

Nadzor provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu u Republici Hrvatskoj

Kostiha, Tomislav

Postgraduate specialist thesis / Završni specijalistički

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:394532>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-18**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Poslijediplomski specijalistički studij

Upravljačko računovodstvo i interna revizija

**NADZOR PROVEDBE FONDOVA EUROPSKE UNIJE
ZA POLJOPRIVREDU U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Poslijediplomski specijalistički rad

Tomislav Kostić

Zagreb, siječanj 2023.

PODACI I INFORMACIJE O STUDENTU POSLIJEDIPLOMSKOG STUDIJA

Ime i prezime: Tomislav Kostiha

Datum i mjesto rođenja: 27.04.1986., Zagreb

Naziv završenog fakulteta i godina diplomiranja: Ekonomski fakultet Zagreb, 2010.

PODACI O POSLIJEDIPLOMSKOM SPECIJALISTIČKOM RADU

Vrsta studija: Poslijediplomski specijalistički studij

Naziv studija: Upravljačko računovodstvo i interna revizija

Naslov rada: Nadzor i kontrola pri provedbi poljoprivrednih fondova Europske unije u Republici Hrvatskoj

Naslov rada (engleski jezik): Supervision and control during the implementation of agricultural funds of the European Union in the Republic of Croatia

UDK (popunjava knjižnica): _____

Fakultet na kojem je rad obranjen: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

POVJERENSTVA, OCJENA I OBRANA RADA

1. Datum prihvatanja teme: 30.06.2020.

2. Mentor: prof.dr.sc. Vesna Vašiček

3. Povjerenstvo za ocjenu rada:

1. prof.dr.sc. Boris Tušek
2. prof.dr.sc. Vesna Vašiček
3. prof.dr.sc. Hrvoje Perčević

4. Povjerenstvo za obranu rada:

1. prof.dr.sc. Boris Tušek
2. prof.dr.sc. Vesna Vašiček
3. prof.dr.sc. Hrvoje Perčević

5. Datum obrane rada: 10.01.2023.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Upravljačko računovodstvo i interna revizija

NADZOR PROVEDBE FONDOVA EUROPSKE UNIJE
ZA POLJOPRIVREDU U REPUBLICI HRVATSKOJ

Poslijediplomski specijalistički rad

Student: Tomislav Kostić

Matični broj studenta: PDS-22-2014

Mentor: prof.dr.sc. Vesna Vašiček

Zagreb, siječanj 2023.

SAŽETAK

U proračunu Europske unije znatna sredstva se izdvajaju za poljoprivredu. U Republici Hrvatskoj poljoprivreda predstavlja jednu od najvažnijih grana djelatnosti. Posredstvom Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, provodi se ulaganje novčanih sredstava u poboljšanje učinkovitosti poljoprivredne proizvodnje te uvjeta života i rada u ruralnim područjima. Sredstva iz fondova Europske unije strogo su namjenska te je potrebno osigurati njihovo zakonito i transparentno trošenje. Stoga je uveden nadzor trošenja sredstava, kako na nacionalnoj razini i razini Europske unije, tako je ustrojen i unutarnji nadzor trošenja sredstava EU fondova. Vanjski nadzor provode državna revizija, koja se više bazira na potrošnju nacionalnog proračuna, Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije (ARPA) i revizije Europske komisije, koje se baziraju na radu ARPA-e. Analizirane su procedure, zakoni, izvješća i dokumenti kojima se vrši nadzor utroška sredstava fondova Europske unije. Veoma bitnu funkciju u nadzoru ima Sektor za unutarnju reviziju, koji svojim izvješćima i preporukama te, naravno, kontinuiranim praćenjem, utječe na poboljšanje poslovnih procesa Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Mjesta pogreškama gotovo da nema, pošto se sredstva moraju strogo usmjeriti u proizvodne procese kojima su namijenjena. Uloga Sektora za unutarnju reviziju, koja je više savjetnička, pridonosi otklanjanju eventualnih pogrešaka u poslovnim procesima i pridonosi unaprjeđenju poslovanja Agencije.

KLJUČNE RIJEČI

Agencija, transparentno, revizija, procedure, unaprjeđenje

SUMMARY

In the EU budget considerable funds are earmarked for agriculture. In the Republic of Croatia, agriculture is one of the most important branches of activity. Through the Paying Agency for Agriculture, Fisheries and Rural Development, funds are invested in improving the efficiency of agricultural production and living and working conditions in rural areas. EU funds are strictly earmarked and their lawful and transparent spending should be ensured. Therefore, spending control has been introduced, both at national and European Union level, and an internal control of EU funds spending. External monitoring is carried out by a national audit, which is more based on the spending of the national budget, the Agency for the Audit of the European Union

Program Implementation System (ARPA) and the European Commission audits, which are based on the work of the ARPA. This paper analyzes the procedures, laws, reports and documents that monitor the use of EU funds. A very important function in oversight is the Internal Audit Division, which, through its reports and recommendations, and, of course, by continuous monitoring, influences the improvement of the business processes of the Paying Agency for Agriculture, Fisheries and Rural Development. There is almost no room for error, since funds must be strictly channeled into the production processes for which they are intended. The role of the Internal Audit Division, which is more advisory, contributes to eliminating potential errors in business processes and contributes to improving the Agency's operations.

KEYWORDS

Agency, transparent, audit, procedures, improving

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je poslijediplomski specijalistički rad / seminarski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.



Zagreb, 10. siječanj 2023.

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography. I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights. I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.



Zagreb, 10 January 2023

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet istraživanja	1
1.2. Ciljevi rada	1
1.3. Struktura rada	2
1.4. Metode istraživanja.....	3
2. STRUKTURA I AKTIVNOSTI AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU	4
2.1. Značaj poljoprivrede kao gospodarske grane u Republici Hrvatskoj.....	4
2.2. Obilježja i struktura fondova Europske unije za poljoprivredu.....	6
2.2.1. Obilježja i struktura Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj	9
2.2.2. Obilježja i struktura Europskog fonda za pomorstvo i ribarstvo (EFPR).....	11
2.3. Zakonski okvir i obilježja djelatnosti Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju.....	12
2.3.1. Struktura Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (APPRRR).....	13
2.3.2. Zakon o poljoprivredi	17
2.3.3. Zakon o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	18
2.3.4. Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu	19
3. EKSTERNI NADZOR PROVEDBE FONDOVA EUROPSKE UNIJE ZA POLJOPRIVREDU	21
3.1. Svrha i značaj revizije.....	21
3.2. Zadaci Europske komisije u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu	24
3.2.1. Zadaci Službe za internu reviziju (Internal audit service – IAS).....	26
3.2.2. Zadaci Odbora za praćenje tijeka revizije (Audit Progress Committee – APC).....	29
3.2.3. Zadaci Europskog ureda za borbu protiv prijevara (European Anti-Fraud Office – OLAF).....	30
3.2.4. Zadaci Europskog revizorskog suda (European Court of Auditors – ECA)	32
3.2.5. Metodologija za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama Europske unije	34
3.3. Zadaci Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu.....	42
3.3.1. Struktura Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije.....	43

3.3.2. <i>Smjernice Europske komisije za provođenje nadzora nad tijelima za provedbu poljoprivrednih fondova Europske unije</i>	45
3.4. Zadaci Državnog ureda za reviziju u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu	51
3.4.1. <i>Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju</i>	52
3.4.2. <i>Način rada Državnog ureda za reviziju</i>	52
4. INTERNA KONTROLA AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU	55
4.1. Pojmovno određenje interne kontrole.....	56
4.2. Upravljanje rizicima i interna kontrola u sustavu internog nadzora Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	57
4.2.1. <i>Faze upravljanja rizicima</i>	60
4.2.2. <i>Vrste internih kontrola</i>	65
4.3. Značaj upravljanja rizicima i internim kontrolama Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	75
5. INTERNA REVIZIJA AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU	78
5.1. Pojmovno određenje i zakonodavni okvir interne revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj	78
5.1.1. <i>Pojmovno određenje interne revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj</i>	79
5.1.2. <i>Zakonodavni okvir interne revizije i internih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj</i>	80
5.1.3. <i>Struktura interne revizije Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju</i>	81
5.2. Uloga upravljanja rizicima u procesu interne revizije Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	85
5.3. Faze procesa interne revizije	91
5.3.1. <i>Planiranje interne revizije</i>	93
5.3.2. <i>Ispitivanje i ocjena poslovanja</i>	95
5.3.3. <i>Izvješćivanje interne revizije</i>	97
5.3.4. <i>Praćenje poboljšanja sustava poslovanja u skladu s poduzetim aktivnostima interne revizije</i>	99
5.4. Metodologije unutarnje revizije informacijskog (IS) sustava	102
6. UNUTARNJE I VANJSKO VREDNOVANJE FUNKCIJA INTERNE REVIZIJE U AGENCIJI ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU	109

6.1. Unutarnje vrednovanje	110
6.2. Vanjsko vrednovanje	113
7. ZAKLJUČAK.....	116
LITERATURA	118
POPIS SLIKA I TABLICA	125
POPIS KRATICA.....	126
ŽIVOTOPIS.....	128

1. UVOD

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja specijalističkog poslijediplomskog rada su sustavi nadzora, revizije i kontrole u provedbi fondova Europske unije za poljoprivredu. Poljoprivreda predstavlja jednu od najvažnijih grana proizvodnje, kako u Republici Hrvatskoj, tako i u Europskoj uniji. Kako bi se utjecalo na napredak i ujednačen razvoj poljoprivredne proizvodnje, državama članicama Europske unije dodjeljuju se sredstva iz poljoprivrednih fondova. Da bi se moglo pristupiti dodjeli sredstava iz fondova, potrebno je udovoljiti raspisanim natječajima od strane javnog tijela nadležnog za provedbu mjera koje se odnose na strukturne fondove Europske unije. Sama dodjela sredstava regulirana je zakonima i regulativama Europske unije i nacionalnim zakonodavnim okvirom. Sredstva iz poljoprivrednih fondova trebaju biti utrošena namjenski i na zakonit način. Krajnji korisnici sredstava iz fondova trebaju odobrena sredstva koristiti u svrhu poboljšanja poljoprivredne proizvodnje i povećanja konkurentnosti na tržištu. Da bi korištenje sredstava bilo namjenski i zakonito, uspostavljeni su interni nadzor na razini tijela nadležnog za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu te eksterni nadzor na razini države i na razini Europske unije. Interni i eksterni nadzor svojim djelovanjem značajno utječu na transparentnu, zakonitu i namjensku raspodjelu sredstava pri provedbi fondova Europske unije za poljoprivredu.

1.2. Ciljevi rada

Osnovni ciljevi istraživanja ovog specijalističkog poslijediplomskog rada su:

- istražiti značaj poljoprivrede kao gospodarske grane u Republici Hrvatskoj i ulogu tijela zaduženih za poljoprivrednu djelatnost;
- istražiti i objasniti nacionalni zakonodavni okvir i regulative Europske unije vezane uz djelovanje tijela za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu ;
- istražiti i objasniti institucije i metodologije eksternog nadzora tijela za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu;
- istražiti, objasniti i kritički vrednovati obilježja kontrole i kontrolne aktivnosti unutar tijela koje je zaduženo za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu;
- istražiti, objasniti i kritički vrednovati revizijske aktivnosti i metodologiju obavljanja revizije unutar tijela zaduženog za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu;

- analizirati i kritički vrednovati interno i eksterno vrednovanje interne revizije tijela zaduženog za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu.

Stručni doprinos ovog rada se očituje u istraživanju i opisivanju te kritičkom vrednovanju specifičnosti internog i eksternog nadzora, metodologije i načina provedbe nadzora te utjecaj provedbe raznih vrsta nadzora na tijelo zaduženo za provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu u Republici Hrvatskoj.

1.3. Struktura rada

Specijalistički poslijediplomski rad sastoji se od 7 poglavlja. U prvom, uvodnom dijelu, definiran je predmet istraživanja, prikazani ciljevi rada te struktura rada i metode istraživanja. U drugom poglavlju istražen je značaj poljoprivrede kao gospodarske grane u Republici Hrvatskoj i uloga tijela zaduženih za poljoprivrednu djelatnost te su navedeni najvažniji zakoni i propisi vezani uz provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu i djelovanja tijela zaduženog za provedbu poljoprivrednih fondova Europske unije (Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju). Treće poglavlje odnosi se na eksterni nadzor Europske komisije, tijela za reviziju pri provedbi fondova Europske unije za poljoprivredu (Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije – ARPA) te državne revizije. Navedeni su zadaci nadzora i metodologije rada te njihova uloga u nadzoru pri provedbi fondova Europske unije za poljoprivredu. Četvrto se poglavlje odnosi na interne kontrole unutar Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. U njemu je opisano upravljanje rizicima, kontrolnim aktivnostima te značaj upravljanja rizicima i internim kontrolama Agencije. U petom poglavlju navedeno je pojmovno određenje interne revizije, procesi i metodologije nadzora pri upravljanju fondovima Europske unije za poljoprivredu te uloga interne revizije u poboljšanju poslovnih procesa Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. U šestom poglavlju opisano je interno i eksterno vrednovanje interne revizije Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. U zadnjem, sedmom poglavlju, izneseni su konačni zaključci o sustavu nadzora Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju.

1.4. Metode istraživanja

Pri izradi specijalističkog poslijediplomskog rada korištene su metode indukcije, dedukcije, analize, sinteze, generalizacije, specijalizacije, kompilacije i klasifikacije. Osim navedenih metoda, korištena je i metoda studije slučaja, jer se empirijsko istraživanje provodilo na primjeru Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Korištene su pisane procedure Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju kao primarni izvor podataka, te knjige, članci iz znanstvenih i stručnih časopisa, internet stranice, nacionalni zakoni i propisi i regulativa Europske unije kao sekundarni izvor podataka.

2. STRUKTURA I AKTIVNOSTI AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU

Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju nadležna je za operativnu provedbu mjera poljoprivredne politike, vođenje upisnika i registara te održavanje i korištenje Integriranog administrativnog i kontrolnog sustava (IAKS-a), radi ispunjenja odredbi za upravljanje i kontrolu plaćanja potpore i u skladu sa Zakonom o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (Narodne novine 30/2009 i 56/2013) i Zakonom o poljoprivredi (Narodne novine 30/2015). Operativna provedba mjera poljoprivredne politike obuhvaća provedbu mjera izravne potpore, mjera ruralnog razvoja, mjera zajedničke organizacije tržišta te mjera ribarske politike. Navedene mjere se financiraju iz državnog proračuna Republike Hrvatske i proračuna Europske unije i to iz Europskog fonda za jamstva u poljoprivredi (EFJP) i Europskoga poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR). Vezano za Operativni program za pomorstvo i ribarstvo RH za programsko razdoblje 2014.-2020., Agencija za plaćanja provodi delegirane funkcije ekonomskih i tehničkih analiza zahtjeva te isplatu i računovodstvenu evidenciju potpora.¹

2.1. Značaj poljoprivrede kao gospodarske grane u Republici Hrvatskoj

Tijekom 2020. godine Hrvatska bilježi bolje rezultate u razmjeni poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda s inozemstvom u odnosu na 2019. godinu. Veći je izvoz, manji uvoz, a deficit je smanjen za čak 31,5%, odnosno za 388 milijuna EUR. U odnosu na ukupnu robnu razmjenu, udio izvoza u poljoprivrednim i prehrambenim proizvodima porastao je s 14% u 2019. na 16% u 2020. godini. Od ulaska u EU uvoz poljoprivredno-prehrambenih proizvoda povećao se čak 1,5 puta, a izvoz dva puta. Hrvatska ostvaruje suficit u vanjskotrgovinskoj razmjeni žitarica, uljarica, riba te mesnih i ribljih prerađevina. Pri tome, žitarice i uljarice generiraju čak 77% suficita, dok s druge strane, u svim ostalim kategorijama poljoprivredno-prehrambenih proizvoda ostvarujemo deficit. Čak 54% ukupnog uvoza dolazi iz Njemačke, Italije, Mađarske, Slovenije i Nizozemske, a 59% ukupnog izvoza ide u Italiju, Sloveniju, Bosnu i Hercegovinu, Njemačku i Srbiju. Najveći suficit u robnoj razmjeni poljoprivrednim i prehrambenim proizvodima ostvarujemo s Bosnom i Hercegovinom, Italijom, Kosovom, Rusijom i Japanom. Najveći deficit generiramo s Njemačkom, Nizozemskom, Mađarskom, Poljskom i Španjolskom. Ne treba nas čuditi s kojim državama ostvarujemo najveći deficit s

¹ <https://www.apprrr.hr/o-nama/>

obzirom da se radi o velikim poljoprivrednim proizvođačima i velikim proizvođačima prehrambenih proizvoda u EU.²

Hrvatska ima golem potencijal pretvaranja svoga poljoprivredno-prehrambenog sektora u modernu djelatnost koja potiče gospodarski rast, stvara radna mjesta i ostvaruje prihod u ruralnim zajednicama. Poljoprivredno-prehrambeni sektor daje važan doprinos gospodarstvu i prihodima u ruralnim krajevima u Hrvatskoj. Sektor ima brojne kompetitivne prednosti koje se mogu iskoristiti za jačanje rasta i razvoja, uključujući neograničen pristup tržištu EU-a, pristup financijskim sredstvima u okviru ZPP-a³, raznolike poljoprivredno-ekološke uvjete, kvalitetno zemljište i bogate vodne resurse, relativno niske cijene rada u poljoprivredi, dobru cestovnu infrastrukturu, kao i rast domaće turističke djelatnosti. Hrvatska je trenutačno neto uvoznik poljoprivredno-prehrambenih proizvoda i suočena je s rastućom neravnotežom u poljoprivredno-prehrambenoj trgovinskoj razmjeni. Za jačanje konkurentnosti poljoprivredno-prehrambenog sektora nužna su poboljšanja u produktivnosti zemljišta i rada u primarnom sektoru, uključujući modernizaciju i diversifikaciju prema proizvodima s dodanom vrijednosti i veći oslonac na znanje i inovacije, sposobnosti poljoprivredno-prehrambenog dobavnog lanca kako bi mogao cjenovno bolje reagirati na mogućnosti rasta na domaćem i međunarodnom tržištu istovremeno omogućavajući širu integraciju sektora, te sposobnosti upravljanja sve većim rizicima od klimatskih promjena i promjena na tržištu. Javni izdaci za poljoprivredu u Hrvatskoj trenutačno su na razini oko 1,3% BDP-a, dvostruko više od prosjeka EU. U ukupnim potporama koje dobiju hrvatski poljoprivrednici EU sudjeluje s oko 65%. Visok udio javnih izdataka u poljoprivredi uzrokovan je procesom integracije u ZPP kako ga provode nove države članice.⁴

Može se zaključiti da je ekonomski opravdano ulagati u poljoprivredu u Hrvatskoj. Zahvaljujući vezama poljoprivrede i općeg gospodarstva u smjeru potražnje za inputima, kapitalom i radnom snagom te u smjeru opskrbe drugih sektora inputima, rast poljoprivrednog sektora značajno utječe na ekonomsku aktivnost u proizvodnji prehrambenih proizvoda i pića, transportu,

² www.hgk.hr/vanjskotrgovinski-deficit-poljoprivrednih-i-prehrambenih-proizvoda-smanjen-za-315-posto; Dragan Kovačević, potpredsjednik HGK za poljoprivredu i turizam; Izvor: HGK; 16. ožujka 2021.

³ *Zajednička poljoprivredna politika (ZPP)* je skup mjera i programa potpora poljoprivredi u Europskoj uniji. Njima se regulira proizvodnja i prodaja poljoprivrednih proizvoda u EU, a stvoreni su radi postizanja sljedećih ciljeva: povećanje poljoprivredne proizvodnje primjenjujući tehnološka dostignuća, poboljšanja proizvodnosti i učinkovitijeg korištenja proizvodnih izvora, posebno radne snage, osiguranje životnog standarda poljoprivrednika, osobito povećanje prihoda pojedinaca angažiranih u poljoprivredi, stabilizacija tržišta i stalna opskrba kupaca zdravstveno ispravnim i kvalitetnim proizvodima po primjerenim cijenama, dostupno na https://razvoj.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/Publikacije/ostale%20publikacije/CAP_Info_campaign_brochure.pdf

⁴ <https://poljoprivreda2020.hr/wp-content/uploads/2019/08/Dijagnosti%C4%8Dka-analiza-Poljoprivreda.pdf>

veleprodaji i maloprodaji, ugostiteljstvu (hoteli i restorani) te istraživanju i razvoju. Rast poljoprivredne proizvodnje i prerade hrane ima snažne multiplikativne učinke za cjelokupno gospodarstvo u Hrvatskoj. Maksimiziranje učinaka rasta poljoprivredne faktorske produktivnosti na cjelokupno gospodarstvo ovisi o izgradnji čvršćih gospodarskih veza u cijelom prehrambeno-poljoprivrednom vrijednosnom lancu i izvan njega. Poboljšanje izravnih i neizravnih multiplikatora i koeficijenata dodane vrijednosti primarne proizvodnje i prerade hrane donosi značajne prilike zahvaljujući vezama unutar sektora i vezama s drugim sektorima. Posebno, prehrambeno-prerađivačka industrija u Hrvatskoj pokazuje snažan potencijal za stvaranje dodane vrijednosti i novih radnih mjesta s učincima na cjelokupno gospodarstvo. Smanjenje troškova poslovanja u cijelom poljoprivredno-prehrambenom sektoru moglo bi dodatno osnažiti učinke na cijelo gospodarstvo. Poticajno okruženje za primarnu poljoprivredu i prehrambeno-prerađivačku industriju oblikuje široki raspon čimbenika koji utječu na stupanj integracije i ukupnu konkurentnost poljoprivredno-prehrambenog sektora. Općenito govoreći, Hrvatska postiže razmjerno dobre rezultate kada je riječ o poslovnoj sigurnosti, otvorenosti tržišta i pristupu inputima, potporama iz poljoprivrednog proračuna, pristupu kapitalu i sigurnosti hrane, ali postiže slabije rezultate kada je riječ o upravljanju rizicima te dostupnosti i cijeni radne snage. Poboljšanje u upravljanju rizicima u poljoprivredi prilika je da sektor postane otporniji na klimatsku varijabilnost. Imajući u vidu dobro razvijenu cestovnu infrastrukturu u Hrvatskoj, poboljšanje organizacije i integracije vrijednosnog lanca moglo bi pomoći manjim proizvođačima iskoristiti nove tržišne prilike. Slaba horizontalna (među proizvođačima) i vertikalna (između proizvođača i poljoprivredno-prehrambene prerađivačke industrije) integracija ograničava razvoj i širenje dobro funkcionirajućih poljoprivredno-prehrambenih vrijednosnih lanaca u Hrvatskoj. Iako poljoprivredni proizvođači i prerađivači imaju koristi od neograničenog pristupa tržištima proizvoda i inputa EU-a, domaći proizvođači suočeni su sa sve većom konkurencijom poljoprivredno-prehrambenih proizvoda iz uvoza. S obzirom na to da 30% troškova kućanstava u Hrvatskoj otpada na potrošnju hrane i pića, kao i na postojanje velike i rastuće turističke djelatnosti, mnogobrojne su prilike da se odgovori na domaću potražnju.⁵

2.2. Obilježja i struktura fondova Europske unije za poljoprivredu

Europski fondovi su financijski instrumenti za provedbu pojedine javne politike Europske unije u zemljama članicama. Navedene javne politike Europske unije, država članica i država

⁵ Ibid.

kandidatkinja temelj su za određivanje ciljeva čije ostvarenje će se poticati financiranjem kroz EU fondove. EU fondovi su novac europskih građana koji se, sukladno određenim pravilima i procedurama, dodjeljuju raznim korisnicima za provedbu projekata koji trebaju pridonijeti postizanju spomenutih ključnih javnih politika EU. Europske javne politike donose se za razdoblje od 7 godina te se nazivaju financijskom perspektivom. Financijska perspektiva 2014.-2020. produljila se na 2021. godinu zbog utjecaja novog Covid-19 virusa na cjelokupno gospodarstvo, a nastavak je financijske perspektive 2007.-2013.⁶

Tablica 1.: Raspodjela sredstava iz Europskih strukturnih i investicijskih fondova za RH 2014.-2020.

Vrste Europskih strukturnih i investicijskih fondova	Alokacija sredstava (EUR)
Europski fond za regionalni razvoj (EFRR)	4.321.499.588,00
Kohezijski fond	2.559.545.971,00
Europski socijalni fond (ESF)	1.516.033.073,00
Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR)	2.026.222.500,00
Europski fond za pomorstvo i ribarstvo (EFPR)	252.643.138,00
Ukupno	10.675.944.270,00

Izvor: <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/>

U financijskom razdoblju 2014.-2020. Republici Hrvatskoj je iz Europskih strukturnih i investicijskih (ESI) fondova na raspolaganju ukupno 10,676 milijardi eura. Od tog iznosa 8,397 milijardi eura predviđeno je za ciljeve kohezijske politike⁷, 2,026 milijarde eura za poljoprivredu i ruralni razvoj te 253 milijuna eura za razvoj ribarstva. Za korištenje ESI fondova ključan je strateški okvir jer se novac usmjerava na postizanje ciljeva identificiranih unutar određenog strateškog okvira. Strateški okvir je niz javnih politika (strategija, uredbi, zakona, podzakonskih akata itd.) koji sadržavaju ciljeve i smjernice za razvoj Europske unije i određene države članice, ali i prioritete koji će se financirati. Ključni strateški okvir Europske unije za razdoblje 2014.-2020. čine Kohezijska politika, Strategija Europa 2020 i pojedine sektorske javne politike. Na razini Republike Hrvatske, strateški okvir za korištenje ESI fondova određen je Sporazumom o partnerstvu, operativnim programima, Zajedničkim nacionalnim pravilima i Zakonom o uspostavi institucionalnog okvira za korištenje ESI fondovima u Republici

⁶ <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/>

⁷ Kohezijska politika strategija je Europske unije za promicanje i podupiranje 'ukupnog skladnog razvoja' njezinih država članica i regija. Financijskim instrumentima koji podupiru kohezijsku politiku dodijeljeno je približno 32,5 % proračuna EU-a za razdoblje od 2014. do 2020. (što iznosi približno 351,8 milijardi eura tijekom sedam godina u cijenama iz 2014.). Njima zajednički upravljaju Europska komisija, države članice i dionici na lokalnoj i regionalnoj razini, dostupno na https://ec.europa.eu/regional_policy/hr/policy/what/glossary/c/cohesion-policy

Hrvatskoj za razdoblje 2014.-2020. te uredbama koje propisuju nadležnost pojedinih tijela za svaki ESI instrument. Partnerski sporazum utvrđuje nacionalnu strategiju za korištenje europskih strukturnih i investicijskih fondova te opisuje na koji način Republika Hrvatska pristupa ispunjavanju zajedničkih ciljeva strategije Europa 2020 uz pomoć sredstava iz proračuna Europske unije. Operativni programi su dokumenti u kojima se detaljnije opisuju i razrađuju mjere i aktivnosti za učinkovitu provedbu i korištenje ESI fondova. Republika Hrvatska je donijela četiri takva programa, a aktivnosti unutar svakog operativnog programa financiraju se iz odgovarajućeg ESI fonda (Kohezijski fond, Europski fond za regionalni razvoj, Europski socijalni fond, Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj, Europski fond za pomorstvo i ribarstvo).⁸

Zajednička poljoprivredna politika (ZPP) predstavlja jedno od najznačajnijih područja djelovanja institucija Europske unije. Temelji se na dva stupa: tržišnoj politici (potpora za povećanje prihoda) te politici ruralnog razvoja (javna dobra). Uredba o financiranju Zajedničke poljoprivredne politike postavlja temelj za osnivanje dvaju novih fondova, a od 2007. godine iz svakog od fondova financira se jedan od stupova Zajedničke poljoprivredne politike (Uredba vijeća Europske Komisije 1290/2005). Prvi se stup financira iz Europskog fonda za garancije u poljoprivredi (EFGP) koji osigurava izravnu financijsku pomoć poljoprivrednicima u zemljama članicama. Drugi se stup financira iz Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR) koji je usmjeren na financiranje programa za ruralni razvoj. Oba fonda iz kojih se financiraju stupovi ZPP-a djeluju u istom razdoblju od 2007. do 2013. godine uz relevantne Operativne programe. Međutim, ruralni razvoj dobio je važniju ulogu. Kao i u slučaju Strukturnih instrumenata koji podupiru ciljeve Kohezijske politike, Strateške smjernice za ruralni razvoj definiraju strateški smjer EPFRR. Svaka zemlja članica mora izraditi Nacionalni plan za ruralni razvoj u skladu sa Strateškim smjernicama za ruralni razvoj, čime se definira raspodjela namijenjenih sredstava iz EPFRR-a, bilo da je on nacionalni ili regionalni. U Republici Hrvatskoj se do kraja 2013. godine nastavlja provedba IPARD programa za što je iz europskog programa osigurano 27.7 milijuna eura.⁹

Sveobuhvatan cilj Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) je osigurati da aktivnosti ribarstva i akvakulture doprinose dugoročnim, održivim uvjetima koji se odnose na okoliš i koji su potrebni za gospodarski i socijalni razvoj. Zajednička ribarstvena politika trebala bi doprinijeti povećanoj produktivnosti, primjerenom životnom standardu u sektoru ribarstva, i stabilnim

⁸ <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/>

⁹ <https://razvoj.gov.hr/eu-fondovi/fondovi/ipa-v/europski-poljoprivredni-fondovi/292>

tržištima, te bi trebala osigurati dostupnost resursa te dostupnost ponude za potrošače po razumnim cijenama. Republika Hrvatska kao punopravna članica Europske unije ostvaruje pravo na korištenje potpore iz Europskog fonda za pomorstvo i ribarstvo (EFPR), financijskog instrumenta Europske unije za pomoć u ostvarivanju ciljeva iz Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) za programsko razdoblje 2014.-2020.¹⁰

2.2.1. Obilježja i struktura Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj

Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR) je fond s jedinstvenim skupom pravila za ruralni razvoj. Ranije se ruralni razvoj financirao iz tzv. Europskog fonda za usmjeravanje i garancije u poljoprivredi, koji je do 2006. godine bio dio strukturnih fondova EU. Njegove dvije komponente, usmjeravanja i garancije imale su različita pravila o programiranju, financiranju, izvještavanju i nadzoru. EPFRR ima tri prioriteta cilja kojima se mogu financirati aktivnosti:¹¹

- jačanje konkurentnosti sektora poljoprivrede i šumarstva;
- poboljšanje okoliša i krajolika;
- poboljšanje kvalitete života u ruralnim područjima i postizanje raznolikosti ruralnoga gospodarstva.

Svaka tematska os odgovara jednom od prioriteta ciljeva Plana za ruralni razvoj. Zemlje članice i njihove regije moraju rasporediti sredstva za financiranje ruralnog razvoja na ove tri tematske osi, ali mogu izabrati mjere i projekte koji najbolje odgovaraju potrebama njihovih ruralnih područja. Prva os, pod nazivom **Konkurentnost**, nastoji restrukturirati i modernizirati poljoprivredni sektor. Projekti unutar ove tematske osi mogu uključivati otvaranje novih trgovina za poljoprivredne i šumarske proizvode, poboljšanje ekološke učinkovitosti na farmama i u šumarstvu, modernizacija poljoprivrednih gospodarstava, povećanje gospodarske vrijednosti šuma, preradu i tržišni plasman poljoprivrednih i šumarskih proizvoda, prilagodba standardima EU, poboljšanje i razvoj infrastrukture, razvoj poslovnih vještina, pružanje savjetodavnih usluga i organizacija strukovnog usavršavanja u ruralnim područjima, potpora novim, mladim poljoprivrednicama te prijevremeni odlazak poljoprivrednika u mirovinu. Druga os, pod nazivom **Zaštita okoliša i upravljanje zemljištem**, podupire bio-raznolikost, očuvanje i razvoj ekoloških poljoprivrednih i šumarskih sustava i tradicionalnih poljoprivrednih krajolika, očuvanje voda te mjere usmjerene na smanjenje efekta klimatskih promjena. Projekti unutar ove tematske osi mogu uključivati aktivnosti vezane za održivu uporabu poput

¹⁰ <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/op-za-pomorstvo-i-ribarstvo-2014-2020/>

¹¹ <https://razvoj.gov.hr/eu-fondovi/fondovi/ipa-program/ipa-v/europski-poljoprivredni-fondovi/292>

poljoprivrednih površina, skrb za životinje, neproizvodne investicije, posebne investicije u ekološke mreže te šumskih površina, npr. pošumljavanje, obnavljanje šumskih potencijala i prevencija, neproizvodne investicije.¹²

Treća os, pod nazivom **Gospodarska raznolikost i kvaliteta života**, podupire raznolikost ruralnoga gospodarstva i kvalitetu života u ruralnim područjima. Raznolikost ruralnih gospodarstava obuhvaća aktivnosti pokretanja i razvoja seoskog i eko-turizma te poslova koji su s njima u vezi, oživljavanje i komercijalizacija lokalnih obrta te ponudu novih usluga koje se temelje na postojećim izvorima. Mjere treće osi namijenjene su otvaranju mogućnosti za zapošljavanje te stvaranju uvjeta za rast i gospodarske promjene u ruralnim područjima. Kako bi ruralna područja ostala atraktivna i budućim naraštajima, projekti se mogu baviti i pitanjima poput edukacije i stjecanja vještina, informiranja te poduzetništva.¹³

Tablica 2.: *Raspodjela sredstava za provedbu Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR)*

Programi EPFRR-a	Alokacija sredstava (EUR)
Promicanje znanja i inovacija u poljoprivredi, šumarstvu i ruralnim područjima	Sredstva raspoređena unutar programa 2-6
Povećanje održivosti poljoprivrednih gospodarstava te konkurentnosti svih vrsta djelatnosti u svim regijama	600.545.085,72
Promicanje organiziranja lanca prehrane, prerade i trženja poljoprivrednih proizvoda, dobrobit životinja i upravljanje rizicima u poljoprivredi	237.632.367,48
Obnavljanje, očuvanje i poboljšanje ekosustava vezanih uz poljoprivredu i šumarstvo	561.119.748,96
Promicanje učinkovitosti resursa i pomaka prema elastičnom gospodarstvu s niskom razinom ugljika u poljoprivrednom, prehrambenom i šumarskom sektoru	170.508.210,00
Promicanje socijalne uključenosti, smanjenje siromaštva i gospodarski razvoj u ruralnim područjima	401.382.525,79
Tehnička pomoć	55.034.562,05
Ukupno	2.026.222.500,00

Izvor: <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/program-ruralnog-razvoja-2014-2020/>

Tri su tematske osi dopunjene jednom vrstom zasebne metodološke horizontalne osi, poznatim kao pristup **LEADER** (os LEADER). LEADER se odnosi na lokalne strategije razvoja koje

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

obuhvaćaju integrirajuće i višesektorske aktivnosti koje se razrađuju i primjenjuju po pristupu odozdo prema gore. Također važno je osnivanje lokalnih akcijskih grupa (LAG-ova) koje vode cjelokupan proces koji uključuje inovacije, suradnju i umrežavanje. Korisnici EPFRR projekata mogu biti ruralni čimbenici, najaktivniji u lokalnim inicijativama za ruralni razvoj, poljoprivredne organizacije, udruge i sindikati (koji predstavljaju poljoprivrednike, stručnjake koji nisu poljoprivrednici i mala poduzeća), udruge za zaštitu okoliša, organizacije koje pružaju usluge u kulturi zajednice, uključujući medije, udruge žena, poljoprivrednici, šumari, mladi. Tri su glavna cilja Zajedničke poljoprivredne politike:¹⁴

- održiva proizvodnja hrane;
- održivo upravljanje prirodnim resursima i klimatskim promjenama;
- uravnoteženi teritorijalni razvoj.

2.2.2. Obilježja i struktura Europskog fonda za pomorstvo i ribarstvo (EFPR)

Europski fond za pomorstvo i ribarstvo (EFPR) je financijski instrument Europske unije za programsko razdoblje 2014.-2020. koji doprinosi postizanju ciljeva nove, reformirane Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) i potiče provedbu Integrirane pomorske politike (IPP) Europske unije. U okviru EFPR-a zemljama članicama je za programsko razdoblje 2014.-2020. na raspolaganju 6,5 milijardi eura, što je dio cjelokupne omotnice namijenjene ribarstvu i pomorstvu. Osim što je glavni izvor financiranja provedbe reformirane ZPP, sredstva EFPR-a su na raspolaganju i za partnerske sporazume s trećim zemljama te doprinose regionalnim organizacijama za upravljanje ribarstvom. Republika Hrvatska u okviru EFPR-a ima na raspolaganju 252,6 milijuna eura za razdoblje 2014.-2020. EFPR je usmjeren prema dugoročnim ciljevima strategije Europa 2020 za pametan, održiv i uključiv rast tijekom razdoblja 2014.-2020. Doprinosi promicanju konkurentnog, okolišno i gospodarski održivog i društveno odgovornog ribarstva i akvakulture, potiče provedbu Zajedničke ribarske politike, promiče uravnotežen i uključiv teritorijalni razvoj ribarstvenih područja i područja u akvakulturi te potiče razvoj i provedbu Integrirane pomorske politike na način koji nadopunjuje kohezijsku politiku i Zajedničku ribarstvenu politiku. Navedeni ciljevi su strukturirani u okviru šest prioriteta EFPR-a:¹⁵

¹⁴ Ibid.

¹⁵ <https://euribarstvo.hr/europski-fond-za-pomorstvo-i-ribarstvo-2014-2020-epfr/>

- poticanje okolišno održivog, resursno učinkovitog, inovativnog, konkurentnog i na znanju utemeljenog ribarstva.;
- poticanje okolišno održive, resursno učinkovite, inovativne, konkurentne i na znanju utemeljene akvakulture;
- poticanje provedbe ZRP-a putem prikupljanja i upravljanja podacima u svrhu poboljšanja znanstvenih spoznaja kao i pružanjem potpore za praćenje, kontrolu i provedbu, jačanje institucionalnih kapaciteta i učinkovite javne uprave bez dodatnog administrativnog opterećenja;
- povećanje zaposlenosti i teritorijalne kohezije putem promicanja gospodarskog rasta, društvene uključenosti, stvaranja radnih mjesta i pružanja podrške upošljivosti i mobilnosti radne snage u obalnim i kontinentalnim zajednicama koje ovise o ribolovu i akvakulturi, uključujući diversifikaciju aktivnosti u ribarstvu te prema ostalim sektorima pomorskog gospodarstva;
- poticanje stavljanja na tržište i prerade kroz poboljšanje organizacije tržišta za proizvode ribarstva i akvakulture i kroz poticanje ulaganja u sektore prerade i stavljanja na tržište;
- poticanje provedbe Integrirane pomorske politike.

Tablica 3.: Raspodjela sredstava za provedbu Europskog fonda za pomorstvo i ribarstvo

Programi EFPR-a	Alokacija sredstava (EUR)
Poticanje okolišnog održivog, resursno učinkovitog, inovativnog, konkurentnog i na znanju utemeljenog ribarstva	86.827.381,00
Poticanje okolišno održive, resursne učinkovite, inovativne, konkurentne i na znanju utemeljene akvakulture	55.261.186,00
Poticanje provedbe Zajedničke ribarstvene politike	34.824.000,00
Povećanje zaposlenosti i teritorijalne kohezije	18.954.045,00
Poticanje stavljanja na tržište i prerade	40.617.938,00
Poticanje provedbe integrirane pomorske politike	1.000.000,00
Tehnička pomoć	15.158.588,00
Ukupno	252.643.138,00

Izvor: <https://strukturnifondovi.hr/eu-fondovi/esi-fondovi-2014-2020/op-za-pomorstvo-i-ribarstvo-2014-2020/>

2.3. Zakonski okvir i obilježja djelatnosti Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Sukladno Uredbi (EU) br. 1306/2013 Europskog parlamenta i Vijeća, agencije za plaćanja su tijela država članica odgovorna za upravljanje i kontrolu rashoda iz EFJP-a i EPFRR-a.

