

*Predhodno znanstveno priopćenje
Preliminary scientific communication*

JEL Klasifikacija: M42; K22; G22

Dubravka Mahaček • Berislav Boflek • Ines Gajtal *

UČINKOVITOST UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR OF REPUBLIC OF CROATIA

Sažetak:

Na zadovoljavanje javnih potreba utječu aktivnosti koje se uvode nad uspostavljanjem sustava nadzora što se odražava na trošenje proračunskih sredstava, odnosno zaštite sredstava poreznih obveznika od različitih gubitaka i nenamjenskog trošenja. Razvojem sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru otkrivaju se i sprječavanju zloupotrebe u poslovanju, smanjuje se rizik od korupcije, odnosno stvaraju se pretpostavke za korektno obavljanje i upravljanje javnim resursima. Nameće se potreba realnog i objektivnog informiranja javnosti

Primljeno: 24.02.2016; Prihvaćeno: 10.04.2016

Submitted: 24-02-2016; Accepted: 10-04-2016

- **Doc. dr.sc. Dubravka Mahaček, Državni ured za reviziju, Područni ured Požega,**
dmahacek@vup.hr
- **Doc.dr.sc Berislav Boflek, Odjel za ekonomiju, Sveučilište u Zadru,**
bbolfek@unizd.hr
- **Ines Gajtal, student, Društveni odjel, Veleučilište u Požegi, igajtal@vup.hr**

o trošenju sredstava. Cilj rada je prikazati sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru te na temelju provedenog istraživanja zaključiti o učinkovitosti unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Potvrđuje se dobra informiranost o sustavu uz potrebu njegova razvoja što ima utjecaj na povećanje učinkovitosti. Uspostava navedenog sustava nije formalna obveza, već djelotvoran i učinkovit način ka kvalitetnijem pružanju javnih usluga.

Ključne riječi: unutarnje kontrole, unutarnja revizija, javni sektor, razvoj, učinkovitost.

Abstract

At the public needs affect activities that are introduced over the establishment of the monitoring system which is reflected in the use of budgetary resources, and to protect taxpayers' money from various losses and planning the expenditure. The development of internal control systems in the public sector are being discovered and preventing abuses in the business, reducing the risk of corruption, and create the necessary conditions for the proper carrying out and managing public resources. There is a need of real and objective public information on the expenditure of funds. The paper follows the system of internal financial controls in the public sector and on the basis of the study conclude on the effectiveness of internal controls in the public sector. Confirms be well informed about the system, with the need of its development which has an impact on increasing efficiency. The establishment of the above system is not a formal obligation, but an efficient and effective way to better quality of public service delivery.

Key words: Internal control, Internalrevision, Public sector, Development, Efficiency.

1. UVOD

Razvojem sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru utječe se na smanjenje brojnih nepravilnosti u poslovanju javne uprave. Potreba razvoja sustava se nametnula uz pristupanje Republike Hrvatske Europskoj uniji uz zahtjev da sve članice razviju odgovarajući sustav koji se treba bazirati na praćenju rada državnih jedinica te odgovornih čelnika tih jedinica, a isto tako na realnom i objektivnom informiranju šire javnosti o javnoj potrošnji.

U radu se daje prikaz navedenog sustava, skraćeno PIFC-a (Public Internal Financial Control), odnosno značenje sustava unutarnjih financijskih kontrola, ciljevi, obilježja te uspostavu u javnom sektoru Republike Hrvatske. Provedeno je istraživanje o učinkovitosti unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Cilj je prikazati svrhu sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, istražiti jesu li proračunski korisnici dovoljno upoznati sa sustavom te koliko taj sustav doprinosi radu javnim tijelima.

2. SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

Kada se govori o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru potrebno je navesti da je to cjelokupan sustav financijskih i drugih kontrola uspostavljen od čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna što je definirano prema odredbama članka 3. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 141/06). Navedeni sustav se sastoji od dva osnovna elementa, koje čine financijsko upravljanje i kontrole te unutarnja revizija. Ministarstvo financija nadležno je za koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Za provedbu koordinacije zadužena je Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole kao Središnja harmonizacijska jedinica. Sustav unutarnjih financijskih kontrola sastoji se od tri osnovne komponente koje čine stabilnu podlogu učinkovitog financijskog sustava javnog sektora.

2.1. Financijsko upravljanje i unutarnja kontrola

Financijsko upravljanje i unutarnja kontrola skraćeno FMC (Financial Management Control) predstavlja sveobuhvatan sustav koji uspostavljaju čelnici, a provode svi zaposlenici, koji pruža sigurnost da će se proračunska, ali i sva druga sredstva koristiti zakonito, pravilno i etično te naravno ekonomično, djelotvorno i učinkovito u svrhu ostvarenja ciljeva korisnika proračuna. U tu svrhu treba osigurati pouzdane informacije koje služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka te dovesti poslovanje javnog sektora na razinu dugoročne djelotvornosti i učinkovitosti, zaštitom imovine od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, nepravilnostima i prijevarama, a sve u skladu s postojećim zakonima, propisima, politikama, a prvenstveno u skladu sa etičkim kodeksom. FMC obuhvaća sve postupke za upravljanje i kontrolu državnih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine i obveza kod svih korisnika proračuna (Žager, 2006).

Zadatak proračunskih korisnika u cilju poboljšanja financijskog upravljanja i kontrole je ispuniti ove zahtjeve i sukladno tome oblikovati vlastiti sustav unutarnje kontrole kako bi postigli ostvarenje ciljeva kako svojih tako i cijelog okruženja u kojem posluju. Financijsko upravljanje i kontrole trebaju uspostaviti svi korisnici proračuna koji su navedeni u Registru korisnika proračuna Ministarstva financija. Prema podacima iz Registra objavljenih 20. lipnja 2013. godine ima ukupno 3693 korisnika proračuna (Narodne Novine, 2013). Način uspostave financijskog upravljanja i kontrola propisan je Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, a aktivnosti vezane za uspostavu i provedbu navedenog sustava detaljnije su razrađene u Pravilniku o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, te u Priručniku za financijsko upravljanje i kontrole (Državni ured za reviziju, 2009).

Kvalitetni sustavi financijskog upravljanja i kontrola temelje se na upravljanju po načelu „vrijednost za novac“, na upravljačkoj odgovornosti na svim razinama upravljanja te na sustavnom pristupu i pogledu na kontrole koji se provodi kroz pet komponenti (kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i procjena i praćenje sustava).

Kontrolno okruženje kao temeljna komponenta ostalim komponentama

predstavljena je kao skup stajališta, razine svijesti i djelovanja čelnika korisnika proračuna i ostalih proračunskih korisnika vezano za unutarnju kontrolu. Također postoje čimbenici i koji ujedno definiraju pojam kontrolnog okruženja. Dobro kontrolno okruženje u nekom poduzeću podrazumijeva jasno i precizno definiranje odgovornosti, lanca zapovijedanja, razine podjele zadataka po širini i dubini organizacijske strukture (Gulin, Tušek, Žager, 2004).

