



SAŽETAK PRIJEDLOGA O
SURADNJI MEĐU TIJELIMA
JAVNOG SEKTORA ZA REVIZIJU
I FINANCIJSKU INSPEKCIJU

Svibanj 2017

Autorska prava © 2017 PEMPAL IACOP

Sva prava pridržana. Nijedan dio ovog dokumenta ne smije se umnožavati, prenositi ili u bilo kojem obliku distribuirati bez prethodnog pisanog dopuštenja Zajednice prakse za unutarnju reviziju (IACOP-a) PEMPAL-a, izuzev u nekomercijalne svrhe dopuštene zakonom o autorskom pravu. Za svaku izmjenu smjernica za sporazume o suradnji u ovoj publikaciji nužan je citat u kojem se navodi da se ova publikacija upotrebljavala i izmijenila. Kontakt iacop@pempal.org.



Internal Audit Community of Practice (IACOP)

T: +7 495 745 70 00 ext. 2002

E: IACOP@pempal.org

W: www.pempal.org

PREDGOVOR	1
ZAHVALE	3
AKRONIMI I POKRATE	4
SAŽETAK	5
1. UVOD	7
2. FUNKCIONALNI ARANŽMANI	9
2.1 Unutarnja revizija	9
2.2 Vanjska revizija	10
2.3 Financijska inspekcija	11
2.4 Unutarnja kontrola	12
3. INSTITUCIONALNI ARANŽMANI	15
3.1 Unutarnja revizija	15
3.2 Vrhovne revizijske institucije (SAI)	16
3.3 Financijska inspekcija	17
3.4 Upravljanje promjenama	18

4.	KLJUČNE ZNAČAJKE ULOGE I RADA UNUTARNJE REVIZIJE, VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE I FINANCIJSKE INSPEKCIJE	19
5.	GLAVNA PODRUČJA POTENCIJALNOG PREKLAPANJA MEĐU UNUTARNJOM I VANJSKOM REVIZIJOM TE FUNKCIJAMA FINANCIJSKE INSPEKCIJE	23
6.	PREDNOSTI I RIZICI SURADNJE	25
7.	OKVIR ZA SURADNJU	26
7.1	Vrste suradnje	26
7.2	Načela dobre suradnje	28
7.3	Potreba za formalnim sporazumima među institucijama	29
	PRILOG: IZRADA SPORAZUMA O SURADNJI	30
(A)	Ključna pitanja koja treba uzeti u obzir u izradi sporazuma o suradnji	31
(B)	Sporazum o suradnji visoke razine	34
(C)	Detaljni sporazumi o suradnji	38

Predgovor

Ova publikacija proizvod je razmjene znanja i suradnje među članicama Zajednice prakse za unutarnju reviziju (IACOP-a) mreže za Upravljanje javnom potrošnjom – učenje uz međusobnu podršku (PEMPAL-a).

Mreža PEMPAL, pokrenuta 2006. godine uz pomoć Svjetske banke, regionalno je tijelo kojemu je cilj podržavati reforme u javnim rashodima i financijskom upravljanju u 21 srednjoazijskoj, srednjoeuropskoj i istočnoeuropskoj zemlji promicanjem izgradnje kapaciteta i razmjene informacija. IACOP, jedna od tri zajednice prakse oko koje je mreža organizirana, ima predstavnike iz 23 europske i srednjoazijske zemlje.

Misija je IACOP-a „pružiti podršku svojim zemljama članicama pri uspostavi modernog i učinkovitog sustava unutarnje revizije koji je u skladu s međunarodnim standardima te najboljim praksama i ključan je za dobro upravljanje te odgovornost u javnom sektoru”.¹ Većina zemalja članica IACOP-a teži pretvorbi svojih tradicionalnih sustava kontrole u javnom sektoru iz *ex post* centralizirane vanjske financijske kontrole, tj. inspekcijske funkcije, u suvremene sustave unutarnje kontrole koji potiču transparentnost i učvršćuju upravljanje javnim sredstvima. U nastojanjima da istodobno razviju funkcije glavne kontrole i osiguraju odgovarajuću ravnotežu među njima u moderniziranom sustavu kontrole javnog sektora, suočene su s velikim izazovima. Stoga je u svojem Strateškom akcijskom planu za razdoblje 2016. – 2017. IACOP Odnos unutarnje revizije s financijskom inspekcijom i vanjskom revizijom (RIFIX) istaknuo kao prioritetno područje, a njegove su članice pristale izraditi sažetak prijedloga na temu RIFIX-a u roku od dvije godine.

1 Izvor: Godišnji izvještaj PEMPAL-a za 2015.

Ova publikacija ispunjava cilj koji je postavila Radna skupina za RIFIX i odražava predanost IACOP-a u poboljšanju Upravljanja javnim financijama (PFM-a) u njegovim zemljama članicama. IACOP nastavlja širiti liniju proizvoda znanja koju je pokrenuo 2012. objavom *Priručnika za dobre prakse unutarnje revizije*,² nakon kojega su objavljeni *Predložak priručnika za dobre prakse kojima se nastavlja profesionalni razvoj*,³ *Korpus znanja unutarnje revizije*,⁴ *Vodič za procjenu rizika u planiranju revizije*,⁵ i *Vodič za ocjenu kvalitete unutarnje revizije u javnom sektoru*.⁶ Kvaliteta tih materijala odražava temeljni opsežni proces suradnje koji obuhvaća sudjelovanje praktičara i tvoraca politika u zemljama članicama. IACOP se nada da će korisnicima ova publikacija poslužiti za ostvarenje učinkovite suradnje među unutarnjim i vanjskim revizijskim tijelima u javnom sektoru te tijelima za financijsku inspekciju.

Svibanj 2017.

2 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/audit-manual_final_eng.pdf

3 <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/cdp-good-practice-eng-.pdf>

4 <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/publishing-bok-eng.pdf>

5 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/rap_guide_eng.pdf

6 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/knowledge_product/pempal_iacop_quality_assessment_guide_eng.pdf

Zahvale

Ovaj je sažetak prijedloga rezultat zajedničkih nastojanja brojnih pojedinaca i članova Radne skupine za RIFIX Zajednice prakse za unutarnju reviziju (IACOP-a) koji su svojim vremenom i stručnošću doprinijeli njegovoj realizaciji.

IACOP bi posebno priznanje želio odati sljedećim ključnim sudionicima:

- **Armanu Vatyanu** iz Svjetske banke, voditelju IACOP-a,
- **Diani Grosu-Axenti**, savjetnici u Svjetskoj banci,
- **Makaru Ghambaryanu** iz Armenije, bivšem predsjedniku IACOP-a, jednom od voditelja Radne skupine za RIFIX,
- **Manfredu van Kesterenu**, članu Nacionalne akademije za financije i ekonomiju u Nizozemskoj,
- **Richardu Maggsu**, savjetniku u Svjetskoj banci,
- **Sergijiju Chornutskiyu** iz Ukrajine, jednom od voditelja Radne skupine za RIFIX,
- **Svileni Simeonovoj** iz Bugarske, jednoj od voditelja Radne skupine za RIFIX.

Posebnu zahvalu upućujemo **Alexeiju Solodovu** i **Anastasiji Pronini**, predstavnicima Trezora Ruske Federacije, **Denisu Malyhinu**, predsjedavajući tijela nekomercijane saradnje «Институт внутренних аудиторов», koji su bili tako ljubazni i revidirali rusku verziju sažetka te **Ameli Muftić** za rad na bosansko-srpsko-hrvatskoj verziji.

Akronimi i pokrate

COSO	Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway komisije
SHJ	Središnja harmonizacijska jedinica
FI	Financijska inspekcija
IA	Unutarnja revizija
IACOP	Zajednica prakse za unutarnju reviziju
IIA	Institut internih revizora
INTOSAI	Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI	Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija
PEMPAL	Upravljanje javnom potrošnjom – učenje uz međusobnu podršku
RIFIX	Odnos unutarnje revizije s financijskom inspekcijom i vanjskom revizijom
VRI	Vrhovna revizijska institucija
SOE	Državna poduzeća

U ovoj publikaciji istražuje se potreba za suradnjom unutarnje revizije s drugim organizacijama javnog sektora s obzirom na jedinstvene okolnosti u mnogim zemljama članicama Upravljanja javnom potrošnjom – učenja uz međusobnu podršku (PEMPAL-a).

Revizija kao sastavnica anglofonog modela financijskog upravljanja relativno je nov pojam u mnogim zemljama članicama PEMPAL-a koje su poslovale u skladu s načelima frankofonog modela financijskog upravljanja. Unutarnja i vanjska revizija sad su priznate kao ključni elementi čvrstog financijskog upravljanja u javnom sektoru i odražavaju potrebu za unutarnjim i vanjskim financijskim provjerama ili inspekcijama praksi koje nositelji proračunskih sredstava primjenjuju u izvršenju proračuna.

Očekivali bismo da će uspostava novih funkcija unutarnje i vanjske revizije biti popraćena promjenama u načinu kontrole izvršavanja proračuna. No u praksi funkcija financijske inspekcije još uvijek postoji u mnogim zemljama članicama PEMPAL-a i u drugim zemljama koje primjenjuju frankofoni model financijskog upravljanja.

Revizija u mnogočemu ima značajke financijske inspekcije, na primjer, neovisnost u upravljanju, pregled financijskih transakcija, izvješćivanje o rezultatima. Posljedica je toga prostor za preklapanje i udvostručenje napora zbog čega iz koordinacije i suradnje mogu proizići koristi.

