

Sustav unutarnje financijske kontrole u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave

Mekinjić, Tamara

Professional thesis / Završni specijalistički

2019

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:148:626717>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-17**



Repository / Repozitorij:

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



**PODACI I INFORMACIJE O STUDENTU POSLIJEDIPLOMSKOG
STUDIJA**

Prezime i ime MEKINJIĆ TAMARA

Datum i mjesto rođenja: 23.7.1977. RIJEKA

Naziv završenog fakulteta i godina diplomiranja EKONOMSKI FAKULTET,
SVEUČILIŠTE U RIJECI, 2005.

PODACI O POSLIJEDIPLOMSKOM SPECIJALISTIČKOM RADU

1. Vrsta studija: specijalistički
2. Naziv studija : Financijsko izvještavanje, revizija i analiza
3. Naslov rada : Sustav unutarnje financijske kontrole u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave
4. UDK (popunjava knjižnica): _____
5. Fakultet na kojem je rad obranjen: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet

POVJERENSTVA, OCJENA I OBRANA RADA

1. Datum prihvaćanja teme : 02.03.2010.g.
2. Mentor: prof.dr.sc. Boris Tušek
3. Povjerenstvo za ocjenu rada
 1. prof. dr. sc. Lajoš Žager
 2. prof. dr. sc. Boris Tušek
 3. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer
4. Povjerenstvo za obranu rada:
 1. prof. dr. sc. Lajoš Žager
 2. prof. dr. sc. Boris Tušek
 3. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer
6. Datum obrane rada: 10. prosinac 2019. g.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

EKONOMSKI FAKULTET

TAMARA MEKINJIĆ

**SUSTAV UNUTARNJE FINANCIJSKE KONTROLE U JEDINICAMA
LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE**

POSLIJEDIPLOMSKI SPECIJALISTIČKI RAD

ZAGREB, 2019.

TAMARA MEKINJIĆ

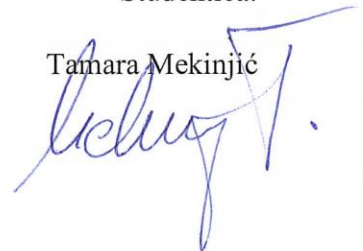
IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je poslijediplomski specijalistički 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 rada, 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 instituciji.

U Zagrebu, 23. listopada 2019.

Studentica:

Tamara Mekinjić



Sadržaj:

1.	UVOD	1
1.1.	Definiranje predmeta istraživanja	2
1.2.	Svrha i ciljevi rada	2
1.3.	Metode istraživanja	2
2.	RELEVANTNE ZNAČAJKE JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ	3
2.1.	Pojam i obilježja javnog sektora u Republici Hrvatskoj	3
2.1.1.	Koncept PIFC - Public Internal Financial Control.....	5
2.1.2.	Svrha i obilježja sustava unutarnjih kontrola i njihova veza s financijskim upravljanjem.....	7
2.2.	Proračun i proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj	9
2.3.	Izvršavanje proračuna kroz sustav državne riznice.....	13
2.4.	Nadzor i kontrola proračuna.....	16
2.5.	Javni management.....	18
3.	KOMPONENTE SUSTAVA UNUTARNJE FINACIJSKE KONTROLE	21
3.1.	Normativno određenje sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.....	21
3.1.1.	Strateški dokumenti razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola	21
3.1.2.	Zakonska regulativa	24
3.1.3.	Podzakonska regulativa.....	28
3.2.	Usklađivanje nacionalnog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije – Financijski nadzor	29
3.2.1.	Zahtjevi Europske unije u vezi usklađenja pravne stečevine u okviru poglavlja 32 Financijske kontrole	30
3.2.2.	Pretpristupni programi pomoći Europske unije	32
3.3.	Institucionalni odnosi u javnom sektoru Republika Hrvatske	34
3.3.1.	Središnja harmonizacijska jedinica	34
3.3.2.	Vijeće za sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru	37
3.4.	Tri osnovna elementa sustava unutarnjih financijskih kontrola.....	38
3.4.1.	Sustav unutarnjih kontrola	38
3.4.2.	Unutarnja revizija.....	40
3.5.	Komponente unutarnje kontrole.....	42

4.	USPOSTAVA, PROVEDBA I RAZVOJ SUSTAVA FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE U JEDINICAMA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE	47
4.1.	Pojmovno određenje financijskog upravljanja i kontrole	48
4.2.	Uvjeti za uspostavu financijskog upravljanja i kontrole	49
4.3.	Proces uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrole	49
4.4.	Upravljačka odgovornost čelnika korisnika proračuna i čelnika unutarnjih ustrojstvenih jedinica	50
4.4.1.	Upravljačka odgovornost čelnika korisnika proračuna.....	51
4.4.2.	Decentralizacija ovlasti i odgovornosti.....	52
4.4.3.	Upravljačka odgovornost čelnika unutarnjih ustrojstvenih jedinica.....	53
4.4.4.	Koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola	54
4.5.	Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola	57
4.5.1.	Kontrolno okruženje	57
4.5.2.	Upravljanje rizicima.....	60
4.5.3.	Kontrolne aktivnosti.....	62
4.5.4.	Informacije i komunikacije	63
4.5.5.	Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola	64
4.6.	Izješćivanje o provedbi financijskog upravljanja i kontrola	66
4.7.	Proračunski nadzor.....	67
5.	USPOSTAVA, PROVEDBA I RAZVOJ SUSTAVA FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE NA PRIMJERU GRADA ZADRA – STUDIJA SLUČAJA.....	69
5.1.	Vizija, misija i strateški ciljevi Grada Zadra.....	69
5.2.	Obilježja poslovnih procesa u Gradu Zadru.....	73
5.2.1.	Početak uspostave, provedbe i razvoja sustav unutarnjih financijskih kontrola.	73
5.2.2.	Postignuti stupanj implementacije pojedinih elemenata sustava unutarnjih kontrola	75
5.3.	Uspostava i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole izabranog poslovnog procesa – proces nabave.....	79
6.	ZAKLJUČNA RAZMATRANJA	83
	LITERATURA.....	85

SAŽETAK.....	93
SUMMARY	94
POPIS SLIKA I TABLICA.....	95
ŽIVOTOPIS	96

1. UVOD

Republika Hrvatska je zemlja jugoistočne Europe, a samostalnost i međunarodno priznanje stekla je odvajanjem od zemalja bivše Jugoslavije devedestih godina prošlog stoljeća. Od stjecanja neovisnosti Republika Hrvatska odredila je članstvo u Europskoj uniji kao jedan od glavnih stratejskih ciljeva. Članica je Europske unije od 1. srpnja 2013.godine.

U okviru pretpripravnih priprema za članstvo u Europsku uniju, u razdoblju od 2004. do 2013.godine, kao zemlja kandidat imala je obvezu uspostaviti i razviti sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u skladu s konceptom koji je na tom području postavila Europska komisija. Koncept poznat pod kraticom PIFC- Public Internal Financial Control temelji se na međunarodnim standardima unutarnjih kontrola i praksi zemalja Europske Unije, predstavlja novu kulturu upravljanja, odnosno prelazak s tradicionalnog, uhodanog administriranja u aktivno upravljanje.

U sklopu pretpripravnih priprema za članstvo u Europsku Uniju Republika Hrvatska izgradila je temeljne preduvjete za uspostavu i razvoj ovog sustava, uključujući strateške dokumente razvoja, zakonsku i podzakonsku regulativu, institucionalne kapacitete i implementaciju sustava u praksu. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju nastavljen je daljnji razvoj ovog sustava, uvažavajući trenutni razvoj u proračunskom sustavu, ali i praksu zemalja članica Europske unije. Krajnji cilj uspostave i razvoja sustava unutarnjih kontrola je unaprijediti upravljanje proračunskim sredstvima, a koliko će se ono zaista unaprijediti, u velikoj mjeri ovisi o tome kako se razvija veza između sustava unutarnjih financijskih kontrola i sustava proračuna te kako razvoj jednog od sustava, utječe na razvoj drugog. Put od koncepta do sustava koji kroz funkcioniranje u praksi pokazuje svoju pravu svrhu zahtijeva brojne i dugotrajne reforme jer uvodi nov način upravljanja u javni sektor. Implementacija sustava unutarnjih financijskih kontrola u javni sektor prilagođena je specifičnostima pojedine zemlje. Zemlje razvijajući ove sustave provode cijelu reformu načina i pristupa upravljanju u javnom sektoru, razvijajući sustavni pristup kontrolama, stavljajući ih u kontekst ciljeva i rizika te vežući uz sve to proračunska sredstva. U javnom sektoru Republike Hrvatske sustav unutarnjih kontrola u funkciji je osiguranja primjene načela dobrog financijskog upravljanja i stvaranja preduvjeta za jačanje fiskalne odgovornosti te unutarnja revizija kao dio tog sustava koja je u funkciji neovisne i objektivne procjene sustava unutarnjih kontrola i savjetovanja u cilju poboljšanja poslovanja institucije.

Proces uspostave sustava unutarnje kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske i njegova primjena na lokalnoj, regionalnoj i državnoj razini tema su ovog rada i to s teoretskog

i praktičnog aspekta s posebnim fokusom na proces uspostave provedbe i razvoja u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave i to na primjeru Grada Zadra.

1.1. Definiranje predmeta istraživanja

U ovom radu analizira se proces uspostave sustava unutarnjih kontrola kojeg prati reforma načina i pristupa upravljanju u javnom sektoru, prvenstveno se to odnosi na uspostavu sustavnog pristupa kontrolama kako bi se osiguralo zakonito, djelotvorno i učinkovito korištenje proračunskih sredstva.

Prema tome, predmet istraživanja ovog rada je prikazati važnost sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru, pojasniti komponente sustava unutarnje kontrole, te prikazati na praktičnom primjeru jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave kako se provodila uspostava, provedba i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola.

1.2. Svrha i ciljevi rada

Cilj ovog rada je analizom iskustava razvoja sustava unutarnjih kontrola pružiti korisne informacije za shvaćanje i bolje razumijevanje ovog sustava kako bi se omogućilo njegovo daljnje razvijanje.

S tim u vezi, ciljevi ovog rada uključuju sljedeće:

1. analizirati temeljne značajke javnog sektora u Republici Hrvatskoj kako bi se utvrdile okolnosti u kojima se sustav unutarnjih financijskih kontrola uspostavlja i razvija
2. analizirati temeljne preduvjete za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola, uključujući strateške dokumente razvoja, zakonsku i podzakonsku regulativu, institucionalne kapacitete
3. analiza utjecaja razvoja proračunskog sustava i povezanih reformskih procesa na razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola
4. analiza praktične implementacije sustava unutarnjih financijskih kontrola u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave.

1.3. Metode istraživanja

Za potrebe rada analizirani su strateški dokumenti, zakonska i podzakonska regulativa, smjernice, standardi, knjige, radovi, članci, podaci objavljeni na internetu. Korištene su metode znanstvenog istraživanja, induktivna i deduktivna metoda, metoda analize i sinteze, metoda deskripcije, metoda kompilacije.

2. RELEVANTNE ZNAČAJKE JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U cilju boljeg i jasnijeg razumjevanja značaja i uloge sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske u nastavku ovog rada analizirati će se obilježja javnog sektora u Republici Hrvatskoj, svrha i obilježja sustava unutarnjih kontrola i njihova veza s financijskim upravljanjem, obilježja proračunskog sustava, izvršavanje proračuna kroz sustav državne riznice te oblici nadzora i kontrole proračuna.

U zadnjem dijelu ovog poglavlja analiziran je koncept novog javnog menadžmenta u Republici Hrvatskoj prvenstveno putem reformi iz kojih je potekao. Novi javni menadžment je upravna doktrina u kojoj se nastoje pozitivni elementi i vrijednosti iz privatnog sektora primjenjivati u javnom sektoru kako bi on bio što efikasniji, ekonomičniji i efektivniji. Ideja je smanjenje proračunskih izdataka za javnu upravu te njeno racionaliziranje i povećanje ekonomičnosti i efikasnosti.

2.1. Pojam i obilježja javnog sektora u Republici Hrvatskoj

Pridjev “javno” obično predstavlja društveno, solidarno, domoljubno, nesebično, zajedničko – ukratko nešto dobro i poželjno, pa se sukladno tome **javnim sektorom** smatra sustav kojim se osigurava ostvarenje javnog interesa, zadovoljavaju se potrebe građana i građanima se pružaju javne usluge. Pojam javnog sektora nije zakonski konkretno definiran, ali se temeljem Zakona o proračunu posredno može zaključiti da javni sektor u Republici Hrvatskoj čine državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹ Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje i koji su prema pravilima statističke metodologije Europske unije (ESA 2010, propisana Uredbom (EU) 549/2013 Europskog parlamenta i Vijeća) razvrstani u sektor opće države, a nisu proračunski korisnici.²

Prema Zakonu o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj³ u Republici Hrvatskoj ustrojeno je 20 jedinica područne (regionalne) samouprave – županija,

¹ Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, 136/12, 15/15; čl. 3. st. 21.

² Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, 136/12, 15/15; čl. 3. st. 16.

³ Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj, Narodne novine broj 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10, 37/13, 44/13, 45/13, 110/15.

grad Zagreb koji ima status županije i grada i 556 jedinica lokalne samouprave: 128 gradova i 428 općina. Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi⁴ utvrđen je djelokrug i ustrojstvo jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, način rada njihovih tijela, nadzor nad njihovim aktima i radom te druga pitanja od značenja za njihov rad. Tako jedinice lokalne samouprave, gradovi i općine, obavljaju poslove koji se odnose na: uređenje naselja i stanovanja, prostorno i urbanističko planiranje, komunalne djelatnosti, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i osnovno obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i sport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu i civilnu zaštitu, promet na svom području te ostale poslove koje dobije u nadležnost drugim zakonima. Uz navedeno, veliki gradovi imaju u nadležnosti poslove održavanja javnih cesta i izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja. Jedinice područne (regionalne) samouprave – županije obavljaju poslove područnoga (regionalnog) značenja te usklađuju interese ravnomjernog razvoja općina i gradova u svom sastavu, te županije kao cjeline, a osobito poslove koji se odnose na: zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu, održavanje javnih cesta, planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije izvan područja velikoga grada te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.⁵

U vrijeme stjecanja statusa kandidata za članstvo u Europskoj Uniji javni sektor Republike Hrvatske obilježava tradicionalan pristup upravljanju koji je dobro opisan u konstataciji R.D.Koniga: „*U javnom sektoru (a ovo je svakako slučaj u bivšim komunističkim zemljama) rukovoditelji kao što su ministri i direktori vladinih agencija troše proračunska sredstva pokazujući malo tendencije da raspoređuju resurse na način koji će učiniti financijsko upravljanje dobrim, transparentnim i uzornim. Rukovoditeljima upravlja politika: fokusiraju se na kratkoročne financijske rezultate i uspjehe, a manje su zainteresirani kako funkcioniraju njihove uprave i za adekvatnost procedura koje leže u osnovi svega. Međutim uzimajući u obzir oskudnost javnih sredstava i sve veći broj poziva za transparentnošću i odgovornošću, rukovoditelji bi trebali biti sve više zainteresirani za to je li rezultati njihovih*

⁴ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne Novine broj 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17.

⁵ prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček, doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović, mr Biljana Josipović Rodić i mr.sc. Gorana Roje (2016) Monografija: Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe. Zagreb: TIM4PIN d.o.o za savjetovanje, str. 6.

*politika (a na taj način i njihovi uspjesi) mogu biti poboljšani u smislu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.*⁶

Pred Republiku Hrvatsku postavljen je izazov da uspostavi i razvije novu kulturu upravljanja, odnosno prelazak s tradicionalnog, uhodanog administriranja u aktivno upravljanje. Kao zemlja kandidat za članstvo u Europsku Uniju, Republika Hrvatska započela je razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru na temelju koncepta PIFC - Public Internal Financial Control koji je kao vodič zemljama kandidatima predstavila Europska komisija u okviru pretpristupnih priprema za članstvo u Europsku Uniju.

2.1.1. Koncept PIFC - Public Internal Financial Control

Područje unutarnjih financijskih kontrola postalo je dio pregovaračkog procesa uključeno u Poglavlje Financijski nadzor u sklopu petog kruga proširenja Europske unije. U proširenjima prije 2004. godine, odnosno prije petog kruga proširenja Europske unije nije se pregovaralo o unutarnjim financijskim kontrolama kao posebnom poglavlju. Petim krugom proširenja Europske unije zahvaćene su zemlje centralne i istočne Europe: Bugarska, Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Rumunjska, Slovačka i Slovenija koje karakterizira centralizirano upravljanje i oslanjanje na rad inspekcijskih službi.

Prema tome, da bi se izbjeglo stvaranje i djelovanje dva paralelna sustava, jedan koji se temelji na pravnoj stečevini Europske unije za potrebe upravljanja i kontrola fondova Europske unije i drugi koji slijedi 70ak godina dugu praksu centraliziranih kontrola, Europska komisija razvila je koncept poznat pod kraticom PIFC- Public Internal Financial Control koji se temelji na međunarodnim standardima unutarnjih kontrola i praksi zemalja Europske Unije, a ima za cilj uvođenje viših standarda kontrole u upravljanje javnim sredstvima s većim naglaskom na vrijednost za novac nego što je obično prisutno u zemljama kandidatima. Svrha koncepta je da pomogne zemljama kandidatima i potencijalnim kandidatima u reformama sustava upravljanja i kontrola u javnom sektoru.⁷

Dodatni razlog bila je i činjenica da je zemlje centralne i istočne Europe u vrijeme druge polovice 1990ih godina karakterizirao i visok stupanj percepcije korupcije.⁸ U interesu

⁶ De Koning, R. (2007) *PIFC Public Internal Financial Control: A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries*. Belgium: Drs Robert P.J. de Koning, str. 14.