Upravljanje rizicima je proces kojim se kontinuirano prate te procjenjuju rizici i način njihova uspješnog upravljanja. Pri tome polazi od upoznavanja ciljeva korisnika proračuna, a zatim se usmjerava na identificiranje rizika, odnosno detektiranje onih područja koja nose najveći rizik. Nakon toga se uspostavlja kontrola koja se usmjerava na smanjenje rizika, odnosno oblikuje se odgovarajući sustav internih kontrola kako bi se mogućnost pogrešaka i prijevara svela na najmanju moguću mjeru.

Kontrolne aktivnosti su politike i procedure uspostavljene s ciljem smanjenja rizika i ostvarenja ciljeva organizacije (Žager, 2006). Kako bi se postigla učinkovitost potrebno je da su kontrolne aktivnosti usklađene s ciljevima proračunskih korisnika, da su prikladne, troškovno učinkovite, cjelovite, razumne te da djeluju kontinuirano kroz čitavo planirano 4 vrijeme. Kontrolne se aktivnosti, među ostalim, odnose na postupke odobrenja poduzete nakon provedbe preventivnih i detektivnih kontrola koje se po potrebi navode u kontrolnim listama, postupke prijenosa ovlasti i odgovornosti, razdvajanje dužnosti u dijelu davanja ovlasti za pripremu, obradu, evidentiranje i plaćanje, pravila koja osiguravaju zaštitu imovine i informacija, postupke potpunog, točnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja svih poslovnih transakcija, postupke upravljanja ljudskim potencijalima, postupke praćenja financijskog upravljanja i kontrola, procjenu učinkovitosti i djelotvornosti transakcija te izvješćivanje, pravila dokumentiranja svih kontrola, financijskih odluka, iznimaka u odnosu na pravila, transakcija, evidentiranja i radnji vezanih uz aktivnosti korisnika proračuna, nadzor (Narodne Novine, 2006).

Informacije i komunikacije se odnose se na uspostavljen pouzdan sustav izvještavanja odnosno informiranja koji obuhvaća komunikaciju na svim razinama. Takav sustav mora osigurati dobar temelj, odnosno važeće, točne i dostupne informacije jer sposobnost donošenja odgovarajućih odluka ovisi o kvaliteti njihova sadržaja. Isto tako potrebno je osigurati odgovarajuće kanale komuniciranja s ciljem potpunog informiranja korisnika proračuna o svim poslovnim planovima, politikama, programima koje su vezane za njihove poslovne obveze.

Procjena i praćenje sustava predstavlja kontrolu učinkovitosti sustava unutarnjih kontrola. Praćenje i procjena sustava je neophodno iz razloga što se sustav unutarnjih kontrola mora neprestano prilagođavati rizicima i nadolazećim promjenama te biti u toku s novim ciljevima, okruženjem i resursima. Za procjenu i praćenje sustava odgovoran je čelnik proračunskih korisnika.

Komponente (standardi) unutarnje kontrole određuju preporučljiv pristup za razvoj unutarnje kontrole i pružaju osnove prema kojima se unutarnje kontrole mogu procjenjivati. Svaki proračunski korisnik bi trebao oblikovati vlastiti sustav unutarnjih kontrola ovisno o svojim potrebama i okruženju (Ministarstvo financija, 2014).

2.2. Unutarnja revizija

Razvoj unutarnje revizije kao sastavnog dijela sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru jedan je od uvjeta EU-a za sve zemlje članice sa svrhom neovisnog i objektivnog ocjenjivanja ostvarenja zadaća i funkcija proračunskih korisnika.

Cilj ustroja unutarnje revizije je upozoravati na moguće nepravilnosti i neusklađenosti sa zakonskim i ostalim propisima vezano za njihovo poslovanje te savjetovati i predlagati odgovarajuće mjere za njihovo otklanjanje i sukladno tome dovesti do unapređenja poslovanja. Ispitivanjem i ocjenjivanjem zakonitosti i pravilnosti poslovnih i upravljačkih aktivnosti poduzeća, interna revizija doprinosi poboljšanju učinkovitosti poslovnih operacija, pomaže upravi u realizaciji upravljačkih ciljeva te povećava efikasnost i efektivnost profesionalnog djelovanja poduzeća. Unutarnja revizija ne obuhvaća samo financijski aspekt poslovanja već je orijentirana na cjelovito upravljanje poduzećem.

Naglasak se stavlja na neovisnost unutarnje revizije, odnosno neovisnost unutarnjih revizora, jedinica ili odjela unutarnje revizije. Neovisnost se temelji na njihovoj potpunoj primjeni međunarodnih standarda, kodeksa profesionalne etike i Povelje unutarnjih revizora u njihovom radu. Isto tako neovisnost unutarnjih revizora ostvaruje se i nemogućnošću njihovog otpuštanja ili premještanja na novo radno mjesto zbog iznošenja činjenica i davanja 5 preporuka. U slučaju takvih namjera čelnik korisnika proračuna morao bi obavijestiti Središnju harmonizacijsku jedinicu prije provođenja takvih aktivnosti. Neovisnost unutarnjih revizora se naglašava i time što je jedinica za unutarnju reviziju ustrojstveno smještena uz čelnika koja je izravno odgovorna njemu i sukladno tome proračunski korisnici trebali bi odrediti položaj i nadležnosti jedinice za unutarnju reviziju kako je uređeno odredbama o ustroju.

Primarne zadaće unutarnje revizije u javnom sektoru prema Zakonu o proračunu i Međunarodnim standardima unutarnje revizije su sljedeće:

- ispitivanje i ocjenjivanje valjanosti i svrhovitosti sustava unutarnjih kontrola, upravljačkih kontrola i računovodstvenog sustava proračunskog korisnika,
- provjera vjerodostojnosti, svrhovitosti i zakonitosti financijskih transakcija i procesa proračunskih korisnika,
- predlaganje mjera i davanje preporuka za poboljšanje,
- učinkovitost uporabe sredstava i ljudskih resursa,
- postizanje ciljeva iz djelokruga rada proračunskih korisnika,
- savjetovanje rukovodstva u području procjene i upravljanja rizikom (Žager, et al., 2004).