IACOP priznaje da postoje službena i neslužbena sredstva za omogućivanje suradnje te da se njihov raspon kreće od relativno jednostavne koordinacije aktivnosti do angažiranijih načina suradnje. Ovaj spektar suradnje ukazuje na to da funkcije revizije i inspekcije mogu surađivati učinkovito na različitim razinama formalnosti i truda.

Utvrđivanjem smjernica o suradnji IACOP podupire i promiče četiri načela suradnje koja je utvrdila Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), a to su: predanost, savjetovanje, komunikacija i povjerenje. Ta su načela jednako primjenjiva na suradnju između unutarnje i vanjske revizije, između unutarnje revizije i financijske inspekcije i između vanjske revizije i financijske inspekcije.

Suradnji može pomoći službeno priznanje u obliku sporazuma između dviju ili više institucija. Zemljama koje žele saznati više o službenim sporazumima ova publikacija navodi opcije za izradu sporazuma o suradnji na razini zemlje te donosi prijedlog teksta sporazuma koji se može upotrijebiti. Time prepoznaje prilike i izazove na koje nailaze upravne organizacije u javnom sektoru koje su odlučile sudjelovati u predmetnom procesu.

Značajke svojstvene ulozi državnih institucija uključenih u reviziju i financijsku inspekciju odražavaju:

- povijesni razvoj upravljanja javnim financijama (PFM-om) i upravu u određenoj zemlji i
- razvoj međunarodnih standarda i najboljih praksi u reviziji i unutarnjoj kontroli.

Zbog toga se vrsta revizije i funkcije financijske inspekcije i institucije za financijsku inspekciju koje postoje u svakoj zemlji, kao i pravila i propisi kojima se uređuje njihov rad, razlikuju od države do države.

Unutarnja revizija u mnogim zemljama postoji već duže vrijeme i ona je ključna značajka anglofonog modela financijskog upravljanja. Međutim, temelj za financijsko upravljanje u mnogim zemljama članicama PEMPAL-a nije bio sastavni dio frankofonog modela financijskog upravljanja. U okviru frankofonog modela, financijski kontrolori ili inspektori bili su odgovorni za utvrđivanje da je javna potrošnja bila u skladu s propisima kojima se uređuje upotreba proračuna. U proteklih 15-20 godina mnoge su zemlje koje su poslovale u okviru frankofonog modela uvele unutarnju reviziju. Osim toga, mnoge su od tih zemalja nastojale uvesti funkciju vanjske revizije umjesto prethodno upotrebljavane vanjske financijske inspekcije.

Uvođenje unutarnje i vanjske revizije, u usporedbi s već utvrđenom tradicionalnom ulogom financijske inspekcije, dovelo je do potrebe za razjašnjenjem uloga i odgovornosti među institucijama koje provode te funkcije. To je dovelo i do potrebe za promicanjem načina učinkovite suradnje i koordinacije među tim trima funkcijama ako su one prisutne u određenoj zemlji.

Iako postoje međunarodni standardi za unutarnju i vanjsku reviziju koji uključuju i smjernice o odnosu između tih dviju funkcija, ne postoje međunarodni standardi kojima se uređuje rad tijela za financijsku inspekciju ili njihov odnos s unutarnjom i vanjskom revizijom.

Stoga je svrha ove publikacije pospješivanje razumijevanja i omogućivanja dobrih praksi koje učvršćuju odnos između unutarnje i vanjske revizije te tijela za financijsku inspekciju. Njezin je naglasak na potrebi za suradnjom unutarnje revizije s drugim organizacijama javnog sektora kako bi se izbjeglo preklapanje i udvostručivanje te kako bi se poboljšali odnosi. Pri tome se razmatraju određene okolnosti u mnogim zemljama članicama PEMPAL-a i daje se pregled različitih funkcija i institucionalnih aranžmana, ključnih značajki njihova rada i područja koja se poklapaju. Nakon kratke rasprave o prednostima i rizicima suradnje, ova publikacija opisuje vrste okvira suradnje i pruža praktične smjernice o tome kako ih izraditi.

Funkcionalni aranžmani

2

U ovom odjeljku navode se definicije funkcija unutarnje i vanjske revizije, financijske inspekcije i unutarnje kontrole nakon kojih slijede kratka objašnjenja koja pružaju detaljniji uvid.

Unutarnja revizija

2.1

Institut internih revizora (IIA) unutarnju reviziju definira kao neovisnu, objektivnu aktivnost pružanja uvjerenja i savjetodavnih usluga kojoj je svrha dodati vrijednost i unaprijediti poslovanje određene organizacije. Njome se pomaže organizacijama u postizanju njihovih ciljeva osiguravanjem sustavnog, discipliniranog pristupa evaluaciji i poboljšanju učinkovitosti postupaka upravljanja rizicima, kontrole i upravljanja.⁷

IIA definira dvije osnovne vrste angažmana:

- **Usluge jamstva**

Objektivno ispitivanje dokaza radi pružanja mišljenja o subjektu, radu, funkciji, procesu, sustavu ili drugom predmetu. Raspon angažmana u pogledu usluga jamstva obuhvaća financijske angažmane, učinak, usklađenost, sigurnost sustava i načela dužne pažnje.

- **Savjetodavne usluge**

Savjetodavne i povezane usluge prema klijentu koje se pružaju na zahtjev te vrsta i opseg usluga koji se dogovaraju s klijentom. Unutarnji bi revizori trebali biti objektivni tijekom pružanja savjetodavnih usluga i ne bi smjeli preuzeti odgovornost upravljanja. Primjeri savjetodavnih usluga uključuju savjetovanje, potporu i obuku.

⁷ Institut internih revizora. 2017. *Međunarodni okvir stručnih praksi*.

Obrazloženje

Unutarnja revizija nastala je kao sastavnica sustava unutarnje kontrole u 20. stoljeću. S rastom veličine organizacija kako u javnom tako i u privatnom sektoru, glavni izvršni direktori više nisu mogli osobno držati pod kontrolom sustav unutarnje kontrole. Stoga su osnovali male jedinice koje nisu ovisile o izravno nadređenima i koje su im podnosile izvještaje samo kako bi ih obavijestile rade li kontrole u skladu s planom. Obično je težište unutarnje revizije bilo na usklađenosti s postupcima (kontrolama koje su trebale biti uspostavljene) i na financijskim pitanjima. Težište unutarnje revizije proširilo se sa sukladnosti s propisima i pregleda financijskih sustava i na savjetodavni rad u pogledu kontrole, upravljanja rizicima i rukovodstva. Sad obuhvaća i reviziju gospodarstva, efikasnost i učinkovitost prihoda i rashoda.

S razvojem unutarnje revizije njezina je uloga definirana u standardima koje je prvi izdao IIA u SAD-u, a ti se standardi sve češće upotrebljavaju na svjetskoj razini. Danas je općeprihvaćeno da se unutarnja revizija treba provoditi u skladu s utvrđenim standardima za planiranje, izvršavanje i izvještavanje. Za zemlje koje su odnedavno odlučile uvesti unutarnju reviziju postoje dokumentirane dobre prakse koje se mogu upotrijebiti kao pomoć pri radu, a obuhvaćaju i smjernice o odnosu s vanjskim revizorima.

Osim toga nedavni je trend i uspostava revizorskih odbora kako bi se osigurala učinkovitost unutarnje revizije i učvrstila njezina neovisnost od izravno nadređenih stručnim savjetovanjem glavnog izvršnog direktora o učinkovitosti revizijske funkcije. Revizorski odbori imaju ulogu i u promicanju dobre koordinacije između unutarnjeg i vanjskog revizora.

2.2 Vanjska revizija

Vanjska revizija jest revizija koju provodi tijelo koje je neovisno o tijelu nad kojim se provodi revizija, u skladu s utvrđenom skupinom revizijskih standarda. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) koje je objavila Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) opisuju tri opsežne kategorije vanjskih revizija u javnom sektoru.

- **Financijska revizija** usredotočena je na određivanje jesu li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim pravnim okvirom za financijsko izvještavanje. Ta se revizija postiže pribavljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi se revizoru omogućilo iskazivanje mišljenja o tome sadržavaju li financijske informacije značajne neispravnosti uslijed prijevare ili greške.⁸
- **Revizija učinka** neovisna je, objektivna i pouzdana provjera funkcioniraju li državna poduzeća, sustavi, poslovanje, programi, aktivnosti i organizacije u skladu s ekonomskim načelima, efikasnošću i učinkovitošću te ima li prostora za poboljšanje.⁹
- **Revizija usklađenosti** neovisna je procjena usklađenosti predmetnog pitanja s mjerodavnim podlogama, što je navedeno kao kriterij. Revizija usklađenosti obavlja se procjenom jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svojem radu.¹⁰

Obrazloženje

Vrhovna revizijska institucija (SAI) zemlje općenito provodi vanjsku reviziju nad subjektima koji se financiraju iz proračuna javnog sektora. Ona može provoditi vanjske revizije i nad državnim poduzećima i tijelima lokalne uprave. Odjeljak 3.2. donosi pojedinosti o institucionalnim aranžmanima SAI-a.

Financijska inspekcija

2.3

financijskih inspekcija kako bi utvrdila pojavnost povreda zakonodavnih akata kojima se uređuje proračun, gospodarske i računovodstvene aktivnosti, kao i naznake prijevare. Institucije za financijsku inspekciju provode ex post financijske provjere provjerom dokumenata i ostalih dokaza o financijskoj i upravljačkoj aktivnosti državnih institucija i državnih poduzeća. Te institucije nadziru i prate nepravilnosti i propisuju upravne kazne ako su potrebne. Iako institucije za financijsku inspekciju nisu odgovorne za kazneni progon, one po potrebi pružaju dokaze relevantnim tijelima za kazneni progon.

