

institut alternativa

KOALICIJA "EUROBLOK"

PROJEKAT:
"JAČANJE KAPACITETA CIVILNOG DRUŠTVA ZA DOPRINOS EVROPSKOJ INTEGRACIJI I
PROCESU PRISTUPANJA"

RAZVOJ PIFC-A U CRNOJ GORI

POGLED IZ CIVILNOG SEKTORA

Maj, 2012.



Ovaj projekat je finansijski podržan od strane Evropske unije, uz podršku Delegacije Evropske unije u Crnoj Gori. Ova studija je izrađena uz finansijsku podršku Evropske unije. Sadržaj ovog dokumenta je isključiva odgovornost Instituta Alternativa i ne može se ni pod kakvim okolnostima posmatrati kao odraz stava Evropske unije.

institut alternativa

KOALICIJA "EUROBLOK"

PROJEKAT:

**"JAČANJE KAPACITETA CIVILNOG DRUŠTVA ZA DOPRINOS EVROPSKOJ
INTEGRACIJI I PROCESU PRISTUPANJA"**

Razvoj PIFC-a u Crnoj Gori

Pogled iz civilnog sektora

Podgorica, maj, 2012



*Ovaj projekat je finansijski podržan od strane **Evropske unije**, uz podršku Delegacije Evropske unije u Crnoj Gori. Ova studija je izrađena uz finansijsku podršku Evropske unije. Sadržaj ovog dokumenta je isključiva odgovornost Instituta Alternativa i ne može se ni pod kakvim okolnostima posmatrati kao odraz stava Evropske unije.*

Naziv publikacije

Razvoj PIFC-a u Crnoj Gori - Pogled iz civilnog sektora

Izdavač

Institut alternativa

Đoka Miraševića („Kroling“) 3/3, Podgorica, Crna Gora

Tel/Fax: (+382) 20 268 686

e-mail: info@institut-alternativa.org

web site: www.institut-alternativa.org

Za izdavača

Stevo Muk, Predsjednik Upravnog odbora

Urednik

Stevo Muk

Autor

Marko Sošić

Priprema i štampa

Studio Mouse total graphics center

Tiraž

300

CIP – Каталогизација у публикацији
Централна народна библиотека Црне Горе, Цетиње

ISBN 978-9940-533-19-9

COBISS.CG-ID 20613392



Ovaj projekat je finansijski podržan od strane **Evropske unije**, uz podršku Delegacije Evropske unije u Crnoj Gori. Ova studija je izrađena uz finansijsku podršku Evropske unije. Sadržaj ovog dokumenta je isključiva odgovornost Instituta Alternativa i ne može se ni pod kakvim okolnostima posmatrati kao odraz stava Evropske unije.

Sadržaj

Uvod.....	7
O PIFC-u, u najkraćem	8
Pravni okvir	9
Finansijsko upravljanje i kontrola (FMC)	11
Unutrašnja revizija (IA).....	13
Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU)	17
Veza između eksterne (državne)revizije i PifC-a	21
PIFC na lokalnom nivou - sporo i nevoljno uvođenje	23
U susret pregovorima: Poglavlje 32 finansijska kontrola - jesmo li spremni i kompatibilni?	25
Uslovljenost uspjehom drugih reformskih procesa.....	27
Stepen ostvarenja Akcionog plana za sprovođenje PIFC Strategije	29
Preporuke.....	31
Izvori	34
O Institutu alternativa.....	36



Sažetak

Pet godina od usvajanja strategije, četiri godina od usvajanja Zakona - sistem unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore još uvijek nije profunkcionisao. Dosadašnji napredak na ovom polju ogleda se skoro isključivo u pripremi i usvajanju normativnog okvira, dok ključne odredbe Strategije za razvoj PIFC-a, a koje se odnose na primjenu zakona i uspostavljanja organizacionog okvira za sprovođenje unutrašnjih finansijskih kontrola nisu ispunjene u predviđenom periodu (2008-2012).

Kada je riječ o finansijskom upravljanju i kontroli, trenutna situacija u Crnoj Gori je sljedeća: lica zadužena za razvijanje finansijskog upravljanja i kontrole su imenovana u ukupno 71 budžetskom korisniku, od čega 64 na centralnom i 7 na lokalnom nivou. Imenovanje FMC menadžera jedan je od prvih i manje zahtjevnih koraka ka uspostavljanju djelotvornog sistema finansijskog upravljanja i kontrole, pa veliko kašnjenje i relativno nizak nivo pokrivenosti ukupnog zbira budžetskih jedinica, ne uliva nadu da će sistem sa svim svojim komponentama u dogledno vrijeme postati funkcionalan i pružiti rezultate.

Na centralnom i lokalnom nivou, ukupno je 56 korisnika budžeta koji su obezbijedili vršenje unutrašnje revizije su na neki od dva moguća načina. Kako su prema Zakonu o PIFC-u svi korisnici budžeta obavezni uspostaviti sistem unutrašnje revizije, ova brojka pokazuje relativno skroman prodor unutrašnje revizije u javni sektor Crne Gore i ukazuje na probleme u implementaciji usvojenog zakonodavstva u ovoj oblasti. Situacija u lokalnim samoupravama je posebno alarmantna, imajući u vidu da je samo u tri jedinice lokalne samouprave obezbijedeno vršenje unutrašnje revizije, a od toga samo u Glavnom gradu u zakonom definisanim kapacitetima.

Potrebno je osnažiti kapacitete centralne jedinice za harmonizaciju PIFC-a, koja je trenutno sektor sa najmanjim brojem sistematizovanih i popunjenih radnih mjesta u Ministarstvu finansija.

Skupština Crne Gore i Državna revizorska institucija gotovo da su isključene iz procesa praćenja razvijanja sistema unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru. Ne postoje

formalizovane procedure saradnje, izvještavanja, razmjene informacija. Godišnji izvještaji o PIFC-u koje sastavlja centralna jedinica za harmonizaciju su tajni i javnost ne može imati detaljniji uvid u stepen ostvarenja aktivnosti i ukupnom funkcionisanju PIFC-a.

Kadar za popunjavanje radnih mjesta je deficitaran, a održivi i sistemski mehanizmi za trening i obuku nisu uspostavljeni. Primanja internih revizora u javnom sektoru skoro su četiri puta manja od onih u komercijalnom, to je dodatan otežavajući faktor za formiranje revizorskih timova. Nezavisnost unutrašnjih revizora je upitna, jer su ostavljeni "na milost i nemilost" rukovodiocu subjekta, koji ih nekažnjeno može otpustiti ili prerasporediti unutrašnjeg revizora na bazi iznijetih činjenica ili izrečenih preporuka.

Problemi u implementaciji PIFC-a uzrokovani su i sporim tempom implementacije ključnih reformskih procesa, kao što su reforma javne uprave i reforma javnih finansija, od čijeg uspjeha u mnogom zavise i izgledi da PIFC zaživi u praksi.

Predstojeći početak pregovora o članstvu sa EU nosi sa sobom i obavezu pripreme za pregovarački postupak za poglavlje 32 *acquis*-a, Finansijska kontrola, kome PIFC pripada. Iako trenutno ispunjavamo mjerila neophodna za otvaranje poglavlja (u dijelu koji se odnosi na PIFC), zatvaranje poglavlja zavisi skoro isključivo od implementacije i postojanja djelotvornog, funkcionalnog sistema unutrašnjih kontrola u javnom sektoru.

1

UVOD

Proces uvođenja koncepta javne unutrašnje finansijske kontrole u sistem javnih finansija Crne Gore se nalazi na kritičnoj prekretnici. Period zaokruživanja normativnog okvira je završen i ključni zakonski i podzakonski akti usvojeni. Još uvijek ne možemo govoriti o učincima sistema unutrašnjih kontrola u javnom sektoru stoga što implementacija usvojenog pravnog okvira kasni ili se odvija izuzetno sporo. Ključni razlozi su u činjenici da se radi o izuzetno složenom i zahtjevnom reformskom procesu, koji je u najvećoj mjeri novina za domaću administraciju. Takođe, radi se o ogromnom poduhvatu kada je riječ o potrebnim sredstvima, ljudskim resursima i nepohodnom znanju i stručnosti.

Jačanje funkcije i kapaciteta unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru je prepoznato kao jedan od pet prioriteta Ministarstva finansija u 2012. godini, što ukazuje na postojanje razumijevanja da ulaganje u sistem unutrašnje kontrole u vremenima ekonomsko-finansijske krize može djelovati blagotvorno na zdravlje javnih finansija i dugoročno obezbijediti značajnu racionalizaciju troškova, odnosno, uštede.

Ono što predstoji u budućem periodu je hvatanje u koštac sa ozbiljnim izazovima kao što su puna implementacija, obuka i trening ljudskih resursa, popunjavanje sistematizovanih radnih mjesta kvalifikovanim kadrom, jačanje kapaciteta centralne harmonizacijske jedinice, itd. Prije svega, međutim, potrebno je sprovesti suštinske reforme javne uprave i sistema upravljanja javnim finansijama, koje će dovesti do većeg stepena upravljačke odgovornosti, povjerenja u rad unutrašnjih kontrola i uopšte, istinskog shvatanja koristi koje djelotvoran PIFC sistem može donijeti.

Tokom ove godine prestaje da važi Strategija za razvoj PIFC-a iz 2007. godine. U susret procesu izrade novog strateškog dokumenta, Institut alternativa želi da ovim istraživačkim izvještajem da doprinos iz ugla civilnog društva i pokuša da pruži objektivan pregled urađenog u dosadašnjem periodu na planu uvođenja PIFC-a, uz preporuke za buduće pravce razvoja i konkretne probleme koje treba tretirati.

2

O PIFC-U, U NAJKRAĆEM

Javna unutrašnja finansijska kontrola (PIFC) predstavlja koncept i strategiju koju je devedesetih godina prošlog vijeka razvila Evropska komisija radi pružanja podrške zemljama kandidatima za članstvo u reformi njihovih sistema javne unutrašnje kontrole. Kroz koncept PIFC-a, Komisija je pokušavala pomoći razumijevanju i implementaciji dobro razvijenog i efikasnog sistema unutrašnjih kontrola u procesu pristupanja Evropskoj uniji.

Korupcija u javnom sektoru i loše finansijsko upravljanje u bivšim komunističkim zemljama glavni su razlog razvoja PIFC-a. PIFC je postao integralan dio pretpripravnih pregovora sa zemljama srednje i istočne Evrope. Kao posljedica toga, sve nove zemlje članice su, do njihovog pridruživanja 2004. i 2007. godine, prihvatile najnovije međunarodne trendove i standarde u javnom upravljanju, kontroli i reviziji. Nakon što su zemlje zapadnog Balkana dobile

otvorenu perspektivu članstva u EU na samitu u Solunu, 2003¹, uporedo sa ostalim reformskim procesima, započinju i pripreme za uvođenje PIFC-a, uz podršku Evropske komisije (Generalnog direktorata za budžet).