⁷ De Koning, R. (2007) *PIFC Public Internal Financial Control: A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries*. Belgium: Drs Robert P.J. de Koning, str.11-15.

⁸ De Koning, R. (2007) *PIFC Public Internal Financial Control: A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries*. Belgium: Drs Robert P.J. de Koning, str.23.

Europske komisije bilo je smanjiti korupciju u zemljama kandidatima, jer visok stupanj korupcije limitira investicije i razvoj te vodi u neučinkovito upravljanje i nepravdu. Iako je korupcija često simptom različitih političkih, ekonomskih i institucionalnih bolesti, a njeni uzroci kompleksni, ono što je sigurno javna administracija sa slabim sustavima kontrola izuzetno je ranjiva na korupciju. Stoga je bolja kvaliteta upravljanja javnim sredstvima i sustavi unutarnjih financijskih kontrola koji to trebaju omogućiti prepoznato kao jedan od glavnih obrambenih mehanizama u borbi protiv korupcije.⁹ Kvalitetni sustavi financijskog upravljanja temelje se na kvalitetnim sustavima unutarnjih financijskih kontrola.

U vrijeme kada se stvarao koncept unutarnjih financijskih kontrola, sredinom 1990ih godina u Europi su postojala dva različita pristupa unutarnjih kontrola, tzv. „dvije škole sustava unutarnjih kontrola“:

a) mediteranski pristup

b) sjeverno-europski pristup

Mediteranski pristup karakteriziraju centralizirane kontrolne funkcije fokusirane na različite oblike prethodnih, tzv. ex-ante kontrola koje obavljaju financijski kontrolori, najčešće iz Ministarstva financija, Uprave za proračun ili Uprave za financijski inspektorat. Rukovoditelji se u takvom pristupu oslanjaju na financijske kontrolore koji odobravaju njihove financijske odluke pa koncept upravljačke odgovornosti u takvom pristupu uopće nije razvijen. U takvom pristupu rukovodstvo teško da može shvatiti ulogu unutarnje revizije i imati potrebu za njenim uslugama, time više što se financijske revizije, zapravo više naknadne kontrole obavljaju od strane financijskih kontrolora ili inspektora. Ovaj pristup poznat još kao Napoleonski ili Latinski pristup bio je karakterističan za zemlje kao što su Belgija, Francuska, Italija, Grčka, Španjolska, Portugal. Zemlje koje su koristile ovaj pristup provele su, provode ili planiraju provesti reforme u cilju razvoja upravljačke odgovornosti i unutarnje revizije i jasnog razdvajanja funkcija kontrole - unutarnje revizije - inspekcije te stavljanja prethodnih (ex-ante) kontrola pod nadležnost i odgovornost rukovoditelja.

Sjeverno europski pristup za razliku od mediteranskog pristupa, karakterizira potpuna upravljačka odgovornost i jasno pozicionirana unutarnja revizija. Rukovoditelji su u ovom pristupu odgovorni za svoje odluke i rezultate svoga rukovođenja, a povezano s time odgovorni su i za razvoj i unapređenje svojih sustava unutarnjih financijskih kontrola. Rukovoditelji svjesni takve odgovornosti, svjesni su i potrebe i koristi koje imaju od unutarnje revizije. Unutarnja revizija procjenjuje jesu li sustavi financijskog upravljanja i kontrola koje

⁹ Stepić D. (2014) *Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad.* Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, str. 15.

postavlja rukovoditelj u skladu s najvišim standardima, podnosi izvještaj rukovodstvu o njihovom stanju, uočenim slabostima i daje preporuke za njihova poboljšanja. Ovaj pristup poznat još i kao pristup Upravljačke odgovornosti karakterističan je za zemlje kao što su Švedska i Finska.

2.1.2. Svrha i obilježja sustava unutarnjih kontrola i njihova veza s financijskim upravljanjem

Sustav unutarnjih kontrola definira se kao „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 je u funkciji osiguranja pravilnog, zakonitog, ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja proračunskim sredstvima odnosno dobrog financijskog upravljanja.¹⁰

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.¹¹

Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ treba osigurati da se u pružanju usluga građanima i drugim aktivnostima kojima se institucije bave zadovolje standardi kvalitete i da se to učini na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, odnosno da se potroši što je moguće manje financijskih sredstava, a pruži kvalitetna usluga. To zahtijeva od upravljačke strukture u javnom sektoru aktivno upravljanje javnim aktivnostima i postavljanje pitanja: Što se dobiva za uložena financijska sredstva? Može li se pružiti ista usluga, a potrošiti manje financijskih sredstava? Kako pružiti uslugu najviše moguće razine kvalitete koristeći novčana sredstva koja su u danom trenutku na raspolaganju?¹² U praksi primjena ovog načela često zahtjeva promjenu u načinu i pristupu upravljanja u javnom sektoru iz „uhodanog“ administriranja u „aktivno“ upravljanje. Takav pristup upravljanju od upravljačke strukture

¹⁰ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine 78/15, članak 4. stavak 23.

¹¹ Mahaček D., Bolfek B. i Gajtal I. (2016) Učinkovitost unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Tranzicija Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije, Godina XVIII Vitez-Tuzla-Zagreb-Beograd-Bukurešt (broj 38).

¹² Ministarstvo financija RH (2012) Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, Zagreb, str. 14.

zahtjeva postavljanje jasnih ciljeva poslovanja i njihovu realizaciju na načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Upravljačka odgovornost na svim razinama upravljanja pretpostavlja uspostavu adekvatne organizacijske strukture unutar koje su uspostavljene jasne linije ovlasti i odgovornosti na svim razinama upravljanja. Rukovoditelji na svim razinama upravljanja trebaju biti svjesni da upravljanjem, odnosno donošenjem odluka impliciraju financijske učinke, vidljive prije ili kasnije i da su za njih odgovorni, a time onda i odgovorni za financijsko upravljanje i sustave unutarnjih kontrola. Stoga je važno da rukovoditelji imaju jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući i financijske parametre. Linije ovlasti i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene. Paralelno s razvojem linija ovlasti i odgovornosti unutar organizacijske strukture treba razvijati i sustav izvješćivanja. Rukovodstvo na višim razinama treba imati pravovremene informacije o tome ostvaruje li rukovodstvo na nižim razinama ono što se od njega očekuje, je li to u skladu s dogovorenim pravilima poslovanja i koliko je u tome uspješno.¹³

Upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ s razvijenom upravljačkom odgovornošću na svim razinama upravljanja zahtjeva adekvatne sustave unutarnjih kontrola. To nas dovodi do treće važne karakteristike sustava unutarnjih kontrola, a to je sustavni pristup i pogled na kontrole. Razvoj sustava unutarnjih kontrola temeljenog na ranije navedenim komponentama zahtjeva razumijevanje njihova značenja i međusobne povezanosti kao i sinergijskog učinka na kvalitetu financijskog upravljanja kada uspostavljeni sustav kontrola funkcionira.¹⁴

Primjerice, da bismo uspostavili adekvatne kontrolne aktivnosti potrebno je graditi cjelokupno kontrolno okruženje koje uključuje etične, moralne i kompetentne zaposlenike, rukovodstvo koje ima planski pristup poslovanju, adekvatne organizacijske strukture unutar kojih su uređene ovlasti i odgovornosti na svim razinama upravljanja, uključujući i uređene odnose između povezanih institucija u javnom sektoru te jasne procedure rada. Ono što također donose sustavi financijskog upravljanja i kontrola je uspostava procesa upravljanja rizicima, utvrđivanje potencijalnih problema u realizaciji ciljeva i odluka te pravovremeno poduzimanje mjera koje će spriječiti potencijalne probleme ili minimizirati njihove efekte ako se dogode. Sagledavajući kontrolno okruženje u koje je potrebno uspostaviti kontrolne

¹³ Ministarstva financija RH (2017) Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.), str. 8-11.

¹⁴ Vlada RH (2009), Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje 2009-2011., str. 11.

aktivnosti i uzimajući u obzir rizike koji potencijalno prijete u kontrolnom okruženju, osigurava se sustavni pristup uspostavi kontrolnih aktivnosti. Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, postupke i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu. Potrebno je razvijati širok spektar kontrolnih aktivnosti i primjenjivati ih prije donošenja poslovnih odluka, tijekom realizacije i nakon što su odluke donijete i provedene kako bi se sagledali i analizirali njihovi učinci. Potrebno je razvijati sustave informacija i komunikacija koje će pružiti adekvatne informacije za potrebe upravljanja troškovima, prihodima, imovinom, obvezama, zatim informacije o zahtjevima građana, njihovom zadovoljstvu o pruženim uslugama i sl. Također zahtijeva se kontinuirano praćenje sustava financijskog upravljanja i kontrola kako bi se na vrijeme uočile slabosti i poduzele mjere za njihovo otklanjanje.¹⁵ U poglavlju 4. detaljnije se predstavljaju navedene komponente sustava unutarnjih kontrola.

2.2. Proračun i proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj

Proračun je osnovno sredstvo financiranja javnih izdataka od općeg i zajedničkog značaja za stanovnike jedne zemlje, u jednoj fiskalnoj godini. Temeljni zakonodavni akt kojim su uređena sva pitanja vezana uz proračun u Republici Hrvatskoj je Zakon o proračunu.¹⁶ Odredbe ovoga Zakona odnose se na državni proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunske korisnike državnog proračuna i proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Značajan utjecaj na mogućnost razvoja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru jedne zemlje predstavlja stupanj razvoja njegovog proračunskog sustava. Zato je bitno naglasiti da je u počecima praktične implementacije financijskog upravljanja i kontrola u Republici Hrvatskoj proračunski sustav bio inputno orijentiran. U inputno orijentiranom proračunskom sustavu glavni fokus upravljanja proračunskim sredstvima je osigurati da je realizacija proračuna u skladu s visinom i vrstom planiranih sredstava i da se poslovanje odvija u skladu sa zakonima i propisima.¹⁷ Ne znači, da u takvom proračunskom sustavu ciljevi nisu postavljeni, međutim problem je što je strateško planiranje i planiranje poslovanja odvojeno od procesa planiranja i pripreme proračuna, odnosno nedostaje povezivanje ciljeva i proračunskih sredstava potrebnih za njihovu realizaciju i u fazi planiranja i u fazi realizacije.

¹⁵Stepić D. (2014) *Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad.* Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet., str. 12.

¹⁶ Zakon o proračunu, Narodne Novine, broj 87/08, 136/12, 15/15.

¹⁷ Tandberg, E.(2009), Public Internal Financial Control and Public Financial Management, Conference on PIFC Assessing PIFC in Practice, 28-29 september 2009, Brussels, str 2-3.

Donošenjem Zakon o proračunu u srpnju 2008. godine¹⁸ intezivirane su aktivnosti na razvoju proračunskog sustava iz inputno orijentiranog prema proračunu usmjerenom na ciljeve i rezultate. Zakon o proračunu uveo je strateško planiranje u proračunski ciklus i potaknuo razvoj programskog planiranja u funkciji povezivanja ciljeva i proračunskih sredstava.¹⁹ Daljnji razvoj programskog proračuna i strateškog planiranja proračuna u Republici Hrvatskoj je postupan. Uvođenje ova dva inovativna pristupa u proračunski proces rezultat je preporuka međunarodnih institucija, sudjelovanja u pristupnim procesima za ulazak u Europsku uniju te potrebe da se unaprijedi proračunsko planiranje i osigura transparentnost proračunskog procesa u svim fazama. *U Hrvatskoj se proračunsko planiranje unaprjeđuje povezivanjem s sustavom financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru.*²⁰

U javnom sektoru Republike Hrvatske razlikujemo proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Registre proračunskih i izvanproračunskih korisnika²¹ vodi i ažurira Ministarstvo financija u Republici Hrvatskoj temeljem odredbi Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje donosi Ministar financija.²²

Proračunski korisnici su državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu,²³ što je slikovito prikazano na slici 1. Za proračunske korisnike državnog proračuna karakteristično je da im je osnivač Republika Hrvatska i da ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 posto ili više od ukupnih prihoda.²⁴ U Registru proračunskih korisnika

¹⁸ Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, članak 23. stavak 3.

¹⁹ Ministarstvo financija RH (2018) Upute za izradu strateških planova za razdoblje 2019-2021, Zagreb (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/stratesko-planiranje> (6. srpanj 2018.)

²⁰ Hinšt, D. (2015). 'Razvoj programskog i strateškog planiranja proračuna u Republici Hrvatskoj i Republici Sloveniji', Završni specijalistički, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:749170> (citirano: 05.06.2019.)

²¹ Ministarstvo financija (2019) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave* (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar> (5. lipnja 2019.).

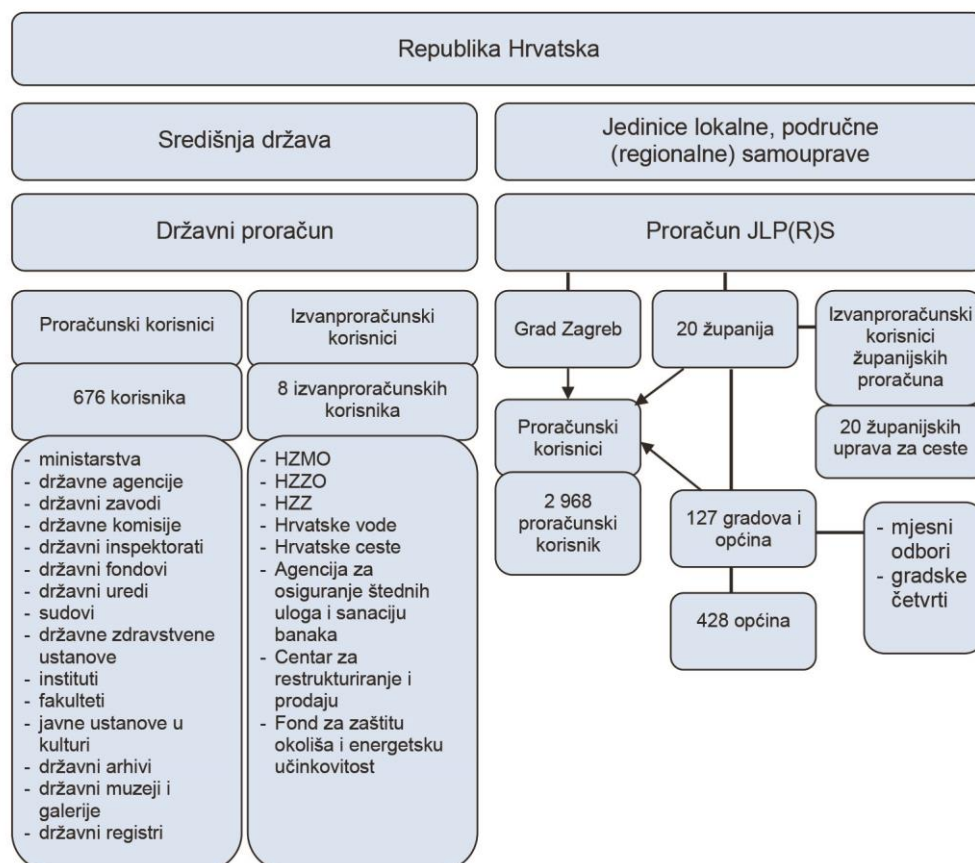
²² Ministarstvo financija RH (2009). Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine broj 128/09, 142/14.

²³ Zakon o proračunu, Narodne Novine, broj 87/08, 136/12, 15/15, članak 3. stavak 49.

²⁴ Ministarstvo financija RH (2009). Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine broj 128/09, 142/14., članak 4. stavak 1.

državnog proračuna za 2018. godinu registrirana su 640 korisnika.²⁵ Primjer proračunskog korisnika državnog proračuna je Hrvatski sabor, ministarstva, državni uredi, sveučilišta i veleučilišta, sudovi, različite agencije, ustanove iz područja zdravstva poput kliničkih bolničkih centara, Hrvatski zavod za javno zdravstvo, centri za socijalnu skrb, muzeji, nacionalni parkovi i dr.

Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj



Izvor: prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček, doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović, mr Biljana Josipović Rodić, mr.sc. Gorana Roje (2016) *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne europske*, Zagreb: TIM4PIN d.o.o za savjetovanje, stranica 15

Za proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave karakteristično je da im je osnivač jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i da

²⁵ Ministarstvo financija (2018) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popis proračunskih korisnika državnog proračuna* (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar>, (17.06.2018.)

im je izvor prihoda iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u iznosu od 50 posto ili više.²⁶ Registar proračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave Republike Hrvatske za 2018. godinu navodi 3.049 korisnika proračuna.²⁷ Primjer korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave su ustanove koje su nositelji decentraliziranih javnih funkcija poput osnovnih i srednjih škola, ustanove u zdravstvu, javne vatrogasne postrojbe, zatim kulturne ustanove poput muzeja i knjižnica te dječji vrtići i ostali proračunski korisnici poput mjesnih odbora, gradskih četvrti.

