**Studijski posjet PEM PAL-ove Zajednice prakse za unutarnju reviziju**

**(ZPUR) Den Haagu, Nizozemska**

ZPUR je organizirao studijski posjet Ministarstvu financija /Nacionalnoj akademiji za financije i ekonomiju u Den Haagu, Nizozemska, za 15 sudionika iz četiri zemlje članice PEM PAL-a (Bugarska (5), Hrvatska (5), Češka Republika (1), Mađarska (4)).

Cilj studijskoga posjeta bio je upoznati sudionike s naprednim rješenjima u Nizozemskoj, kako bi razmotrili u kojoj ih mjeri mogu primijeniti u svojim zemljama radi unaprjeđenja svojih sustava unutarnje revizije i kontrole. Govorilo se o PIFC-u, povjerenstvima za nadzor, upravljanju ljudskim potencijalima, funkciji središnje harmonizacijske jedinice, metodologiji unutarnje revizije i njezinoj provedbi na razini jedinica lokalne uprave, procjeni rizika, stručnom usavršavanju i certifikaciji, rješenjima informacijske tehnologije i reviziji učinkovitosti.

Ostvaren je očekivani cilj studijskog posjeta - solidno razumijevanje sustava unutarnje revizije i njegova odnosa s povezanim funkcijama u Nizozemskoj, radi primjene u zemljama sudionicama.

Izlaganja o sustavu unutarnje kontrole u Nizozemskoj održali su predstavnici Ministarstva financija (MF), Središnje državne službe za reviziju, Nacionalne akademije za financije i ekonomiju te vrhovne revizijske institucije (Revizijski sud): Bas Verberne, Jaaps Dirx, Gerard van Reijsen, Erik van Barele, Martin Dees, Erik Baayens, Stan van Elten, Paul Scholt, Ferdinand Utenbogaard, Simone Zaal-Westbroek, Gert-Jan Jager, Herwig Cleuren (SAI) i Vincent van der Ploeg.

Sudionici su bili vrlo zadovoljni izlaganjima i ukupnom organizacijom studijskog posjeta.

U nastavku slijedi opis sustava unutarnje kontrole u Nizozemskoj, a plan rada nalazi se u prilogu ovom izvještaju.



**Nizozemski sustav za financijsko upravljanje**

Nizozemskim sustavom središnje države za financijsko upravljanje (SDFU) obuhvaćeni su:

*Vanjsko upravljanje/kontrola*

a) politička kontrola koju provodi parlament;

b) revizija koju obavlja vrhovna revizijska institucija;

*Unutarnje upravljanje/kontrola*

c) kontrola upravljanja koju provodi ministar (politička) i rukovoditelji u ministarstvu;

d) prva linija nadzora koji provodi čelnik UFEP-a;

e) druga liniju nadzora koji provodi ministar financija;

f) revizija koju obavlja unutarnji revizor (SDSR).

Sustav se koristi za usmjeravanje i kontrolu **procesa donošenja politika** (programi politike/primarni procesi/funkcije izvršnog ureda) i **procesa operativne podrške** (sekundarni procesi/funkcije logističkih odjela) radi podrške procesima donošenja politika za ostvarenje (strateških) ciljeva ministra/ministara/vlade.

**Programi politike (primarni procesi)**

Strateški elementi programa politike općenito su:

a) ciljevi;

b) ciljne skupine;

c) instrumenti/alati;

d) organizacijska struktura za provedbu politike, uključujući nadzor:

Učinkovitost:
1. učinkovitost ministarstava = puna odgovornost ministra;
2. učinkovitost vanjskih agencija = zakonom ograničena odgovornost ministra;
3. učinkovitost na razini jedinica lokalne i regionalne uprave = ministar nije odgovoran; demokratska kontrola na lokalnoj/regionalnoj razini;
4. u slučajevima pod 2. i 3., ministar je odgovoran za usmjeravanje politike (tzv. odgovornost za sustav) te za nadzor koji se provodi na razini ministarstva ili vanjske agencije;

e) proračun;

f) rokove.

**Preduvjeti ili ograničavajući uvjeti**

Osigurati održivu političku podršku parlamenta za programe politike najvažniji je preduvjet za strateško planiranje (vanjska kontrola). Za fiskalnu održivost politike vlade važno je poštovati fiskalni okvir, koji se velikim dijelom utvrđuje na razini EU-a (bilanca opće države: strukturni saldo jednak nuli, maksimalni deficit proračuna 3 % BDP-a, dug opće države: maksimalno 60 % BDP-a).