Kada kažemo javna unutrašnja finansijska kontrola (PIFC), mislimo na spoj finansijskog upravljanja i kontrole (FMC),



unutrašnje revizije (IA) i centralne harmonizacijske jedinice (CHU)². U najkraćem: FMC je koncept odgovornosti rukovodilaca za proces unutrašnje kontrole; IA je funkcionalno nezavisna i decentralizovana unutrašnja revizija koja vrši pregled efektivnosti unutrašnjih kontrola, a CHU je posebna organizaciona jedinica (najčešće pri Ministarstvu finansija) koja razvija i usmjerava PIFC proces.³

- 1 Na Evropskom savjetu održanom u Solunu 19. i 20. juna 2003. godine u potpunosti su podržane evropske perspektive država Zapadnog Balkana i istaknuto je da će one postati sastavni deo EU onda kada ispune kriterijume iz Kopenhagena (iz 1993. godine).
- 2 U tekstu koristimo četiri akronima čija je upotreba uobičajena, a koji su izvedeni iz termina na engleskom jeziku: **PIFC** - Public Internal Financial Control, **FMC** - Financial Management and Control, **IA** - Internal Audit, **CHU** - Central Harmonization Unit.
- 3 "PIFC se razvija kroz četiri faze, **Konceptualizacija** - široka rasprava i razumijevanje novih koncepata potrebnih za sprovođenje PIFC strategije, **Legislativa** - pravljenje nacrti i usvajanje relevantnih okvirnih zakona i podzakonskih akata **Organizacija** - Osmišljavanje organizacionog okvira za sprovođenje, **Trening** - Obuka dovoljnog broja rukovodilaca, finansijskih kontrolora i internih revizora. U prosjeku ovaj proces, od najranijih rasprava do početka pune primjene može uzeti 5-6 godina." Navedeno prema: PIFC: Public Internal Financial Control : a European Commission Initiative to Build New Structures of Public Internal Control in Applicant and Third-party Countries, Robert de Koning, 2007. str. 105

PRAVNI OKVIR

3

Razvoj PIFC-a u Crnoj Gori podstaknut je od strane Evropske komisije (EK), Izveštajem o napretku Crne Gore u 2006. godini. U dijelu koji se odnosi na finansijsku kontrolu, EK navodi da Crna Gora mora:

“razviti decentralizovanu upravljačku odgovornost, podržanu odgovarajućim finansijskim menadžmentom i sistemom kontrole i funkcionalnom nezavisnošću unutrašnje revizije”.

Obaveza razvijanja javne unutrašnje finansijske kontrole utvrđena je i Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju ⁴ koji je potpisan 2007. godine. U periodu od 2007. do 2011. godine, aktivnosti Vlade i Ministarstva finansija su u najvećem dijelu bile usmjerene na razvoj zakonodavnog okvira.

Vlada je zadužila Ministarstvo finansija da izradi strategiju razvoja unutrašnje finansijske kontrole javnog sektora⁵, kao prvi korak ka cilju implementacije PIFC-a. U decembru 2007. godine usvojena je Strategija razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru u Crnoj Gori⁶, praćena i Akcionim planom za implementaciju Strategije za period od 2008. do 2012. godine. Ovim strateškim dokumentima definisana je generalna politika Vlade u oblasti PIFC-a. Nakon stvaranja konceptualnog okvira u Strategiji, stvoreni su uslovi da se u novembru 2008. godine usvoji i Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru⁷ (u daljem tekstu Zakon o PIFC-u). U dosadašnjem periodu su dva puta vršene izmjene i dopune Zakona:

U aprilu 2011:

Analitički izvještaj⁸ Evropske komisije iz 2010. godine sadržao je prijedlog za izmjene Zakona o PIFC-u, u cilju ograničenja predmeta zakona na vladine organe, odnosno, izuzimanje nezavisnih institucija kao što je DRI od obaveze dostavljanja godišnjih izvještaja o finansijskom upravljanju i kontrolama i o radu unutrašnje revizije Ministarstvu finansija. Izmjenama Zakona o PIFC-u⁹ u aprilu 2011. ova preporuka je sprovedena. Od obaveze izvještavanja Ministarstva finansija izuzete su: Državna revizorska institucija, Skupština Crne Gore, Ustavni sud, sudski organi i državno tužilaštvo, Zaštitnik ljudskih prava i sloboda,

4 Član 92 Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Republike Crne Gore, 2007.

5 Ova aktivnost u planu rada Vlade je proizašla iz Akcionog plana za implementaciju preporuka iz evropskog partnerstva iz decembra 2006. (poglavlje 2.7. Finansijska kontrola)

6 Strategija dostupna na adresi: <http://www.mf.gov.me/organizacija/sektor-za-pifc/94039/179632.html>

7 "Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011

8 "Zakon o PIFC-u, između ostalog, obuhvata crnogorske "korisnike budžeta". Državna revizorska institucija definisana je u Zakonu o budžetu kao "korisnik budžeta" pa stoga spada u nadležnost Zakon o PIFC-u. Međutim, potrebno je predmet Zakona o PIFC-u ograničiti na vladine organe a ne na nezavisne institucije kao što je DRI. Ovakve nezavisne organizacije trebaju da prate generalne principe PIFC-a, ali je potrebno da budu regulisane odvojeno." *Analitički izvještaj koji prati Mišljenje Evropske komisije o zahtjevu Crne Gore za članstvo u Evropskoj uniji* http://www.mip.gov.me/en/images/stories/download/Evropske_integracije/Analiticki_izvjestaj_RADNI_PREVOD.pdf

9 Skupština je 15. aprila 2011. donijela Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udio. Cilj izmjena je bio ostvarivanje nezavisnosti ovih institucija u odnosu na izvršnu vlast.

U maju 2012:

Usvojene su nove izmjene i dopune Zakona o PIFC-u, koje donose nekoliko važnih novina¹⁰. Uvedena je obaveza kvartalnog izvještavanja (pored postojećeg godišnjeg) o napretku na polju FMC i IA. Organi i institucije koji ne izvještavaju Ministarstvo finansija (CHU) izuzeti su i od obaveze kvartalnog izvještavanja. Ipak, za njih je uvedena obaveza izvještavanja Skupštine Crne Gore (i nadležnih odbora) sa dva izvještaja: a) godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije i b) godišnji izvještaj o sprovođenju planiranih aktivnosti u uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola. Zanimljiva novina je i uključivanje Agencije za nacionalnu bezbjednost u listu organa i institucija koji su oslobođeni obaveze izvještavanja Ministarstva finansija, s obzirom da nije bila dio prvobitnog seta organa i institucija koji su bili izuzeti od ove obaveze. S druge strane, u istu listu nije ušla Agencija za zaštitu ličnih podataka, iako zadovoljava uslove za izuzimanje od obaveze izvještavanja.¹¹

Pravni okvir PIFC-a je u najvećoj mjeri zaokružen usvajanjem niza podzakonskih i drugih akata, u oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, kao i u oblasti unutrašnje revizije:

FMC	IA
<p><i>Pravilnik o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja finansijskog upravljanja i kontrola</i> <i>Priručnik za FMC, Smjernice za FMC, Uputstvo za izradu i opis internih pravila i procedura</i></p>	<p><i>Uredba o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru, Uredba o zvanjima unutrašnjih revizora, Pravilnik o načinu i postupku rada unutrašnje revizije, Priručnik za unutrašnju reviziju, Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora u javnom sektoru</i></p>
<p><i>Uputstvo o sadržaju godišnjeg izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije</i></p>	

Takođe, nakon usvajanja Zakona o PIFC-u, radi usklađivanja izvršene su i izmjene organskog Zakona o budžetu i podzakonskih akata kao što je Uputstvo o radu državnog trezora.

10 Neke od promjena koje donose nove izmjene i dopune Zakona o PIFC-u su i sljedeće: Preciznije definisanje izraza "razumna uvjerenost", obaveze kvartalnog izvještavanja iz FMC i za IA sisteme; Ukidanje mogućnosti organizovanja zajedničke jedinice za unutrašnju reviziju iz razloga što ovo rješenje nije primjenjivo u praksi, a daje se ovlašćenje Vladi Crne Gore da propiše bliže uslove i postupak obavljanja revizije na osnovu sporazuma; Definisanje obaveze rukovodioca jedinica za unutrašnju reviziju da Centralnoj jedinici za harmonizaciju Ministarstva finansija dostavlja izvještaje o rezultatima pojedinačne revizije, na njen zahtjev; Preciznije definisanje obaveza čuvanja tajnosti podataka i informacija do kojih se dođe u vršenju revizije i čuvanja dokumentacije i davanje ovlašćenje Ministarstvu finansija da propiše način čuvanja dokumentacije; Ukida se mogućnost organizovanja zajedničke jedinice za unutrašnju reviziju (Navedeno je da ovo rješenje nije bilo primjenjivo u praksi), i dr.

11 Agencija za zaštitu ličnih podataka se uklapa u obrazac institucija nezavisnih od izvršne vlasti, Predsjednika i članove Savjeta Agencije koji imenuju direktora Agencije imenuje Skupština Crne Gore, na prijedlog nadležnog radnog tijela. Takođe, Agencija o svom radu izvještava Skupštinu.

FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLA (FMC)

4

Što je urađeno? Zaokružen je normativni okvir usvajanjem zakonske, podzakonske i druge regulative. Proces imenovanja FMC menadžera (lica zaduženih za uspostavljanje, sprovođenje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrola) kod korisnika budžeta je započeo, a sam sistem finansijskog upravljanja i kontrole još uvijek je u jednoj od najranijih faza razvoja.

FMC je sistem unutrašnjih kontrola koje utvrđuje i za koje je odgovoran rukovodilac subjekta, a kojim se, upravljajući rizicima, obezbjeđuje razumna uvjerenost da će se u ostvarivanju ciljeva subjekta, budžetska i druga sredstva koristiti pravilno, ekonomično, efikasno i efektivno.¹² FMC upravljajući rizicima osigurava uvjerenje da će se misija i ciljevi

“Visok rizik revizije (rizik revizije se iskazuje u visini do 1%) je procijenjen polazeći od činjenice da se subjekat revizije prvi put kontroliše od strane Institucije, kao i zbog nedovoljne pouzdanosti u sistem unutrašnje kontrole.”
- Godišnji izvještaj DRI za period oktobar 2010 – oktobar 2011. godine (odnosi se na Zavod za školstvo)

subjekta ostvariti i to u skladu sa zakonskom regulativom. FMC se uvodi radi postizanja transparentnosti upravljanja, uvođenja novih tehnika upravljanja, modernizacije javnog sektora i obezbjeđenja profesionalnih rukovodilaca na svim nivoima.

Finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata aktivnosti koje se naročito odnose na planiranje i izvršenje budžeta, sprovođenje postupka javnih nabavki, isplatu obaveza po zaključenim ugovorima i drugih obaveza, zaštitu imovine

od gubitaka, nepravilnog korišćenja i prevara i druge nefinansijske aktivnosti u poslovanju subjekta.¹³

Zakonom o PIFC-u propisano je da rukovodilac subjekta određuje lice zaduženo za uspostavljanje, sprovođenje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrola. **Usvajanje akcionog plana** je osnova za uspostavljanje FMC-a kod korisnika budžeta, i sadrži:

- Aktivnosti za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrola
- Lica zadužena za sprovođenje aktivnosti
- Rokove za sprovođenje aktivnosti.¹⁴

71

budžetska
jedinica trenutno
ima imenovanog
FMC menadžera

U Crnoj Gori je do sada donijeto 20 akcionih planova za uspostavljanje, razvoj i sprovođenje finansijskog upravljanja i kontrole, a 25 akcionih planova je u postupku izrade.

¹² Definicija preuzeta iz Zakona o PIFC-u, član 4, (“Sl. list Crne Gore”, br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

¹³ Član 2 Pravilnika o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja finansijskog upravljanja i kontrola (“Sl. list Crne Gore”, br. 37/10 od 09.07.2010.)

