije u organizaciji Ekonomskog fakulteta, a u suradnji s Ministarstvom financija.

c) Praćenje kvalitete uspostavljenih sustava unutarnjih financijskih kontrola

Središnja harmonizacijska jedinica u idućem će razdoblju usmjeriti aktivnosti na praćenje kvalitete uspostavljenih sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna. U procjeni kvalitete naglasak će se staviti na doprinos uspostavljenih sustava u provedbi ciljeva i mjera iz Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. te na osiguranje provedbe odredaba Zakona o proračunu. U razvoju modela procjene kvalitete sustava unutarnjih financijskih kontrola, kao što je već navedeno, Središnja harmonizacijska jedinica surađivat će s Državnom riznicom. Središnja harmonizacijska jedinica poticati će i suradnju između osoba zaduženih za financijsko upravljanje i kontrole te unutarnjih revizora iz različitih korisnika proračuna u cilju razmjene informacija i iskustva o razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Mjere:

- Sastavljanje Objedinjenog godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola putem kojega Središnja harmonizacijska jedinica izvješćuje Vladu Republike Hrvatske o stanju u sustavu unutarnjih financijskih kontrola
- Prema potrebi, periodične procjene sustava unutarnjih financijskih kontrola
- Organiziranje radionica na temu razmjene iskustva o razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna namijenjenih osobama zaduženim za financijsko upravljanje i kontrole i unutarnjim revizorima.

d) Jačanje stručnosti Središnje harmonizacijske jedinice

Radi daljnjeg razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola i potpore koja se u tom smjeru očekuje od Središnje harmonizacijske jedinice, nastaviti će se s aktivnostima na jačanju kompetentnosti njezinih zaposlenika.

U tu svrhu postojeći će se kapaciteti dodatno usavršavati putem seminara, tečajeva te stjecati potrebna znanja iz područja financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije. Osim osnovne stručnosti iz područja financijskog upravljanja i kontrola potrebno je kontinuirano usavršavanje i u ostalim vještinama, uključujući primjenu informacijske tehnologije i poznavanje stranih jezika. Nastojat će se osigurati i dodatno zapošljavanje stručnih djelatnika, po mogućnosti s iskustvom u području financijskog upravljanja i kontrole te unutarnje revizije unutar javnog sektora. U cilju razmjene znanja i iskustva Središnja harmonizacijska jedinica povezivat će se i s drugim nacionalnim i međunarodnim institucijama.

Jačanje stručnosti Središnje harmonizacijske jedinice provodit će se i kontinuiranom komunikacijom i razmjenom informacija s ostalim sudionicima iz područja sustava unutarnjih financijskih kontrola kod korisnika proračuna.

Mjere:

- Razvoj stručnosti postojećih kapaciteta Središnje harmonizacijske jedinice putem seminara i tečajeva
- Zapošljavanje kompetentnih državnih službenika u Središnju harmonizacijsku jedinicu
- Povezivanje Središnje harmonizacijske jedinice s ostalim institucijama i međunarodnim tijelima (Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Hrvatski institut internih revizora, Ekonomski fakultet, suradnja sa stručnjacima na projektima iz pretpristupnih fondova EU)
- Umrežavanje i razvoj sustava razmjene informacija putem web stranica, brošura, letaka i slično.

6. PRAĆENJE PROVEDBE STRATEGIJE

Provedbu Strategije, odnosno realizaciju ciljeva, mjera i aktivnosti sadržanih u Akcijskom planu koji je sastavni dio Strategije nadzirat će Središnja harmonizacijska jedinica, Ministarstva financija.

O realiziranim aktivnostima, postignutim rezultatima te mogućim poteškoćama u realizaciji ciljeva i mjera kao i prijedlozima za njihovo otklanjanje, Središnja harmonizacijska jedinica izvještavat će Vijeće za PIFC tijekom redovitih sastanaka koji se održavaju tri puta godišnje.

Vijeće za PIFC raspravit će izvješća koja pripremi Središnja harmonizacijska jedinica i dati svoje savjete i mišljenja prije njihova podnošenja Vladi Republike Hrvatske.

Središnja harmonizacijska jedinica također će o provedbi Strategije izvješćivati Vladu Republike Hrvatske i putem objedinjenog godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, izrada kojeg je obveza sukladno članku 35. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Za potrebe izrade objedinjenog godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, korisnici proračuna pripremit će pojedinačna godišnja izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola putem kojih će izvijestiti o poduzetim aktivnostima za koje su zaduženi sukladno Akcijskom planu koji je sastavni dio Strategije i postignutim rezultatima.

Iako je realizacija ciljeva, mjera i aktivnosti sadržanih u Akcijskom planu koji je sastavni dio Strategije prioritetno u potpori provođenju proračunskih reformi pokrenutih Strategijom unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. te novim Zakonom o proračunu (Narodne novine, broj 87/08) važno je naglasiti da razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola stvara dobre preduvjete za realizaciju ciljeva i mjera predviđenih Strategijom suzbijanja korupcije (Narodne novine, broj 75/08) te Strategijom reforme državne uprave za razdoblje 2008.-2011.