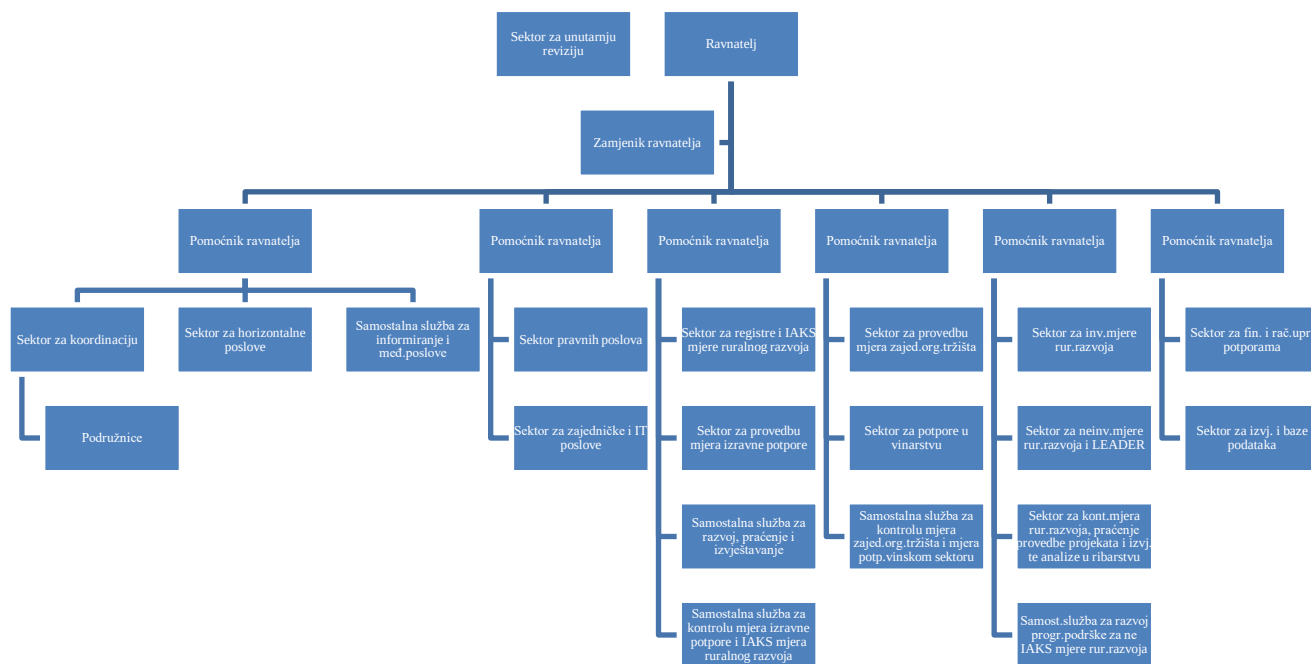
Agencija mora osigurati da su prihvatljivost zahtjeva i postupak dodjele pomoći u okviru ruralnog razvoja te njihova usklađenost s pravilima EU provjereni prije odobrenja plaćanja, izvršena plaćanja točno i dokumentirano knjižena, provedene provjere predviđene zakonodavstvom EU, potrebni dokumenti predloženi u rokovima i obliku koje predviđaju pravila te da su dokumenti dostupni i da se čuvaju na način kojim se osigurava njihova cjelovitost, valjanost i čitkost tijekom vremena. Preduvjet za korištenje navedenih EU fondova je akreditacija Agencije i njenog kontrolnog i upravljačkog sustava, stoga Agencija mora imati unutarnje ustrojstvo i sustav unutarnjih kontrola koji je usklađen s akreditacijskim kriterijima u pogledu internog okruženja, kontrolnih aktivnosti, informacija i komunikacije te praćenja. Agencija je uspješno okončala zahtjevne postupke akreditacije i u 2012. godini akreditirana je za korištenje sredstava EFJP-a i EPFRR-a.

2.3.1. Struktura Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (APPRRR)

Agencija je proračunski korisnik državnog proračuna, a prema organizacijskoj klasifikaciji ima status glave 06030 - Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju koja pripada razdjelu 060 – Ministarstvo poljoprivrede. Agencija posluje putem središnjeg ureda i podružnica u jedinicama regionalne (područne) samouprave s organiziranim ustrojstvenim jedinicama, kao što je navedeno u Slici 1 – Struktura Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju.¹⁶

¹⁶ www.apprrr.hr

Slika 1.: Struktura Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju



Izvor: Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, dostupno na www.apprrr.hr

Agenciju zastupa i predstavlja ravnatelj. Agencija ima i zamjenika ravnatelja. Ravnatelj i zamjenika ravnatelja Agencije, na temelju javnog natječaja, imenuje Upravno vijeće, na razdoblje od četiri godine. Ravnatelj organizira i vodi rad i poslovanje Agencije, poduzima sve pravne radnje u ime i za račun Agencije, zastupa Agenciju u svim postupcima pred sudovima, upravnim i drugim državnim tijelima te pravnim osobama s javnim ovlastima, a u granicama svojih ovlasti može dati punomoć drugoj osobi za zastupanje Agencije u pravnom prometu.

Sektor za unutarnju reviziju djeluje kao zasebna jedinica i obavlja reviziju mjera izravne potpore, mjera zajedničke organizacije tržišta, mjera ruralnog razvoja, horizontalnih područja, općeg poslovanja, informatičkog sustava i informatičke sigurnosti. Neovisan je u obavljanju svojih poslova i odgovoran je ravnatelju Agencije.

Agencija ima 6 pomoćnika ravnatelja i svaki od njih zadužen je za upravljanje određenim sektorima.

Prvi pomoćnik ravnatelja upravlja sektorom za koordinaciju, sektorom za horizontalne poslove i samostalnom službom za informiranje i međunarodne poslove. Sektor za koordinaciju upravlja radom podružnica, kojih Agencija ima 21, te izradom i ažuriranjem pisanih procedura. Sektor za horizontalne poslove obavlja poslove evidencije sukoba interesa, postupanja i izvještavanja po nepravilnostima, izrade i ažuriranja kataloga rizika te praćenje rizika i izvještavanje o rizicima. Samostalna služba za informiranje i međunarodne poslove obavlja poslove odnosa s javnošću, koordinacije i organiziranja međunarodnih konvencija te prijevodom dokumenata na zahtjev nadređenih.

Drugi pomoćnik ravnatelja upravlja sektorom pravnih poslova i sektorom zajedničkih i IT poslova. Sektor pravnih poslova provodi natječaje za zapošljavanje, prati nacionalno i EU zakonodavstvo, planira i prati korištenje proračunskih sredstava. Sektor za zajedničke i IT poslove obavlja poslove održavanja voznog parka, evidentiranja i praćenja dokumentacije te organizacije poslova zaštite na radu.

Treći pomoćnik ravnatelja upravlja sektorom za registre i IAKS mjere ruralnog razvoja, sektorom za provedbu mjera izravne potpore, samostalnom službom za razvoj, praćenje i izvještavanje te samostalnom službom za kontrolu mjera izravne potpore i IAKS mjera ruralnog razvoja. Sektor za registre i IAKS (Integrirani i administrativni kontrolni sustav) mjere ruralnog razvoja obavlja poslove administrativne kontrole zahtjeva za mjere ruralnog razvoja, izdavanje odluke o odobrenim pravima po zahtjevu za mjere ruralnog razvoja, izračunom plaćanja i odobravanja potpora temeljem zahtjeva. Sektor za provedbu mjera izravne potpore bavi se administrativnom kontrolom zahtjeva za potporu poljoprivrednim gospodarstvima, izračunom plaćanja i odobravanjem potpore po pojedinom poljoprivrednom gospodarstvu, kontrolom rada podružnica. Samostalna služba za razvoj, praćenje i izvještavanje obavlja poslove nadogradnje informacijskog sustava Agencije, uspostavom Upisnika obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava te nadogradnjom registra klijenata Agencije. Samostalna služba za kontrolu mjera izravne potpore i IAKS mjera ruralnog razvoja bavi se provedbom kontrole na terenu za izravne potpore i IAKS mjere ruralnog razvoja.

Četvrti pomoćnik upravlja sektorom za provedbu mjera zajedničke organizacije tržišta, sektorom za potpore u vinarstvu i samostalnom službom za kontrolu mjera zajedničke

organizacije tržišta i mjera potpore vinskom sektoru. Sektor za provedbu mjera zajedničke organizacije tržišta bavi se provođenjem mjera organizacije tržišta poljoprivrednih proizvoda, primjerice, provedba izvanrednih potpora proizvođačima jabuka i mandarina ili pružanje potpore za prilagodbu proizvođačima mlijeka. Sektor za potpore vinarstvu provodi mjere zajedničke organizacije tržišta u sektoru vinarstva, kao što su programi potpore kod investicija u vinarije i marketing vina te programi potpore za restrukturiranje vinograda. Samostalna služba za kontrolu mjera zajedničke organizacije tržišta i mjera potpore vinskom sektoru obavlja poslove planiranja i kontrole na terenu u sektoru vina.

Peti pomoćnik upravlja sektorom za investicijske mjere ruralnog razvoja, sektorom za neinvesticijske mjere ruralnog razvoja i LEADER, sektorom za kontrolu mjera ruralnog razvoja, praćenje provedbe projekata i izvještavanja te analize u ribarstvu te samostalnom službom za razvoj programske podrške za ne IAKS mjere ruralnog razvoja. Sektor za investicijske mjere ruralnog razvoja bavi se izdavanjem ugovora ili odluka o dodjeli sredstava, zaprimanjem i administrativnom kontrolom zahtjeva za isplatu iz mjera ruralnog razvoja te izdavanjem odluka o isplati iz mjera ruralnog razvoja. Sektor za neinvesticijske mjere ruralnog razvoja i LEADER (LEADER pristup oslanja se na izradu i provedbu Lokalnih razvojnih strategija (LRS) koje omogućuju integralnu provedbu gospodarske i socijalne kohezije, a provode ih Lokalne akcijske grupe (LAG-ovi) - udruge koje pružaju direktnu potporu lokalnim razvojnim dionicima i projektima nacionalnih programa ruralnog razvoja) bavi se provedbom administrativne kontrole zahtjeva za neinvesticijske mjere Programa ruralnog razvoja. Sektor za kontrolu mjera ruralnog razvoja, praćenje provedbe projekata i izvještavanja te analize u ribarstvu obavlja poslove provedbe kontrole na terenu investicijskih i neinvesticijskih mjera iz Programa ruralnog razvoja te praćenje i izvještavanje o provedbi mjera iz Programa ruralnog razvoja. Samostalna služba za razvoj programske podrške za ne IAKS mjere ruralnog razvoja bavi se nadogradnjom i održavanjem informacijskog sustava Agencije u sklopu ne IAKS mjera ruralnog razvoja.

Šesti pomoćnik upravlja sektorom za financijsko i računovodstveno upravljanje potporama i sektorom za izvještavanje i baze podataka. Sektor za financijsko i računovodstveno upravljanje potporama provodi pravovremenu provedbu plaćanja, računovodstvenog evidentiranja i upravljanja dugovima vezanim uz isplatu potpora i mjera ruralnog razvoja. Sektor za izvještavanje i baze podataka obavlja poslove financijskog izvještavanja o provedbi fondova te upravljanja financijskim podacima.

Ključni zakoni u okviru kojih djeluje Agencija su Zakon o poljoprivredi (Narodne novine 118/2018), Zakon o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (Narodne novine 30/2009, 56/2013) te Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu (Narodne novine 29/2018).

2.3.2. Zakon o poljoprivredi

Zakonom o poljoprivredi se određuju ciljevi i mjere poljoprivredne politike, pravila vezana uz zajedničku organizaciju tržišta poljoprivrednih proizvoda, mjere informiranja i promocije, pravila o jakim alkoholnim pićima, prikupljanje podataka i izvješćivanje o cijenama poljoprivrednih proizvoda, nacionalni sustav *Codex Alimentarius*, zahtjevi kvalitete za hranu i hranu za životinje, sprječavanje nastajanja otpada od hrane, doniranje hrane, ekološka proizvodnja, sustavi kvalitete poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda, stavljanje na tržište prirodnih mineralnih, prirodnih izvorskih i stolnih voda, uključujući zahtjeve njihove sigurnosti, označavanja i kvalitete, savjetovanje poljoprivrednika, obrazovanje te razvojno-stručni poslovi, baze podataka, uvjeti za proizvodnju i stavljanje brašna na tržište, sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka, administrativna kontrola i kontrola na terenu te upravni i inspekcijski nadzor.¹⁷

Nadležno tijelo za provedbu uredbi ovoga Zakona je Ministarstvo poljoprivrede. Provedbeno tijelo za provedbu ovoga Zakona, koje se odnose na mjere poljoprivredne politike je Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Za ostvarivanje održivog razvoja poljoprivrede te njezine gospodarske, ekološke i društvene uloge, ciljevi poljoprivredne politike u Republici Hrvatskoj su:¹⁸

- podizanje razine konkurentnosti poljoprivredno-prehrambenog sektora;
- poboljšanje tržišnih mehanizama za prodaju poljoprivredno-prehrambenih proizvoda;
- održivo upravljanje prirodnim resursima;
- okolišno prihvatljiva poljoprivreda;
- uravnoteženi prostorni razvoj ruralnih područja uz unapređenje života u lokalnoj zajednici, uključujući stvaranje i zadržavanje radnih mjesta, i
- osiguranje stabilnog dohotka poljoprivrednika.

¹⁷https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_12_118_2343.html; Zakon o poljoprivredi, Hrvatski sabor, prosinac 2018.

¹⁸ Ibid.

Mjere poljoprivredne politike u smislu Zakona o poljoprivredi su:¹⁹

- mjere ruralnog razvoja;
- mjere izravne potpore;
- mjere uređenja ili organizacije tržišta poljoprivrednih proizvoda;
- druge mjere kojima se ostvaruju ciljevi poljoprivredne politike.

Mjere poljoprivredne politike financiraju se iz:²⁰

- fondova Europske unije namijenjenih poljoprivredi i ruralnom razvoju;
- državnog proračuna Republike Hrvatske;
- proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili
- donacija i drugih izvora u skladu s važećim zakonskim propisima.

2.3.3. Zakon o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Zakonom o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju osnovana je Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju kao javna ustanova radi operativne provedbe mjera tržišne i strukturne potpore u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, te se uređuje djelatnost, ustrojstvo, prava, obveze i izvori sredstava Agencije. Osnivač Agencije je Republika Hrvatska, a osnivačka prava i dužnosti u ime osnivača obavlja ministarstvo nadležno za poljoprivredu. Agencija ima svojstvo pravne osobe i upisuje se u sudski registar. Sjedište Agencije je u Zagrebu. Agencija posluje putem središnjeg ureda i podružnica u jedinicama regionalne (područne) samouprave koje se osnivaju Statutom. Djelatnost Agencije je operativna provedba mjera tržišne i strukturne potpore u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, provođenje programa međunarodne potpore, plaćanje i nadzor provedbe programa i mjera, provođenje kontrole na terenu. Agencija obavlja sljedeće poslove:²¹

- obavlja poslove plaćanja novčanih poticaja i naknada u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju;
- prati i provodi zakonske i ostale akte iz područja tržišno-cjenovne i strukturne potpore u poljoprivredi i ribarstvu;

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

²¹<https://www.zakon.hr/z/596/Zakon-o-osnivanju-Agencije-za-plaćanja-u-poljoprivredi,-ribarstvu-i-ruralnom-razvoju>

- obavlja poslove intervencija na domaćem tržištu, poticanja prodaje i potrošnje, uravnoteženja ponude i trgovinske mjere;
- provodi intervencijsku kupovinu i prodaju, povlačenje poljoprivrednih proizvoda s domaćeg tržišta;
- provodi mjere promicanja trženja i poboljšanja kakvoće poljoprivrednih proizvoda, potpore pripremi poljoprivrednih proizvoda za tržište i potpore potrošnji;
- provodi i plaća potpore vezane uz mjere ruralnog razvoja;
- provodi mjere kroz cjelokupni SAPARD/ IPARD²² program te ostale pretpristupne fondove;
- organizira financijske, računovodstvene i izvještajne funkcije kako za plaćanja za nacionalne mjere tržišno-cjenovne politike tako i za plaćanja pomoći iz programa SAPARD/IPARD programa i ostalih pretpristupnih fondova;
- uspostavlja i provodi integrirani administrativni i kontrolni sustav (IAKS);
- organizira izobrazbu vezano za svoju djelatnost;
- izrađuje izvještaje prema nacionalnom dužnosniku za ovjeravanje, Nacionalnom fondu Ministarstva financija i Upravi za ruralni razvoj – upravna direkciji SAPARD/IPARD programa Ministarstva poljoprivrede, ribarstva i ruralnog razvoja;
- obavlja i druge poslove u skladu s ovim Zakonom, Statutom i drugim posebnim propisima iz područja djelatnosti Agencije.

2.3.4. Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu

Zakonom o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu utvrđuju se uvjeti za obavljanje gospodarske djelatnosti poljoprivrede i s njom povezanih dopunskih djelatnosti koje se obavljaju na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu (OPG) kao organizacijskom obliku, način i uvjeti za upis u Upisnik obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava (Upisnik OPG-ova), odgovornost, prava i obveze nositelja OPG-a i članova OPG-a, utvrđuju se nadležna tijela i nadzor u primjeni Zakona. Uvjet za obavljanje gospodarske djelatnosti poljoprivrede u organizacijskom obliku OPG-a je posjedovanje i korištenje proizvodnih resursa u poljoprivredi,

²² pretpristupni program za poljoprivredu i razvitak ruralnih područja, tzv. SAPARD započeo je s provedbom 30. rujna 2006. godine i trajao je do kraja 2009. Ukupna iskorištenost SAPARD programa iznosila je 48,4%, a tijekom četiri godine provedbe, isplaćeno je 37 projekata koji su većim dijelom od isplaćenih 16 milijuna Eura financirani novcem Europske Unije. IPARD je bio pretpristupni program Europske unije za razdoblje od 2007. do 2013. godine namijenjen ruralnom razvoju. Europska komisija je usvojila IPARD program za Republiku Hrvatsku 25. veljače 2008. godine, a u provedbi je bio od 2009. godine. Ukupna iskorištenost IPARD programa znatno je poboljšana u odnosu na SAPARD i iznosila je 60,45%, a 720 isplaćenih projekata na raspolaganje je dobilo 148 milijuna Eura.

i to zemljišta za bilnogojstvo odnosno posjedovanje stoke za stočarstvo odnosno posjedovanje i raspolaganje potrebnim proizvodnim resursima i/ili korištenje stručnih znanja i/ili vještina ako su propisani za pojedinu djelatnost. Proizvodnim resursima, osim onih navedenih smatraju se: zemljište, nasadi, stoka, zgrade za stoku, pomoćne zgrade, skladišta, objekti za proizvodnju u zaštićenom prostoru, objekti s opremom za čuvanje, skladištenje, preradu i pakiranje, objekti za prodaju, objekti za boravak i usluge, poljoprivredna mehanizacija, priključni, radni i drugi strojevi, uređaji, alati i oprema, transportna sredstva, rad, stručna znanja i vještine. Proizvodni resursi za obavljanje gospodarske djelatnosti poljoprivrede mogu biti u vlasništvu, posjedu, zakupu, koncesiji, najmu, odnosno korištenju nositelja OPG-a i/ili članova OPG-a. OPG kao organizacijski oblik mora radi osiguravanja sljedivosti poljoprivrednih proizvoda obavljati gospodarsku djelatnost poljoprivrede korištenjem proizvodnih resursa koji su upisani u Upisnik OPG-ova. Što se tiče dopunskih djelatnosti, fizička osoba može u organizacijskom obliku OPG-a obavljati sljedeće:²³

- proizvodnju poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda na OPG-u;
- proizvodnju neprehrambenih proizvoda i predmeta opće uporabe na OPG-u;
- pružanje ugostiteljskih, turističkih i ostalih usluga na OPG-u i
- pružanje ostalih sadržaja i aktivnosti na OPG-u.

²³ https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_03_29_585.html

3. EKSTERNI NADZOR PROVEDBE FONDOVA EUROPSKE UNIJE ZA POLJOPRIVREDU

Eksterni nadzor nad Agencijom za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju provode Europska komisija, Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije (ARPA) i državna revizija.

3.1. Svrha i značaj revizije

Sam pojam revizije različiti autori i institucije definiraju na različite načine. U prilog ove tvrdnje moguće je navesti čitav niz definicija, kao što su npr.:²⁴

- revizija je sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećeg poslovanja i izvještaja o poslovanju sa unaprijed definiranim kriterijima te da se to dostavi zainteresiranim korisnicima;
- revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kada je takvo ispitivanje potaknuto s izražavanjem mišljenja o tome;
- revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.

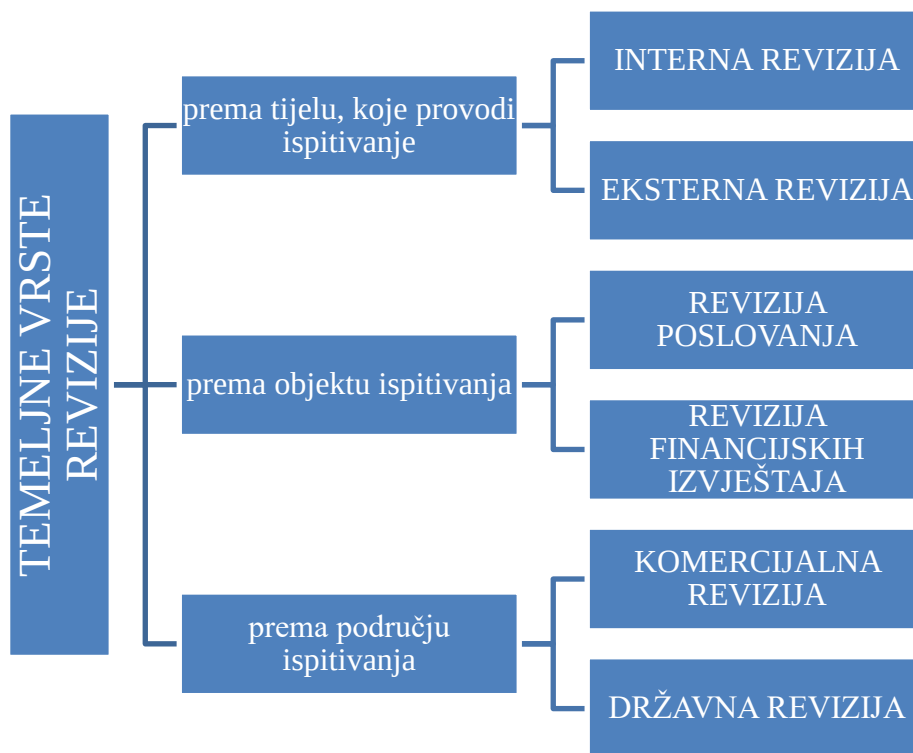
Najčešće se pod pojmom revizije misli na eksternu reviziju, koju obavljaju stručne i neovisne institucije, no vrste revizija mogu se različito klasificirati. Da bi se naglasile značajne razlike među pojedinim vrstama revizije, temeljni kriteriji za razlikovanje pojedinih vrsta revizije trebali bi biti:²⁵

- tijelo, koje provodi ispitivanje
- objekt ispitivanja
- područje ispitivanja.

²⁴ Tušek, B., Žager, L.: *Revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2008.

²⁵ Ibid.

Slika 2.: Temeljne vrste revizije



Izvor: Tušek, B., Žager, L.: *Revizija; Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb, 2008.

Prema tijelu, koje provodi ispitivanje, revizija se dijeli na eksternu i internu reviziju. **Eksterna revizija** je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća koga provode stručni, neovisni i za taj posao ovlašteni revizori. Oni ne mogu biti zaposleni u tom poduzeću i ne mogu biti u bilo kakvoj vezi s poduzećem gdje obavljaju reviziju jer bi se na taj način narušilo načelo neovisnosti revizije. Eksternom revizijom, prije svega, ispituje se objektivnost i realnost temeljnih financijskih izvještaja. Nastanak ove vrste revizije vezan je uz odvajanje funkcije upravljanja od funkcije vlasništva. Provedbom ove revizije, prije svega, nastoji se zaštititi interes vlasnika kapitala, a zatim i osigurati vjerodostojne informacije za upravljanje. Najčešće se pod pojmom revizija podrazumijeva ovako opisana eksterna revizija financijskih izvještaja.²⁶

Interna revizija je, uz reviziju financijskih izvještaja, vrlo značajan segment cjelokupne revizijske profesije. Provode je tijela onog poduzeća koji je objekt revizije i oni sami

²⁶ Ibid.

organiziraju i provode program interne revizije kao cjelovit test efektivnosti svih aspekata sustava internih kontrola i poslovanja poduzeća. Najznačajniji poslovi interne revizije su ispitivanje organiziranosti te razvoj i poboljšanje efikasnosti pojedinih poslovnih funkcija, ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka te funkcioniranja informacijskog sustava i drugi poslovi kojima se provodi ispitivanje i ocjena poslovanja poduzeća. Za internu reviziju, nasuprot eksternoj reviziji, manje je značajno izražavanje mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja. Promicanjem interne revizije bave se poglavito instituti internih revizora koji izdaju certifikate za zvanje ovlašteni interni revizor.²⁷

Temeljne značajke interne revizije su:²⁸

- provode je osobe zaposlene u trgovačkom društvu, a usmjerene su na provedbu procesa interne revizije (kontrole i nadzora);
- interni revizori moraju biti samostalni, objektivni i profesionalni;
- djelokrug i ciljevi aktivnosti interne revizije ovise o veličini i strukturi subjekta te zahtjevima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje;
- organizira se kao podrška i pomoć organizaciji u cjelini pa je stoga savjetodavna, a ne linijska funkcija društva.

Prema objektu ispitivanja, revizija se dijeli na reviziju financijskih izvještaja i reviziju poslovanja. **Revizija financijskih izvještaja** je postupak ispitivanja i ocjenjivanja realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, tj. istinitosti i fer prikaza sadržanog u financijskim izvještajima. Kriteriji za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja uobičajeno su zakonski propisi te računovodstvena načela i računovodstveni standardi, a sam postupak ocjene provodi se sukladno revizijskim standardima (u našim uvjetima to su, kao što je već istaknuto, Međunarodni revizijski standardi – (MrevS). Revizija financijskih izvještaja najznačajniji je segment cjelokupne revizijske djelatnosti. U pravilu je provode stručne, neovisne i za taj posao ovlaštene revizijske tvrtke, što znači da se pod revizijom financijskih izvješća najčešće misli na eksternu reviziju. Međutim, za potrebe menadžmenta poduzeća, reviziju financijskih izvještaja mogu provoditi i interni revizori.²⁹

Revizija poslovanja predstavlja ispitivanje i ocjenu cjelokupnog poslovanja (ili dijela poslovanja) s ciljem da se unaprijedi poslovanje poduzeća i poveća uspješnost poslovanja (prije

²⁷ Ibid.

²⁸ Vujević, K., Strahinja, R.: *Planiranje, analiza, revizija, kontroling*, Veleučilište u Rijeci, Rijeka 2009.

²⁹ Tušek, B., Žager, L.: *Revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2008.

svega, misli se na rentabilnost). Najčešće se ispituje organiziranost poslovnih funkcija, proces donošenja odluka, funkcioniranje informacijskog sustava, uspješnost cjeline poslovanja poduzeća i njegovih sastavnih dijelova i sl. Reviziju poslovanja najčešće provode interni revizori. Ovu vrstu revizije treba promatrati odvojeno od stručne i neovisne revizije financijskih izvještaja. Međutim, to ne znači da reviziju poslovanja ne mogu provoditi eksterni revizori, odnosno da između eksterne i interne revizije ne postoje određene veze, sličnosti, ali dakako i razlike.³⁰

Prema području ispitivanja, reviziju dijelimo na komercijalnu i državnu reviziju. **Komercijalna revizija** je naš uobičajeni termin za eksternu, stručnu i neovisnu reviziju. Poslovi revizije obavljaju se na temelju ugovora koji se između obveznika revizije i revizijske tvrtke zaključuje u pisanom obliku za svaku godinu. Tim ugovorom uređuju se međusobni odnosi i uvjeti plaćanja. Tvrtka se mora osigurati od odgovornosti za štetu koju može uzrokovati nesavjesnim obavljanjem revizije. Podrazumijeva se da je tvrtka članica strukovne organizacije, tj. Instituta za reviziju i da reviziju obavlja sukladno utvrđenim načelima i standardima revizije te kodeksom profesionalne etike. Strukovna organizacija, između ostalog, ima i ovlasti da nadzire rad revizijske tvrtke. Najčešći organizacijski oblik revizijske tvrtke je partnerstvo. Uobičajeno u tijelima upravljanja tvrtke većinu moraju činiti osobe sa zvanjem ovlaštenog revizora.³¹

Državna revizija je po svojim obilježjima naknadni i eksterni nadzor proračunskih korisnika koji u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju. Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija: INTOSAI standardima. Prema INTOSAI standardima razlikuju se dvije vrste revizija: revizija pravilnosti odnosno financijska revizija i revizija uspješnosti odnosno revizija učinkovitosti.³²

3.2. Zadaci Europske komisije u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu

Europska komisija politički je neovisno izvršno tijelo EU-a. Jedina je odgovorna za izradu prijedloga za novo europsko zakonodavstvo te provodi odluke Europskog parlamenta i Vijeća EU-a. Komisija je jedina institucija EU-a koja predlaže zakonodavstvo o čijem donošenju odlučuju Parlament i Vijeće te kojim se štite interesi EU-a i njegovih građana u pogledu pitanja

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid.

³² Vašiček, D., Vašiček, V.: *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, 2016.

koja se ne mogu učinkovito riješiti na nacionalnoj razini i pruža točan uvid u tehničke pojedinosti zahvaljujući savjetovanju sa stručnjacima i javnosti. Političko vodstvo čini tim od 27 povjerenika (po jedan iz svake države članice EU-a), a na njegovu je čelu predsjednik Komisije, koji odlučuje tko je nadležan za određeno područje politike. Kolegij povjerenika sastoji se od predsjednika Komisije, osmero potpredsjednika, uključujući troje izvršnih potpredsjednika, visokog predstavnika Unije za vanjske poslove i sigurnosnu politiku te 18 povjerenika. Svaki je od njih odgovoran za jedan portfelj. Svakodnevni rad Komisije obavlja njezino osoblje (pravnici, ekonomisti itd.) te je on organiziran u odjele zvane glavne uprave, od kojih je svaka nadležna za određeno područje politike.³³

Kandidata za predsjednika predlažu nacionalni čelnici u Europskom vijeću uzimajući u obzir rezultate izbora za Europski parlament. Da bi bio izabran, potrebna mu je podrška većine zastupnika u Europskom parlamentu. Predsjednički kandidat izabire moguće potpredsjednike i povjerenike na temelju prijedloga iz država članica EU-a. Popis kandidata trebaju odobriti nacionalni čelnici u Europskom vijeću. Svaki kandidat iznosi svoje stavove i odgovara na pitanja pred Europskim parlamentom. Parlament zatim glasuje o tome hoće li prihvatiti kandidate kao tim. Europsko vijeće naposljetku ih imenuje na temelju kvalificirane većine glasova. Mandat sadašnje Komisije završava 31. listopada 2024.³⁴

Predsjednik određuje političko usmjerenje Komisije, što povjerenicima omogućuje da zajedno donesu odluke o strateškim ciljevima i izrade godišnji program rada. Odluke se donose na temelju načela kolektivne odgovornosti. Svi su povjerenici jednaki u postupku odlučivanja i snose jednaku odgovornost za donesene odluke. Nisu ovlašteni samostalno donositi odluke, osim ako im se to odobri u određenim okolnostima. Potpredsjednici djeluju u ime predsjednika i koordiniraju rad u svojim područjima nadležnosti zajedno s nekoliko povjerenika. Da bi se osigurala bliska i fleksibilna suradnja u Kolegiju, određuju se prioritetni projekti. Povjerenici pomažu potpredsjednicima u podnošenju prijedloga Kolegiju. Odluke se uglavnom donose konsenzusom, no mogu se održati i glasovanja. U tom slučaju odluke se donose običnom većinom glasova, pri čemu svaki povjerenik ima jedan glas. Tada predmet preuzima nadležna glavna uprava (koju vodi glavni direktor, koji je odgovoran nadležnom povjereniku). To se obično čini u obliku nacrtu zakonodavnih prijedloga. Nacrti zakonodavnih prijedloga zatim se ponovno podnose povjerenicima kako bi bili prihvaćeni na njihovim tjednim

³³ https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_hr

³⁴ Ibid.

sastancima, nakon čega postaju službeni te se dostavljaju Vijeću i Parlamentu za sljedeću fazu zakonodavnog postupka EU-a.³⁵

3.2.1. Zadaci Službe za internu reviziju (Internal audit service – IAS)

Služba unutarnje revizije (IAS) je služba Europske komisije koju vodi interni revizor i koja je, temeljem Financijske uredbe, neovisna u obavljanju svojih dužnosti. Primjenjuje međunarodne standarde za profesionalnu praksu interne revizije izrađene od strane Instituta unutarnjih revizora. Služba pomaže Europskoj komisiji da ostvari svoje ciljeve donoseći sustavni, disciplinirani pristup kako bi se procijenila i poboljšala učinkovitost upravljanja rizicima, unutarnja kontrola i procesi upravljanja. Njeni zadaci uključuju procjenu i davanje odgovarajućih preporuka za poboljšanje upravljanja rizicima, kontrole i upravljanja procesom u postizanju sljedećih ciljeva:³⁶

- promicanje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije;
- osiguranje učinkovitog upravljanja organizacijskim vrijednostima i odgovornosti;
- učinkovito priopćavanje informacija o riziku i kontroli odgovarajućim područjima organizacije.

Služba za unutarnju reviziju surađuje sa službama i agencijama Komisije kako bi neovisno pružila savjete, mišljenja i preporuke o kvaliteti i funkcioniranju sustava unutarnje kontrole. Komisiju revidira i vanjsko tijelo, Europski revizorski sud sa sjedištem u Luxembourg. Služba za unutarnju reviziju djeluje u skladu s trogodišnjim planom koji se ažurira jednom godišnje. Plan se izrađuje upotrebom metodologije koja se temelji na procjeni rizika, uzimajući u obzir sve rizike koje utvrdi uprava Komisije. Njezin se revizijski program svake godine predstavlja Europskom revizorskom sudu. Služba za unutarnju reviziju izvješćuje Odbor za praćenje tijeka revizije, još jedan važan dio Komisijine strukture unutarnje kontrole. Služba za unutarnju reviziju sa svim dionicima postupa pošteno i otvoreno te je razvila metode dobrog upravljanja kako bi učvrstila svoje vrijednosti u svakoj fazi postupka revizije. U potpunosti djeluje u skladu s međunarodnim profesionalnim standardima Instituta unutarnjih revizora, osiguravajući da zadovoljava najviše standarde nadzora koji se primjenjuju u privatnom sektoru, drugim

³⁵ Ibid.

³⁶ Bilten Europske komisije – *Communication to the Commission from president Juncker and first vice-president Timmermans*, Bruxelles, 11. listopada, 2017.

međunarodnim organizacijama i javnim tijelima u državama članicama EU-a. Certificirani su u skladu sa standardima i etičkim kodeksom Instituta unutarnjih revizora.³⁷

Služba za unutarnju reviziju provela je 2018. reviziju Glavne uprave za poljoprivredu i ruralni razvoj (DG AGRI). Ova Uprava Komisije nadležna je za politiku EU-a u području poljoprivrede i ruralnog razvoja te se bavi svim aspektima zajedničke poljoprivredne politike (ZPP). IAS je provodila reviziju prilagodbe procesa isplate prema prijavljenim stopama pogreške od strane DG AGRI-a i izračun rizika pri isplati sredstava iz fondova EU, reviziju provedbe plaćanja i korekcija pri isplatama u DG AGRI, reviziju upravljanja pretprijetnim fondovima za ruralni razvoj u DG AGRI i reviziju procesa evaluacije u DG AGRI.³⁸ **Revizija prilagodbe procesa isplate prema prijavljenim stopama pogreške od strane DG AGRI-a i izračun rizika pri isplati sredstava iz fondova EU** – cilj revizije bio je procijeniti prilagodbu procesa isplate sredstava, koju je izvršila Glavna uprava za poljoprivredu i ruralni razvoj (DG AGRI) prema stopama pogrešaka pri isplati koje su prijavile države članice, izračun rizika pri plaćanju i primjenjivost vlastitih smjernica država članica. U svom godišnjem izvješću o radu za 2016., glavni ravnatelj DG AGRI-a naveo da se sredstva za isplatu iz proračuna ZPP-a trebaju odnositi na izdatke povezane s tržišnim mjerama, izravnim plaćanjima i ruralnim razvojem. Terenski rad je završen 02. veljače 2018. i sve preporuke odnose se na stanje od tog datuma. Revizija je istaknula sljedeće prednosti:³⁹

- sljedeći prethodne preporuke Službe za unutarnju reviziju, DG AGRI izradila je metodološke smjernice za prilagodbu stopa pogreške pri isplati sredstava u skladu sa zahtjevima Europske komisije. Služba za internu reviziju također potvrđuje da, počevši od financijske godine 2016., većinu kontrolnih podataka države članice isključivo prenose Glavnoj upravi za poljoprivredu i ruralni razvoj elektronskim putem. To je poboljšalo učinkovitost Glavne uprave u analizi i obradi podataka;
- Služba za internu reviziju napominje da izvješća DG AGRI-a za prethodnu godinu postaju dostupna sredinom veljače iduće godine i njihova se procjena dovršava krajem ožujka, dok se godišnje izvješće o radu prethodne godine predaje do 25. travnja iduće godine. Obzirom na vremenska ograničenja, Služba za unutarnju reviziju prepoznaje

³⁷ https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service/how-we-work_hr

³⁸ European Commission: *Annual report on internal audits carried out in 2018* - Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2019.

³⁹ Ibid.

napore i predanost osoblja DG AGRI-a da procijeni sve dostupne informacije koje bi mogle umanjiti stopu pogrešaka pri isplati sredstava;

- DG AGRI ima dobro uspostavljene službe za planiranje i koordinaciju koje olakšavaju proces prilagodbe sustava za umanjene stope pogrešaka pri isplati sredstava. Također, za izradu godišnjeg izvješća o aktivnostima za 2016. donesene su interne upute, koje su pomogle pravovremenom završetku izrade nacrtu relevantnih dijelova navedenog izvješća. Služba za unutarnju reviziju također potvrđuje da su operativne jedinice bile aktivno uključene u ovaj proces i pridonijele razvoju cjelokupnog sustava;
- zabilježena je dobra praksa u pogledu sveobuhvatnog načina na koji je služba interne revizije DG AGRI-a (Assurance and audit - Rural Development) dokumentirala svoju ocjenu primijenjenih prilagodbi.