¹⁴ Član 4 Pravilnika o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja finansijskog upravljanja i kontrola (“Sl. list Crne Gore”, br. 37/10 od 09.07.2010.)

Lica koja postaju FMC menažeri obično su postojeći zaposleni, koji obavljaju svoje nadležnosti u oblasti finansijskog upravljanja i kontrole paralelno sa redovnim nadležnostima u subjektu. Primjera radi, CHU preporučuje da to budu rukovodioci organa zaduženi za finansije (npr. u lokalnim samoupravama, sekretari za finansije).¹⁵ Trenutna situacija u Crnoj Gori je sljedeća: FMC menadžeri su imenovani u ukupno 71 budžetskom korisniku, od čega 64 na centralnom i 7 na lokalnom nivou.

15 Najčešće postavljana pitanja u oblasti sistema unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC)

UNUTRAŠNJA REVIZIJA (IA)

5

Što je urađeno? Usvojena neophodna podzakonska i druga akta za uspostavljanje i funkcionisanje unutrašnje revizije, započet proces formiranja posebnih jedinica za unutrašnju reviziju, imenovanja unutrašnjih revizora i popunjavanja sistematizovanih radnih mjesta, odnosno, sporazumnog povjeravanja vršenja poslova unutrašnje revizije jedinici drugog organa. Ukratko, tek smo na početku.

Unutrašnja revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i savjetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan, disciplinarn pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.¹⁶

Uspostavljanje unutrašnje revizije

Svi budžetski korisnici moraju obezbijediti vršenje unutrašnje revizije, tako što će ili **a)** uspostaviti sopstvenu jedinicu za unutrašnju reviziju; ili **b)** obavljanje tih poslova sporazumom povjeriti jedinici za unutrašnju reviziju nekog drugog subjekta.¹⁷

Najnovijim izmjenama Zakona o PIFC-u ukinuta je treća mogućnost - organizovanje zajedničke jedinice za unutrašnju reviziju. U obrazloženju je navedeno je da ovo rješenje nije bilo primjenjivo u praksi, između ostalog, i zbog neizvjesnog pravnog statusa te eventualne zajedničke jedinice za unutrašnju reviziju više budžetskih korisnika. Treba istaći da je upravo mogućnost ovakvog modela uspostavljanja unutrašnje revizije bila pohvaljena u izvještaju SIGMA-e za 2011. godinu. Ta ideja je protumačena kao inicijativa za prilagođavanje modela PIFC-a i zahtjeva koje on nosi sa sobom stvarnim mogućnostima države i njene administracije, u cilju što većih izgleda za uspješnom implementacijom.

Uspostavljanje posebne jedinice za unutrašnju reviziju je posebno zahtjevan proces - i u pogledu potrebnih sredstava, i u pogledu neophodnih ljudskih resursa. Jedinica za unutrašnju reviziju ne može imati manje od tri unutrašnja revizora sa rukovodiocem jedinice.¹⁸ Takođe, IA jedinica mora biti funkcionalno i organizaciono odvojena od drugih organizacionih jedinica budžetskog korisnika, što znači da unutrašnji revizori ne mogu obavljati druge funkcije i poslove kod subjekta revizije, osim onih koji spadaju u oblast unutrašnje revizije.

¹⁶ Definicija preuzeta iz Zakona o PIFC-u, član 4, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

¹⁷ Zakon o PIFC-u propisuje sljedeće načine za uspostavljanje unutrašnje revizije:

- "organizovanjem posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju u okviru subjekta, koja je neposredno odgovorna rukovodiocu subjekta;
- obavljanjem unutrašnje revizije od strane jedinice unutrašnje revizije drugog subjekta, na osnovu sporazuma, uz prethodnu saglasnost Ministarstva finansija." Član 18, Zakon o PIFC-u ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

¹⁸ Član 18, Zakon o PIFC-u, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

Podzakonskim aktom definisano je 20 budžetskih korisnika koji su bili u obavezi da do marta 2010. uspostave posebne jedinice za unutrašnju reviziju¹⁹. Osim njih, posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju moraju formirati i svi drugi budžetski korisnici „koji imaju više od 200 zaposlenih i godišnje rashode, odnosno izdatke veće od 5.000.000,00€.“²⁰ Sa ovim kriterijumom, ukupan broj budžetskih korisnika koji moraju posebne jedinice za unutrašnju reviziju iznosi 35. Ovako postavljeni kriterijumi su među najvišim u regionu, što se može smatrati ustupkom skromnim kapacitetima javne uprave.²¹ Ipak, i pored relativno visokih uslova i malog broja jedinica koje je potrebno uspostaviti, proces teče veoma sporo.

U dosadašnjem periodu, 26 korisnika budžeta koji su na to bili obavezani je i formiralo svoje posebne jedinice za unutrašnju reviziju. Dodatan problem predstavlja činjenica da je od njih 26, trenutno samo u dva slučaja²² ispoštovana zakonska odredba o obaveznom broju od 3 raspoređena unutrašnjih revizora (u svim ostalim slučajevima, jedinice za unutrašnju reviziju imaju jednog ili dva unutrašnja revizora). U četiri slučaja²³, sama sistematizacija jedinice za unutrašnju reviziju je urađena protivno Zakonu o PIFC-u jer je u startu sistematizovano manje od tri radna mjesta.²⁴

U navedenim jedinicama za unutrašnju reviziju, ukupno je raspoređeno 34 revizora i to 28 na centralnom i 6 na lokalnom nivou. Najveći broj revizora raspoređen je u drugoj polovini 2011 i početkom 2012. godine.²⁵

Ostali korisnici budžeta na centralnom i lokalnom nivou koji imaju manje od 200 zaposlenih i godišnje rashode, odnosno izdatke manje od 5.000.000,00€ mogu²⁶ **sporazumno prenijeti vršenje poslova** unutrašnje revizije na jedinicu za unutrašnju reviziju drugog subjekta. Ovaj način uspostavljanja unutrašnje revizije uzima sve više maha. Trenutno su na snazi 23 takva sporazuma, dok su još 4 dobila saglasnost CHU i njihovo potpisivanje se očekuje.

56
budžetskih jedinica
su trenutno
obezbijedile vršenje
unutrašnje revizije
na jedan od dva
moguća načina
uspostavljanja

Uglavnom se radi o upravama, direkcijama, zavodima i javnim preduzežima koje poslove unutrašnje revizije sporazumima prenose na jedinice unutrašnje revizije ministarstava.

19 "Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo odbrane, Ministarstvo finansija, Ministarstvo vanjskih poslova i evropskih integracija, Ministarstvo prosvjete i sporta, Ministarstvo kulture, Ministarstvo ekonomije, Ministarstvo saobraćaja i pomorstva, Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja, Ministarstvo održivog razvoja i turizma, Ministarstvo rada i socijalnog staranja, Uprava policije, Uprava carina, Poreska uprava, Uprava za nekretnine, Zavod za izvršenje krivičnih sankcija, Fond penzijskog i invalidskog osiguranja Crne Gore, Fond za zdravstveno osiguranje Crne Gore, Zavod za zapošljavanje Crne Gore i Glavni grad Podgorica". Član 2, Uredbe o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru Crne Gore («Službeni list CG», broj 35/11)

20 Član 3, Uredbe o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru Crne Gore («Službeni list CG», broj 35/11)

21 Uslovi za uspostavljanje posebne jedinice za unutrašnju reviziju su različiti od zemlje do zemlje i odraz su kapaciteta administracije. Npr. u Hrvatskoj, osim nabrojanih kategorija korisnika budžeta koji moraju osnovati posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju, isto su dužni uspostaviti i korisnici budžeta koji imaju više od 50 zaposlenih uz izdatke veće od 30 000 000 kuna (približno 4 000 000€). U Makedoniji, posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju, pored nabrojanih posebnih korisnika budžeta, moraju imati i oni subjekti čiji je prosječni plan budžeta za posljednje tri godine bio iznad sume od 50 miliona denara (približno 850 000€).

22 Zavod za zapošljavanje Crne Gore i Glavni grad Podgorica.

23 Ministarstvo održivog razvoja i turizma, Fond za zdravstveno osiguranje, Ministarstvo nauke i Ministarstvo vanjskih poslova i evropskih integracija.

24 Svi podaci su preuzeti iz registra jedinica za unutrašnju reviziju Centralne jedinice za harmonizaciju, zaključno sa 15/05/2012.

25 Podatak iz Informacije o aktivnostima u oblasti unutrašnjih javnih finansijskih kontrola u javnom sektoru, dostavljene Institutu alternativa od strane CHU.

26 Ni ovim korisnicima budžeta nije zabranjeno da formiraju svoje jedinice za unutrašnju reviziju, ukoliko procijene da za tim postoji potreba. Tako su i Ministarstvo nauke, Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije i Skupština Crne Gore oformili posebne jedinice za unutrašnju reviziju, iako kumulativno ne ispunjavaju uslove iz Uredbe za uspostavljanje unutrašnje revizije.



Ovdje se javlja tendencija centralizovanja poslova unutrašnje revizije na jedinicu za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija: Od ukupno 23 sporazuma, razni subjekti su u 10 slučajeva vršenje ovih poslova prenijeli na jedinicu za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija, uz saglasnost CHU²⁷. Ukoliko imamo u vidu da je, prema Pravilniku o sistematizaciji i organizaciji, u sklopu ove jedinice Ministarstva finansija zapošljeno tek tri unutrašnja revizora, a raspoređeno tek 2, postavlja se pitanje kapaciteta ove jedinice da obavlja poslove unutrašnje revizije kod tako značajnog broja budžetskih korisnika.

Sve u svemu, na centralnom i lokalnom nivou, ukupno je 56 korisnika budžeta koji su obezbijedili vršenje unutrašnje revizije su na neki od dva moguća načina. Kako su prema Zakonu o PIFC-u svi korisnici budžeta obavezni uspostaviti sistem unutrašnje revizije, ova brojka pokazuje relativno skroman prodor unutrašnje revizije u javni sektor Crne Gore i ukazuje na probleme u implementaciji usvojenog zakonodavstva u ovoj oblasti.

“Nezavisnost”

Jedinica za unutrašnju reviziju mora biti funkcionalno i organizaciono odvojena od drugih organizacionih jedinica subjekata. Funkcionalna nezavisnost ostvaruje se nezavisnim planiranjem unutrašnje revizije, sprovođenjem i izvještavanjem o obavljenim unutrašnjim revizijama. Organizaciona nezavisnost ogleda se u tome da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor mogu obavljati samo poslove unutrašnje revizije.

Zakon o PIFC-u deklarativno navodi da je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju nezavisan u svom radu i da ne može biti raspoređen na drugo radno mjesto ili otpušten zbog navođenja određenih činjenica ili davanja preporuka u izvještaju o obavljenoj reviziji.²⁸

Ipak, bez kaznenih odredbi, određene vrste zaštite, ova norma je neprimjenjiva. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju ostavljen je “na milost i nemilost” rukovodiocu subjekta, koji nekažnjeno može otpustiti ili prerasporediti unutrašnjeg revizora na bazi iznijetih činjenica ili izrečenih preporuka. U hrvatskom Zakonu o PIFC-u, ova mogućnost se pokušala preduprijeti uvođenjem obaveze za rukovodioca subjekta da:

“Prije poduzimanja disciplinskih mjera, premještaja ili otpuštanja unutarnjih revizora čelnik korisnika proračuna dužan je o tome izvijestiti Središnju harmonizacijsku jedinicu Ministarstva finansija i priložiti svu potrebnu dokumentaciju.”²⁹

Gdje naći kvalifikovan kadar i kako ga zadržati?