Unutarnja revizija kao savjetodavna aktivnost koja daje preporuke i savjete za poboljšanje sustava kontrola u područjima poslovanja u kojima su utvrđene slabosti ili nepostojanje kontrolnih mehanizama, nastoji da utvrđeni nedostaci koji povećavaju vjerojatnost nastanka rizika odnosno koji može ugroziti realizaciju ciljeva korisnika proračuna, pomogne njihovom budućem smanjenju ili uklanjanju. Unutarnja revizija također ima i promotivnu ulogu jer svojim radom promovira uočenu dobru poslovnu praksu u instituciji, postojeće sustave upravljanja i kontrola, čija se učinkovitost potvrdi tijekom obavljanja revizije.

Unutarnju reviziju potrebno je uspostaviti na razini središnje države, lokalne i regionalne samouprave. Poslovi unutarnje revizije obavljaju se u skladu s Međunarodnim standardima unutarnje revizije Međunarodnog instituta unutarnjih revizora kao i u skladu

s Etičkim kodeksom za unutarnje revizore koji su objavljeni na službenim stranicama Ministarstva financija.

Unutarnja revizija mora biti organizirana temeljem pet standarda: neovisnosti, stručnosti, djelokruga, obavljanja unutarnje revizije, odgovornosti. Unutarnja revizija razmatra sustave unutarnje kontrole i njihovu usuglašenost sa zakonima, propisima, politikama i procedurama, te utvrđuje postojanje imovine i njezinu primjerenu zaštitu, te razmatra koliko ekonomično, učinkovito i djelotvorno ministarstva/tijela koriste resurse, uključujući i ljudske resurse kao i ostvarenje ciljeva ministarstva/tijela (Žager, et al., 2004).

2.3. Različitosti unutarnje kontrole i unutarnje revizije

Pod komponentama su navedeni pojmovi unutarnja kontrola i unutarnja revizija. Iako se ta dva pojma često poistovjećuju, ona nisu ista. Razlikuju se prvenstveno prema svome djelovanju. Unutarnja kontrola djeluje kao prethodni nadzor jer otklanja određene procese koji nisu u skladu s unaprijed utvrđenim pravilima dok se interna revizija više priklanja naknadnom nadzoru funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola i ostvarenju poslovanja s usvojenim ciljevima. Navedene metode ispitivanja najviše se razlikuju u pogledu ispitivanja, gledajući vrijeme ispitivanja, učestalost te organe koji vrše ispitivanje. Prema učestalosti 6 ispitivanja, interna kontrola predstavlja stalno i tekuće nadziranje poslovanja prema toku odvijanja kontrole, a interna revizija predstavlja povremeno (periodičko) ispitivanje po isteku izvjesnog vremenskog razmaka ili prema potrebi (Crnković, Mijoč, Mahaček, 2010).

Gledajući vrijeme ispitivanja interna kontrola je preventivnog karaktera dok je interna revizija korektivnog. Obje metode se mogu odvijati u isto vrijeme osim što se interna kontrola bazira na nadzoru rada izvršnih organa dok interna revizija nadzire poslovanje izvršnih i kontrolnih organa. Razlika s obzirom na organe ispitivanja je ta što su organi interne revizije formirani u poseban revizijski odjel dok organi interne kontrole čine sastav odjela čiji rad kontroliraju.

2.4. Središnja harmonizacijska jedinica

Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ) treća je komponenta sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru koja je neophodna za evaluaciju sustava, ustrojena u Ministarstvu financija u travnju 2005. godine. Sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole zadužen je za koordinaciju uspostave i razvoja sveobuhvatnog sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Sastavni dio sektora predstavljaju financijsko upravljanje i kontrole te unutarnja revizija. Zadaće su joj određene Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.

SHJ je dužna održavati internetsku stranicu o aktivnostima koje provodi, izobrazbi kao i stjecanju stručnog ovlaštenja za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora. Središnja harmonizacijska jedinica prati provođenje preporuka te njihovo usklađenje kod korisnika proračuna s ciljem poboljšanja metodologije i standarda rada koji će se temeljiti na prikupljenim informacijama.

Jedna od zadataka SHJ je razvoj metodologije za procjenu rizika kojima će se koristiti svi javni sektori kao i metodologiju razvoja unutarnje revizije i financijskog upravljanja i kontrole. Važnu ulogu ima i u nadzoru funkcija jedinica za unutarnju

reviziju kao i za financijsko upravljanje i kontrolu unutar javnih sektora. Nakon prikupljenih informacija o radu PIFC-a izvještava Ministarstvo financija i Vladu o njegovu razvoju, uspostavi te uočenim slabostima, kao i potrebnim mjerama za njegovo unaprjeđenje. Stoga je SHJ temelj koji drži ostale komponente sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru od kojeg se one uspostavljaju, razvijaju te na osnovi koje potvrđuju svoj napredak i uspjeh.

3. POSTOJEĆE STANJE I RAZVOJ SUSTAVA UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske je reforma u koju je potrebno kontinuirano ulagati, raditi na njenom usavršavanju, promoviranju te poticanju kvalitetnog razvoja njenih komponenti. Posljednjih nekoliko godina se radilo na povezivanju PIFC-a i proračunskog sustava čime je stvorena regulatorna osnova koja osigurava čvrste temelje za njihov usklađen razvoj. 2010. godine usvojen je Zakon o fiskalnoj odgovornosti koji je povezoao navedena dva sustava i time ukazao na ulogu PIFC-u proračunskom sustavu, poglavito u cilju osiguranja fiskalne odgovornosti. Izjavnom o fiskalnoj odgovornosti svi korisnici proračuna izvješćuju o postignutom stupnju razvoja sustava financijskog upravljanja i kontrola u područjima planiranja, izvršavanja proračuna/financijskog plana, javne nabave, računovodstva i izvještavanja s naglaskom na poštivanje zakonskih i podzakonskih 7 propisa. Čelnici proračuna i proračunskih korisnika već treću godinu sastavljaju i predaju Izjavu o fiskalnoj odgovornosti.

Jedna od promjena koju je uvela Vlada Republike Hrvatske u cilju izobrazbe državnih službenika je osnivanje Državne škole za javnu upravu, osnovanu u prosincu 2010. godine. Škola je javna ustanova čija je djelatnost stručno osposobljavanje državnih službenika, kao i izabranih dužnosnika i službenika u tijelima lokalne i područne (regionalne) samouprave u suradnji s nacionalnim savezom jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, te u pravnim osobama s javnim ovlastima (Državna škola za javnu upravu, 2014).

3.1. Postojeće stanje financijskog upravljanja i kontrola

Temeljem podataka iz registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole iz 2009. godine, vidljivo je da je 348 korisnika proračuna imenovalo voditelja za FMC, od čega je 64 imenovalo i koordinatora za FMC. U ministarstvima, središnjim državnim uredima uspostava financijskog upravljanja i kontrole je izvršena. Dok lokalna razina još uvijek u tom pogledu zaostaje jer nisu imenovali dužnosnike za to područje.