Revizija provedbe plaćanja i korekcija pri isplatama u DG AGRI – cilj revizije bio je procijeniti jesu li interne kontrole i postupci DG AGRI učinkoviti u osiguravanju ispravnog izvršenja plaćanja iz Europskog fonda za jamstva u poljoprivredi (EFJP) u državama članicama, posebice u odnosu na primjenjive regulatorne gornje granice isplaćivanih iznosa i rokove plaćanja te ispravnu provedbu smanjenja i obustava i financijskih korekcija, uključujući rate i odgode. Terenski rad je završen 24. listopada 2018. Sve preporuke odnose se na stanje od tog datuma. Služba za unutarnju reviziju prepoznaje napore DG AGRI da osmisli, uspostavi i upravlja sveobuhvatnim sustavom kontrole i upravljanja provedbe plaćanja i korekcija pri isplatama iz EFJP, posebno s obzirom na složen pravni okvir koji reguliraju ovaj element ZPP-a. Revizori također prepoznaju napore glavne uprave da uspostavlja odgovarajuća radna mjesta, kao i svakodnevno ažuriranje baze podataka, sukladno potrebama pri izvršavanju plaćanja i korekcija pri isplatama iz EFJP-a.⁴⁰

Revizija upravljanja pretpristupnih fondova za ruralni razvoj u DG AGRI – cilj ove revizije bio je procijeniti je li DG AGRI uspostavila učinkovito i djelotvorno upravljanje rizicima i procese unutarnje kontrole za provedbu isplate sredstava iz pretpristupnih fondova za ruralni razvoj. Cilj ovih kontrola je bilo osigurati da se financijska pomoć zemljama korisnicama provodi na vrijeme, na zakonit i uredan način i ostvaruju ciljevi predviđeni programima i pravnim osnovama pretpristupnih fondova za ruralni razvoj. U godišnjem izvješću o radu DG AGRI za 2017. nisu iznesene nikakve korekcije u pogledu upravljanja pretpristupnim fondovima za ruralni razvoj. Terenski rad je završen 23. studenog 2018. Sve

⁴⁰ Ibid.

preporuke odnose se na stanje od tog datuma. Revizori su utvrdili da je DG AGRI uspostavila obrazovane i predane timove za rad na pretpristupnim fondovima za ruralni razvoj i u operativnoj jedinici i u pretpristupnom timu te time utjecala da se isplata sredstava provodi na zakonit i uredan način.⁴¹

Revizija procesa evaluacije u DG AGRI – cilj angažmana bio je ocijeniti dizajn i provedbu kontrola koje je uspostavila DG AGRI kako bi se osiguralo učinkovito upravljanje procesom evaluacije. Služba za unutarnju reviziju primijetila je da su kontrole koje je uspostavila DG AGRI za proces evaluacije bile učinkovito osmišljene i provedene.⁴²

Obzirom na pozitivan ishod revizije, nije izdano službeno revizijsko izvješće, kako je to predviđeno Dokumentom o međusobnim očekivanjima, već su rezultati revizije dostavljeni subjektu revizije u završnoj bilješci.⁴³

3.2.2. Zadaci Odbora za praćenje tijeka revizije (Audit Progress Committee – APC)

Odbor za praćenje tijeka revizije (Audit Progress Committee – APC) pomaže Kolegiju povjerenika⁴⁴ u ispunjavanju svojih obveza iz Ugovora i drugih zakonskih instrumenata osiguravanjem neovisnosti Službe za unutarnju reviziju, nadgledanjem kvalitete rada interne revizije i osiguravanjem da generalna uprava Europske komisije i službe uzmu u obzir revizijske preporuke te praćenjem provedbe preporuka. Na ovaj način APC doprinosi ukupnom daljnjem poboljšanju učinkovitosti Europske komisije u postizanju njezinih ciljeva i olakšava nadzor Kolegiju povjerenika u upravljanju rizikom i internim kontrolama Komisije. APC ima devet članova, od kojih su njih najviše šestoro članovi Europske komisije, a najmanje tri su vanjski članovi s dokazanom stručnošću u reviziji. Odborom predsjedava prvi potpredsjednik Europske komisije. Iako APC nema upravljačke ovlasti, može u bilo kojem trenutku izvijestiti Europsku komisiju o bilo kojem problemu proizašlom iz njegovog djelokruga rada te obavijestiti Kolegij povjerenika, ukoliko postoji potreba za tim. APC godišnje izvješćuje Kolegij povjerenika o svojim glavnim zaključcima i preporukama u vezi s okvirom rizika,

⁴¹ Ibid.

⁴² Ibid.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Povjerenstvo se sastoji od kolegija "povjerenika" od 27 članova, uključujući predsjednika i potpredsjednike. Iako je svaki član imenovan na temelju prijedloga nacionalnih vlada, oni ne predstavljaju svoju državu u Komisiji.

kontrole i usklađenosti u Europskoj komisiji, koji se upisuje u Godišnje izvješće o upravljanju i uspješnosti.⁴⁵

APC djeluje na temelju Povelje. Njegova Povelja bila je posljednje ažurirana 2017. i 2018. kao odgovor na revizijske preporuke Europskog revizorskog suda i Službe za unutarnju reviziju u svezi upravljanja EK-om. Broj vanjskih članova povećan je s dva na tri i učinjena su daljnja poboljšanja vezana uz upravljanje rizicima i financijsko izvještavanje. Konkretno, povjerenstvo sada ispituje praćenje preporuka revizije koje se odnose na pouzdanost godišnjih izvještaja EU-a, konsolidirane račune te dobiva pregled svih kritičnih rizika identificiranih unutar EK. Uspoređuje rezultate vlastite procjene rizika s rezultatima procjenjenih rizika od strane Službe za unutarnju reviziju.⁴⁶

3.2.3. Zadaci Europskog ureda za borbu protiv prijevара (European Anti-Fraud Office – OLAF)

Misija Europskog ureda za borbu protiv prijevара (OLAF) je zaštititi financijske interese Europske unije istraživanjem, otkrivanjem i zaustavljanjem prijevара pri korištenju sredstava Europske unije. Europska unija i države članice dijele odgovornost za zaštitu financijskih interesa i borbu protiv prijevара.⁴⁷ Istražuje prijevare povezane s proračunom EU-a, korupciju i ozbiljne prekršaje unutar europskih institucija te izrađuje politiku borbe protiv prijevара. OLAF je dio Europske komisije, ali je operativno neovisan.⁴⁸ Ono što OLAF ne može ispitivati su navodne prijevare, koje nemaju financijski utjecaj na javna sredstva EU-a te navodnu korupciju koja ne uključuje članove ili osoblje institucija i tijela EU-a. Takvi slučajevi se prijavljuju državnoj policiji.⁴⁹

OLAF istražuje predmete povezane s prijevarom, korupcijom i drugim kaznenim djelima koja utječu na financijske interese EU-a, a odnose se na:⁵⁰

- sve rashode EU-a: glavne su kategorije potrošnje strukturni fondovi, fondovi za poljoprivrednu politiku i ruralni razvoj, izravni rashodi i vanjska pomoć;

⁴⁵ Bilten Europske komisije – *Communication to the Commission from president Juncker and first vice-president Timmermans*; Bruxelles, 11. listopada, 2017.

⁴⁶ European Commission: *Update of the charter of the Audit progress committee of the European commission*, Bruxelles, 27. veljače, 2020.

⁴⁷ Bilten Europske komisije – *Communication to the Commission from president Juncker and first vice-president Timmermans*; Bruxelles, 11. listopada, 2017.

⁴⁸ https://ec.europa.eu/info/departments/european-anti-fraud-office_hr

⁴⁹ <https://www.edickarlovac.eu/nekategorizirano/cemu-sluzi-olaf-europski-ured-za-borbu-protiv-prijevара/>

⁵⁰ <https://www.cps-zg.hr/komentari/europski-ured-za-borbu-protiv-prijevара-olaf/>

- određeni dio prihoda EU-a, uglavnom carine;
- sumnje na teške povrede dužnosti osoblja i članova institucija EU-a.

OLAF prima informacije o mogućim prijevarama i nepravilnostima iz brojnih različitih izvora. U većini predmeta takve informacije rezultat su kontrola koje provode osobe nadležne za upravljanje fondovima EU-a u europskim institucijama ili u državama članicama. Svi navodi koje zaprimi OLAF prolaze početnu procjenu kako bi se utvrdilo jesu li u nadležnosti Ureda i ispunjavaju li kriterije za otvaranje istrage. Kad se predmet otvori, razvrstava se u jednu od sljedeće tri kategorije:⁵¹

- **interne istrage** administrativne su istrage unutar europskih institucija i tijela koje se pokreću radi otkrivanja prijevara, korupcije i svih nezakonitih aktivnosti koje utječu na financijske interese Europskih zajednica, uključujući i ozbiljna pitanja koja se odnose na izvršavanje službenih dužnosti;
- **vanjske istrage** administrativne su istrage izvan institucija i tijela Europske unije koje se pokreću u svrhu otkrivanja prijevara i drugih nepravilnosti koje su počinile fizičke ili pravne osobe. Predmeti su razvrstani kao vanjske istrage u kojima OLAF osigurava većinu istražnih radnji;
- **koordinacijski predmeti** – OLAF pridonosi istragama koje provode nacionalna tijela ili druge službe Zajednice te omogućuje prikupljanje i razmjenu informacija i kontakata.

Jedna od aktivnosti Europskog ureda za borbu protiv prijevara (OLAF) koja je obilježila njegov rad 2020. bila je zaštita građana EU-a od krivotvorene ili nekvalitetne medicinske opreme povezane s pandemijom koronavirusa. Prilagodivši svoje metode rada ograničenjima kretanja i putovanja, OLAF je nastavio s istragama kako bi zaštitio proračun EU-a od složenih prijevara, krivotvorenja, krijumčarenja, korupcije i sukoba interesa. Vodeći računa o tome da se sredstva EU-a troše kako treba i gdje treba – na opću korist – OLAF je zaključio 290 istraga i preporučio povrat 293,4 milijuna eura, nakon što su OLAF-ovi stručnjaci proveli 1098 preliminarnih analiza.⁵²

⁵¹ Ibid.

⁵² https://ec.europa.eu/anti-fraud/system/files/2021-09/pr_10062021_olaf_in_2020_hr.pdf, Europski ured za borbu protiv prijevara, 10. lipnja, 2021.

Prema godišnjem izvješću, osim krivotvorene medicinske robe i osobne zaštitne opreme povezane s pandemijom, OLAF-ovi su istražitelji 2020. otkrili i niz drugih trendova u području prijevara, uključujući:⁵³

- sukob interesa i tajno dogovaranje korisnika sredstava i ugovaratelja, posebno u području javne nabave;
- lažne ili napuhane račune, korupciju i sukob interesa u području financiranja poljoprivrede i ruralnog razvoja, često povezane s pranjem novca;
- prijevare povezane s fondovima za istraživanje;
- krijumčarenje cigareta i duhana;
- prijevare koje štete okolišu i bioraznolikosti.

Kao i prethodnih godina, jedan od glavnih trendova koje je OLAF utvrdio 2020. bilo je manipuliranje postupkom javne nabave i javnih natječaja u pokušaju pronevjere sredstava iz fondova EU-a. Mehanizmi prijevara često obuhvaćaju više država članica EU-a i uključuju složene planove za pranje nezakonito stečenog novca. U jednom slučaju, koji je uključivao Rumunjsku, Italiju, Belgiju i Španjolsku, OLAF je preporučio povrat 25 milijuna eura. Novac koji je trebao biti uložen u cestovnu infrastrukturu opran je preko povezanih poduzeća i plaćanja za fiktivne usluge, a OLAF je otkrio i da je dodijeljen preko sumnjive veze u nacionalnim tijelima. Među drugim primjerima u godišnjem izvješću spominju se prijevare usmjerene na fondove za istraživanje, poljoprivredu, ruralni razvoj i socijalne fondove. U nekim slučajevima OLAF je otkrio da su sredstva EU-a zatražena na temelju krivotvorenih dokumenata, a mnogi su bili povezani i s pranjem novca.⁵⁴

3.2.4. Zadaci Europskog revizorskog suda (European Court of Auditors – ECA)

Europski revizorski sud (ECA) vanjski je revizor financija EU-a. Njegova je misija neovisno revidiranje prikupljanja i trošenja sredstava Europske unije. Ispituje jesu li financijske operacije pravilno evidentirane, zakonito i redovito izvršene i provode li se tako da osiguravaju ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost određenih poslovnih procesa. Pravodobnim

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

izvještavanjem članova Europske komisije i građana EU te usko surađujući s drugim vrhovnim revizijskim institucijama, igra važnu ulogu u uspješnosti iskorištavanja sredstava EU.⁵⁵

Kao neovisni vanjski revizor EU-a Europski revizorski sud štiti interese poreznih obveznika EU-a. Nema zakonske ovlasti, već pridonosi unaprjeđivanju načina na koji Europska komisija upravlja proračunom EU-a i izvješćuje o financijama EU-a.⁵⁶

Nadležnosti Europskog revizorskog suda:⁵⁷

- provodi reviziju prihoda i rashoda EU-a, provjerava jesu li financijska sredstva EU-a ispravno prikupljena i upotrijebljena, jesu li točno prikazana te ostvaruju li vrijednost za uloženi novac;
- provjerava svaku osobu ili organizaciju koja upravlja financijskim sredstvima EU-a, što uključuje i provjere na licu mjesta u institucijama EU-a (osobito u Komisiji), državama članicama EU-a i državama koje primaju pomoć od EU-a;
- predstavlja nalaze i sastavlja preporuke u izvješćima o reviziji za Europsku komisiju i nacionalne vlade;
- moguće prijevare, korupciju ili druge nezakonite aktivnosti prijavljuje Europskom uredu za borbu protiv prijevara (OLAF);
- sastavlja godišnje izvješće za Europski parlament i Vijeće EU-a, koje Parlament pregledava prije donošenja odluke o odobrenju Komisijinog upravljanja proračunom EU-a;
- iznosi svoje stručno mišljenje tvorcima politika EU-a o tome kako bi se upravljanje financijama EU-a moglo unaprijediti i učiniti transparentnijim za građane.

Osim toga, Revizorski sud objavljuje mišljenja o zakonodavstvu u izradi koje će utjecati na upravljanje financijama EU-a, kao i dokumente o stajalištu, preglede i ad hoc publikacije o pitanjima povezanim s javnim financijama EU-a. Da bi bio djelotvoran, Revizorski sud mora biti neovisan o institucijama i tijelima u kojima provodi reviziju. U tu svrhu može odlučivati:⁵⁸

- što će biti predmet revizije;
- kako će provesti reviziju;

⁵⁵Bilten Europske komisije – *Communication to the Commission from president Juncker and first vice-president Timmermans*; Bruxelles, 11. listopada, 2017.

⁵⁶ https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_hr

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid.

- kako će i gdje predstaviti svoje nalaze.

Revizorske aktivnosti uglavnom se odnose na Europsku komisiju, glavno tijelo odgovorno za izvršenje proračuna EU-a. No, Revizorski sud usko surađuje i s nacionalnim vlastima jer Komisija većinom financijskih sredstava EU-a (oko 80 %) upravlja zajedno s njima. Članove imenuje Vijeće nakon savjetovanja s Parlamentom na mandate od šest godina, koji se mogu obnoviti. Oni među sobom izabiru predsjednika na mandat od tri godine (koji se isto može obnoviti). Provodi tri vrste revizija:⁵⁹

- **financijske revizije** – provjerava jesu li u financijskim izvješćima točno predstavljene financijsko stanje, rezultati i novčani tok za predmetnu godinu;
- **revizije usklađenosti** – provjerava jesu li financijske transakcije u skladu pravilima;
- **revizije učinkovitosti poslovanja** – provjerava jesu li financijskim sredstvima EU-a ostvareni ciljevi uz najmanje moguće resurse i na najekonomičniji način.

Organiziran je u skupine revizora zvane „vijeća”. Vijeća pripremaju izvješća i mišljenja koja članovi prihvaćaju i službeno iznose.⁶⁰

3.2.5. Metodologija za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama Europske unije

Europska komisija navodi 18 ključnih zahtjeva za sustave upravljanja i kontrole i kriterije za ocjenjivanje njihova funkcioniranja. Odnose se na sljedeće:⁶¹

- upravljačko tijelo i posrednička tijela na koja su prenesene funkcije (8 ključnih zahtjeva s 36 kriterija za ocjenjivanje);
- tijelo za ovjeravanje i posrednička tijela na koja su prenesene funkcije (5 ključnih zahtjeva s 18 kriterija za ocjenjivanje);
- tijelo za reviziju i sva revizorska tijela koja izvršavaju reviziju u njegovo ime (5 ključnih zahtjeva s 27 kriterija za ocjenjivanje).

Za svaki ključni zahtjev opisani su kriteriji za ocjenjivanje. Neusklađenost s tim kriterijima upućuje na nedostatke u sustavu, a time i na rizik od nepravilnih izdataka koji se ovjeravaju za

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_common_mcs_assessment_hr.pdf; Bilten Europske komisije - Smjernice za Komisiju i države članice o zajedničkoj metodologiji za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama EU-a; Bruxelles, 18.12.2014.

Komisiju i od pretjeranih iznosa nadoknade isplaćenih državama članicama. Ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole odvija se prema sljedećem rasporedu:⁶²

- kriteriji za ocjenjivanje;
- zaključak o svakom ključnom zahtjevu na temelju kriterija za ocjenjivanje;
- zaključak o svakom pojedinom tijelu – upravljačko tijelo, tijelo za upravljanje, tijelo za reviziju;
- opći zaključak.

Prvi se korak sastoji od evaluacije kriterija za ocjenjivanje za svaki ključni zahtjev utvrđujući koja od četiri kategorije kontrola i upravljanja najbolje odgovara svakom kriteriju za ocjenjivanje programa nad kojim se vrši revizija.⁶³

- dobro funkcionira – nema potrebe za unaprjeđenjima ili su potrebna samo manja unaprjeđenja. Nema nedostataka ili su utvrđeni samo manji nedostaci. Ti nedostaci nemaju učinka ili imaju neznatan učinak na funkcioniranje ocijenjenih ključnih zahtjeva/tijela/sustava;
- funkcionira, ali su potrebna neka unaprjeđenja – utvrđeni su neki nedostaci. Ti nedostaci imaju umjeren učinak na funkcioniranje ocijenjenih ključnih zahtjeva/ tijela/sustava. Sastavljene su preporuke koje tijelo nad kojim je izvršena revizija mora provoditi;
- djelomično funkcionira, potrebna su znatna unaprjeđenja – utvrđeni su znatni nedostaci zbog kojih su fondovi izloženi nepravilnostima. To ima znatan učinak na učinkovito funkcioniranje ključnih zahtjeva/tijela/sustava;
- u osnovi ne funkcionira – utvrđeni su brojni i/ili opsežni nedostaci zbog kojih su fondovi izloženi nepravilnostima. Učinak na učinkovito funkcioniranje ocijenjenih ključnih zahtjeva/tijela/sustava znatan je – ocijenjeni ključni zahtjevi/tijela/sustava funkcioniraju loše ili uopće ne funkcioniraju.

Drugi se korak sastoji od donošenja zaključka o svakom ključnom zahtjevu na temelju kriterija za ocjenjivanje koji su prethodno evaluirani u prvom koraku. U načelu je za evaluaciju ključnih zahtjeva odlučujući čimbenik opći učinak na razinu osiguranja. U ovom kontekstu, treba postaviti sljedeća pitanja:⁶⁴

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

- koji je učinak neusklađenosti ili djelomične usklađenosti s određenim kriterijem za ocjenjivanje ili ključnim zahtjevom na utvrđivanje pogrešaka i nepravilnosti na sustav upravljanja i kontrole?
- postoji li u slučaju njegova nepostojanja veća vjerojatnost da nepravilni ili nezakoniti izdaci neće biti spriječeni, otkriveni i/ili primjereno ispravljeni?

Europska komisija donosi kriterije za ocjenjivanje za svako pojedino tijelo kako bi se utvrdilo funkcionira li sustav upravljanja kontrolama. Upravljačko tijelo dužno je vršiti evidenciju svih zahtjeva po primitku, ispostaviti dokaz o primitku i dostaviti ga svakom podnositelju zahtjeva te voditi evidenciju o statusu odobrenja svakog zahtjeva. Odluke o prihvatanju ili odbacivanju zahtjeva i projekata trebala bi donijeti odgovarajuća osoba ili tijelo, rezultati bi trebali biti dostavljeni pisanim putem te bi trebali biti jasno navedeni razlozi za prihvatanje ili odbacivanje zahtjeva. Potrebno je objaviti žalbeni postupak i povezane odluke. Treba uspostaviti postupke kojima se osigurava čuvanje svih dokumenata i koji su potrebni za osiguranje odgovarajućeg revizorskog traga. Tijelo za ovjeravanje trebalo bi osigurati odgovarajući revizorski trag evidentiranjem i pohranjivanjem računovodstvene evidencije za sve operacije u računalnom obliku kojim se podržavaju svi podaci potrebni za izradu zahtjeva za plaćanje i računa.⁶⁵ Revizorski trag u tijelu za ovjeravanje trebao bi omogućiti usklađivanje izdataka prijavljenih Komisiji s izjavama o izdacima zaprimljenima od upravljačkog ili posredničkog tijela. Tijelo za reviziju trebalo bi na godišnjoj razini donositi izvješća o provedenim kontrolama te revizorska mišljenja i preporuke o poboljšanjima poslovnih procesa upravljačkim tijelima, tijelima za ovjeravanje i posredničkim tijelima na državnoj razini. Zaključke je potrebno donositi na temelju svoje profesionalne prosudbe i mogućih ublažavajućih čimbenika. Potrebno je osigurati odgovarajuće dokaze o reviziji i unijeti ih u spis o reviziji.⁶⁶

U trećem se koraku donosi zaključak o svakom tijelu na temelju rezultata kategorizacije svakog ključnog zahtjeva u okviru drugog koraka. Svaki od ključnih zahtjeva mora se ocjenjivati neovisno o ostalima u okviru istog tijela. To znači da se nedostaci u jednom od ključnih zahtjeva u jednom tijelu ne mogu nadoknaditi drugim ključnim zahtjevom koji dobro funkcionira u istom tijelu. Na upravljačko tijelo i njegova posrednička tijela odnosi se osam ključnih zahtjeva.⁶⁷

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid.

- primjereno razdvajanje funkcija i primjereni sustavi za izvješćivanje i praćenje u slučaju kada nadležno tijelo povjeri izvršavanje zadaća nekom drugom tijelu – jasan opis i razdvajanje funkcija; na različitim razinama i na različitim radnim mjestima u upravljačkom tijelu i posredničkim tijelima postoji potrebno stručno osoblje; razdvajanje funkcija u organizaciji upravljačkog tijela te između upravljačkog i ostalih tijela u sustavu upravljanja i kontrole; uspostavljeni su primjereni postupci i rješenja za učinkovito praćenje i nadzor zadaća prenesenih na posrednička tijela putem odgovarajućih mehanizama izvješćivanja;
- odgovarajući odabir operacija – pozivi na podnošenje zahtjeva oglašavaju se kako bi bili dostupni svim mogućim korisnicima i sadržavaju jasan opis postupka odabira i prava i obveze korisnika; evidentiraju se svi zaprimljeni zahtjevi; svi zahtjevi ili projekti evaluiraju se u skladu s primjenjivim kriterijima (upotrebljavaju se kriteriji i bodovi koji su u skladu s onima koje je odobrio odbor za praćenje i koji su navedeni u pozivu); odluke o prihvatanju ili odbacivanju zahtjeva ili projekata donosi ovlaštena osoba u tijelu;
- primjerene informacije korisnicima – učinkovito obavješćivanje korisnika o njihovim pravima i obvezama, a posebno o nacionalnim pravilima prihvatljivosti koja su utvrđena za program financiranja fondovima EU; postojanje jasnih i nedvosmislenih nacionalnih pravila prihvatljivosti utvrđenih za program; postojanje strategije kojom će se osigurati da korisnici imaju pristup nužnim informacijama i dobiju odgovarajuće smjernice;
- primjerene provjere upravljanja – administrativne provjere svakog zahtjeva za nadoknadu koji podnose korisnici; provjere na licu mjesta (na terenu) pojedinih operacija; pisani postupci i sveobuhvatni kontrolni popisi koji će se upotrebljavati za provjere upravljanja u cilju otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja (provjere točnosti zahtjeva za povrat, prihvatljivosti razdoblja, usklađenosti s odabranim projektom, usklađenosti s odobrenom stopom financiranja i sl.); čuvati dokaze o provedenim provjerama;
- uspostavljen je djelotvoran sustav kojim se osigurava da se svi dokumenti vezani uz izdatke i revizije čuvaju kako bi se osigurao prikladan revizorski trag – čuva se detaljna računovodstvena dokumentacija i popratni dokumenti na odgovarajućoj razini upravljanja (tehničke specifikacije i financijski plan operacije, napredak u ostvarenju izlaznih vrijednosti i rezultata i izvješća o praćenju); uspostavljeni su postupci kojima se osigurava čuvanje svih dokumenata koji su potrebni za osiguranje odgovarajućeg revizorskog traga;

- pouzdan sustav za prikupljanje, bilježenje i pohranjivanje podataka za potrebe praćenja, evaluacije, financijskog upravljanja, provjere i revizije, uključujući veze s elektroničkim sustavom razmjene podataka s korisnicima – postojanje računalnog sustava za prikupljanje, bilježenje i pohranjivanje podataka o svakoj operaciji; uspostavljeni su prikladni postupci za objedinjavanje podataka, ako je to potrebno u svrhe evaluacije; donošenje godišnjih izvješća o provedbi i završnih izvješća, uključujući izvješća o financijskim podacima, koja su dostavljena Komisiji; uspostavljeni su postupci za osiguranje sigurnosti i održavanja računalnog sustava i zaštite pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka;
- učinkovito provođenje razmjernih mjera za suzbijanje prijevара – upravljačka tijela moraju obaviti procjenu rizika od prijevара u pogledu učinka i vjerojatnosti rizika od prijevара koje se odnose na ključne postupke u provedbi programa; procjena rizika od prijevара trebala bi se u idealnom slučaju provoditi svake godine ili svake druge godine, ovisno o razini rizika; mjere za suzbijanje prijevара moraju biti strukturirane oko četiri glavna elementa u ciklusu suzbijanja prijevара: sprječavanje, otkrivanje, ispravak i kazneni progon; uspostavljene su primjerene i razmjerne preventivne mjere, prilagođene posebnim situacijama, kako bi se preostali rizik od prijevара sveo na prihvatljivu razinu (kao što je izjava o misiji, etički kodeks, komunikacija s vrha, raspodjela odgovornosti, aktivnosti izobrazbe i podizanja svijesti, analiza podataka i ažurna svijest o znakovima upozorenja na prijevaru i pokazateljima prijevара); uspostavljene su odgovarajuće mjere za otkrivanje znakova upozorenja i učinkovito se provode; uspostavljene su odgovarajuće mjere za slučajeve kada postoji sumnja na prijevaru kojima se osiguravaju jasni mehanizmi izvješćivanja o sumnjama na prijevaru i kontroliraju nedostaci kojima se osigurava dovoljna koordinacija s tijelom za reviziju, nadležnim istražnim tijelima u državi članici, Komisijom i OLAF-om; uspostavljeni su odgovarajući postupci za praćenje slučajeva sumnje na prijevaru i povezanih povrata sredstava EU-a potrošenih prijevarom;
- odgovarajući postupci za pripremu izjave o upravljanju i godišnjeg sažetka završnih izvješća o reviziji i provedenih kontrola – primjereno preispitivanje i praćenje završnih rezultata svih revizija i kontrola koje su izvršila nadležna tijela za svaki program, uključujući provjere upravljanja koje je izvršilo upravljačko tijelo ili posrednička tijela u njegovo ime i revizija koje je izvršilo tijelo za reviziju ili koje su izvršene pod njegovom nadležnošću i revizija EU-a; analiza prirode i opsega pogrešaka i nedostataka utvrđenih u sustavima i naknadno praćenje tih nedostataka; provedba preventivnih i

korektivnih radnji kada su utvrđene sustavne pogreške; Izjava o upravljanju trebala bi se temeljiti na godišnjem sažetku i trebala bi biti sastavljena na temelju modela iz odgovarajuće Provedbene uredbe Komisije; potrebno je primjereno evidentirati aktivnosti provedene u okviru priprema godišnjeg sažetka i izjave o upravljanju.

Ključni zahtjevi u pogledu tijela za ovjeravanje i njegovih posredničkih tijela:⁶⁸

- primjereno razdvajanje funkcija i primjereni sustavi za izvješćivanje i praćenje u slučaju kada nadležno tijelo povjeri izvršavanje zadaća nekom drugom tijelu – primjena istih načela i principa kao i kod upravljačkih i posredničkih tijela;
- odgovarajući postupci za pripremu i podnošenje zahtjeva za isplatom – jasan opis posebnih informacija koje su potrebne za postupak ovjeravanja od upravljačkog tijela i tijela za reviziju; osiguravanje sustavne, pravovremene i dokumentirane revizije izvješća o napretku u provedbi koje je izradilo upravljačko tijelo i njegova posrednička tijela; osiguravanje da se rezultati ispitivanja provjera prvog stupnja i izvješća o reviziji na odgovarajući način uzmu u obzir kod donošenja zaključka o tome postoji li osnova za ovjeravanje izdataka kao zakonitih i pravilnih.
- vode se odgovarajuće računalne evidencije prijavljenih izdataka i odgovarajućih javnih doprinosa – vođenje primjerene računovodstvene evidencije o izdacima prijavljenima Komisiji u računalnom obliku; uspostavljeni su odgovarajući postupci za održavanje točne i potpune računalne evidencije izdataka koje je upravljačko tijelo dostavilo na ovjeravanje, uključujući odgovarajući javni doprinos plaćen korisnicima; osigurati odgovarajući revizorski trag evidentiranjem i pohranjivanjem računovodstvene evidencije u računalnom obliku za sve operacije kojom su obuhvaćeni svi podaci potrebni za izradu zahtjeva za plaćanje i računa;
- odgovarajući i potpuni račun vraćenih i povučenih iznosa – uspostavljeni su primjereni i učinkoviti postupci za čuvanje točne i potpune evidencije o povučenim i vraćenim iznosima tijekom računovodstvene godine, iznosima za povrat na kraju obračunske godine i provedenim povratima sredstava; čuva se odgovarajuća računovodstvena evidencija kao dokaz da su izdaci izuzeti iz računa i da su svi potrebni ispravci vidljivi u računima za predmetnu obračunsku godinu;
- odgovarajući postupci za pripremu i potvrđivanje potpunosti, točnosti i istinitosti računa – potrebno je uspostaviti primjerene postupke za pripremu i potvrđivanje potpunosti,

⁶⁸ Ibid.

točnosti i istinitosti izvješća kojima će se osigurati da su izdaci navedeni u računima u skladu s primjenjivim pravom i da su nastali u pogledu operacija odabranih za financiranje u skladu s kriterijima koji se primjenjuju na program financiranja; osigurati da iznosi navedeni u računima odgovaraju plaćanjima prijavljenima u računovodstvenoj godini nakon ispravaka administrativnih pogrešaka i odbijanja svih netočnih iznosa otkrivenih za vrijeme provjera upravljanja i revizija i iznosa povučenih ili vraćenih u predmetnoj računovodstvenoj godini; osigurati ispravan unos vraćenih iznosa, iznosa za povrat i iznosa povučenih iz prethodnih zahtjeva za plaćanje; izvješća se pravovremeno dostavljaju upravljačkom tijelu i tijelu za reviziju na ocjenjivanje.

Ključni zahtjevi u pogledu tijela za reviziju:⁶⁹

- primjereno razdvajanje funkcija i primjereni sustavi kojima se osigurava da sva druga tijela koja obavljaju revizije u skladu s revizijskom strategijom programa imaju potrebnu razinu neovisnosti u svom djelovanju te da poštuju međunarodno prihvaćene revizorske norme;
- primjerene revizije sustava – revizije sustava izvršavaju se u skladu s posljednjom ažuriranom revizorskom strategijom; temelje se na jasno opisanoj metodologiji revizije, uključujući odgovarajuću analizu rizika i međunarodno prihvaćene revizorske norme; područjem primjene revizije obuhvaćeni su ključni zahtjevi sustava upravljanja i kontrole u odgovarajućim tijelima (upravljačko tijelo, tijelo za ovjeravanje i posrednička tijela); sve faze revizije sustava ispravno se dokumentiraju; postoji primjeren i potpun kontrolni popis o provjerama svih ključnih zahtjeva sustava upravljanja i kontrole; postoje učinkoviti postupci za praćenje provedbe preporuka i korektivnih mjera koje su rezultat izvješća o reviziji; postoji dovoljno dokaza za provjeru uspostave razine osiguranja koja je ostvarena iz sustava;
- primjerene revizije operacija – postoji opis odobrene metodologije za odabir operacija kojim su obuhvaćeni metoda uzorkovanja, jedinica za uzorkovanje, parametri za uzorkovanje; rezultati stupnja povjerenja ostvareni iz revizije sustava; revizije operacija izvršavaju se na temelju popratnih dokumenata koji čine revizorski trag i njima se provjerava zakonitost i pravilnost izdataka prijavljenih Komisiji; revizije operacija uključuju, ako je primjenjivo, provjeru na licu mjesta fizičke provedbe operacije; provjerava se točnost i potpunost odgovarajućeg izdatka koje je tijelo za ovjeravanje

⁶⁹ Ibid.

zabilježilo u svom računovodstvenom sustavu i usklađenost revizorskog traga na svim razinama; sve faze revizije operacija trebale bi biti ispravno evidentirane u radnim dokumentima (uključujući kontrolne popise) kojima se potvrđuju izvršena revizija, izrađena izvješća o reviziji i zaključci doneseni na temelju tog rada;

- primjerene revizije računa – usmjerena na procjenu ključnih zahtjeva za tijelo za ovjeravanje; tijelo za reviziju na temelju računa koje joj je pravovremeno dostavilo tijelo za ovjeravanje provjerava je li ukupni iznos prihvatljivog izdatka usklađen s izdatkom i odgovarajućim javnim doprinosom uvrštenim u zahtjeve za plaćanje podnesene Komisiji za relevantnu računovodstvenu godinu a, ako postoje razlike, da su u računima navedena odgovarajuća objašnjenja za iznose koji se usklađuju; odgovaraju li povučeni i vraćeni iznosi tijekom računovodstvene godine i iznosi za povrat na kraju računovodstvene godine iznosima unesenim u računovodstvene sustave tijela za ovjeravanje te jesu li utemeljeni na odlukama koje je donijelo nadležno upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje; jesu li sve tražene korekcije vidljive u računima za predmetnu računovodstvenu godinu; jesu li iznosi programskih doprinosa plaćenih financijskom instrumentu i predujmovi državne potpore uplaćeni korisnicima popraćeni informacijama dostupnima od upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje;
- primjereni postupci za pružanje pouzdanog revizorskog mišljenja i za pripremu godišnjeg izvješća o kontroli – osigurati da su godišnja izvješća o kontroli i revizorska mišljenja pouzdana, tj. da odražavaju zaključke izvedene iz revizija sustava, revizija operacija i revizija računa i da su u skladu s modelima utvrđenima u odgovarajućoj Provedbenoj uredbi Komisije; osigurati da se godišnje izvješće o kontroli i revizorsko izvješće dostave Komisiji u predviđenom roku; sve se otkrivene pogreške na odgovarajući način prijavljuju i rješavaju s obzirom na učestalost pogreške i revizorsko mišljenje; ako je ukupna predviđena učestalost pogrešaka iznad prihvatljive razine, tijelo za reviziju analizira njihov učinak i daje preporuke kako bi osiguralo poduzimanje korektivnih mjera u cilju postizanja prihvatljive preostale ukupne učestalosti pogrešaka.