Izvanproračunski korisnici su izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.²⁸ Alokacija velikog dijela proračunskih sredstava odnosi se na subvencije i pomoći trgovačkim društvima i drugim pravnim osobama u vlasništvu države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a kako je već ranije navedeno prema ESA 2010 metodologiji na ukupni saldo općeg proračuna utječu i financijski rezultati (manjak/višak) izvanproračunskih korisnika i trgovačkih društava te drugih pravnih osoba uključenih u sektor opće države.²⁹ Primjer izvanproračunskih korisnika državnog proračuna³⁰ i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave³¹ su Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zapošljavanje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, Hrvatske vode, Hrvatske ceste d.o.o., županijske uprave za ceste. U Registru trgovačkih društava i drugih pravnih osoba³² za 2018. godinu navedena su 739 trgovačka društava i druge pravne osobe u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i 29 u vlasništvu Republike Hrvatske.

²⁶Ministarstvo financija RH (2009). Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine broj 128/09, 142/14., članak 4. stavak 2.

²⁷Ministarstvo financija (2018) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popis proračunskih korisnika proračuna JLP(R)S* (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar>, (17.lipnja 2018.)

²⁸Zakon o proračunu, Narodne Novine, broj 87/08, 136/12, 15/15, članak 3. stavak 16.

²⁹Ministarstvo financija RH (2018). *Smjernice ekonomske i fiskalne politike za razdoblje 2019. - 2021.*, Zagreb: Ministarstvo financija. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/smjernice-ekonomske-i-fiskalne-politike> (25.svibnja 2019.), str. 22.

³⁰Ministarstvo financija (2018) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popisa izvanproračunskih korisnika državnog proračuna* (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar> (17.lipnja 2018.).

³¹Ministarstvo financija (2018) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popis izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S* (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar> (17.06.2018.).

³²Ministarstvo financija (2018) Registar trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti (online). Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/izjava-o-fiskalnoj-odgovornosti> (17. lipnja 2018.).

U državnom i lokalnom proračunu nisu prikazani prihodi i rashodi trgovačkih društva i drugih pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave iz razloga što se oni manjim dijelom financiraju iz proračuna osnivača ili suosnivača a većim dijelom ostvaruju svoj prihod ovisno o djelatnosti za koje su osnovana.

2.3. Izvršavanje proračuna kroz sustav državne riznice

Izvršavanje proračuna tijekom godine je kontinuirano ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Doneseni proračun predstavlja zadani okvir potrošnje i determinira granice financijske slobode svim korisnicima proračuna.³³ Jedan od mogućih organizacijskih oblika upravljanja javnim prihodima i rashodima je riznica.

Državna riznica definira se kao sustav koji organizacijski i informacijski objedinjava proračunske procese: pripremu proračuna, izvršavanje državnog proračuna, državno računovodstvo, upravljanje novčanim sredstvima i javnim dugom.³⁴ Praktična provedba ideje o uspostavi jedinstvenog računa riznice u Republici Hrvatskoj počinje sredinom 90-tih godina kada je Vlada Republike Hrvatske 1997. godine donijela *Odluku o prijelazu dijela korisnika državnog proračuna na izravnu isplatu s jedinstvenog računa riznice u 1997. godini.*³⁵

Model upravljanja javnim izdacima kroz riznicu temelji se na principu postojanja jednog jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije proračuna.³⁶ Uvođenje jedinstvenog računa riznice ne znači za korisnika gubitak autonomije u korištenju sredstava, već se sustav upravljanja financijama (novčanim tokovima) konsolidira, a riznica pruža novčanu sigurnost za sve odobrene aktivnosti koje su usuglašene s prihvaćenim proračunom određene fiskalne godine. Po uzoru na državnu riznicu i korisnici proračuna na lokalnoj razini uvode sustav riznice prilagođen posebnostima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ali i financijskim i drugim mogućnostima.

Riznica predstavlja važno područje u sustavu unutarnjih kontrola i dobrog financijskog upravljanja jer poslovanje preko riznice za korisnike proračuna u pravilu znači efikasniju kontrolu i racionalnije upravljanje prihodima i rashodima, kao što su na primjer:

³³ prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček, doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović, mr Biljana Josipović Rodić i mr.sc. Gorana Roje (2016) Monografija: Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe. Zagreb: TIM4PIN, d.o.o za savjetovanje, str. 13.

³⁴ Zakon o proračunu Narodne Novine broj 87/08, 136/12, 15/15, članak 3. stavak 6.

³⁵ Vlada RH (1997) Odluka o prijelazu dijela korisnika državnog proračuna na izravnu isplatu s jedinstvenog računa riznice u 1997. godini, Narodne novine broj 56/97.

³⁶ Zakon o proračunu, Narodne novine broj 87/08,136/12 i 15/15, članak 62.

- racionalnije trošenje javnog novca – smanjenje mase novca koja dnevno mora biti u opticaju
- nema zadržavanja novca na računima u kanalima platnog prometa
- izbjegavanje plaćanja s računa na račun po istoj osnovi
- ažurnije izmirenje obveza utječe na opću razinu likvidnosti
- ažurnije izmirenje dospjelih obveza ostalih subjekata izvan javnog sektora - poboljšava se likvidnost poduzetničkog sektora
- smanjuje se potreba za zaduživanjem - smanjenje potreba za kratkoročnim pozajmicama za održavanje tekuće likvidnosti.

Državnu riznicu, sagledavajući sve njezine funkcionalnosti, treba postaviti u kontekst upravljanja javnim financijama. Kao temeljni razvojni dokument za područje upravljanja javnim financijama Vlade Republike Hrvatske donjela je Strategiju unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. Ciljevi i sadržaj ovog akta značajno su određeni razdobljem njegove primjene, a ono se odnosi na razdoblje pregovora za ulazak Republike Hrvatske u punopravno članstvo EU, ali i na razdoblje prvih godina članstva u Europskoj Uniji. Budući da Državna riznica organizacijski i informacijski objedinjuje sve ključne proračunske procese: pripremu i izvršenje proračuna, računovodstvo i izvještavanje te upravljanje javnim dugom, Strategijom se definiraju ciljevi modernizacije sustava državne riznice te kratkoročne i srednjoročne mjere kojima će se omogućiti postizanje tih ciljeva. Ključna institucija odgovorna za utvrđivanje tih mjera jest Ministarstvo financija.³⁷ Ciljevi Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. prikazani su na slici 2.

Strategija unaprjeđenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011. je posljednji strateški dokument koji je Vlada Republike Hrvatske donijela za područje upravljanja javnim financijama.³⁸ Obzirom da je Republika Hrvatska sredinom 2013. postala članicom Europske Unije, te da je Državna riznica organizacijski dio Ministarstva financija koji informacijski objedinjuje sve ključne proračunske procese, Državni ured za reviziju predložio je, u Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu,³⁹ donjeti novi strateški dokument s analizom

³⁷ Vlada RH (2007), Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.– 2011., str. 15.

³⁸ Državni ured za reviziju RH (2015), Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu (online), str. 25. Dostupno na: <http://www.revizija.hr> (25. svibnja 2019.)

³⁹ Državni ured za reviziju RH (2015), Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu (online). Dostupno na: <http://www.revizija.hr> (26. svibnja 2019.)

stanja, ciljevima i pravcima budućeg razvoja te mjerama i aktivnostima potrebnim za postizanje strateških ciljeva slijedeći direktive EU te primjere najbolje prakse.

Slika 2 Ciljevi Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice

Ciljevi		Zadaci
Fiskalna disciplina	Makrofiskalna razina	<ul style="list-style-type: none"> • Razvoj srednjoročnog proračunskog okvira • Planiranje uz čvrsta fiskalna ograničenja • Upravljanje dugom i bolje upravljanje fiskalnim rizicima
	Upravljanje programima	<ul style="list-style-type: none"> • Proširenje jedinstvenog računa riznice • Sveobuhvatno računovodstvo i izvještavanje • Daljnji razvoj unutarnjih financijskih kontrola
Strateška alokacija sredstava		<ul style="list-style-type: none"> • Utvrđivanje boljih procedura i instrumenata za planiranje proračuna; • uspostavljanje veze između proračuna i politika • jasan sustav proračunskih klasifikacija • daljnji razvoj planiranja proračuna po programima
Efikasno pružanje usluga Vrijednost za novac		<ul style="list-style-type: none"> • Povećanje fleksibilnosti za prijenose između proračunskih stavki • Smanjenje troškova financijskih transakcija: jedinstveni račun riznice • Daljnji razvoj unutarnjih financijskih kontrola • Razvoj pokazatelja uspješnosti, počevši od pilot ministarstava

Izvor: Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.– 2011. Vlada Republike Hrvatske listopad 2007., stranica 21. Dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/drzavna-riznica> (25.svibnja 2019.)

Provedba Projekta modernizacije sustava Državne riznice u Republici Hrvatskoj u srpnju 2013. godine, temeljem Ugovora koji su u kolovozu 2012. godine sklopile Međunarodna banka za obnovu i razvoj (Svjetska banka) i Vlada Republike Hrvatske, pridonijela je daljnjoj modernizaciji sustava državne riznice. U sklopu navedenoga projekta provela se realizacija dva projektna zadatka:⁴⁰

1. Analiza i povezivanje informacijskih sustava za financijsko upravljanje uključuje provedbu analize trenutnog stanja informacijskih sustava za financijsko upravljanje proračunskih korisnika državnog proračuna treće razine organizacijske klasifikacije (muzeji, državni arhivi, sveučilišta, sudovi, centri za socijalnu skrb...) koji trenutno ne posluju preko

⁴⁰Vlada RH (2012) Uredba o objavi ugovora između Republike Hrvatske i Međunarodne banke za obnovu i razvoj o darovnici Zaklade za osnaživanje računovodstvenog i fiducijarnog okoliša (SAFE) za Projekt modernizacije sustava Državne riznice u Republici Hrvatskoj (SAFE Darovnica broj TF012382), Zagreb.

jedinstvenog računa državnog proračuna i preporuke za njihovo povezivanje sa sustavom Državne riznice

2. Razvoj metodologije i alata za upravljanje incidentima i za upravljanje promjenama sustava Državne riznice koji uključuje razvoj metodologija i IT rješenja za upravljanja incidentima i promjenama, kao podršku integriranom informacijskom sustavu za upravljanje financijama Državne riznice.

2.4. Nadzor i kontrola proračuna

Kako bi se ostvarili ciljevi koji se donošenjem proračuna žele postići potrebno je s jedne strane prikupiti sredstva i to u iznosu planiranom proračunom, a s druge strane, osigurati da se prikupljena sredstva koriste zakonito, i u svrhu za koju su proračunom predviđena.⁴¹ Prema tome, potrebno je ustrojiti nadzor nad trošenjem sredstava proračuna kako bi se osiguralo provođenje određene politike, odnosno postizanje ciljeva koji se donošenjem proračuna žele postići.

U Republici Hrvatskoj nadzor i kontrola proračuna organiziran je kroz sljedeće oblike:

- sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru uključujući unutarnju reviziju kao sastavni dio
- državna revizija
- proračunski nadzor.

Za razliku od državne revizije i proračunskog nadzora sustav unutarnje kontrole predstavlja instrument za interno upravljanje, odnosno „alat“ u rukama čelnika korisnika proračuna. Čelnici uspostavljanjem pravila i procedura odnosno implementacijom i razvojem sustava unutarnjih kontrola trebaju osigurati zakonitost i učinkovitost ostvarivanja i korištenja proračunskih sredstava, dok unutarnja revizija procjenjuje uspostavljeni sustav unutarnjih kontrola i daje preporuke za njegovo poboljšanje.

Proračunski nadzor predstavlja oblik naknadnog vanjskog nadzora od strane Ministarstva financija i provodi se kada postoje prijave nepravilnosti i sumnji na prijevaru te po nalogu ministra financija. Državnu reviziju u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju, pravna osoba osnovana Zakonom o Državnom uredu za reviziju⁴² koja je za svoj rad odgovorna Hrvatskom saboru. Državna revizija prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju obuhvaća, između ostalog, i ispitivanje sustava unutarnjih kontrola.

⁴¹Linzbauer Lj., Vašiček D. (2007) *Financijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str. 47.

⁴² Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne Novine broj 25/19, članak 8.

Spomenuti oblici nadzora razlikuju se prema vrsti nadzora, subjektima nadzora, načinu obavljanja i prema tome u čijoj su nadležnosti, odnosno u ime koga provode nadzor. U tablici 1. prikazane su razlike između pojedinih oblika nadzora proračunskih sredstava.

Tablica 1. Razlika između oblika nadzora proračunskih sredstava u Republici Hrvatskoj

	SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA	UNUTARNJA REVIZIJA	PRORAČUNSKI NADZOR	DRŽAVNA REVIZIJA
Definicija	Skup načela, metoda i postupaka unutarnjih kontrola koje uspostavlja odgovorne osobe institucija 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.	Neovisna aktivnost koja procjenjuje sustav unutarnjih kontrola, daje neovisno i objektivno stručno mišljenje i savjete za unapređenje poslovanja; pomaže instituciji u ostvarenju poslovnih ciljeva primjenom sustavnog i na struci utemeljenog pristupa procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja.	Inspekcijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primitcima, rashodima/izdacima, povratima, imovini i obvezama.	Obavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima. Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava. Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.
Predmet	Prethodna i naknadna kontrola poslovnih procesa i transakcija	Ispitivanje uspostave i funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola	Provjera pravilnosti korištenja proračunskih sredstava i provjere primjene zakona i drugih propisa	Ispitivanje financijskih izvještaja, državnih rashoda, te učinkovitosti programa/projekata
Oblik nadzora	Unutarnji, prethodni i naknadni	Unutarnji, naknadni	Unutarnji ili vanjski, naknadni	Vanjski, naknadni
Obveznici	Svi korisnici proračuna	Proračunski korisnici prema odredbama pravilnika o unutarnjoj reviziji	Proračunski i izvanproračunski korisnici, primatelji proračunskih sredstava (pravne i fizičke osobe)	Državni proračun i njegovi korisnici, jedinice lokalne i regionalne samouprave,
Organizacijski oblik nadzora	Implementacija u cijeli sustav proračunskog korisnika	Neovisna jedinica izravno odgovorna čelniku	Odjel u okviru Državne riznice	Samostalna pravna osoba odgovorna Hrvatskom saboru
Metodologija	Komponente unutarnje kontrole	Međunarodni standardi unutarnje revizije	Zakon o općem upravnom postupku	Intosai revizorski standardi

Rezultati nadzora	Ex ante - sprječavanje nezakonitih i neekonomičnih procesa	Revizorsko izvješće o tome kako funkcionira sustav unutarnjih kontrola i davanje preporuka za poboljšanje poslovanja	Zapisnik o proračunskom nadzoru, prijava nadležnom tijelu	Izvješće o reviziji financijskih izvještaja i poslovanju
	Ex post – otkrivanje nezakonitih i neekonomičnih poslovnih transakcija – zapisnik o obavljenoj kontroli			
Godišnje izvješće	Središnjoj harmonizacijskoj jedinici	Središnjoj harmonizacijskoj jedinici	Ministru financija, državnom tajniku i glavnom državnom rizničaru	Hrvatskom saboru

Izvor: obrada autorice

2.5. Javni management

Javni management predstavlja nastojanje da se većina vrijednosti i tehnika privatnog sektora te tržišnih kriterija uvede u javni sektor kako bi postao djelotvorniji i konkurentniji, poslovnog stila, orijentiran na rezultate. Počeci javnog managementa sadržani su u pojmu javne uprave i upravljanja u SAD-u, gdje je vrlo rano ugrađeno nastojanje da poslovi javne uprave budu što djelotvorniji (naročito da dovedu do rješenja onih problema ili ostvarenja onih ciljeva zbog kojih se obavljaju), te da se obave što učinkovitije i sa što povoljnijim omjerom između uloženi sredstava i postignutih rezultata.

U Europi se pojam menadžerskog pristupa pojavljuje osamdesetih godina prošlog stoljeća kao model upravnih reformi javnog sektora koje provode zemlje članice Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (eng. Organisation for Economic Cooperation and Development ili OECD),⁴³ zemlje u razvoju i tranzicijske zemlje pod nazivom „novi javni management“. *Država novog javnog menadžmenta pokazuje da se program reforme donosi na duže razdoblje čiji je glavni uvjet da se provede široka potpora njegovu provođenju. Samo postojanje te reforme garantira javnosti da će se započete mjere reforme nastaviti i u slučaju promjene vlasti, a samo kontinuirana reforma jamči ostvarenje postavljenih ciljeva.*⁴⁴

⁴³Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (eng. Organisation for Economic Cooperation and Development ili OECD, fra. Organisation de coopération et de développement économiques ili OCDE) je međunarodna ekonomska organizacija osnovana 14. prosinca 1960. godine. Nastala je kao nasljednik Organizacije za europsku ekonomsku suradnju (eng. Organization for European Economic Cooperation ili OEEC) nastale 1948. u sklopu Marshallovog plana s ciljem rekonstrukcije europskog gospodarstva razorenog u Drugom svjetskom ratu. OECD je konzultativna organizacija, bez snage obvezivanja bilo koje od svojih članica. Sjedište OECD-a nalazi se u Parizu.

⁴⁴Ružić O., Golubić H., Latin M., Klopotan I. (2014) Javni menadžment, *Tehnički glasnik* broj 8, str. 461-466.