8 ISSAI 200 *Temeljna načela financijske revizije (Fundamental Principles of Financial Auditing)*

9 ISSAI 300 *Temeljna načela financijske revizije (Fundamental Principles of Financial Auditing)*

10 ISSAI 400 *Temeljna načela financijske revizije (Fundamental Principles of Financial Auditing)*

Obrazloženje

Funkcija financijske inspekcije potječe iz visoko centraliziranih državnih sustava s detaljnim proračunima u kojima ministarstvo financija (a u nekim državama ured predsjednika vlade) još uvijek igra glavnu ulogu u inspekciji kao dijelu sustava unutarnje kontrole. Glavna uloga financijske inspekcije jest pregled ili provjera proračunskih rashoda korisnika proračuna državnih tijela i drugih organizacija koje primaju sredstva iz proračuna radi provjere jesu li sredstva dana iz proračuna potrošena u skladu sa zakonom. Naglasak je na osiguravanju potrošnje proračunskih sredstava bez povrede zakonodavnog i regulatornog okvira ili osiguravanju da ona nisu potrošena na prijevaran ili nepropisan način.

2.4 Unutarnja kontrola

Unutarnja kontrola – integrirani okvir COSO-a iz 2013. definira unutarnju kontrolu kao¹¹ „**proces koji provode rukovoditelji i drugo osoblje u cilju osiguranja razumnog jamstva da će se ostvariti ciljevi koji se odnose na poslovanje, izvješćivanje i usklađenost.**”

Ova definicija odražava određene temeljne pojmove. Unutarnja kontrola:

- **usmjerena je na postizanje ciljeva** u jednoj ili više kategorija – poslovanje, izvješćivanje i usklađenost;
- **proces** je koji se sastoji od kontinuiranih zadataka i aktivnosti – sredstvo je za postizanje cilja, a ne cilj sama po sebi;
- **provode je ljudi** - ne sastoji se samo od priručnika za politike i postupke, sustava i obrazaca već je čine ljudi i radnje koje oni poduzimaju na svakoj razini organizacije kao bi utjecali na unutarnju kontrolu;
- **može osigurati razumno jamstvo** - ali ne i apsolutno jamstvo višoj razini uprave tijela i rukovoditeljima;
- **može se prilagoditi strukturi tijela** - fleksibilna je te se može primijeniti na cijelo tijelo ili na određenu podružnicu, odjel, poslovnu jedinicu ili poslovni proces.

Ova je definicija namjerno opsežna. Ona obuhvaća važne pojmove koji su temeljni za način na koji organizacije oblikuju, uspostavljaju i provode unutarnje kontrole te pruža temelj za široku primjenu u različitim organizacijama koje posluju u različitim strukturama tijela, sektorima i zemljopisnim područjima.

¹¹ Rasprava o definiciji unutarnje kontrole u ovom odjeljku prenesena je izravno iz *Unutarnje kontrole – integriranog okvira COSO-a iz 2013.*

SLIKA 1: MODEL UNUTARNJE KONTROLE KOJI SE SASTOJI OD TRIJU LINIJA OBRANE

Rizici u pogledu postizanja ciljeva

Prva linija - Vlasništvo i upravljanje rizikom i kontrolom

Operativne jedinice na prvoj liniji

Vlasnici su rizika, osmišljavaju i provode kontrole organizacije radi odgovora na te rizike.

Vlasnici poduzeća i procesa čijim se djelatnostima stvaraju rizici i/ili se njima upravlja, a kojim se rizicima omogućava ili sprečava postizanje ciljeva organizacije.

Uključuje odluke o preuzimanju odgovarajućih rizika.

Druga linija - Praćenje rizika i kontrole kao podrška upravljanju

Funkcija za rizike, kontrolu i usklađenost

Donosi stručnost, procesnu izvrsnost, i praćenje upravljanja u suradnji s prvom linijom kako bi se osiguralo učinkovito upravljanje rizikom i kontrolom.

Odvojena od prve linije obrane, ali još uvijek pod kontrolom I upravljanjem višeg rukovodstva te obično obavlja neke upravljačke funkcije.

Funkcija za upravljanje i/ili nadzor koja ima mnogo aspekata upravljanja rizikom.

Treća linija - neovisno pruža odboru i višem rukovodstvu osiguranje učinkovitosti upravljanja rizikom i kontrolom

Unutarnja revizija

Ne upravljačka funkcija, nego pružanje sigurnosti koje je odvojena od druge linije obrane.

Pružuje sigurnost u pogledu napora prve i druge linije.

Ne smije obavljati upravljačke funkcije kako bi mogla očuvati svoju objektivnost i organizacijsku neovisnost.

Postizanje ciljeva

Obrazloženje

Definicija unutarnje kontrole koju je utvrdio COSO potiče više rukovodstvo institucija javnog sektora na preuzimanje odgovornosti za unutarnju kontrolu provedbom pet sastavnica unutarnje kontrole radi:

- promicanja ispravnog kontrolnog okruženja (**kontrolno okruženje**),
- osiguravanja odgovora na procijenjene rizike za postizanje ciljeva (**procjena rizika**),
- uspostavljanja kontrolnih aktivnosti potrebnih za otklanjanje rizika radi postizanja ciljeva (**kontrolne aktivnosti**),
- promicanja snažnih informacijskih i komunikacijskih sustava kako bi se osiguralo da osobe koje su odgovorne za provedbu unutarnje kontrole imaju informacije koje su im za to potrebne (**informacije i komunikacija**) i
- osiguravanja praćenja unutarnje kontrole i izvještavanja o nedostacima utvrđenim unutarnjom kontrolom onim osobama koje mogu poduzeti mjere za njihovo rješavanje (**praćenje**).

Rad nadzornih funkcija, npr. unutarnje revizije, koje postoje unutar određene organizacije javnog sektora ključan je element unutarnje kontrole u okviru sastavnice nadzora. Sve se češće unutarnja revizija opisuje kao treća linija u modelu upravljanja rizicima i unutarnje kontrole nazvanom „Tri linije obrane“ (vidjeti Sliku 1.). Institucije za financijsku inspekciju i SAI ne pripadaju djelokrugu ovog modela¹² jer su vanjska nadzorna tijela. Međutim, predstavljaju ključne dijelove svih upravnih uređenja u javnom sektoru zemalja u kojima postoje.

12 Ponekad se institucije za financijsku inspekciju i vrhovne revizijske institucije smatraju četvrtom linijom obrane, ali one nisu dio unutarnje kontrole u klasičnom smislu. Katkad institucije za financijsku inspekciju mogu osigurati drugu liniju obrane, ali samo u pogledu odgovornosti za unutarnju kontrolu njihovih matičnih tijela.

Institucionalni aranžmani

3

Institucionalni aranžmani za provedbu prethodno navedenih funkcija mogu se razlikovati u zemljama PEMPAL-a. Na primjer financijsku inspekciju može provoditi institucija koju je osnovao ministar financija ili predsjednik vlade i koja odgovara ministru financija ili predsjedniku vlade. U suprotnom, tu aktivnost može izvesti vrhovna revizijska institucija (SAI). U slučaju unutarnje revizije, tu funkciju obično preuzima jedinica uspostavljena u organizaciji javnog sektora koja podnosi izvještaje visokom rukovodstvu. Međutim, usluge unutarnje revizije može provoditi centralizirana jedinica koja obuhvaća brojne organizacije.¹³

Unutarnja revizija

3.1

Jedinice za unutarnju reviziju obično se osnivaju u svakoj organizaciji javnog sektora i odgovorne su rukovoditelju predmetne organizacije. Međutim, pojedine organizacije javnog sektora premalene su da bi opravdale pojedinačnu unutarnju reviziju. To može dovesti do uspostave drugih aranžmana radi raspodjele poslova unutarnje revizije u nizu institucija. U pojedinim zemljama postoje i središnje institucije za unutarnju reviziju koje pružaju usluge unutarnje revizije u cijelom javnom sektoru.

Središnje harmonizacijske jedinice

Mnoge zemlje PEMPAL-a uspostavile su središnje harmonizacijske jedinice za pružanje sveobuhvatnog pravnog okvira, smjernica, obuke i savjeta koji se odnose na unutarnju reviziju u javnom sektoru, a često se nazivaju središnjim harmonizacijskim jedinicama (SHJ). Središnje harmonizacijske jedinice obično

¹³ Središnja jedinica za unutarnju reviziju odgovorna je jedino glavnom izvršnom direktoru subjekta revizije.

su odgovorne za nadzor provedbe novih pristupa unutarnjoj kontroli u skladu s najboljim međunarodnim praksama.

Obrazloženje

Središnja harmonizacijska jedinica obično je jedino tijelo na razini središnje države koje je nadležno za zastupanje općih stajališta jedinica za unutarnju reviziju u raspravama s institucijama za financijsku inspekciju i vrhovnim revizijskim institucijama. Te jedinice stoga imaju važnu ulogu u koordinaciji pri uspostavi i promicanju suradnje između unutarnje i vanjske revizije te tijela financijske inspekcije.

3.2 Vrhovne revizijske institucije (SAI)

SAI je institucija u zemlji koja provodi neovisni nadzor najviše razine nad financijama središnje države te je sastavnica svih upravnih uređenja u javnom sektoru.

Vrhovne revizijske institucije organizirane su na dva glavna načina – kao kolegijalno tijelo ili kao monokratska institucija koju predvodi glavni državni revizor. Model kolegijalnog tijela proizlazi iz tradicionalne (francuske) uspostave revizorskog suda kao neovisne funkcije sudbene kontrole nad financijskim izvještajima države. U mnogim zemljama u kojima još uvijek postoji revizorski sud, isprepletene su sudbena i revizijska funkcija. Međutim, većina suvremenih revizorskih sudova / ureda za reviziju parlamentu iznosi mišljenje o državnim financijskim izvještajima na temelju provedenih revizija te često više nema sudske ovlasti.