SDFU počiva na načelima učinkovitosti, djelotvornosti, ekonomičnosti i financijske urednosti.

**Procesi operativne podrške**

*Upravljanje operativnom podrškom* definira se kao: osiguravanje ljudskih i materijalnih sredstava za podršku procesima politike. Službe koje pružaju opću i stručnu podršku (na nizozemskom, akronim je PIMOFACH) su: kadrovska služba, nabava, materijali i oprema, organizacija, financije [uključujući reviziju], automatizacija/informacijska i komunikacijska tehnologija [unutarnje], uredsko poslovanje.

Za specifikaciju operacija financijskog upravljanja na (najnižoj) razini aktivnosti i transakcija u organizaciji vidi br. 10.

**Nizozemski politički sustav: koalicijska vlada**

U nizozemskom političkom sustavu, u parlamentu je obično zastupljeno oko dvanaest političkih stranaka. Nakon izbora, neke stranke formiraju koalicijsku vladu, obično na razdoblje od četiri godine (nova administracija ili kabinet), na temelju većine u parlamentu (više od 75 zastupnika). Nova administracija počiva na političkom dogovoru (koalicijski sporazum), odnosno

a) dogovorenim programima politike i

b) fiskalnim ograničenjima (fiskalni okvir i uvjeti poreznog opterećenja):

1. srednjoročni cilj u pogledu deficita opće države na temelju Programa fiskalne stabilnosti EU-a za Nizozemsku (trenutačno strukturni saldo EMU-a ne prelazi deficit od - 0,5 % ni suficit od + 0,5 % BDP-a);

2. porezno opterećenje.

Na prvom sastanku vijeća ministara (konstituirajuća sjednica), donose se odluke o fiskalnim pravilima, nužnim pravilima za poštovanje fiskalnih ograničenja. Ustvari je početak rada nove administracije i početak novog (četverogodišnjeg) ciklusa vanjske kontrole.

**Nizozemski politički sustav: odgovornost pojedinih ministarstava**

U nizozemskom političkom sustavu, ministri su pojedinačno odgovorni parlamentu. Ne postoji kolektivna odgovornost vlade. Vlada jedino promiče *jedinstvo politike vlade*, usklađivanjem odluka ministara u kabinetu. Odluka vlade u konačnici je uvijek odluka za koju nadležni ministar odgovara parlamentu.

Kontrola i odnosi odgovornosti u okviru nizozemskog SDFU-a uvijek su odnosi između ministra i parlamenta (vanjska kontrola i odgovornost) te između ministra i njegovih službenika/čelnika u ministarstvu (unutarnja kontrola i odgovornost). Ne postoji odnos odgovornosti između parlamenta i službenika u ministarstvu.

**Parlamentarna kontrola i odgovornost ministarstava (vanjska) u odnosu na kontrolu na razini ministarstava i odgovornost čelnika (unutarnja).**