Velik broj korisnika proračuna (do 98%) redovito održava sastanke najviše razine rukovodstva (ministra, župana, gradonačelnika) koji se baziraju na teme vezane uz realizaciju financijskog plana, programa i projekta te se povećava zastupljenost tema o strateškom planiranju i realizaciji strateških ciljeva i rizika.

Kod većine korisnika proračuna poslovi koordinacije i razvoja FMC-a stavljeni su u nadležnost ustrojstvenih jedinica za financije osim kod novih korisnika proračuna. Problem je što je veoma malo ustrojstvenih radnih mjesta za financije u drugim ustrojstvenim jedinicama (34% na državnoj i 31% na lokalnoj razini). U pogledu izobrazbe 76% korisnika proračuna državne razine izrađuje planove izobrazbe, dok na

lokalnoj razini je postotak znatno manji. No, na izobrazbu iz područja FMC-a većina korisnika na državnoj i lokalnoj razini upućuje svoje zaposlenike.

U području izvješćivanja, sustav unutarnjih financijskih kontrola uspostavljen je samo kod polovice korisnika proračuna i problem je što se još uvijek shvaća kao formalna obveza prema Ministarstvu financija, a manje kao način za dobivanje informacija o trenutnom stanju u instituciji. Izvješćivanje o sustavu financijskog upravljanja i kontrola trenutno je u javnom sektoru uređeno kroz dva modela: putem Godišnjeg izvješća o sustavu financijskog upravljanja i kontrola i podnošenjem Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Računovodstveni sustavi razvijeni su na lokalnoj razini odnosno omogućuju praćenje troškova/prihoda po programima. Dok su na državnoj razini slabije razrađeni.

Također financijsko upravljanje kontrole razvilo se u pogledu korupcije. U slučaju pojave korupcije osiguravaju se mehanizmi koji će kroz financijsko upravljanje i kontrole olakšati otkrivanje „pravih krivaca“, odnosno utvrđivanje koje su koruptivne aktivnosti učinjene i tko je za njih odgovoran.

3.2. Razvoj financijskog upravljanja i kontrola

Kako bi uspostava i razvoj financijskog upravljanja i kontrola u javnim sektorima protekla brže i kako bi se postigla kvaliteta poslovanja unutar javnih sektora u području financija potrebno je:

- Podići razinu svijesti o financijskom upravljanju kao sastavnom dijelu procesa upravljanja u javnom sektoru, odnosno podizati razinu svijesti dužnosnika financijskog upravljanja i kontrole o ulogama i odgovornostima koje ih obvezuju u obavljanju poslova FMC-a.

- Razvijati koordinacijske uloge postojećih uprava/sektora/službi za financije na način da preuzimaju ulogu koordinatora razvoja financijskog upravljanja i da pružaju potporu ostalim rukovoditeljima u razvoju financijskog upravljanja u cijeloj organizaciji.

- Razvijati računovodstveni sustav kako bi se osigurali detaljniji podaci o troškovima, prihodima, imovini, obvezama i postignutim rezultatima, a radi boljeg planiranja i izvršavanja proračuna, kontroliranja troškova i stvaranja obveza, utvrđivanja mogućih ušteda te radi ostvarivanja potrebne racionalizacije i učinkovitosti u poslovanju (Ministarstvo financija, 202).

- Poboljšati kvalitetu upravljanja rizicima na državnoj razini te uvesti sustavni pristup upravljanja rizicima na lokalnoj razini na način da se rizici kontinuirano utvrđuju te imenuju osobe koje će pratiti rizike i razvijati sustav izvješćivanja o njima.

3.3. Postojeće stanje unutarnje revizije

Uspostava interne revizije kod korisnika proračuna neophodna je za napredak javnih institucija kojima je potrebna kvalitetna usluga interne revizije u smislu održavanja učinkovitosti poslovanja kao i samog ugleda.

Interna revizija u Hrvatskoj danas se nalazi u prijelomnoj fazi - izgradnja interne revizije sukladno stečevinama Europske unije, daljnjeg razvoja u svim sektorima, prepoznavanja vrijednosti interne revizije i njezinog doprinosa organizacijama. Veliki broj jedinica interne revizije prošao je fazu uspostavljanja - edukacije i osposobljavanja za rad internih revizora, izrađeni su osnovni dokumenti za rad, stečena su iskustava u

provođenju internih revizija, došlo je do etabliranja internih revizija u organizacijama, menadžment se sve više koristi radom interne revizije, sve više je evidentan doprinos interne revizije u procesu upravljanja i poslovanja. U velikom broju jedinica interne revizije došlo je do kadrovskih promjena i u rad su uključene po drugi ili treći puta novi interni revizori. Provedena je edukacija za više od 1000 internih revizora u organizaciji Sekcije internih revizora i za revizore u javnom sektoru. Stvorena je dobra baza za nove iskorake (Tokić, 2012).

Prema objedinjenom godišnjem izvješću za 2012. godinu, unutarnja revizija uspostavljena je kod 174 proračunska korisnika državne i lokalne razine. Ministarstva, izvanproračunski zavodi i veće agencije imaju ustrojene jedinice za unutarnju reviziju, dok manji proračunski korisnici u smislu broja zaposlenih i u pogledu proračunskih sredstava imenovali su unutarnjeg revizora. Najveći broj korisnika proračuna lokalne razine uspostavilo je unutarnju reviziju ustrojavanjem neovisne jedinice izravno odgovorne čelniku.

Također su i nastavljene aktivnosti jačanja kapaciteta unutarnjih revizora u smislu povećanja broja unutarnjih revizora i njihove stručnosti što je poglavito potrebno napraviti na lokalnoj 9 razini. Što se tiče provedbe prihvaćenih preporuka unutarnje revizije, znatan je broj onih koje nisu provedene te stoga u cilju poticanja njihove provedbe, Pravilnikom o FUIK-u je predviđeno da korisnici proračuna prilikom sastavljanja Plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola uključe neprovedene preporuke u plan radi njihova izvršenja. U području izobrazbe, tijekom 2012. godine provedena su 3 ciklusa izobrazbe za zvanje ovlaštenog unutarnjeg revizora u javnom sektoru. U razdoblju od 2004. do 2012. godine bilo je ukupno 470 polaznika, od čega ih je 336 steklo stručno ovlaštenje za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru. Ukupno aktivnih unutarnjih revizora je bilo 212, od čega njih 125 obavlja unutarnju reviziju za korisnike proračuna državne razine, 73 obavlja unutarnju reviziju za korisnike lokalne razine te njih 14 obavlja unutarnju reviziju u trgovačkim društvima koja su u većinskom državnom vlasništvu.