Proces pridruživanja Europskoj Uniji potaknuo je u Republici Hrvatskoj nastojanje države da učinkovitije zadovoljava javne potrebe stanovništva, reformu državne uprave u cilju njene modernizacije, postizanja veće profesionalizacije te otvorenijeg i transparentnijeg načina rada prema građanima. Tijekom procesa pridruživanja, Republika Hrvatska je nastojala uvesti i u praksi provoditi europske standarde kako bi osigurala cjelovito uključivanje javne uprave u europski upravni prostor i tako omogućila kvalitetnije usluge svojim korisnicima, kao i korisnicima iz drugih država članica Europske Unije.

Pristupno razdoblje obilježilo je donošenje Strategije reforme državne uprave za razdoblje 2008. – 2011. godine od strane Vlada Republike Hrvatske u ožujku 2008. godine, kojom su utvrđene pretpostavke za ostvarenje vizije moderne javne uprave.

Da bi se usklado razvoj javne uprave u Republici Hrvatskoj s ciljevima Europe 2020. - strategijom Europske unije kojom se želi poduprijeti razvoj pametnog, održivog i uključivog gospodarstva do 2020. godine Hrvatski sabor je u lipnju 2015. godine donio Strategiju razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine. Valja naglasiti da je vremenski okvir donošenja, a donekle i sadržaj Strategije, povezan s ispunjenjem preduvjeta za korištenje sredstava europskih fondova za razdoblje 2014. – 2020., tematski cilj 11 - Jačanje institucionalnih kapaciteta javnih tijela i zainteresiranih strana te učinkovite javne uprave.

Razvoj javne uprave odvijat će se u tri glavna smjera:⁴⁵

- pojednostavnjenje i modernizacija upravnog postupanja, kao i osiguravanje pouzdane i brze podrške javne uprave građanima i poslovnim subjektima realizacijom projekata e-uprave
- unaprjeđenje sustava razvoja i upravljanja ljudskim potencijalima radi stvaranja moderne javne službe
- reforma upravnog sustava sukladno najboljoj praksi i iskustvima dobrog upravljanja prema europskim standardima.

Javna uprava u smislu ove Strategije obuhvaća tijela državne uprave, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i pravne osobe koje imaju javne ovlasti (javnopravna tijela).

Za provedbu Strategije izrađeni su:

- Akcijski plan provedbe strategije razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2017. godine⁴⁶

⁴⁵ Hrvatski Sabor (2015) *Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine*, Narodne Novine broj 70/15.

- Akcijski plan provedbe Strategije razvoja javne uprave za razdoblje od 2017. do 2020. godine.⁴⁷

Strategijom razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine postavljeni su sljedeći ciljevi:⁴⁸

- povećanje učinkovitosti i djelotvornosti u sustavu javne uprave
- povećanje razine kvalitete javnih usluga
- povećanje povjerenja između javne uprave i korisnika u elektroničkoj komunikaciji
- viša razina otvorenosti, transparentnosti i pristupačnosti javnopravnih tijela
- jačanje vladavine prava
- jačanje socijalne osjetljivosti u javnoj upravi i u odnosu prema korisnicima
- poštivanje etičkih načela u javnoj upravi i iskorjenjivanje korupcije
- uporaba moderne informacijsko-komunikacijske tehnologije sa svrhom djelotvornog pružanja usluga i veće transparentnosti rada javne uprave
- uključivanje hrvatske javne uprave u europski upravni prostor
- snažnije sudjelovanje korisnika u javnom upravljanju i razvoj demokratske političke kulture.

⁴⁶ Vlada RH (2015) *Akcijski plan provedbe strategije razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2017. godine* (online). Zagreb. Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2015/256%20sjednica%20Vlade//256%20-%204.pdf> (26. svibnja 2018.)

⁴⁷ Vlada RH (2015) *Akcijski plan provedbe strategije razvoja javne uprave za razdoblje od 2017. do 2020. godine* (online). Zagreb. Dostupno na: <https://uprava.gov.hr/UserDocsImages//novosti//Akcijski%20plan%20provedbe%20Strategije%20razvoja%20javne%20uprave%20za%20razdoblje%20od%202017.%20do%202020.%20godine.pdf> (26. svibnja 2018.)

⁴⁸ Hrvatski sabor (2015) *Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine*, Narodne Novine broj 70/15.

3. KOMPONENTE SUSTAVA UNUTARNJE FINANCIJSKE KONTROLE

Donošenje i usvajanje prvog Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske⁴⁹ u prosincu 2006. godine rezultat je usvajanja prvih strateških dokumenata razvoja koji su pokrenuli implementaciju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javni sektor Republike Hrvatske. Iz tog razloga u ovom poglavlju posebna pažnja posvećena je usvajanju prvih strateških dokumenata razvoja.

U nastavku rada analizirano je trenutno važeće zakonodavstvo i regulativa vezana uz određenje sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj.

Postupak usklađivanja nacionalnog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije analizirati će se kroz dva procesa koja imaju značajan utjecaj na razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, jedan je već spomenuti pregovarački proces u okviru Poglavlja 32 Financijski nadzor, a drugi je proces pripreme i korištenja pretpristupnih programa pomoći Europske unije.

U okviru temeljnih institucionalnih kapaciteta za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih kontrola razmatra se uloga i značaj Središnje harmonizacijske jedinice, kao središnjeg tijela za koordinaciju aktivnosti na razini javnog sektora. Predstavlja se također i uloga Vijeća za unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru.

Ovo poglavlje daje prikaz osnovnih elemenata sustava unutarnjih kontrola, te predstavlja pet temeljnih komponenti sustava unutarnjih kontrola: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija i praćenje i procjena sustava.

3.1. Normativno određenje sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske

Normativno uređenje sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske analizirati će se od usvajanja prvih strateških dokumenata razvoja do pregleda trenutno važeće zakonske i podzakonske regulative.

3.1.1. Strateški dokumenti razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola

Strateški dokumenti razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola kako je ranije navedeno predstavljali su prvi normativni akt na temelju kojeg je Republika Hrvatska

⁴⁹ Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 141/06.

pokrenula aktivnosti na uspostavi i razvoju sustava financijskih unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

U razdoblju od 2004. do 2008. godine Vlada Republike Hrvatske usvojila je sljedeće strateške dokumente:

- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, rujan 2004. godine
- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, lipanj 2005. godine
- Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske do konca 2008. godine, ožujak 2007. godine
- Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, listopad 2007. godine

Svrha prvih strateških dokumenata o unutarnjoj kontroli u javnom sektoru bila je iznijeti ključne elemente o tadašnjem stanju te o razvojnoj strategiji za uspostavljanje i razvoj sveobuhvatne i učinkovite unutarnje kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske.⁵⁰

Doneseni strateški dokumenti razvoja uglavnom su se odnosili na razinu središnje države, prva strategija neovisnog razvoja unutarnje kontrole za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave usvojena je u studenom 2007. godine.⁵¹

Na razini središnje države u praksi to je dovelo do ustrojavanja Središnje harmonizacijske jedinice u Ministarstvu financija⁵² zadužene za provedbu koordinacije razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru i uvođenje radnih mjesta unutarnjih revizora u klasifikaciji radnih mjesta u državnoj službi.⁵³ Iako su u Strategiji iz 2005. godine bile predviđene i aktivnosti na uspostavi i razvoju financijskog upravljanja i kontrola, njihova realizacija uslijedila je tek kasnije.

Strategijom unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011. te novim Zakonom o proračunu u 2008. godini⁵⁴ pokrenute su proračunske reforme zbog kojih je došlo do potreba za novom Strategijom razvoja sustava unutarnjih financijskih

⁵⁰ Vlada RH (2005) *Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj*. Zagreb.

⁵¹ Republika Hrvatska (2009) *Izješće o ispunjavanju obveza iz Poglavlja 32. financijski nadzor* (online). Dostupno na: <http://www.mvep.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/5/p32.pdf> (26. svibnja 2018.)

⁵² Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine broj 43/05.

⁵³ Izmjene i dopune Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi, Narodne novine broj 66/05, čl.1.

⁵⁴ Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08.

kontrola. Proračunske reforme odnosile su se na promjene u načinu upravljanja proračunskim sredstvima stavljajući naglasak na povezivanje ciljeva i proračunskih sredstava. Također pred upravljačku strukturu postavila se odgovornost ne samo za visinu i vrstu troškova u odnosu na planirane iznose nego i za postignute rezultate, odnosno za realizaciju ciljeva iz planova i programa unutar ograničenih proračunskih sredstava. Odnosno, proračunskom reformom razvija se novi proračunski sustav koji više nije inputno orijentiran.

Prema tome, daljnji razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u razdoblju od 2009. do 2013. godine odredili su sljedeći dokumenti, usvojeni od strane Vlade Republike Hrvatske:

- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009. – 2011., rujanj 2009. godine
- Akcijski plan razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2012. – 2013., srpanj 2012. godine.

Aktivnosti sadržane u Akcijskom planu bile su usmjerene na daljnju realizaciju dugoročnih ciljeva razvoja postavljenih Strategijom razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru za razdoblje 2009.-2011. U dijelu financijskog upravljanja i kontrola naglasak je bio na analizi praktične primjene Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola i metodologije rada vezane uz sustav financijskog upravljanja i kontrola kako bi se utvrdile poteškoće u primjeni te pronašla odgovarajuća rješenja. U dijelu unutarnje revizije naglasak je bio na racionalnoj i učinkovitoj uspostavi unutarnje revizije kod korisnika proračuna.

Temeljni cilj Strategije bio je da se razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola poveže i integrira s razvojem u proračunskom sustavu, kako bi na taj način sustav unutarnjih financijskih kontrola bio potpora provođenju proračunskih reformi pokrenutih Zakonom o proračunu iz 2008. godine. Najznačajniji pomaci u smjeru kvalitetnijih sustava financijskog upravljanja i kontrola ostvareni su na području razvoja strateškog planiranja, definiranja pokazatelja uspješnosti, razvoja programskog planiranja, razvoja procesa upravljanja rizicima kao sastavnog dijela procesa planiranja, sve više prisutnu praksu izrade internih procedura te unapređenja sustava evidencija i izvješćivanja. Posebno je važno naglasiti i napredak ostvaren na području detaljnijeg uređivanja ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima. Pokrenute su i aktivnosti u smjeru veće povezanosti i koordinacije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola između proračunskih korisnika prve i druge/treće

razine, odnosno ministarstva i agencija te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih proračunskih korisnika.⁵⁵

3.1.2. Zakonska regulativa

Temeljni zakon koji uređuje sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, uključujući i unutarnju reviziju, kao dio tog sustava je Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru⁵⁶ usvojen u srpnju 2015. godine. Ovim Zakonom uređuje se sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, odgovornosti, odnosi i nadležnosti u razvoju sustava unutarnjih kontrola te unutarnja revizija kao dio sustava unutarnjih kontrola.

Stupanjem na snagu Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u srpnju 2015. godine prestao je važiti Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru iz 2006. godine. Unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru obuhvaćala je dio načela *acquis communautaire* (pravna stečevina) koje je uspostavila Europska unija kao cjeloviti sustav unutarnjih financijskih kontrola za dobro upravljanje javnim sredstvima. Višegodišnja primjena starog Zakona i brojne promjene koje je doživio proračunski sustav, povezane s donošenjem Zakona o proračunu 2008. godine,⁵⁷ a potom njegove izmjene i dopune 2012. i 2015. godine⁵⁸ kojima je uvedeno strateško planiranje u proračunski sustav i potaknut razvoj programskog planiranja te donošenje Zakona o fiskalnoj odgovornosti 2010. godine⁵⁹ i izmjena i dopuna 2014. godine⁶⁰ kojima je istaknuta važnost sustava unutarnjih kontrola u pogledu osiguranja fiskalne odgovornosti, uvjetovale su potrebu ažuriranja zakonske regulative vezane uz sustav unutarnjih kontrola. Također, jedan od razloga za izmjenu Zakona bio je i usklađivanje s terminima koje koriste ostale članice Europske unije, tako da je brisana riječ: financijske.⁶¹ Regulatorna svrha ostala je ista, Zakonom se uređuje sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske koji je u funkciji osiguranja primjene načela dobrog financijskog upravljanja i stvaranja preduvjeta za jačanje fiskalne odgovornosti te unutarnja revizija kao dio tog sustava koja je u funkciji neovisne i objektivne

⁵⁵ Ministarstvo financija (2012) Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2011.g. (online), Zagreb. Dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1> (24. lipnja 2018.).

⁵⁶ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15.

⁵⁷ Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, 136/12, 15/15.

⁵⁸ Zakon o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, 136/12, 15/15.

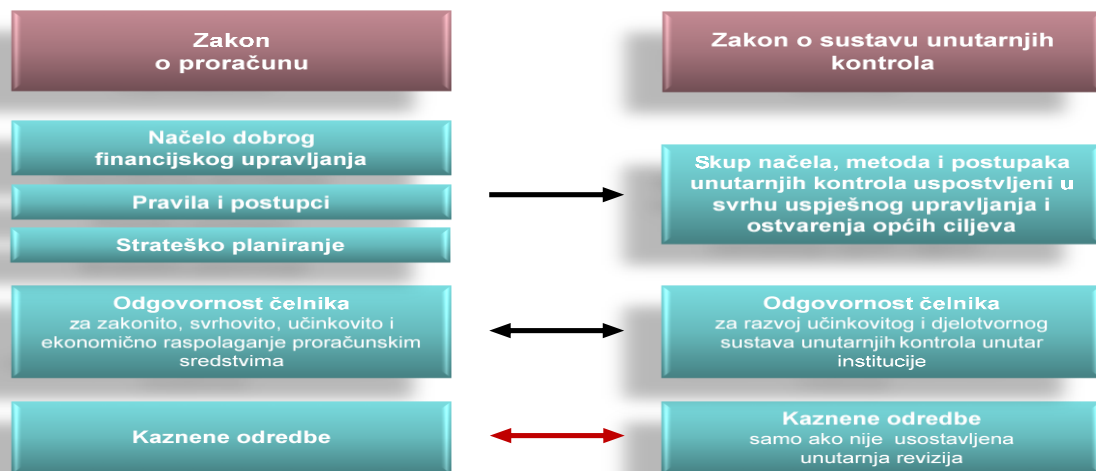
⁵⁹ Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne Novine broj 139/10, 19/14.

⁶⁰ Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne Novine broj 139/10, 19/14

⁶¹ O sustavima unutarnjih kontrola u javnom sektoru zemalja članica Europske unije više u: Compendium of the public internal control system in the EU Member States second edition 2014. Dostupno na: http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm (24. lipnja 2018.)

procjene sustava unutarnjih kontrola i savjetovanja u cilju poboljšanja poslovanja institucije što je i slikovito prikazano na slici 3.

Slika 3. Povezanost Zakona o proračunu i Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektor



Neučinkoviti i nedjelotvorni sustavi unutarnjih kontrola mogu imati za posljedicu nezakonitost i neučinkovitost u potrošnji financijskih sredstava

Izvor: obrada autorice prema Stepić, D., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Knežević, M., Kozina, D. (2012) Fiskalna odgovornost i financijsko upravljanje, Zagreb: TIM4PIN, str.4

Razloga za donošenje novog Zakona bila je i potreba proširenja njegova obuhvata na trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska, odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, obveznike podnošenja Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Time je stvorena zakonska obveza uspostave i razvoja ovih sustava i kod navedenih pravnih subjekata, koji su u dotadašnjem razdoblju ove sustave uvodili na osnovu antikorupcijskih mjera, uz napomenu da su se iste prvenstveno odnosile na trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu. Trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu sustave unutarnjih kontrola počela su uvoditi na temelju Antikorupcijskog programa za trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu za razdoblje 2010. – 2012.⁶² Nakon završetka Antikorupcijskog programa, obveza uspostave i jačanja unutarnje revizije za srednja i velika trgovačka društva u većinskom državnom

⁶²Ministarstvo pravosuđa (2012) *Antikorupcijski program za trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu 2010.-2012.* (online) Zagreb. Dostupno na: http://int.uzuvrh.hr/userfiles/file/4_izvjestaj%20o%20provedbi%20AKP%20svibanj%202012.pdf (25. lipanj 2018.)

vlasništvu temeljila se na Zaključku Vlade RH.⁶³ Potrebno je istaknuti da su trgovačka društva i druge pravne osobe u funkciji realizacije ciljeva nadležnog ministarstva, županije, grada ili općine, a neka se i financiraju sredstvima državnog odnosno proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te je potrebno razvijati sustave unutarnjih kontrola koji će osigurati veću razinu sigurnosti da se sredstva koriste ne samo zakonito i svrhovito, nego i ekonomično i učinkovito, imajući u vidu javni interes i kvalitetu javnih usluga.⁶⁴

Zakon o fiskalnoj odgovornosti povezuje odredbe Zakona o proračunu i Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Primjena njegovih odredbi obvezna je za proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika i na jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, a primjenjuju se i na trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno jedne ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska, odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti koji objavljuje Ministarstvo financija.⁶⁵

Sukladno Zakonu o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna unutar razdjela (ravatelji agencija, ustanova i sl.) podnose Izjavu o fiskalnoj odgovornosti nadležnom ministarstvu. Na isti način čelnici proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave podnose Izjavu o fiskalnoj odgovornosti nadležnom županu/gradonačelniku/načelniku.⁶⁶ Zakon o fiskalnoj odgovornosti uveo je obvezu sastavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti na godišnjoj razini sukladno propisima kojima se uređuje davanje Izjave o fiskalnoj odgovornosti, a kojom čelnici korisnika proračuna potvrđuju da su u radu osigurali:

- zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava te
- učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u okviru proračunom, odnosno financijskim planom utvrđenih sredstava.