(Brojke odgovaraju brojkama iz tablice SDFU-a.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Sustav za financijsko upravljanje i kontrolu** | **Ex ante kontrola i praćenje** **fiskalnog i financijskog upravljanja** | **Ex post kontrola, praćenje i revizija** **fiskalnog i financijskog upravljanja** |
| **Vanjska kontrola =****politička/parlamentarna kontrola** | Politička kontrola | 1. Kontrola koju provodi parlament/vlada:a) donošenje zakona o proračunu, jedanput godišnje; b) uspostava općeg fiskalnog i financijskog okvira, donošenje organskog zakona o proračunu/zakona o PIFC-u (Comptabiliteitswet). | 1. Kontrola koju provodi **parlament**/vlada:a) godišnje glasovanje o (financijskim) izvještajima ministarstava;b) rasprava o izvještajima VRI-a/ Revizijskog suda o obavljenim revizijama |
| Vanjska revizija |  | 14./15. Neovisna revizija koju za parlament obavlja **VRI/Revizijski sud**.a) revizija godišnjih financijskih izvještaja ministarstava i financijskog upravljanja u ministarstvima;b) provedba periodičnih revizija učinkovitosti. |
| **Unutarnja kontrola =****kontrola koju provodi ministar i****kontrola upravljanja** | Unutarnja kontrola upravljanja | 3a. *Politička* kontrola službenog upravljanja, koju provodi **ministar** (upravni odbor:glavni tajnik i ravnatelji glavnih uprava; strateška razina)3b. Upravljačka kontrola, koju provodi **čelnik** nadležan za članove osoblja (taktička i operativna razina); | 3. Ponekad *unutarnju verifikaciju* na temelju rizika provodi **služba za verifikaciju**, po nalogu čelnika (na primjer u slučaju dodjele poticaja u velikim iznosima). |
| prva linija unutarnje financijske kontrole | 9. **UFEP** utvrđuje fiskalni i financijski okvir, unutarnje uređenje i savjetodavne funkcije u okviru resornog ministarstva.**UFEP** dodatno provodi ograničene preventivne kontrole u posebnim slučajevima/situacijama/operacijama/aktivnostima (obvezujuće upute = stroga kontrola). | **Ne** postoje formalne (stroge) ex post kontrole (npr. obvezujuće upute). Provode se umjerene ex post kontrole u obliku informiranja, rasprava i uvjeravanja. |
| Vanjska financijska kontrola | 7. **MF/GU za proračun** donosi široke državne fiskalne i financijske okvire i propise.**MF/GU za proračun** dodatno provodi ograničene preventivne kontrole u posebnim slučajevima/situacijama/operacijama/aktivnostima (obvezujuće upute = stroga kontrola). | **Ne** postoje formalne (stroge) ex post kontrole (npr. obvezujuće upute).Provode se umjerene ex post kontrole u obliku informiranja, rasprava i uvjeravanja. |
| Unutarnja revizija |  | 11. Revizija koju provode unutarnji revizori (SDSR).Revizija financijskog poslovanja i revizija učinkovitosti. Neovisna o čelniku/ političaru, ali podređena ministru. |

Definicije

*Kontrola* Usmjeravanje i upravljanje procesima organizacije:
a) utvrđivanjem standarda; b) provjerom rezultata rada u odnosu na utvrđene standarde; c) izvještavanjem o rezultatima provjere; d) poduzimanjem korektivnih mjera.

*Unutarnja kontrola* (u slučaju ministarstva): političko i službeno vodstvo ministra i službenog vodstva ministarstva u ime ministra.

*Nadzor* Praćenje postupanja u skladu s određenim normativnim okvirom i mogućih unaprjeđenja toga okvira promicanjem i poduzimanjem odgovarajućih mjera.

*Unutarnji nadzor (prva linija)* Praćenje operativnih postupaka (posebno financijskih operacija) odgovornih čelnika.

*Unutarnji nadzor (druga linija)* Praćenje operativnih postupaka Ministarstva financija/GU za proračun (posebno financijskih operacija) resornih ministarstava.

*Revizija/verifikacija* Provjera usklađenosti postupanja s određenim standardom, ali inspektori nisu ovlašteni provoditi prisilne mjere u pogledu postupanja u skladu sa standardom niti nametati kaznene mjere.

U okviru SDFU-a razlikuju se vanjska i unutarnja kontrola, kao i ex ante (preventivna) i ex post (represivna) kontrola.

Vanjska kontrola je politička kontrola političkih čelnika/ministara koju provodi parlament: parlament provodi ex ante kontrolu ministara ili vlade donošenjem propisa o proračunu, kao i ex post kontrolu prihvaćanjem godišnjih financijskih izvještaja (u Nizozemskoj, godišnje financijske izvještaje ne donosi parlament; parlament godišnje donosi razrješnicu za ministre).

Sve druge kontrole su unutarnje kontrole (kontrole upravljanja); kontrole u okviru središnje države koju provode ministri i službena uprava.

Kontrole upravljanja mogu se podijeliti na unutarnju kontrolu i unutarnji nadzor (prva i druga linija nadzora).

Unutarnju kontrolu provodi ministar (politički) i podređeni čelnici (službeno) (glavni tajnik, ravnatelji glavnih uprava, čelnici uprava, službi itd.).

Prva linija nadzora podrazumijeva praćenje koje je u nadležnosti čelnika UFEP-a. On pruža podršku upravi kroz izvještavanje i savjetovanje o rezultatima kontrola. Čelnik UFEP-a organizacijski je neovisna linija upravljanja. On je ovlašten izravno informirati i savjetovati glavnog tajnika i ministra.