Za obavljanje poslova unutrašnjeg revizora, propisani su visoki uslovi: pored opštih uslova utvrđenih Zakonom o državnim službenicima i namještenicima, unutrašnji revizor mora imati visoku školsku spremu; najmanje dvije godine radnog iskustva na poslovima revizije, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i imati položen ispit za ovlaštenog unutrašnjeg revizora. Uslovi za rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju su još strožiji i zahtijevaju duže radno iskustvo. Kako je ovakav kadar u Crnoj Gori gotovo nepostojeći (osobe sa približnim kriterijumima su već bile angažovane u CHU), CHU je motivisao korisnike budžeta da pristupe imenovanju unutrašnjih revizora, čak i ako ne

27 Svi podaci su preuzeti iz registra Centralne jedinice za harmonizaciju, zaključno sa 15/05/2012.

28 Član 21 Zakona o PIFC-u, (“Sl. list Crne Gore”, br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

29 Član 23, stav 2, Zakon o sustavu unutarnjih finansijskih kontrola

ispunjavaju uslove iz Zakona, uz obavezu da se naknadnim obukama i treninzima dođe do neophodnog znanja i sertifikata.³⁰

Ova činjenica je dodatno umanjila šanse značajnijeg učinka djelovanja unutrašnje revizije u ranoj fazi implementacije PIFC-a, usljed imenovanja nekvalifikovanog i neobučenog kadra.

Relativno niska primanja takođe predstavljaju problem imenovanju neophodnog revizorskog kadra. Razlika u primanjima u javnom i komercijalnom sektoru je ogromna i sprječava privlačenje kvalitetnog kadra. Prosječna neto plata unutrašnjeg revizora u javnom sektoru iznosi 439.70€, dok u komercijalnom sektoru ona iznosi 1629.00€.³¹

30 Lica koja nemaju položen ispit za ovlašćenog unutrašnjeg revizora, a ispunjavaju ostale propisane uslove mogu obavljati poslove unutrašnje revizije bez položenog ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora, najduže dvije godine od dana stupanja na snagu programa za polaganje ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora. Ovaj rok se računa od januara 2012. godine kada je stupio na snagu Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora.

31 Podaci iz Odgovora na Upitnik Evropske komisije, poglavlje 32 Finansijska kontrola, dodatna pitanja. <http://www.upitnik.gov.me/Q2/Doc/K32.pdf>

CENTRALNA JEDINICA ZA HARMONIZACIJU (CHU)

6

Što je urađeno? Uspostavljena je CHU pri Ministarstvu finansija, koja je pokretač i ključni temelj dosadašnjih napora za zaokruživanjem normativnog okvira i podsticanja implementacije PIFC-a. Još uvijek je rano govoriti o tome da uloga CHU pređe iz pokretačke i razvojne u ulogu praćenja (monitoringa) sistema jer sam sistem nije u potpunosti profunkcionisao. Sama CHU raspolaže skromnim kapacitetima za obavljanje svojih nadležnosti.

Treći stub PIFC-a predstavlja Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU). U Crnoj Gori, ovu funkciju obavlja **Sektor za centralnu harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i unutrašnje revizije u javnom sektoru**, jedan od osam sektora u Ministarstvu finansija. Ključni zadatak CHU je koordinacija u uspostavljanju i razvoju PIFC-a na centralnom i na lokalnom nivou. Drugim riječima, CHU postoji kako bi se osigurao uniforman razvoj PIFC struktura i procedura, odnosno, da koordinira uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole i unutrašnje revizije kod budžetskih korisnika.³²

Sektor za centralnu harmonizaciju Ministarstva finansija jer organizovan tako da ima dvije jedinice. To su Odsjek za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i Odsjek za harmonizaciju unutrašnje revizije.

Opšta misija Centralne jedinice za harmonizaciju (CHU) je da obezbijedi koordinaciju i harmonizaciju metodologije i smjernica za finansijsko upravljanje i unutrašnju kontrolu i unutrašnju reviziju u javnom sektoru.



Trenutno, CHU broji šest zaposlenih od ukupno osam sistemizovanih radnih mjesta u Sektoru.³³ CHU je sektor sa najmanje sistemizovanih radnih mjesta u Ministarstvu finansija.

³² Nadležnosti CHU prema Zakonu o PIFC-u: "U cilju ostvarivanja svoje uloge Centralna jedinica za harmonizaciju: priprema nacrt zakona i podzakonskih propisa koji regulišu finansijsko upravljanje i kontrolu i unutrašnju reviziju; izrađuje priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu i priručnik za unutrašnju reviziju; izrađuje program obuke i organizuje i sprovodi obuku lica odgovornih i uključenih u finansijsko upravljanje i kontrolu; izrađuje program obuke za polaganje ispita za ovlaštenog unutrašnjeg revizora i priprema, organizuje i sprovodi obuku za polaganje ispita za ovlaštenog unutrašnjeg revizora; izrađuje program kontinuirane obuke ovlaštenih unutrašnjih revizora i organizuje i sprovodi obuku; vodi registar: jedinica za unutrašnju reviziju, povelja unutrašnjih revizora, ovlaštenih unutrašnjih revizora i lica uključenih u finansijsko upravljanje i kontrole; ocjenjuje kvalitet sistema finansijskog upravljanja i kontrola i unutrašnje revizije kod korisnika budžeta Crne Gore na centralnom i lokalnom nivou, sa ciljem praćenja sprovođenja preporuka radi prikupljanja informacija za poboljšanje metodologija i standarda rada; pruža pomoć unutrašnjim revizorima u vršenju revizije i sl."

³³ Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva finansija, 14.01.2010, <http://www.mf.gov.me/ResourceManager/FileDownload.aspx?rid=52322&rType=2&file=1263465495.doc>

U dosadašnjem periodu, CHU je bio glavni pokretač i motor cijelog PIFC projekta u Crnoj Gori. CHU je između ostalog, bio angažovan na izradi strateških dokumenata, zakonskih, podzakonskih i drugih akata (smjernica, priručnika, povelja, itd.), organizaciji treninga, seminara, obuka za FMC menažere, rad na programima obuke i sertifikacije za interne revizore (stvaranje uslova za dobijanje kvalifikovanog kadra za popunjavanje sistemati-zovanih pozicija u sektoru unutrašnje revizije), itd. CHU je dakle, osim konceptualizacije i rada na normativnom okviru, imao aktivnu ulogu u oblasti koordinacije i uspostavljanja sistema unutrašnjih kontrola u institucijama javnog sektora.

Praćenje uspostavljanja i funkcionisanja PIFC sistema

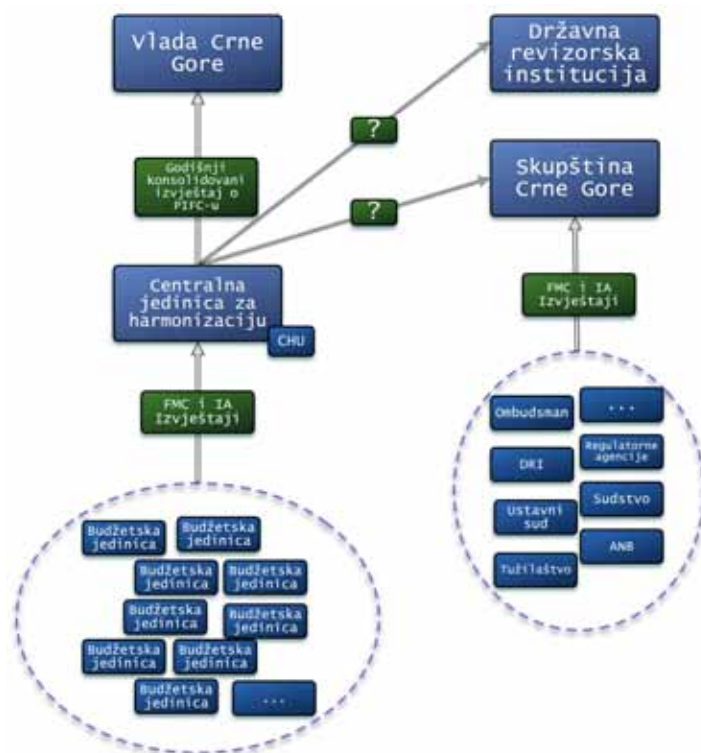
Jednom uspostavljen, sistem finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje i procjenjivanje, kako bi se osiguralo da sistem funkcioniše prema planu i kako bi se inicirale blagovremene izmjene. Stoga je CHU kroz Zakon o PIFC-u uvela obavezu kvartalnog i godišnjeg izvještavanja o sprovođenju planiranih aktivnosti u uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola i unutrašnje revizije.³⁴

CHU priprema godišnji konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola na osnovu izvještaja koje joj dostavljaju koris-

6
službenika u
CHU zaduženi su
obavljanje poslova
koordinacije i
harmonizacije
cjelokupnog procesa
uvođenja PIFC-a

nici budžeta: godišnjih izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti u uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola³⁵, odnosno, godišnjih izvještaja o radu unutrašnje revizije³⁶. Od ove godine, korisnici budžeta su u obavezi da dostavljaju i kvartalne izvještaje. Svrha godišnjeg konsolidovanog izvještaja je izvijestiti Vladu o napretku u uspostavljanju PIFC-a, dok je proces njegovog pripremanja istovremeno i vršenje monitoringa nad radom FMC menadžera i jedinica za unutrašnju reviziju kod korisnika budžeta, od strane CHU.

U dosadašnjem radu, CHU je pripremila jedan godišnji konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola (za 2011. godinu).³⁷ Za 2010. go-



Šema izvještavanja o PIFC-u, isključeni Skupština i DRI

34 Član 15, Zakona o PIFC-u, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

35 Obaveza subjekata iz Člana 15, stav 2, Zakona o PIFC-u, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

36 Obaveza subjekata iz Člana 32, stav 1, Zakona o PIFC-u, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)

37 Član 38, stav 2, Zakona o PIFC-u, ("Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011)



dinu, izvještaj je urađen u formi informacije.³⁸ Ovi dokumenti nisu dostupni javnosti, zbog tumačenja CHU koje glasi da je izvještaj sastavljen od informacija koje su vlasništvo drugih organa i institucija (korisnika budžeta koji izvještavaju CHU), te da se bez njihove saglasnosti ne može objavljivati.

U oblasti izvještavanja o stanju implementacije PIFC-a na centralnom i lokalnom nivou, očigledno je odsustvo učešća Skupštine Crne Gore u praćenju ovog procesa. Zakonom nije definisana obaveza izvještavanja Skupštine, odnosno, matičnog odbora, kroz konsolidovani godišnji izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola. Takođe, nije Zakonom nije propisano ni dostavljanje istog izvještaja Državnoj revizorskoj instituciji. Na ovaj način, odstupilo se od dobre prakse koju zagovara Evropska komisija i DG Budget.³⁹

Zakon o PIFC-u ne propisuje kaznene odredbe kojima bi se mogla sankcionisati eventualna kašnjenja ili nedostavljanja gore pomenutih FMC i IA izvještaja (kvartalnih i godišnjih).

Čini se da je CHU uradila malo ili nedovoljno na širenju razumijevanja koncepta PIFC-a van uskog okvira kadrova koji se obučavaju za FMC menadžere ili unutrašnje revizora, posebno među rukovodećim kadrovima budžetskih korisnika, čije je razumijevanje suštine PIFC-a od ključnog značaja za uspjeh i primjenu koncepta. Ista je situacija u pogledu saradnje i umrežavanja sa ključnim institucijama/organima na polju kontrole javnih finansija, kao što su DRI, Revizorsko tijelo, skupštinski Odbor za ekonomiju, finansije i budžet, i dr.