U posljednjem koraku revizori povezuju zaključke o svakom tijelu i opći zaključak o sustavu upravljanja i kontrole programa utvrđujući ublažavajuće čimbenike i kompenzacijske kontrole koje možda postoje u jednom tijelu i kojima se učinkovito umanjuje rizik u općem sustavu upravljanja i kontrole. Na primjer, ako revizor zaključi da su provjere koje je izvršilo tijelo za ovjeravanje nepotpune ili nisu dovoljno učinkovite, ali su provjere upravljanja u upravljačkom tijelu (ili u posredničkom tijelu) dobre kvalitete i učinkovite, time bi se mogao smanjiti rizik od

ovjeravanja nepravilnih izdataka i njihova slanja Komisiji. Ključni zahtjev 4 (provjera upravljanja) u upravljačkom tijelu, najvažniji je i prva linija obrane sustava upravljanja i kontrole od nepravilnosti. Stoga je za ocjenjivanje rizika da će Komisija nadoknaditi nepravilne izdatke, od ključne važnosti dobro ocijeniti funkcioniranje ovog ključnog zahtjeva. Važno je naglasiti da je prvo potrebno osigurati dokaz o ispravnom funkcioniranju tih kontrola prije nego što će se one moći uzeti u obzir kao ublažavajući čimbenik ili kompenzacijska kontrola. Još jedan primjer ublažavajućeg čimbenika, prije izdavanja revizorskog mišljenja, mogao bi biti provedeni akcijski plan kojim je učinkovito unaprijeđen sustav upravljanja i kontrole (za izbjegavanje budućih sličnih nepravilnosti) i kojim su ispravljene glavne nepravilnosti koje nisu prethodno otkrivene provjerama uzoraka ili provjerama upravljanja (financijski ispravci za prethodno prijavljene izdatke). Opći zaključak o sustavu upravljanja i kontrole služi kao osnova za određivanje razine osiguranja i za određivanje razine povjerenja za revizije operacija. Kada priprema godišnje izvješće o kontroli, objedinjavajući svoje zaključke o sustavu upravljanja i kontrole s rezultatima revizija operacija i računa, revizor može sastaviti revizorsko mišljenje o programu i preporučiti daljnje djelovanje, ako je potrebno.⁷⁰

3.3. Zadaci Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu

Jedan od glavnih čimbenika za provedbu programa Europske Unije je Tijelo za reviziju (eng. Audit Authority). Europska komisija se oslanja na revizijske nalaze tijela za reviziju, koje imenuje svaka država članica Europske unije. Ulogu Tijela za reviziju u Republici Hrvatskoj ima Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske Unije (ARPA), koja je osnovana uredbom Vlade Republike Hrvatske u lipnju 2008. Osnivač ARPA-e je Republika Hrvatska, a osnivačka prava i dužnosti u ime osnivača obavlja Ministarstvo financija. ARPA izrađuje i dostavlja godišnja revizijska (kontrolna) izvješća te revizijska mišljenja službama Europske komisije pri čemu izvještava o učinkovitosti i djelotvornosti sustava upravljanja i kontrole EU fondova u Republici Hrvatskoj, te o valjanosti, ispravnosti i zakonitosti svih računovodstvenih evidencija i izvršenih transakcija. Time je ARPA, kao hrvatsko Tijelo za reviziju, izravno odgovorna upravo Europskoj komisiji, istovremeno štiteći financijske interese Republike Hrvatske i Europske Unije.⁷¹

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ <http://www.arpa.hr/Naslovnica/>

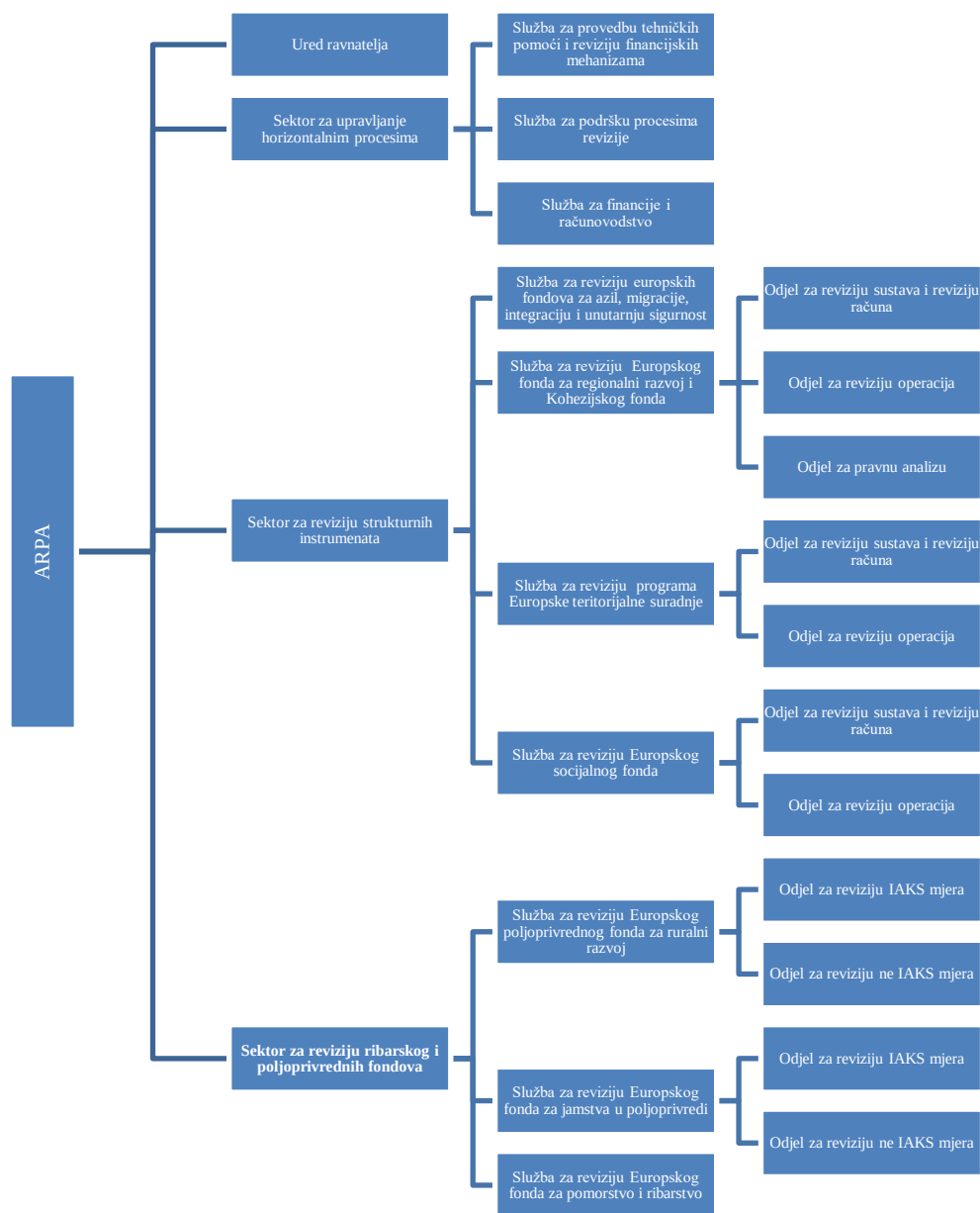
3.3.1. Struktura Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije

Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije (ARPA) posluje samostalno i obavlja svoju djelatnost pod uvjetima i načinom utvrđenim zakonom, drugim propisima, statutom i drugim općim aktima ARPA-e. Organizacijsku strukturu, uz ured ravnatelja, čine tri sektora s ukupno 10 službi, koje provode revizije. U okviru svojih odgovornosti za revidiranje IPA⁷² programa, a od 01. srpnja 2013. godine i revidiranje provedbe poljoprivrednih fondova Europske unije, ARPA je dužna osigurati djelotvorne i učinkovite revizije s ciljem izražavanja mišljenja o sustavu upravljanja i kontrole te pouzdanosti računovodstvenih podataka. Funkcionalno je neovisna od svih sudionika u sustavu upravljanja i kontrole sredstvima EU. Svoje aktivnosti obavlja prema međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima i provodi ulogu vanjske revizije u sustavu EU fondova.⁷³

⁷² Program IPA (eng. Instrument for Pre-accession Assistance) jedinstveni je pretpripristupni fond za razdoblje od 2007. do 2013. godine, dostupno na: <https://www.vecernji.hr/vijesti/sto-su-ipa-programi-unije-i-strukturni-fondovi-542518> - www.vecernji.hr

⁷³ <http://www.arpa.hr/Portals/arpa/Izvjesceoraduza202017.pdf>

Slika 3.: Struktura Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije



Izvor: Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije; dostupno na <http://www.arpa.hr/Onama/ARPAstruktura/>

ARPA je odgovorna za potvrđivanje učinkovitog i dobrog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrola uspostavljenog za provedbu Instrumenta pretpristupne pomoći (IPA). Ima ulogu vanjske revizije i neovisna je o svim drugim ustanovama i tijelima koja sudjeluju u upravljanju i provedbi IPA programa. Nadležna je za provođenje revizija i povodi svoje

aktivnosti u skladu s međunarodno priznatim revizijskim standardima. ARPA ima iskustva u obavljanju sljedećih zadaća:⁷⁴

- izradi i ispunjavanju strateških i godišnjih planova ovjeravanja i revizija aktivnosti koje provode tijela odgovorna za i uključena u sustav provedbe programa Europske unije;
- provjeri djelotvornosti sustava upravljanja i kontrola u tijelima odgovornim za provedbu programa Europske unije, s ciljem osiguranja svrhovitog korištenja fondova Europske unije;
- provjeri pouzdanosti računovodstvenih podataka;
- davanju preporuka za poboljšanje aktivnosti u provedbi programa Europske unije i praćenju njihove provedbe;
- suradnji s tijelima uključenima u provedbu programa Europske unije;
- obavljanju provjere jesu li izvješća o provedbi programa Europske unije u skladu s propisima Europske unije;
- izradi i podnošenju mišljenja i izvješća o reviziji provedbe programa Europske unije Dužnosniku nadležnom za akreditaciju, Nacionalnom dužnosniku za ovjeravanje, Europskoj komisiji i drugim korisnicima;
- obavljanju drugih zadaća u djelokrugu svog rada.

3.3.2. Smjernice Europske komisije za provođenje nadzora nad tijelima za provedbu poljoprivrednih fondova Europske unije

Smjericama su navedene preporuke Komisije za različite strategije provedbe poljoprivrednih fondova Europske unije. Sastavni su dio jamstva za provedbu strukturnih fondove Europske unije (referentno razdoblje 2014. – 2020.). Planski su dokument, kojim se utvrđuje metoda za provođenje revizije sustava, metoda uzorkovanja za revizije operacija i planiranje revizija.⁷⁵

Prva revizijska strategija mora se dovršiti u roku od osam mjeseci od donošenja predmetnih programa i obuhvaća prve tri obračunske godine. Tijelo za reviziju (ARPA) unaprijed se dogovora s upravljačkim tijelom (Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova EU) i tijelom za ovjeravanje (Ministarstvo financija) o vremenskom okviru za pripremu financijskih izvještaja povezanih s revizijskim postupkom. Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova EU

⁷⁴ Opis sustava upravljanja i kontrole provedbe Operativnog programa za ribarstvo Republike Hrvatske za programsko razdoblje 2007.-2013.; Ministarstvo poljoprivrede, kolovoz 2014.

⁷⁵ Bilten Europske komisije – Smjernice za države članice o revizijskoj strategiji; Bruxelles, 27.08.2015.

(MRRFEU) daje na uvid ARPA-i presliku svoje izjave o upravljanju i godišnji sažetak završnih revizorskih izvješća i provedenih kontrola, uključujući analizu prirode i sadržaja grešaka i nedostataka utvrđenih u sustavima te pojedinosti o poduzetim ili planiranim korektivnim mjerama za ispravljanje tih nedostataka. Država članica (npr. na državno, ministarskoj razini ili drugoj razini koju nacionalna nadležna tijela smatraju primjerenom) trebala bi utvrditi interne rokove za slanje dokumenata između nacionalnih nadležnih tijela u svrhe njihovih odgovornosti.⁷⁶

ARPA provodi revizije sustava, revizije operacija i revizije praćenja provedbe preporuka danih tijekom prethodnih revizija. Radi u uvjetima kojima se ne ugrožava sposobnost da na nepristran način izvršava svoje odgovornosti. Kako bi se ostvario stupanj neovisnosti, koji je nužan da bi se mogle učinkovito izvršavati svoje dužnosti, mora imati izravan i neograničen pristup na svim razinama, uključujući MRRFEU i Ministarstvo financija (MF). U svim fazama postupka revizije, ARPA osigurava da se poslovi obavljaju na neovisan i objektivan način, bez sukoba interesa s tijelom nad kojim je izvršena revizija. Neovisnost djelovanja podrazumijeva nepostojanje rizika zbog veza između različitih tijela te se time izbjegava sumnja u nepristranost donesenih odluka. Kako bi se osigurao taj dovoljni stupanj neovisnosti, u sustavima upravljanja i kontrole trebale bi se predvidjeti mjere kojima se osigurava da zaposlenici ARPA-e ne sudjeluju u funkcijama MRRFEU ili MF.⁷⁷

Kada utvrđuje opću metodu procjene rizika za određivanje prioriteta u **reviziji sustava**, uzimaju se u obzir svi relevantni čimbenici rizika, te se utvrđuje mreža za kvantifikaciju, kojom se rizik klasificira od niskog do visokog i primjenjuje se na sve prioritete i tijela povezana s programom na koji se strategija odnosi. Neki od čimbenika rizika koji se mogu uzeti u obzir: iznos, sposobnost upravljanja, kvaliteta unutarnjih kontrola, stupanj promjene stabilnosti u kontrolnom okruženju, vrijeme posljednje revizije, složenost ustrojstvene strukture, vrsta operacija, vrsta korisnika, rizik od prijevare i slično. Na temelju rezultata procjene rizika daje se prednost revizijama sustava onih programa i tijela za koje je rizik od otkrivanja nepravilnosti tijekom razdoblja revizije viši. Procesi nadzora iznose se u revizijskom priručniku, gdje se prikazuje opis radnih postupaka za različite faze revizije, odnosno, za planiranje revizije,

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

procjenu rizika, izvršavanje zadaća, evidenciju i dokumentaciju, nadzor, izvješćivanje, uporabu računalno potpomognutih tehnika revizije, primijenjene metode uzorkovanja i slično.⁷⁸

Revizije sustava mogu započeti početkom obračunske godine. Očekuje se provedba sveobuhvatne revizije sustava tijela za ovjeravanje (Ministarstvo financija) i, prema potrebi, njegovih posredničkih tijela (Ministarstvo poljoprivrede, u sklopu kojeg djeluje Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju) od prve godine provedbe programa nakon određivanja upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje ili neposredno nakon što je izdatak prošao kroz sustav i nakon što je zahtjev za plaćanje podnesen Komisiji. U sljedećim bi godinama ARPA trebala provesti popratne revizije, tj. ako su izdane preporuke nakon revizija sustava ili pregleda posebnih elemenata funkcioniranja tijela za ovjeravanje. Također, trebala bi se razmotriti ponovna potpuna revizija sustava ako je tijelo za ovjeravanje znatno izmijenilo svoje postupke ili osoblje.⁷⁹

ARPA provodi kontrolno ispitivanje tijekom revizije sustava na temelju informacija koje su u računovodstvenim sustavima tijela za ovjeravanje (Ministarstvo financija) evidentirane za vrijeme trajanja revizije sustava. Kontrolnim ispitivanjem utvrđuje se, primjerice, jesu li troškovi korisnika financirani iz fondova EU u istom iznosu kao i zahtjevi za plaćanje, tj. je li isplaćen iznos identičan prikazanim troškovima korisnika pri provedbi programa EU.⁸⁰

Kada se planira revizija sustava, unaprijed se definira prag iznad kojeg će se nedostatak smatrati značajnim. U kontekstu takve revizije i nakon testiranja kontrola na određenom uzorku, ARPA može smatrati da kontrole dobro funkcioniraju, funkcioniraju, ali su potrebna neka unaprjeđenja, djelomično funkcioniraju, ali su potrebna znatna unaprjeđenja i u osnovi ne funkcioniraju. Takvu vrstu testiranja možemo vidjeti u sljedećem primjeru: zaprimljeno je 50 zahtjeva korisnika o isplati bespovratnih sredstava. Uzima se uzorak od 10 zahtjeva i provodi se testiranje.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Ibid.

Tablica 4.: Testiranje kontrola na uzorku zaprimljenih zahtjeva za bespovratna sredstva

Broj zahtjeva (uzorak)	Kontrola dobro funkcionira	Kontrola funkcionira, ali su potrebna neka unaprjeđenja	Kontrola djelomično funkcionira; potrebna su znatna unaprjeđenja	Kontrola u osnovi ne funkcionira
10	10 zahtjeva je u redu (bez iznimaka)	8 – 9 zahtjeva je u redu (10-20% iznimaka)	6 – 7 zahtjeva je u redu (30-40% iznimaka)	0 – 5 zahtjeva je u redu (više od 40% iznimaka)

Izvor: Smjernice za države članice o revizijskoj strategiji za programsko razdoblje 2014.-2020.

Iz primjera je vidljivo da se smatra da kontrola dobro funkcionira, ako su svi zahtjevi, obuhvaćeni uzorkom, u skladu s propisima i regulativama Europske unije te sukladni procedurama revidiranog tijela. Ako su potrebna neka unaprjeđenja, ali u osnovi kontrola funkcionira, tijelo za reviziju donosi preporuke o unaprjeđenju sustava kontrola. To se očituje, ako se u uzorku otkriju određene pogreške u procedurama pri kontroli zaprimljenih zahtjeva. Ako se revizijom sustava zaključi da je otkrivena stopa odstupanja viša od praga značajnosti, koji je tijelo za reviziju utvrdilo, to znači da sustav upravljanja i kontrole ne zadovoljava utvrđeni kriterij za visoku razinu jamstva. Zbog toga se sustav upravljanja i kontrole mora razvrstati kao da ima prosječnu ili nisku razinu jamstva, što utječe na utvrđivanje veličine uzorka za revizije operacija.

Kod **revizije operacija**, metodologiju uzorkovanja utvrđuje ARPA na temelju stručne prosudbe i uzimajući u obzir regulatorne zahtjeve i čimbenike kao što su varijabilnosti pogrešaka te na temelju provedene revizije sustava. Uzorak za provođenje revizije operacija mora biti u skladu sa zahtjevima Komisije. Komisija navodi kako je predviđeno da se uzorkom mora obuhvatiti najmanje 5% aktivnosti te 10% izdataka koji su im tijekom obračunske godine prijavljeni. Podloga za uzorkovanje izdataka su računi dostavljeni od strane korisnika kojima se pravdaju novčana sredstva isplaćena iz fondova EU za poljoprivredu. Primjerice, u 2019. godini zaprimljeno je 100 zahtjeva za isplatu bespovratnih sredstava. To znači da će se metodom uzorka odabrati 5 zahtjeva, koji će biti podložni reviziji. Važno je napomenuti da se radi samo o zaprimljenim zahtjevima za isplatu. S druge strane, ukoliko je u 2019. godini izvršena isplata u iznosu od 1.000.000,00 kuna bespovratnih sredstava, reviziji će biti podložan uzorak u iznosu od 100.000,00 kuna, bez obzira o kojem se broju zahtjeva radi. To znači da je moguće da u taj

uzorak uđu i zahtjevi, koji su podneseni prijašnjih godina, a njihova se isplata vrši u 2019. godini. Isto tako moguće je da zahtjev bude dvaput revidiran i to ako je zaprimljen 2018. godine (ulazi u uzorak 5% zaprimljenih zahtjeva), a njegova se isplata vrši u 2019 (ulazi u uzorak 10% izvršenih isplata). Tijekom revizije operacija, ARPA bi trebala, u pogledu odabranog uzorka operacija te u svrhu sastavljanja jamstva za svoje revizorsko mišljenje o računima, provjeriti:⁸¹

- revizorski trag za revidirane izdatke (ako izdaci, koje je korisnik prijavio upravljačkom tijelu ili posredničkom tijelu, umanjeni za izdatke koji su možda odbijeni nakon provjera upravljanja ili bilo kojih drugih kontrola, odgovaraju iznosu izdataka unesenom u zahtjev za plaćanje podnesen Komisiji);
- odgovara li plaćanje korisniku izdacima projekta i je li plaćeno u potpunosti i u regulatornom roku od 90 dana;
- jesu li nepravilnosti, koje su prethodno uočene u revidiranim izdacima, pravilno otklonjene i jesu li odgovarajuće korekcije unesene u računovodstveni sustav.

Nakon što je primilo račune (nacrte računa) od tijela za ovjeravanje, od ARPA-e se očekuje da provede konačne dodatne provjere na tim nacrtima ovjerenih računa. Cilj je **provjera nacrtu računa** potvrda da su svi elementi ispravno uključeni u račune te potkrijepljeni osnovnim računovodstvenim zapisima, koje sastavljaju relevantna nadležna tijela i korisnici. To znači da je:⁸²

- ukupan iznos prihvatljivih izdataka usklađen s izdacima uključenim u konačni zahtjev za plaćanje, koji je podnesen Komisiji za relevantnu obračunsku godinu;
- iznos odgovarajućih plaćanja korisnicima odgovara osnovnoj računovodstvenoj evidenciji na razini tijela za ovjeravanje ili upravljačkog tijela (ova se provjera može provesti na osnovi uzorka i mogu se koristiti rezultati provjere provedene tijekom revizija operacija);
- predujmovi iz državne potpore isplaćeni korisnicima potkrijepljeni su dostupnim informacijama, osobito na razini upravljačkog tijela;
- izdaci su isključeni iz računa ukoliko nisu u skladu sa izdacima navedenim u projektu koji se financira;
- korekcije zatražene nakon provjera upravljanja, revizija ili drugih kontrola ispravno su prikazane u računima za predmetnu obračunsku godinu;

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

- povučeni i vraćeni iznosi tijekom obračunske godine, iznosi za povrat na kraju obračunske godine i provedeni povrati sredstava odgovaraju iznosima navedenima u računovodstvenim sustavima tijela za ovjeravanje te se temelje na argumentiranim odlukama odgovornog upravljačkog tijela ili tijela za ovjeravanje.

Ako postoje razlike između izdataka prijavljenih u konačnom zahtjevu za plaćanje i iznosa ovjerenog u nacrtu računa zbog odbitaka koje je provelo tijelo za ovjeravanje, ARPA procjenjuje primjerenost dostavljenih objašnjenja provođenjem primjerenih revizorskih postupaka. Oni bi trebali biti osmišljeni na način da se s pomoću njih dobije dovoljno odgovarajućih revizorskih dokaza da su događaji koji uzrokuju odbitke utvrđeni i ispitani prije podnošenja revizorskog mišljenja i godišnjeg izvješća o kontroli. Rezultati revizije u pogledu nacrtu računa tijelu za ovjeravanje omogućuje dodatnu prilagodbu svojih računa prije njihova podnošenja Komisiji. Preporučuje se da se u njih uključe sve prilagodbe, uključujući i one koje nisu značajne i koje su utvrđene tijekom revizija, kako bi se nakon toga osigurao brzi postupak Komisijina prihvatanja računa.⁸³

ARPA obavlja **reviziju praćenja provedbe preporuka** danih tijekom prethodnih revizija. Ta se revizija obavlja kao zasebna revizijska aktivnost ili kao dio drugog revizijskog angažmana ili kao zasebna aktivnost neposredno prije izdavanja Godišnjeg izvješća o provedenim revizijskim aktivnostima (odnosno godišnjeg kontrolnog izvješća) i godišnjeg mišljenja o provedenim revizijama. Revizija praćenja preporuka provodi se kao zasebna revizijska aktivnost tijekom koje ARPA prati nalaze i preporuke dane tijekom prethodno provedenih revizija. Na temelju provedene revizije praćenja preporuka izrađuje se zasebno izvješće o reviziji. Revizija praćenja preporuka kao dio druge revizijske aktivnosti – tijekom svake zasebne revizije sustava i revizije operacija, redovno se provodi praćenje nalaza i preporuka iz prethodnih revizija te čini sastavni dio revizijskog izvješća o reviziji sustava i izvješća o reviziji operacija. Praćenje provedbe preporuka kao zasebna aktivnost prije izdavanja godišnjeg izvješća o provedenim revizijskim aktivnostima/godišnjeg kontrolnog izvješća i godišnjeg revizijskog mišljenja – na kraju godine ARPA provodi reviziju praćenja provedbe preporuka kao zasebnu aktivnost u svrhu izdavanja godišnjeg izvješća o provedenim revizijskim aktivnostima/godišnjeg kontrolnog izvješća i godišnjeg revizijskog mišljenja za revidirano razdoblje. Cilj i djelokrug aktivnosti je provjeriti status nalaza i provedbe preporuka koje još

⁸³ Ibid.

nisu provedene iz prethodnih revizija, a koje bi mogle utjecati na izdavanje revizijskog mišljenja za prethodno razdoblje.⁸⁴

Upravljačko tijelo, Tijelo za ovjeravanje te njihova Posrednička tijela osiguravaju da Tijelu za reviziju budu dostavljene informacije o procedurama vezanim uz izdatke i provjerama potrebnim za obavljanje revizije. Korisnici su obvezni omogućiti obavljanje revizije ili nadzora te u tu svrhu pružiti svu moguću suradnju. Tijelo za reviziju do 31. prosinca svake godine dostavlja Europskoj komisiji Godišnje izvješće o kontrolama u razdoblju koje obuhvaća prethodnih 12 mjeseci i završava 30. lipnja dotične godine, kao i mišljenje o tome osigurava li sustav upravljanja i kontrola dostatno jamstvo za točnost izjave o izdacima dostavljeno Europskoj komisiji, a samim time i legalnosti i regularnosti transakcija. Ako se zbog uočenih nedostataka vezanih uz upravljanje i kontrolu ili zbog učestalosti nepravilnosti Tijelo za reviziju ne može uvjeriti da su konačni zahtjev za plaćanjem iz EFR-a i konačna izjava o izdacima utemeljeni i točni, te će se okolnosti navesti u izjavi o zatvaranju te će se ocijeniti problem i njegov mogući financijski učinak. Tijelo za reviziju evidentira sve probleme u sustavu, pogreške u upravljanju, nedostatak revizijskih tragova, nedostatak revizijskih dokaza, slučajeve vezane uz pravne postupke te očekivani iznos izdataka i pomoći Europske unije na koje ti nedostaci imaju utjecaja.⁸⁵

3.4. Zadaci Državnog ureda za reviziju u nadzoru provedbe fondova Europske unije za poljoprivredu

Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu. Reviziji podliježu prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije. Subjekti revizije su: jedinice državnog sektora, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje se financiraju iz proračuna, pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju, pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje sredstva za rad

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid.

osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom, političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe i pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.⁸⁶

3.4.1. Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju

Državni ured za reviziju ustrojen je kao jedinstvena institucija koja ima Središnji ured u Zagrebu i 20 područnih ureda u županijskim središtima. Središnji ured u Zagrebu i područni uredi djeluju na čitavom teritoriju Republike Hrvatske. U Središnjem uredu strojeni su odjeli prema vrstama subjekata i vrstama revizija te odjeli za pravne, kadrovske i računovodstvene poslove, kao i odjel za unutarnju reviziju. U djelokrugu rada Središnjeg ureda su i poslovi odnosa s javnošću te poslovi međunarodne suradnje. Poslovi, zadaće i odgovornosti Državnog ureda za reviziju utvrđeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/2019) i Statutom Državnog ureda za reviziju. Uredom upravlja glavni državni revizor. Glavni državni revizor ima zamjenika i pomoćnike koji pomažu glavnom državnom revizoru u upravljanju Uredom, a s načelnicima odjela i pročelnicima područnih ureda koordiniraju obavljanje revizija i druge poslove. Državni ured za reviziju ima Stručno vijeće koje je savjetodavno tijelo glavnoga državnog revizora, a čine ga glavni državni revizor te do sedam vanjskih članova – priznatih stručnjaka, koje imenuje glavni državni revizor.⁸⁷

3.4.2. Način rada Državnog ureda za reviziju

Nadležnost i djelokrug rada Ureda uređeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Ured obavlja reviziju državnog proračuna i korisnika državnog proračuna, proračuna lokalnih jedinica, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno lokalne jedinice imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima. Ured je, također, nadležan za obavljanje revizije sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija, korištenih za financiranje javnih potreba u Republici Hrvatskoj. Revizija obuhvaća ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije,

⁸⁶ <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>, Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19

⁸⁷ Državni ured za reviziju, dostupno na <https://www.revizija.hr/o-nama/ustrojstvo/16>

računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s računovodstvenim načelima i standardima. Revizijom se, također, ispituju financijske transakcije koje predstavljaju državne prihode i rashode u smislu zakonskog korištenja sredstava te daje ocjena o djelotvornosti, ekonomičnosti i učinkovitosti ostvarenja planiranih ciljeva. Jednom godišnje obavlja se revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna te revizija političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača (nezavisni vijećnici).⁸⁸

Ovlašteni državni revizori sastavljaju nacrt izvješća o obavljenoj reviziji u skladu s revizijskim standardima. Nacrt izvješća o obavljenoj reviziji dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije na očitovanje. Zakonski predstavnik subjekta revizije obavezan je u roku od 15 dana od dana primitka nacrta izvješća Državnom uredu za reviziju dostaviti očitovanje na činjenice opisane u nacrtu izvješća. Izvješće o obavljenoj reviziji s ugrađenim očitovanjem odnosno izvješće o obavljenoj reviziji na koje nije dostavljeno očitovanje dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije. Na izvješće o obavljenoj reviziji s ugrađenim očitovanjem odnosno izvješće o obavljenoj reviziji na koje nije dostavljeno očitovanje zakonski predstavnik subjekta revizije može staviti prigovor u roku od osam dana od dana primitka izvješća. O prigovoru odlučuje glavni državni revizor u roku od 30 dana od dana primitka prigovora. Konačno izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se subjektu revizije i Hrvatskome saboru te objavljuje na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju. Konačno izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se i nadležnim tijelima kada su obavljanjem revizije utvrđene nepravilnosti koje mogu imati obilježje prekršaja ili kaznenog djela. Konačno izvješće je izvješće s ugrađenim očitovanjem na koje nije dostavljen prigovor odnosno izvješće sastavljeno nakon odgovora na prigovor.⁸⁹

Zakonski predstavnik subjekta revizije na kojeg se odnosi dani nalog i/ili preporuka u roku od 60 dana od dana primitka konačnog izvješća o obavljenoj reviziji obavezan je dostaviti Državnom uredu za reviziju plan provedbe naloga i preporuka. Državni ured za reviziju može, u roku od 30 dana od primitka plana provedbe naloga i preporuka, dati primjedbe na dostavljeni plan provedbe naloga i preporuka, ako procijeni da planirane aktivnosti i rokovi nisu primjereni

⁸⁸ Državni ured za reviziju, dostupno na <https://www.revizija.hr/o-nama/nadleznost-i-djelokrug-rada-ureda/338>

⁸⁹ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti>;

za provedbu naloga i preporuka. Subjekt revizije obvezan je u roku od 15 dana od primitka primjedbi uskladiti plan provedbe naloga i preporuka s danim primjedbama i dostaviti ga Državnom uredu za reviziju. Subjekt revizije obvezan je provesti naloge i preporuke dane u izvješću o obavljenoj reviziji u rokovima i na način naveden u planu provedbe naloga i preporuka. Subjekt revizije odnosno subjekt na koji se odnosi dani nalog i/ili preporuka obvezan je u pisanom obliku izvijestiti Državni ured za reviziju o provedbi pojedinog naloga ili preporuke u roku od 30 dana od isteka planiranog vremena provedbe. Državni ured za reviziju provjerava provedbu naloga i preporuka u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada. Izvješće o provjeri provedbe naloga i preporuka dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije i Hrvatskome saboru. Državni ured za reviziju obavještava nadležno državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku.⁹⁰

⁹⁰ Ibid.

4. INTERNA KONTROLA AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU

U uvjetima naglašene tržišne orijentacije i privatnog vlasništva, nadzor poprima sve važniju ulogu i značenje u svim područjima ljudskog djelovanja. Međusobno povezani i zavisni dijelovi ili podsustavi ukupnoga političkog i ekonomskog sustava postavljaju određene ciljeve koje nastoje ostvariti. Podloga za ostvarivanje tih ciljeva i funkcioniranje sustava svakako su određena načela, pravila i norme ponašanja i djelovanja. Ipak, u praksi se u pojedinim procesima i stanjima, a napose poslovnima, uočavaju odstupanja od pravila, što u konačnici rezultira neostvarivanjem postavljenih ciljeva. U tom kontekstu, nadzor je mehanizam koji sve elemente sustava povezuje i osigurava ostvarivanje unaprijed postavljenih ciljeva i uspješno funkcioniranje sustava, njegov rast, razvoj i opstanak.⁹¹

Mogući su različiti oblici nadzora ovisno o kriterijima razlikovanja. Primjerice, prema tijelima nadzora razlikujemo eksterni i interni nadzor, prema vremenu stalni (permanentni), periodički, povremeni, prethodni, tekući i naknadni nadzor, a prema intenzitetu nadzora razlikujemo formalni i materijalni nadzor. Interni se nadzor obavlja unutar granica nekog poslovnog sustava ili organizacije poradi praćenja ostvarivanja unaprijed postavljenih ciljeva i predlaganja korektivnih akcija u slučaju odstupanja od tih ciljeva. Polaznu osnovu u koncipiranju cjelovitoga sustava internog nadzora čini interna kontrola. Naime, funkcionalno gledajući, cjelokupni sustav internog nadzora može se provoditi pomoću internih kontrola koje su ugrađene u poslovne procese te nadziranjem njihova funkcioniranja, što se osigurava dodatnom, višom razinom nadzora – internom revizijom.⁹²

Kao što je navedeno, prema tijelu koje provodi nadzor, postoje unutarnji (interni) i vanjski (eksterni). Unutarnji (interni) nadzor najčešće razumijeva sustav internih kontrola, a vanjski vanjsku reviziju, kontrolu i inspekciju. Interni nadzor obuhvaća interne računovodstvene kontrole, interne neračunovodstvene (administrativne) kontrole i internu reviziju. Razvija ga se u funkciji menadžmenta i često naziva njegovom produženom rukom. Računovodstvene kontrole ugrađene su u računovodstveni sustav i njima se kontrolira formalnu, bitnu i računsku

⁹¹ Tušek, B., Fudurić, Ž.: *Interne kontrole nad financijskim izvještavanjem*, Računovodstvo i porezi u praksi, Zagreb, 12/2007.

⁹² Tušek, B., Sever, S.: *Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj – empirijsko istraživanje*, Izvorni znanstveni rad, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 5, 2007.

valjanost isprava, dok se administrativne kontrole razvija tamo gdje računovodstvene kontrole nisu dovoljno učinkovite.⁹³

4.1. Pojmovno određenje interne kontrole

Internu kontrolu čine metode i postupci ugrađeni u organizaciju poduzeća, a usvojeni od managementa, kao bi osigurali neometano djelovanje svih poslovnih funkcija poduzeća. Interna kontrola je proces, kojeg oblikuje uprava poduzeća, viši menadžment i osoblje, sa svrhom stjecanja razumnog uvjerenja o ostvarenju sljedećih ciljeva:⁹⁴

- pouzdanost financijskog izvještavanja;
- usklađenost poslovanja sa zakonima i ostalom regulativom;
- učinkovitost i djelotvornost poslovnih operacija;
- zaštita imovine.

Interna kontrola nije sama sebi svrhom, već je usmjerena postizanju nekih ciljeva. Ciljeve interne kontrole moguće je podijeliti na operativne ciljeve, informacijske ciljeve te ciljeve usklađenosti ili podudarnosti. **Operativni ciljevi** odnose se na učinkovitost i djelotvornost poslovanja. To znači da poduzeće mora imati takav sustav internih kontrola koji će omogućiti kvalitetno upravljanje te ostvarivanje unaprijed postavljenih operativnih i strateških ciljeva poslovanja. **Informacijski ciljevi** odnose se na pripremu ažurnih, pouzdanih i relevantnih izvješća koji se koriste kao informacijska podloga za poslovno odlučivanje internih i eksternih interesnih skupina. To, dakako, uključuje i potrebu za sastavljanjem pouzdanih godišnjih financijskih izvještaja koji se prezentiraju vlasnicima, kreditorima, državi i drugim eksternim korisnicima. Informacije su pouzdane ako su prezentirane realno i objektivno, odnosno ako su u skladu s definiranim okvirom financijskog izvještavanja – računovodstvenim načelima, standardima, politikama i zakonskim propisima. **Ciljevi usklađenosti** odnose se na to da sustav ugrađenih internih kontrola mora osigurati usklađenost cjelokupnog poslovanja poduzeća s relevantnim propisima, odlukama i ostalim internim politikama, planovima i procedurama poduzeća.⁹⁵

⁹³ Petrović, N.: *Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik 7-8/2012.

⁹⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

⁹⁵ Ibid.

Sustav internih kontrola oblikuje menadžment poduzeća i on se najčešće razlikuje od poduzeća do poduzeća, što je uvjetovano brojnim čimbenicima, kao što su, primjerice, veličina poduzeća, organizacijski oblik, način rukovođenja, osposobljenost ljudi i sl. Prilikom organiziranja sustava internih kontrola, posebnu pažnju treba posvetiti odnosu očekivanih troškova i koristi provođenja kontrolnih postupaka. Prema tome, temeljne značajke interne kontrole su sljedeće:⁹⁶

- interna kontrola je proces odnosno skup aktivnosti, koje nisu same sebi svrhom nego ih treba shvatiti kao sredstvo za ostvarivanje postavljenih ciljeva;
- internu kontrolu provode ljudi na svim razinama u organizaciji;
- od interne kontrole može se očekivati osiguranje razumnog, ali ne i apsolutnog uvjerenja;
- interna kontrola ustrojava se poradi ostvarivanja nekih ciljeva.

4.2. Upravljanje rizicima i interna kontrola u sustavu internog nadzora Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Svaka organizacija, bila to ustanova, jedinica, poduzeće ili nešto slično, susreće se s rizikom. Većina organizacija smatra rizik negativnom pojavom pa ga promatraju kao očekivani gubitak koji je rezultat vjerojatnosti nastanka gubitka i vrijednosti gubitka. Problem te definicije je u tome što se na rizik gleda kao na nešto negativno, odnosno kao potencijalni gubitak. Rizik predstavlja neizvjesnost u ishod očekivanih događaja u budućnosti, odnosno on je situacija u kojoj nismo sigurni što će se dogoditi, a odražava vjerojatnost mogućih ishoda oko neke očekivane vrijednosti. Pri tome očekivana vrijednost predstavlja prosječni rezultat nepredvidivih situacija koje se opetovano ponavljaju.⁹⁷

Rizik se može definirati kao vjerojatnost da će nastati neki događaj koji će imati utjecaj na postizanje ciljeva ili kao kombinacija vjerojatnosti pojavljivanja nekog događaja i njegovih posljedica, a moguće ga je izraziti analizirajući paralelno učinak i vjerojatnost njegova nastanka. Rizik možemo podijeliti na tri tipa: ⁹⁸

- rizik, koji se temelji na prilikama;
- rizik, koji se temelji na neizvjesnosti;

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Udovičić, A., Kadlec, Ž.: *Analiza rizika upravljanja poduzećem*, Praktični menadžment, br. 1, str. 50-60, Virovitica, 2013.

⁹⁸ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

- rizik, koji se temelji na opasnosti.

Rizici, koji se temelje na prilikama, uključuju dva glavna aspekta i to rizike neiskorištenih prilika i rizike iskorištenih prilika. Rizici iskorištenih prilika predstavljaju svjesno prihvaćanje identificiranog rizika povezanog s određenom prilikom te potom implementaciju procesa za minimiziranje negativnih utjecaja i maksimiziranje dobitaka. Rizici temeljeni na prilikama mogu, ali i ne moraju biti vidljivi ili fizički očiti. Vrlo često su financijske prirode, a mogu imati pozitivan i negativan ishod, koji s vremenskog gledišta može biti kratkoročan i dugoročan. Rizici temeljeni na neizvjesnostima vezani su za nepoznate i neočekivane događaje i vrlo ih je teško kvantificirati. Ovaj tip rizika je povezan s negativnim ishodima, nije ga moguće kontrolirati ili na njega utjecati. Rizici temeljeni na opasnostima povezani su s izvorom potencijalne štete ili situacijom, koja bi mogla prouzročiti štetu (fizičke, psihičke, biološke prirode i sl.).⁹⁹

Rizici se najčešće klasificiraju u četiri kategorije, koje uključuju:¹⁰⁰

- strateške rizike – uključuju rizike vezane za strateške, političke, ekonomske, regulatorne uvjete na svjetskom tržištu;
- operacionalne rizike – rizici povezani s tehnologijom poduzeća, procesima i kadrovima;
- financijske rizike – rizike volatilnosti tečajeva, kamatnih stopa i sl.;
- hazardne rizike – rizici, koji su osigurljivi poput prirodnih nepogoda, oštećenja materijalne imovine, terorizma i sl.

Sustav unutarnjih kontrola čini pet međusobno povezanih komponenti:¹⁰¹

- kontrolno okruženje;
- upravljanje rizicima;
- kontrolne aktivnosti;
- informacije i komunikacija;
- praćenje i procjena.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, dostupno na <https://www.zakon.hr/z/806/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru>

Okruženje ili uvjeti u kojima se provodi kontrola ukazuju na cjelokupnost stajališta, razinu svijesti i djelovanja vlasnika i managementa u odnosu na kontrolu i njezinu važnost u poduzeću. U svrhu upoznavanja i procjene kontrolnog okruženja, revizor uobičajeno razmatra brojne čimbenike koji utječu na uvjete u kojima se provodi kontrola kao što su filozofija managementa, poštenje i etičke vrijednosti managementa, djelovanje i savjest managementa, prijenos ovlaštenja i odgovornosti, kadrovska podrška, organizacijska struktura i sl. Procjena rizika financijskog izvještavanja podrazumijeva prepoznavanje, analizu i upravljanje relevantnim unutarnjim i vanjskim rizicima u pripremi realnih i objektivnih financijskih izvještaja sukladno općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Rizici mogu biti unutarnji i vanjski, mogu postojati u mnogim područjima poslovanja i pojavljivati se u brojnim okolnostima. Kontrolne aktivnosti su politike i postupci kojima se osigurava da su sve potrebne radnje u svezi s upravljanjem relevantnim rizicima poduzete u ostvarivanju ciljeva poduzeća. Čitav niz kontrolnih postupaka može postojati u nekoj organizaciji, a neki od njih koji su relevantni za reviziju financijskih izvještaja jesu: ovlaštenja za iniciranje i provedbu transakcija, razgraničenje dužnosti, odgovornosti i nadležnosti, oblikovanje adekvatne dokumentacije i evidencija, čuvanje imovine poduzeća, osiguranje pristupa i uporabe sredstava i evidencija, kontrola evidencije neovisno o samom postupku, nadzor managementa i sl. Svrha računovodstveno-informacijskog sustava i sustava komunikacije je analiziranje, klasificiranje, sumiranje i procjenjivanje u novcu izraženih poslovnih transakcija te izvještavanje zainteresiranih korisnika o njihovim financijskim i ekonomskim učincima. Interne kontrole sastavni su dio računovodstvenog sustava pa se u tom smislu govori o tzv. sustavu internih računovodstvenih kontrola koji obuhvaća skup mjera, postupaka i politika kojima se nastoji neposredno osigurati točnost, valjanost i sveobuhvatnost računovodstvenih evidencija, te fizička zaštita imovine poduzeća. Aktivnosti nadzora i provjeravanja učinkovitosti sustava internih kontrola nužne su kako bi se dobilo razumno uvjerenje o tome da li se ostvaruju ciljevi poduzeća. Prema tome, nije dovoljno ustrojiti odgovarajući sustav internih kontrola, već je potrebno nadzirati i procjenjivati njegovu učinkovitost od strane managementa i drugih za to zaduženih osoba i to kroz kontinuirane aktivnosti ili putem pojedinačnih i odvojenih aktivnosti. U tom kontekstu, interna revizija za mnoge organizacije ima nezamjenjivu ulogu i značenje.¹⁰²

¹⁰² Tušek, B.: *Računovodstvo i porezi u praksi*, Zagreb, 08/2004

Svaka od navedenih komponenti sadrži načela, metode i postupke koje organizacije, odnosno, obveznici sustava, provode poštujući zakonske i podzakonske propise te uvažavajući specifičnosti svojih institucija.¹⁰³

4.2.1. Faze upravljanja rizicima

Četiri su osnovne faze upravljanja rizicima:¹⁰⁴

- identifikacija rizika;
- kvantitativna i kvalitativna procjena dokumentiranih rizika;
- utvrđivanje prioriteta među identificiranim rizicima, kao i definiranje strategija tretiranja rizika;
- nadziranje rizika, odnosno procesa njihova upravljanja.