⁶³Vlada RH (2013) Zaključak Vlade RH, KLASA: 022-03/13-07/68, URBROJ: 50301-05/12-13-2 od 11. travnja 2013. Zagreb

⁶⁴ Knežević M., Kozina D. (2015) Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Tim4pin, broj 9, str. 15.

⁶⁵ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15, članak 3.

⁶⁶ Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne Novine broj 111/18, članak 35.

Izjavom o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna zapravo potvrđuju da su u radu osigurali ono što od njih zahtijeva Zakon o proračunu (zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava) i ono što od njih zahtijeva Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (razvoj učinkovitog i djelotvornog sustava unutarnjih kontrola unutar institucije). Povezanost ova tri Zakona slikovito je prikazana na slici 4.

Uz Izjavu o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna prilažu i mišljenje unutarnjih revizora o sustavu financijskog upravljanja i kontrola za područja koja su bila revidirana u godini za koju se podnosi Izjava o fiskalnoj odgovornosti. Time je dodatno i u odredbama Zakona o fiskalnoj odgovornosti ukazano na ulogu unutarnje revizije kao savjetodavne funkcije čelnicima korisnika proračuna.⁶⁷

Slika 4. Povezanost Zakona o proračunu, Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru te Zakona o fiskalnoj odgovornosti



Izvor: Stepić D.; Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, Poslijediplomski specijalistički rad, Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, Zagreb 2014., str. 84

⁶⁷Stepić D. (2014) Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, stranica 83.

3.1.3. Podzakonska regulativa

Temeljem Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, a uvžavajući odredbe Zakona o proračunu i Zakona o fiskalnoj odgovornosti u dijelu u kojem se isti odnose na unutarnje kontrole ministar financija je u lipnju 2016. godine donio Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.⁶⁸ Stupanjem na snagu novog Pravilnika, prestao je važiti Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru iz 2011. godine.⁶⁹ Obveznici primjene novog Pravilnika, osim proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, postala su trgovačka društva i druge pravne osobe obveznici podnošenja Izjave o fiskalnoj odgovornosti.

Pravilnikom o sustavu unutarnjih kontrola, koji predstavlja temeljni podzakonski akt u području sustava unutarnjih kontrola, propisuje se sadržaj okvira za razvoj sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru, svrha njegove primjene i odgovorne osobe za primjenu, smjernice za rad ustrojstvenih jedinica nadležnih za financije korisnika proračuna u dijelu aktivnosti vezanih uz koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola te provjera primjene okvira za razvoj sustava unutarnjih kontrola.

Pravilnikom je razrađen sadržaj komponenti unutarnjih kontrola čiji su osnovni elementi definirani Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.⁷⁰ Pet komponenti unutarnjih kontrola: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, praćenje i procjena razrađene su u posebnom dodatku Pravilnika po načelima, metodama i postupcima, koje te komponente zahtjevaju u primjeni. Razrađene komponente predstavljaju Okvir za razvoj sustava unutarnjih kontrola u kojem su sadržani ključni zahtjevi koje institucije u javnom sektoru, uključujući korisnike proračuna i trgovačka društva trebaju primjenjivati u praksi, odnosno u svom poslovanju.⁷¹

Okvir za razvoj sustava unutarnjih kontrola, kao što sam naziv kaže predstavlja okvir, a ne detaljne upute kako pojedina načela, metode i postupke konkretno primijenivati u praksi. Razlog takvog pristupa je u tome, što provedbu načela, metoda i postupaka sadržanih u navedenom Okviru uređuju brojni zakonski i podzakonski akti i nemoguće je jednim aktom u detalje propisati primjenu. Primjerice, u ispunjavanju ključnih zahtjeva koji se odnose na

⁶⁸ Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola, Narodne novine broj 58/16.

⁶⁹ Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, Narodne novine broj 130/11.

⁷⁰ Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, br. 78/15. članak 10.

⁷¹ Stepčić D., Kozina D. (2016) Novi Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. *Magazin Tim4pin* (broj 7-8), str. 46-53.

etička načela i vrijednosti u okviru komponente kontrolno okruženje, korisnici proračuna državne razine postupat će u skladu s odredbama Etičkog kodeksa državnih službenika,⁷² s obzirom na to da još uvijek ne postoji jedinstveni etički kodeks za službenike i namještenike u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, ključne zahtjeve povezane s primjenom etičkih načela korisnici proračuna s lokalne i područne (regionalne) razine ispunjavat će sukladno odredbama pojedinačnih kodeksa etike koje donose za potrebe svojih institucija.⁷³ Stoga Pravilnik obvezuje prvenstveno čelnike, ali i rukovoditelje ustrojstvenih jedinica u skladu s njihovim ovlastima i odgovornostima da osiguraju razvoj dodatnih metoda i postupaka za primjenu Okvira sukladno posebnostima u poslovanju. S tim u vezi u Pravilniku se posebno ističe obveza donošenja internih akata kojima treba urediti ključne procese financijskog upravljanja.

Osim Pravilnika o sustavu unutarnjih kontrola, na temelju Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, ministar financija donio je i sljedeće propise:⁷⁴

- Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije⁷⁵
- Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru⁷⁶
- Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru⁷⁷
- Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor.⁷⁸

3.2. Usklađivanje nacionalnog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije – Financijski nadzor

Republika Hrvatska podnijela je zahtjev za punopravno članstvo 21. veljače 2003. godine, a službeni status kandidata za članstvo u EU dobila je 18. lipnja 2004. godine. Kao zemlja kandidatkinja za članstvo u Europskoj zajednici Hrvatska je potpisala Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju s Europskom zajednicom i njenim članicama. U Sporazumu su navedene konkretne pravne i političke prilagodbe koje su bile nužne kako bi Hrvatska postala članicom

⁷² Etički kodeks državnih službenika, Narodne Novine, broj 40/11 i 13/12.

⁷³ Stepić D., Kozina D. (2016) Novi Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. *Magazin Tim4pin* (broj 7-8), str. 46-53.

⁷⁴ Ministarstvo financija (2016) *Bilten Središnje harmonizacijske jedinice*, broj 18., str.5. (online) Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/bilten>, (26. lipnja 2018.)

⁷⁵ Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije, Narodne Novine broj 35/16.

⁷⁶ Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne Novine broj 42/16.

⁷⁷ Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne Novine broj 42/16.

⁷⁸ Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor, Narodne Novine broj 42/16.

Europske unije.⁷⁹ Jedno od područja koje je nužno trebalo prilagoditi je usklađivanje hrvatskog zakonodavstva sa pravnom stečevinom Zajednice.

Pravna stečevina podijeljena je u 35 tematskih poglavlja, koja se ujedno smatraju i poglavljima pregovora. Do ulaska u članstvo Europske unije svaka država kandidatkinja dužna je preuzeti cijelu pravnu stečevinu Europske unije i osposobiti se za njezino učinkovito primjenjivanje.⁸⁰

3.2.1. Zahtjevi Europske unije u vezi usklađenja pravne stečevine u okviru poglavlja 32 Financijske kontrole

Usklađenje pravne stečevine s nacionalnim zakonodavstvom provodilo se kroz pojedina tematska poglavlja pa je tako za financijski nadzor postavljeno Poglavlje 32 koje obuhvaća četiri područja:⁸¹

- unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru
- vanjska revizija
- zaštita financijskih interesa Europske Unije
- zaštita eura od krivotvorenja.

Za potrebe ovog rada analizirati će se dio Poglavlja 32 u dijelu sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Pravna stečevina za sustav unutarnjih financijskih kontrola podrazumijeva „*donošenje i provedbu pravnih i institucionalnih mjera koje se temelje na međunarodno dogovorenim i EU usuglašenim načelima, standardima i metodama za unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru (PIFC) koja bi se trebala primjenjivati na unutarnje sustave kontrola čitavog javnog sektora, uključujući nacionalne prihode i trošenje tih prihoda.*“⁸²

Za razliku od upravljanja i kontrole fondova Europske unije koje je regulirano specifičnom regulativom i koju zemlje kandidati trebaju implementirati, u oblikovanju sustava

⁷⁹Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija (2006) *Priručnik za usklađivanje hrvatskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske zajednice*. Zagreb. Dostupno na: http://www.mvep.hr/files/file/publikacije/Prirucnik_za_pravnike.pdf (14.siječnja 2018.)

⁸⁰Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija. *Kronologija odnosa Hrvatske i Europske unije* (online) Dostupno na: <http://www.mvep.hr/hr/hrvatska-i-europska-unija/pregovori/kako-smo-pregovarali/kronologija-odnosa-hrvatske-i-europske-unije/> (14.siječnja 2018.)

⁸¹Ministarstvo vanjskih i europskih poslova Republike Hrvatske (2012), *Što donosi članstvo u europskoj uniji, pregled pregovaračkih poglavlja* (online). Zagreb, str. 69. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/files/file/publikacije/120112-stodonosi1.pdf> (14.siječnja 2018.)

⁸²Europska komisija, Opća uprava za proširenje (2011) *Informacija o rezultatima pristupnih pregovora EU s Hrvatskom* (online), Zagreb: Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija, str. 23. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/111123-Elarg-info-HR.pdf> (14.siječnja 2018.)

kontrola nad nacionalnim proračunskim sredstvima zemlje imaju slobodu, međutim u tom oblikovanju trebaju slijediti međunarodne standarde i najbolju praksu Europske unije.⁸³

Razdoblje od 2003. – 2013. godine u Republici Hrvatskoj obilježilo je donošenje strateških dokumenata, zakonske i podzakonske regulative, priručnika i smjernica s ciljem uspostave i daljnjeg usavršavanja sustava unutarnjih kontrola što je prikazano u tablici 2.

Tablica 2: Usporedni prikaz kronologije pretpristupnih pregovora u Poglavlju 32 i donošenja strateških dokumenata, zakonske i podzakonske regulative, priručnika i smjernica u razdoblju od 2003. – 2013. godine

Kronologija pretpristupnih pregovora Poglavlje 32		Kronologija donošenja strateških dokumenata, zakonske i podzakonske regulative, priručnika, smjernica vezano uz sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH
21.02.2003.	Podnesen zahtjev RH za članstvo u EU	Zakon o proračunu, lipanj 2003
20.04.2004.	Pozitivno mišljenje EK o podnijetom zahtjevu RH za članstvo u EU	Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, srpanj 2004 Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC), u RH, srpanj 2004 Priručnik za unutarnje revizore, ver 1.0. listopad 2004 Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u RH, lipanj 2005 Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora, kolovoz 2005 Priručnik za unutarnju reviziju, ver.2.0, kolovoz 2005
18.06.2004.	Dobiven status zemlje kandidata	Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, prosinac 2006
03.10.2005.	Početak pregovora	Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH
18.05.2006. 29.06.2006.	Analitički pregledi za Pog 32 PIFC dio	do konca 2008., ožujak 2007
21.12.2006.	Pregovaračko stajalište RH za Poglavlje 32	Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, siječanj 2007
26.06.2007.	Otvoreno Poglavlje 32	Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, lipanj 2007 Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u RH za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, listopad 2007 Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu Državne riznice 2007-2011, listopad 2007 Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora, siječanj 2008 Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna, ožujak 2008 Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, ožujak 2008 Zakon o proračunu, srpanj 2008 Priručnik za unutarnju reviziju, ver.3.0. studeni 2008 Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje 2009.-2011., rujan 2009.

⁸³ European Commission (2006) *Welcome to the World of PIFC* (online), Publications Office, str. 18. Dostupno na: https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf, (18.veljača 2018.)

27.07.2010	Zatvoreno Poglavlje 32	Zakon o fiskalnoj odgovornosti, studeni 2010 Priručnik za unutarnju reviziju, ver.4.0. studeni 2010. Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, prosinac 2010 Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, srpanj 2011 Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola, studeni 2011 Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, studeni 2011 Smjernice za upravljačku odgovornost, travanj 2012 Smjernice za troškovno i upravljačko računovodstvo, travanj 2012 Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, svibanj 2012 Aktijski plan razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje 2012.-2013., srpanj 2012 Izmjene i dopune Zakona o proračunu, prosinac 2012
01.07.2013	RH članica EU	Pravilnik za unutarnju reviziju korisnika proračuna, srpanj 2013

Izvor: Stepić D. (2014) *Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad.* Zagreb:Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, stranica 58.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju nastavile su se aktivnosti u funkciji daljnjeg prilagođavanja i razvijanja zakonske regulative u svrhu primjene svih potrebnih mjera radi daljnjeg razvoja sustava unutarnjih kontrola.

3.2.2. Pretpristupni programi pomoći Europske unije

Dio hrvatskog puta prema Europskoj uniji bio je i proces osposobljavanja za upravljanje sredstvima koja Republika Hrvatska danas ima pravo kao zemlja članica povlačiti iz europskog proračuna. U razdoblju od 2003. godine do kraja 2012. godine provedeno je ukupno 7 projekata u potpori razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske ukupne vrijednosti 3.532.000,00 EURa. Provođenju projekata financiranih iz sredstava Europske unije nastavilo se i nakon pristupanja Europskoj uniji provedbom 2 projekta ukupne vrijednosti 787.170,65 EURa. Pregled svih provedenih projekata sadržan je u Tablici 3.

Tablica 3: Pregled projekta u potpori razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH u razdoblju od 2003.-2019. godine

Naziv projekta	Vrijednost (EUR)	Razdoblje	Najznačajniji rezultati
CARDS 2002 – Razvoj unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru i unutarnje revizije	1.500.000,00	10 / 2003 12 / 2005	<ul style="list-style-type: none"> • uspostavljena SHJ • uspostavljena shema izobrazbe unutarnje revizije • usvojena Strategija PIFCa 2004 i Strategija PIFCa 2005 • izrađen Pravilnik o unutarnjoj reviziji • izrađen predložak Povelje za unutarnju reviziju i Kodeks strukovne etike unutarnje revizije • izrađen Priručnik za unutarnju reviziju

CARDS 2004 – Jačanje strukture unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru RH	1.350.000,00	04/2006 01/2009	<ul style="list-style-type: none"> • izrađena Strategija PIFCa za loklanu razinu 2007 • ažurirana zakonska i podzakonska regulativa za PIFC • pružena savjetodavna potpora SHJ • izrađen Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole • organizirana izobrazba u području financijskog upravljanja i kontrola • ažuriran program izobrazbe za unutarnje revizore • ažuriran Priručnik za unutarnje revizore • obavljene pilot revizije
IPA 2007 - Daljnje jačanje i poboljšanje unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru RH	250.000,00	01/2010 09/2010	<ul style="list-style-type: none"> • izrađen nacrt novog Priručnika za financijsko upravljanje i kontrolu • ažuriran upitnik za godišnje izvješćivanje o financijskom upravljanju i kontroli i unutarnjoj reviziji • izrađen Program osiguranja i poboljšanja kvalitete rada unutarnje revizije • organizirane radionice, studijsko putovanje
MATRA FLEX - Tehnička pomoć razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrola u RH	100.000,00	02/2009 08/2009	<ul style="list-style-type: none"> • poboljšani sustav financijskog upravljanja i kontrola u dijelu upravljanja rizicima i i projektima
MATRA FLEX - Podrška Službi za unutarnju reviziju Ministarstva financija u obavljanju revizija fondova EU	100.000,00	09/2009 12/2010	<ul style="list-style-type: none"> • izobrazba unutarnjih revizora za revizije EU fondova
Constituency Facility - Daljnji razvoj ustrojstvenih jedinica nadležnih za financije i proračun, te daljnje jačanje njihove koordinacijske uloge u razvoju sustava unutarnje financijske kontrole	100.000,00	11/2010 01/2012	<ul style="list-style-type: none"> • organizirane radionice za ravnatelje uprava za financije i djelatnike ustrojstvenih jedinica za financije • organizirano studijsko putovanje u Nizozemsku
IPA 2008 - Podizanje javne svijesti o važnosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH	132.000,00	05/2012 11/2012	<ul style="list-style-type: none"> • izrađeni promotivni materijali (priručnici, brošure, letci) • održane konferencije za najviše razine rukovodstva s državne i lokalne razine, proračunske korisnike i javna trgovačka društva • redizajnirana web stranica SHJ
IPA 2010 - Jačanje stručnosti unutarnjih revizora u javnom sektoru Republike Hrvatske u obavljanju revizija u području KSF u skladu s najboljim praksama EU	237.170,65	04/2014 10/2014	<ul style="list-style-type: none"> • izrađene Smjernice metodologije rada za unutarnje revizore za revidiranje sredstava iz Kohezijskog i strukturnih fondova; • viša razina stručnosti unutarnjih revizora i zaposlenika SHJ u području revidiranja sredstava iz Kohezijskog i strukturnih fondova putem ciljane izobrazbe • dane su preporuke za poboljšanje koordinacije i komunikacije između unutarnjih revizora u pilot institucijama na državnoj razini te je izrađen nacrt sporazuma o suradnji; • dane su preporuke za bolju organizaciju jedinica za unutarnju reviziju u pilot institucijama

Transition Facility	550.000,00	02/2017 03/2018	<ul style="list-style-type: none"> • Kroz projektne aktivnosti ostvareni su rezultati projekta kako slijedi: Dane preporuke za poboljšanje postojećih praksi i procedura u području sustava unutarnjih kontrola; • Ažuriran Priručnik za sustav unutarnjih kontrola za državnu i lokalnu razinu; • Izrađen Priručnik za sustav unutarnjih kontrola za trgovačka društva u vlasništvu RH odnosno JL(R)S; • Viša razina stručnosti i poboljšane vještine osoba odgovornih za koordinaciju i/ili razvoj sustava unutarnjih kontrola; • Dane preporuke za poboljšanje postojećih promotivnih materijala za sustav unutarnjih kontrola; • Provedene aktivnosti za promidžbu sustava unutarnjih kontrola; • Tiskan metodološki okvir za razvoj sustava unutarnjih kontrola i za unutarnju reviziju
UKUPNO	4.319.170,65		

Izvor: Stepić D. (2014) Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet., stranica 57.