CHU nije uspostavila redovne mehanizme za razmjenu iskustava, znanja i informacija između lica koja se bave finansijskom kontrolom i upravljanjem, odnosno, unutrašnjom revizijom, u formi e-mreža, zajedničkih on-line foruma, održavanja redovnih sastanaka svih FMC menadžera, internih revizora u javnom sektoru, odnosno, razmjene najnovijih stručnih podataka kroz redovne magazine ili biltene.

CHU vodi registar jedinica za unutrašnju reviziju, povelja unutrašnjih revizora, ovlašćenih unutrašnjih revizora i lica uključenih u finansijsko upravljanje i kontrole. Prilikom imenovanja FMC menadžera ili internih revizora, korisnici budžeta su obavezni da dostave kopije akata

o imenovanju i sistematizaciji CHU, radi upisa podataka u registar i planiranja obuka. Registar nije javan, odnosno, ne nalazi se na internet stranici CHU, ali se podaci mogu dobiti kroz zahtjev za slobodan pristup informacijama.

Sistematizovana radna mjesta u Ministarstvu finansija



38 Podatak iz odgovora CHU na upitnik Instituta alternativa, 15/05/2012

39 "U cilju jačanja transparentnosti, CHU proizvodi konsolidovani godišnji izvještaj o stanju u kom se PIFC nalazi, koji će vremenom omogućiti stvaranje indikatora za praćenje razvoja sistema. Izvještaj se dostavlja Ministarstvu finansija, kao i Parlamentu i DRI. Ovo će poboljšati parlamentarni nadzor nad procesima rizika i kontrole kojima se bave upravljačke strukture u javnom sektoru. Ovo takođe može pomoći rad DRI u eksternoj reviziji. (...) PIFC sistem koji je uspješno uspostavljen i djelotvoran, trebalo bi da, između ostalog, (...) pruži Parlamentu jasan pregled stanja u pogledu kontrolnog okruženja i funkcionisanja u javnom sektoru" Izvor: Welcome to the world of PIFC, DG Budget.

Dvije CHU?

Neke zemlje članice EU, odnosno, kandidati za članstvo, imaju iskustvo postojanja dvije centralne jedinice za harmonizaciju: posebne CHU za razvoj FMC-a, i posebne za razvoj IA. Uopšte je prihvaćeno stanovište da je u ranim fazama razvoja PIFC-a najprihvatljivije imati model trenutno aktuelan u Crnoj Gori - jedna CHU sa dva organizaciona odsjeka nadležna za FMC i IA. Iskustva drugih zemalja pokazuju da, u naprednijim fazama razvoja PIFC-a, postoji tendencija stvaranja dvije CHU, od kojih ona zadužena za CHU obično i formalno postaje dio sektora zaduženog za trezor u Ministarstvu finansija (gdje je bliže budžetskom upravljanju i kontroli).

Strategija razvoja ljudskih resursa

Trenutno ne postoji održiv i kontinuiran sistem obuke i treninga za kadrove koji su dio PIFC procesa - lica uključena u finansijsko upravljanje i kontrolu (FMC menadžere) niti interne revizore u javnom sektoru. Prva naznaka sistematičnog procesa obuke je skorijeg datuma. Naime, prema najavi CHU-a, u Crnoj Gori će biti organizovan programi obuke i sertifikacije 40 internih revizora. Pored sertifikacije internih revizora, koji su imenovani iz različitih oblasti javnog sektora, predviđena je i obuka 9 lokalnih trenera, sa ciljem uvođenja kvalifikovanog kadra za program obuke internih revizora u javnom sektoru.⁴⁰

U cilju uspostavljanja održivih trening aranžmana i programa obuke, neophodno je i uspostavljanje redovne saradnje sa Upravom za kadrove, DRI, Institutom internih revizora, ali i predstavnicima akademske zajednice, odnosno, Ekonomskim fakultetom.

⁴⁰ Program obuke se organizuje u saradnji sa CEF-om (Center of Excellence), uz finansijsku podršku njemačke i slovenačke vlade, kao i CEI-a (Central European Initiative).

VEZA IZMEĐU EKSTERNE (DRŽAVNE) REVIZIJE I PIFC-A



Ministarstvo finansija treba da kroz CHU funkcioniše kao spona između DRI i PIFC sistema. Bliska saradnja između DRI i Ministarstva finansija, odnosno CHU, je neophodna za dostizanje sveobuhvatnog i djelotvornog sistema za upravljanje i kontrolisanje javnih sredstava.

U dosadašnjem radu, DRI je prilikom sprovođenja revizije, davala i ocjenu zatečenog stanja kada je u pitanju funkcionisanje sistema unutrašnjih kontrola. Zbog činjenica da je razvoj PIFC-a u ranoj fazi, DRI je uglavnom registrovala nepostojanje uspostavljenih jedinica za unutrašnju reviziju⁴¹, nepoštovanje obaveze funkcionalne nezavisnosti već imenovanih unutrašnjih revizora,⁴² ali i nepoštovanje izrečenih preporuka unutrašnje revizije od strane korisnika budžeta/potrošačkih jedinica.⁴³

Saradnja između Ministarstva finansija i DRI u oblasti PIFC-a započela je u toku izrade Strategije za razvoj PIFC-a 2007. godine i tu se okončala. Trenutno, ne postoje formalne procedure saradnje između DRI i PIFC sistema, niti CHU upoznaje DRI sa svojim godišnjim konsolidovanim izvještajem o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola. DRI nije uključena ni u prioces izrade nove Strategije za razvoj PIFC-a za period 2013-2017. U samom Zakonu o PIFC-u se ne pominje DRI niti definiše način saradnje.⁴⁴

Preporučeni metod formalizovanja saradnje je održavanje redovnih sastanaka između DRI i CHU na kojima bi se raspravljalo o registrovanim problemima i najpodesnijim načinima za njihovo rješavanje.⁴⁵ Međutim, postoji i niz drugih mogućnosti:

41 Kod Nacionalne turističke organizacije, čak ni nakon prvog izvještaja o reviziji od 2010 i obavljene kontrolne revizije 2011 - http://www.dri.co.me/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=99 str. 9

42 Npr. ne poštuje se obaveza funkcionalne nezavisnosti tako što su na snazi Pravilnici o sistematizaciji i organizaciji koji nisu u skladu sa Zakonom o PIFC-u jer se za osobe imenovane za obavljanje poslova unutrašnje revizije predviđaju i drugi poslovi i nadležnosti. Primjer je slučaj Radio Televizije Crne Gore, gdje je imenovani unutrašnji revizor od Generalnog direktora dobijao naloge za obavljanje poslova nevezanih za unutrašnju reviziju, npr. angažovanje u svojstvu predsjednika komisije za procjenu vrijednosti opreme.

43 Slučaj sa Univerzitetom Crne Gore Godišnji izvještaj Državne revizorske institucije za period oktobar 2009 – oktobar 2010. godine, str. 109

44 U Hrvatskoj je u samom PIFC Zakonu definisano pitanje saradnje sa državnom revizijom: "Voditelj jedinice za unutarnju reviziju suraduje s Državnim uredom za reviziju kojemu, na njegov zahtjev, pruža sve podatke koji se odnose na sadržaj okončanih unutarnjih revizija. Na zahtjev Državnog ureda za reviziju odvijaju se i drugi oblici suradnje.", Zakonu o sustavu unutarnjih finansijskih kontrola Republike Hrvatske, Narodne novine, 141/06, član 33.

45 Welcome to the world of PIFC, European Commission, DG Budget,

Iskustvo Slovenije - Dobar primjer saradnje CHU i državne revizije (Revizorskog suda)

- Sastanci - Predstavници CHU i RS se sastaju na redovnoj osnovi, radi razmjene informacija i rasprave o pitanjima važnim za implementaciju i razvoj sistema unutrašnjih kontrola. Razmjena informacija se osim kroz sastanke, odvija i redovnom elektronskom komunikacijom.
- Razvoj regulative, smjernica, metodologije - Prema proceduri definisanoj u Zakonu o javnim finansijama, Ministarstvo finansija dostavlja RS nacрте smjernica na komentarisanje. MF i RS zajedničkim naporima razvijaju metodologije za nove finansijske perspektive EU, revizije učinka, revizorski trag, povelje unutrašnje kontrole. MF i RS saradaju prilikom prevođenja međunarodnih standarda.
- Trening - Obje institucije nastoje zadovoljiti potrebe za osposobljavanjem i osiguranjem kontinuiranog profesionalnog razvoja svojih zaposlenih. Saradnja se odvija kroz uspostavljanje početnog osnovnog Programa obuke za sticanje zvanja državnog revizora i internog revizora.
- Razmjena informacija - Prema proceduri definisanoj u Zakonu o javnim finansijama, MF (CHU) šalje kopiju objedinjenog godišnjeg izvještaja RS. RS obavještava MF o svojim nalazima prilikom ocjenjivanja sistema internih kontrola kod subjekata revizije, a preporuke za poboljšanja na ovom polju se izrađuju zajedničkim naporima RS i MF.
- Primjer saradnje: RS je 2007 u sklopu revizije završnog računa, izvršio procjenu uspostavljenih sistema unutrašnjih kontrola sa naglaskom na pripremu godišnjih izvještaja o unutrašnjoj kontroli i ispunjavanju upitnika o samoevaluaciji. Na bazi izrečenih preporuka RS, MF je pristupilo dorađivanju metodologije izvještavanja, samoevaluacije i drugih aspekata funkcionisanja sistema unutrašnjih kontrola.

Izvor: *Co-operation Between the Ministry of Finance and the Court of Audit Regarding the Public Financial Control, Nataša Prah, Director Ministry of Finance, Slovenia, Workshop on "Audit/Evaluation of Public Internal Financial Control (PIFC) Systems" Ankara, 8 - 9 July 2008*

PIFC NA LOKALNOM NIVOU - SPORO I NEVOLJNO UVOĐENJE

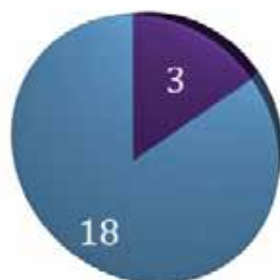


Stanje u pogledu implementacije PIFC-a je posebno alarmantno u lokalnim samoupravama, gdje proces uspostavljanja PIFC-a teče vrlo sporo. Od 21 lokalne samouprave u Crnoj Gori, unutrašnja revizija je uspostavljena tek u njih 3.

10 opština je u obavezi da uspostavi posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju. Od tog broja, trenutno su samo 3 (Podgorica, Bijelo Polje i Pljevlja) ispunile ovu obavezu i formirale posebne jedinice za unutrašnju reviziju. Od njih 3, samo je u Podgorici imenovano 3 unutrašnja revizora, dok ostale dvije trenutno nemaju ispunjen taj zakonski minimum.

Uspostavljena unutrašnja revizija u lokalnim samoupravama

Da
Ne



Imenovani FMC menadžeri u lokalnim samoupravama

Da
Ne



Njih sedam (Nikšić, Cetinje, Budva, Bar, Herceg Novi, Berane, Ulcinj) još uvijek nemaju svoje oformljene jedinice za unutrašnju reviziju. Treba podsjetiti da je rok za uspostavljanje ovih jedinica prema Uredbi o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru istekao u martu 2011.