Od ukupno 269 subjekata koji su bili obuhvaćeni revizijom financijskih izvještaja i poslovanja za 2012. za 75 (27,9%) izraženo je bezuvjetno mišljenje, za 193 (71,7%) uvjetno, a za 1 (0,4%) nepovoljno mišljenje. Dano je 1.615 preporuka i naloga za postupanje (Bičanić, 2014).

3.4. Razvoj unutarnje revizije

Razvoj profesije unutarnjih revizora je ključan element u razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru te se iz toga razloga zahtjeva puna odgovornost unutarnjih revizora kako bi pridonijela smanjenju koruptivnih aktivnosti kao i nepravilnosti u poslovanju korisnika proračuna. Za daljnji razvoj unutarnje revizije potrebno je:

- Osigurati dostatne kapacitete unutarnje revizije te daljnje jačanje stručnosti unutarnjih revizora.
- Jačati suradnju unutarnje revizije i upravljačke strukture gdje upravljačka struktura treba prepoznati koristi koje donosi unutarnja revizija koja joj može pomoći u poboljšanju poslovanja.
- Racionalno i učinkovito uspostaviti unutarnju reviziju kod korisnika proračuna na način da se revizijskim resursima pokrije što veći opseg proračunskih sredstava, uz

jačanje kapaciteta unutarnje revizije kao i izbjegavanje usitnjavanja revizijskih resursa (jedan revizor u instituciji).

4. ISTRAŽIVANJE UČINKOVITOSTI UNUTARNJIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

Istraživanje učinkovitosti unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske provedeno je metodom ispitivanja pomoću anketnog upitnika. Anketni upitnik sadržavao je 20 pitanja kojim se nastojalo steći bolje razumijevanje značaja i uloge unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Cilj je biosaznati koliko su proračunski korisnici upoznati sa sustavom unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i koliko je razvijen unutar njihove organizacije, te ono najvažnije koliko taj sustav stvarno doprinosi radu javnim tijelima. Anketni upitnik dostavljen je ispitanicima putem e-mail-a, izrađenog putem aplikacije „Google docs“. Anketiranje je trajalo mjesec dana u kojem je sudjelovalo 51 proračunskih korisnika. 10

Tablica 1. Poznavanje PIFC-a kao pojma

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	51	100,00
Ne	0	0,00
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Iz tablice 1. je vidljivo da su svi ispitanici upoznati s pojmom sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru što je prvi važan korak rukovoditelja prilikom uspostavljanja unutarnjih kontrola u javni sektor Republike Hrvatske.

Tablica 2. Informiranost ispitanika o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Odlična informiranost	26	58,98
Dobra informiranost	24	47,06
Loša informiranost	1	1,96
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Kroz pitanje informiranosti dobiva se odgovor koliko su nadređeni upoznali svoje zaposlenike o navedenom sustavu koje je postalo sastavnim dijelom njihova poslovanja. Iz tablice 2. se vidi da veći dio ispitanika odnosno njih 26 (50,98%) smatra da odlično poznaje sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, njih 24 (47,06%) smatra da su dobro upoznati te samo jedan (1,96%) smatra da je nedovoljno upućen u ovu reformu.

Tablica 3. Obveznici unutarnjih kontrola prema Zakonu o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Ministarstva	10	19,61
Središnji državni uredi	2	3,92
Izvanproračunski zavodi	4	7,84

Županije	9	17,65
Grad Zagreb	1	1,96
Grad s više od 35 hiljada stanovnika	9	17,65
Ostalo	16	31,37
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Obveznici unutarnjih kontrola prema donesenom Zakonu dužni su ispuniti obvezu ustroja ovog sustava u svoju organizaciju u što kraćem vremenu. Na pitanje kojoj skupini obveznika PIFC-a pripadate, svi ispitanici su dali odgovor (tablica 3.), od čega su 10 (19,61%) ministarstva, 2 (3,92%) središnja državna ureda, 4 izvanproračunska zavoda, 9 (17,65%) 11 županija, 1 (1,96%) grad Zagreb i 20 (39,22%) ostalih. Skupinu ostalih čine: 6 opće županijske bolnice, 6 gradova sjedišta županija, 3 sveučilišta te 1 državno tijelo razine razdjela organizacijske klasifikacije koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 80.000.000,00 kuna (Državni zavod za statistiku).

Tablica 4. Susret s Objedinjenim godišnjim izvješćem o unutarnjoj financijskoj kontroli u javnom sektoru

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	45	88,24
Ne	6	11,76
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Na pitanje jeste li se ikada susreli s Objedinjenim godišnjim izvješćem o PIFC-u (tablica 4.), 45 ispitanika odnosno 88,24% ih je dalo potvrdni odgovor, dok njih 6 to jest 11,76% odgovorilo je da nije.

Tablica 5. Uspostavljenost interne revizije unutar javnog sektora

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	51	98,04
Ne	0	1,96
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Gledajući uspostavljenost interne revizije, iz tablice 5. je vidljivo kako je samo jedan ispitanik dao odgovor da unutarnja revizija još uvijek nije ustrojena unutar njegove organizacije što je vrlo pozitivno i prema čemu se može vidjeti da ustroj interne revizije napreduje u smislu njenog ustroja unutar javnog sektora Republike Hrvatske.

Tablica 6. Ustroj interne revizije unutar organizacije

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Kao neovisna jedinica za unutarnju reviziju izravno odgovorna čelniku korisnika proračuna	39	76,47
Imenovanje internog revizora izravno odgovornog čelniku korisnika proračuna	5	9,80
Osnivanje zajedničke jedinice za unutarnju reviziju na prijedlog više korisnika proračuna uz predhodnu saglasnost ministra financija	6	11,76

Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Na pitanje kako je unutarnja revizija organizirana unutar organizacije (tablica 6.), 39 ispitanika (76,47%) dalo je odgovor da je ustrojena kao neovisna jedinica za unutarnju 12 reviziju izravno odgovorna čelniku korisnika proračuna, njih 5 (9,80%) da su imenovali internog revizora izravno odgovornog čelniku korisnika proračuna, 6 ispitanika (11,76%) dalo je odgovor da su osnovali zajedničku jedinicu za unutarnju reviziju na prijedlog više korisnika proračuna uz prethodnu suglasnost ministra financija, jedan ispitanik (1,96%) nije dao odgovor na pitanje o ustroju unutarnje revizije.

Tablica 7. Učinkovitost poslovanja od uspostave interne revizije u javnom sektoru

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Nije se povećala	51	98,04
Povećala se	0	1,96
Dosta se povećala	14	27,45
Znatno se povećala	22	43,14
Iznimno se povećala	10	19,6
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Učinkovitost poslovanja od uspostave interne revizije u javnom sektoru (tablica 7.), ispitanici su ocijenili kao vidljivi pomak, odnosno samo ih je 2 (3,92%) navelo da se učinkovitost poslovanja nije povećala od uspostave interne revizije, 2 da vide pomak ali nedovoljan, 14 (27,45%) smatraju da se učinkovitost dosta povećala, njih 22 (43,14%) da se znatno povećala i njih 10 (19,61%) uviđaju iznimno povećanje učinkovitosti u njihovu poslovanju. Jedan ispitanik nije izjasnio svoje mišljenje.