3.3. Institucionalni odnosi u javnom sektoru Republika Hrvatske

U okviru temeljnih institucionalnih kapaciteta za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola razmatra se uloga i značaj Središnje harmonizacijske jedinice, kao središnjeg tijela za koordinaciju aktivnosti na razini javnog sektora te uloga Vijeća za unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru.

3.3.1. Središnja harmonizacijska jedinica

Središnja harmonizacijska jedinica organizacijska je cjelina u okviru Državne riznice Ministarstva financija nadleža za koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. U počecima uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola Središnja harmonizacijska jedinica imala je veliki angažman u pripremi strateških dokumenata razvoja, izradi zakonske i podzakonske regulative, metodoloških smjernica za praktičnu implementaciju te stvaranje organizacijskih pretpostavki za uspostavu i razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola, uključujući organizaciju i provođenje izobrazbe za unutarnje revizore i osobe zadužene za financijsko upravljanje i kontrole.

Koordinacijska uloga Središnje harmonizacijske jedinice, sukladno Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola, uključuje:⁸⁴

a) pripremu zakona i podzakonskih propisa za razvoj sustava unutarnjih kontrola

⁸⁴ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine broj 78/15, članak 41., stavak 2.

- b) koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola s ministarstvima nadležnim za strukturne reforme, reforme uprave te s drugim institucijama
- c) izradu smjernica za razvoj sustava unutarnjih kontrola te metodologije rada unutarnje revizije
- d) organizaciju izobrazbe za rukovoditelje i osobe uključene u koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola te unutarnje revizore
- e) suradnju sa strukovnim organizacijama i drugim tijelima radi promoviranja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru
- f) izradu objedinjenoga godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru
- g) vođenje registra jedinica za unutarnju reviziju i registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor
- h) provjeru primjene okvira za razvoj sustava unutarnjih kontrola radi odgovarajućeg praćenja razvoja kod korisnika proračuna i prikupljanja informacija za njegovo poboljšanje
- i) provjeru kvalitete aktivnosti unutarnje revizije kod korisnika proračuna.

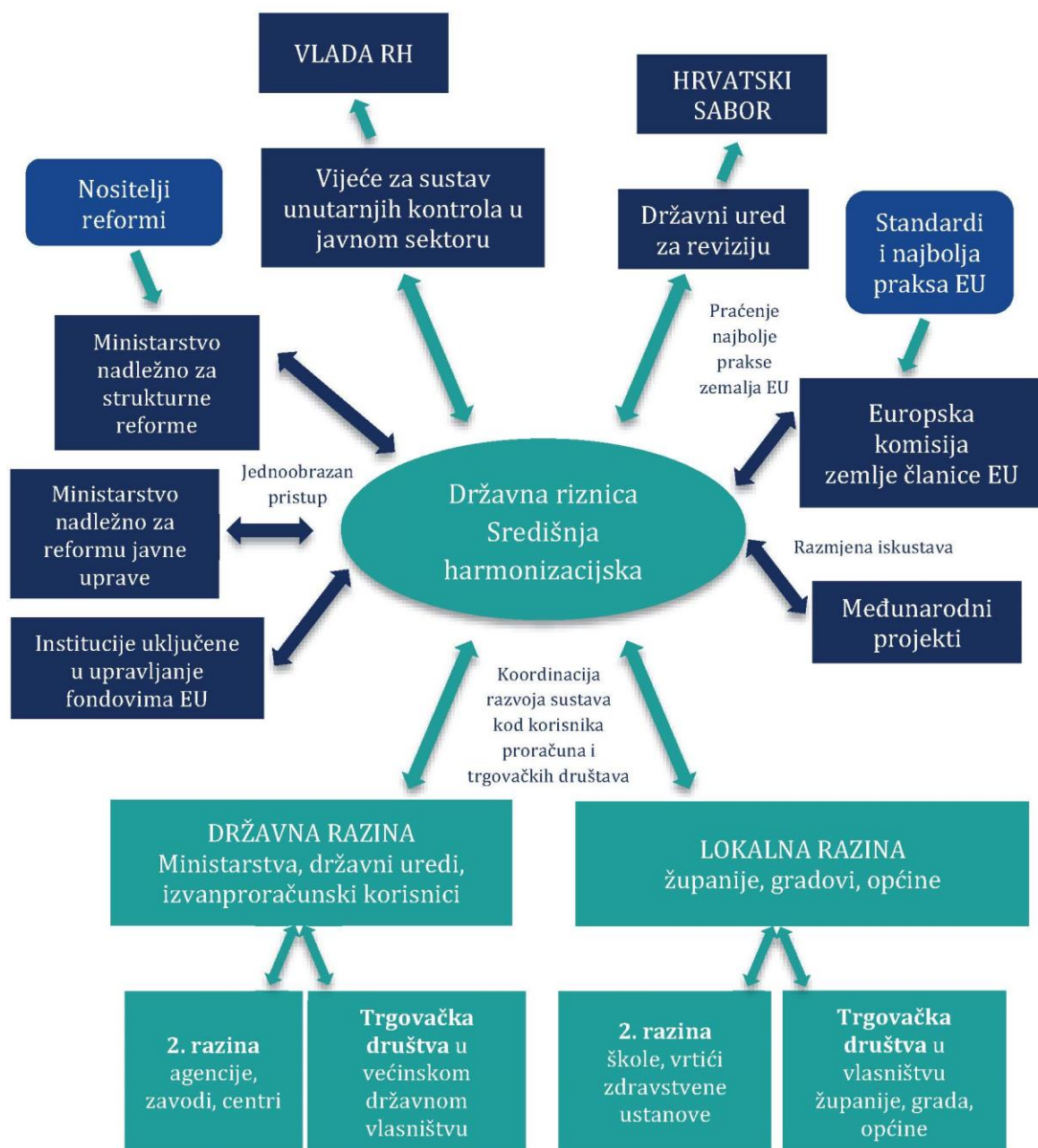
Sustav unutarnjih kontrola nije izoliran sustav, kako bi osigurala harmoniziran razvoj Središnja harmonizacijska jedinica blisko surađuje s ministarstvima nadležnim za strukturne reforme i reforme uprave, institucijama uključenim u sustav upravljanja i provedbe fondova Europske unije, Državnim uredom za reviziju, Vijećem za sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru, korisnicima proračuna na državnoj i lokalnoj razini te trgovačkim društvima i drugim pravnim osobama obveznicima primjene Zakona, međunarodnim stručnjacima u okviru projekata financiranih od strane Europske unije.⁸⁵ Prikaz koordinacijske uloge Središnje harmonizacijske jedinice i suradnje s ključnim akterima u razvoju sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske prikazan je na slici 5.

Koordinacija i suradnja s ministarstvom nadležnim za reforme javne uprave važna je iz razloga što su područja iz nadležnosti ministarstva, kao što su organizacijski ustroj tijela državne i lokalne uprave, odnosi između institucija u javnom sektoru, upravljanje ljudskim potencijalima (uključujući i pitanja etike, morala, sustava nagrađivanja i motiviranja i sl.), načini osnivanja i rada agencija, godišnje planiranje rada po ustrojstvenim jedinicama i dr. važni elementi za razvoj sustava unutarnjih kontrola. Stoga je važno da regulativa koja uređuje navedeno, a u nadležnosti je ministarstva, podupire razvoj financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola. Suradnja Središnje harmonizacijske jedinice s navedenim

⁸⁵ Ministarstva financija (2017) Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 23. Dostupno na: [\(http://www.mfin.hr/hr/transition-facility\)](http://www.mfin.hr/hr/transition-facility), (17.06.2018.),

ministarstvom osobito je važna iz razloga što su u području proračuna i javne administracije pokrenuti značajni reformski procesi i važno je osigurati da sustav unutarnjih kontrola i financijsko upravljanje bude sastavni dio proračunskih reformi i reformi javne uprave. Kroz suradnju s ključnim nositeljima reformi osigurava se da je sustav unutarnjih kontrola u potpori njihovog provođenja, a ne da se razvija kao izolirani sustav.

Slika 5. Koordinacijska uloga Državne riznice odnosno Središnje harmonizacijske jedinice u razvoju sustava unutarnjih kontrola



Izvor: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (2015), Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, Zagreb, stranica 24.

Suradnja Središnje harmonizacijske jedinice s institucijama uključenim u upravljanje i provedbu projekata financiranih iz fondova Europske unije ima za cilj osigurati pravovremene informacije o načinu na koji se ovaj sustav razvija unutar struktura zaduženih za upravljanje i provedbu projekata financiranih iz fondova Europske unije, kako bi se osigurao jednoobrazan pristup u upravljanju nacionalnim i sredstvima Europske unije, odnosno kako bi se izbjegli paralelni sustavi upravljanja.

Suradnja s Državnim uredom za reviziju ima za cilj razmjenu informacija o smjeru razvoja sustava unutarnjih kontrola i razmjenu informacija o rezultatima procjene kvalitete sustava unutarnjih kontrola koju provode i Središnja harmonizacijska jedinica i Državni ured za reviziju. Također, suradnja s Državnim uredom za reviziju ima za cilj razmjenu informacija o načinima i metodama koje se koriste za procjenu kvalitete sustava unutarnjih kontrola, a sve sa svrhom njihova razvoja i unapređivanja. Putem izvješća Državnog ureda za reviziju koja se podnose Hrvatskom saboru, saborski zastupnici i javnost informiraju se o razvijenosti sustava unutarnjih kontrola, uočenim slabostima i nedostacima kao i ostvarenom napretku na tom području.⁸⁶

3.3.2. Vijeće za sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru

Vijeće za sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru osniva se radi poticanja razvoja sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Vijeće je savjetodavno tijelo ministra financija i nema upravljačke ovlasti, a obveza njegova osnivanja proizlazi iz Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Članove Vijeća, na prijedlog ministra financija, imenuje i razrješuje Vlada Republike Hrvatske. Ministar financija predsjednik je vijeća, a članovi Vijeća imenuju se iz kruga osoba sa znanjem i iskustvom u području financijskog upravljanja, kontrola, unutarnje ili vanjske revizije te iz reda odgovornih osoba institucija. Članovi Vijeća imenuju se na četiri godine.

Zadace Vijeća za sustav unutarnjih kontrola propisane su Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola:⁸⁷

- davanje preporuka za razvoj sustava unutarnjih kontrola
- praćenje provedbe preporuka za razvoj sustava unutarnjih kontrola, koje je dalo Vijeće i Ministarstvo financija

⁸⁶Ministarstva financija (2017) Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 25. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>, (17.lipnja 2018.)

⁸⁷Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine broj 78/15, članak 40. stavak 6.

- davanje mišljenja o prijedlogu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru prije njegova odobrenja od strane ministra financija i prije podnošenja Vladi Republike Hrvatske.

Središnja harmonizacijska jedinica upoznaje Vijeće s aktualnostima na području razvoja sustava unutarnjih kontrola te određenim otvorenim pitanjima. Od Vijeća se očekuje razmatranje određenih otvorenih pitanja vezanih uz pojedine segmente sustava unutarnjih kontrola, davanje prijedloga za unapređenja u razvoju ovoga sustava i promicanje najboljih praksi. Utvrdi li kroz svoje aktivnosti da postoje određena otvorena pitanja koja proizlaze iz njegova rada, Vijeće o tome izvješćuje Vladu Republike Hrvatske radi poduzimanja odgovarajućih radnji.⁸⁸

3.4. Tri osnovna elementa sustava unutarnjih financijskih kontrola

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru koji je donio Hrvatski sabor 2006. godine⁸⁹ uređen je sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske kao dio načela *acquis communautaire* (pravna stečevina), tzv. koncept PIFC koji obuhvaća financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju u javnom sektoru Republike Hrvatske i kao treći element navodi se Središnja harmonizacijska jedinica, organizacijska cjelina ustrojena u Ministarstvu financija. Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru donesenom u 2015. godini sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru uređuje se kao sustav unutarnjih kontrola i unutarnja revizija kao dio sustava unutarnjih kontrola.⁹⁰

3.4.1. Sustav unutarnjih kontrola

Sustav unutarnjih kontrola uspostavlja se radi osiguranja dobrog financijskog upravljanja u javnom sektoru, u cilju usmjeravanja i kontroliranja financijskih učinaka poslovanja na način da podrže realizaciju ciljeva koristeći pri tome sredstva na zakonit, pravilan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način.

Sustav unutarnjih kontrola obuhvaća sve poslovne procese koji vode k ostvarenju poslovnih ciljeva,⁹¹ a posebice one koje su vezane uz prihode/primitke, rashode/izdatke, natječajne procedure i ugovaranje, imovinu i obveze. Razlog tome je što su upravo u tim područjima (stanju prihoda, rashoda, imovine, obveza, potpisanih ugovora, a potom stavljenih

⁸⁸ Ministarstvo financija (2012) *Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole*, Zagreb, str. 25.

⁸⁹ Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Narodne novine broj 141/06.

⁹⁰ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola, Narodne novine broj 78/15, članak 21.

⁹¹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, broj 78/15, članak 6.

u realizaciju) vidljive krajnje posljedice financijskih učinaka poslovanja, odnosno poduzetih ili nepoduzetih aktivnosti, realiziranih odluka, provedenih investicijskih projekata i slično. Stoga su osobito važna područja za financijsko upravljanje i sustave unutarnjih kontrola područja vezana uz planiranje i izvršavanje proračuna, odnosno financijskog plana, računovodstvo, izvještavanje i javnu nabavu, ujedno i ključna područja za fiskalnu odgovornost.⁹²

Sustav unutarnjih kontrola uspostavlja se u svim ustrojstvenim jedinicama institucije/korisnika proračuna koje u skladu s danim ovlastima i odgovornostima ostvaruju te ciljeve.⁹³ Važno je istaknuti da za sustave unutarnjih kontrola i financijsko upravljanje nisu i ne mogu biti zadužene samo ustrojstvene jedinice za financije, već je to sastavni dio upravljačke odgovornosti na svim razinama upravljanja. Financijsko upravljanje odnosi se na upravljačku odgovornost u planiranju, programiranju, izradi financijskih planova i njihovoj realizaciji, računovodstvu i izvještavanju kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitaka, neadekvatnog korištenja i prijevarena.⁹⁴

Svrha sustava unutarnjih kontrola je osigurati:⁹⁵

- usmjeravanje i kontroliranje financijskih učinaka poslovanja radi ostvarenja poslovnih ciljeva i korištenja sredstava na pravilan, etičan, ekonomičan, djelotvoran i učinkovit način
- usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima
- zaštitu imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od drugih nepravilnosti
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje postavljenih ciljeva
- pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja.

Važno je naglasiti da će učinkoviti sustavi unutarnjih kontrola kroz prethodno navedeno osigurati bržu i lakšu prilagodbu na promijenjene okolnosti u poslovanju, a da pri tome nisu nužno potrebna dodatna proračunska sredstva.⁹⁶

⁹²Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str.7. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>, (17.06.2018.)

⁹³Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, broj 78/15, članak 6.

⁹⁴Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str.7. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>,(17.06.2018.)

⁹⁵Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, broj 78/15, članak 5.

⁹⁶Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str.7-8. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>,(17.06.2018.)

3.4.2. Unutarnja revizija

Unutarnja revizija kod onih korisnika proračuna koji su obveznici njene uspostave u funkciji je objektivne i neovisne procjene sustava unutarnjih kontrola.⁹⁷ Unutarnja revizija, organizacijska je cjelina unutar korisnika proračuna, međutim, funkcionalno i organizacijski odvojena od ostalih ustrojstvenih jedinica i izravno odgovorna čelniku korisnika proračuna.⁹⁸ Ta funkcionalna i organizacijska odvojenost važna je kako bi unutarnja revizija mogla osigurati svoju neovisnost i objektivnost u planiranju svojih aktivnosti, odnosno utvrđivanju područja koja će revidirati na osnovu procjene rizika, revidiranju poslovnih sustava i procesa te izvješćivanju, osobito izravnom izvješćivanju čelnika korisnika proračuna.⁹⁹

U Zakonu, ali prije svega u Pravilniku o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru se navode odredbe vezane uz svrhu, obveze i odgovornosti u vezi s funkcijom i obavljanjem poslova unutarnje revizije. Međutim, istima se daju opće važeće odredbe, dok se internim pravilnikom o unutarnjoj reviziji, kojeg odgovorna osoba institucije donosi na prijedlog rukovoditelja unutarnje revizije detaljnije uređuju pitanja vezana uz rad unutarnje revizije u pojedinoj instituciji. Primjerice, za koje sve institucije je nadležna unutarnja revizija, u kojem roku se podnosi prijedlog strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije odgovornoj osobi institucije, dinamika izvještavanja o radu unutarnje revizije, kome se sve dostavlja konačno revizijsko izvješće, u kojem roku će se obavijestiti odgovornu osobu institucije o neprovođenju preporuka, rok za dostavu podataka za procjenu rizika od strane rukovodstva, rok za očitovanje na nacrt revizijskog izvješća i slično. Na taj način, poštujući propise kojima se uređuje unutarnja revizija u javnom sektoru Republike Hrvatske, dodatno se uređuju odnosno konkretiziraju odnosi vezani uz rad unutarnje revizije, suradnje unutarnje revizije s rukovodstvom institucije i institucija iz nadležnosti, obveze i odgovornosti i sl.¹⁰⁰

Važno je naglasiti da neovisnost unutarnje revizije ne znači njenu izolaciju. Voditelji unutarnje revizije sudjeluju na sastancima čelnika korisnika proračuna, odnosno kolegiju ministra, župana, gradonačelnika kako bi mogli imati saznanja od najviše upravljačke razine u kojem se smjeru kreće institucija, što su prioriteta u poslovanju, gdje se javljaju poteškoće i sl. Sve su to važne informacije unutarnjim revizorima kako bi mogli utvrditi područja koja će revidirati i gdje je potrebno usmjeriti revizijske resurse kako bi se ojačali sustavi unutarnjih

⁹⁷ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, broj 78/15, članak 4. stavak 24.