Ostalih 11 opština su u obavezi da na drugi način urede vršenje unutrašnje revizije, odnosno da sporazumom poslove unutrašnje revizije povjere jedinici drugog organa/institucije. Nijedna od njih to još uvijek nije uradila.

Kada je riječ o FMC-u, samo je sedam jedinica lokalne samouprave imenovalo FMC menadžere (Plav, Plužine, Bijelo Polje, Mojkovac, Podgorica, Danilovgrad).

Strategijom razvoja međuopštinske saradnje u Crnoj Gori za period 2011-2015 godine sa Akcionim planom sprovođenja za 2011-2013. godinu propušteno je definisati aktivnosti usmjerene ka osmišljavanju optimalnih i najekonomičnijih načina za uspostavljanje PIFC-a u opštinama.

Kao glavni razlog za kašnjenje u uspostavljanju unutrašnje revizije navode se visoki kriterijumi za sticanje zvanja unutrašnjeg revizora i nedostatak kadra. Sekretari za finansije opština koje su bile predmet istraživanja Instituta alternativa na temu kontrole lokalnih finansija u 2011. godini⁴⁶, naveli su da će se pristupiti imenovanju službenika za unutrašnju reviziju, i pored nedostatka zahtijevanih obuka i kvalifikacija. Najavljeno je da će se nakon toga, u saradnji sa Ministarstvom finansija, pristupiti naknadnoj obuci tih kadrova. Ipak, godinu dana kasnije, situacija se na ovom polju promijenila tek neznatno.

Imajući u vidu veoma nizak nivo implementacije PIFC-a u jedinicama lokalne samouprave, i u pogledu FMC-a i u pogledu IA, potrebno je posvetiti posebnu pažnju ovom problemu. Uslovi u opštinama su drugačiji od onih u ministarstvima odnosno organima državne uprave. Ove razlike treba da se odraze i na proces strateškog promišljanja daljeg razvoja PIFC-a. Potrebno je razmotriti mogućnost tretiranja razvoja PIFC-a na lokalnom nivou posebnom razvojnom strategijom ili u budućoj, novoj, Strategiji razvoja PIFC-a za period 2013-2017 posebno poglavlje posvetiti lokalnom nivou, sa specifičnim mjerama, aktivnostima i indikatorima uspeha. U tom smjeru idu i preporuka SIGMA-e, koja smatra da CHU mora razmotriti mogućnost da se npr. razvoj FMC-a na centralnom i lokalnom nivou odvija u različitim pravcima.⁴⁷

46 Istraživački izvještaj Instituta alternativa "Kontrola budžeta lokalnih samouprava - Ograničenja i mogućnosti" iz aprila 2011. dostupan je na adresi: http://www.institut-alternativa.org/wp-content/uploads/2009/05/kontrola_budzeta_public_eng.pdf

47 SIGMA Assesment Montenegro, Public Expenditure Management and Control, May 2011

U SUSRET PREGOVORIMA: POGLAVLJE 32 FINANSIJSKA KONTROLA - JESMO LI SPREMNI I KOMPATIBILNI?



Ukoliko bi u ovom trenutku u procesu pregovora za članstvo za EU došlo na red poglavlje 32 (Finansijska kontrola), postojali bi uslovi da se, makar u dijelu koji se odnosi na PIFC, poglavlje i otvori. Prema novim mjerilima (benchmarks) za pregovore nakon 2006. godine⁴⁸, za otvaranje ovog poglavlja, potrebno je da zemlja kandidat ima sveobuhvatnu strategiju razvoja PIFC-a i definisane osnovne principe sistema unutrašnjih kontrola u svom organskom Zakonu o budžetu.

Do zatvaranja istog međutim, u oblasti PIFC-a, predstojao bi značajan obim posla, jer kriteriji EK u ovom pogledu svode se na implementaciju, odnosno, postojanje djelotvornog FMC sistema, uspostavljen sistem unutrašnje revizije i snažnu CHU u Ministarstvu finansija.

Treba imati na umu da zahtjevi EK na ovom polju nisu samo formalne prirode, odnosno, da se stanje u oblasti upravljačke odgovornosti i kontrole ne procjenjuje samo na osnovu postojanja formalnih kriterijuma definisanih PIFC konceptom. Primjera radi, Island je trenutno u fazi pregovora o članstvu, a *screening* izvještaj je pokazao da, iako formalnih elemenata PIFC-a nema, sistem internih kontrola i revizija funkcioniše na zadovoljavajući način. Komisija je

Zaključci o PIFC-u u Izvještajima o napretku Evropske komisije:

2006:

"...Crna Gora će morati značajno da unaprijedi svoj sistem interne i eksterne kontrole..."

2007:

"...PIFC i eksterna revizija su u ranoj fazi razvoja..."

2008:

"...Razvoj PIFC-a i eksterne revizije je u ranoj fazi..."

2009:

"...Sve u svemu, pripreme Crne Gore u oblasti PIFC-a i eksterne revizije su u ranoj fazi..."

2010:

*"...Crna Gora je u ranoj fazi procesa usklađivanja sa *acquis-em* u oblasti zahtjeva iz ovog poglavlja, ali je u oblasti PIFC-a dobro napredovala..."*

2011:

"...Crna Gora je ostvarila napredak u oblasti finansijske kontrole. Međutim, država treba da implementira svoje sisteme finansijskog upravljanja i kontrole i da razvije funkciju interne revizije..."

48 Mjerila za otvaranje pregovora o poglavlju 32, u dijelu koji se odnosi na PIFC:

Zemlja je razvila dosljednu strategiju za javnu unutrašnju finansijsku kontrolu zasnovanu na međunarodnim standardima i najboljim EU praksama, kao i analizu jaza postojećih sistema i organizacija. Posebno su razvijeni principi rukovodne odgovornosti za sisteme finansijskog upravljanja i kontrole (FMC), nezavisna i decentralizovana funkcija unutrašnje revizije i centralne harmonizacije za FMC kao i za unutrašnju reviziju su utvrđene u jednom konceptu papiru koju je prihvatila vlada, zajedno sa planom sprovođenja sa realističnim rokovima; Zakon o budžetu definiše principe upravljačke odgovornosti; Razvoj PIFC zakonodavstva treba da bude zasnovan na konceptu papiru.

Mjerila za (privremeno) zatvaranje pregovora o poglavlju 32, u dijelu koji se odnosi na PIFC:

Usvajanje i potpuna primjena primarnog i sekundarnog zakonodavstva; Usvajanje propisa, uključujući priručnike o kontroli i reviziji, revizorska povelja, etički kodeks i obrasci za revizijske postupke; Uspostavljena i djelotvorna primjena sistema rukovodne odgovornosti; Uspostavljen djelotvorni FMC sistem i sistem decentralizovane i funkcionalno nezavisne unutrašnje revizije; Uspostavljeni kapaciteti za centralnu harmonizaciju FMC sistema i funkcije unutrašnje revizije, koji su dovoljno kadrovski osposobljeni i kompetentni, locirani u ministarstvu finansija; Uspostavljeni održivi kapaciteti za pružanje obuke za sve rukovodioce i osoblje koji rade u FMC ili sistemima unutrašnje revizije. **Navedeno prema:** *PIFC: Public Internal Financial Control: a European Commission Initiative to Build New Structures of Public Internal Control in Applicant and Third-party Countries, Robert de Koning, 2007. str. 105*

predložila određene izmjene uz postepeno uvođenje formalizovanih procedura i obrazaca koje čine PIFC, kao način da se postojeće stanje dodatno poboljša. Insistiranje na svim formalnim elementima PIFC-a u Crnoj Gori je više posljedica uvjerenja da će se kroz strogo formalizovane obrasce i strukture eventualno doći do poboljšanja u oblasti upravljačke odgovornosti i funkcionisanja sistema unutrašnjih kontrola, koje nemaju tradiciju niti su bile na zadovoljavajućem nivou ranije.

USLOVLJENOST USPJEHOM DRUGIH REFORMSKIH PROCESA

10

PIFC se ne može razvijati sam po sebi i izolovano od ostalih reformskih procesa, koji uključuju sveukupnu reformu javnih finansija (uvođenje programskog budžeta, itd.), odnosno reformu javne uprave.

Jedan od novijih zaključaka iz Evropske komisije⁴⁹ jeste da PIFC mora biti bolje integrisan u reforme koje su u toku u zemlji, odnosno, da se PIFC mora svrstati pod okvir ovih velikih reformskih procesa, kao što su reforma javne uprave i javnih finansija. Kako sve ove reforme imaju korjenit uticaj na pravne i administrativne strukture u zemlji, one zahtijevaju dugoročnu političku podršku i koordinaciju nacionalnih i donatorskih strategija.

Naime, principi upravljačke odgovornosti koji čine okosnicu PIFC-a, mogu biti postignuti jedino kroz normative zahvate i promjenu prakse koja se dešava u toku reforme javne uprave.⁵⁰ Uspostavljanje unutrašnjih finansijskih kontrola je povezano sa razvojem decentralizovane upravljačke strukture i odgovornosti. Rukovodilac korisnika budžeta je odgovoran za uspostavljanje djelotvornog i efikasnog sistema unutrašnjih finansijskih kontrola. Djelotvorni sistemi podrazumijevaju da su unutar organizacione strukture uspostavljene jasne granice nadležnosti i odgovornosti na svim nivoima upravljanja. Rukovodstvo na višim, srednjim i nižim nivoima ima postavljene ciljeve koje treba realizovati i odgovornost da se u realizaciji ciljeva poštuju zakoni i propisi, standardi kvaliteta i rokovi, a pri tom da se osigura ekonomično i efikasno korišćenje budžetskih sredstava. Upravo sistemi unutrašnjih finansijskih kontrola omogućavaju razumno uvjerenje određenoj liniji rukovodstva da će ciljevi biti uspješno ispunjeni uz efikasno i ekonomično korišćenje budžetskih sredstava. Kroz FMC i IA sisteme, rukovodstvo na višim nivoima može imati uvid u to da li rukovodstva na nižim nivoima ostvaruju ono što se od njih očekuje i koliko su u tome uspješni.⁵¹ Takođe, proces uvođenja FMC sistema blisko je povezan sa drugim reformskim procesima u okviru reforme javnih finansija, među kojima je od posebne važnosti i uvođenje programskog budžeta.

Strategija reforme javne uprave u Crnoj Gori za period 2011-2016. u dijelu koji se odnosi na javne finansije, ističe značaj uvođenja PIFC-a. Stoga, u Akcionom planu za sprovođenje Strategije, u okviru cilja "Unaprijeđen sistem kontrole", predviđene su dvije dosta uopštene aktivnosti: "Uspostavljanje i razvoj adekvatnog sistema upravljanja i kontrole" kao i

49 Sa konferencije "Procjenjivanje PIFC-a u praksi", u organizaciji Evropske komisije, DG Budget, održana u Briselu, 28/29 Septembar 2009.

50 "Public Administration Reform", Francisco Cardona, SIGMA, sa konferencije "Procjenjivanje PIFC-a u praksi", u organizaciji Evropske komisije, DG Budget, održana u Briselu, 28/29 Septembar 2009.

51 Objašnjenje preuzeto iz *Strategije razvoja sustava unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009-2011.*

“Uspostavljanje i razvoj nezavisne funkcije unutrašnje revizije u javnom sektoru”, čijim uključivanjem je ostvaren prvi korak povezivanja ova dva reformska procesa.