Iako većina vrhovnih revizorskih institucija provodi vanjske revizije, samo neke provode provjere koje su po naravi slične financijskoj inspekciji. To često upućuje na to kojom se proračunskom podlogom služi parlament – frankofonom ili anglofonom.

- **Frankofoni model** – proračunska ovlast daje se velikom broju korisnika proračuna u svakoj organizaciji javnog sektora. Uloga financijske inspekcije koju provodi vrhovna revizijska institucija stoga je izdavanje proračunske razrješnice (ili zaključivanja proračuna) korisnicima proračuna. To se obično provodi na cikličkoj osnovi, npr. svake dvije godine, tako da se inspekcijom može obuhvatiti niz godina od posljednje inspekcije te institucije, za razliku od godišnjih revizija prema anglofonom modelu.

- **Anglofoni model** – proračunska ovlast daje se rukovoditelju organizacije javnog sektora koju rukovoditelj institucije delegira dalje podređenim osobama. Uloga vanjske revizije koju provodi vrhovna revizijska institucija je izdavanje godišnjeg mišljenja revizora o financijskim izvješćima svake pojedine organizacije (ili javnog sektora kao cjeline). Pozitivno revizorsko mišljenje podrazumijeva izdavanje razrješnice korisniku proračuna.

Obrazloženje

Globalni trend koji promiču multilateralne razvojne banke kao što je Svjetska banka i političke i gospodarske unije kao što je Europska unija nastao je radi promicanja prelaska funkcija vrhovnih revizijskih institucija na vanjsku reviziju. Računovodstvene sudove sve se više potiče na davanje revizorskih mišljenja o godišnjim financijskim izvješćima države.

Financijska inspekcija

3.3

Institucije za financijsku inspekciju obično su zasebna tijela unutar ministarstva financija koja su njemu odgovorna. U nekim zemljama to je tijelo izravno odgovorno predsjedniku vlade.

Obrazloženje

Institucije za financijsku inspekciju imaju mnogo zajedničkoga s revizorskim institucijama. Obično su neovisne o subjektima nad kojima provode inspekciju i njihovo je težište na pregledu financijskih transakcija, ispitivanju razmjera u kojem su subjekti inspekcije usklađeni s financijskim pravilima i propisima te izdaju izvješća o svojim nalazima s posebnim naglaskom na područjima u kojima su utvrđene neusklađenosti s propisima.

Glavne razlike između institucija za financijsku inspekciju i tijela za reviziju odnose se na disciplinske i sankcijske ovlasti, linije izvještavanja i djelokrug aktivnosti koje provode. Institucije za financijsku inspekciju imaju ovlasti izricanja kazni pojedincima koji se nisu pridržavali financijskih pravila i propisa, a tijela za reviziju nemaju takve ovlasti. Nadalje, linije izvještavanja institucija za financijsku inspekciju i tijela za reviziju različite su, tj. institucije financijske inspekcije obično odgovaraju ministru financija, a tijela unutarnje revizije voditelju revidiranog subjekta, dok SAI odgovara parlamentu. Konačno, tijela za reviziju obično imaju veća ovlaštenja za ispitivanje gospodarstva, efikasnosti i učinkovitosti javnih rashoda.

3.4 Upravljanje promjenama

Sustavi financijskog upravljanja u javnom sektoru neprestano se razvijaju kako bi se mogli nositi s promjenama u najboljoj praksi. Na primjer, promjena u sustavu financijskog upravljanja u Francuskoj u proteklih 10 godina dovele su do prelaska s tradicionalnog frankofonog modela na anglofoni model financijskog upravljanja. Osim toga, COSO je 2013. objavio nove smjernice o sastavnicama najbolje prakse u smislu unutarnje kontrole.

Prelazak zemalja PEMPAL-a s frankofonog na anglofoni model financijskog upravljanja često će zahtijevati preispitivanje dugoročnije uloge financijske inspekcije. To je potrebno kako bi se osigurala ravnoteža između uloga unutarnje revizije i financijske inspekcije kojom se povećava (a ne smanjuje) odgovornost pojedinih ministara prema parlamentu, što je ključni element anglofonog modela.

Vrhovne revizijske institucije koje su prešle ili prelaze s funkcije vanjske financijske inspekcije na funkciju vanjske revizije mogu biti suočene sa znatnim izazovima u pogledu ponovne obuke osoblja za rad u svojstvu revizora. Nadalje, očekuju se promjene u odnosu između institucija financijske inspekcije i unutarnje revizije od kratkoročnog do dugoročnog razdoblja.

U početku će SAI imati više zajedničkoga s organizacijama za financijsku inspekciju te će moći razmjenjivati planove u pogledu organizacija koje su obje institucije namjeravale ispitati. Osim toga, bit će sličan i način na koji obje institucije provode aktivnosti financijske inspekcije. Međutim, kako se SAI bude više kretao prema vanjskoj reviziji, sve će manje sličiti financijskoj inspekciji. Budući da će provoditi različite vrste pregleda, neće biti potrebe za razmjenom planova. Sad će sve češće morati surađivati s unutarnjom revizijom, ponajprije zato što revizijski standardi zahtijevaju da vanjski revizori pregledavaju unutarnje kontrole čija je sastavnica unutarnja revizija. Vanjski će se revizori možda željeti više osloniti na rad unutarnjih revizora u donošenju svojeg mišljenja o financijskim izvještajima.

Ključne značajke uloge i rada unutarnje revizije, vrhovne revizijske institucije i financijske inspekcije

4

Ovaj odjeljak ističe ključne značajke uloge, metoda i pristupa unutarnje revizije i institucija za financijsku inspekciju te vrhovne revizijske institucije u provedbi njihovih aktivnosti. Tablica 1. uzima u obzir različite funkcije koje mogu izvršavati vrhovne revizijske institucije i različite linije odgovornosti institucija za financijsku inspekciju. Međutim, Tablica ne odražava različite načine na koje unutarnja revizija može biti organizirana, tj. kao centralizirana ili decentralizirana jedinica unutarnje revizije ili na bilo koji drugi način. To je zato što organizacijski aranžmani ne smiju utjecati na primarne linije odgovornosti unutarnje revizije ili na djelokrug rada unutarnje revizije. Ako organizacijski aranžmani utječu na temeljne elemente koji su potrebni za učinkovitu unutarnju reviziju, te aranžmane ne treba smatrati prikladnima za obavljanje funkcije unutarnje revizije. Na primjer, promjena naziva institucije za financijsku inspekciju u instituciju za unutarnju reviziju, bez promjena u linijama odgovornosti ili vrsti rada koji se provodi, ne bi se smatrala prelaskom na funkciju unutarnje revizije.

TABLICA 1: GLAVNE ZNAČAJKE INSTITUCIJA I FUNKCIJA UNUTARNJE REVIZIJE, VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE I FINACIJSKE INŠPEKCIJE

Značajke	Unutarnja revizija	Vrhovna revizijska institucija	Financijska inspekcija
Ovlasti dobiva od	rukovoditelja organizacije koja je uspostavila jedinicu unutarnje revizije i odbor za reviziju, ako postoji	parlamenta ili sudbene vlasti	ministarstva financija ili predsjednika vlade
Odgovora	rukovoditelju revidirane organizacije i revizorskog odbora ako postoji	parlamentu ili javnosti (objavom odluka)	ministru financija, predsjedniku vlade ili državnom vijeću / kabinetu ministara

Značajke	Unutarnja revizija	Vrhovna revizijska institucija	Financijska inspekcija
Mora biti neovisna o	izravno nadređenima u ministarstvima	vlađi	rukovoditeljima organizacija u kojima se provodi kontrola
Može li se oslanjati na rad drugih?	Da	Da	Ne
Može li propisivati sankcije / novčane kazne?	Ne	Može, ako se radi o pravosudnoj instituciji	Da
Postoje međunarodni standardi	Da Objavio ih Institut internih revizora	Da Objavio ih INTOSAI (ISSAI)	Ne
Rad je usklađen sa standardima	Da, ako je unutarnja revizija obvezna pridržavati se standarda	Da, ako je zakonom kojim se uređuje vrhovna revizijska institucija ona obvezna slijediti standarde	Ne
Daje mišljenje o financijskim izvještajima	Ne	Da, ako provodi vanjsku reviziju	Ne
Provjerava financijske transakcije	Da	Da	Da
Podnosi godišnji izvještaj parlamentu	Ne	Da, ako provodi vanjsku reviziju Ako ne provodi vanjsku reviziju, može izdati izvještaj o rezultatima rada financijske inspekcije.	Obično ne
Provodi ex ante preglede sustava i postupaka	Da	Ne	Ne

Značajke	Unutarnja revizija	Vrhovna revizijska institucija	Financijska inspekcija
Izrađuje planove koji se temelje na riziku	Da	Da (obično)	Moguće
Opseg kontrole	Sva područja rada organizacije javnog sektora	Ako provodi vanjsku reviziju, rad koji je potreban za izdavanje mišljenja o financijskim izvještajima Ako ne provodi vanjsku reviziju, izvršava ciklički pregled svih financijskih transakcija i postupaka povezanih s financijama Provedba politike pregledana za vrijeme odabranih revizija uspješnosti	Sve financijske transakcije i postupci povezani s financijama
Obuhvat	Temelji se na strategiji unutarnje revizije i rizicima	Ako se provodi vanjska revizija, godišnje revizorsko mišljenje o financijskim izvješćima Ako se ne provode vanjske revizije, obuhvat je obično cikličke prirode s ciljem pregleda svih korisnika proračuna tijekom određenog broja godina Ciklička revizija uspješnosti	Ciklička – s ciljem pregleda svih korisnika proračuna tijekom određenog broja godina
Pristup	Revizija koja se temelji na sustavima	U provedbi vanjske revizije postoje različiti pristupi ovisno o vrsti revizije koja se provodi: - zfinancijska revizija - revizija zakonitosti - revizija učinkovitosti. Ako se ne provodi vanjska revizija: - pregled usklađenosti s propisima	pregled usklađenosti s propisima