Drugu liniju unutarnjeg nadzora provodi ministar financija, a u njegovo ime GU za proračun.

**Kontrola i odgovornost (brojke odgovaraju brojkama u prethodnom prikazu SDFU-a)**

**1. Vanjska kontrola parlamenta u formi postavljanja pitanja ministrima/vladi**

Postavljanje pitanja ministrima ili vladi, redovito ili povremeno. Redovito: npr. tijekom rasprave o godišnjem proračunu i godišnjim (financijskim) izvještajima.

**2. Vanjska odgovornost ministara/vlade kroz informiranje parlamenta**

Ministri su dužni odgovoriti parlamentu (obveza pružanja informacija). Redovito informiranje npr. kroz zakonodavstvo, političke izvještaje, evaluacijske izvještaje, godišnji proračun, redovite izvještaje o proračunu tijekom godine, godišnje financijske izvještaje itd.

Ministar snosi punu odgovornost pred parlamentom za sve aktivnosti, transakcije i mjere (ustrojstvenih jedinica) ministarstva kojemu je na čelu.

**3. Unutarnja kontrola koju provode ministri ustrojavanjem sustava unutarnjeg upravljanja i kontrole u ministarstvu**

U (resornom) ministarstvu (teorijski) možemo razlikovati tri razine kontrole:

A. Najviša rukovodna/strateška razina: ministar, državni tajnik, glavni tajnik i ravnatelj, odgovorni za strateško planiranje.

B. Srednja rukovodna/taktička razina: čelnici uprava (ravnatelji), odgovorni za razvoj programa za politiku i operativnu podršku upravi.

C. Razina operativnog upravljanja/operativna razina: čelnici službi, jedinica i unutarnjih agencija, odgovorni su za provedbu aktivnosti politike (primarne aktivnosti) te za provedbu aktivnosti operativne podrške (sekundarne aktivnosti podrške).

Ministar (ili državni tajnik) donosi strateške odluke, nakon konzultacija s najvišom rukovodnom razinom (A). Odluke koje ne donosi ministar (ili državni tajnik) osobno, delegiraju se na državnog tajnika i na ravnatelje, koji su ovlašteni postupati u ime ministra. Donošenje odluka delegira se i na razinu B (ravnatelji), a ponekad ina razinu C (čelnici službi itd.), ovisno o prirodi i opsegu aktivnosti. Ministar je međutim u cijelosti odgovoran parlamentu za sve odluke koje donese ili one koje su donesene u njegovo ime.

Da bi bio siguran da se na svim razinama odluke donose u skladu s njegovim političkim idejama i posebnim uputama, ministru je potreban unutarnji sustav kontrole. Sustav je izgrađen na dosljednom nizu standarda kontrole (npr. standardi COSO).

***Agencije***

Agencije su obično nadležne za provedbu poslova koji se odnose na provedbu politike, poslova operativne podrške ili poslova vanjskog nadzora/inspekcije. U Nizozemskoj postoje dvije kategorije agencija: *unutarnje* i *vanjske* agencije.

Unutarnje agencije ustrojstvene su jedinice u okviru ministarstva. One su dio sustava unutarnje kontrole ministarstva. Ministar snosi punu odgovornost pred parlamentom za sve aktivnosti i transakcije unutarnje agencije. Unutarnje agencije nemaju vlastitu pravnu osobnost.

Vanjske agencije: vidi 5/6 u prethodnom prikazu.

**4. Izvještaji uprave (unutarnji) ministru**

Izvještavanje znači informiranje ministra, na njegov zahtjev ili bez zahtjeva, u okviru primjerice (periodičnih) obavijesti, izvještaja itd. o izvršavanju godišnjeg proračuna, provedbi programa politike, evaluaciji politike, preporukama Odbora za reviziju itd.