Problemi u implementaciji PIFC-a uzrokovani su i sporim tempom implementacije ključnih reformskih procesa, kao što su reforma javne uprave i reforma javnih finansija, od čijeg uspjeha u mnogom zavise i izgledi da PIFC zaživi u praksi.

STEPEN OSTVARENJA AKCIONOG PLANA ZA SPROVOĐENJE PIFC STRATEGIJE



Većina mjera iz Akcionog plana za sprovođenje Strategije razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru u Crnoj Gori ispunjena je. Mjere iz Akcionog plana su se uglavnom odnosile na zaokruživanje normativnog okvira - izradu zakonskih, podzakonskih i drugih akata, treninge i obuku kao i sistematizovanje, formiranje, raspoređivanje struktura koje treba da sprovode PIFC. Od ukupno 14 mjera, može se zaključiti da je njih 10 u potpunosti ispunjeno, dok je ostatak mjera (B3, B4, C1, C3) ispunjen tek djelimično (u nekim slučajevima značajnije od drugih, ali generalno na niskom nivou). Važno je primijetiti da se neispunjene obaveze odnose na implementaciju i imenovanje lica zaduženih za sprovođenje PIFC-a. U toku njegovog važenja, sprovođenje akcionog plana nije na sistemsku način praćeno i ocjenjivano, a sama Strategija nije revidirana.

Strategija za borbu protiv korupcije i organizovanog kriminala za period 2010-2014.⁵² prepoznaje značaj PIFC u oblasti stvaranja preduslova za sprječavanje i sankcionisanje korupcije na svim nivoima. Stoga i Akcioni plan za sprovođenje Strategije⁵³ nosi sa sobom dva cilja vezana za PIFC i aktivnosti za oba. Međutim, skoro sve predviđene aktivnosti zapravo predstavljaju duplikat, kopiju mjera iz Strategije za razvoj PIFC-a. Ciljevi u tematskoj oblasti *Javne finansije* vezani za PIFC su: 1) "Efikasan sistem unutrašnje revizije kod potrošačkih jedinica i efikasna unutrašnja revizija kod subjekata javnog sektora"⁵⁴ i 2) "Efikasan i efektivan sistem finansijskog upravljanja i kontrola (FMC)"⁵⁵

52 Dostupna na adresi: http://www.antikorupcija.me/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=7%3Ap&download=111%3Astrategija-za-borbu-protiv-korupcije-i-organizovanog-kriminala-za-period-2010-2014-godine&Itemid=91

53 Akcioni plan za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije i organizovanog kriminala za period 2010-2012. godine, dostupan na adresi: http://www.antikorupcija.me/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=7%3Ap&download=150%3Ainovirani-akcioni-plan-za-sprovođenje-strategije-za-period-2010-2012-godine&Itemid=91

54 Predviđene mjere su: Vršiti unutrašnju reviziju budžetskih sredstava kod budžetskih korisnika; Organizovati obuke za rukovodioce i zaposlene u javnom sektoru koje se odnose na unutrašnju reviziju; Uspostaviti jedinice za unutrašnju reviziju kod kod subjekata javnog sektora na centralnom nivou; Uspostaviti jedinice za unutrašnju reviziju kod kod subjekata javnog sektora na lokalnom nivou; Razviti program obuke i sertifikacije kako bi se omogućilo zaposlenim da steknu sertifikat internih revizora u javnom sektoru; Povećati broj zaposlenih na mjestima unutrašnje revizije; Unaprijediti kapacitete za sprovođenje unutrašnje revizije učinka

55 Predviđene mjere su: Odrediti lica zadužena za uspostavljanje i razvoj inansijskog upravljanja i kontrola na centralnom i lokalnom nivou (FMC), Izraditi akcione planove za uspostavljanje FMC, Izraditi smjernice za poboljšanje postojećeg stanja FMC

Akциони plan za sprovođenje Strategije razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru

A) Zajedničke aktivnosti

1. Izrada Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru	✓
2. Formiranje CHU i nezavisnog odjeljenja za unutrašnju reviziju	✓
3. Izrada podzakonskih akata	✓

B) Aktivnosti vezane za unutrašnju reviziju

1. Izrada priručnika za obavljanje unutrašnje revizije	✓
2. Donošenje Povelje za unutrašnju reviziju	✓
3. Sistematizovanje i formiranje jedinica za unutrašnju reviziju kod budžetskih korisnika na centralnom nivou	Djelimično
4. Sistematizovanje i formiranje jedinica za unutrašnju reviziju kod budžetskih korisnika na lokalnom nivou	Djelimično
5. Donošenje programa obuke za edukaciju unutrašnjih revizora	✓
6. Obuka unutrašnjih revizora: - Pilot vježbe unutrašnje revizije kod odabranih budžetskih korisnika na republičkom nivou; Obuka unutrašnjih revizora budžetskih korisnika na republičkom nivou koji će biti obuhvaćeni u I fazi razvoja; Obuka unutrašnjih revizora budžetskih korisnika na republičkom nivou koji će biti obuhvaćeni u II fazi razvoja; Obuka unutrašnjih revizora budžetskih korisnika na lokalnom nivou. Kontinuirana obuka unutrašnjih revizora svih budžetskih korisnika na republičkom i lokalnom nivou i donošenje nastavnog programa za certifikaciju unutrašnjih revizora.	✓

C) Aktivnosti vezane za upravljačku odgovornost i finansijsko upravljanje i kontrolu

1. Izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji budžetskih korisnika radi uspostavljanja adekvatne strukture upravljačke odgovornosti i finansijskog upravljanja i kontrole FMC.	Djelimično
2. Izrada priručnika za razvoj upravljačke odgovornosti i finansijskog upravljanja i kontrole	✓
3. Izrada pisanih procedura za postojeće poslovne procese: – kod odabranih pilot institucija, kod svih budžetskih korisnika	Djelimično
4. Donošenje programa obuke rukovodilaca i službenika zaduženih za FMC kod budžetskih korisnika	✓
5. Obuka za upravljačku odgovornost i finansijsko upravljanje i kontrolu: – rukovodiocima i službenicima na republičkom nivou; rukovodiocima i službenicima na lokalnom nivou; kontinuirana obuka	✓



Preporuke

- Potrebno je izgraditi kapacitete u DRI za saradnju sa unutrašnjim revizorima u svim budžetskim jednicama. Iskoristiti mreže unutrašnjih revizora za horizontalnu primjenu preporuka iz pojedinačnih izvještaja o reviziji i izvještaja o reviziji završnog računa budžeta koje proizvodi DRI. (po principu ranog upozorenja, odnosno, otklanjanja problema registrovanog u jednom subjeku revizije i navedenog u izvještaju DRI kod svih subjekata koji eventualno imaju isti problem/propust/neregularnost. Uvesti obavezu izvještavanja interne revizije o tome koliko je korišćen rad DRI i da li su sprovedene kontrole radi provjere postojanja problema naznačenih kod drugih korisnika budžeta.
- Potrebno je raditi na obezbjeđivanju boljeg finansijskog položaja zaposlenih u unutrašnjoj reviziju u javnom sektoru.
- Ojačati nezavisnost unutrašnjih revizora/rukovodilaca jedinica za unurašnju reviziju kroz uvođenje obaveze za rukovodioca subjekta da prije preduzimanja disciplinskih mjera, premještaja ili otpuštanja unutrašnjih revizora mora o razlozima za takav čin obavijestiti CHU i podnijeti prateću dokumentaciju.
- Potrebno je konstantno raditi na unaprjeđenju kapaciteta CHU, i u smislu brojnosti osoblja i u pogledu obučenosti postojećeg kadra.
- Potrebno je registar jedinica za unutrašnju reviziju, povelja unutrašnjih revizora, ovlašćenih unutrašnjih revizora i lica uključenih u finansijsko upravljanje i kontrole učiniti dostupnim na internet stranici Ministarstva finansija (PIFC sektora), kako bi javnost imala uvid u tempo implementacije PIFC-a.
- Potrebno je osmisliti dugoročne i održive programe treninga i obuke FMC lica i unutrašnjih revizora, u saradnji sa visokoobrazovnim institucijama (fakultetima) i organizacijama kao što su Institut internih revizora, odnosno institucijama kao što je Uprava za kadrove.
- Zakonom je potrebno definisati proceduru dostavljanja godišnjeg konsolidovanog izvještaja o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola Skupštini Crne Gore i Državnoj revizorskoj instituciji i činiti ga dostupnim javnosti.
- Inicirati nastajanje mreže FMC službenika / internih revizora kao svojevrsnog foruma za učenje, umrežavanje i saradnju, u cilju razmjene iskustava, informacija o razvoju sistema unutrašnjih finansijskih kontrola, odnosno, načina za prevazilaženje problema u radu. Osnovati e-mreže za diskusije i forum. Omogućiti im da se sastaju (u formi višednevnih seminara, obuka i umrežavanje), uspostave e-mreže za diskusije i forum. CHU mora intenzivnije raditi na podsticanju saradnje i razmjenu informacija u okviru ove dvije profesije.
- CHU mora uspostaviti čvršću saradnju sa drugim institucijama/organima kao što je DRI, kao što je Sektor za budžet/ trezor, Revizorsko tijelo, Skupština u cilju koordinacije

aktivnosti, razmjena informacija, organizovanje zajedničkih događaja, programa obuka, itd.

- Prilikom odobravanja sporazumnog prenošenja vršenja poslova unutrašnje revizije na jedinicu unutrašnje revizije drugog subjekta, CHU mora voditi računa o izbjegavanju preopterećenosti jedinica za unutrašnju reviziju pojedinih subjekata koja može uticati na kvalitet vršenja unutrašnje revizije.
- U skladu sa najnovijim izmjenama Zakona o PIFC-u, usvojiti Uputstvo o sadržaju kvartalnog izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i kvartalnog izvještaja o radu unutrašnje revizije
- Potrebno je izvršiti izmjene i dopune Zakona o PIFC-u i u listu organa i institucija oslobođenih od obaveze izvještavanja Ministarstva finansija uključiti i Agenciju za zaštitu ličnih podataka.
- Potrebno je da Skupština Crne Gore uloži dodatne napore ka stvaranju osnova za djelotvorno ocjenjivanje i meritorno izvršenje uvida u godišnje izvještaje o implementaciji PIFC-a koje će, prema novim dopunama Zakona o PIFC-u dobijati od “nezavisnih” subjekata/korisnika budžeta. Osnivanje posebnog odbora ili pododbora za budžet i reviziju bi mogao biti prvi korak ka ovom cilju.
- Uvesti kaznene odredbe u Zakon o PIFC-u kojima bi se sankcionisalo eventualno nedostavljanje ili kašnjenje u dostavljanju godišnjih i kvartalnih FMC i IA izvještaja iz od strane potrošačkih jedinica centralnoj harmonizacijskoj jedinici.
- Imajući u vidu veoma nizak nivo implementacije PIFC-a u jedinicama lokalne samouprave, i u pogledu FMC-a i u pogledu IA, potrebno je posvetiti posebnu pažnju ovom problemu. Potrebno je razmotriti mogućnost tretiranja razvoja PIFC-a na lokalnom nivou posebnom razvojnom strategijom ili u budućoj, novoj, Strategiji razvoja PIFC-a za period 2013-2017 posebno poglavlje posvetiti lokalnom nivou, sa specifičnim mjerama, aktivnostima i indikatorima uspeha.
- Razvoj PIFC-a je u dosadašnjem periodu u velikoj mjeri počivao na sredstvima iz fondova EU idrugh donatora. USAID/Bearing Point, CARDS projekat “Prvi koraci ka uspostavljanju decentralizovanog sistema implementacije”, IPA 2009 projekat “Jačanje sistema upravljanja i kontrole finansijske pomoći EU u Crnoj Gori”, Twinning projekat “Pravna harmonizacija”, Njemačka organizacija za tehničku pomoć i saradnju (GtZ). Prevelika zavisnost od međunarodne pomoći i nepostojanje podrške iz domaćih izvora može dugoročno dovesti razvoj PIFC u neizvjesnost. Stoga je potrebno insistirati na postepenom jačanju finansijske odgovornosti za razvoj PIFC-a kod domaćih aktera i odražavanju političke volje u finansijsku podršku za konkretne programe i inicijative.
- Ustanoviti mehanizme praćenja sprovođenja strategije i obavezu sastavljanja polugodišnjih izvještaja o sprovođenju strategije. Razmotriti ideju o osnivanju Savjeta za PIFC, po uzoru na hrvatsko iskustvo - tijela mješovitog članstva, u kom bi, pored Ministarstva finansija,



članovi bili i predstavnici DRI, Skupštine, neazvisni stručnjaci, itd. Jedan od ključnih zadataka ovog tijela bi bilo praćenje ispunjavanja Strategije, iniciranje njenih izmjena, pružanje smjernica za dalji razvoj PIFC-a, ali i praćenje razvoja cjelokupnog sistema, i u naprednijim fazama, davanje uputa za oblasti od značaja za kontrolu, provjeru, itd.