Značajke	Unutarnja revizija	Vrhovna revizijska institucija	Financijska inspekcija
Svrha svakog pregleda unutarnje kontrole	Osiguravanje jamstva upravi o učinkovitosti kontrola	Pri provođenju vanjskih revizija, vrhovna revizijska institucija može utvrditi učinkovitost rada kontrola radi smanjenja izravnog temeljitog testiranja Ako ne provodi vanjsku reviziju, vrhovna revizijska institucija može pregledati kontrole radi utvrđivanja područja u kojima su pronađeni primjeri neusklađenosti i povrede propisa	Za utvrđivanje područja neusklađenosti i povrede propisa
Uloga u pogledu prijevare i korupcije	Revizijski rad može utvrditi područja u kojima je moguća prijevare ili korupcija Može obuhvaćati i revizije u područjima visokog rizika od prijevare i korupcije	Drugim aktivnostima može utvrditi područja u kojima je moguća prijevare ili korupcija	Mogu se planirati inspekcije za potrebe ispitivanja područja visokog rizika od prijevare i korupcije Drugim kontrolnim aktivnostima može utvrditi područja u kojima je moguća prijevare ili korupcija
Rezultati rada	Uvjerenje Preporuke za djelovanje rukovodstva	U provođenju vanjske revizije, mišljenje revizora (bilo pozitivno ili negativno) i ostala izvješća parlamentu Kada ne provodi vanjsku reviziju, korekcije i sankcije	Korekcije i sankcije

Glavna područja potencijalnog preklapanja među unutarnjom i vanjskom revizijom te funkcijama financijske inspekcije

5

Podaci iz prethodnog dijela prikazuju da postoji mogućnost preklapanja u radu triju funkcija i njihovih institucija te je zapravo preklapanje u određenoj mjeri neizbježno. Važno je napomenuti da preklapanja ne smiju prouzročiti probleme. Na primjer, revizijski standardi omogućuju vanjskom revizoru oslanjanje na rad drugih funkcija (uključujući i unutarnju reviziju) pod uvjetom da se vanjski revizor uvjerio da je taj rad obavljen u skladu s odgovarajućim standardima.¹⁴ Ključna područja mogućeg preklapanja jesu:

- **Revizija ili provjera jedne institucije javnog sektora koju provode tri zasebna tijela.**

Pregled jednog proračunskog korisnika može provesti financijska inspekcija, unutarnja revizija ili vrhovna revizijska institucija. Razlog tomu leži u cikličkom provođenju kontrola i funkcija unutarnje revizije ili njihovom provođenju na temelju rizika i u funkcijama unutarnje revizije i opsegu temeljitog testiranja koje može biti potrebno za rad vanjske revizije.

- **Pregled iste financijske transakcije koji provode različitih tijela.**

Financijske transakcije mogu podlijegati i financijskoj inspekciji i reviziji. Postoji mogućnost da različite institucije dođu do različitih zaključaka o valjanosti pojedinih financijskih transakcija. Na primjer, financijski inspektor može zaključiti da se određenom transakcijom počinila povreda određenog propisa dok drugi revizor može zaključiti da je transakcija valjana, ispravna i potpuna u svim važnim aspektima.

14 ISSAI 1 *Limška deklaracija*, Odjeljak 3.3., „Kao vanjski revizor, vrhovna revizijska institucija ima zadaću ispitati djelotvornost unutarnje revizije. Ako se prosudi da je rad službe interne revizije učinkovit, uložiti će se naponi, ne dovodeći u pitanje pravo vrhovne revizijske institucije da obavi čitavu reviziju, kako bi se postigla najpravičnija podjela ili dodjela zadataka i suradnja između vrhovne revizijske institucije i službe interne revizije.”

- **Sve institucije mogu utvrditi slučajeve potencijalne prijevare ili korupcije.**

Unutarnja revizija može imati težište na učinkovitosti sustava unutarnje kontrole u sprječavanju prijevare, dok težište financijske inspekcije može biti na utvrđivanju znakova i pokazatelja stvarnih slučajeva prijevare i korupcije. Vrhovne revizijske institucije i unutarnja revizija mogu isto tako utvrditi slučajeve prijevare i korupcije pri provođenju drugih oblika rada (npr. revizija ili drugi zadaci koji nisu izravno usmjereni na prijevaru i korupciju). Nijedna od tih institucija nije odgovorna za stvarni progon u slučajevima prijevare i korupcije i ti se slučajevi obično prepuštaju drugim institucijama.

- **Ispitivanje sustava unutarnjih kontrola.**

Iako im se ciljevi mogu razlikovati, sve tri funkcije mogu provjeravati aspekte unutarnje kontrole.

Prednosti i rizici suradnje

6

Učinkovita suradnja jedan je od načina na koji sve tri institucije mogu izbjeći preklapanja i udvostručenja koja se navode u odjeljku 5.

Prednosti suradnje obuhvaćaju:

- razmjenu ideja i znanja,
- jačanje sposobnosti svih institucija za promicanje dobrog upravljanja i odgovornosti,
- učinkovitiju reviziju i inspekciju zbog jasnijeg razumijevanja predmetnih revizijskih uloga i zahtjeva,
- manje smetnji za revidirano tijelo,
- bolje razumijevanje rizika s kojima se suočava organizacija, što dovodi do bolje usmjerenosti revizijskih i inspekcijskih napora i boljih savjeta za rukovodstvo,
- bolju koordinaciju revizije i inspekcijskih aktivnosti,
- bolje međusobno razumijevanje rezultata rada svih strana koje može poslužiti kao podloga za buduće planove i programe rada i
- bolje mogućnosti za primjenu rada drugih.

Postoje i rizici kao što su:

- moguć gubitak povjerenja, neovisnosti i objektivnosti,
- mogući sukobi interesa među trima stranama,
- smanjenje odgovornosti,
- nedostatak zajedničkih standarda za rad koji provode različite institucije,
- pogrešno tumačenje zaključaka pri uporabi rada druge strane,
- moguće razlike u mišljenjima o predmetu i
- preuranjeno priopćavanje nalaza drugih organizacija.

7 Okvir za suradnju

IACOP prepoznaje da postoje službeni i neslužbeni načini promicanja suradnje među trima funkcijama koje su predmet ove publikacije. Oni se mogu kretati od relativno jednostavne koordinacije aktivnosti do aktivnijih načina međusobne suradnje. Takav spektar suradnje znači da bi funkcije revizije i inspekcije mogle djelotvorno surađivati na različitim razinama.

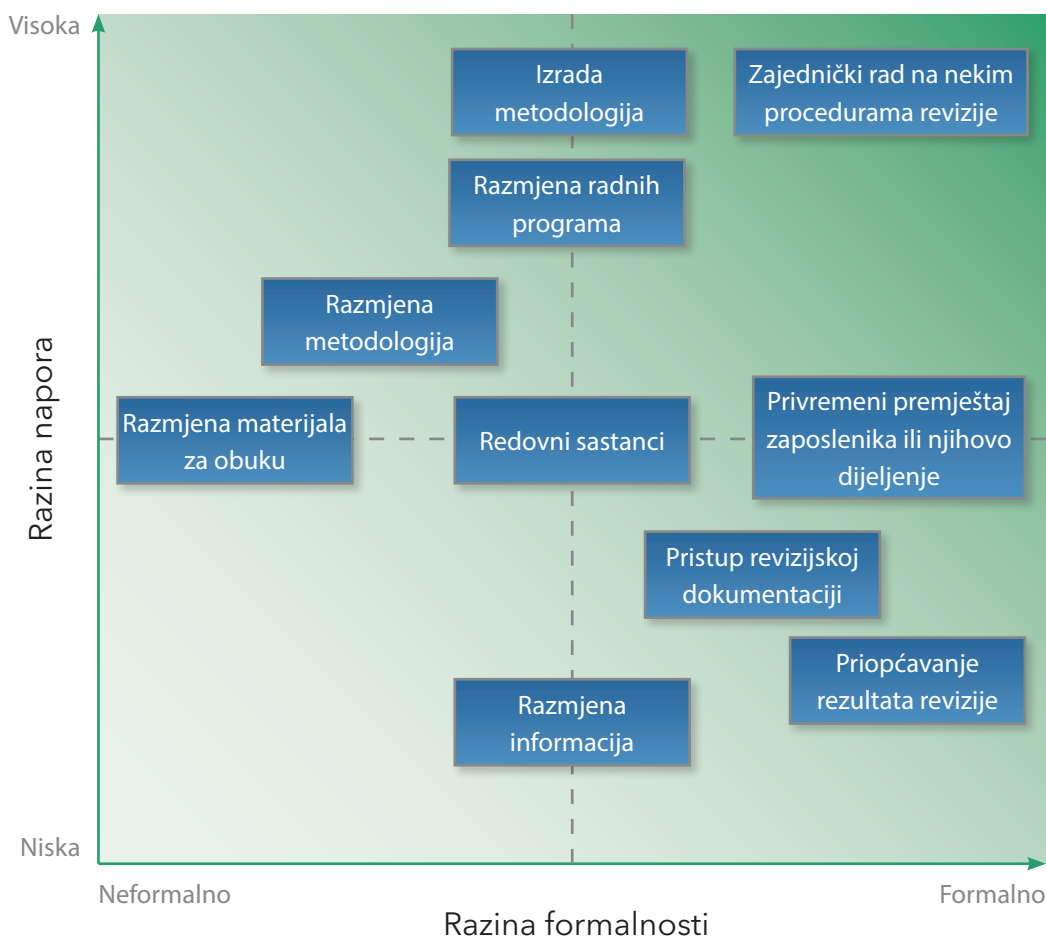
7.1 Vrste suradnje

Spektar opcija za suradnju obuhvaća:

- komunikaciju i koordinaciju u pogledu strategije i planiranja revizije (npr. zajednički sastanci o planiranju),
- redovne sastanke revizora unutarnje revizije, vrhovne revizijske institucije i financijske inspekcije,
- dogovore za razmjenu informacija (uključujući postupke za savjetovanja),
- međusobno priopćavanje rezultata revizija/inspekcija,
- organizaciju zajedničkih programa i tečajeva obuke,
- izradu metodologija,
- razmjenu materijala za obuku, metodologija i programa rada revizije,
- davanje pristupa revizijskoj dokumentaciji,
- privremeni premještaj zaposlenika ili njihova razmjena (npr. obuka na radnom mjestu),
- primjena pojedinih aspekata rada drugih radi utvrđivanja prirode, vremena i opsega revizijskih postupaka koji se planiraju provesti,
- suradnja na pojedinim revizorskim postupcima, kao što je prikupljanje revizorskih dokaza ili podataka o provedenim testiranjima,
- sve veće uključivanje središnje harmonizacijske jedinice u proces koordinacije među unutarnjom revizijom, vrhovnom revizijskom institucijom i financijskom inspekcijom.

Suradnja može biti neformalna i formalna i može uključivati različite razine napora. Slika 2. prikazuje različite načine suradnje, stupnjeve formalnosti i razine odgovarajućih napora koji mogu biti potrebni.

SLIKA 2: METODE SURADNJE I ODGOVARAJUĆA RAZINA FORMALNOSTI I POTREBNIH NAPORA



Aktivnosti koje se nalaze u gornjem desnom kvadrantu Slike 2. vjerojatno bi imale više koristi od sporazuma o formalnoj suradnji dok to ne bi bio slučaj s aktivnostima u donjem lijevom kvadrantu. Pojedine bi se aktivnosti, npr. sastanci, mogle nalaziti u sva četiri kvadranta ovisno o načinu na koji su sastanci organizirani, a predmeti obuhvaćeni. Neke aktivnosti zahtijevaju malo dodatnog napora, npr. priopćavanje rezultata revizija; te postoje dobri razlozi da se to osigura formalnim putem, na primjer osiguravanjem povjerljivosti objavljenih informacija.

7.2 Načela dobre suradnje

IACOP podupire i promiče četiri načela suradnje koja je izradio INTOSAI, a to su predanost, savjetovanje, komunikacija i povjerenje.¹⁵ Ta su načela jednako primjenjiva na suradnju između unutarnje i vanjske revizije, između unutarnje revizije i financijske inspekcije i između vanjske revizije i financijske inspekcije.

- **Predanost.** Djelotvorna suradnja među unutarnjom revizijom, financijskom inspekcijom i vrhovnim revizijskim institucijama može se postići samo ako su sve strane voljne i predane razvoju koordiniranih i učinkovitih revizorskih i inspeksijskih službi. Iako one sve imaju svoje posebne uloge, odgovornosti i obveze, te se uloge često preklapaju i za učinkovitu suradnju sve strane trebaju biti voljne fleksibilno raditi kako bi osigurale ispravnu koordinaciju rada u tim područjima. Vjerojatno je da će se ostvariti najuspješnija suradnja ako sve strane aktivno sudjeluju u promicanju suradnje i spremne su za promjene koje su potrebne za njezino postizanje. Ukratko, predanost je pitanje stava.
- **Savjetovanje.** Redovito savjetovanje među trima institucijama pružit će temelj za utvrđivanje prilika za korisnu suradnju i mehanizme za njezino ostvarenje. Savjetovanjem će se osigurati razjašnjenje dvojbenih pitanja i olakšati rad predmetnim institucijama.
- **Komunikacija.** Komunikacija je dvosmjerni proces. Redovita i otvorena komunikacija među trima institucijama ključna je za uspjeh suradnje. Otvorena i transparentna komunikacija koja će graditi odnos povjerenja među unutarnjom revizijom, vrhovnom revizijskom institucijom i financijskom inspekcijom u provođenju revizija i inspekcija. Službena komunikacija može se provoditi u obliku sastanaka na kojima se primjerice razmjenjuju planovi i/ili procjene rizika. Mogu se održavati i neslužbeni sastanci u cilju promicanja boljeg razumijevanja uloga triju strana. Bilo bi idealno kad bi postupke za poticanje učinkovite suradnje dogovarale sve strane i o tome sastavile dokument koji bi zajednički odobrile.
- **Povjerenje.** Sve bi strane trebale imati povjerenja u međusobni rad kad se javi potreba za suradnjom. Kad god vrhovna revizijska institucija ili institucija za financijsku inspekciju upotrebljavaju nalaze i izvješća unutarnje kontrole, stranke moraju biti sigurne u primjerenost i prihvatljivost standarda obavljenog posla.

15 INTOSAI GOV 9150 *Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector (Koordinacija i suradnja između vrhovnih revizijskih institucija i unutarnjih revizora u javnom sektoru)*, http://www.issai.org/media/13353/intosai_gov_9150_e_.pdf

Potreba za formalnim sporazumima među institucijama

7.3

Mnoge organizacije surađuju bez potrebe za formalnim sporazumima među sobom kad je riječ o neslužbenoj suradnji koja zahtijeva ograničene napore uključenih strana. Međutim, službeno priznata suradnja može predstavljati prednost kada zajednički rad traži znatan doprinos svake institucije (npr. preuzimanje obveze zajedničkog rada na aktivnostima revizije) ili uključuje razmjenu povjerljivih informacija (na primjer, programi rada revizije i izvješća o tome).

U prilogu se ispituju mogućnosti za izradu različitih oblika sporazuma o suradnji i daju se određene formulacije koje bi se mogle primijeniti.

Prilozi

Izrada sporazuma o suradnji

Zemlje članice PEMPAL-a imaju različite pravne i regulatorne okvire, kao i različite institucionalne aranžmane za reviziju i financijsku inspekciju. IACOP-u stoga nije jednostavno izraditi jedinstveni obrazac pravnog sporazuma kojim bi se mogle koristiti sve zemlje.¹⁶ IACOP je umjesto toga odlučio da bi bilo korisno izraditi model koji bi mogle slijediti zemlje u izradi takvih sporazuma.

Sporazumi o suradnji u praksi će vjerojatno biti u jednom od sljedećih širih oblika:

- Sporazum o suradnji na visokoj razini ili „okvirni“ sporazum o suradnji koji su na razini javnog sektora dogovorile glavne institucije koje su za to nadležne.
- Sporazum o suradnji na nižoj razini ili „detaljni“ sporazum o suradnji dogovoren s jednim tijelom javnog sektora.

Okvirni sporazum na visokoj razini mogao bi se sklapati među svim trima stranama ili bilateralno između dviju strana.

Smjernice IACOP-a o izradi sporazuma o suradnji sastoje se od tri dijela:

- U dijelu A navode se ključna pitanja koja treba uzeti u obzir u pripremi sporazuma o suradnji.
- U dijelu B razmatra se što bi se moglo uključiti u okvirni sporazum o suradnji na visokoj razini među vrhovnom revizijskom institucijom, financijskom inspekcijom i središnjom harmonizacijskom jedinicom (predstavlja jedinice za unutarnju reviziju u cijeloj zemlji). U njemu se također navode primjeri jezika koji bi se mogao upotrebljavati za pojedine aktivnosti suradnje.
- U dijelu C razmatra se što bi se moglo uključiti u detaljni sporazum o suradnji na nižoj razini između bilo kojih dviju strana. U njemu se navode radni primjeri vrsta aktivnosti suradnje koje bi mogle imati koristi od detaljnog sporazuma o suradnji.