**5. Vanjski nadzor (ograničena kontrola) koji provode ministri/vlada nad radom vanjskih agencija i jedinica lokalne i regionalne uprave**

Vanjske agencije obično su zadužene za provedbu/izvršenje (dijelova) nacionalne politike ili zakonom propisanog nadzora na privatnim tržištima. Njihovi izravni mandati (nadležnosti) propisani su zakonom. Što se tiče pojedinačnih aktivnosti i transakcija, uprava agencije ne odgovara ministru/vladi niti parlamentu, nego vlastitom odboru za nadzor, koji je propisan zakonom. Dakle, vanjska agencija ima vlastiti sustav unutarnje i vanjske kontrole. Međutim, vanjska kontrola agencije proširena je (vanjskim) nadzorom koji provodi ministar/vlada. Prema zakonu, ovaj vanjski nadzor ograničen je na osnove provedbe/izvršenja politike ili na osnove nadzora. Ministar i parlament snose zajedničku odgovornost za zakonom propisani sustav nadzora („odgovornost za sustav”). Ako sustav dobro ne funkcionira, mijenja se zakon.

Jedinice lokalne i regionalne uprave imaju svoje, zakonom propisane, izravne mandate (nadležnosti) za vođenje javnih poslova, koji se temelje na dugačkoj povijesti decentralizacije, još od srednjega vijeka. Jedinice lokalne i regionalne uprave (gradonačelnik i vijećnici/ povjerenici njezina Veličanstva i zamjenici) za pojedinačne aktivnosti i transakcije ne odgovaraju ministru/vladi niti parlamentu, nego obično samo lokalnom ili regionalnom vijeću (izabranom demokratskim glasovanjem). Dakle, jedinica lokalne ili regionalne uprave ima vlastiti sustav unutarnje i vanjske kontrole. Međutim, u nekim područjima politike, ove upravne jedinice provode/izvršavaju nacionalnu politiku. U tim slučajevima, potrebni mandati/nadležnosti obično se dodjeljuju na temelju zakona, a vlastita vanjska kontrola ovih jedinica lokalne ili regionalne uprave proširena je (vanjskim) nadzorom koji provodi ministar/vlada. Navedeni vanjski nadzor provedbe nacionalnih politika ograničen je. Jedinice lokalne ili regionalne uprave odgovaraju ministru, u ograničenom opsegu. Opseg odgovornosti ovisi o zakonskom uređenju njihove odgovornosti.

**6. Ograničena odgovornost vanjskih agencija i jedinica lokalne i regionalne uprave prema ministru**

***Vanjske agencije***

Prema zakonu, uprava agencije (s vlastitom pravnom osobnošću) u cijelosti je odgovorna vlastitom odboru za nadzor, djelomično je odgovorna ministru, ali nije odgovorna parlamentu.

Ministar je (ograničeno) odgovoran parlamentu, odnosno samo za pravni okvir i način provedbe nadzora („odgovornost za sustav”).

***Jedinice lokalne i regionalne uprave***

Prema zakonu, (politička) uprava jedinica lokalne i regionalne uprave (gradonačelnik i vijećnici/ povjerenici njezina Veličanstva i zamjenici) u cijelosti je odgovorna svojem zastupničkom vijeću, ograničeno je odgovorna ministru - kada je posrijedi provedba (dijela) nacionalne politike, ali nije dogovorna parlamentu.

Ministar je (ograničeno) odgovoran parlamentu, odnosno samo za provedbu (dijela) nacionalne politike, odnosno samo za pravni okvir i način provedbe nadzora („odgovornost za sustav”).

**7. Uspostava okvira - Središnja harmonizacijska jedinica (Glavna uprava za proračun/Uprava za poslove proračuna (UPP)**

GU za proračun/UPP Ministarstva financija (kao Središnja harmonizacijska jedinica za unutarnju financijsku kontrolu i unutarnju reviziju) nadležni su za središnju koordinaciju i utvrđivanje okvira za fiskalnu i financijsku kontrolu, s jedne strane, te za unutarnju reviziju, s druge strane.

Okvir se utvrđuje propisima. Prije donošenja propisa, ministar financija održava (institucionalizirane) konzultacije s GU za proračun i UFEP-om resornih ministarstava na tzv. IOFEZ-sastancima.

Ministarstva (ministri/čelnici nadležni za politike) prilično su samostalni, posebno u pogledu financijskog upravljanja (ali manje u pogledu fiskalnog upravljanja). GU za proračun prati poštuju li se utvrđeni okviri. Druga linija nadzora (preventivna/ex ante) financijskih transakcija, koju provodi GU za proračun, može biti vrlo ograničena i općenito se provodi samo kada su u pitanju jamstva.