- Potrebno je intenzivirati napore ka ispunjavanju mjera iz Strategije reforme javne uprave jer njihovi efekti usko povezani sa izgledima da PIFC zaživi u praksi. Posebno se misli na reforme, odnosno, unaprjeđenja u oblasti službeničkog sistema i uvođenja programskog budžeta.

Izvori

Zakonska, podzakonska i druga akta, strategije:

- Zakon o budžetu (organski), ("Sl. list RCG", br. 40/01, 44/01, 28/04, 71/05, "Sl. list Crne Gore", br. 12/07 od 14.12.2007, 73/08 OD 02.12.2008, 53/09 od 07.08.2009)
- Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru (Sl. list CG, br.73/08);
- Zakon o sustavu unutarnjih finansijskih kontrola Republike Hrvatske, Narodne novine, 141/06
- Uredba o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru (Sl. list CG, br. 23/09);
- Uredba o zvanjima unutrašnjih revizora (Sl. list CG, br. 23/09)
- Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva finansija
- Pravilnik o načinu i postupku rada unutrašnje revizije (Sl. list CG, br. 32/09)
- Pravilnik o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja finansijskog upravljanja i kontrola
- Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za ovlaštenog unutrašnjeg revizora u javnom sektoru
- Smjernice za finansijsko upravljanje i kontrolu,
- Uputstvo za izradu i opis internih pravila i procedura
- Uputstvo o sadržaju godišnjeg izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije
- Uputstvo o radu državnog trezora,
- Priručnik za unutrašnju reviziju,
- Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu,
- Strategija reforma javne uprave u Crnoj Gori za period 2011-2016 "Aurum"
- CHU Registar FMC menadžera
- CHU Registar povelja o unutrašnjoj reviziji
- CHU Registar jedinica za unutrašnju reviziju
- CHU Informacija o aktivnostima u oblasti unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru
- Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Republike Crne Gore, 2007.
- Akcioni plan za implementaciju preporuka iz evropskog partnerstva iz decembra 2006.
- Strategija razvoja sustava unutarnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009-2011.
- Strategija razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru u Crnoj Gori
- Akcioni plan za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije i organizovanog kriminala za period 2010-2012

Izvještaji:

- Izvještaji o napretku Crne Gore, Evropska komisija, 2006-2011
- Analitički izvještaj koji prati Mišljenje Evropske komisije o zahtjevu Crne Gore za članstvo u Evropskoj uniji
- Montenegro Public Expenditure and Financial Accountability Assessment, Public Financial Management Performance Report, July 2009
- Izvještaji Državne revizorske institucije (o pojedinačnim revizijama i revizijama završnog računa budžeta)
- Montenegro PIFC Assessment, May 2008, SIGMA

Publikacije:

- Welcome to the world of PIFC, European Commission, DG Budget,
- PIFC: Public Internal Financial Control : a European Commission Initiative to Build New Structures of Public Internal Control in Applicant and Third-party Countries, Robert de Koning, 2007.
- The improvement of Public Accounts Quality, German experience, Jorg Christiansen, 2008, Paris
- PIFC: Key challenges in implementation, Robert Giellisse, 2011.
- Kontrola budžeta lokalnih samouprava - Ograničenja i mogućnosti, Institut alternativa, 2011.
- New model of internal control in the EU: Its usefulness for the SAI, Javier Medina Guijaro, Lisbon, 2007.
- Controlling public money: Internal financial control and external audit, Conference paper, Ulrika Klingenstierna, SIGMA, 2009.
- Impact of PIFC on public administration in Croatia, Vesna Vašiček, Martina Dragija, Mirjana Hladika
- Public administration in the Balkans - from Weberian bureaucracy to New Public Management, Lucica Matei, Spyridon Flogaitis, ASsee Online Series, No. 1/2011
- Internal control systems in candidate countries - Report to SAIs of Central and Eastern European countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors, PIFC expert group working on audit manuals, November 2004

Razno

- Informacije o aktivnostima u oblasti unutrašnjih javnih finansijskih kontrola u javnom sektoru, dostavljene Institutu alternativa od strane CHU.
- Odgovori Centralne jedinice za harmonizaciju na upitnik Instituta alternativa



- „Mehanizmi finansijske kontrole u Crnoj Gori - Zajedno na istom zadatku”, Izlaganja sa konferencije Instituta alternativa i Kancelarija Programa Ujedinjenih nacija za razvoj (UNDP) u Crnoj Gori
- Sistem unutrašnje finansijske kontrole u 2011. godini, Ana Krsmanović, godišnji bilten Ministarstva finansija za 2011. godinu
- Odgovori na Upitnik Evropske komisije, poglavlje 32 Finansijska kontrola, dodatna pitanja
- Zapisnik sa konferencije “Procjenjivanje PIFC-a u praksi”, u organizaciji Evropske komisije, DG Budget, održana u Briselu, 28/29 Septembar 2009. (“Public Administration Reform”, Francisco Cardona, SIGMA)

O Institutu alternativa

Institut alternativa je nevladino udruženje osnovano septembra 2007. godine od grupe građana s iskustvom u civilnom društvu, javnoj administraciji i biznis sektoru.

Misija Instituta alternativa je snaženje demokratskih procesa u Crnoj Gori kroz identifikovanje i analizu opcija javne politike.

Strateški ciljevi Instituta alternativa su: da podigne kvalitet razvoja javnih politika, da doprinese razvoju demokratije i vladavine prava i da doprinese zaštiti ljudskih prava u Crnoj Gori.

Vrijednosti koje slijedimo u svom radu su: posvećenost misiji, nezavisnost, stalno učenje, umrežavanje i saradnja i timski rad.

U dosadašnjem radu, objavljene su sljedeće publikacije/istraživački izvještaji:

- *Mjere tajnog nadzora u krivičnom postupku – Zapostavljena kontrola*
- *Agencija za nacionalnu bezbjednost i mjere tajnog nadzora – Ima li kontrole?*
- *Skupština Crne Gore u procesu evropskih integracija – Posmatrač ili aktivni učesnik?*
- *Parlamentarne istrage u Crnoj Gori - Kontrolni mehanizam bez političke podrške*
- *Zakon o parlamentarnom nadzoru u oblasti bezbjednosti i odbrane - prva godina primjene - Monitoring izvještaj za 2011. godinu*
- *Crna Gora pod budnom pažnjom Đukanovića i EU*
- *Kontrola budžeta lokalnih samouprava*
- *Državna revizija u Crnoj Gori – prijedlozi za jačanje uticaja*
- *Izvještaj o demokratskom nadzoru službi bezbjednosti*
- *Think Tank – uloga nezavisnih istraživačkih centara u razvoju javnih politika*
- *Javno-privatna partnerstva u Crnoj Gori – odgovornost, transparentnost i efikasnost*
- *Javne nabavke u Crnoj Gori – transparentnost i odgovornost*
- *Procjena pravnog okvira i prakse u primjeni nekih kontrolnih mehanizama Skupštine Crne Gore: konsultativno saslušanje, kontrolno saslušanje i parlamentarna istraga*
- *Parlamentarna kontrola sektora bezbjednosti i odbrane u Crnoj Gori – Kako dalje?*
- *Slučaj Lipci 2008 – Kako da nam se ne ponovi?*
- *Slučaj Prve banke – iskustva za supervizora i ostale nosioce odluka*
- *Javna uprava u Crnoj Gori: šeme plata, sistem nagrađivanja i mogućnosti profesionalnog usavršavanja*
- *Politički kriterijumi za priključenje Evropskoj uniji*

Sve navedene publikacije i materijali dostupni su na internet stranici *Instituta alternativa*: www.institut-alternativa.org

Institut alternativa djeluje kao *think tank*, odnosno istraživački centar, i u svom radu se bavi oblastima dobrog upravljanja, transparentnosti i odgovornosti. Teme kojima se *Institut* bavi u svom istraživačkom radu i u kojima ostvaruje uticaj kroz zastupanje sopstvenih preporuka su: parlamentarni nadzor sektora bezbjednosti i odbrane, kontrolna funkcija Skupštine i njena uloga u procesu evropskih integracija, reforma državne uprave, javne nabavke, javno-privatna partnerstva, državna revizija i kontrola budžeta na lokalnom nivou.

Rad *Instituta alternativa* u dosadašnjem periodu podržali su: Institut za otvoreno društvo – Think Tank Fond, Fondacija Institut za otvoreno društvo – Predstavništvo Crna Gora (FOSI ROM), Evropski fond za Balkan, Fondacija Friedrich Ebert, Komisija za raspodjelu sredstava za projekte NVO Skupštine Crne Gore, Canada Fund, Evropski fond za Balkan i Evropska komisija. *Institut* je ostvario saradnju s Evropskom inicijativom za stabilnost (ESI), sa sjedištem u Berlinu, koja je sprovela program izgradnje kapaciteta za saradnike IA.

Institut je ostvario saradnju s velikim brojem domaćih organizacija, a saradnja je uspostavljena i s brojnim institucijama i organima uprave, kao što su: Državna revizorska institucija, Direkcija za javne nabavke, Skupština Crne Gore (posebno njena radna tijela, Odbor za ekonomiju, finansije i budžet i Odbor za bezbjednost i odbranu), Ministarstvo finansija, Komisija za koncesije, itd. *Institut alternativa* je član NVO samoregulatornog tijela i pružio je punu informaciju o svom finansijskom poslovanju u skladu sa Kodeksom djelovanja NVO čiji je potpisnik.

Posjetite našu internet stranicu: www.institut-alternativa.org



Evropski pokret

Crna Gora



institut alternativa

EUR BLOK

Jačanje kapaciteta civilnog društva za doprinos
EU integracijama i procesu pristupanja

Strengthening the civil society capacity to contribute
to EU integration and the accession process



The project is co-funded by European Union and managed by Delegation of European Union to Montenegro. This study has been produced with the financial assistance of the European Union. The contents of the document are the sole responsibility of IA and can under no circumstances be regarded as reflecting the position of the European Union"

ISBN 978-9940-533-22-9



9 789940 533229 >