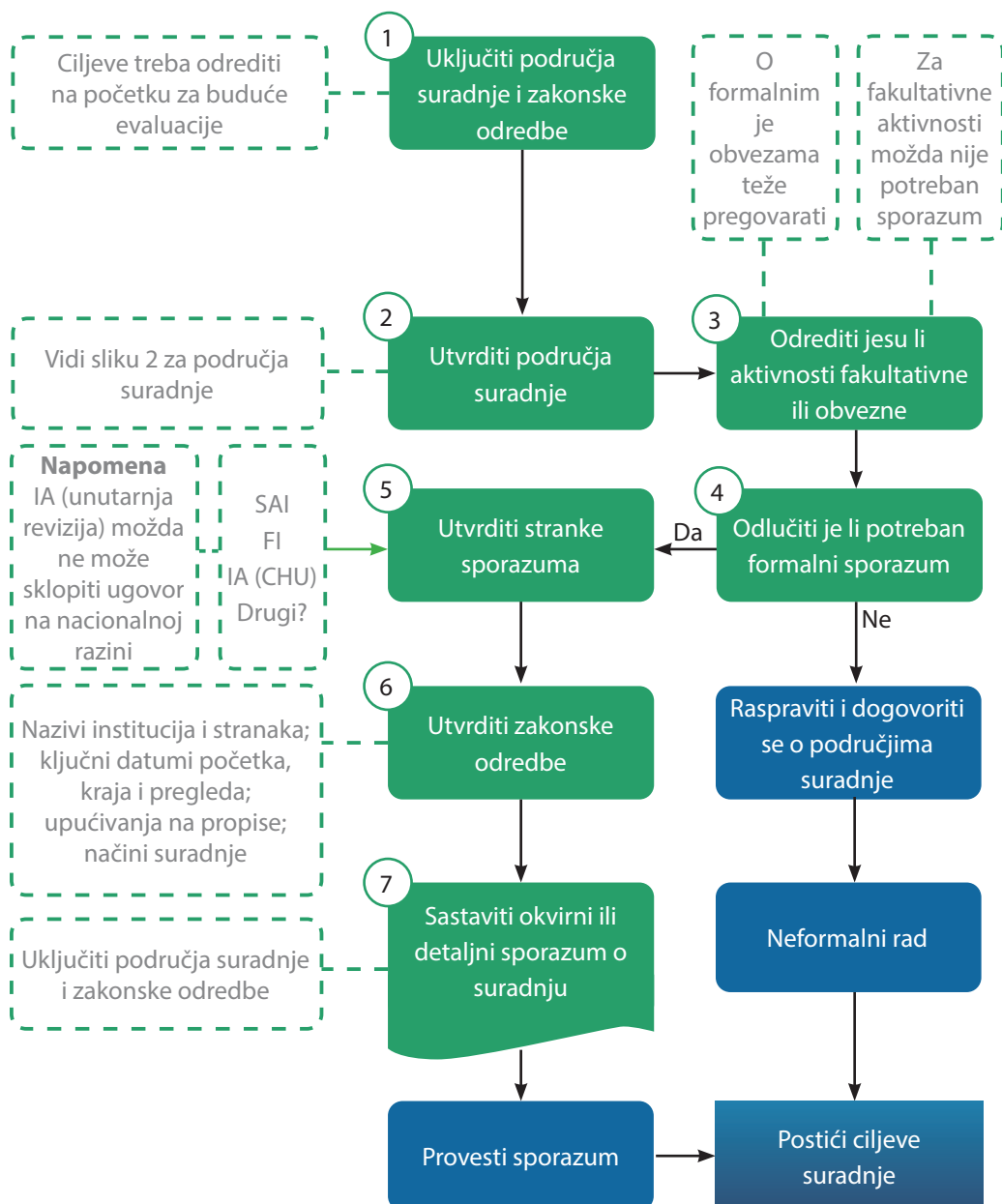
¹⁶ Nastojanja radne skupine RIFIX IACOP-a da izradi takav obrazac nisu bila uspješna zbog velikog broja uključenih varijabli.

Ključna pitanja koja treba uzeti u obzir u izradi sporazuma o suradnji

A

U izradi sporazuma o suradnji potrebno je uzeti u obzir određena ključna pitanja koja se mogu smatrati nizom koraka istaknutih na Slici 3.

SLIKA 3: KORACI U IZRADI SPORAZUMA O SURADNJI



U koracima od jedan do šest mora se odgovoriti na određena pitanja, a ona su prikazana u Tablici 2. uz smjernice. Dodatne napomene u izradi okvirnog ili detaljnog sporazuma o suradnji navedene su redom u odjeljcima B i C.

TABLICA 2: PITANJA KOJA TREBA POSTAVITI PRIJE SASTAVLJANJA UGOVORA O SURADNJI

Question	Comments
<p>1. Koja su predložena područja suradnje?</p>	<p>Ključan prvi korak jest utvrđivanje područja u kojima se predlaže suradnja.</p> <p>Željeno područje suradnje treba biti utvrđeno prije odlučivanja o potrebi formalnog sporazuma o suradnji.</p>
<p>2. Koji su opći ciljevi i koristi predloženog sporazuma o suradnji?</p>	<p>Kao i s bilo kojom predloženom upotrebom resursa iz javnog sektora, cilj i očekivane prednosti predloženih aktivnosti suradnje trebali bi se postaviti na početku. To će olakšati naknadni pregled kojim će se utvrditi jesu li uspješno ostvareni.</p>
<p>3. Jesu li aktivnosti suradnje izborne ili obvezne?</p>	<p>Ključno je odrediti je li suradnja izborna (nešto što tijelo može učiniti ako to želi) ili obvezna (službena obveza jedne od strana da učini nešto).</p> <p>Općenito je teže izraditi ugovor o suradnji ako se njime nameću formalne obveze svakoj od strana.</p>
<p>4. Postoji li potreba za službenim sporazumom?</p>	<p>Potrebno je vrijeme za pripremu i dogovor o službenom sporazumu o suradnji između dviju ili više strana. Sve strane trebaju uzeti u obzir opravdava li predložena vrsta aktivnosti suradnje vrijeme koje je potrebno za pripremu sporazuma.</p> <p>Na primjer, ako je namjera svake od strana da se neslužbeno sastanu tri do četiri puta godišnje radi rasprave o njihovom budućem programu rada, tada vjerojatno ne postoji potreba za službenim sporazumom.</p>

Question	Comments
<p>5. Tko će biti strane sporazuma i mogu li sve strane sklopiti službeni sporazum o suradnji?</p>	<p>Sporazume o suradnji potpisuju osobe ovlaštene za sklapanje pravnih ugovora. Uzmite u obzir sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nije vjerojatno da će jedinica za unutarnju reviziju u okviru organizacije javnog sektora biti zaseban pravni subjekt budući da je odgovorna rukovoditelju institucije. U tom će slučaju sama institucija, ili središnja harmonizacijska jedinica, u ime jedinice za unutarnju reviziju, možda morati biti jedna od strana sporazuma o suradnji. • Jedinica za financijsku inspekciju može biti sastavni dio ministarstva financija u kojem jedino ministar može sklapati sporazume o suradnji.
<p>6. Koje je posebne pravne odredbe potrebno uključiti?</p>	<p>Obično će postojati potreba za dijelovima sporazuma čiji će naglasak biti na pravnim pitanjima. Konkretno:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Strane sporazuma. Imena pojedinaca i nazivi tijela koji sklapaju sporazum. • Upućivanje na propise kojima se stranama omogućuje sklapanje sporazuma. • Odredbe koje se odnose na operativne modalitete sporazuma. U ključnim odredbama navodi se kad se sklapa, kad završava, kad će se revidirati i koje je aranžmane upravljanja potrebno uspostaviti.

B

Sporazum o suradnji visoke razine

U ovom odjeljku istražuju se narav i opseg sporazuma o suradnji na visokoj razini i obuhvaćaju sve tri funkcije – unutarnja revizija, vanjska revizija i financijska inspekcija

Tko su ugovorne strane?

Strane okvirnog sporazuma koji obuhvaća sve tri funkcije vjerojatno će biti:

- vrhovna revizijska institucija zemlje (to je obično čelnik vrhovne revizijske institucije ili imenovani dužnosnik koji zastupa čelnik vrhovne revizijske institucije),
- ministar (ili imenovani dužnosnik koji zastupa ministra) odgovoran za financijsku inspekciju,
- ministar (ili imenovani dužnosnik koji zastupa ministra) odgovoran za središnju harmonizacijsku jedinicu (ili drugo državno tijelo odgovorno za utvrđivanje politika za unutarnju reviziju).

U određenoj zemlji mogu postojati i druge revizijske institucije, na primjer one koje su posebno odgovorne za reviziju sredstava Europske Unije, koje također mogu biti ugovorna strana okvirnog sporazuma.

Rukovoditeljima jedinica za unutarnju reviziju obično nije praktično sklapati okvirne sporazume visoke razine, niti bi inače za druge dvije institucije bilo ekonomično sklapati velik broj zasebnih okvirnih sporazuma sa svakom jedinicom unutarnje revizije. Stoga je vjerojatno da će okvirni sporazum sklopiti središnja harmonizacijska jedinica u ime svih jedinica za unutarnju reviziju u određenoj zemlji.

Koje vrste suradnje obuhvaća sporazum?

Opći cilj okvirnog sporazuma bio bi smanjenje preklapanja i udvostručenja aktivnosti triju funkcija, promicanje općih standarda suradnje među tijelima i poticanje razmjene informacija o rezultatima različitih funkcija.

Okvirni sporazum na visokoj razini mogao bi se upotrijebiti kao pravna podloga za prijenos određenih informacija iz jedne institucije u drugu. Na primjer, za uspostavljanje obveze slanja izvješća o unutarnjoj reviziji tijelu za financijsku inspekciju. Također bi se u njemu moglo upućivati na nacionalne standarde ili zakone u vezi s pristupom informacijama vrhovne revizijske institucije kao podsjetnik ostalim tijelima o postojanju relevantnih standarda i zakona.

Moguće formulacije koje bi se mogle upotrijebiti u okvirnom sporazumu visoke razine

Primjeri vrste formulacija koje bi se mogle upotrijebiti u trostranom sporazumu navedene su u nastavku i obuhvaćaju ciljeve, prednosti, načela suradnje i zajedničke aktivnosti.