Identifikacija rizika¹⁰⁵ je ključna faza procesa upravljanja rizicima, čija je svrha utvrđivanje izloženosti poduzeća neizvjesnostima. U ovoj fazi potrebno je dokumentirati sve one uvjete i događaje koji mogu predstavljati prijetnju, ali i priliku za ostvarivanje ciljeva poduzeća. U fazi procjene rizika,¹⁰⁶ rizike je potrebno sagledati iz dvije perspektive, a to su vjerojatnost i učinak. Vjerojatnost predstavlja mogućnost nastanka nekog rizika, koja se obično procjenjuje u terminima visoke, srednje ili male vjerojatnosti njegove pojave. Perspektiva učinka se odnosi na utjecaj, koji rizik može imati na pojedini cilj. Analizu je moguće provesti kroz niz kvalitativnih i kvantitativnih mjera. Kvalitativnom analizom rizika procjenjuju se prioriteti među identificiranim rizicima na način da se za svaki rizik procjenjuje vjerojatnost nastanka te potencijalni učinak na ciljeve do kojeg bi došlo uslijed njegove pojave. U tu se svrhu izrađuju matrice vjerojatnosti i učinka, analizira se kvaliteta prikupljenih podataka o pojedinom riziku, kategoriziraju se rizici prema izvoru rizika, području u poslovanju na koje mogu djelovati i sl. Kvantitativna analiza rizika odnosi se na analizu utjecaja onih rizičnih događaja koji su prethodnom kvalitativnom analizom definirani kao potencijalno najutjecajniji na ostvarenje određenih ciljeva. Kod procjene rizika treba uzeti u obzir inherentni i rezidualni rizik. Inherentni rizik je rizik same aktivnosti, menadžment ga ne može kontrolirati i obično proizlazi iz eksternih čimbenika, dok je rezidualni, odnosno, preostali rizik, onaj koji preostaje nakon

¹⁰³ <http://www.sevoi.eu/hrvatska/2019/02/04/coso-okvir-u-republici-hrvatskoj/>

¹⁰⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid.

primjenjivanja svih odgovora menadžmenta na rizike. Iz ovoga proizlazi da će poduzeće uvijek biti suočeno s nekim rizicima, bez obzira na primjerenost strategija odgovora na rizike. Procjena navedenih rizika vrši se kvalitativnom i kvantitativnom analizom rizika koristeći se pritom matricom vjerojatnosti i učinka.

Tablica 5.: Matrica vjerojatnosti i učinka

			Zanemariva	Nije vjerojatna	Vjerojatna	Vrlo vjerojatna	Najvjerojatnija
			1	2	3	4	5
UČINAK	1	Vrlo mali	1	2	3	4	5
	2	Mali	2	4	6	8	10
	3	Srednji	3	6	9	12	15
	4	Velik	4	8	12	16	20
	5	Vrlo velik	5	10	15	20	25

	$R = V_j \times U_{\check{c}}$	PRIORITET
Presudan do neprihvatljiv	15 - 25	Vrlo visok
Značajan	9 - 12	Potrebna rana pozornost
Podnošljiv	5 - 8	Normalna pozornost
Neznatan	1- 4	Imati pod kontrolom

Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.,: *Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb, 2014.

Kod strategije tretiranja rizika,¹⁰⁷ definiraju se odgovori na rizike, a to su izbjegavanje, smanjenje, dijeljenje te prihvaćanje rizika. Strategija izbjegavanja rizika podrazumijeva potpunu eliminaciju rizika, a njezino provođenje rezultira napuštanjem svih aktivnosti koje mogu izazvati rizik. Kod provođenja strategije smanjenja rizika, poduzimaju se aktivnosti koje imaju za cilj umanjivanje vjerojatnosti pojavljivanja rizika i/ili njegovog učinka u slučaju pojave. Ona uključuje poduzimanje svakodnevnih poslovnih odluka, poput implementacije kontrola. Dijeljenje, odnosno, prijenos rizika, poduzeća provode gotovo redovno kroz kupnju osiguranja, provođenjem aktivnosti zaštite od rizika ili eksternaliziranjem nekih aktivnosti. Glavna ideja kod ove strategije je osigurati prihvaćanje dijela potencijalnog rizika od strane druge strane uz priznavanje nastanka troškova vezanih za tu aktivnost. Odluka o provođenju strategije prihvaćanja rizika podrazumijeva nepoduzimanje nikakvih aktivnosti kao odgovora

¹⁰⁷ Ibid.

na potencijalne rizike. Strategija prihvaćanja rizika je zapravo „pasivan“ odgovor na rizike. Poduzeće je spremnije prihvatiti trenutnu razinu rizika, nego trošiti dragocjene resurse za provođenje neke od alternativnih strategija odgovora na rizike. Djelotvoran proces upravljanja rizicima¹⁰⁸ zahtijeva izvještavanje i nadziranje ustrojstva procesa kako bi se osigurala učinkovita identifikacija i procjena rizika te djelotvornost i prikladnost ustanovljenih kontrola i odgovora na rizike. Isto tako, postupci nadziranja i revidiranja trebali bi utvrditi jesu li se usvojenim mjerama ostvarili namjeravani rezultati, primjerenost ustanovljenih procedura i prikupljenih informacija u svrhu poduzimanja procjene rizika te korisne spoznaje za buduće procjene i upravljanje rizicima.

Rizici u Agenciji za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju (APPRRR)

najčešći su pri obradi Zahtjeva za potpore, Zahtjeva za isplate, u provedbi postupka javne nabave kod korištenja poljoprivrednih fondova Europske unije (EU) te pri vršenju kontrole na terenu korisnika poljoprivrednih fondova EU, neovisno o mjerama za korištenje sredstava EU fondova, koje Agencija provodi.

Rizik krivotvorenih dokumenata – rizik se odnosi na radnje kojima se namjerno uklanjaju dijelovi dokumenata ili se brisanjem mijenja sadržaj dokumenta. Dokument može biti fizički izmijenjen, primjerice križanjem stavki ili uputa; ručnim dodavanjem informacija kojima se mijenja dokument; sadržaj dokumenta ne odgovara stvarnosti, na primjer, lažan opis pruženih usluga, lažan sadržaj izvješća, lažni potpisi na popisu sudionika; ponude dobavljača prema korisnicima se linearno povećavaju – ponuda 1 iznosi X, ponuda 2 iznosi X+5%, ponuda 3 iznosi X+10%; obrasci ponuda su slični ili identični; iznosi u ponudama značajno odstupaju od tržišnih cijena. Rizik je značajan i potrebno mu je pridati posebnu pozornost.

Umjetno stvoreni uvjeti – predstavlja rizik kojim se stvaraju umjetni uvjeti kako bi se dobilo sredstva potpore, veći intenzitet potpore, višekratna sredstva potpore za isti projekt, bilo da se radi o lažnim izjavama poslovanja ili podjele firme ili podjele projekta, stvaranja novih firmi ili podjele poljoprivrednog gospodarstva u nekoliko manjih kako bi se dobio maksimalni iznos potpora, kao što je, primjerice, dijeljenje poljoprivrednog gospodarstva ili dijela zemljišta u sklopu jednog korisnika, s namjerom prijavljivanja projekata na isti natječaj, a odnosi između dviju ili više tvrtki ili poljoprivrednih gospodarstava - partnerstva i kapitala - poljoprivredne djelatnosti po pojedinim subjektima su tehnički, tehnološki ili ekonomski povezani;

¹⁰⁸ Ibid.

ustupavljanje novih tvrtki/obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava (OPG) prije prijave na natječaj s namjerom povlačenja više sredstava. Učinak rizika na Agenciju bio bi velik. Rizik je presudan za Agenciju i potrebno mu je pridati vrlo visok prioritet.

Sukob interesa – dajući osoblju Agencije bilo koju vrstu pogodnosti, korisnik ih može podmititi da budu popustljiviji kad provjeravaju njegov zahtjev za plaćanje. Isto to moguće je u odnosu na nadzornika, kako bi zažmirio na kakvu nepravilnost ili prijevaru povezanu s njegovim zemljištem ili projektom itd. Član osoblja Agencije za plaćanje može na radnome mjestu namjerno postupiti pogrešno zbog neotkrivenih privatnih interesa koji su suprotni njegovim profesionalnim obvezama. Korisnik je rođak ili prijatelj ili član osoblja agencije ili u korisniku ima komercijalne interese kao dioničar. Moguće je da član osoblja, radi povećanja svojeg prihoda, u slobodno vrijeme radi kao konzultant za projekte. Po povratku na radno mjesto, ista osoba koja je od svojeg stručnog znanja imala koristi kao konzultant, mogla bi biti nadležna za obradu spisa (s predvidivim ishodom). Rizik je podnošljiv za Agenciju i potrebno mu je pridati normalnu pozornost.

LPIS¹⁰⁹ nesukladnost – rizik se odnosi na radnje kojima se namjerno prijavljuju ili mijenjaju podaci, primjerice, nesukladnost prilikom fotointerpretacije ARKOD parcela: digitalizirana granica ARKOD parcele ili deklarirana vrsta uporabe od strane poljoprivrednika je u suprotnosti sa vidljivim granicama i vrstom uporabe na trenutno raspoloživim prostornim podacima, prijava specifične vrste usjeva nije u skladu sa geografskim područjem. Takav rizik nije vjerojatan, učinak mu je mali, neznatan je i pod kontrolom Agencije.

Provedba postupka javne nabave i pregled i ocjena te odabir ponude – rizik se odnosi na radnje kojima se ne slijede odredbe propisa kojima se uređuje postupak javne nabave u vidu dostupnosti svih informacija i dokumentacije i drugih povezanih dokumenata te jednakog tretmana prema svim zainteresiranim gospodarskim subjektima kao i prema svim ponuditeljima koji su dostavili ponudu, primjerice, dokumentacija za nadmetanje i dodatna dokumentacija, pojašnjenje ili izmjene dokumentacije nisu dostupne svim zainteresiranim gospodarskim subjektima; ugovor se dodjeljuje ponuditelju koji ne zadovoljava sve kriterije za odabir navedene u dokumentaciji za nadmetanje bilo zbog pristranosti određenom ponuditelju ili se

¹⁰⁹ LPIS, sustav za identifikaciju zemljišnih parcela, sustav je IT-a koji se temelji na fotografijama poljoprivrednih parcela i služi za provjeru plaćanja u okviru zajedničke poljoprivredne politike (ZPP), koja su 2015. godine iznosila približno 45,5 milijardi eura, dostupno na <https://op.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/11049e0e-9a82-11e6-9bca-01aa75ed71a1/language-hr>

zaprimljene ponude neujednačeno ocjenjuju, to jest, kriteriji pregleda i ocjene nisu identični prema svim ponuditeljima. Rizik je presudan za Agenciju i ima vrlo visok prioritet.

Pri vršenju kontrole na terenu korisnika poljoprivrednih fondova EU, **rizik je kod najma opreme istih ili sličnih karakteristika**, koju korisnik kupuje u sklopu ulaganja, primjerice, korisnik, umjesto kupnje opreme, u trenutku najave kontrole na terenu posuđuje opremu sličnih ili istih karakteristika i predstavlja je kao vlastitu, kupljenu sredstvima fondova EU, a sredstva iskorištava u druge svrhe. Nastajanje rizika je vjerojatno, učinak na Agenciju je vrlo velik. Presudan je za Agenciju i ima vrlo visok prioritet.

Agencija provodi **strategiju smanjenja rizika**. U pogledu ljudskih potencijala, cilj je osigurati odgovarajuće ljudske potencijale s potrebnim vještinama i znanjima, odgovornostima određenim u pisanom obliku i izobrazbom koja je primjerena na svim razinama. Podjela dužnosti je osigurana na način da niti jedan zaposlenik nema više od jedne odgovornosti za odobravanje, plaćanje ili računovodstvo, a rad svakog zaposlenika je nadziran od strane drugog zaposlenika. Nad osjetljivim radnim mjestima provodi se pojačan nadzor i poduzimaju se mjere radi izbjegavanja sukoba interesa koje su propisane Etičkim kodeksom. Agencija u svojim procedurama propisuje detaljne postupke za zaprimanje, evidentiranje i obradu zahtjeva, uključujući opis svih dokumenata koji se moraju koristiti, a svaki zaposlenik koji je odgovoran za odobravanje ima na raspolaganju detaljne kontrolne liste tj. popis provjera koje mora provesti i u popratnoj dokumentaciji uz zahtjev prilaže dokaze o obavljenim kontrolama. Kontrolne liste su elektronske kod većine mjera potpora. Agencija izvršava plaćanje zahtjeva tek nakon obavljanja potrebnih provjera kojima se utvrđuje sukladnost s pravilima EU što uključuje provjere određene odgovarajućim specifičnim propisima kojima se uređuju pojedine mjere u okviru kojih se zahtjeva potpora.

Trajno praćenje sastavni je dio uobičajenog poslovanja Agencije što znači da se svakodnevni postupci i aktivnosti kontrole kontinuirano nadziru na svim razinama kako bi se osigurao detaljan revizijski trag. Agencija u tu svrhu i primjenjuje „bottom-up“ protok informacija i izvještavanja, prati i nadzire rad svojih podružnica te posebno prati i nadzire rad delegiranih tijela i tehničkih servisa. Na temelju rezultata paćenja i nadziranja rada podružnica i tehničkih servisa poduzimaju se aktivnosti (dodatne edukacije, dodatne upute, detaljnije pisane procedure) u cilju poboljšanja kontrolnog sustava u cjelini.

4.2.2. Vrste internih kontrola

Postoji niz različitih klasifikacija vrsta internih kontrola. Tradicionalna klasifikacija internih kontrola polazi od podjele poduzeća kao poslovnog sustava na izvršni, informacijski i upravljački te stoga govorimo o administrativnim, računovodstvenim i upravljačkim kontrolama, dok ona recentnija kao kriterij podjele uzima razine ili faze djelovanja kontrola pa se govori o preventivnim, detektivnim i korektivnim kontrolama.¹¹⁰

Administrativne ili izvršne kontrole najčešće se ustrojavaju u pojedinim poslovnim funkcijama poduzeća – nabavi, proizvodnji, prodaji, pravnoj službi, kadrovskoj službi, službi održavanja itd. Organizira ih menadžment u onim područjima gdje računovodstvene kontrole, u kratkom roku, ne daju zadovoljavajuće rezultate i nisu dovoljno efikasne. Odnose se na planove, postupke i dokumente vezane uz sam proces poslovanja i donošenja poslovnih odluka. Računovodstvene kontrole obuhvaćaju skup mjera, postupaka i pravila, kojima se nastoji neposredno osigurati točnost, valjanost i sveobuhvatnost računovodstvenih evidencija i izvješća te fizička zaštita imovine poduzeća. Interne računovodstvene kontrole ugrađuju se u sve faze cjelokupnog računovodstvenog procesa koji obuhvaća ulaz, obradu i izlaz iz računovodstvenog informacijskog sustava. Trebaju pružiti razumno uvjerenje o tome da se poslovne transakcije i događaji provode u skladu s odobrenjima, da se evidentiraju na način kojim će se zadovoljiti potreba za izradu financijskih i drugih računovodstvenih izvještaja u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i drugim relevantnim kriterijima i ograničenjima, da će se zadržati odgovornost za imovinu te da je pristup imovini poduzeća moguć samo uz odobrenje menadžmenta. Upravljačke kontrole odnose se na upravljački podsustav poduzeća. Predmet upravljačkog nadzora je naknadna provjera funkcioniranja administrativnih i računovodstvenih kontrola i poduzimanje potrebnih mjera i akcija za njihovo učinkovitije djelovanje te odlučivanje o poduzimanju potrebnih korektivnih mjera i akcija kako bi se poslovanje odvijalo u skladu s usvojenim planom (proračunom). Tako shvaćen predmet upravljačkog nadzora provodi menadžment poduzeća u manjim poduzećima, dok u srednjim i velikim poduzećima menadžment najčešće ustrojava odjel interne revizije.¹¹¹ Ovisno o cilju interne kontrole, primjenjuju se:¹¹²

¹¹⁰ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Petrović, N.: *Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik 7-8/2012, Zagreb 2012.

- preventivne kontrole;
- detektivne kontrole i
- korektivne kontrole.

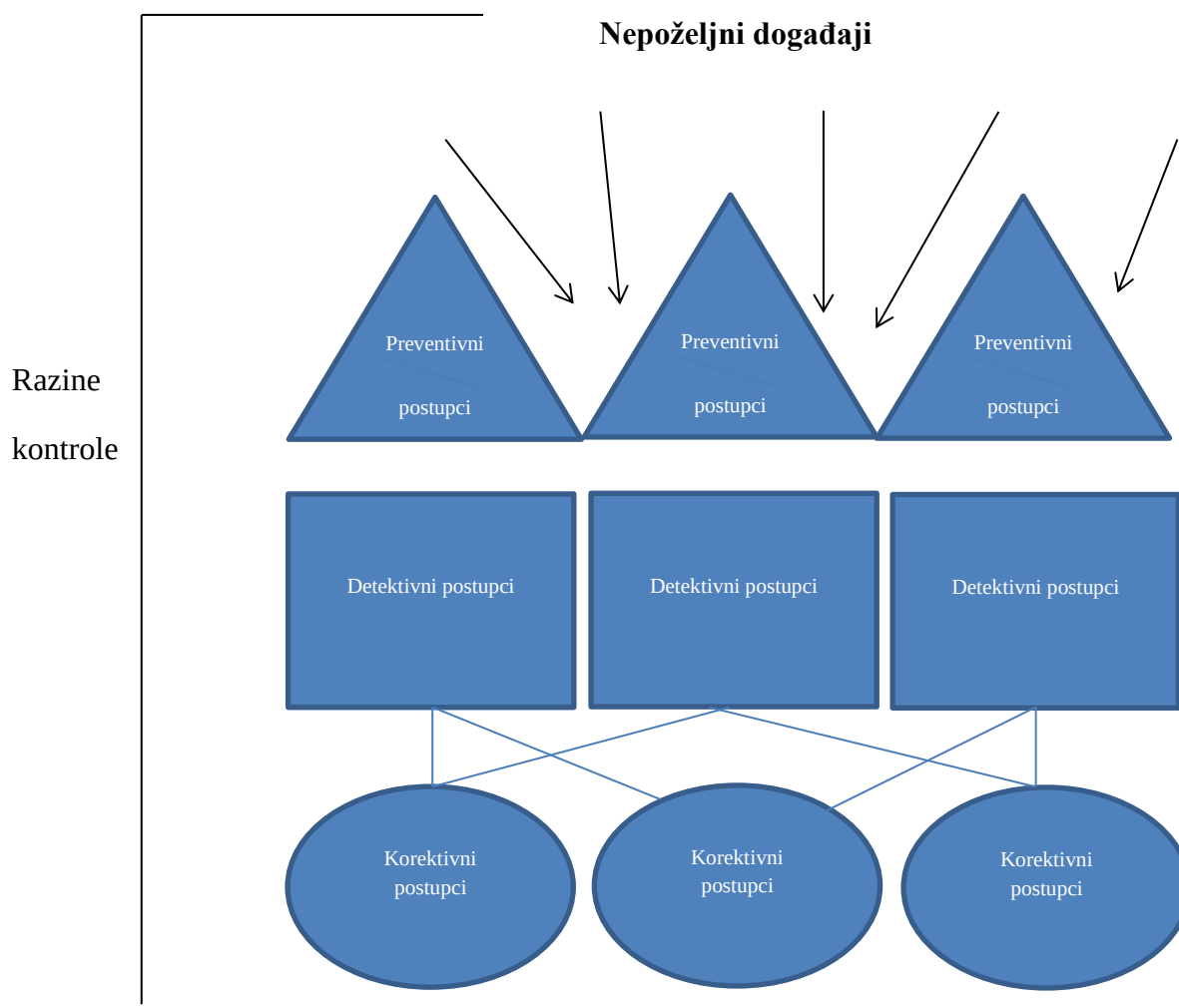
Cilj je preventivne kontrole spriječiti nastanak pogrešaka i prijevara u obavljanju svih funkcija unutar društva. Detektivne kontrole upozoravaju kako postoji određeno odstupanje od očekivanih vrijednosti. Takve kontrole ponekad onemogućuju daljnju obradu, dok se ne otklone primijećene pogreške. Uloga je korektivne kontrole ispraviti otkrivene pogreške, ali i unaprijediti problematičan dio sustava gdje nastaju određena odstupanja.¹¹³

Preventivne su kontrole zapravo „a priori“ kontrole koje djeluju u odvijanju neke aktivnosti neke aktivnosti ili tijekom izvršavanja određenih dužnosti zaposlenika. Smatra se da su u odnosu na detektivne i korektivne superiornije i troškovno gledajući povoljnije, jer se njima provodi prevencija gubitaka i smanjenja određenih rizika. Detektivne kontrole su kontrole, koje su usmjerene detektiranju, odnosno, otkrivanju nepravilnosti i pogrešaka nakon njihova nastanka. Označavaju se kao povratne, feedback, kontrole, jer prate proces i alarmiraju u slučaju kada se pojavi odstupanje od neke planirane ili standardne vrijednosti. Korektivne kontrole usmjerene su korekciji problema identificiranih detektivnim kontrolama na prethodnoj razini kontrole. Dok detektivne ukazuju na nepoželjne događaje i usmjeravaju pažnju na problem, korektivnim se kontrolama problem rješava. Menadžment uspostavlja po cijeloj širini i dubini organizacijske strukture odgovarajuće kontrolne postupke i aktivnosti što najčešće uključuje preglede na najvišoj organizacijskoj razini, kontrole na razini pojedinih organizacijskih jedinica, fizičke kontrole, sustav odobrenja i ovlaštenja, sustav verifikacije i usklađivanja, podjela dužnosti o kompetentno i ciljevima organizacije odano osoblje.¹¹⁴

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

Slika 4.: Razine kontrolnih postupaka



Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb, 2014.

Slijedi **prikaz kontrola implementiranih u Agenciji**. Sustav unutarnjih kontrola Agencije temeljen je na COSO okviru, uredbama Vijeća i Europske komisije, te nacionalnim propisima, kako bi se utvrdilo koji posao i kada unutarnja revizija treba obaviti.

Agencija, ovisno o natjecajima i mjerama, zaprima i evidentira Zahtjeve za potpore. Potpore se dijele na:

- izravne – dodjeljuju se za proizvodnju, uzgoj ili sadnju poljoprivrednih proizvoda, za uzgoj ili držanje stoke, kao i za održavanje poljoprivredne površine u stanju pogodnom za pašu ili uzgoj;

- mjere za zajedničku organizaciju tržišta – one su čest i brz odgovor na neravnoteže na tržištu i krizne situacije jer kroz interventna plaćanja u slučaju poremećaja na tržištu ili u slučaju određene nestabilnosti ublažavaju posljedice za poljoprivrednike;
- mjere za pomorstvo i ribarstvo – fond promiče ekološko ribarstvo i ekološke metode proizvodnje, te potiče i održiv razvoj u ribarskim područjima. Kroz njega se financiraju razne aktivnosti od istraživanja tržišta do modernizacije flote i smanjenja ribarskih kapaciteta što ga čini bitnim za upravljanje europskim ribarskim sektorom;
- mjere ruralnog razvoja – programom je definirano 16 mjera koje imaju za cilj povećanje konkurentnosti hrvatske poljoprivrede, šumarstva i prerađivačke industrije, ali i unaprjeđenja životnih i radnih uvjeta u ruralnim područjima općenito.

Kod zaprimanja Zahtjeva, neovisno o kojoj se potpori radi, prvo se provodi **administrativna kontrola Zahtjeva za potporu**, koja se vrši na svim zaprimljenim Zahtjevima. U nastavku se detaljnije objašnjava administrativna kontrola kod podnošenja Zahtjeva za potporu, vezanom uz mjere ruralnog razvoja. Administrativna kontrola Zahtjeva za potporu započinje s kontrolom eliminacijskih pitanja temeljem čijeg rezultata se Zahtjev ili odbija ili nastavlja s kontrolom neeliminacijskih pitanja. Tijekom administrativne kontrole eliminacijskih pitanja nema mogućnosti dopune/obrazloženja/ispravka dok prilikom administrativne kontrole neeliminacijskih pitanja postoji mogućnost za traženje dopune/obrazloženja/ispravka od strane korisnika putem Zahtjeva za dopunu/obrazloženje/ispravak. Cijeli postupak administrativne kontrole radi se po principu kontrole četiri oka, što znači da postupak kontrole provode dva djelatnika Agencije (analitičar I i analitičar II). Zahtjev za potporu podnosi se putem aplikacije AGRONET. Osnovna funkcija AGRONET-a je mogućnost on-line podnošenja Zahtjeva za potporu/promjenu/isplatu i uvid u izdane odluke. Nakon popunjavanja i podnošenja Zahtjeva za potporu, korisniku se generira potvrda o podnošenju Zahtjeva koji korisnik mora ovjeriti i poslati u Agenciju do roka propisanog Natječajem. Nakon zaprimanja Zahtjeva u Agenciju i unosa svih potrebnih podataka o zaprimanju podnesenog Zahtjeva, sva se dokumentacija skenira i učitava u sustav kako bi bila dostupna djelatnicima, koji rade na predviđenim mjerama ruralnog razvoja, dok se originali čuvaju na mjestu gdje su zaprimljeni. Za svaku mjeru izrađene su kontrolne liste s eliminacijskim i neeliminacijskim pitanjima specifičnim za tu mjeru. Temeljem zahtjeva za potporu i popratne dokumentacije, analitičar I započinje obradu, na način da najprije preuzme Zahtjev za potporu (u aplikaciji se vidi da je Zahtjev za potporu preuzet i tko ga je preuzeo). Postupak obrade Zahtjeva za potporu se provodi odgovorima na prvi set pitanja kontrolne liste koja su eliminacijska (nema mogućnosti traženja dopune/ obrazloženja/

ispravke) i to su pitanja kojima se provjeravaju opći uvjeti i kriteriji (npr. pravovremenost prijave na natječaj). Ukoliko je rezultat analize eliminacijskih pitanja pozitivan, analitičar I nastavlja s analizom neeliminacijskih pitanja. Ukoliko je rezultat analize eliminacijskih pitanja negativan, Zahtjev se prosljeđuje analitičaru II. Ako i on utvrdi negativnost, izdaje se Odluka o odbijanju. Ukoliko je rezultat analize eliminacijskih pitanja pozitivan, prelazi se na neeliminacijska pitanja. Ako je rezultat neeliminacijskih pitanja pozitivan, Zahtjev se prosljeđuje u daljnju proceduru. Ukoliko je rezultat neeliminacijskih pitanja negativan, korisnik je dužan podnijeti Zahtjev za dopunu/obrazloženje/ispravak.

Administrativna kontrola Zahtjeva za dopunu/obrazloženje/ispravak provodi se kako slijedi:

- korisnik je obavezan poslati traženu dopunu/obrazloženje/ispravak sukladno uvjetima propisanim relevantnom pravnom podlogom ili Zahtjevom za dopunu, obrazloženje, ispravak;
- kada se u APPRRR zaprimi dopuna/obrazloženje/ispravak poslani od strane korisnika, istu je potrebno skenirati i spremati u digitalnom obliku u sustav, a originalnu dokumentaciju u dosje predmeta. Osim navedenog pratit će se pravovremenost slanja dopune;
- po zaprimanju dopune/obrazloženje/ispravka oba analitičara će ponovno, sukladno proceduri kontrole 4 oka, a koristeći kontrolnu listu neeliminacijskih pitanja, obraditi Zahtjev za promjenu uzimajući u obzir zaprimljenu dopunu/obrazloženje/ispravak;
- u slučaju da je rezultat analize neeliminacijskih pitanja kontrolne liste Zahtjeva za promjenu pozitivan, isti će se prema potrebi proslijediti u nadležne službe;
- u slučaju da je rezultat analize neeliminacijskih pitanja kontrolne liste Zahtjeva za dopunu/obrazloženje/ispravak negativan, Zahtjev se odbija.

Ukoliko je Zahtjev za potporu, odnosno, Zahtjev za dopunu/obrazloženje/ispravak, prihvaćen, korisnik podnosi Zahtjev za isplatu potpora. Isplata se vrši najčešće u tri rate, ovisno o uvjetima natječaja za pojedinu mjeru i ovisno o Pravilniku, vezanom uz isplatu potpora mjera ruralnog razvoja. Nakon što korisnik zaprimi Odluku o dodjeli sredstava i završi sa ulaganjem, obavezan je obavještavati Agenciju o napretku operacije putem Izvještaja o napretku svakih 6 mjeseci računajući od datuma zaprimanja iste. Po okončanju operacije korisnik podnosi Zahtjev za isplatu. U Izvještaju o napretku, korisnik navodi obavljene operacije navedene u natječaju i Pravilnikom, koji je bio podloga Zahtjevu za potporu (primjerice, ako se radi o nabavci novog traktora, je li traktor nabavljen i jesu li karakteristike, kao što su snaga motora, tip traktora, itd.,

iste kao i u priloženoj ponudi). Ovdje također postoje eliminacijska i neeliminacijska pitanja i kontrolu također provode dva analitičara. Ukoliko postoje neka odstupanja, od korisnika se traži dostava Zahtjeva za dopunu/obrazloženje/ispravak zahtjeva za isplatu. Korisnik je obavezan poslati traženu dopunu/obrazloženje/ispravak unutar 14 dana. U slučaju da korisnik Zahtjev za dopunu/obrazloženje/ispravak, ne pošalje ili pošalje van propisanoga roka, iznos iz Zahtjeva za isplatu će se umanjiti za iznos podataka koji nisu točni ili nisu u skladu s Pravilnikom. U slučaju da je rezultat Zahtjeva za isplatu pozitivan, dosje predmeta daje se na uvid nadležnim službama, koje provode kontrolu na terenu.

Kontrola na terenu, kao dio administrativne kontrole Agencije, provodi se prije isplate sredstava, za vrijeme obavljanja aktivnosti korisnika i nakon završenog plaćanja (tzv. ex post kontrola). Provode je kontrolori. Njihov rad nadzire supervizor, a završno izvješće donosi voditelj službe. Sustav prati promjene kod svakog zahtjeva (npr. smanjenog iznosa potpore, odustajanje od zahtjeva) koje mogu utjecati na skupinu zahtjeva za isplatu i nastavno na skupinu odabranu kao uzorak za kontrolu na terenu. Metodologijom odabira treba osigurati zadovoljenje kriterija kojim se nalaže da je kontrolom na terenu potrebno obuhvatiti najmanje 5% isplaćenih izdataka svake kalendarske godine. Svake godine u listopadu izvršit će se provjera je li kroz prethodne odabire uzorka za kontrolu obuhvaćen dovoljan iznos sredstava kojim se sa sigurnošću može potvrditi zadovoljenje navedenog kriterija i ako se utvrdi da je potrebno povećati uzorak na, u tom času raspoloživoj populaciji, obaviti će se dodatni odabir zahtjeva za kontrolu na terenu sve do zadovoljenja kriterija. Ako se provjerama na licu mjesta otkrije znatna nesukladnost i neispunjavanje obveze u kontekstu određenog programa potpore ili mjere potpore u regiji ili dijelu regije, u sljedećoj godini bit će povećavan postotak zahtjeva koji će biti predmet provjera na licu mjesta. Za odabir zahtjeva kod kojih će se obavljati kontrola na terenu koristit će se, kronološki prikazane, sljedeće metode odabira:

- slučajnim odabirom 30%-40% i
- analizom rizika 60%-70%.

Ukoliko u mjesečnom popisu zaprimljenih Zahtjeva za isplatu nema dovoljan broj zahtjeva koji bi omogućio primjenu navedenih metoda odabira, primijenit će se metoda izravnog odabira ako je pristigao samo jedan zahtjev, ili metoda slučajnog odabira, ako je pristiglo više od jednog zahtjeva, ali još nedovoljno kako bi se mogla primijeniti i metoda analizom rizika.

Kontrola na terenu provodi se tako da odabrani kontrolori elektroničkom poštom ili fizički zaprime Nalog za kontrolu i popunjeni dio Izvješća za kontrolu na terenu. Nakon pripreme za kontrolu na terenu kontrolori mogu najaviti kontrolu korisniku pazeći pri tome na rokove za kontrolu na terenu i obvezu da se kontrola mora obaviti u roku od 14 dana od najave.

Kontrolori obavljaju kontrolu na terenu u dogovorenom terminu te za vrijeme kontrole pišu bilješke, prikupljaju dokaze, upoznaju korisnika s nalazima kontrole, popunjavaju dio Izvješća, koji u preslici ostavljaju korisniku. Po završetku kontrole na terenu kontrolori prilažu sve dokaze s terena. Izvješće o kontroli na terenu s priložima kontrolori skeniraju i elektroničkom poštom šalju supervizoru radi provođenja kontrole četiri oka ili ga dostavljaju u fizičkom obliku. Na osnovu prikupljenih dokaza i popunjenog Izvješća s priložima, supervizor popunjava dio Izvješća za provođenje kontrole četiri oka. Nakon završene kontrole četiri oka, supervizor šalje Izvješće voditelju Službe na donošenje završnog nalaza kontrole. U slučaju da supervizor ne može na osnovu priloženih dokaza potvrditi nalaz kontrole i zaključiti kontrolu četiri oka ili u slučaju neslaganja sa kontrolorima, predlaže rješavanje mogućih odstupanja ili ponovljenu ili dopunsku kontrolu. Supervizor pisanim putem ili telefonski traži dopunu od kontrolora. Svaka tražena dopuna supervizora biti će evidentirana u sustavu i koristit će se prilikom odabira uzorka za superkontrolu. Ukoliko su dodatna pojašnjenja ili drugi dokazi dovoljni, supervizor završava kontrolu četiri oka. Ako i pored naknadnih pojašnjenja ili dopuna od strane kontrolora ima nedoumica, supervizor može dodatna pojašnjenja ili dokumente tražiti od korisnika ili trećih osoba povezanih s korisnikom u predmetnom ulaganju. U slučaju da supervizor niti na osnovu dodatno prikupljenih dokaza ne može zaključiti kontrolu četiri oka, u dogovoru s voditeljem Službe pokreće provođenje ponovljene ili dopunske kontrole. Kod dopunske kontrole, supervizor će napisati napomenu u kojoj će navesti kontrolorima koje činjenice treba dodatno utvrditi bez izdavanja novog Naloga za kontrolu, dok kod ponovljene kontrole voditelj šalje novi Nalog za kontrolu. Nakon završene ponovljene ili dopunske kontrole, kontrolori šalju sve prikupljene dokaze supervizoru koji na temelju novo prikupljenih dokaza završava kontrolu četiri oka i prosljeđuje Izvješće voditelju radi donošenja završnog nalaza kontrole. Voditelj Službe svakodnevno prati status predmeta u obradi. Po zaprimanju obavijesti o završetku kontrole na terenu te kontrole četiri oka voditelj Službe donosi završni nalaz kontrole te ukoliko je potrebno piše napomenu administrativnoj kontroli ili prijavljuje nepravilnost tokom izvršene kontrole. Ukoliko je nalaz kontrole pozitivan, on se prosljeđuje nadležnim službama na daljnje postupanje.

Voditelj Službe i supervizori provode pojačani nadzor nad radom kontrolora na terenu i supervizora u kontroli četiri oka. Takav nadzor naziva se superkontrola. Provodi se barem jedna superkontrola nad svakim kontrolorom i supervizorom u godini. Temeljem evidentiranih nedostataka u radu, voditelj Službe će donijeti odluku o broju superkontrola po kontroloru i supervizoru. Superkontrola nad radom kontrolora će se obavljati na terenu za vrijeme rada kontrolora, a superkontrola nad radom supervizora u uredu nakon obavljene kontrole četiri oka.

Sektor za financije vrši **računovodstvene kontrole** prije same isplate sredstava iz EU fondova. Na temelju podataka o planiranim odobravanjima potpora koji se zaprimaju od autorizacijskih sektora, pripremaju se tjedni i mjesečni planovi te planovi potrebnih sredstava za sljedeću kalendarsku godinu te projekcije za naredne dvije godine (ili izmjene plana proračuna) za potrebe Ministarstva poljoprivrede i Ministarstva financija. Plan potrebnih sredstava za sljedeću kalendarsku godinu i projekcije za naredne dvije godine i Plan potrebnih sredstava prilikom pripreme prijedloga Izmjena i dopuna državnog proračuna, pripremaju se sukladno zahtjevu i uputama Ministarstva poljoprivrede. Sredstva se isplaćuju na račune korisnika ili na račune opunomoćenika korisnika, koji su evidentirani u Registru klijenata. Platne transakcije se ne provode u slučaju kada je odobrena isplata korisniku koji je ujedno i korisnik Državnog proračuna RH. Plaćanja se provode elektronički, putem aplikacije FINA-e. Gotovinsko plaćanje nije dozvoljeno. Plaćanja provode djelatnici koji imaju certificirane lozinke za pristup FINA aplikaciji. Za potpore u poljoprivredi i ribarstvu koje se financiraju iz državnog proračuna, prije isplate sredstava provodi se postupak prijeboja potraživanja poreznog dužnika prema državnom proračunu s obvezom po osnovi poreznog duga i redoslijed namirivanja za pojedine vrste poreza. U slučaju da Sektor za financije od autorizacijskih sektora dobije informaciju o sumnji na nepravilnost ili prijevaru prije slanja naloga na plaćanje u FINA-u, potrebno je zaustaviti isplatu za pojedinog korisnika.

Prilikom računovodstvenog evidentiranja transakcija povezanih s EU sredstvima postupa se na temelju općeprihvaćenih računovodstvenih principa u javnom sektoru i sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, broj 124/2014, 115/2015, 87/2016, 3/2018 i 126/2019). Poslovni događaji se knjiže na principu modificiranog nastanka događaja. Priznavanje prihoda – svi prihodi se priznaju u trenutku kad su sredstva uplaćena na račun. Prihodi poslovanja predstavljaju sredstva zaprimljena od Državne riznice za pokrivanje troškova redovnog poslovanja – troškove subvencija i tekućih i kapitalnih pomoći u sektoru poljoprivrede. Priznavanje troškova – svi troškovi se priznaju u trenutku kada su se dogodili

(kada je odobrena isplata), a ne kada su sredstva isplaćena. Svi troškovi se priznaju u trenutku odobravanja isplate kroz informatički sustav Agencije. Prava na odobravanje isplata u sustavu dodijeljena su točno određenim osobama u sektorima za odobravanje isplata. Rashodi poslovanja predstavljaju sredstva isplaćena krajnjim korisnicima u obliku subvencija, tekućih i kapitalnih pomoći. Svi poslovni događaji vezani za odobrenje isplata i isplate sredstava knjiže se u glavnu knjigu, dnevnik i analitičke kartice korisnika. Poslovne knjige vode se u nacionalnoj valuti. U svrhu izvještavanja prema Europskoj komisiji za sva izvršena plaćanja osiguran je prikaz u eurima. Za određivanje tečaja odgovorne su službe koje odobravaju plaćanja. Sva se knjiženja rade u programu i za svako knjiženje postoji kontrola 4 oka. To znači da jedan djelatnik u računovodstvu kontrolira i učitava datoteke, a drugi djelatnik kontrolira i knjiži datoteke. Sve pogreške koje se dogode tijekom knjiženja ispravljaju se odmah čim su uočene, ili najkasnije prilikom usklađivanja, koje se radi na mjesečnoj ili kvartalnoj bazi. Financijska izvješća pripremaju se 4 puta godišnje. Za razdoblja 1. siječnja do 31. ožujka, 1. siječnja do 30. lipnja i 1. siječnja do 30. rujna, pripremaju se Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Izvještaj o obvezama. Za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca pripremaju se Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama vrijednosti i obujmu imovine i obveza i Bilješke uz financijska izvješća. Nakon što su provedena sva knjiženja koja se odnose na određeni period, voditelj Službe priprema podloge kao pomoćni alat za kontrolu točnosti knjiženja. Temeljem podataka u bruto bilanci pripremaju se propisani obrasci. Pripremljeni obrasci ispisuju se u dva primjerka. Jedan potpisan primjerak obrazaca dostavlja se Ministarstvu poljoprivrede, a drugi ostaje kao arhivski primjerak. Ministarstvu poljoprivrede obrasci se dostavljaju i u elektronskom obliku.