⁹⁸ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine, broj 78/15, članak 29.

⁹⁹ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 84. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

¹⁰⁰ Bibić N., Kozina, D. (2017) Interni pravilnik o unutarnjoj reviziji, *Riznica* (broj 7). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

kontrola. Također kolegij ministra, župana, gradonačelnika treba biti i mjesto na kojem se raspravlja o revizijskim preporukama, jesu li one provedene i što se poduzima vezano za rješavanje preporuka.¹⁰¹

Ono što je važno istaknuti, za čelnika korisnika proračuna unutarnja revizija putem svojih izvješća pruža dodatne, neovisne informacije o tome kako funkcioniraju sustavi unutarnjih kontrola u revidiranim područjima, kako rukovoditelji na koje je prenio ovlasti i odgovornosti ostvaruju ciljeve i rezultate i kako upravljaju proračunskim sredstvima za koje su nadležni te koje se preporuke daju u cilju poboljšanja poslovanja. Za rukovoditelje unutarnja revizija predstavlja pomoć da se uoče određene slabosti i nepravilnosti koje se u svakodnevnom obavljanju aktivnosti nisu uočile i da se na vrijeme poduzimaju mjere koje će te slabosti rješavati.

Važnost unutarnje revizije istaknuta je i u Zakonu o fiskalnoj odgovornosti¹⁰² te u Uredbi o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila.¹⁰³ Naime, sastavni dio Izjave o fiskalnoj odgovornosti jest i Mišljenje unutarnje revizije o sustavu unutarnjih kontrola za područja koja su bila revidirana u prethodnoj godini. U okviru mišljenja unutarnje revizije, između ostaloga, uzima se u obzir i status provedbe danih preporuka, te ukoliko nisu provedene, moraju se uključiti u Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti.

Odredbom članka 34. Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru detaljnije su definirane odgovornosti za provedbu i praćenje provedbe preporuka unutarnje revizije i poduzimanje mjera u slučaju neprovođenja preporuka unutarnje revizije, što je doprinijelo boljoj provedbi preporuka unutarnje revizije. Na temelju provedenih revizijskih preporuka unaprjeđuju se sustavi unutarnjih kontrola, što u konačnici može rezultirati i pozitivnim financijskim učincima ostvarenim kroz veću naplatu prihoda, smanjenje određenih kategorija rashoda, povrate sredstava u proračun, sređivanje računovodstvenih evidencija i sl.¹⁰⁴

¹⁰¹ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 84. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

¹⁰² Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne Novine, broj 111/18, članak 34. stavak 4.

¹⁰³ Uredba o sastavljanju i predaji izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, Narodne novine broj 78/11, 106/12, 130/13, 19/15 i 119/15.

¹⁰⁴ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 84. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

3.5. Komponente unutarnje kontrole

U nastavku će se izložiti obilježja sustava unutarnjih kontrola po njegovim temeljnim komponentama definiranim odredbama Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.¹⁰⁵

- a) kontrolno okruženje
- b) upravljanje rizicima
- c) kontrolne aktivnosti
- d) informacije i komunikacija
- e) praćenje i procjena sustava.

Navedene komponente temelje se na Međunarodnom okviru za unutarnju kontrolu koji objavljuje Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway komisije (engl. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission – COSO).¹⁰⁶ Okvir za unutarnju kontrolu (COSO) objavljen je 1992. godine u Sjedinjenim Američkim Državama, a izvorno je bio usmjeren na privatna poduzeća. Danas ima široku primjenu u privatnom i javnom sektoru diljem svijeta. Sadržaj ovih komponenti detaljnije je razrađen u Pravilniku o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru odnosno u Okviru za razvoj sustava unutarnjih kontrola kao njegovom sastavnom dijelu, pri čemu su uzeti u obzir ažurirani standardi unutarnjih kontrola, odnosno COSO integralni okvir unutarnjih kontrola iz 2013. godine.

a) Kontrolno okruženje

Svojevrsan preduvjet za razvoj kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola je okruženje kojim je moguće upravljati, odnosno koje je moguće kontrolirati. Okruženje podrazumjeva etičke vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenika, način rukovođenja i stil upravljanja, postojanje planskog pristupa poslovanju, uređenu organizacijsku strukturu sa jasno definiranim ovlastima i odgovornostima za realizaciju funkcija, postavljenih ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima.

Ono je temelj za razvoj ostalih komponenti financijskog upravljanja i kontrola i ukoliko korisnik proračuna nema dobro kontrolno okruženje, razvoj upravljanja rizicima, pisanje

¹⁰⁵ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 78/15, članak 10.

¹⁰⁶ COSO je kratica naziva dobrovoljne organizacije The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission koju čini pet značajnih profesionalnih udruženja: 1. American Institute of CPA (AICPA – Američki institut ovlaštenih računovođa), 2. Institute of Management Accountants (IMA Institut računovođa u upravljačkom računovodstvu), 3. Institute of Internal Auditors (IIA – Institut unutarnjih revizora), 4. Financial Executives International (FEI – Međunarodno udruženje financijskih direktora) 5. American Accounting Association (AAA – Američko udruženje računovođa). Dostupno na <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (26.lipnja 2018.g)

internih akata i procedura, razvoj izvještajnih sustava i druge aktivnosti uglavnom će predstavljati samo formalno ispunjenje određenih zakonskih obveza i smjernica ministarstva financija bez njihove primjene u praksi i sagledavanja koristi za dobro upravljanje koje može imati korisnik proračuna.¹⁰⁷

b) Upravljanje rizicima

Upravljanje rizicima znači gledati u budućnost, unaprijed razmišljati o potencijalnim događajima koji mogu nastati, učincima i posljedicama s kojima se korisnik proračuna može suočiti u budućnosti te pravovremeno poduzimati mjere kako bi se rizici minimizirali, a time nepovoljni učinci izbjegli odnosno smanjili.¹⁰⁸

Pravodobno uočiti ključne rizike i poduzeti odgovarajuće kontrolne aktivnosti znači izbjeći one financijske učinke koji će se nužno javiti da bi sanirali problem, ali i izbjegla negativna reputacija zbog propusta u poslovanju. Rukovoditelji odgovorni za poslovanje i realizaciju postavljenih ciljeva ujedno su i ključne osobe odgovorne za upravljanje rizicima i to trebaju shvatiti kao sastavni dio svog poslovanja, osobito prilikom planiranja i donošenja odluka.

Djelotvorno upravljanje rizicima potrebno je ugraditi/ utkati u kulturu svakog korisnika proračuna. Kako bi upravljanje rizicima zaživjelo kod korisnika proračuna važno je ispuniti sljedeće pretpostavke:

- upravljanje rizicima podržano je od najviše upravljačke razine i od zaposlenika
- svi zaposlenici su uključeni, svjesni su postojanja rizika u poslovanju i prate ih
- upravljanje rizicima sastavni je dio strateškog i godišnjeg procesa planiranja
- rizici i upravljanje rizicima razmatraju se prilikom procjene strateških politika i odluka; sastanaka u vezi izrade i odobrenja proračuna/financijskog plana, procjene učinaka; planiranja i upravljanja projektima te suradnje s ključnim partnerima korisnika proračuna
- ažuriranje registara rizika provodi se redovito od strane višeg rukovodstva.¹⁰⁹

¹⁰⁷Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 1.dio – Kontrolno okruženje, *Riznica* (broj 11) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

¹⁰⁸ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 2.dio – Upravljanje rizicima, *Riznica* br. 12/2012 Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.34-42.

¹⁰⁹ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 2.dio – Upravljanje rizicima, *Riznica* br. 12/2012 Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.34-42.

c) **Kontrolne aktivnosti**

Za razliku od tradicionalnog pristupa financijskom upravljanju gdje su najviše zastupljene kontrole zakonitosti te kontrole usklađenosti realizacije proračunskih sredstva u odnosu na planirane stavke (visinu i vrstu rashoda/prihoda), razvijeni sustavi financijskog upravljanja i kontrola, pored ovih kontrola, zahtijevaju kontrole usmjerene na ekonomičnost, učinkovitosti i djelotvornost u upravljanju prihodima, rashodima, imovinom i obvezama te sprečavanje i otkrivanje mogućih nezakonitosti i nepravilnosti, neovlaštenih otuđenja i postupanja s imovinom i drugim resursima s kojima raspolaže korisnik proračuna.

Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, postupke i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu,¹¹⁰ a u svrhu ostvarenja ciljeva poslovanja. Razvijen sustav financijskog upravljanja i kontrola poseban naglasak stavlja na važnost prethodnih (ex-ante) i naknadnih (ex-post) kontrola.

Prethodne kontrole su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitosti i pravilnosti financijskih i drugih odluka, a provode se:

- prije donošenja financijskih odluka, odnosno prije odlučivanja o korištenju proračunskih sredstava
- tijekom realizacije financijskih i drugih odluka, zaključno do faze plaćanja.

Naknadne kontrole provode se nakon donošenja financijskih i drugih odluka ili okončanja poslovnog događaja. Svrha naknadnih kontrolnih postupaka je dodatno osiguranje da su se proračunska sredstva koristila zakonito, svrhovito i namjenski, da su postignuti očekivani rezultati i učinci, da su određena odstupanja u realizaciji bila adekvatno obrazložena, dokumentirana i odobrena. Kontrolni postupci koji se najčešće koriste u svrhu naknadnih kontrola su:

- izvješća o utrošku sredstava/realizaciji projekata
- kontrole na licu mjesta kod krajnjih korisnika.¹¹¹

Važno je naglasiti da se kontrolne aktivnosti temelje na pisanim pravilima, međutim zakonski propisi u tom smislu nisu dovoljni. To je osobito naglašeno kod procesa iz proračunskog ciklusa, u čiju je provedbu izravno i neizravno uključen velik broj ustrojstvenih jedinica pa je važno internim procedurama, nastavno na zakonsku regulativu, detaljnije urediti pravila postupanja, definirati sudionike, njihove ovlasti i odgovornosti, kontrolne postupke,

¹¹⁰Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Nar.nov.,br.141/2006, čl. 12, st. 1.

¹¹¹Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 70. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

propisati formulare, obrasce, i druga slična pitanja koja se smatraju potrebnim detaljnije urediti.¹¹² U praksi korisnici proračuna oblikuju kontrolne aktivnosti u skladu sa svojim specifičnostima i posebnostima u poslovanju.

d) Informacije i komunikacija

Jedna od komponenti sustava financijskog upravljanja i kontrola je komponenta informacije i komunikacija, koju kao i ostale komponente nije moguće razmatrati odvojeno već ju je potrebno razmatrati u kontekstu njene povezanosti s ostalim komponentama.

Važnost informacija i komunikacijskih kanala kojima se informacije prenose izravno je vidljiva u procesu donošenja odluka. Kvaliteta informacije u smislu njene pravovremenosti, adekvatnosti, točnosti i dostupnosti, uvjetuje kvalitetu odluke.

Da bi se moglo upravljati приходima, rashodima, imovinom, obvezama, pratiti realizaciju postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata, analizirati odstupanja, donositi zaključke i odluke potrebni su adekvatni, pravovremeni, potpuni i točni podaci čijim se povezivanjem stvaraju informacije za potrebe odlučivanja.

Kvalitetni sustavi unutarnjih kontrola zahtijevaju upravljačko-informacijske sustave koje čine dobre baze podataka, sustave evidencija, sustave izvješćivanja, jasno definirane linije izvješćivanja i slično.

Dobro financijsko upravljanje podrazumijeva upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ što znači da su pored financijskih informacija (informacije o stanju prihoda, rashoda, imovine, obveza) potrebne i nefinancijske informacije (koji su rezultati ostvareni, koji su ciljevi realizirani, informacije o rizicima, njihovom učinku ako se aktiviraju, što očekuju korisnici naših usluga, jesmo li ispunili njihova očekivanja, informacije o kupcima, dobavljačima i sl.)¹¹³ odnosno razvoj financijskog upravljanja i kontrola zahtijeva razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Pored informacija, važan je i sustav komunikacija kojim se te informacije prenose (tko prenosi informacije, kome prenosi i na koji način). Važna je komunikacija unutar institucije (jasno postavljanje zadataka, praćenje realizacije, davanje uputa i smjernica, komunikacija između rukovoditelja i zaposlenika, komunikacija između povezanih odjela, službi, uprava,

¹¹² Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2013) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 3.dio – Kontrolne aktivnosti, *Riznica* (broj 1). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

¹¹³ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 4.dio – Informacije i komunikacije, *Riznica* (broj 2). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

komunikacija između korisnika proračuna prve i druge razine i sl.) te komunikacija između različitih korisnika proračuna.

S obzirom na činjenicu da su korisnici proračuna u funkciji građana, važna je i komunikacija s građanima i to iz dva razloga: prvo, da se saznaju potrebe i očekivanja građana, a drugo, da se demonstrira odgovornost i transparentnost poslovanja korisnika proračuna. Stoga je važno upoznavanje javnosti s ciljevima poslovanja, ostvarenim rezultatima, kriterijima na osnovi kojih se ostvaruju određena prava i slično.¹¹⁴

e) **Praćenje i procjena sustava**

Sustav unutarnjih kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njegova funkcioniranja, pravodobnog ažuriranja u slučaju promjene uvjeta i načina poslovanja te utvrđivanje mjera za kontinuirani razvoj sustava.

Praćenje i procjena sustava unutarnjih kontrola provodi se putem:

- stalnog praćenja
- samoprocjene
- aktivnosti unutarnje revizije.

Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola važno je i zbog činjenice da ono služi kao podloga za planiranje aktivnosti za razvoj financijskog upravljanja i kontrola, bilo da one uključuju aktivnosti koje se poduzimaju radi rješavanja uočenih slabosti i nedostataka, bilo da uključuju aktivnosti usmjerene na daljnja unapređenja postojećih sustava financijskog upravljanja i kontrola.¹¹⁵

¹¹⁴ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.), str. 73-82.

¹¹⁵ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2013) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 5.dio – Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 3.). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

4. USPOSTAVA, PROVEDBA I RAZVOJ SUSTAVA FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE U JEDINICAMA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE

Uspostava sadašnjeg sustava lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj započela je 1992. godine postavljanjem temeljnog zakonodavnog okvira, a ustrojen je 1993. godine donošenjem temeljnih zakona kojima se uređuje sustav lokalne samouprave, teritorijalni ustroj, samoupravni djelokrug, izborni sustav i način financiranja lokalne samouprave te provođenjem prvih lokalnih izbora.¹¹⁶

Osnovna načela na kojima se temelji lokalna samouprava počivaju na Ustavu Republike Hrvatske¹¹⁷ iz 1990. godine kojim se građanima jamči pravo na lokalnu samoupravu i Zakonu o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi¹¹⁸ iz 1997. godine kojim je Republika Hrvatska u cijelosti ratificirala Europsku povelju o lokalnoj samoupravi.¹¹⁹

Danas, lokalna i područna (regionalna) samouprava u Republici Hrvatskoj predstavlja organizaciju vlasti i upravljanja na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini s ciljem autonomnog organiziranja i rukovođenja javnim poslovima koji su od lokalnog i područnog (regionalnog) značaja. Načelo autonomije ogleda se u pravu lokalnih jedinica da na temelju vlastitih propisa samostalno određuju, upravljaju i obavljaju poslove koji spadaju u njihov samoupravni djelokrug. Pravo građana da sudjeluju u upravljanju javnim poslovima ostvaruje se putem predstavničkih tijela čije članove biraju građani. Osim putem izbora svojih predstavnika u lokalno predstavničko tijelo, građani mogu neposredno sudjelovati u upravljanju lokalnim poslovima putem referendum, zborova građana i drugih oblika neposredne demokracije.

Ustrojstvo i djelokrug tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave uređeno je statutom, u skladu sa Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi,¹²⁰ koji

¹¹⁶ Ministarstvo uprave RH. Dostupno na: <https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-drzavnu-upravu-te-lokalnu-i-podrucnu-regionalnu-samoupravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/842> (30.svibnja 2018.)

¹¹⁷ Ustav Republike Hrvatske, Narodne Novine broj 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

¹¹⁸ Zakonu o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi, Narodne novine broj 14/97.