- **Ciljevi.** Cilj je ovog sporazuma poboljšanje sveukupne učinkovitosti revizije javnog sektora [i/ili inspekcije] osiguravanjem učinkovite koordinacije i suradnje među raznim uključenim institucijama.
- **Prednosti.** Ugovorne strane svjesne su da postoje značajne prednosti od koordinacije i suradnje između revizije javnog sektora i institucija za financijsku inspekciju. One uključuju, ali nisu ograničene na:
 - povećanje učinkovitosti aktivnosti revizije/inspekcije,
 - smanjenje opterećenja organizacija nad kojima se provodi inspekcija/revizija izbjegavanjem preklapanja provedenih revizija/inspekcija,
 - smanjenje vjerojatnosti nepotrebnog udvostručavanja revizorskog rada (ekonomičnost),
 - poboljšanje planiranja i provođenja revizije i inspekcije,
 - poboljšanje i maksimalno povećanje obuhvata revizije i inspekcije na temelju procjene rizika i utvrđenih značajnih rizika,
 - učinkovitiju reviziju i inspekciju uslijed jasnijeg razumijevanja odnosnih revizijskih uloga i zahtjeva,
 - jačanje međusobne sposobnosti promicanja načela dobrog upravljanja i odgovornosti te bolje razumijevanje važnosti unutarnje kontrole od strane rukovoditelja,
 - razmjenu ideja i znanja.

- **Načela suradnje.** Ugovorne strane prihvaćaju da će se suradnja temeljiti na predanosti, savjetovanju, komunikaciji i povjerenju.

Predanost (sudjelovanje, angažman)

- Sve ugovorne strane voljne su razviti koordinirane i djelotvorne usluge revizije i inspekcije i predane su tom cilju.
- Sve ugovorne strane voljne su biti fleksibilne u radu kako bi se aktivnosti na odgovarajući način koordinirale.
- Sve ugovorne strane aktivno će sudjelovati u promicanju suradnje te će predano provoditi promjene.

Savjetovanje (angažman, jednak tretman)

- Tri ugovorne strane redovno će se međusobno savjetovati kako bi se stvorila osnova za prepoznavanje mogućnosti korisne suradnje i mehanizama kojima bi se to ostvarilo. To će se odvijati u okviru godišnjih sastanaka ugovornih strana s ciljem utvrđivanja djelotvornosti suradnje u proteklih 12 mjeseci te kako bi se predložile praktične aktivnosti za poboljšanje suradnje među trima stranama. To može uključivati prijedloge za izmjene uvjeta ovog sporazuma.

Komunikacija (transparentnost)

- Sve ugovorne strane spremne su na redovnu i otvorenu komunikaciju kojom će se izgraditi povjerenje među institucijama.
- Službeni sastanci održavat će se jednom u šest mjeseci kako bi se razmijenila mišljenja i strategije.
- Učestaliji neslužbeni sastanci također će poslužiti za promicanje boljeg razumijevanja uloga triju strana.

Povjerenje (pouzdanje)

- Sve bi strane trebale imati povjerenja u međusobni rad kad se javi potreba za suradnjom.
- Sve se ugovorne strane slažu da vrhovna revizijska institucija treba poštovati revizijske standarde kada se želi osloniti na rad jedinice za unutarnju reviziju. U tom smislu vrhovna revizijska institucija treba provesti postupke kako bi se osiguralo da je unutarnji revizor postupao s dužnom pažnjom. Stoga vrhovna revizijska institucija može ispitati rad unutarnjeg revizora kako bi se uvjerila u kvalitetu tog rada.

- **Zajedničke aktivnosti.** Ugovorne strane povremeno zajednički određuju aktivnosti suradnje u pisanom obliku, a one mogu uključivati:

Fazu planiranja

- Razmjenu informacija/dokumentacije (uključujući godišnje planove revizije i informacije vezane uz uspješnost tijela, npr. pokazatelje uspješnosti, rezultate pregleda uspješnosti),
- razvoj metodologija (uključujući razvoj revizijskih postupaka i procesa za procjenu rizika) i
- primjenu pojedinih aspekata međusobnog rada radi utvrđivanja naravi, vremena i opsega revizijskih postupaka koji se planiraju provesti i koji mogu obuhvaćati razmjenu informacija o rizicima od prijevare i korupcije.

Na terenu

- Suradnja na pojedinim revizijskim postupcima, kao što je prikupljanje revizorskih dokaza ili podataka o provedenim testiranjima te dokumentiranje sustava i poslovnih djelatnosti subjekta.

Faza izvještavanja

- Razmjena izvješća nakon njihove izrade i
- naknadno praćenje nalaza i preporuka revizije.

Zadaci izvan samostalnog rada

- Organizirati skupove u svrhu razmjene stručnog znanja, npr. u obliku rasprava, radionica, sastanaka u pogledu suradnje, seminara i panel diskusija koje mogu obuhvaćati teme kao što su javno upravljanje, upravljanje rizicima ili učinkovitost unutarnjih kontrola.

C

Detaljni sporazumi o suradnji

IACOP predviđa da bi detaljni sporazumi o suradnji bili povezani s posebnim područjem državne aktivnosti te da bi ih sklapala vrhovna revizijska institucija ili institucija za financijsku inspekciju i posebna jedinica / posebne jedinice za unutarnju reviziju. Prvi od dvaju radnih primjera u nastavku prikazuju kako bi vrhovna revizijska institucija mogla željeti surađivati s jedinicama za unutarnju reviziju u provođenju revizije uspješnosti politike nabave.

Radni primjer 1: Uključenost jedinica za unutarnju reviziju u reviziji nabave vrhovne revizijske institucije

Vrhovna revizijska institucija odlučuje provesti reviziju uspješnosti procesa nabave javnog sektora. Rad će uključivati uzorkovanje javne nabave u pet organizacija javnog sektora, od kojih tri imaju jedinicu za unutarnju reviziju. Vrhovna revizijska institucija odlučuje obratiti se trima jedinicama i zatražiti suglasnost za zajednički rad s vrhovnom revizijskom institucijom na pregledu procesa nabave u trima dotičnim organizacijama.

Sporazumom bi se odredili (i) ciljevi predloženog rada, (ii) očekivane ulazne informacije vrhovne revizijske institucije (npr. izrada zajedničkog upitnika kojim bi se koristile jedinice za unutarnju reviziju), (iii) očekivane ulazne informacije jedinice/jedinica za unutarnju kontrolu (npr. dokumentiranje i pregled učinkovitosti unutarnjih kontrola ili pružanje određenih podataka o učinku u vezi s nabavom), (iv) vremenski okvir u kojem se aktivnosti moraju održati, (v) na koji način se o nalazima unutarnje revizije trebaju podnositi izvještaji vrhovnoj revizijskoj instituciji te (vi) na koji će se način završni izvještaj podijeliti s unutarnjom revizijom.

Drugi radni primjer uzima u obzir postupke koji će se slijediti ako vrhovna revizijska institucija iskaže povjerenje u rad jedinica za unutarnju reviziju. Neće biti potrebno sklapati službeni sporazum radi utvrđivanja koncepta pouzdanja u rad unutarnje reviziji jer je to navedeno u standardima za vanjsku reviziju.

Radni primjer 2: Okvirni sporazum uspostavlja proces za suradnju između jedinica za unutarnju reviziju i vrhovne revizijske institucije

Vrhovna revizijska institucija i središnja harmonizacijska jedinica odlučuju u okvirni sporazum uključiti procese kojima bi se vrhovna revizijska institucija u provođenju vanjske financijske revizije oslonila na rad unutarnje revizije. Okvirnim sporazumom definira se sljedeće:

Kada se vrhovna revizijska institucija namjerava osloniti na rad unutarnje revizije, ona će obavijestiti predmetnu jedinicu za unutarnju reviziju o dokumentaciji koju treba za provođenje ukupne ocjene. To obično uključuje zahtjev za primjerke strateških i godišnjih planova, podatke o zaposlenicima i sve (ili neke) završne izvještaje o unutarnjoj reviziji. Jedinica za unutarnju reviziju pružit će te informacije u roku od 14 dana od predaje zahtjeva. Vrhovnoj revizijskoj instituciji dopustit će i pristup kako bi obavila selektivni pregled dokumentacije kojom su potkrijepljeni nalazi revizije (to će se obično obavljati u uredu vanjskog revizora).

U tim okolnostima ne bi bilo potrebno uspostaviti bilateralni sporazum između vrhovne revizijske institucije i jedinice za unutarnju reviziju. Vrhovna revizijska institucija samo bi se pozvala na okvirni sporazum kao temelj za aktivnosti koje zahtijeva jedinica za unutarnju reviziju.

Tko su ugovorne strane?

Ugovorne strane detaljnog sporazuma o suradnji bile bi:

- vrhovna revizijska institucija zemlje (to je obično rukovoditelj vrhovne revizijske institucije ili imenovani dužnosnik koji zastupa čelnika vrhovne revizijske institucije) ili ministar (ili imenovani dužnosnik koji zastupa ministra) odgovoran za financijsku inspekciju i
- ministar (ili imenovani dužnosnik koji zastupa ministra) odgovoran za jedinicu unutarnje revizije. To bi vjerojatno bio voditelj jedinice za unutarnju reviziju.

Koje vrste suradnje obuhvaća sporazum?

Cilj detaljnog sporazuma o suradnji bio bi postizanje dogovora oko praktičnih načina zajedničkog rada u određenom području državne aktivnosti. Stoga je teško navesti popis svih mogućih područja suradnje.

Općenito bi bilo neuobičajeno da su sve tri strane uključene u detaljni sporazum o suradnji. Te sporazume najčešće inicira vrhovna revizijska jedinica koja želi raditi s unutarnjom revizijom i osloniti se na njezin rad. Ne postoje konkretni standardi koji se odnose na suradnju između institucije za financijsku inspekciju i unutarnju reviziju. Međutim, institucije za financijsku inspekciju mogu zatražiti detaljne sporazume o suradnji s unutarnjom revizijom u vezi s pregledom financijskih sustava i transakcija, kada nije moguće da institucija za financijsku inspekciju ispuni planirane cikluse obuhvata.