**8. Dostava informacija od Uprave za financijske i ekonomske poslove (UFEP) Glavnoj upravi za proračun (MF)**

Tijekom godine, GU za proračun nadzire fiskalno i financijsko upravljanje u resornim ministarstvima (resorni ministri/čelnici nadležni za politike) na temelju redovitih i povremenih informacija od UFEP-a. MF (GU za proračun u ime ministarstva) zakonom je ovlašten zatražiti sve (financijske) podatke potrebne za nadzor koji provodi.

Prema zakonu, resorna ministarstva (UFEP u njihovo ime) dužna su dostaviti tražene podatke. Navedena ovlaštenja i obveze propisani su Zakonom o državnim računima iz 2001. (Comptabiliteitswet 2001)[[1]](#footnote-1).

**9. Koordinacija, nadzor i savjetovanje koje provodi Uprava za financijske i ekonomske poslove (UFEP) u okviru resornog ministarstva**

Glavne zadaće UFEP-a u ministarstvu su:

a) koordinacija godišnjeg proračunskog procesa i višegodišnjih financijskih procjena;

b) praćenje fiskalnih rezultata;

c) organizacija proračunskog računovodstva (računovodstvo financijskih procjena) i financijskog računovodstva;

d) savjetovanje ministra (neovisno o politici/resornim čelnicima) o svim pitanjima s financijskim posljedicama;

e) koordinacija evaluacije višegodišnjih politika;

f) organizacija procesa plaćanja, imenovanje referenata (=voditelja/administratora bankovnih računa) i osiguranje dragocjenosti (gotovina, kreditne kartice, bankovne kartice, bankovna jamstva itd.).

Nadležnost (ovlasti) (čelnika) UFEP-a:

1. *Izrada/izdavanje unutarnjih podzakonskih akata ministarstva* o financijskom upravljanju, proračunskom procesu i postupku izrade financijskih izvještaja (= utvrđivanje okvira unutar širih okvira koje utvrđuje GU za proračun /UPP).

2. *Obvezno savjetovanje* o svim projektima (u vezi s politikama) s financijskim posljedicama na službe ministarstva (njihove čelnike), uz nadležnost (ovlast) za izvještavanje o primjedbama izravno (neovisno o hijerarhiji) ministru (= prva linija nadzora, preventivna /ex ante).

3. *Podnošenje alternativnog prijedloga proračuna izravno ministru (neovisno o hijerarhiji)*, ako se ne slaže s prijedlogom službe za politiku (= prva linija nadzora, preventivna/ex ante).

UFEP provodi postupke koordinacije nadzora (prve linije) i savjetovanje na tri ustrojstvene razine ministarstva: strateškoj razini (razina glavnih uprava), taktičkoj razini (razina uprava) i operativnoj razini (razini aktivnosti i transakcija, kao najnižoj).

Deset je resornih ministarstava i svako ima svoj vlastiti UFEP. UFEP je u hijerarhiji izravno podređen glavnom tajniku i ministru te je stoga neovisan o upravama nadležnim za politiku.

*Napomena 1. Ministarstvo financija djelomično je resorno ministarstvo, a djelomično središnje ministarstvo za koordinaciju za upravljanje financijskom operativnom podrškom.*

*Napomena 2. Ministarstvo unutarnjih poslova djelomično je resorno ministarstvo, a djelomično središnje ministarstvo za koordinaciju ostalih aspekata operativne podrške (osoblje, nabava, informacijska i komunikacijska tehnologija, materijali/oprema, organizacija i stambene jedinice).*

**10. Operativna razina (razina aktivnosti i transakcija)**

Aktivnosti koje se odnose na provedbu/izvršenje politika (primarne aktivnosti) i aktivnosti operativne podrške (sekundarne aktivnosti) odvijaju se na operativnoj razini u okviru vlade.

Aktivnosti koje se odnose na upravljanje operativnom podrškom mogu se podijeliti na:

A. Operacije financijskog upravljanja;

B. Operacije upravljanja materijalima;

C. Operacije upravljanja ljudskim potencijalima.

Operacije financijskog upravljanja (pod A u prethodnom prikazu) dijele se na:

a) *redovne financijske operacije*:

i. preuzimanje financijskih obveza: raspodjele/preuzete obveze na temelju ugovora i subvencioniranja itd.;

ii. podmirenje rashoda: plaćanja/povlačenja sredstava;

iii. nameti/porezi/tarife;

iv. prikupljanje prihoda: porezni i neporezni prihodi.

b) *posebne financijske operacije*, npr. plaćanje predujmova, sravnjenje nepodmirenih obveza, plaćanja u naturi, oprost duga, osiguranje dragocjenosti (gotovina, kreditne kartice, bankovne kartice, bankovna jamstva itd.). (Na nizozemskom:voorschotten, schuldvergelijking, betaling in natura, kwijtschelding en buiteninvorderingstelling, beveiliging van waarden).

c) *bilančne operacije* (aktivnosit riznice, upravljanje financijskom imovinom i upravljanje financijskim obvezama).