Upravljačke kontrole, zajedno sa administrativnim i računovodstvenim kontrolama, koriste se da bi se upravljalo rizikom i da bi se umanjio rizik od nenamjenskog trošenja proračunskih sredstava te da bi se zaštitila misija organizacije.¹¹⁵ Imaju za cilj izgradnju i provođenje politika vezanih uz provedbu fondova Europske unije za poljoprivredu, koja se primjenjuje kroz radne procedure da bi se ispunili ciljevi i misija organizacije. Upravljačke kontrole ugrađene su u tri najvažnija cilja Agencije, a to su:

¹¹⁵ Misija Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju je biti strateški partner poljoprivrednika, potaknuti uspješno poslovanje na poljoprivrednim gospodarstvima uz profesionalno i odgovorno korištenje resursa, znanja i inovacija koje pridonose razvoju i održivosti hrvatske poljoprivrede.

- učinkovito i operativno provoditi Zajedničku poljoprivrednu politiku (ZPP) i Zajedničku ribarstvenu politiku (ZRP);
- unaprijediti upravljanje bazama i registrima u nadležnosti Agencije;
- ulagati u informatizaciju poslovnih procesa s ciljem poboljšanja poslovanja sustava Agencije i smanjenja administrativnog opterećenja.

Cilj učinkovitog i operativnog provođenja Zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) i Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) je kvalitetno i u zadanim rokovima obaviti sve provjere prihvatljivosti zahtjeva korisnika kako bi ih ispravno odobrila te izvršila plaćanja. Načini ostvarenja zadanog cilja su pravovremena i učinkovita provedba mjera izravne potpore, mjera ruralnog razvoja, mjera zajedničke organizacije tržišta i provedba potpore u ribarstvu. Provedba upravljačkih kontrola, kako bi se ostvario navedeni cilj, pobliže će biti objašnjena na primjeru pravovremene i učinkovite provedbe mjera ruralnog razvoja.

Tablica 6.: Pokazatelji rezultata provođenja Zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) i Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) u mjerama ruralnog razvoja

Pokazatelj rezultata	Polazna vrijednost 2018. %	Ciljana vrijednost 2019. %	Ciljana vrijednost 2020. %	Ciljana vrijednost 2021. %
Administrativna kontrola	100	100	100	100
Kontrola na terenu	5	5	5	5
Računovodstvena kontrola	100	100	100	100
Ex post kontrola	0	Min. 1	Min. 1	Min. 1

Izvor: Strateški plan Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju 2019.-2021., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, prosinac 2018.

U 2018. godini provodila se administrativna kontrola nad svim zaprimljenim zahtjevima za isplatu sredstava, kontrola na terenu provodila se na 5% zahtjeva, koji su odobreni nakon što su prošli administrativnu kontrolu, računovodstvena kontrola provodila se na svim odobrenim i isplaćenim zahtjevima dok se ex post kontrola (kontrola nakon isplate sredstava) nije provodila. Rukovodstvo Agencije u svom strateškom planu od 2019. do 2021. godine zahtijeva provođenje

administrativne kontrole nad svim zaprimljenim zahtjevima, provođenje kontrole na terenu na 5% odobrenih zahtjeva nakon provedene administrativne kontrole, provođenje računovodstvene kontrole na svim odobrenim i isplaćenim zahtjevima i provođenje ex post kontrole, odnosno kontrole nakon isplate sredstava, barem na 1% isplaćenih sredstava.

Tablica 7.: Pokazatelji učinka provođenja Zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) i Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) u mjerama ruralnog razvoja

Pokazatelj učinka	Polazna vrijednost 2018. %	Ciljana vrijednost 2019. %	Ciljana vrijednost 2020. %	Ciljana vrijednost 2021. %
Isplaćena potpora za odobrene zahtjeve	100	100	100	100
Zahtjevi ispravno odobreni i isplaćeni	99,63	99,90	99,95	99,97

Izvor: Strateški plan Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju 2019.-2021., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, prosinac 2018.

Iz tablice je vidljivo da upravljačke kontrole učinkovito funkcioniraju jer su svi zahtjevi odobreni u 2018. godini i isplaćeni. Isto to se zahtijeva i u naredne tri godine. Međutim, dio zahtjeva, koji prođe administrativne, kontrole na terenu i računovodstvene kontrole, nije ispravno odobren i isplaćen. U 2018. godini ta je pogreška iznosila 0,37%, odnosno, 99,63% zahtjeva je ispravno odobreno i isplaćeno. Rukovodstvo Agencije stoga zahtijeva da se u naredne tri godine umanju stopa pogrešaka kako bi se dostigla gotovo 100%-tna točnost pri odobrenju i isplati sredstava.

4.3. Značaj upravljanja rizicima i internim kontrolama Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Rizicima se susrećemo u svakodnevnom životu, bez obzira radi li se o privatnom životu ili o rizicima, koji se odnose na poslovanje malog, srednjeg ili velikog poduzeća, ustanove, javnog poduzeća i sl. Što se tiče poslovnog okruženja, ono je podložno raznim rizicima, bilo onima na koje je moguće utjecati u većoj mjeri (ljudski potencijali, korisnici usluga, informatički sustav i sl.), ili onima na koje je naš utjecaj moguć u manjoj mjeri ili gotovo nemoguć (prirodne nepogode). Svako je poduzeće, stoga, primorano uvesti neki oblik upravljanja rizicima, kako bi

prepoznali njihovo nastajanje te kako bi ih sveli na najmanju moguću razinu. Rizici Agencije prepoznati su u svim poslovnim procesima. Svim je rizicima zajedničko to što je presudan ljudski faktor, bilo da se radi o djelatnicima Agencije ili o korisnicima mjera propisanih od strane Agencije, a na kojega je u većoj mjeri moguće utjecati.

Što se tiče djelatnika Agencije, na svako radno mjesto izabiru se najkvalitetniji i najobrazovaniji djelatnici, koji su spremni na odgovarajući način odgovoriti izazovima poslovanja. Kontinuirano se provodi njihova edukacija te ih se stimulira različitim načinima kako bi svoj posao obavljali savjesno i odgovorno, sukladno Etičkom kodeksu Agencije. Što se tiče korisnika poljoprivrednih fondova EU, u svrhu otklanjanja rizika, također se provodi njihova kontinuirana edukacija kroz razne seminare i radionice. Edukaciju vrše djelatnici Agencije ili djelatnici ustanova povezanih sa Agencijom (primjerice Hrvatska savjetodavna služba, Ministarstvo poljoprivrede). Međutim, korisnici mogu zloupotrijebiti fondove EU i u nastojanju da „povuku“ što više sredstava iz fondova EU. Agencija je pravovremeno ustanovila o kojim se rizicima radi (umjetno stvoreni uvjeti, krivotvorenje dokumentacije) te ih je svela na najmanju moguću razinu. Što se tiče rizika na koje je gotovo nemoguće utjecati, kao što su prirodne nepogode (potresi, požari, poplave), Agencija ima uspostavljenu sekundarnu lokaciju gdje se vrši redoviti prijenos podataka. U slučaju onemogućenog poslovanja na primarnoj lokaciji, Agencija bi neometano mogla nastaviti obavljanje djelatnosti na svojoj sekundarnoj lokaciji.

Administrativne kontrole se obavljaju nad svim zahtjevima koje Agencija zaprima, a kontrole na terenu se provode na određenom uzorku (ovisno o mjeri), s tim da Agencija utvrđuje odabrani uzorak zahtjeva za kontrolu, opisuje metode uzimanja uzoraka, rezultate provjera i poduzete mjere. Agencija postupi po procedurama i propisima vezanim za isplatu potpora, procedurama i propisima računovodstva za evidentiranje svih plaćanja te postupcima vezanim uz isplatu predujmova.

Po pitanju komunikacije, sve promjene pravnog okvira EU se pravodobno ažuriraju u pisanim procedurama, uputama, bazama podataka (IT aplikacijama) i kontrolnim listama. Rukovodstvo Agencije se redovito i pravodobno obavještava o rezultatima provedenih kontrola. Sva dokumentacija pristigla u Agenciju i nastala u Agenciji arhivira se u digitalnom i fizičkom obliku. O svim promjenama u natječajima ili Pravilnicima, vezanim uz iskorištavanje poljoprivrednih fondova, djelatnici su upoznati direktno putem „sharepointa“ Agencije, dok se

korisnike obavještava putem web stranice Agencije, putem elektroničke pošte ili pisanim putem.

Praćenje poboljšanja poslovnih procesa uvođenjem kontrola odvija se trajno na svim razinama Agencije. Procjenjuje se djelotvornost i učinkovitost uvedenih kontrola, kao i njihova isplativost u razmjeru sa obavljanjem poslovnih procesa. Trajno praćenje izvršava Sektor za unutarnju reviziju Agencije. Na temelju rezultata praćenja, donose se nove procedure, kontrole postaju učinkovitije, a i poslovni procesi Agencije imaju bolju učinkovitost.

5. INTERNA REVIZIJA AGENCIJE ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU

Interna revizija je sastavni dio cjelokupne revizijske djelatnosti, a uz eksternu i državnu reviziju smatra se temeljnom vrstom revizije. Prema novoj, revidiranoj, definiciji interne revizije za 21. stoljeće, objavljenoj 1999. godine od strane svjetskog, globalnog Instituta internih revizora (IIA Global), interna revizija je neovisno objektivno jamstvo i savjetnička djelatnost, koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja. U današnjim uvjetima poslovanja, puno važnije postaje preventivno djelovanje interne revizije, prema kojem njezine aktivnosti imaju za cilj pružiti pomoć i podršku upravljačkim strukturama u anticipiranju budućih rizika te predlaganju sustava internih kontrola kojima će biti na vrijeme svladani. Objekt ispitivanja internog revizora postaje cjelokupno poslovanje poduzeća okrenuto budućnosti.¹¹⁶

5.1. Pojmovno određenje i zakonodavni okvir interne revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj

Svrha interne revizije je pomoć članovima organizacije, uključujući upravu i razne odbore u djelotvornom ispunjavanju njihovih odgovornosti. Interna revizija opskrbljuje upravu analizama, procjenama, preporukama, savjetima i informacijama, koje se odnose na aktivnosti organizacije. Ciljevi interne revizije uključuju promoviranje djelotvornih kontrola uz razumne troškove. Pojmovno određenje interne revizije ukazuje na njezine temeljne značajke:¹¹⁷

- internu reviziju provode osobe zaposlene u poduzeću, čije se poslovanje ocjenjuje;
- radi se o neovisnoj funkciji ispitivanja, prosuđivanja i ocjenjivanja, bez ikakvih ograničenja ili restrikcija na prosudbu internog revizora;
- sve aktivnosti poduzeća spadaju u djelokrug rada internog revidiranja;
- interna revizija organizira se kao podrška i pomoć menadžmentu i organizaciji u cjelini pa je stoga savjetodavna (stožerna), a ne linijska funkcija poduzeća.

¹¹⁶ Tušek, B., Pokrovac, I.: *Istraživanje uključenosti interne revizije u proces upravljanja rizicima poduzeća u Republici Hrvatskoj*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.2., Zagreb, 2009.

¹¹⁷ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

Kod definiranja interne revizije, važno je navesti i njezine korisnike, koji se razlikuju ovisno o veličini i složenosti organizacijske strukture. Korisnici interne revizije, općenito, uključuju upravu, nadzorni odbor, revizijski odbor, linijski i operativni menadžment, eksterne revizore, regulatore, dobavljače, ali i same kupce pri čemu svaka od tih skupina korisnika ima značajno različite informacijske potrebe u odnosu na aktivnosti interne revizije. Uravnoteženje potreba korisnika odgovornost je rukovoditelja interne revizije, a ono u velikoj mjeri ovisi o okruženju u poduzeću, prirodi upravljačkih procesa i razvijenosti same interne revizije.¹¹⁸

5.1.1. Pojmovno određenje interne revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj

Sustav unutarnjih kontrola je skup načela, metoda i postupaka unutarnjih kontrola koji je uspostavila odgovorna osoba institucije u svrhu uspješnog upravljanja i ostvarenja općih ciljeva, kao što su: obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, zaštita sredstava od gubitaka, zlouporabe i štete, jačanje odgovornosti za ostvarenje poslovnih ciljeva te pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja. Sustav unutarnjih kontrola obuhvaća sve poslovne procese koji vode k ostvarenju poslovnih ciljeva, a uspostavlja se u svim ustrojstvenim jedinicama institucije koje u skladu s danim ovlastima i odgovornostima ostvaruju te ciljeve. Odgovorna osoba institucije odgovorna je za razvoj učinkovitog i djelotvornog sustava unutarnjih kontrola unutar institucije.¹¹⁹

Kako bi pomogla zemljama kandidatkinjama u reformi njihovih sustava unutarnjih financijskih kontrola, Europska komisija je razvila koncept PIFC. PIFC predstavlja novu kulturu upravljanja, odnosno prelazak s tradicionalnog, uhodanog administriranja u aktivno upravljanje. Elementi PIFC-a:¹²⁰

- financijsko upravljanje i kontrole – kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, praćenje i procjena;
- funkcionalno neovisna unutarnja revizija – procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola, testiranje i ocjenjivanje sustava, davanje savjeta i preporuka za poboljšanje poslovanja;

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/financijsko-upravljanje-i-kontrole/221>

¹²⁰ <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219>

- Središnja harmonizacijska jedinica – organizacijska cjelina u Ministarstvu financija zadužena za koordinaciju PIFC-a u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Izraz PIFC dobiven je kroz formulu „PifC = IC + CHU“, gdje smo IC dobili formulom FMC + IA. FMC se odnosi na „The financial management and control systems“ (financijsko upravljanje i kontrole), dok se IA odnosi na „A functionally independent internal audit“ (funkcionalno neovisna unutarnja revizija). CHU se odnosi na „Central Harmonisation unit“ (Središnja harmonizacijska jedinica). Bazirajući se na formuli PIFC-a, svaka država trebala bi imati fokus na razvijanju financijskog upravljanja i kontrole (FMC), funkcionalno neovisne unutarnje revizije (IA), središnje harmonizacijske jedinice (CHU)¹²¹.

5.1.2. Zakonodavni okvir interne revizije i internih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj

Internu reviziju u javnom sektoru Republike Hrvatske uređuje sljedeći normativni okvir:¹²²

1. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 78/2015; 102/2019);
2. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/2016);
3. Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/2016);
4. Interni pravilnik o unutarnjoj reviziji;
5. Priručnik za unutarnje revizore – Uputa za izradu strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije (Klasa: 043-01/16-01/326, Ur.br.: 513-08-03-16-1), Uputa za provođenje pojedinačne unutarnje revizije (Klasa: 043-01/18-01/50; Ur.br.: 513-05-04-18-1);
6. Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije (Narodne novine, broj 35/2016);
7. Pravilnik o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 108/2015);
8. Naputak o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 24/2016);

¹²¹ De Koning, R.: *PifC-Public Internal financial Control*, First published by Robert de Koning, January 2007, printed in Slovenia, January 2007

¹²² Središnji državni ured za obnovu i stambeno zbrinjavanje, dostupno na <https://sduosz.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Priru%C4%8Dnik-za-unutarnje-revizore-verzija-5.0..0.pdf>

9. Uputa o provođenju mentorstva u okviru praktične izobrazbe za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru (Klasa: 131-01/11-01/26, Ur.br: 513-10/11-1);
10. Uputa o provođenju praktične izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenog unutarnjeg revizora za javni sektor (Klasa: 131-01/16-01/15; Ur.br.: 513-08-03-16-1);
11. Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 42/2016).

Interni revizori Agencije provedbu interne revizije obavljaju u skladu s:

1. Priručnikom za unutarnje revizore, kojeg izrađuje i ažurira Središnja harmonizacijska jedinica;
2. Internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji;
3. Naputkom ravnateljice za postupanje po nalazima i preporukama danim u revizijskim izvješćima SUR-a;
4. Kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru;
5. Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/2016);
6. Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine, broj 78/2015; 102/2019).

5.1.3. Struktura interne revizije Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Raščlanjivanje ukupnog zadatka odjela interne revizije te grupiranje i povezivanje srodnih ili sličnih pojedinačnih zadataka te formiranje revizorskih timova koji će ih realizirati, može se obaviti prema više kriterija:¹²³

- prema uslugama;
- prema korisnicima;
- kombinacijom navedenih kriterija.

Ako se revizorski timovi formiraju prema uslugama, svi će pojedini zadaci vezani uz oblikovanje, realizaciju i upravljanje revizijskim procesom unutar jedne usluge ili skupine usluga, koje pruža interni revizor, biti povezani i dodijeljeni jednom revizorskom timu. Često se u revizijskoj literaturi govori o unutarnjoj organizaciji odjela interne revizije u kojoj su

¹²³ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

revizijski timovi podijeljeni na internu financijsku reviziju, operativnu reviziju i upravljačku reviziju. Organizacija odjela interne revizije prema uslugama omogućava revizorskim timovima usmjeravanje maksimalne pažnje svakom pojedinom revizijskom produktu te oblikovanju revizijskog procesa koji će rezultirati njegovom zadovoljavajućom kvalitetom. S druge strane, takvo organizacijsko rješenje može izazvati dodatne troškove te otežati kontrolu rukovoditelja odjela interne revizije.¹²⁴

Unutarnja organizacija može biti formirana prema korisnicima, što znači da će se revizorski timovi organizirati prema potrebama i zahtjevima menadžmenta pojedinih organizacijskih jedinica u poduzeću. To mogu biti timovi za područje nabave, proizvodnje, prodaje i slično. Takvo organizacijsko rješenje omogućava zadovoljenje specifičnih potreba pojedinih organizacijskih jedinica, budući da se revizorski timovi specijaliziraju i usavršavaju unutar relativno homogenog područja djelovanja. Nedostatak je tromost ili nemogućnost brzog reagiranja odjela interne revizije na neke neplanirane, a istodobno značajne naloge za obavljanje revizijskog angažmana.¹²⁵

O mješovitom ili kombiniranom pristupu govorimo onda kada se kombiniraju prethodno navedeni pristupi, što znači da se revizorskim timovima, koji pružaju svoje usluge pojedinim organizacijskim jedinicama, dodjeljuju istodobno specijalni revizijski zadaci. U današnjim uvjetima, kada su poslovni procesi podržani informacijskim tehnologijama i mnogi od njih imaju izravno ili neizravno odgovarajuće utjecaje na financijske aspekte poslovanja poduzeća, nije moguće, a nije ni poželjno težiti specijalizaciji revizijskih timova. Neophodna je njihova integracija, odnosno formiranje, na način da se kroz interdisciplinarni pristup mogu kvalitetno obaviti sve zahtjevniji i složeniji revizijski angažmani.¹²⁶

Odgovorna osoba institucije odgovorna je za uspostavu i osiguranje uvjeta za obavljanje poslova unutarnje revizije. Ministar financija pravilnikom propisuje kriterije za uspostavu i međusobnu suradnju unutarnjih revizija te druga pitanja vezana uz organizacijsku i funkcionalnu neovisnost unutarnje revizije. Unutarnja revizija ustrojava se kao samostalna ustrojstvena jedinica te je ustrojstveno i funkcionalno izravno odgovorna odgovornoj osobi

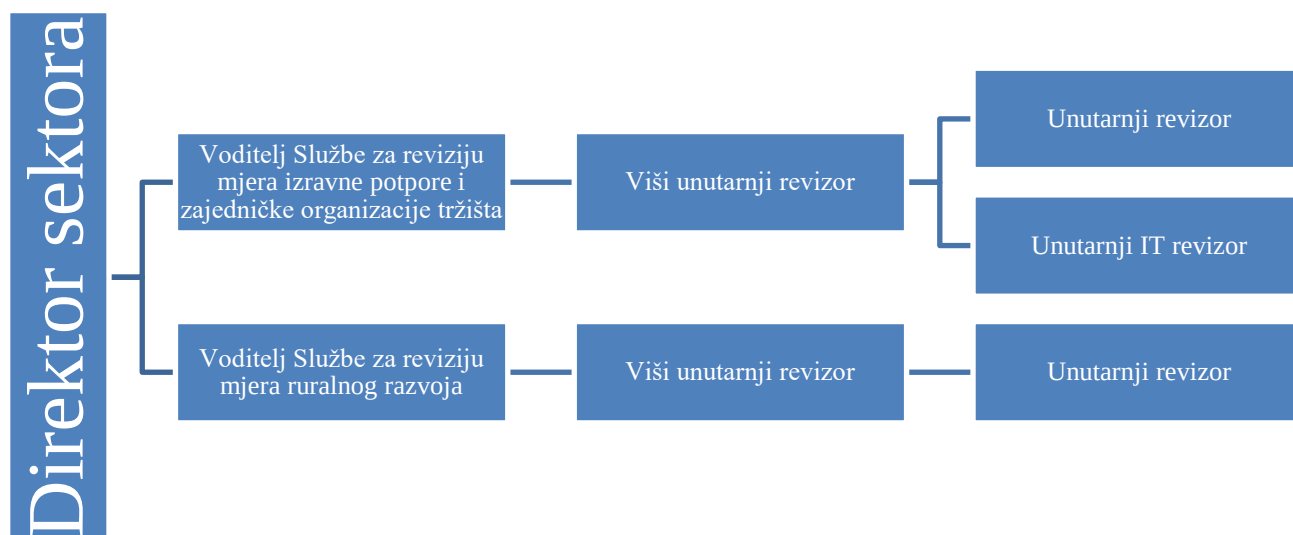
¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

institucije. Funkcionalna neovisnost ostvaruje se njezinom neovisnošću o drugim ustrojstvenim jedinicama institucije u planiranju rada, obavljanju poslova unutarnje revizije i izvještavanju.¹²⁷

Slika 5.: Organizacijska struktura Sektora za unutarnju reviziju Agencije



Izvor: Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, dostupno na www.apprrr.hr

Unutar Agencije, kao neovisna jedinica za obavljanje poslova unutarnje revizije, osnovan je Sektor za unutarnju reviziju. Sektor za unutarnju reviziju (SUR) provodi unutarnju reviziju aktivnosti koje obavlja Agencija, procjenjuje uspostavljene sustave za provedbu pojedinih aktivnosti, odnosno, procjenjuje uspostavljene sustave unutarnjih kontrola te daje stručna mišljenja; ima savjetodavnu ulogu s ciljem poboljšanja poslovanja Agencije; provodi unutarnje revizije u skladu s najboljom praksom za unutarnju reviziju i standardima unutarnje revizije te kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora; priprema strateške i godišnje planove rada unutarnje revizije koji su podloga za provedbu aktivnosti unutarnje revizije; procjenjuje, testira, analizira i ocjenjuje sve poslovne funkcije i funkcije podrške poslovanju iz djelokruga Agencije; ocjenjuje točnost i pouzdanost financijskih transakcija vezanih za korištenje financijskih sredstava i provedbu programa potpore za koje je zadužena Agencija te poslovanja Agencije općenito; za provedene revizije priprema pisana izvješća koja se dostavljaju ravnatelju Agencije; prati provedbu preporuka iz ranije provedenih revizija; priprema periodična i

¹²⁷ <https://www.zakon.hr/z/806/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru>

godišnja izvješća o radu Sektora za unutarnju reviziju; priprema podloge iz nadležnosti SUR-a za potrebe izdavanja izjave o upravljanju i izjave o fiskalnoj odgovornosti; surađuje s drugim institucijama i jedinicama za unutarnju reviziju drugih institucija. Na najvišoj rukovodećoj razini nalazi se Direktor sektora.

Unutar Sektora strukturirane su dvije službe – Služba za reviziju mjera izravne potpore i zajedničke organizacije tržišta i Služba za reviziju mjera ruralnog razvoja.

Rukovodeće mjesto Službe za reviziju mjera izravne potpore i zajedničke organizacije tržišta ima Voditelj službe. Unutar Službe djeluju Viši unutarnji revizor, Unutarnji revizor i Unutarnji IT revizor (revidira informacijske sustave i procese Agencije). U Službi za reviziju mjera izravne potpore i mjera zajedničke organizacije tržišta obavljaju se revizije korištenja sredstava namijenjenih financiranju mjera izravne potpore i mjera zajedničke organizacije tržišta. U Službi se obavlja procjena rizika za potrebe planiranja rada unutarnje revizije, priprema se podloga za izradu strateškog i godišnjeg plana koja obuhvaća područja revizija Službe. Služba ocjenjuje točnost i pouzdanost financijskih transakcija i priprema podloge za periodično i godišnje izvještavanje za svoje područje rada. Služba sudjeluje u provedbi revizija koje se odnose na redovno opće poslovanje Agencije te provedbu programa potpore za koje je zadužena Agencija; za provedene revizije priprema revizijske predmete i pisana izvješća; prati provedbu preporuka iz ranije provedenih revizija; priprema podloge iz nadležnosti službe/sektora za potrebe izdavanja izjave o upravljanju i izjave o fiskalnoj odgovornosti.

Na rukovodećem mjestu Službe za reviziju mjera ruralnog razvoja nalazi se Voditelj službe, Unutar Službe još su Viši unutarnji revizor i Unutarnji revizor. U Službi za reviziju mjera ruralnog razvoja obavljaju se revizije korištenja sredstava namijenjenih financiranju mjera potpore ruralnom razvoju i mjera koje se provode u okviru pretpristupnih EU fondova za poljoprivredu. U Službi se obavlja procjena rizika za potrebe planiranja rada unutarnje revizije, priprema se podloga za izradu strateškog i godišnjeg plana koja obuhvaća područja revizija Službe. Služba ocjenjuje točnost i pouzdanost financijskih transakcija i priprema podloge za periodično i godišnje izvještavanje za svoje područje rada. Služba sudjeluje u provedbi revizija koje se odnose na redovno opće poslovanje Agencije te provedbu programa potpore za koje je zadužena Agencija; za provedene revizije priprema revizijske predmete i pisana izvješća; prati provedbu preporuka iz ranije provedenih revizija; priprema podloge iz nadležnosti službe/sektora za potrebe izdavanja Izjave o upravljanju i Izjave o fiskalnoj odgovornosti.

Prema strukturi Sektora za unutarnju reviziju Agencije, možemo govoriti o mješovitom ili kombiniranom pristupu. Revizorski timovi formiraju se na način da se angažira pojedince koji su eksperti u revidiranju dijelova Agencije (utjecaj informacijskih sustava na provođenje mjera EU fondova, financijski aspekti provođenja mjera) te pojedince koji su eksperti u određenim vrstama revizijskog posla (utjecaj javne nabave na provođenje mjera, poslovni procesi službi za zaprimanje zahtjeva, odobrenje zahtjeva i odobrenje isplata vezanih uz fondove EU). Takvim formiranjem revizorskih timova, Sektor za unutarnju reviziju pravovremeno i kvalitetno, uz minimalne troškove, donosi preporuke o poboljšanju sustava i poslovnih procesa te organizacijskih dijelova Agencije.

5.2. Uloga upravljanja rizicima u procesu interne revizije Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Prema izvješću svjetskog Instituta internih revizora (IIA – The Institute of Internal Auditors) pod naslovom “Uloga interne revizije u upravljanju rizicima” (The Role of Internal Audit in Enterprise-wide Risk Management) uloga se interne revizije u upravljanju rizicima razmatra na način da se aktivnosti interne revizije razvrstavaju u tri skupine:¹²⁸

- glavne funkcije interne revizije u procesu upravljanja rizicima;
- opravdane funkcije interne revizije s mjerama zaštite;
- funkcije koje interna revizija ne treba prihvatiti.

Glavne aktivnosti i zadaci interne revizije u odnosu na proces upravljanja rizicima su: pružanje jamstva za upravljanje rizicima, pružanje jamstva da su rizici korektno procijenjeni, vrednovanje procesa upravljanja rizicima, vrednovanje izvještavanja o ključnim rizicima, ispitivanje odnosa menadžmenta prema ključnim rizicima. **Opravdane funkcije interne revizije s mjerama zaštite** su: olakšavanje identifikacije i vrednovanje rizika, instruiranje i treniranje menadžmenta u reagiranju na rizike, koordiniranje aktivnosti upravljanja rizicima, konsolidiranje izvještavanja o rizicima, održavanje i razvijanje okvira za upravljanje rizicima, podržavanje ustrojavanja procesa upravljanja rizicima, oblikovanje i predlaganje menadžmentu odgovarajuće strategije upravljanja rizicima. **Funkcije, koje u odnosu na upravljanje rizicima interna revizija ne treba prihvatiti** su: utvrđivanje razine rizika koja je prihvatljiva za menadžment, uvođenje i nametanje procesa upravljanja rizicima, jamstva menadžmenta o

¹²⁸ Tušek, B.: *Aktivnosti interne revizije u procesu upravljanja rizicima poduzeća*, Računovodstvo i porezi u praksi 04/10, Zagreb, 2010.

rizicima, prihvaćanje odluka o reakcijama na rizike, primjena reakcije na rizike u ime menadžmenta, odgovornost za upravljanje rizicima. Prilikom definiranja funkcija (aktivnosti) interne revizije u procesu upravljanja rizicima u nekoj organizaciji potrebno je uvažiti načelo neovisnosti i objektivnosti, odnosno osigurati da se ova temeljna revizijska načela ne dovode u pitanje.¹²⁹

Polazište za oblikovanje konkretnog modela procjene rizika, koju provodi interni revizor u praksi jest razumijevanje uloge i važnosti same procjene rizika u internoj reviziji. To, nadalje, implicira potrebu upoznavanja pojedinih vrsta rizika, njihovih odnosa i, povezano s tim, uvažavanje opsega odgovornosti internog revizora za pojedine vrste rizika. U tom smislu, moguće je govoriti o sljedećim vrstama rizika:¹³⁰

- **inherentni rizik** – ovaj je rizik dio same aktivnosti;
- **kontrolni rizik** – postoji onda kad implementirane kontrole ne funkcioniraju;
- **preostali rizik** – menadžment poduzeća ima ovlasti u procjeni i konačnoj odluci o prisutnosti stanovite razine odstupanja ili nedostataka unutar samog poslovnog sustava, koji ostaju nakon provedenih kontrolnih postupaka – to je stupanj rizika, koji je prihvatljiv organizaciji u okviru troškova kontrole;
- **rizik revizije** – postoji mogućnost da revizija nije preispitala sustav, odnosno, da se njezine preporuke zanemaruju ili interna revizija nije profesionalno obavljena.

Provedenom procjenom rizika, u Agenciji su utvrđena 3 područja:

- visoko rizična područja – vrijednost procijenjenog rizika 6 – 8;
- srednje rizična područja - vrijednost procijenjenog rizika 4 - 6;
- nisko rizična područja - vrijednost procijenjenog rizika 0 – 4.

Matricom rizika određena je vjerojatnost nastajanja rizika, utjecaj na poslovanje Agencije i na temelju prikupljenih podataka, procijenjen je sveukupni rizik i područja prioriteta za revidiranje, bazirano na programima ruralnog razvoja i područjima, kojima se vrši provedba programa ruralnog razvoja. U sklopu programa ruralnog razvoja šest je mjera koje su područje revidiranja. To su:

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

- prijenos znanja i inovacija u poljoprivredi, šumarstvu i ruralnim područjima;
- promicanje proizvodnih lanaca i upravljanja rizicima u poljoprivredi;
- mjere od posebne važnosti za nekoliko prioriteta Zajednice;
- jačanje konkurentnosti i održivosti poljoprivrednih gospodarstava;
- obnova i jačanje ekosustava, potpora pomaku prema niskougljičnom i za klimu neškodljivom gospodarstvu u poljoprivredi;
- promicanje socijalne uključenosti, smanjenja siromaštva.

Matricom rizika određena je vjerojatnost i utjecaj nastajanja rizika za svako navedeno područje vezano uz programe ruralnog razvoja.

Tablica 8.: Matrica rizika programa ruralnog razvoja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Redni broj	Rizici		Područja revidiranja					
			Ruralni razvoj - mjere od posebne važnosti za prioritete Zajednice	Ruralni razvoj - prijenos znanja i inovacija u poljop., rur. i šum. područjima	Ruralni razvoj - jačanje konkurentnosti i održ. poljop.gospodarstava	Ruralni razvoj - promicanje proizv.lanaca i upravlj.rizicima u gosp.	Ruralni razvoj - obnova i očuvanje ekosustava....	Ruralni razvoj - pomak prema niskougljičnom i za klimu neškodljivom gosp.
1.	Pogrešno odobrenje zahtjeva za potporu zbog uvođenja nove mjere/programa/potpore	vjerojatnost	2	2	2	2	3	2
		utjecaj	3	3	3	3	3	1
2.	Pogrešno odobrenje zahtjeva za potporu zbog velikog broja prijava i pritiska za poštivanje rokova	vjerojatnost	2	2	3	2	2	2
		utjecaj	1	2	2	2	2	2
3.	Pogrešno odobrenje zahtjeva za potporu zbog složenosti postupaka obrade	vjerojatnost	3	3	3	3	3	2
		utjecaj	3	3	3	2	3	2
4.	Pogrešno odobrenje prijave zbog česte izmjene legislative	vjerojatnost	3	3	3	3	3	2
		utjecaj	2	2	2	2	2	2
5.	Pogrešno odobrenje zahtjeva zbog netočnog/nedovoljnog definiranja pravila	vjerojatnost	3	3	3	3	3	2
		utjecaj	2	2	2	2	3	1
6.	Pogrešno odobrenje zahtjeva za potporu zbog neadekvatne IT podrške	vjerojatnost	3	2	3	3	3	3
		utjecaj	2	2	2	2	2	2
	Ukupno vjerojatnost		16	15	17	16	17	13
	Ukupno utjecaj		13	14	14	13	15	10
	SVEUKUPNO RIZIK		4,83	4,83	5,17	4,83	5,33	3,83

Izvor: Strateški plan unutarnje revizije za razdoblje 2014.-2020., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, 2014.

Uz mjere ruralnog razvoja, revidiraju se i područja kroz koja se vrši provedba samog programa ruralnog razvoja, a to su:

- nepravilnosti i upravljanje dugovima;
- financije i računovodstvo;
- financijsko izvještavanje.

Tablica 9.: Matrica rizika područja općeg poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju s utjecajem na programe ruralnog razvoja

Redni broj	Rizici		Područja revidiranja		
			Financije, računovodstvo	Financijsko izvještavanje	Nepravilnosti i upravljanje dugovima
1.	Nepravilno izvršenje plaćanja i računovodstva zbog složenosti postupaka	vjerojatnost	3	3	N/P
		utjecaj	4	4	N/P
2.	Nepravilno izvršenje plaćanja i računovodstva zbog izmjena u IT sustavu	vjerojatnost	3	3	N/P
		utjecaj	4	4	N/P
3.	Nepravilno izvršenje plaćanja i računovodstva zbog nefunkcionalne veze sa sustavom praćenja	vjerojatnost	3	3	N/P
		utjecaj	4	4	N/P
4.	Nepravilnosti u financijskom izvještavanju zbog složenosti i obujma postupaka	vjerojatnost	4	4	N/P
		utjecaj	4	4	N/P
5.	Nepravilnosti u financijskom izvještavanju zbog izmjena u IT sustavu	vjerojatnost	3	4	N/P
		utjecaj	4	4	N/P
6.	Nedostatak zaštite financ. interesa RH i EU zbog neevidentiranja svih dugova u knjizi dužnika	vjerojatnost	N/P	N/P	3
		utjecaj	N/P	N/P	4
7.	Nedostatak zaštite financ. interesa RH i EU zbog izmjena u IT sustavu	vjerojatnost	N/P	N/P	3
		utjecaj	N/P	N/P	3
8.	Nedostatak zaštite financ. interesa RH i EU zbog neodgovarajućeg postupanja s nepravilnostima	vjerojatnost	N/P	N/P	4
		utjecaj	N/P	N/P	3
	Ukupno vjerojatnost		16	17	10
	Ukupno utjecaj		20	20	10
	SVEUKUPNO RIZIK		7.20	7.40	6.67

Izvor: Strateški plan unutarnje revizije za razdoblje 2014.-2020., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, 2014.

Pomoću navedenih tablica možemo izvršiti procjenu rizika u sklopu mjera ruralnog razvoja i područja koje vrše provedbu mjera ruralnog razvoja.

Tablica 10.: Procjena rizika poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

Redni broj	Područje rizika Agencije	Visina rizika
1.	Nepravilnosti i upravljanje dugovima	Visok
2.	Financije, računovodstvo	Visok
3.	Financijsko izvještavanje	Visok
4.	Program ruralnog razvoja 2014.-2020. - prijenos znanja i inovacija u poljoprivredi, šumarstvu i ruralnim područjima	Srednji
5.	Program ruralnog razvoja 2014.-2020. - promicanje proizvodnih lanaca i upravljanja rizicima u poljoprivredi	Srednji
6.	Program ruralnog razvoja 2014.-2020.: mjere od posebne važnosti za nekoliko prioriteta Zajednice	Srednji
7.	Program ruralnog razvoja 2014.-2020.: jačanje konkurentnosti i održivosti poljoprivrednih gospodarstava	Srednji
8.	Program ruralnog razvoja 2014.-2020. - obnova i jačanje ekosustava, potpora pomaku prema niskougljičnom i za klimu neškodljivom gospodarstvu u poljoprivredi	Srednji
9.	Program ruralnog razvoja 2014-2020 - promicanje socijalne uključenosti, smanjenja siromaštva	Nizak

Izvor: *Strateški plan unutarnje revizije za razdoblje 2014.-2020., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, 2014.*

Rezultati provedene procjene rizika utvrđuju učestalost revizije određenog područja – za visokorizična područja revizija se provodi jednom godišnje, za srednjerizična područja jednom u dvije godine, a za niskorizična područja jednom u tri godine. Procjena rizika provedena je u sklopu programa ruralnog razvoja te područja kroz koja se vrši provedba programa ruralnog razvoja. U tablici su navedena rizična područja vezana uz mjere ruralnog razvoja, s time da se procjena rizika u području nepravilnosti i upravljanja dugovima, financijama i računovodstvu te financijskom izvještavanju, odnose i na cjelokupno poslovanje Agencije. Iz tablice je vidljivo da su područja koja vrše provedbu programa ruralnog razvoja visokorizična, dok su područja u sklopu programa ruralnog razvoja srednjerizična, odnosno niskog su rizika.

Grafikon 1.: Grafički prikaz procjene rizika poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju



Izvor: *Strateški plan unutarnje revizije za razdoblje 2014.-2020., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, 2014.*

Sektor za unutarnju reviziju Agencije poduzima sve aktivnosti, kako bi se rizik kontrole i rizik revizije smanjio. Nadziranjem sustava kontrola te praćenjem navedenih sustava utječe na poboljšanje poslovnih procesa unutar Agencije, bolji protok informacija između djelatnika, službi, sektora i top menadžmenta Agencije, konstantnu nadogradnju procedura, kako bi se sustav prilagodio promjenama, najčešće vezanim uz promjene u informatičkim sustavima i nadogradnje novih tehnologija u poslovnim procesima. Kako bi se preporuke revidiranih poslovnih procesa uzimale u obzir i provodile u Agenciji, određuju se rokovi u kojima ih je potrebno provesti, a nakon implementacije preporuka u poslovne procese, obavlja se njihovo trajno praćenje i nadzor. Sektor za unutarnju reviziju također provodi „Program osiguranja kvalitete i unapređenja revizije“. U sklopu tog programa, vrše se periodične unutarnje i vanjske procjene rada Sektora te redovito unutarnje praćenje.