Tablica 8. Pomaže li interna revizija u unaprjeđenju poslovanja organizacije

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Ne koristi uopće organizaciju	0	0
Koristi ali ne dovoljno	3	5,88
Dobro koristi organizaciji	11	21,57
Vrlo dobro koristi organizaciji	20	39,22
odlično koristi organizaciji	13	25,49
Nedostaje	4	7,84
Ukupno	51	100,0

Izvor: Istraživanje autora

Pomaže li interna revizija u unaprjeđenju poslovanja organizacije je pitanje na koje su svi ispitanici odgovorili (tablica 8.), da vide njen doprinos, odnosno niti jedan ispitanik nije odgovorio da nema utjecaja glede unaprjeđenja poslovanja organizacije. 3 ispitanika (5,88%) odgovorili se da koristi ali nedovoljno, 11 (21,57%) ispitanika je odgovorilo da dobro koristi organizaciji, 20 (39,22%) da vrlo dobro koristi organizaciji, 13 (25,49%) da odlično pridonosi unaprjeđenju poslovanja organizacije i četvero ispitanika nije izjasnilo svoje mišljenje u vezi ovog pitanja.

Tablica 9. Stručno usavršavanje obveznika PIFC-a

Odgovori		Stručna usavršavanja		
		Da	Ne	Ukupno
Obveznici revizije	Ministarstvo	10	0	10
	Središnji državni uredi	2	0	2
	Izvanproračunski zavodi	4	0	4
	Županije	9	0	9
	Grad Zagreb	1	0	1
	Grad s više od 35 000 stanovnika	9	0	9
	Ostalo	16	0	16
	Ukupno	51	0	51

Izvor: Istraživanje autora

Odgovori iz tablice 9. su pokazali da stručno usavršavanje internih revizora provedeno kroz različite radionice, seminare, tečajeve organizirane od strane Središnje harmonizacijske jedinice prikazuje jako dobre rezultate iz kojih je vidljivo kako niti jedan ispitanik nije odgovorio da ne sudjeluje u takvim aktivnostima. Sva ministarstva, središnji državni uredi, izvanproračunski zavodi, županije, grad Zagreb, grad s više od 35 000 stanovnika, ostali dali su pozitivan odgovor na ovo pitanje što znači da teže kontinuiranom stručnom usavršavanju, nadograđivanju samog sebe kao internog revizora što velikim dijelom predstavlja osnovu u unaprjeđenju njihova poslovanja.

Tablica 10. Najčešće revizorsko mišljenje

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Zadovoljavajuće - pozitivno	4	7,84
Zadovoljavajuće uz stanovite nedostatke	46	90,20
Nezadovoljavajuće – negativno s detaljnim pregledom nedostataka	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Koja su najčešća revizorska mišljenja unutar organizacije proračunskog korisnika, 4 ispitanika (7,84%) dali su odgovor da su bila zadovoljavajuće-pozitivna, 46 (90,20%) zadovoljavajuća uz stanovite nedostatke te 1 (1,96%) nezadovoljavajuće-negativno s detaljnim pregledom nedostataka. Iz tablice 10. je vidljivo da je najčešće revizorsko mišljenje gledajući najveći postotak odgovora, zadovoljavajuće uz stanovite nedostatke što upućuje na to interni revizori davanjem takvog mišljenja žele promovirati svoju organizaciju, ali isto tako osigurati ju od eventualnih nepravilnosti.

Tablica 11. Primjena preporuka od strane Središnje harmonizacijske jedinice za buduće interne revizije

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	44	86,27
Ne	4	7,84
Nedostaje	3	5,88
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Na pitanje primjenjuju li preporuku dobivene od strane Središnje harmonizacijske jedinice na osnovu prethodno provedenih i dostavljenih revizija (tablica 11.), interni revizori odnosno njih 44 (86,27%) odgovorilo je potvrdo, da primjenjuju preporuke u obavljanju nadolazećih revizija, dok se njih 4 (7,84%) izjasnilo da ne primjenjuje dobivene preporuke, a 3 ispitanika nije odgovorilo na dano pitanje.

Tablica 12. Poznavanje Priručnika za financijsko upravljanje i kontrole

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	47	92,16
Ne	3	5,88
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Poznavanje Priručnika za FMC vrlo je važno kako bi se proračunski korisnici mogli upoznati sa radnjama i postupcima kao i novim znanjima s područja FMC i na taj način omogućiti njegovu djelotvorniju uspostavu unutar javnog sektora. Odgovori iz tablice 12. ukazuju da ih 47 (92,16%) poznaje ovaj Priručnik dok 3 ispitanika (5,88%) i dalje nije upoznato. 1 ispitanik nije odgovorio na ovo pitanje.

Tablica 13. Imenovanje voditelja za financijsko upravljanje i kontrole

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	41	80,39
Ne	9	17,65
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Svaka javna institucija trebala bi uvođenjem ove reforme imenovati voditelja za financijsko upravljanje i kontrole koji će biti odgovoran za uspostavu, provedbu i razvoj FMC-a unutar organizacije te kako bi čelniku korisnika proračuna pomogao u ostvarenju uspješnijih rezultata u poslovanju. Iz tablice 13. vidljivo je, da je 41 ispitanik (80,39%) odgovorio da su imenovali voditelja za FMC, dok njih 9 (17,65%) da još uvijek nisu. 1 ispitanik se nije izjasnio u ovom pitanju.

Tablica 14. Uspostavljanje odjela za financijsko upravljanje i kontrole

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	13	25,49
Ne	37	72,55
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Iz tablice 14. je vidljivo kako većina ispitanika (72,55% odnosno njih 37) nema odjel za financijsko upravljanje i kontrole, dok ih je samo 13 (25,49%) uspostavilo odjel. Uspostavljanjem odjela bilo bi učinkovitije i efikasnije poslovati jer bi svako u organizaciji znao točno koji je njegov zadatak i prema tome bi usmjerio svoje ciljeve.