Operacije upravljanja materijalima (B) (u širem smislu) uključuje:

a) nabavu materijala i opreme;

b) upravljanje materijalima (u ograničenom smislu): upravljanje zalihama, upravljanje kapitalnim dobrima/imovinom, upravljanje nekretninama itd.;

c) upravljanje viškovima materijala: otuđenje prodajom ili uništenjem.

Aktivnosti upravljanja ljudskim potencijalima (C) uključuju:

a) zapošljavanje i odabir;

b) upravljanje osobljem (stručno usavršavanje, ocjenjivanje i nagrađivanje, stegovne mjere itd.), ostavke i otkaze.

**11. Financijska revizija i revizija učinkovitosti koju provodi Središnja državna služba za reviziju (SDSR)**

SDSR obavlja zadaće u dva područja:

a) zakonom utvrđene zadaće: financijska revizija i revizija učinkovitosti - revizija financijske pravilnosti financijskog upravljanja, financijskih podataka i (ostvarenja) politike informiranja u godišnjim izvještajima, nakon kojih se izdaje godišnja jamstvena izjava. To je glavni element (unutarnje neovisne) ex post revizije.

b) savjetodavni poslovi: revizija učinkovitosti - savjetovanje voditelja na njegov zahtjev - o operativnim sustavima podrške/postupcima (sustavi podrške za osoblje, nabavu, informacijsko komunikacijsku tehnologiju, materijale/opremu, organizaciju, financije, stambene jedinice). Rezultat može biti jamstvena izjava. Revizija učinkovitosti nije element ex post revizije.

SDSR dostavlja rezultate revizije godišnjih financijskih ivzještaja i revizije učinkovitosti relevantnom resornom ministru. Stoga unutarnja revizija sadržava izvještaj o rezultatima (informacije koje SDSR dostavi ministru).

Sadržaj financijske revizije i revizije učinkovitosti:

a) revizija urednosti, provjerljivosti i učinkovitosti financijskog upravljanja;

b) revizija podataka u godišnjim financijskim izvještajima u pogledu njihove redovitosti i usklađenosti s financijskim evidencijama;

c) revizija podataka o realizaciji politike u godišnjim financijskim izvještajima.

SDSR provodi financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti na tri ustrojstvene razine ministarstva: strateškoj razini (razina glavnih uprava), taktičkoj razini (razina uprava) i operativnoj razini (razini aktivnosti i transakcija, kao najnižoj).

Postoji deset ministarstava. Ministarstva više nemaju svoje službe za unutarnju reviziju. Od 2014., sve službe za unutarnju reviziju zbog učinkovitosti su spojene u jedan zajednički centar za unutarnju reviziju: Središnju državnu službu za reviziju (SDSR). Hijerarhijski, SDSR izravno je podređena glavnom tajniku Ministarstva financija i ministru financija, ali je funkcionalno izravno podređena glavnom tajniku i ministru. SDSR nije središnja služba za reviziju u rukama ministra financija. Rezultati revizija i izvješće o reviziji podnose se izravno uključenom ministru. Dakle, iako je funkcija revizije još uvijek decentralizirana, organizacijski je oblik centraliziran.

**12. Dostava informacija od Središnje državne službe za reviziju (SDSR) GU za proračun (MF)**

Resorni ministri po zakonu su obvezni dostaviti rezultate financijske revizije i revizije učinkovitosti (uključujući i izvješće o reviziji) Ministarstvu financija (GU za proračun).

Navedena je obveza propisana Zakonom o državnim računima (Comptabiliteitswet 2001). U praksi, SDSR dostavlja rezultate MF-u (GU za proračun).