7. ZAKLJUČAK

Uspostava i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola složen je i dugotrajan proces. Aktivnosti u ovom području započete su još 2004. godine i u prethodnom razdoblju su rezultirale stvaranjem zakonske i podzakonske regulative te organizacijskih kapaciteta, a istovremeno implementacijom sustava kod korisnika proračuna.

Uspostava ovoga sustava specifičan je proces jer nije riječ o stvaranju kompletno novoga sustava kontrola koji se razvija usporedno uz postojeće sustave kontrola. Uspostava ovog sustava na određen način predstavlja ugradnju njegovih elemenata u postojeće sustave upravljanja i kontrola s ciljem njihovog unaprjeđenja.

Da bi sustav unutarnjih financijskih kontrola zaista bio iskorišten u svrhu za koju je namijenjen, treba biti potpuno integriran u postojeće procese upravljanja u javnom sektoru.

Sadašnje stanje u razvoju ovog sustava ukazuje da to još uvijek nije u cijelosti postignuto, a ono što je osobito primjetno je da nisu u dovoljnoj mjeri istražene poveznice između sustava unutarnjih financijskih kontrola i proračunskog sustava.

Pokrenute proračunske reforme donose nove pristupe u upravljanju proračunskim sredstvima, razvijajući procese planiranja povezivanjem ciljeva i proračunskih sredstava te razvojem programskog planiranja i orijentacijom, ne samo na ulazne veličine već i na postignute rezultate. Stvaraju se mogućnosti za veću fleksibilnost u upravljanju proračunskim sredstvima kako bi se realizirali postavljeni ciljevi, ali istovremeno se povećava i odgovornost ne samo za visinu i vrstu troškova već i za postignute rezultate.

Osim toga, poslovanje u turbulentnom okruženju i činjenica da je raspoloživost proračunskih sredstava uvijek ograničena nameće potrebu da organizacije u javnom sektoru moraju imati učinkovite sustave unutarnjih financijskih kontrola koji im pomažu da odgovore na zahtjeve koji se pred njih postavljaju i da se pri tome osigura učinkovito i ekonomično korištenje proračunskih sredstava.

Sustav unutarnjih financijskih kontrola stoga mora pronaći svoje pravo mjesto i ulogu u procesima upravljanja, osobito upravljanja proračunom, kako bi osigurao adekvatnu potporu provođenju proračunskih reformi i općenito kvalitetnijem upravljanju proračunskim sredstvima.

Najznačajnije aktivnosti predviđene ovom Strategijom, a u cilju daljnjeg razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola, usmjerene su na:

- jačanje svijesti o financijskom upravljanju kao sastavnom dijelu procesa upravljanja
- jačanje uloga postojećih uprava/sektora za financije za potrebe koordinacije aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola i pružanje potpore ostaloj upravljačkoj strukturi koja sudjeluje u financijskom upravljanju
- razvoj financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa
- razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva kao podloge kvalitetnih financijsko-informacijskih sustava potrebnih za financijsko upravljanje
- razvoj procesa upravljanja rizicima
- jačanje unutarnje revizije u pogledu njezine kompetentnosti i djelokruga rada

- učinkovitije korištenje postojećih revizijskih resursa provođenjem horizontalnih i vertikalnih revizija, te stvaranje specijalističkih revizorskih timova
- razvoj modela procjene kvalitete uspostavljenih sustava unutarnjih financijskih kontrola.

Stečeno iskustvo u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola za potrebe upravljanja pretprijetnim fondovima EU u velikoj će se mjeri koristiti i za razvoj ovoga sustava za nacionalne potrebe.

Središnja harmonizacijska jedinica, koja je u prethodnom razdoblju značajan angažman uložila u stvaranje regulatornog okvira i propisivanje metodologije rada, u idućem razdoblju usmjerit će se na jačanje svoje koordinacijske uloge i povezivanje sudionika u razvoju ovoga sustava, te na razvoj modela procjene kvalitete uspostavljenog sustava.

Pri tome će Središnja harmonizacijska jedinica osobito surađivati s Državnom riznicom kako bi se osigurao koordinirani pristup u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola s razvojem u sustavu proračuna.

U provedbi mjera i aktivnosti, sadržanih u Akcijskom planu koji je sastavni dio ove Strategije, koristiti će se iskustva i pomoć međunarodnih stručnjaka u okviru projekata iz pretprijetnih fondova EU (IPA 2007, PHARE 2006) te projekata financiranih iz drugih oblika pomoći (potpora SIGME, MATRA FLEX programi). Za dio aktivnosti projekti su već odobreni, a za dio će se zatražiti odobrenje novih projekata.

Središnja harmonizacijska jedinica ujedno će biti zadužena i za praćenje realizacije mjera i aktivnosti iz Akcijskog plana, a o provedenim aktivnostima izvješćivati Vladu Republike Hrvatske.

PRILOG: AKCIJSKI PLAN ZA REALIZACIJU CILJEVA I MJERA