Tablica 15. Stručno usavršavanje obveznika PIFC-a

Odgovori		Stručna usavršavanja (radionica, seminar, tečaj) vezana za FMC		
		Da	Ne	Ukupno
Obveznici revizije	Ministarstvo	4	4	8
	Središnji državni uredi	1	0	1
	Izvanproračunski zavodi	2	2	4
	Županije	5	3	8
	Grad Zagreb	1	0	1
	Grad s više od 35 000 stanovnika	8	1	9
	Ostalo	12	4	16
	Ukupno	33	14	47

Izvor: Istraživanje autora

Pitanjem odlazite li na stručna usavršavanja (radionica, seminar, tečaj) vezana za financijsko upravljanje i kontrolu koja Središnja harmonizacijska jedinica kontinuirano provodi na godišnjoj razini, dobiva se odgovor (tablica 15.) koliko proračunski korisnici teže biti bolji u svome poslu te koliko njih u pravilu žele da poslovanje njihove organizacije napreduje. Tako su 4 ministarstva odgovorila da sudjeluju na održanim seminarima, radionicama, tečajevima dok ih je 4 odgovorilo da ne sudjeluje. Nadalje, 1 središnji državni ured i grad Zagreb odlaze na usavršavanja dok kod izvanproračunskih zavoda, 2 su dala odgovor da odlaze i 2 da ne odlaze na aktivnosti vezane za stručna usavršavanja. Slijedi, 5 županija koje sudjeluju na njima dok 3 ne sudjeluju, dok 8 gradova s više od 35 000 stanovnika odlazi na stručna usavršavanja, te 1 grad koji ne odlazi na usavršavanja. Kod ostalih kao što su sveučilišta 2 potvrđuju sudjelovanje dok 1 ne, a kod općih/županijskih bolnica 4 ih sudjeluje, 2 ne. Nadalje, 5 gradova sjedišta županija odgovorilo je da odlazi na stručna usavršavanja i 1 grad ne. Državni zavod za statistiku dalo je potvrđan odgovor.

Tablica 16. Razvijenost računovodstvenog sustava unutar organizacije

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Nedovoljna razvijenost	0	0,00
Dovoljna razvijenost	4	7,84
Dobra razvijenost	14	27,45
Vrlo dobra razvijenost	25	49,02
Odlična razvijenost	7	13,73
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Razvijenost računovodstvenog sustava vrlo je bitna stavka kod financijskog upravljanja i kontrole koja omogućava kvalitetno obavljanje računovodstvenih aktivnosti stoga bi se trebalo kontinuirano raditi na njegovu razvoju. U tablici 16. najveći broj ispitanika (25 ispitanika odnosno 49,02%) izjasnio se da imaju vrlo dobru razvijenost računovodstvenog sustava, 14 (27,45%) dobru razvijenost, 7 (13,73%) odličnu razvijenost te 4 ispitanika (7,84%) dovoljnu razvijenost. Pozitivno je što nitko od

ispitanika nije odgovorio da im je razvijenost računovodstvenih sustava nedovoljna odnosno jako loša. 1 ispitanik nije dao odgovor na ovo pitanje.

Tablica 17. Razvijenost komunikacije rukovoditelja i zaposlenika u organizaciji

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Nedovoljna komunikacija	3	5,88
Slaba komunikacija	7	13,73
Dobra komunikacija	18	35,29
Vrlo dobra komunikacija	19	37,25
Odlična komunikacija	2	3,92
Nedostaje	2	3,92
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Komunikacija između rukovoditelja i zaposlenika je presudna kako bi zaposlenici mogli shvatiti svoje obveze unutar određene organizacije te kako bi taj posao koji im je određen dao pozitivne rezultate. Iz tablice 17. vidljivo je da su 3 ispitanika (5,88%) dala nedovoljnu ocjenu, 7 (13,73%) dovoljnu, 18 (35,29%) dobru, 19 (37,25%) vrlo dobru te 2 (3,92%) odličnu. Samo 2 ispitanika nisu izrazila svoje mišljenje oko komunikacije unutar njihove organizacije

Tablica 18. Potreba za većom informiranošću o PIFC-u održavanjem češćih seminara

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	47	92,16
Ne	3	5,88
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Na pitanje smatrate li da je potrebno uvesti više seminara s ciljem boljeg informiranja o PIFCu unutar njihove organizacije (tablica 18.), 47 ispitanika (92,16%) izjasnilo se da je potrebno više seminara na temu PIFC-u dok je 3 ispitanika (5,88%) reklo da nije, odnosno da su zadovoljni svojim znanjem o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. 1 ispitanik nije izrazio svoje mišljenje.

Tablica 19. Doprinos PIFC-a u kvaliteti poslovanja organizacije

Odgovori	Frekvencija	Postotak
Da	47	92,16
Ne	3	5,88
Nedostaje	1	1,96
Ukupno	51	100,00

Izvor: Istraživanje autora

Kod pitanja smatrate li da uvođenje unutarnjih kontrola u javni sektor Republike Hrvatske doprinosi kvaliteti poslovanja u organizaciji kojoj radite (tablica 19.), 47 ispitanika (92,16%) je odgovorilo da doprinosi dok 3 ispitanika (5,88%) smatra da ne doprinosi, dok 1 ispitanik nije odgovorio na pitanje.

Zadnje pitanje unutar anketnog upitnika se odnosi na prednosti uvođenja unutarnjih kontrola unutar javnog sektora na koje su ispitanici davali opisne odgovore. Takosmatraju da je uvođenje unutarnjih kontrola u organizaciju nužna potreba upravljanju kako bi se poslovne aktivnosti obavljale odgovorno, pravilno, ekonomično, učinkovito i djelotvorno. Uvodi se red u način postupanja u smislu propisanog rada djelatnika, ujednačenog postupanja, sprječavanja neovlaštenih intervencija ili diskrecijskih odluka i sl. Međutim potrebno je prvenstveno provesti edukaciju rukovoditelja o potrebi uvođenja unutarnjih kontrola posebice FMC-a, jer do tada isto postoji samo formalno i ne ispunjava svoju svrhu. Također navode da interna revizija nikada neće biti bespotrebna formalnost, ona dubinski sagledava cijeli proces, testira postojeće kontrole u sustavu, njihovu djelotvornost te sprječava aktiviranje rizika, potiče promjene i pomaže u donošenju poslovnih odluka. Uvođenje ove reforme također smatraju velikom pomoći u rješavanju tromosti javnog sektora te postavljanju stvari na svoje mjesto u organizaciji na svim područjima (upravljanja, odnosa nadređeni-zaposleni, spoznaje važnosti kontrole na pravim mjestima te ukazivanje na razinu odgovornosti svakog radnog mjesta i ozbiljnijeg pristupa obavljanju posla koji se treba raditi po opisu poslova sukladno složenosti radnog mjesta). Ali da bi cijeli PIFC postigao svrhu moraju svoje ciljeve postići sve njegove komponente, a posebno na puno aktivniju ulogu unutarnjih revizora kao katalizatora i vođa razvoja ovog sustava u svojim organizacijama i cijelog javnog sektora. Jača se fiskalna odgovornost, razvija svijest o proračunu i njegovom izvršavanju, veća je transparentnost proračunskih procesa kao i jasno definiranje ovlasti i odgovornosti. Primjetno je učinkovitije i kvalitetnije obavljanje poslova vezanih za financije i računovodstvo, veća kontrola i odgovornost u trošenju proračunskih sredstava kao i veća informiranost čelnika što mu omogućuje kvalitetniju raspodjelu ovlasti i odgovornosti, odgovornije ponašanje svih članova organizacije. Prednost se vidi i kroz izvješće unutarnje revizije gdje rukovodstvo dobiva jasnu sliku kako sustav funkcionira (u dijelu koji je revidiran). Izvješće unutarnje revizije je konkretnije i specifičnije u odnosu na druga revizorska izvješća i daje jasniju sliku o funkcioniranju sustava. Prednost je i što svi zaposlenici razumiju svoj proces rada i povezanost s drugim procesima u organizaciji kao i poboljšanje komunikacije unutar organizacije općenito na svim razinama čime se puno lakše ostvaruje suradnja (između rukovoditelja organizacijskih jedinica, stručnih službi, ...).