5.3. Faze procesa interne revizije

Kako bi Sektor za unutarnju reviziju utjecao na smanjenje rizika poslovnih procesa Agencije, provodi periodični unutarnji nadzor u četiri faze. Prema Međunarodnim standardima za

profesionalno obavljanje interne revizije¹³¹, te prema procedurama Sektora za unutarnju reviziju Agencije, proces interne revizije obavlja se u sljedećim fazama:

- planiranje interne revizije;
- kritičko ispitivanje i ocjena poslovanja;
- izvješćivanje o rezultatima ispitivanja;
- praćenje poboljšanja.

Tijekom svih faza provedbe revizije vrši se kontinuirani nadzor provedbe revizijskog angažmana od strane voditelja službe i direktora sektora ili samo direktora sektora. Obzirom da Voditelj Službe za reviziju mjera izravne potpore i zajedničke organizacije tržišta (kojemu je unutarnji IT revizor hijerarhijski podređen), kao ni direktor sektora, nemaju dovoljno znanja kako bi sukladno IIA standardu 2340¹³² osigurali adekvatan nadzor provedbe IT revizijskih angažmana, nadzor nad obavljanjem IT revizijskih angažmana osigurava se na jedan od sljedećih načina:

- angažiranjem vanjskog eksperta koji posjeduje potrebna znanja za provedbu nadzora IT revizijskih angažmana;
- angažiranjem CISA certificiranog revizora¹³³ unutar Sektora za provedbu nadzora IT revizijskih angažmana;
- angažiranjem CISA certificiranog revizora unutar Sektora na provedbi IT revizijskih angažmana u timu s unutarnjim IT revizorom, pri čemu članovi revizijskog tima međusobno nadziru rad jedan drugome.

¹³¹ Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>

¹³² IIA standard 2340 - provođenje angažmana mora se odgovarajuće nadzirati kako bi se zajamčilo postizanje ciljeva te osigurala kvaliteta i razvoj osoblja. Opseg potrebnog nadzora ovisit će o stručnosti i iskustvu internih revizora te složenosti angažmana. Glavni revizor odgovoran je za cjelokupni nadzor angažmana, bez obzira na to obavlja li ga funkcija interne revizije ili se obavlja za nju, ali može imenovati članove funkcije interne revizije s odgovarajućim iskustvom za provođenje pregleda. Odgovarajuće dokaze o nadzoru potrebno je dokumentirati i čuvati, Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>

¹³³ CISA certifikat - certifikat koji dokazuje da osoba ima znanja i vještine za upravljanje i nadgledanje informacijskog sustava. Izdaje ga organizacija ISACA - organizacija stručnjaka za reviziju, provjeru i sigurnost informacijskog sustava osnovana 1969. godine i to je čini najstarijom organizacijom tog tipa u svijetu. Danas ISACA broji više od 95 tisuća članova u svijetu i više od 200 lokalnih podružnica u skoro 160 zemalja. ISACA se bavi provjerom i nadgledanjem sustava u skoro svim poslovnim kategorijama, a neke od njih su bankarstvo i financije, računovodstvo, uprava te komunalne usluge. Osim provjerom i nadgledanjem, ISACA se bavi educiranjem i certificiranjem stručnjaka iz područja informacijske tehnologije, Certifikati iz područja informacijske sigurnosti, dostupno na <https://www.cis.hr/files/dokumenti/CIS-DOC-2011-01-001.pdf>

Na kraju svake faze revizije od strane voditelja službe i direktora Sektora ili samo direktora Sektora, vrši se pregled revizijskog predmeta i evaluacija provedbe revizijskog angažmana.

5.3.1. Planiranje interne revizije

Planiranje interne revizije uključuje uspostavljanje ciljeva, rasporeda aktivnosti, planiranje osoblja i budžeta, odnosno potrebnih financijskih sredstava za obavljanje planiranih aktivnosti, te izvješćivanja o aktivnostima, odnosno rezultatima rada. Proces planiranja započinje s razvijanjem plana na razini odjela interne revizije, a zaključuje se planiranjem pojedinačnih revizija. Prema Međunarodnim standardima interne revizije, planiranje interne revizije mora biti temeljeno na riziku kako bi plan interne revizije bio usklađen s ciljevima poduzeća. Da bi se osigurala uključenost rizika u plan interne revizije na razini odjela, neophodno je da interni revizori, između ostalog, steknu razumijevanje načina provođenja upravljanja rizicima, da planovi budu temeljeni na rezultatima procjene rizika te da se usklađuju s promjenom strategije poduzeća, odnosno prilagođuju promjenama izloženosti poduzeća koje iz toga proizlaze.¹³⁴

Faza planiranja revizije u Agenciji provodi se kroz sljedeće aktivnosti:

- planiranje i preliminarne aktivnosti;
- prikupljanje informacija o revidiranom procesu;
- analiza prikupljenih informacija i evidentiranje sustava;
- održavanje početnog sastanka i izdavanje konačne uvodne izjave;
- popunjavanje kontrolne liste.

Temelj za pokretanje pojedinačne unutarnje revizije je Godišnji plan unutarnje revizije potpisan od ravnatelja Agencije ili nalog za pokretanje unutarnje revizije od ravnatelja Agencije kojim se pokreću izvanredne revizije, odnosno revizije koje nisu planirane Godišnjim planom unutarnje revizije, a tijekom godine nastane potreba za njihovom provedbom. Prilikom pokretanja unutarnje revizije vrši se dodjela šifre revizije, koja se koristi tijekom cijele revizije za administrativne potrebe, odnosno za referenciranje na predmetnu reviziju. Podaci o reviziji upisuju se u Knjigu revizija, koja se vodi u elektronskoj formi na sharepointu Agencije. Podaci o reviziji upisuju se i u BIPA aplikaciju¹³⁵. Svi revizori i vanjski stručnjaci, ako su angažirani, moraju potpisati Izjavu o neovisnosti. Revidirani subjekt se putem elektroničke pošte

¹³⁴ Tušek, B., Pokrovac, I.: *Istraživanje uključenosti interne revizije u proces upravljanja rizicima poduzeća u Republici Hrvatskoj*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.2., Zagreb, 2009.

¹³⁵ BIPA aplikacija – baza revizorskih izvješća i preporuka

obavještava o početku revizije. Obavijest o početku revizije sprema se u revizijski predmet. Izrađuje se Plan revizije, koji se nakon izrade dostavlja na odobrenje voditelju službe i direktoru sektora ili samo direktoru sektora. U slučaju neslaganja voditelja službe s pripremljenim dokumentom (ako je primjenjivo), isti se vraća na ispravak revizoru koji ga je pripremio i tek po usuglašavanju konačnog teksta isti se podnosi na odobrenje direktoru sektora. U slučajevima kad voditelj službe nije imenovan za operativnog provoditelja revizije, tj. kad voditelj službe obavlja provjeru predmetnog dokumenta, direktor sektora oslanja se pritom na rezultate rada voditelja službe i suštinsku provjeru provodi ovisno o vlastitoj profesionalnoj procjeni. Potpisani Plan sprema se u revizijski predmet. Elektronska verzija Plana revizije, koja je odobrena od strane voditelja službe i direktora sektora ili samo direktora sektora, kopira se u elektronsku verziju revizijskog dosjea i taj kopirani dokument tijekom cjelokupnog trajanja revizije ažurira se sa stvarnim brojem utrošenih revizora dana/stvarnim datumima provedbe aktivnosti. Plan revizije predstavlja sredstvo kontrole i procjene napretka rada pri obavljanju pojedinih aktivnosti odnosno faza revizije.

Prikupljanje informacija o revidiranom procesu ima svrhu da revizor razumije područje koje revidira i da je potpuno upoznat sa svim informacijama i dokumentacijom koja u kasnijim fazama revizije može utjecati na njegovo mišljenje o adekvatnosti unutarnjih kontrola. Tijekom prikupljanja informacija revizorski tim ovisno o složenosti i poznavanju revizijskog procesa može zatražiti preliminarne sastanke s predstavnicima revidiranog subjekta, dostupnu dokumentaciju, pristup informacijskom sustavu koji služi kao potpora poslovnom procesu kao i druge informacije koje mogu biti relevantne za planiranje revizije. Uvidom u BIPA aplikaciju provjerava se je li revidirano područje već bilo obuhvaćeno unutarnjom ili vanjskom revizijom, te se uzimaju se u obzir dosadašnji nalazi i preporuke te status provedbe istih.

Informacije prikupljene pripremnim aktivnostima iz raznih izvora omogućavaju evidentiranje sustava i pripremu obrasca Programa revizije. Prilikom identifikacije rizika, vrši se uvid u postojeće registre za rizike i za nepravilnosti kako bi se utvrdilo ima li u djelokrugu revidiranog područja identificiranih rizika i prijavljenih nepravilnosti. S obzirom da su revizorski resursi ograničeni brojem raspoloživih dana za provedbu testiranja, planom testiranja potrebno se usredotočiti na najznačajnije rizike, odnosno na one gdje je vrijednost umnoška vjerojatnosti i učinka nepovoljnog događaja na cilj poslovnog procesa velika. Nakon definiranja detaljnih rizika, izrađuje se obrazac za svaki kontrolni cilj u kojem se navode rizici po kontrolnom cilju i definiraju se očekivane kontrole.

Vrijeme i mjesto održavanja početnog sastanka određuje se u obavijesti koja se šalje predstavnicima revidiranog subjekta putem elektronske pošte. Uz obavijest o održavanju početnog sastanka predstavnicima revidiranog subjekta dostavlja se i nacrt Uvodne izjave. Održava se početni sastanak, čiji ciljevi su: predstaviti ciljeve i opseg revizije, utvrditi ustrojstvene jedinice uključene u revidirani proces, raspraviti poslovne i kontrolne ciljeve te glavne rizike, saznati dodatne relevantne informacije koje mogu biti bitne za reviziju i koje mogu utjecati na Uvodnu izjavu. Nakon održanog početnog sastanka priprema se Uvodna izjava temeljem dobivenih informacija s početnog sastanka. U slučaju da su na početnom sastanku dobivene informacije koje se odnose na podatke u Uvodnoj izjavi, istu je potrebno ažurirati sukladno novim saznanjima, kao i Plan revizije i Program revizije. Konačna Uvodna izjava dostavlja se revidiranom subjektu putem elektroničke pošte.

Revizijski predmet dostavlja se voditelju službe (ako je primjenjivo), odnosno direktoru sektora radi pregleda revizijskog predmeta i evaluacije provedbe revizijskog angažmana. Nakon završetka aktivnosti u fazi planiranja, voditelj službe i direktor sektora popunjavaju kontrolnu listu. Kao dokaz o izvršenom pregledu u revizijski predmet sprema se potpisana ispunjena kontrolna lista.

5.3.2. Ispitivanje i ocjena poslovanja

U postupku provedbe revizije, interni revizor prikuplja i kritički valorizira informacije o području kojeg ispituje koristeći se brojnim pristupima i metodama. Ti se pristupi svrstavaju u dvije skupine – transakcijski pristup i sustavni pristup. Najčešći **transakcijski pristupi** su verifikacijski i jamstveni pristup. Verifikacijski pristup znači da revizor koristi odgovarajuće metode za potvrđivanje stanja objekta, koji ispituje, odnosno, utvrđuje usklađenost prezentiranog stanja sa stvarnim stanjem. Taj će pristup biti efikasniji, ukoliko se osigura revizorova neovisnost o informacijama, mišljenju i prosudbama menadžmenta. Ovakav se pristup koristi u procesu revizije finansijskih izvještaja. Jamstveni pristup češće se koristi u reviziji poslovanja. Prema ovom pristupu, interni revizor metodom uzorka odabire neki poslovni događaj i provodi testiranje od početka do završetka transakcije kako bi utvrdio je li transakcija ispravno odobrena i obrađena. Unatoč neospornom značenju prethodnih pristupa, **sustavni je pristup** od posebnog značenja za modernog internog revizora. Ovim se pristupom interni revizor usredotočuje na sam poslovni sustav i njegove sastavne elemente te na njihove

međusobne veze. Ističu se tri bitna pitanja, koja postavlja interni revizor koristeći se sustavnim pristupom:¹³⁶

1. Kakav je formalni, propisani sustav?
2. Funkcionira li sustav ispravno, sukladno propisanom?
3. Je li sustav prikladan za provođenje zadovoljavajuće interne kontrole?

Odgovori na prva dva pitanja ne ostavljaju prostora za različita stajališta internog revizora i menadžmenta, dok je odgovor na treće pitanje stvar procjene revizora i menadžmenta koji ima pravo zauzeti drukčije stajalište.¹³⁷

Faza ispitivanja i procjene poslovanja Agencije provodi se kroz sljedeće aktivnosti:

- ocjena postojećih kontrola;
- provedba testiranja;
- potvrđivanje činjenica i izrada rezultata testiranja;
- popunjavanje kontrolne liste.

Na temelju prikupljenih detaljnih informacija, saznanja do kojih se došlo utvrđivanjem i evidentiranjem sustava, intervjuiranjem revidiranog subjekta, potvrđuje se postojanje očekivanih kontrola. Utvrđenim postojećim kontrolnim mjerama donose se procjene adekvatnosti unutarnjih kontrola odnosno utvrđuje se jesu li postojeće unutarnje kontrole odgovarajuće oblikovane kako bi spriječile aktiviranje rizika te pripomogle ostvarenju postojećih ciljeva.

Testiranje se obavlja pomoću testova suglasja i dokaznih testova. Testovi suglasja provode se u svrhu utvrđivanja razine primjene zahtjeva koji se odnose na revidirani proces (npr. primjena zakona). Dokazni testovi provode se zbog utvrđivanja djelotvornosti sustava unutarnjih kontrola odnosno zbog utvrđivanja funkcioniraju li u praksi kontrole na način kako je propisano. Po završetku testiranja ažurira se obrazac radne dokumentacije s rezultatima testiranja i referencama na izvor te podnosi na odobrenje voditelju službe i direktoru sektora ili samo direktoru sektora. Za sadržaj testiranja odgovoran je voditelj revizijskog tima. Voditelj

¹³⁶ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

¹³⁷ Ibid.

službe i direktor sektora ili samo direktor sektora svojim potpisom potvrđuju da su rezultati testiranja dostatni, u smislu njihove sukladnosti s prethodno odobrenim planom testiranja.

Potvrđivanje činjenica utvrđenih testiranjem može se obaviti održavanjem jednog ili više sastanaka s predstavnicima revidiranog subjekta. Nakon što revizori potvrde činjenice koje su utvrdili, ne bi se smjelo dogoditi da revizori tijekom sljedećih faza spoznaju određene podatke i informacije koje mogu osporiti utvrđene nalaze. Utvrđeni nalazi se trebaju temeljiti na dostatnim, pouzdanim i relevantnim dokazima. Nakon obavljenog potvrđivanja činjenica formuliraju se nalazi i Stručno revizorsko mišljenje i isti se podnose na odobrenje.

Revizijski predmet dostavlja se voditelju službe (ako je primjenjivo), odnosno direktoru sektora, radi pregleda revizijskog predmeta i evaluacije provedbe revizijskog angažmana. Nakon završetka aktivnosti u fazi testiranja, voditelj službe i direktor sektora popunjavaju kontrolnu listu. Kao dokaz o izvršenom pregledu u revizijski predmet sprema se potpisana ispunjena kontrolna lista.

5.3.3. Izvješćivanje interne revizije

Konačni rezultat cjelokupnog procesa interne revizije temeljene na rizicima je izvještaj koji ujedno predstavlja i sredstvo komunikacije između internog revizora i korisnika tog izvještaja, uobičajeno menadžmenta, uprave i revizijskog odbora. Osnovni cilj izvještavanja je pružiti informacije o načinu upravljanja rizicima koji mogu imati utjecaj na ostvarivanje ciljeva poduzeća. U izvješću treba naglasiti važnost uloge koju procesi upravljanja rizicima i kontrole imaju u ostvarivanju ciljeva poduzeća, te se referirati na rad obavljen od strane interne revizije, kao i na druge važne izvore informacija koji su korišteni za potrebe izražavanja uvjerenja. Uz zaključke i mišljenja o procesima upravljanja rizicima, izvještaj treba sadržavati i preporuke za smanjenje izloženosti rizicima. Kako bi korisnici izvještaja, prije svega uprava, u potpunosti razumjela stupanj izloženosti, u revizorovu izvještaju bi trebale biti naznačene važnosti, odnosno identificirane posljedice izloženosti poduzeća rizicima na ostvarenje njegovih ciljeva.¹³⁸

Faza izvještavanja Agencije provodi se kroz sljedeće aktivnosti:

- izrada nacrtu revizijskog izvješća;

¹³⁸ Tušek, B., Pokrovac, I.: *Istraživanje uključenosti interne revizije u proces upravljanja rizicima poduzeća u Republici Hrvatskoj*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.2., Zagreb, 2009.

- izdavanje nacrt revizijskog izvješća i održavanje završnog sastanka;
- izdavanje konačnog revizijskog izvješća;
- izdavanje konačnog revizijskog izvješća i završne aktivnosti.

Nacrtom revizijskog izvješća izvještava se o nalazima, potvrđeni činjenicama i dokazima koji su dostatni, pouzdani i relevantni, objektivno formulirani, relevantni za područje na koje se odnose i dovoljno značajni i uvjerljivi za poduzimanje mjera radi otklanjanja nedostataka. Nakon izrade nacrt revizijskog izvješća, isti se dostavlja na odobrenje voditelju službe i direktoru sektora ili samo direktoru sektora.

Vrijeme i mjesto održavanja završnog sastanka određuje se u obavijesti koja se šalje predstavnicima revidiranog subjekta putem elektroničke pošte. Uz obavijest o održavanju završnog sastanka predstavnicima revidiranog subjekta dostavlja se i nacrt revizijskog izvješća. Provodi se održavanje završnog sastanka, koji ima sljedeće ciljeve: postizanje suglasnosti o razini stručnog mišljenja, postizanje suglasnosti o preporukama i razini njihove važnosti, postizanje dogovora o roku u kojem će rukovodstvo dati odgovore na preporuke u BIPA aplikaciji i dostaviti Sektoru za unutarnju reviziju akcijski plan potpisan od strane ravnatelja Agencije (u kojem su navedene planirane aktivnosti za provedbu svake prihvaćene preporuke/razlozi neprihvatanja preporuka, definirani rokovi izvršenja i odgovorne osobe za provedbu pojedinačnih preporuka).

Nakon zaprimanja akcijskog plana rukovodstva, potpisanog od strane ravnatelja, pristupa se izradi konačnog revizijskog izvješća. Akcijski plan rukovodstva sastavni je dio konačnog revizijskog izvješća (njegov prilog). Mora biti potpisan od strane ravnatelja i sadržavati sljedeće elemente: planirane aktivnosti za provedbu svake prihvaćene preporuke, razloge neprihvatanja preporuka, definirane rokove izvršenja i odgovorne osobe za provedbu. Sukladno Naputku ravnatelja za postupanje po nalazima i preporukama danim u revizijskim izvješćima, potpisani akcijski plan Sektoru za unutarnju reviziju mora biti dostavljen najkasnije u roku od 28 dana od dana izdavanja nacrt revizijskog izvješća kako bi Sektor za unutarnju reviziju bio u mogućnosti poštivati rok od 30 dana unutar kojih treba izdati konačno revizijsko izvješće. Ako se u zadanom roku ne dostavi akcijski plan rukovodstva, izdat će se konačno revizijsko izvješće bez odgovora rukovodstva. Takvu praksu treba izbjegavati i nastojati osigurati pravovremeno zaprimanje očitovanja odgovornih osoba putem plana provedbe preporuka (akcijskog plana), te će u slučajevima približavanja krajnjeg roka Sektor za unutarnju reviziju podsjetiti odgovorne

osobe i ravnatelja Agencije na propisane rokove. Nakon izrade konačnog revizijskog izvješća, isto se dostavlja na odobrenje voditelju službe i direktoru sektora ili samo direktoru sektora.

Konačno revizijsko izvješće dostavlja se ravnatelju Agencije, koji je vlasnik izvješća te ovlaštenim osobama nadležnima za revidirani proces. Konačno revizijsko izvješće se svim odgovornim osobama, izuzev ravnatelja Agencije, dostavlja elektroničkim putem. Konačno revizijsko izvješće dostavlja se i vanjskim tijelima ako za to postoji obveza.

Revizijski predmet dostavlja se voditelju službe (ako je primjenjivo), odnosno direktoru sektora radi pregleda revizijskog predmeta i evaluacije provedbe revizijskog angažmana. Nakon završetka aktivnosti u fazi izvješćivanja interne revizije, voditelj službe i direktor sektora popunjavaju kontrolnu listu.

5.3.4. Praćenje poboljšanja sustava poslovanja u skladu s poduzetim aktivnostima interne revizije

Praćenje poboljšanja, odnosno postupanja odgovornih osoba u poduzeću s rezultatima koji su im priopćeni od strane internog revizora, nezaobilazna je faza cjelokupnog procesa modela interne revizije. Nakon sastavljanja, potpisivanja i distribucije konačnog izvješća, započinju brojne i složene aktivnosti praćenja poboljšanja, odnosno postupanja menadžmenta kojima interni revizor mora posvetiti posebnu pažnju. Riječ je o vrlo osjetljivoj i kritičnoj fazi svakog pojedinačnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, a nerijetko i savjetodavnih usluga. Ova faza ogleđa se u četiri moguće situacije:¹³⁹

- predložene mjere poduzete su i problem je riješen;
- poduzete su predložene mjere, ali se njima ne rješava problem;
- menadžment poduzima mjere, ali nije razumio preporuku revizora;
- menadžment ne poduzima mjere.

Prva situacija ukazuje na zadovoljavajuću učinkovitost odjela interne revizije i rukovoditelj odjela sastavlja pozitivno izvješće o praćenju ostvarenih rezultata za svaki revizijski projekt i dostavlja ga rukovoditelju organizacije. Poduzmu li se predložene aktivnosti, no unatoč njima se problemi ne rješavaju, pogreške će se pojavljivati i dalje pa je potrebno preispitati sadržaj predloženih akcija i provesti dodatna ispitivanja kako bi se problem pravodobno otklonio. Ako

¹³⁹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.

menadžment poduzima korektivne mjere koje je predložio odjel interne revizije, a izostaju očekivani rezultati, moguće je da menadžment nije razumio preporuke revizora. Druga je krajnost kada menadžment ne poduzima mjere, što znači da sustav internih kontrola ne funkcionira zadovoljavajuće i predstavlja visoku i neprihvatljivu razinu rizika neostvarivanja ciljeva poduzeća. Interni revizor mora utvrditi jesu li preostale nepravilnosti materijalno značajne i ako jesu, sastavlja izvješće o praćenju ostvarenih rezultata s uočenim izuzecima te ga dostavlja višoj razini menadžmenta, uključujući i preporuke za njihovo otklanjanje. Viša razina menadžmenta donosi odluku o poduzimanju odgovarajućih radnji i prosljeđuje nalog ispitanicima ili donosi odluku o daljnjem nepoduzimanju korektivnih mjera o čemu povratnu informaciju dobiva rukovoditelj odjela interne revizije, koji priprema bilješku s tim u svezi i odlaže je u radnu dokumentaciju.¹⁴⁰

Faza praćenja provedbe preporuka Agencije provodi se kroz sljedeće aktivnosti:

- provođenje praćenja provedbe preporuka;
- izrada Izvješća o praćenju provedbe preporuka;
- izdavanje Izvješća o praćenju provedbe preporuka;
- popunjavanje kontrolne liste.

Praćenje provedbe preporuka sastavni je dio obavljanja pojedinačne revizije (praćenje provedbe preporuka posljednja je faza obavljanja revizije) i tek nakon što je provedeno praćenje provedbe svih preporuka prihvaćenih od strane rukovodstva u predmetnoj reviziji, revizijski predmet može biti zatvoren. Za unutarnju reviziju praćenje provedbe preporuka je važno radi procjene rizika i planiranja budućih revizija. Rezultat praćenja provedbe preporuka je ulazni podatak za strateško i godišnje planiranje unutarnje revizije i može predstavljati podlogu za odluku o ponovnom revidiranju istog područja. Za provedbu preporuka, odnosno izvršenje akcijskog plana zadužene su odgovorne osobe navedene u akcijskom planu, koji je sastavni dio konačnog revizijskog izvješća i iste su ih obvezne provesti u rokovima naznačenim u akcijskom planu. Sukladno čl. 35 Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (NN 78/15, NN 102/19) rok provedbe preporuka može se pomaknuti (uz suglasnost ravnatelja) samo jedanput, za najviše 6 mjeseci. Sukladno istom članku, u slučaju kad odgovorne osobe/rukovoditelji organizacijskih jedinica u Agenciji konstatiraju da neke preporuke unutarnje revizije nisu provedive, dužne su obrazložiti razloge neprovedivosti. Direktor Sektora za unutarnju reviziju

¹⁴⁰ Ibid.

o takvim preporukama dužan je izvijestiti ravnatelja Agencije i predložiti mu donošenje jedne od sljedeće dvije odluke:

- odluke o neprovedivosti preporuke;
- odluke o ponovnom obavljanju revizije područja na koje se odnosi preporuka.

Odluka o neprovedivosti preporuke se donosi u slučaju kad je ravnatelj suglasan s očitovanjem odgovornih osoba/rukovoditelja organizacijskih jedinica Agencije. Odluka o ponovnom obavljanju revizije područja na koje se odnosi preporuka se donosi u slučaju kad ravnatelj nije suglasan s očitovanjem odgovornih osoba/rukovoditelja organizacijskih jedinica Agencije. U slučajevima kad odgovorna osoba/rukovoditelj organizacijske jedinice Agencije ima namjeru provesti preporuku/ne smatra je neprovedivom, ali nije bio u mogućnosti provesti je čak ni u dodatnom (pomaknutom) roku zbog faktora na koje nije mogao utjecati, dužan je obrazložiti zašto je preporuku nemoguće bilo provesti unutar inicijalnog roka, odnosno zašto je nije mogao provesti ni u dodatnom (pomaknutom) roku. To obrazloženje direktor Sektora prezentirat će ravnatelju u sklopu dopisa kojim traži donošenje jedne od dvije zakonom propisane odluke. Ako postoji suglasje svih (i odgovorne osobe, i revizije, i ravnatelja) da preporuku treba provesti, u takvim slučajevima revizija područja na koje se odnosi preporuka neće se raditi, već će se samo odrediti novi realni rok za provedbu. Voditelj službe, u nadležnosti koje se utvrde slučajevi da su sukladno gore navedenim zakonskim obvezama potrebne odluke ravnatelja, bez odgađanja priprema dopis za ravnatelja i podnosi ga na odobrenje direktoru sektora. Nakon odobrenja, direktor sektora dostavlja ga ravnatelju. Praćenje provedbe preporuka određene revizije može se provoditi odjednom za sve preporuke (po isteku svih rokova provedbe iz akcijskog plana) ili u više iteracija (po isteku rokova samo za određeni broj preporuka). Samim time, tijekom praćenja provedbe preporuka može biti izrađeno jedno ili više Izvješća o praćenju provedbe preporuka.

Nakon provedenog praćenja provedbe preporuka iz predmetne revizije putem BIPA aplikacije izrađuje se Izvješće o praćenju provedbe preporuka. Za preporuke, koje nisu provedene u skladu s akcijskim planom rukovodstva potrebno je utvrditi razloge neprovođenja istih i o istome izvijestiti u navedenom Izvješću. Izvješće o praćenju provedbe preporuka dostavlja se na odobrenje voditelju službe i direktoru sektora ili samo direktoru sektora. Odobrenje podrazumijeva da je izvršena provjera dostatnosti dokaza za stjecanje razumnog uvjerenja o statusu provedenosti pojedine preporuke. U slučaju neslaganja voditelja službe s pripremljenim dokumentom (ako je primjenjivo), isti se vraća na ispravak revizoru koji ga je pripremio i tek

po usuglašavanju konačnog teksta isti se podnosi na odobrenje direktoru sektora. U slučajevima kad voditelj službe nije imenovan za operativnog provoditelja praćenja provedbe preporuka, tj. kad voditelj službe obavlja provjeru izvješća o praćenju provedbe preporuka, direktor sektora oslanja se pritom na rezultate rada voditelja službe i suštinsku provjeru provodi ovisno o vlastitoj profesionalnoj procjeni.

Izvješće o praćenju provedbe preporuka dostavlja se ravnatelju Agencije te ovlaštenim osobama nadležnima za revidirani proces. Dostavlja se svim odgovornim osobama, izuzev ravnatelja Agencije, elektroničkim putem. Izvješće o praćenju provedbe preporuka dostavlja se i vanjskim tijelima ako za to postoji obveza.

Revizijski predmet dostavlja se voditelju službe (ako je primjenjivo), odnosno direktoru sektora radi pregleda revizijskog predmeta i evaluacije provedbe revizijskog angažmana. Nakon završetka aktivnosti u fazi praćenja poboljšanja sustava, voditelj službe i direktor sektora popunjavaju kontrolnu listu.

5.4. Metodologije unutarnje revizije informacijskog (IS) sustava

Kao što je navedeno, reviziju informacijskog (IS) sustava, uz certificiranog revizora u Sektoru za unutarnju reviziju, obavljaju i vanjski stručnjaci. Unutarnja revizija Informacijskog Sustava (IS) u modernom poslovanju ima za cilj:

- integritet informacijskog sustava i financijskih (i drugih) podataka;
- unaprjeđenje ukupnog poslovanja;
- sprječavanje, otkrivanje, i analizu potencijalnih prijevara posredstvom IS-a;
- postizanje preduvjeta za pravilno provođenje drugih unutarnjih revizija;
- smanjenje izloženosti Agencije operativnom riziku;
- zadovoljavanje važeće Regulative Republike Hrvatske (RH) i Europske Unije (EU).

Ravnatelj Agencije je dužan uspostaviti efikasan sustav unutarnje kontrole na osnovu prijedloga Sektora za unutarnju reviziju što uključuje i usvajanje predmetne Metodologije unutarnje revizije informacijskog sustava, te osiguranje uvjeta i resursa (tehničkih, ljudskih, drugih) za njeno provođenje, nadzor i periodičnu analizu. Direktor Sektora za unutarnju reviziju je dužan pridržavati se postojećih i primjenjivih zakona vezano za obavljanje poslova unutarnje revizije i integraciju poslova unutarnje revizije informacijskog sustava te Metodologije u standarde i procedure rada unutarnje revizije Agencije (uloga podrške i nadzora). Unutarnji revizori

informacijskog sustava Agencije u svom radu postupaju po propisima ove Metodologije te drugih važećih i vezanih pisanih pravila Agencije u područjima unutarnje revizije, te imaju vodeću ulogu u:

- izradi Godišnjih i Strateških planova unutarnje revizije SUR sa stajališta IS-a;
- izvršenju procjene rizika IS-a za svrhe unutarnje revizije;
- izvršenju planiranih revizija u skladu s ovom Metodologijom te drugim važećim internim aktima Agencije u područjima unutarnje revizije;
- redovitom ažuriranju i unapređenju Metodologije i vezanih akata.

Vlasnici poslovnih procesa Agencije dužni su aktivno sudjelovati u izvršenju unutarnjih revizija informacijskog sustava na osnovu Metodologije, Godišnjih i Strateških planova Sektora te provedbu mjera i preporuka unutarnje revizije IS-a. Eksterna revizija, u skladu s dobrim praksama, dužna je uzeti u obzir unutarnju Metodologiju i redovite aktivnosti Agencije u području unutarnje revizije informacijskih sustava u svrhu efikasnijeg plana i pristupa eksternoj reviziji.

Godišnji planovi unutarnje revizije SUR-a također sadržavaju plan unutarnje revizije informacijskog sustava. Planovi unutarnje revizije informacijskog sustava baziraju se na godišnjoj procjeni rizika na visokoj razini (eng. HLRA tj. 'high-level risk assessment') područja informacijskog sustava koje je definirala Agencija. Sam proces planiranja odvija se na način da:

- temeljem godišnje procjene rizika na visokoj razini (HLRA) područja IS-a koje je definirala Agencija, odgovorno osoblje SUR-a u okviru svog Strateškog plana unutarnje revizije definira i Strateški plan unutarnje revizije informacijskog sustava za period od 5 godina;
- predviđene su 3 planirane revizije informacijskog sustava godišnje po jednom IT revizoru, ne uključujući eventualne specifične tj. jednokratne revizije na zahtjev unutarnjih ili vanjskih ovlaštenih osoba ili organizacija;
- područja IS-a, ocijenjena kao visoko-rizična, revidiraju se svake godine, područja srednjeg rizika jednom u 3 godine, te područja niske razine rizika jednom u predviđenom periodu od 5 godina;

- na osnovu Strateškog plana, plan unutarnje revizije informacijskog sustava na godišnjoj se razini uključuje u Godišnji plan unutarnje revizije Sektora za unutarnju reviziju kao njegov sastavni dio;

Metodologija unutarnje revizije informacijskog sustava Agencije prepoznaje 3 vrste revizija informacijskog sustava:

- revizije generalnih IT kontrola – revizije tehničkih, organizacijskih i upravljačkih kontrola vezanih za informacijski sustav i sve njegove komponente;
- revizije aplikacijskih kontrola – revizije kontrola koje se odnose na unos, procesiranje, i izlaz podataka iz poslovnih aplikacija (eng. 'data entry, processing, and output controls');
- specifične tj. jednokratne revizije – revizije koje nisu prethodno planirane (obuhvaćene Strateškim i Godišnjim planom), a koje se mogu zahtijevati kao rezultat određenih unutarnjih ili vanjskih čimbenika.

U okviru revizije generalnih IT kontrola (točka A) Agencija prepoznaje sljedeća područja IS-a – upravljanje IS-om, sigurnost, operacije, infrastruktura i imovina, upravljanje promjenama i razvojem i oporavak informacijskog sustava. Područja revidiranja u okviru revizije generalnih IT kontrola, navedena su u tablici.

Tablica 11.: Revizija generalnih IT kontrola prema funkcijama informacijskog sustava

Funkcije informacijskog sustava	Područja revidiranja
Upravljanje IS-om	Okvir za upravljanje informacijskim sustavom
	Edukacija korisnika i osoblja odgovornog za sigurnost i funkcionalnost IS-a
	Upravljanje rizicima ekternalizacije i odnosima s dobavljačima i pružateljima usluga
Sigurnost	Upravljanje logičkim i upravljačkim kontrolama pristupa
	Upravljanje incidentima i korisničkim zahtjevima
	Fizička sigurnost
Operacije	Upravljanje obradama podataka
	Upravljanje operativnim, sigurnosnim, i drugim zapisima
Infrastruktura i imovina	Upravljanje resursima informacijskog sustava
	Upravljanje dokumentacijom i konfiguracijama
Upravljanje promjenama i razvojem	Upravljanje promjenama
	Upravljanje razvojem aplikacijskih sustava i vezane infrastrukture
Oporavak informacijskog sustava	Upravljanje rezervnim kopijama
	Planiranje kontinuiteta poslovanja i planiranje oporavka informacijskog sustava

Izvor: Agencija za plaćanja u poljoprivredi, Metodologije unutarnje revizije informacijskog sustava

U okviru revizije aplikacijskih kontrola, Agencija testira kontrole vezane uz unos, procesiranje, i izlaz podataka unutar osnovnog aplikacijskog sustava za podršku poslovanju koji sačinjavaju:

- aplikacije za provedbu mjera tržišne potpore;
- aplikacije za provedbu mjera izravne potpore;
- aplikacije za provedbu mjera strukturne potpore;
- srednji sloj/Modul za odobravanje plaćanja;
- aplikacije za financije, računovodstvo i izvještavanje.

U konačnici, specifične tj. jednokratne revizije (obzirom na njihovu prirodu) nisu prethodno planirane (obuhvaćene Strateškim i Godišnjim planom) te samim tim njihov obujam ovisi od potreba i okolnosti kojima su izazvane. Takve revizije mogu uključivati:

- specijalističke revizije (npr. penetracijske testove infrastrukture);
- istraživanje prijevara;
- reviziju određenih projekata informacijskog sustava.

U svrhe revizije koristi se procjena rizika informacijskog sustava na visokoj razini (eng. 'highlevel risk assessment' ili HLRA), kojim je Agencija definirala sljedeće rizike makrorazine, primjenjive na Agenciju:

- funkcija informacijske tehnologije, tj. način na koji se istom upravlja ne zadovoljava adekvatno poslovne i strateške ciljeve organizacije;
- nedostatna zaštita te nepravilna uporaba imovine informacijskog sustava;
- gubitak integriteta sustava i podataka organizacije;
- gubitak povjerljivosti sustava i podataka organizacije;
- gubitak podataka organizacije/eng. 'data loss';
- prekid rada sustava tj. nedostupnost dijela sustava ili cjelokupnog sustava;
- neusklađenost sa regulatornim i drugim zahtjevima;
- interna ili eksterna prijevarena.

Navedeni rizici makrorazine se prilikom procjene (a unutar samog dokumenta Procjene rizika) mapiraju s definiranim područjima informacijskog sustava po principu jedan-na-više (jedan rizik je relevantan za jedno ili više područja informacijskog sustava). Pojedinačna izloženost određenog područja IS-a prema određenom riziku makrorazine se određuje na osnovu kriterija vjerojatnosti događaja tog rizika te utjecaja koji takav događaj može imati na poslovanje Agencije.

Obzirom da je obveza Agencije certificiranje prema standardu ISO/IEC 27001¹⁴¹ Upravljanje sustavom informacijske sigurnosti (ISMS), to je ujedno i preferirani standard za provedbu procedura unutarnje revizije informacijskog sustava. Agencija testiranje kontrola tj. kontrolnih aktivnosti koje zadovoljavaju kontrolne ciljeve vrši na dvije razine:

- testiranje adekvatnosti kontrole (ispunjava li kontrolna aktivnost, na način na koji je ustrojena, zadani kontrolni cilj);

¹⁴¹ ISO 27001 je međunarodni standard objavljen od strane Međunarodne Organizacije za Standardizacije (ISO) i opisuje kako upravljati informacijskom sigurnošću u tvrtkama. ISO 27001 može biti implementiran u bilo kojoj organizaciji, profitnoj ili neprofitnoj, privatnoj ili državnoj, maloj ili velikoj. Također, omogućava tvrtkama dobivanje certifikata, što znači da neovisno certifikacijsko tijelo daje potvrdu da je organizacija implementirala informacijsku sigurnost sukladno ISO 27001. ISO 27001 je postao najpopularniji standard informacijske sigurnosti u svijetu, te su mnoge kompanije certificirane prema njemu, *Advisera.com*, dostupno na <https://advisera.com/27001academy/hr/sto-je-iso-27001/>

- testiranje operativne učinkovitosti kontrole (funkcionira li kontrolna aktivnost, na način na koji je ustrojena, konzistentno u promatranom periodu).

U cilju testiranja adekvatnosti kontrole, za svaki relevantni ISO kontrolni cilj od odgovornog osoblja Agencije se traže aktivnosti za ostvarenje navedenog cilja, te se provjerava vjerodostojnost ustroja na uzorku. U cilju testiranja operativne učinkovitosti, za učinkovito ustrojene kontrole testira se konzistentnost primjene uzorkom koji ovisi o frekventnosti kontrole tj. veličini populacije iz koje se uzorak odabira. Prilikom izbora metode biranja uzorka treba voditi računa o specifičnostima svake pojedine revizije. Uzorak se može izabrati pomoću:

- statističkih metoda – metoda slučajnog odabira (osigurava da sve kombinacije uzorkovane jedinice u populaciji imaju jednaku šansu izbora) i sustavnim odabirom (uključuje selekciju uzorkovanih jedinica koristeći fiksni interval između izbora, ali prvi interval ima slučajni izbor);
- nestatističkih metoda – slučajni uzorak (uzorak se izabire bez primjene strukturnih tehnika, izbjegavajući bilo kakvu predvidivost) i procijenjeni uzorak (izbor uzorka preko neke vrijednosti npr. svi uzorci sa specifičnim uvjetom, svi negativni, svi novi korisnici itd.)