**13. Informacije od SDSR-a vrhovnoj revizijskoj instituciji (VRI)**

Izvješća SDSR-a o obavljenoj financijskoj reviziji i reviziji učinkovitosti dostavljaju se vrhovnoj revizijskoj instituciji, tako da se ona može koristiti rezultatima revizije (zbog učinkovitosti postupka revizije). Navedena je obveza propisana Zakonom o državnim računima (Comptabiliteitswet 2001). Međutim, VRI po Ustavu je neovisan i ovlašten samostalno odlučivati o obavljanju dodatnih revizija (financijske revizije ili revizije učinkovitosti).

**14. Vanjska revizija koju provodi VRI**

***(Resorna) Ministarstva i vanjske agencije***

Neovisno od SDSR-a, VRI obavlja reviziju:

a) urednosti programa politike (primarni procesi) i upravljanja operativnom podrškom (sekundarni procesi), posebno financijske urednosti financijskih transakcija;

b) učinkovitost programa politike i upravljanja operativnom podrškom: učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost.

VRI izdaje godišnje odobrenje godišnjih financijskih izvještaja koji su uključeni u godišnje financijske izvještaje središnje države, kao i odobrenje bruto bilance središnje države.

Kada su posrijedi vanjske agencije, revizija koju obavlja VRI ograničena je na javne ili zakonom propisane zadaće agencija te na javna sredstva kojima raspolažu.

VRI se, zbog učinkovitosti, koristi rezultatima revizije koju obavlja SDSR (jamstvena izjava). Vanjska revizija uključuje izvješćivanje o nalazima revizije; VRI informacije o reviziji dostavlja (resornom) ministru i vanjskoj agenciji.

***Jedinice lokalne i regionalne uprave***

VRI nije ovlašten za obavljanje revizije u javnim objektima ovih jedinica uprave. Što se tiče provedbe nacionalne politike na razini jedinica lokalne i regionalne uprave, VRI može obavljati samo reviziju podataka, dokumentacije i ostalih nosača podataka uključenog ministarstva. VRI nema pristup uredima, računovodstvenim sustavima itd. u jedinicama lokalne i regionalne uprave. No ovo pravila ima jednu iznimku: trošenje europskih subvencija na razini jedinica lokalne i regionalne uprave.

Slijedom povijesne tradicije decentralizacije, jedinice lokalne u regionalne uprave odgovorne su za provedbu i reguliranje vlastite vanjske revizije. Obično ovu reviziju obavlja lokalni „VRI” ili javno poduzeće za računovodstvo.

**15. Informacije koje VRI dostavlja parlamentu (i ministrima)**

VRI jedanput godišnje dostavlja parlamentu informacije o (financijskoj) urednosti programa politike (primarni procesi) i upravljanju operativnom podrškom (sekundarni procesi). VRI redovito dostavlja parlamentu informacije o učinkovitosti programa politike, ali to ne čini na godišnjoj osnovi (programi su svake godine drugačiji, temelje se na rizicima).

Izvještaji VRI-a, prije slanja parlamentu, dostavljaju se relevantnim ministrima, za njihove primjedbe. VRI parlamentu dostavlja i primjedbe ministara.

**16. Povjerenstvo za reviziju**

U svakom ministarstvu postoji povjerenstvo za reviziju koje savjetuje ministra i/ili glavnog tajnika o:

a) preporukama unutarnjeg i vanjskog revizora (SDSR i VRI/Revizijski sud) nakon obavljene revizije financijskih izvještaja i financijskog upravljanja;
b) upravljanu operativnom podrškom (sekundarni procesi) i upravljanju rizicima te

c) (pripremama) godišnjeg plana revizije SDSR-a u određenom ministarstvu.

Povjerenstvo za reviziju je funkcionalno (a ne hijerarhijsko) službeno tijelo, čiji su članovi rukovoditelji najviše razine (glavni ravnatelji, glavni tajnik) te dva vanjska člana koji su stručnjaci za financijsko upravljanje ili javno upravljanje u širem smislu. Čelnik UFEP-a (Služba za financijske i ekonomske poslove) i predstavnik uprave SDSR-a savjetuju članove odbora za reviziju.

1. U Nizozemskoj je Zakon o državnim računima (Comptabiliteitswet 2001) spoj organskog zakona o proračunu, zakona o PIFC-u (ili financijskom upravljanju i kontroli), zakona o unutarnjoj reviziji i zakona o vanjskoj reviziji. [↑](#footnote-ref-1)