5. ZAKLJUČAK

Europska komisija s ciljem stvaranja pojačanog nadzora nad trošenjem proračunskih sredstava u smislu zaštite novca poreznih obveznika od različitih gubitaka, pronevjera te nenamjenskog trošenja je uvela sustav unutarnjih kontrola u javni sektor europskih zemalja pa tako i Republike Hrvatske. Sustav djeluje kroz svoje temeljne komponente, financijsko upravljanje i kontrole, unutarnju reviziju te Središnju harmonizacijsku jedinicu.

Temeljem provedenog istraživanja može se zaključiti da je informiranost kao i uspostavljenost unutarnjih kontrola kod proračunskih korisnika jako dobra odnosno da je ipak vidljiv napredak u području ustroja. Isto tako učinkovitost poslovanja od uvođenja interne revizije ispitanici ocjenjuju kao povećanje u odnosu na razdoblje kada je nije bilo, što se također reflektira i na unaprjeđenje samog poslovanja cjelokupne organizacije. Ono što je prvo potrebno napraviti, je probuditi svijest kod proračunskih korisnika za

potrebno ovog sustava u njihovim organizacijama. Tek nakon što oni budu svjesni da ovo nije samo formalna obveza koju je potrebno ispuniti, već i djelotvoran i učinkovit korak prema kvalitetnijem pružanju javnih usluga, tada će se ovaj sustav moći razvijati na pravilan način unutar organizacija, što je prijeko potrebno.

Stoga proračunske korisnike treba usmjeriti na razvijanje ovog sustava, u smislu kontinuiranog sudjelovanja na seminarima, tečajevima i radionicama organiziranim od strane Središnje harmonizacijske jedinice. Istraživanjem je utvrđeno da sudjelovanje na stručnim usavršavanjima vezanim za područje FMC-u pokazuje relativno niske rezultate, a u cilju povećanja postotka potrebno poticati zaposlenike ovog područja na sudjelovanje u takvim aktivnostima. Ono na čemu bi se trebalo još poraditi, je uspostavljanje odjela za financijsko upravljanje i kontrole, a odgovori pokazuju da mali broj ispitanika ima uspostavljen takav odjel što otežava ostvarenje bolje efikasnosti poslovanja organizacije. Uspostavljenjem takvog odjela potiče se zaposlenika na odgovornije i jasnije razumijevanje njegove uloge unutar organizacije.

Kod pitanja, primjenjuju li se preporuke dane na temelju prethodno obavljenih unutarnjih revizija, odgovorisu, da se preporuke provode. Zbog toga je lakše i brže provoditi revizije, a uprava je "zaštićenija" u smislu nepravilnog poslovanja, dok bi zaposlenici znali tko je odgovoran i u kojem roku moraju nešto izvršiti, a to bi i ubrzalo izvršavanje poslovnih zadataka kao i povećalo zadovoljstvo realnog sektora. Iako su se ispitanici izjasnili da su dobro informirani o PIFC-u, ipak izražavaju želju da se informiranost o sustavu mora i dalje nadopunjavati, potvrđivati te razvijati bilo kroz održavanje seminara, radionica ili upotrebom drugačijih tehnika stručnog usavršavanja.

Proračunski korisnici trebali bi neprestano razvijati svoju pojedinačnu odgovornost, koja se povećala uvođenjem unutarnjih kontrola, ali bi i dalje trebala biti temelj svakom provoditelju zadataka s ovog područja. Nadalje, potrebno je da se proračunski korisnici informiraju i o ostalim područjima poslovanja njihove organizacije, kao i da brinu o suradnji unutar i van nje, kako bi se donošenje poslovnih odluka kao i samo poslovanje dodatno unaprijedilo.

LITERATURA

1. Bičanić, N., (2014), „Izvjješća o radu Državnog ureda za reviziju za 2013. i izvješća o obavljenim revizijama“, Tehnološko - ekonomski biro. URL: <http://www.poslovninfo.eu/sadrzaj/proracun/izvjesca-o-radu-drzavnog-ureda-za-reviziju-za-2013-iizvjesca-o-obavljenim-revizijama/#sthash.mp5mt1Io.dpuf>; (2014-08-07)
2. Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. (2010), „Osnove revizije“, Ekonomski fakultet Osijek, str. 195.
3. Državni ured za reviziju, (2009), „Izvjješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske“, URL: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-ru/sustava-unutarnjih-financijskih-kontrola-u-javnom-sektoru-rh.pdf>; (2014-07-14)
4. Državna škola za javnu upravu, (2014), „Osnivanje“, URL: <http://dsju.hr/osnivanje/> (2014-08-08)
5. Gulin, D., Tušek, B., Žager, L. (2004), „Poslovno planiranje, kontrola i analiza“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 117.
6. Ministarstvo financija, (2012), „Akcijski plan razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2012. - 2013.“, URL: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Akcijski%20plan%20razvoja%20PIFCa%20za%202012-2013.pdf> (2014-08-08)
7. Ministarstvo financija, (2014), „Komponente unutarnje kontrole“, URL: <http://www.mfin.hr/hr/komponente-unutarnje-kontrole> (2014-07-21)
8. Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2013. godinu, (2013), Narodne Novine br. 75.
9. Tokić, S. (2012), „Interna revizija pred novim izazovima“, Hrvatski institut internih revizora. URL: <http://www.hiir.hr/UserDocsImages/MATERIJALI/WEB%20IZVJESTAJ%20FINAL.pdf> (2014-08-06)
10. Zakon osustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, (2006), Narodne Novine br. 141 20
11. Žager, L., et al. (2004), „Sekcija internih revizora: Interna revizija i kontrola“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 139-142.
12. Žager, L., et al. (2006), „Sekcija internih revizora: Interna revizija i kontrola“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 143-160.