U provođenju revizije IS primjenjuju se različite revizijske metode i postupci koji uključuju (bez ograničenja):

- intervjue, upitnike i radne dokumente;
- preglede relevantnih internih pisanih postupaka Agencije;
- preglede postavki sustava;
- preglede raznih izvješća, korisnika, zapisa transakcija, i drugih dostupnih podataka;
- preglede procesa (eng. 'process walkthrough');
- upotrebu računalnih alata (eng. 'computer-assisted audit techniques' ili CAAT).

Sektor za unutarnju reviziju ima uspostavljene i operativne procedure za tijek provedbe revizijskih aktivnosti, koji je primjenjiv i na unutarnju reviziju informacijskog sustava, a koji općenito obuhvaća: fazu planiranja, fazu rada na terenu, fazu izvještavanja i praćenje provedbe preporuka. Dokumentiranje rada na reviziji provodi se u skladu s procedurom za unutarnju reviziju, koja je primjenjiva i na unutarnju reviziju IS-a. Također, sve obveze Sektora za unutarnju reviziju primjenjive su i na izvješća unutarnje revizije informacijskog sustava i ne

moгу se tretirati odvojeno od cjelokupnog procesa unutarnje revizije. To znači da po obavljenoj reviziji unutarnji revizor informacijskog sustava izrađuje nacrt izvješća o izvršenoj reviziji koji sadrži uočene propuste i nedostatke utvrđene revizijom, kao i preporuke za njihovo otklanjanje. Nacrt izvješća treba se usuglasiti s odgovornom osobom organizacijske jedinice u kojoj je revizija obavljena. Konačno izvješće izrađuje se nakon zaprimanja odgovora rukovodstva iz potpunog i potpisanog Akcijskog plana revidiranog subjekta. Struktura revizijskog izvješća propisana je procedurom za obavljanje unutarnje revizije. Konačno revizijsko izvješće dostavlja se ravnatelju Agencije, koji je vlasnik izvješća te ovlaštenim osobama nadležnima za revidirani proces, te drugim nadležnim tijelima u skladu s internim aktima Agencije i zakonskim propisima. Sektor za unutarnju reviziju prati provedbu preporuka i aktivnosti koje su navedene u akcijskim planovima. O poduzetim aktivnostima odgovorna osoba za provođenje aktivnosti putem aplikacije BIPA obavještava Sektor za unutarnju reviziju, a revizor informacijskog sustava redovito ažurira status provedbe preporuka.

Unutarnja revizija informacijskog sustava je dinamičan i cikličan proces uslijed kontinuiranih izmjena u poslovnim, regulatornim, i drugim okruženjima. Te promjene mogu izazvati: nalazi prethodnih godina, promjene u okruženju (poslovnom ili okruženju informacijskog sustava), promjene osoblja, novi ili obnovljeni informacijski sustav, drastičan rast, novi proizvodi ili nove aktivnosti, restrukturiranje te promjene u regulativi i standardima. Ova metodologija predmet je kontinuiranog poboljšanja koje po potrebi provodi unutarnji revizor informacijskog sustava uz koordinaciju s voditeljem nadležne Službe i direktorom Sektora za unutarnju reviziju.

6. UNUTARNJE I VANJSKO VREDNOVANJE FUNKCIJA INTERNE REVIZIJE U AGENCIJI ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU

U skladu s IIA Standardom 1300¹⁴² funkcija unutarnje revizije mora razviti i voditi program osiguranja i poboljšanja kvalitete koji obuhvaća sve aspekte aktivnosti unutarnje revizije. Traženi elementi programa su periodične unutarnje procjene i vanjske procjene kvalitete, redovito unutarnje praćenje, te osiguravanje da unutarnja revizija djeluje u skladu sa Standardima i Etičkim kodeksom. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (POKU) izrađen je kako bi osigurao razumnu mjeru sigurnosti revizorima zaposlenima u Sektoru za unutarnju reviziju (SUR) Agencije da SUR:

- radi u skladu s poveljom (Internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji), usklađenom s Međunarodnim standardima Instituta unutarnjih revizora za stručno postupanje unutarnje revizije (Standardi) i Etičkim kodeksom;
- radi na učinkovit i svrhovit način;
- interesne skupine (rukovodstvo Agencije) primjećuju kako donosi dodanu vrijednost i poboljšanje rada SUR-a.

Stoga POKU:

- obuhvaća sve aspekte aktivnosti unutarnje revizije definirane standardom 1300;
- stalno prati učinkovitost SUR-a (standard 1300);
- osigurava usklađenost sa Standardima i Etičkim kodeksom (standard 1300);
- pomaže SUR-u dodati vrijednost i poboljšati postupke u Agenciji (standard 1300);
- uključuje i periodične i redovite unutarnje procjene (standard 1311¹⁴³);

¹⁴² IIA standard 1300 – program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja - glavni revizor mora izraditi i održavati program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji obuhvaća sve vidove funkcije interne revizije. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja osmišljen je tako da omogućava procjenu usklađenosti funkcije interne revizije sa Standardima te procjenu pridržavaju li se interni revizori Etičkog kodeksa, služi za procjenu djelotvornosti i učinkovitosti funkcije interne revizije te identificiranje mogućnosti za unaprjeđenje, *Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>*

¹⁴³ IIA standard 1311 – Interno vrednovanje – interno vrednovanje mora uključivati kontinuirano praćenje uspješnosti funkcije interne revizije i povremene samoprocjene ili vrednovanja koje obavljaju druge osobe unutar organizacije s dostatnim stupnjem znanja o praksama interne revizije. Kontinuirano praćenje sastavnica je svakodnevnog nadzora, pregleda i mjerenja aktivnosti funkcije interne revizije, ugrađeno je u uobičajene politike i načine upravljanja funkcijom interne revizije, a koristi se procesima, alatima i informacijama koje se smatraju potrebnima za procjenu usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima. Povremena vrednovanja provode se radi procjene usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima. *Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>*

- uključuje vanjsku procjenu najmanje jednom u pet godina, a direktor SUR-a obavlještava rukovodstvo Agencije o rezultatu (standard 1312¹⁴⁴, 1320¹⁴⁵).

Direktor SUR-a je osoba odgovorna za POKU koji obuhvaća sve vrste revizija, uključujući savjetovanje.

6.1. Unutarnje vrednovanje

Unutarnju samoprocjenu obavljaju revizori zaposleni u SUR-u pod vodstvom direktora SUR-a. U skladu s IIA standardom 1311, unutarnja samoprocjena mora obuhvatiti:

- redovito praćenje provedbe unutarnje revizije;
- periodični pregled obavljen putem samoprocjene.

Redovita procjena obavlja se putem nadzora obavljanja revizija:

- pregledom i odobrenjem Plana i programa pojedinačne revizije koju obavljaju voditelji službi i direktorica SUR-a;
- redovitog, dokumentiranog pregleda radne dokumentacije za vrijeme obavljanja pojedinačne revizije i prije podnošenja nacrtu izvješća – voditelji službi;
- pregleda obavljanja revizijskog posla vrijeme i na kraju pojedinačne revizije kako bi se potvrdilo da se posao obavlja u skladu s Priručnikom za unutarnju reviziju – voditelji službi;
- analize i dokumentiranja planiranog i stvarno iskorištenog vremena za reviziju, te redovito praćenje provedbe preporuka revizije.

¹⁴⁴ IIA standard 1312 – eksterno vrednovanje - Barem jednom u pet godina kvalificiran neovisan procjenitelj ili procjeniteljski tim izvan organizacije moraju provesti eksterno vrednovanje. Glavni revizor mora s odborom raspraviti o sljedećim pitanjima: oblik i učestalost eksternog vrednovanja i kvalifikacije i neovisnost eksternog procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa. Eksterno vrednovanje može biti ostvareno kroz potpunu eksternu procjenu ili kroz samoprocjenu s neovisnom eksternom potvrdom. Eksterni procjenitelj mora donijeti zaključke u skladu s Etičkim kodeksom i Standardima; eksterno vrednovanje također može uključivati operativne i strateške komentare, *Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>*

¹⁴⁵ IIA standard 1320 – izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja - Glavni revizor mora priopćiti rezultate programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja višem menadžmentu i odboru. Objava bi trebala uključivati: opseg i učestalost internih i eksternih vrednovanja, kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa, zaključke procjenitelja i planove korektivnih mjera, *Hrvatski institut internih revizora, dostupno na <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>*

Rezultate provedenih testiranja, nacрте izvješća i konačna izvješća odobravaju voditelji službi i direktor SUR-a. Direktor SUR-a može na uzorku provedenih testova provesti nadzor što dokazuje svojim potpisom i datumom.

Periodična procjena je procjena usklađenosti s Internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji, Standardima, Etičkim kodeksom, te učinkovitošću i svrhovitošću unutarnje revizije u zadovoljavanju potreba Agencije. Periodična procjena se obavlja putem:

- godišnje unutarnje procjene, koja uključuje provedbu redovitih anketa revidiranog subjekta, provedbu godišnjih pregleda revizijskih predmeta za obavljene pojedinačne revizije i procjene sukladnosti provedenih aktivnosti s Procedurom za unutarnju reviziju i radnim Standardima, provedbu procjene usklađenosti s atributivnim Standardima te ukupnu procjenu usklađenosti sa Standardima;
- godišnje procjene rizika u svrhu godišnjeg planiranja revizije;
- godišnjeg ocjenjivanja revizora;
- periodičnim izvještavanjem direktora SUR-a ravnatelju Agencije o provedbi aktivnosti SUR-a.

Godišnja unutarnja procjena obavlja se svake godine. Tim za obavljanje pregleda (tim za unutarnju procjenu) sastavlja direktorica SUR-a. Tim se sastoji od pojedinaca visoko kvalificiranih za unutarnju reviziju koji su objektivni u svojoj procjeni i koji posjeduju ovlaštenje ministra financija za unutarnjeg revizora u javnom sektoru. Općenito, nije moguće da tim za unutarnju procjenu bude neovisan o SUR-u. Slijedeći kriteriji se mogu koristiti u postupku odabira tima za obavljanje pregleda:

- razina objektivnosti;
- poznavanje Standarda;
- vještina upravljanja unutarnjom revizijom;
- tehničko znanje (financijsko, operativno, upravljačko i informacijska tehnologija);
- stručna ovlaštenja;
- poznavanje Agencije;
- raspoloživost i zanimanje za projekt unutarnje procjene;
- vještine u međuljudskim odnosima;
- komunikacijske vještine;

- sposobnost konstruktivnog analiziranja, te davanja napomena i preporuka za poboljšanje.

S vremenom je potrebno izvršiti rotaciju članova tima za obavljanje unutarnje procjene. Pojedinci, koji obavljaju godišnji pregled radnih dokumenata ne mogu biti oni koji su bili uključeni u provedbu revizije koja se pregledava.

Važan aspekt procjene kvalitete jest percepcija rukovodstva Agencije o učinkovitosti SUR-a, koja se vrši na temelju Upitnika. Upitnik se koristi za dobivanje povratnih informacija. Šalje se revidiranom subjektu nakon izdavanja nacrtu izvješća za obavljenju reviziju ili kojima su pružene savjetodavne usluge u proteklih 12 mjeseci. Odgovori mogu naglasiti područja za daljnji rad ili razgovore za vrijeme unutarnje procjene. Pregled radne dokumentacije revizije (revizijskog predmeta) je ključni element cjelokupne unutarnje procjene. Različiti izbor/uzorak različitih vrsta revizije (te ukoliko je primjenjivo projekata/aktivnosti savjetovanja) moraju biti uključeni u program unutarnje procjene, u skladu s potrebama. Tim za unutarnju procjenu mora izbjeći veliku koncentraciju revizija koje vodi isti revizijski tim (osim ako posebne okolnosti ne diktiraju drukčije). Uravnoteženi odabir uzoraka i procesa pregleda radne dokumentacije su ključni za izbjegavanje pojave potencijalne pristranosti što se tiče oblikovanja programa unutarnje procjene. Kod procjene usklađenosti sa Standardima, upute su sljedeće:

- pri procjeni usklađenosti sa Standardima, pažljivo pročitati Standarde i razmisliti samo o Standardu, a ne o idealnoj situaciji, “najboljoj praksi,” itd.;
- razmotriti svaki standard i navesti mišljenje o stupnju usklađenosti po svakom pojedinom Standardu uzetom kao cjelinom;
- procjena o usklađenosti može biti: nije usklađen, djelomično usklađen, usklađen;
- razmotriti načela i vezana pravila ponašanja u Etičkom kodeksu i zaključiti pridržavaju li se unutarnji revizori, u provedbi aktivnosti revizije, svakog od načela i primjenjuju li vezana pravila ponašanja.

Ako je procjena usklađenosti pozitivna, tj. status procjene ocijenjen je kao „Uglavnom usklađen“, znači kako je ocjenjivač zaključio kako su relevantne strukture, politika i postupci, kao i procesi u kojima se primjenjuju, usklađeni sa zahtjevima pojedinog Standarda ili elementa Etičkog kodeksa u svim materijalnim aspektima. Za odjeljke i glavne kategorije to znači kako postoji opća usklađenost s većinom pojedinačnih Standarda ili elemenata Etičkog kodeksa, te barem djelomična usklađenost s drugima, unutar kategorije. Može biti bitnih mogućnosti za

poboljšanje, no one ne predstavljaju situacije gdje aktivnost nije provedena u skladu sa Standardom ili Etičkim kodeksom, nije ih primijenila učinkovito ili nisu postignuti njihovi navedeni ciljevi. Opća usklađenost ne traži potpunu/savršenu usklađenost, idealnu situaciju, “najbolju praksu,” itd. „Djelomično usklađen“ znači kako je ocjenjivač zaključio da su za svaku aktivnost uloženi napor u dobroj vjeri kako bi bila u skladu sa zahtjevima pojedinačnih Standarda ili elemenata Etičkog kodeksa, no aktivnost nije postigla neke od glavnih ciljeva. To obično predstavlja znatne mogućnosti za poboljšanje u učinkovitoj primjeni Standarda ili Etičkog kodeksa i/ili postizanju njihovih ciljeva. Neki nedostaci mogu biti izvan kontrole aktivnosti i mogu rezultirati u preporukama višem i visokom rukovodstvu Agencije. „Nije usklađen“ znači kako je ocjenjivač zaključio kako aktivnost nije svjesna, nisu uloženi napor u dobroj vjeri kako bi se uskladila, ili ne uspijeva postići mnoge/sve ciljeve pojedinačnog Standarda ili elementa Etičkog kodeksa. Ti nedostaci obično imaju znatni negativni učinak na učinkovitost aktivnosti i njen potencijal za dodavanje vrijednosti Agenciji. Oni također mogu predstavljati znatne mogućnosti za poboljšanje, uključujući radnje višeg i visokog rukovodstva.

Najčešće je najteža procjena razlikovanje između “opće” i “djelomične” usklađenosti. To je procjena pri kojoj treba imati na umu gornju definiciju “uglavnom usklađen”. Treba pažljivo pročitati standard kako bi odredili postoji li osnovna usklađenost. Postojanje “mogućnosti poboljšanja,” bolje alternative ili druge najbolje prakse ne smanjuju ocjenu “općenito usklađen”.

Rezultati unutarnje procjene podnose se direktoru SUR-a. Na preporuke dane u izvješću direktor SUR-a, priprema akcijski plan s rokovima provedbe aktivnosti.

6.2. Vanjsko vrednovanje

Vanjska procjena ocjenjuje i prikazuje mišljenje o usklađenosti unutarnje revizije sa Standardima, te uključuje odgovarajuće preporuke za poboljšanja. Postoje dva pristupa vanjskoj procjeni:

- potpuna vanjska procjena koju vodi kvalificirani, neovisni vanjski procjenjivač ili tim za procjenu;
- neovisno vrednovanje unutarnje procjene i izvješće koje se dovršava kroz aktivnost unutarnje procjene, a obavlja ga kvalificirani, neovisni vanjski procjenjivač ili tim za procjenu.

Vanjska procjena obavlja se svakih pet godina. Sastoji se od opsežnog područja koje uključuje sljedeće elemente aktivnosti unutarnje revizije:

- usklađenost sa Standardima, Etičkim kodeksom i Internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji, planovima, postupcima, praksom i svim primjenjivim zakonodavstvom;
- očekivanja od unutarnje revizije, koja je izrazilo visoko i srednje rukovodstvo Agencije;
- integracija SUR-a u upravljanje Agencije sudjelovanjem na sastancima rukovodstva;
- alati i tehnike koje koristi SUR;
- kombinacije znanja i iskustva, uključujući usredotočenost revizora na poboljšavanje procesa;
- utvrditi dodaje li unutarnja revizija vrijednost i unapređuje li rad Agencije.

Kvalifikacije i razmatranja vanjskih procjenitelja, sukladno Standardu 1312, pažljivo će se analizirati prilikom ugovaranja vanjskog procjenitelja za obavljanje procjene uzimajući u obzir sljedeće:

- pojedinci koji obavljaju vanjsku procjenu nemaju obveza niti interesa u Agenciji čija je unutarnja revizija predmet vanjske procjene ili sa zaposlenicima Agencije;
- pojedinci koji obavljaju procjenu moraju biti neovisni o Agenciji i SUR-u. Procjenitelj može biti u stvarnom ili vidljivom sukobu interesa zbog prošlih ili sadašnjih odnosa s Agencijom ili SUR-om, uključujući sudjelovanje procjenitelja u samoprocjeni ili prethodnog posla u Agenciji;
- pojedinac koji radi kao vanjski procjenitelj mora biti sposoban, ovlašteni stručnjak za unutarnju reviziju koji dobro poznaje Standarde, biti upućen u najbolju praksu profesije, imati najmanje pet godina iskustva u unutarnjoj reviziji ili vezanom savjetovanju na upravljačkoj razini - upravljačko iskustvo voditelja jedinice za unutarnju reviziju ili usporedivo iskustvo u vođenju unutarnje revizije, mora imati dodatnu razinu znanja i iskustva stečena prethodnim radom kao članovi tima za vanjsku procjenu funkcije unutarnje revizije.

Rezultati vanjske procjene prosljeđuju se direktorici SUR-a i ravnateljici Agencije. Izvještavanje ravnateljice Agencije uključit će sljedeće:

- izvješće o rezultatima vanjske procjene s mišljenjem o usklađenosti SUR-a s definicijom unutarnje revizije, Etičkim kodeksom i Standardima na temelju strukturiranog procesa procjene;
- ocjenjivanje i procjena korištenja najbolje revizijske prakse, one promatrane za vrijeme procjene i drugih koje će možda biti primjenjive na aktivnosti revizije;
- preporuke za poboljšanje, po potrebi;
- odgovore direktorice SUR-a koji uključuju akcijski plan i datume provedbe aktivnosti.

Direktor SUR-a u razumnom vremenskom okviru daje odgovore na preporuke iz izvješća o provedenom unutarnjem i vanjskom vrednovanju te organizira i provodi odgovarajuće radnje praćenja kako bi se osigurala provedba preporuka danih u izvješću i akcijskim planovima. U pisanom obliku priprema odgovor/akcijski plan i raspored provedbe za svaku preporuku. Nakon unutarnje/vanjske procjene i dobivanja odgovora na dane preporuke, tim za procjenu priprema konačno pisano izvješće. Praćenje preporuka će se obaviti kod svakog sljedećeg obavljanja unutarnje i vanjske procjene. Direktor SUR-a može odlučiti da se praćenje obavlja i češće, ovisno o važnosti preporuka.

7. ZAKLJUČAK

Za unaprjeđenje i povećanje učinkovitosti poljoprivredne proizvodnje u Europskoj uniji kroz poljoprivredne fondove izdvaja se 34,5% ukupnih sredstava proračuna EU. U Hrvatskoj, jednu od najvažnijih funkcija u provedbi poljoprivrednih fondova, ako ne i najvažniju, ima Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Sredstva se usmjeravaju za financiranje poljoprivrednih površina, ratarski i stočarski uzgoj te kroz mjere ruralnog razvoja – povećanje konkurentnosti hrvatske poljoprivrede i unaprjeđenje životnih i radnih uvjeta u ruralnim područjima. Novčana sredstva su strogo namjenska i troše se u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom te zakonodavstvom Europske unije. Kako bi utrošak sredstava bio transparentan i usmjeravao se u djelatnosti kojima je i namijenjen, obavlja se nadzor nad njihovim korištenjem. Nadzor provode Državni ured za reviziju, Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, Europska komisija, koja se oslanja na rad Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije te Sektor za unutarnju reviziju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Konstantnim i pravovremenim nadzorom utroška sredstava, jamči se njihovo trošenje u svrhe, kojima su i namijenjena.

U Agenciji, sukladno nacionalnom zakonodavnom okviru i zakonodavnom okviru EU, djeluju unutarnja revizija i unutarnje kontrole. Kako bi se izbjeglo netransparentno i nezakonito trošenje sredstava fondova Europske unije, uspostavljen je sustav kontrola. Uspostavljanje sustava kontrola, navedenih u procedurama na svim organizacijskim razinama, glavni je preduvjet za zakonito i učinkovito trošenje sredstava Europske unije. U Agenciji su uspostavljene administrativne kontrole, kontrola na terenu kao dio administrativne kontrole, računovodstvene kontrole i upravljačke kontrole. Poseban naglasak je na administrativnoj kontroli – ona je svojevrsni „filter“ i nakon nje se određuje broj zahtjeva, koji idu na odobravanje i stoga je relevantno da navedenu kontrolu prođu svi zahtjevi zaprimljeni u Agenciju. Kontrola na terenu ne provodi se nad svim zahtjevima, već se metodom uzorka (5%) odabiru zahtjevi, koji su prošli administrativnu kontrolu i koji su odobreni za plaćanje. Kontrola na terenu je važan dio administrativne kontrole jer se njome utvrđuje stvarno stanje projekta, tj. izvode li se radovi sukladno projektnoj dokumentaciji, je li nabavljena oprema sukladna specifikacijama na ponudi ili računu. Ukoliko se pokaže potreba, odnosno, ukoliko stanje na terenu ukaže da su nastale mnoge nesukladnosti, može doći do povećanja uzorka kontrole. Na primjeru Agencije, tijekom godina nije došlo do takvih nesukladnosti i uzorak kontrole na terenu i dalje iznosi 5% svih odobrenih zahtjeva. Računovodstvene kontrole provodi Sektor za financije. Odnose se na kontrolu isplata sredstava – izbjegavanje dvostrukih uplata sredstava

jednom krajnjem korisniku, ukoliko postoje dugovanja korisnika prema državi, vrši se kompenzacija sa FINA-om, evidentiranje poslovnih promjena na principu modificiranog nastanka događaja. Upravljačke kontrole ugrađene su u najvažnije ciljeve Agencije (učinkovito i operativno provoditi Zajedničku poljoprivrednu politiku (ZPP) i Zajedničku ribarstvenu politiku (ZRP), unaprijediti upravljanje bazama i registrima u nadležnosti Agencije, ulagati u informatizaciju poslovnih procesa s ciljem poboljšanja poslovanja sustava Agencije i smanjenja administrativnog opterećenja) i u najvećoj mjeri pridonose ostvarenju tih ciljeva. Konstantni nadzor provođenja kontrola obavlja Sektor za unutarnju reviziju donoseći preporuke vezane uz poboljšanje kontrolnih procesa kao i procesa poslovanja općenito.

Financiranje korisnika poljoprivrednih potpora sredstvima Europske unije vrlo je „škakljiv“ i nezahvalan posao i potrebno je adekvatno i pravovremeno provođenje nadzora nad korištenjem sredstava. Svrha revizije je potvrda da su svi troškovi provedbe projekta uistinu nastali u tu svrhu, da su predviđeni u proračunu projekta, te da su u skladu sa kriterijima prihvatljivosti troškova te nacionalnim i europskim zakonodavstvom. Kako su ti kriteriji vrlo rigorozni, potrebno je osim odličnog poznavanja propisa i smjernica, znatno iskustvo u provođenju revizije troškova projekata financiranih iz fondova EU. Vanjski i unutarnji nadzor Agencije, ovisno o stupnju procijenjenog rizika, kontinuirano se provode i na temelju njihovih nalaza i preporuka, poboljšava se proces poslovanja i na taj način izbjegava nezakonito i netransparentno trošenje sredstava fondova EU.

LITERATURA

Knjige, priručnici i članci

1. Bejaković, P., Vukšić, G., Bratić, V.: *Veličina javnog sektora u Hrvatskoj*, Hrvatska i komparativna javna uprava, god. 11. (2011.), br.1
2. Bilten Europske komisije – *Communication to the Commission from president Juncker and first vice-president Timmermans*, Bruxelles, 11.listopada, 2017.
3. De Koning, R.: *PifC-Public Internal financial Control*, First published by Robert de Koning, January 2007, printed in Slovenia, January 2007
4. European Commission: *Annual report on internal audits carried out in 2018*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2019.
5. European Commission: *Update of the charter of the Audit progress committee of the European commission*, Bruxelles, 27.veljače, 2020.
6. Petrović, N.: *Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik 7-8/2012., Zagreb, 2012.
7. Smjernice Europske komisije, *Guidelines for the certification audit of the EAGF/EAFRD accounts*, Bruxelles, 15.09.2016.
8. Smjernice Europske komisije, *Glavna uprava za poljoprivredu i razvoj, Procjena rizika od prijevara i ostalih ozbiljnih nepravilnosti na štetu Zajedničke poljoprivredne politike*, Bruxelles, 31.03.2015.
9. Smjernice Europske komisije, *Smjernice za Komisiju i države članice o zajedničkoj metodologiji za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama EU-a*, Bruxelles, 18.12.2014.
10. Smjernice Europske komisije, *Smjernice za države članice o revizijskoj strategiji – programsko razdoblje 2014. – 2020.*, Bruxelles, 27.08.2015.
11. Smjernice Europske komisije, *Smjernice za države članice o revizijama računa, Revizija iz 2018.*, Bruxelles, 03.12.2018.

12. Tušek, B., Žager, L.: *Revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2008.
13. Tušek, B., Fudurić, Ž.: *Interne kontrole nad financijskim izvještavanjem*, Računovodstvo i porezi u praksi, Zagreb, 12/2007.
14. Tušek, B., Sever, S.: *Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj – empirijsko istraživanje*, Izvorni znanstveni rad, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 5, 2007.
15. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.
16. Tušek, B.: *Računovodstvo i porezi u praksi*, Zagreb, 08/2004, Računovodstvo i porezi u praksi 04/10, Zagreb, 2010.
17. Tušek, B.: *Aktivnosti interne revizije u procesu upravljanja rizicima poduzeća*, Računovodstvo i porezi u praksi 04/10, Zagreb, 2010.
18. Tušek, B., Pokrovac, I.: *Istraživanje uključenosti interne revizije u proces upravljanja rizicima poduzeća u Republici Hrvatskoj*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.2., Zagreb, 2009.
19. Udovičić, A., Kadlec, Ž.: *Analiza rizika upravljanja poduzećem*, Praktični menadžment, br. 1, str. 50-60, Virovitica, 2013.
20. Vašiček, V.: *Unutarnja kontrola u javnom sektoru - stanje i razvoj u Republici Hrvatskoj*, Riznica, časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, (2006.), 10 , str. 41-49
21. Vašiček, D., Vašiček, V.: *Hrvatski javni sektor - reforma i razvojne perspektive*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., 337 str.
22. Vašiček, D., Vašiček, V.: *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, 2016.

23. Vujević, K., Strahinja, R.: *Planiranje, analiza, revizija, kontroling*, Veleučilište u Rijeci, Rijeka 2009.

24. Priručnik za unutarnje revizore – Uputa za izradu strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije (Klasa: 043-01/16-01/326, Ur.br.: 513-08-03-16-1), Uputa za provođenje pojedinačne unutarnje revizije (Klasa: 043-01/18-01/50; Ur.br.: 513-05-04-18-1)

Zakoni, pravilnici, uredbе

1. Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela, Narodne novine 93/2016

2. Zakon o osnivanju Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, Narodne novine 30/2009, 56/2013

3. Zakon o poljoprivredi, Narodne novine 30/2015, 118/2018

4. Zakon o proračunu, Narodne novine 87/2008, 136/2012, 15/2015

5. Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne novine 111/2018

6. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 78/2015, 102/2019

7. Zakon o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu, Narodne novine 29/2018

8. Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/2011

9. Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, Narodne novine Narodne novine 24/2011, 61/2011 i 27/2013

10. Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu, Narodne novine 119/16 i 113/17

11. Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu, Narodne novine 148/2014 i 103/2015

12. Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/2016

13. Zakon o plaćama u javnim službama, Narodne novine 27/2001 i 39/2009

14. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/2016)
15. Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije (Narodne novine, broj 35/2016)
16. Pravilnik o izobrazbi, uvjetima i načinu polaganja ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 108/2015)
17. Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 42/2016)
18. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine 124/2014, 115/2015 i 87/2016
19. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 3/2015, 93/2015, 135/2015, 2/2017 i 28/2017)
20. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine 26/2010 i 120/2013
21. Pravilnik o unutarnjem ustroju i sistematizaciji radnih mjesta, Klasa: 024-02/20-04/0001, Ur.broj: 343-0100/05-20-001
22. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, broj 124/2014, 115/2015, 87/2016, 3/2018 i 126/2019
23. Odluka o visini osnovice za obračun plaće u javnim službama, Narodne novine 123/2016 i 87/2017
24. Odluka o isplati materijalnih prava i drugih naknada i o visini osnovice za obračun plaće u javnim službama (Narodne novine 118/2017)
25. Odluka o provedbi postupaka jednostavne nabave, Klasa: 406-01/17-02/0001; Ur.broj: 343-0602/01-18-002
26. Uputa o provođenju mentorstva u okviru praktične izobrazbe za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru (Klasa: 131-01/11-01/26, Ur.br: 513-10/11-1)

27. Uputa o provođenju praktične izobrazbe za stjecanje zvanja ovlaštenog unutarnjeg revizora za javni sektor (Klasa: 131-01/16-01/15; Ur.br.: 513-08-03-16-1)
28. Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru (Narodne novine, broj 42/2016)
29. Naputak o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor (Narodne novine, broj 24/2016)
30. Statut Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, Narodne novine 30/2009
31. Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama, Narodne novine 128/2017
32. Uredba o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama, Narodne novine 25/2013, 72/2013, 151/13, 9/2014, 40/2014, 51/2014, 77/2014, 83/2014 – ispr., 87/2014, 120/2014, 147/2014, 151/2014, 11/2015, 32/2015, 38/2015, 60/2015, 83/2015, 112/2015, 122/2015, 10/2017, 39/2017, 40/2017 – ispr., 74/2017 i 122/2017
33. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine 85/2010

Internet stranice

1. <https://advisera.com/27001academy/hr/sto-je-iso-27001/>
2. <https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2018/03/Strateški-plan-2017.-2019.-APPRRR.pdf>
3. <https://www.apprrr.hr/Plan-rada-APPRRR-a-za-2018..pdf>
4. <http://www.arpa.hr/Naslovnica/>
5. <http://www.arpa.hr/Portals/arpa/Izvjescioraduza202017.pdf>
6. [http:// Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, dostupno na \[www.apprrr.hr/www.arpa.hr/Suradnjasdrugimtijelima/\]\(http://www.apprrr.hr/www.arpa.hr/Suradnjasdrugimtijelima/\)](http://Agencija%20za%20pla%CC%81anja%20u%20poljoprivredi%20i%20ribarstvu%20i%20ruralnom%20razvoju%20dostupno%20na%20www.apprrr.hr/www.arpa.hr/Suradnjasdrugimtijelima/)

7. <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-2-obuhvat-i-velicina-javnog-sektora-u-hrvatskoj/>
8. <https://www.cps-zg.hr/komentari/europski-ured-za-borbu-protiv-prijevarena-olaf/>
9. <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/192/>
10. <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>
11. <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>
12. http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf
13. http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_400.pdf
14. <https://www.edickarlovac.eu/nekategorizirano/cemu-sluzi-olaf-europski-ured-za-borbu-protiv-prijevarena/>
15. https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_hr
16. https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service/how-we-work_hr
17. https://en.wikipedia.org/wiki/European_CommissionCollege
18. https://ec.europa.eu/regional_policy/hr/policy/what/glossary/m/monitoring-committee
19. https://ec.europa.eu/info/departments/european-anti-fraud-office_hr
20. https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_hr
21. <https://www.apprrr.hr/wp-content/uploads/2018/03/Odluka-o-proglašenju-Zakona-o-osnivanju-Agencije.pdf>
22. <http://www.lmh.hr/leader-clld/leader>
23. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219>
24. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/pifc/219>

25. <https://poljoprivreda.gov.hr/o-ministarstvu/9>
26. <https://uprava.gov.hr/>
27. <http://www.sevoi.eu/hrvatska/2019/02/04/coso-okvir-u-republici-hrvatskoj/>
28. <https://sduosz.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Priru%C4%8Dnik-za-unutarnje-revizore-verzija-5.0..0.pdf>
29. <https://op.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/11049e0e-9a82-11e6-9bca-01aa75ed71a1/language-hr>
30. <https://www.vecernji.hr/vijesti/sto-su-ipa-programi-unije-i-strukturni-fondovi-542518>
31. <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>
32. https://ec.europa.eu/regional_policy/hr/policy/what/glossary/c/cohesion-policy
33. https://razvoj.gov.hr/UserDocsImages//arhiva/Publikacije/ostale%20publikacije//CAP_Info_campaign_brochure.pdf
34. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_12_118_2343.html
35. <https://www.zakon.hr/z/596/Zakon-o-osnivanju-Agencije-za-plaćanja-u-poljoprivredi,-ribarstvu-i-ruralnom-razvoju>
36. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_03_29_585.htm¹
37. https://ec.europa.eu/regional_policy/hr/policy/what/glossary/m/monitoring-committee
38. https://ec.europa.eu/info/departments/european-anti-fraud-office_hr
39. <https://www.edickarlovac.eu/nekategORIZIRANO/cemu-sluzi-olaf-europski-ured-za-borbu-protiv-prijevvara/>
40. <https://www.cps-zg.hr/komentari/europski-ured-za-borbu-protiv-prijevvara-olaf/>

POPIS SLIKA I TABLICA

Tablica 1.: Raspodjela sredstava iz Europskih strukturnih i investicijskih fondova za RH 2014.-2020. _____	7
Tablica 2.: Raspodjela sredstava za provedbu Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR) _____	10
Tablica 3.: Raspodjela sredstava za provedbu Europskog fonda za pomorstvo i ribarstvo ____	12
Tablica 4.: Testiranje kontrola na uzorku zaprimljenih zahtjeva za bespovratna sredstva ____	48
Tablica 5.: Matrica vjerojatnosti i učinka _____	61
Tablica 6.: Pokazatelji rezultata provođenja Zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) i Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) u mjerama ruralnog razvoja _____	74
Tablica 7.: Pokazatelji učinka provođenja Zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) i Zajedničke ribarstvene politike (ZRP) u mjerama ruralnog razvoja _____	75
Tablica 8.: Matrica rizika programa ruralnog razvoja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju _____	88
Tablica 9.: Matrica rizika područja općeg poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju s utjecajem na programe ruralnog razvoja _____	89
Tablica 10.: Procjena rizika poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju _____	90
Tablica 11.: Revizija generalnih IT kontrola prema funkcijama informacijskog sustava ____	105
Slika 1.: Struktura Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju ____	14
Slika 2.: Temeljne vrste revizije _____	22
Slika 3.: Struktura Agencije za reviziju sustava provedbe programa Europske unije ____	44
Slika 4.: Razine kontrolnih postupaka _____	67
Slika 5.: Organizacijska struktura Sektora za unutarnju reviziju Agencije _____	83
Grafikon 1.: Grafički prikaz procjene rizika poslovanja Agencije za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju _____	91

POPIS KRATICA

APC – Audit Progress Committe

APPRRR – Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju

ARKOD – Evidencija uporabe poljoprivrednog zemljišta u digitalnom obliku

ARPA – Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije

BDP – Bruto domaći proizvod

BDV – Bruto dodana vrijednost

BIPA – Baza izvješća i preporuka Agencije

CAAD – Computer-assisted audit techniques

CHU – Central Harmonisation unit

CISA – Certified Information Systems Auditor

DG AGRI – Glavna uprava Komisije za poljoprivredu i ruralni razvoj

ECA – European Court Of Auditors

EFGP – Europski fond za garancije

EFJP – Europski fond za jamstva u poljoprivredi

EFPR – Europski fond za pomorstvo i ribarstvo

EPFRR – Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj

EU – Europska unija

FINA – Financijska agencija

HLRA – High-level risk assessment

IIA – Institut internih revizora

IAKS – Integrirani administrativni i kontrolni sustav

IAS – Internal Audit Service

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IPA – Instrumenti pretpristupne pomoći

IPP – Integrirana pomorska politika

IT – Informatička tehnologija

IS – Informacijski sustav

ISACA – Information Systems Audit and Control Association

ISMS – Upravljanje sustavom informacijske sigurnosti

ISO – International Organization for Standardization

LAG – Lokalna akcijska grupa

LPIS – Sustav za identifikaciju zemljišnih parcela

LRS – Lokalne razvojne strategije

MF – Ministarstvo financija

MRRFEU – Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova EU

NN – Narodne novine

OLAF – Europski ured za borbu protiv prijevara

OP – Operativni program

OPG – Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo

PIFC - Public Internal Financial Control

POKU – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

RH – Republika Hrvatska

SUR – Sektor za unutarnju reviziju

VRI – Vrhovna revizijska institucija

ZPP – Zajednička poljoprivredna politika

ZRP – Zajednička ribarstvena politika

ŽIVOTOPIS

OSOBNI PODACI:

- **Ime i prezime:** Tomislav Kostiha
- **Datum i mjesto rođenja:** 27. travnja, 1986.
- **Adresa:** Haganj 77, 10342 Dubrava
- **Telefon:** 01/2728-080; 098/909 99 70
- **E- mail:** tomlslav.kostlha@gmail.com

OBRAZOVANJE:

- **2014.** – Ekonomski fakultet Zagreb; specijalistički poslijediplomski studij „Upravljačko računovodstvo i interna revizija“
- **2004.-2010.** – Ekonomski fakultet Zagreb, VSS, smjer: Računovodstvo
- **2000.-2004.** – Srednja škola Vrbovec - ekonomist

RADNO ISKUSTVO:

- **lipanj 2007. – prosinac 2008.** – „MIK – Križevčanka“ – računovodstvena praksa
- **siječanj 2008. – ožujak 2009.** – „IMPROM“ d.o.o. – računovodstvena praksa
- **lipanj 2009. – listopad 2012.** – „HRVATSKA POLJOPRIVREDNA AGENCIJA“ – tehnički suradnik u arhivi i skladištu
- **listopad 2012. – studeni 2014.** – „AGENCIJA ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU“ – stručni savjetnik u Službi za financijsko upravljanje, računovodstvene i knjigovodstvene poslove
- **studenl 2014.** – „AGENCIJA ZA PLAĆANJA U POLJOPRIVREDI, RIBARSTVU I RURALNOM RAZVOJU“ – viši stručni savjetnik u Službi za financijsko upravljanje, računovodstvene i knjigovodstvene poslove

EDUKACIJE:

- seminari na temu „Izjava o fiskalnoj odgovornosti“ – 2012.-2022.
- radionice na temu „Izrada financijskih izvještaja“ – 2012.-2022.
- radionice na temu planiranje u sustavu proračuna – 2012.-2022.
- radionice na temu novine u godišnjem financijskom izvještavanju – 2012.-2022.
- škola računovodstva proračuna i proračunskih korisnika – 2012.

JEZICI:

- **engleski jezik** – aktivno u govoru i pismu – razina B2
- **njemački jezik** – aktivno u govoru i pismu – tijekom školovanja, 11 godina

POSEBNA ZNANJA I VJEŠTINE:

- word i excel napredno
- posjedovanje vozačke dozvole B kategorije