¹¹⁹ Republika Hrvatska punopravna je članica Vijeća Europe od 6. studenog 1996.g. Vijeće Europe ne treba miješati s Vijećem Europske unije ili Europskim vijećem, koji su pak tijela Europske unije. Vijeće Europe je samostalna međunarodna organizacija odvojena od Europske unije. Vijeće Europe najstarija je europska organizacija sa sjedištem u Strasbourgu. Obuhvaća 47 država članica (sve europske države osim Bjelarusije), a glavni joj je cilj jačanje suradnje i jedinstva na europskom kontinentu, promicanjem ljudskih prava i temeljnih sloboda te demokracije i vladavine prava.

¹²⁰ Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne Novine broj 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, članak 8.

podrobnije uređuje samoupravni djelokrug općine, grada, odnosno županije, njena obilježja, javna priznanja, ustrojstvo, ovlasti i način rada tijela, mjesnu samoupravu, ustrojstvo i rad javnih službi te druga pitanja od važnosti za ostvarivanje prava i obveza. Općinsko vijeće, gradsko vijeće i županijska skupština predstavnička su tijela građana i tijela lokalne, odnosno područne (regionalne) samouprave koja donose akte, dok su izvršna tijela u općini općinski načelnik i općinska uprava, u gradu gradonačelnik i gradska uprava i u županiji župan i županijska uprava.

U nastavku rada analizirati će se uspostava, provedba i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave.

4.1. Pojmovno određenje financijskog upravljanja i kontrole

Financijsko upravljanje i kontrole sveobuhvatan su sustav unutarnjih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni čelnici korisnika proračuna. Time se osigurava razumna sigurnost da će se u ostvarivanju ciljeva proračunska sredstva koristiti pravilno, ekonomično, etično, djelotvorno i učinkovito. Sustav obuhvaća sve poslovne transakcije kao što su povrat pogrešno uplaćenih iznosa, primitke, izdatke, natječajne procedure itd. a provode se u svim ustrojstvenim jedinicama. Za financijsko upravljanje i kontrole možemo reći da su sustav kojim su financijski aspekti poslovanja korisnika proračuna usmjereni i kontrolirani tako da podupiru realizaciju ciljeva.¹²¹

Razvijati financijsko upravljanje i kontrole znači financijsko upravljanje prožeti kroz cijelu organizaciju te ojačati sustav kontrola u ključnim procesima za financijsko upravljanje. Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu, razvoj i provedbu adekvatnog, učinkovitog i djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola. Osim čelnika korisnika proračuna, za uspostavu, razvoj i provedbu sustava financijskog upravljanja i kontrola odgovorni su čelnici unutarnjih ustrojstvenih jedinica odnosno osobe na koje čelnik korisnika proračuna prenio ovlasti i odgovornosti sukladno aktima o unutarnjem ustrojstvu i internim odlukama. Prenosjenjem ovlasti i odgovornosti ne isključuje odgovornost čelnika korisnika proračuna.¹²² Razvoj sustava unutarnjih kontrola dugotrajan je i složen proces i na određeni način predstavlja svojevrsnu reformu u načinu i pristupu upravljanju.

¹²¹ Draženić, T., Britvić, J. (2012) Implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama lokalne uprave i samouprave. *Praktični menadžment*, Vol. III, broj 5., str. 55-63.

¹²² Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 130/11, članak 4. stavak 1.

4.2. Uvjeti za uspostavu financijskog upravljanja i kontrole

Jačanje svijesti o važnosti financijskog upravljanja i kontrole kod svih korisnika proračuna, izobrazba vezana uz provedbu sustava i razvoj kulture unutarnje kontrole predstavljaju najvažnije čimbenike financijskog upravljanja i kontrola.

Sustav financijskog upravljanja i kontrola utječe na cjelokupnu organizaciju, na njezine ljude, resurse i procese i predstavlja sastavni dio organizacije, a ne njezin dodani dio. Ako najviše rukovodstvo vjeruje da je unutarnja kontrola važna, ostali u organizaciji osjetit će to i reagirati savjesnim poštivanjem postavljenih kontrola. S druge strane, ako članovi organizacije misle da kontrola nije bitna za najviše rukovodstvo i ako se kontroli važnost pridaje tek riječima, a ne smislenom potporom, gotovo je sigurno da će i drugi zaposlenici raditi isto to.

Rukovodstvo se treba pobrinuti da pojedinci koji obavljaju posao vladaju za to potrebnim vještinama, znanjima i sposobnostima. Ono treba zaposlenicima omogućiti odgovarajući nadzor, praćenje i izobrazbu kako bi u razumnoj mjeri osiguralo da organizacija raspolaze kapacitetima potrebnima za obavljanje svog rada. U svrhu postizanja navedenoga, više rukovodstvo treba osigurati da su postavljeni ciljevi koji pružaju opće smjernice o tome što organizacija treba postići i da su svi zaposlenici upoznati s njima.

Na temelju Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Ministarstvo financija donijelo je Program stručne izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole¹²³ na temelju kojeg se provodi stručna izobrazba za osobe nadležne za koordinaciju razvoja financijskog upravljanja i kontrola (Voditelji za financijsko upravljanje i kontrole, Koordinator za financijsko upravljanje i kontrole).

4.3. Proces uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrole

U počecima implementacije financijskog upravljanja i kontrola, nedostajala je jasna i cjelovita predodžba na koji način financijsko upravljanje i kontrole uklopiti u proračunski sustav. Korisnici proračuna uglavnom su donosili planove uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola koji su uključivali sljedeće aktivnosti:

- samoprocjenu pet komponenti financijskog upravljanja i kontrola
- sastavljanje izjave o viziji, misiji i ciljevima
- izradu popisa i opisa poslovnih procesa
- sastavljanje knjige poslovnih procesa

¹²³Ministarstvo financija (2018) *Program stručne izobrazbe za financijsko upravljanje i kontrole* (online). Dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/izobrazba-1-2> (3.lipnja 2019.)

- utvrđivanje i procjenu rizika
- sastavljanje strategije upravljanja rizicima
- analizu postojećih i potrebnih kontrola
- donošenje plana za otklanjanje nedostataka unutarnjih kontrola.¹²⁴

Opsežni planovi aktivnosti na razvoju financijskog upravljanja i kontrola u razdoblju od 2007. do 2009. godine realizirani su kod većine korisnika proračuna zaključno do faze sastavljanja knjige poslovnih procesa. Navedeno je rezultiralo time da se kao najznačajniji rezultat implementacije financijskog upravljanja i kontrola istaknulo dokumentiranje poslovnih procesa te utvrđivanje ciljeva i rizika na razini poslovnih procesa. Ono što je nedostajalo u počecima uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola jest povezivanje ciljeva i procesa s proračunskim sredstvima potrebnim za njihovu realizaciju.¹²⁵ Uvođenje strateškog planiranja, postavljanja misije, vizije, općih i posebnih ciljeva te definiranje pokazatelja uspješnosti¹²⁶ u proračunski sustav stvorilo je preduvjete za razvoj upravljanja po načelu „vrijednost za novac“ te bolje shvaćanje uloge i svrhe praktične implementacije svih elemenata unutarnjih financijskih kontrola.

4.4. Upravljačka odgovornost čelnika korisnika proračuna i čelnika unutarnjih ustrojstvenih jedinica

Da bi sustavi financijskog upravljanja i kontrola zaista učinkovito funkcionirali u institucijama javnog sektora zahtijeva se vrlo aktivna uključenost svih rukovoditelja unutar institucije, kao i razvijena suradnja istih s ustrojstvenim jedinicima za financije. Razvoj financijskog upravljanja i kontrola teško se može uspješno realizirati ako se ne shvati kao zajednički zadatak rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije.

U tom kontekstu izuzetno je važno da ključni sudionici razumiju svoju odgovornost i ulogu koju imaju. Ključne osobe koje su odgovorne za to kako, na koji način i koliko učinkovito funkcioniraju sustavi financijskog upravljanja i kontrola su rukovoditelji, prvenstveno čelnik korisnika proračuna i čelnici unutarnjih ustrojstvenih jedinica u okvirima svojih ovlasti i odgovornosti.

Naime, rukovoditelji na svim razinama upravljanja moraju biti svjesni da upravljanjem, odnosno donošenjem i provođenjem odluka impliciraju financijske učinke, vidljive prije ili

¹²⁴Vlada RH (2009), Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje 2009-2011, str. 17.

¹²⁵Stepić D. (2014) *Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad.* Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, str. 64.

¹²⁶Zakon o proračunu Narodne Novine broj 87/08, članak 23. stavak 3.

kasnije i da su za njih odgovorni, a time onda i odgovorni za financijsko upravljanje. Oni koji organiziraju poslovanje, predlažu i donose odluke, provode aktivnosti koje proizlaze iz usvojenih odluka trebaju biti svjesni svoje odgovornosti za način na koji upravljaju poslovanjem, za financijske učinke koji proizlaze iz takvog poslovanja, za rizike koje nosi takvo poslovanje, za kontrolne aktivnosti koje trebaju biti uspostavljene i primijenjene te kontinuirano praćenje sustava upravljanja i njegovo pravodobno ažuriranje.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrola, stavljajući naglasak na odgovornost rukovoditelja za financijske učinke poslovanja i potrebu njihovog aktivnog angažmana, nameće potrebu i razvoja ustrojstvenih jedinica za financije od „klasičnih kontrolora“ u ulogu „savjetnika i potpore“ rukovoditeljima.

Naime, dok se od rukovoditelja očekuje preuzimanje odgovornosti za financijske učinke poslovanja, od ustrojstvenih jedinica za financije, očekuje se da pruže savjete i potporu rukovoditeljima kako bi financijski učinci poslovanja bili pravovremeno prepoznati, uzeti u obzir kod donošenja odluka, pravilno usmjeravani i kontrolirani.¹²⁷

U nastavku će se detaljnije obraditi odgovornost čelnika, važnost decentralizacije ovlasti i odgovornosti u kontekstu razvoja financijskog upravljanja i kontrola, odgovornost rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica za financijsko upravljanje i kontrole te koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije i proračun s naglaskom na razvoj njihove savjetodavne uloge.

4.4.1. Upravljačka odgovornost čelnika korisnika proračuna

Odgovornost čelnika korisnika proračuna jasno je određena Zakonom o proračunu, Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola te Zakonom o fiskalnoj odgovornosti. Temeljeno na navedenim zakonima, čelnik korisnika proračuna odgovoran je za:

- zakonito, svrhovito, učinkovito i ekonomično raspolaganje proračunskim sredstvima
- učinkovito i djelotvorno funkcioniranje financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola
- podnošenje Izjave o fiskalnoj odgovornosti, kojom prethodno dvoje treba potvrditi.

Da bi čelnik korisnika proračuna mogao osigurati zakonito, svrhovito, učinkovito i ekonomično raspolaganje proračunskim sredstvima i u konačnici Izjavom o fiskalnoj

¹²⁷ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Odgovornost rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 10). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

odgovornosti to potvrditi, on mora osigurati učinkovito i djelotvorno funkcioniranje financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola.¹²⁸

Odgovornost čelnika korisnika proračuna za uspostavu prikladnog, učinkovitog i djelotvornog sustava unutarnjih kontrola, zapravo uključuje odgovornost za:

- a) izradu i provedbu strateških i drugih planova, kao i programa za ostvarivanje poslovnih ciljeva institucije
- b) usklađenost strateških i drugih planova te programa s proračunom, odnosno financijskim planom institucije
- c) unutarnje ustrojstvo koje je prikladno zadacima institucije, s jasno definiranim ovlastima i odgovornostima za učinkovitu i djelotvornu provedbu poslovnih ciljeva i korištenje financijskih sredstava dodijeljenih za njihovu provedbu
- d) uspostavu sustava izvještavanja u skladu s prenesenim ovlastima i odgovornostima radi praćenja rezultata i učinaka ostvarenih dodijeljenim financijskim sredstvima
- e) upravljanje rizicima i donošenje strategije upravljanja rizicima
- f) uspostavu kontrola radi osiguranja pravilnog, etičnog, ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja приходima, rashodima, imovinom i obvezama
- g) uspostavu učinkovitih i djelotvornih informacijskih i komunikacijskih sustava
- h) praćenje i procjenu učinkovitosti i djelotvornosti sustava unutarnjih kontrola
- i) definiranje načina suradnje s institucijama iz nadležnosti, uključujući sustav izvještavanja.¹²⁹

4.4.2. Decentralizacija ovlasti i odgovornosti

Prijenos ovlasti i odgovornosti ne isključuje odgovornost čelnika korisnika proračuna. U procesu decentralizacije ovlasti i odgovornosti, odgovornost čelnika korisnika proračuna i dalje ostaje ista, međutim rukovoditelji preuzimaju odgovornost prema čelniku korisnika proračuna za onaj dio poslovanja koji je pod njihovom nadležnosti. Odgovornosti rukovoditelja moraju biti usklađene s dodijeljenim ovlastima, odnosno pravima za odlučivanje.

Razvojem sustava financijskog upravljanja i kontrola čelnik korisnika proračuna može poboljšati vođenje poslovanja organizacije. Čelnik bi naročito trebao shvatiti koristi prenošenja ovlasti i odgovornosti, kao i da jasno utvrđenim sustavom prijenosa i

¹²⁸ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 29. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.lipnja 2018.)

¹²⁹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine 78/15., članak 7.

uspostavljanjem odgovarajućih linija izvješćivanja, uključujući jasne ciljeve i pokazatelje uspješnosti može zadržati opći nadzor i kontrolu, može obavljati više poslova i budući da je oslobođen svakodnevnih administrativnih poslova može se jasnije usredotočiti na ostvarivanje politika i ciljeva organizacije.¹³⁰

4.4.3. Upravljačka odgovornost čelnika unutarnjih ustrojstvenih jedinica

Slikovito rečeno čelnik korisnika proračuna je „prva i zadnja karika u lancu odgovornosti“, međutim „lanac odgovornosti“ čine svi rukovoditelji unutar organizacijske strukture. Imati organizaciju pod kontrolom ne znači da čelnik mora kontrolirati svaku pojedinu financijsku i poslovnu odluku, namjera je zadržati kontrolu bez kontroliranja svega i svačega.¹³¹

Ključne osobe za uspješno funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola, uz odgovornu osobu institucije su rukovoditelji unutarnjih ustrojstvenih jedinica u svom djelokrugu, što uključuje odgovornost za:

- a) utvrđivanje poslovnih ciljeva iz njihove nadležnosti koji moraju biti u skladu s ciljevima i sredstvima institucije
- b) utvrđivanje pokazatelja uspješnosti na temelju kojih se omogućava izvještavanje o postignutim rezultatima i učincima
- c) realizaciju poslovnih ciljeva u skladu sa strateškim i drugim planovima te programima, odobrenim proračunom, odnosno financijskim planom i u skladu sa zakonima i drugim propisima
- d) upravljanje rizicima koji mogu utjecati na ostvarenje poslovnih ciljeva e) kontinuirano poboljšanje poslovnih procesa u cilju povećanja učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja
- e) pravilno, etično, ekonomično, učinkovito i djelotvorno upravljanje sredstvima u skladu s prenesenim ovlastima i odgovornostima
- f) praćenje i vrednovanje postignutih rezultata i učinaka
- g) razvoj i provođenje kontrola u poslovnim procesima, programima, projektima i aktivnostima radi ostvarenja poslovnih ciljeva ustrojstvenih jedinica i osiguranja pravilnog, etičnog, ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog raspolaganja financijskim sredstvima dodijeljenim institucijama iz nadležnosti

¹³⁰ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Odgovornost rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 10). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

¹³¹ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Odgovornost rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 10). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

h) stalno praćenje i samoprocjenu učinkovitosti i djelotvornosti sustava unutarnjih kontrola u svom djelokrugu.¹³²

Odgovornosti čelnika unutarnjih ustrojstvenih jedinica mogu se detaljnije urediti kroz interne odluke kojima se uređuju ovlasti i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i programa te upravljanje proračunskim sredstvima. Na lokalnoj razini odgovornost za upravljanje proračunskim sredstvima uređuje se Odlukom o izvršenju proračuna.

4.4.4. Koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola

U inputno orijentiranom proračunskom sustavu kojeg najčešće karakterizira centraliziran pristup upravljanja proračunskim sredstvima često se stvara pogrešan privid da su ustrojstvene jedinice za financije jedine koje trebaju „voditi brigu o financijama”. Ta pogrešna interpretacija uloge ustrojstvene jedinice za financije posljedica je tradicionalnog, uskog poimanja „financijskog upravljanja”, odnosno pod pojmom „financijsko upravljanje” najčešće se podrazumijeva samo kontroliranje jesu li ili ne sredstva potrošena u skladu s visinom i vrstom troška odobrenog proračunom, odnosno financijskim planom, a rezultati i učinci su u drugom planu ili se uopće ne prate. U tako postavljenom sustavu „vođenje brige o financijama” zapravo je čista administrativna uloga. Ustrojstvene jedinice za financije su te koje raspolažu informacijama koliko je sredstava utrošeno, koliko je još preostalo, one obavljaju kontrolu financijske dokumentacije (uglavnom formalne kontrole, sadrži li financijska dokumentacija sve propisane elemente), vode knjigovodstvene evidencije, pripremaju zakonom propisane financijske izvještaje te određena izvješća po potrebi, najčešće na zahtjev čelnika korisnika proračuna.¹³³

Razvoj financijskog upravljanja i sustava unutarnjih kontrola na način da se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, postizanje ekonomičnosti i učinkovitosti te odgovornosti rukovoditelja za financijske učinke, utječe i na promjenu uloge ustrojstvenih jedinica za financije. U skladu s odredbama Pravilnika o sustavu unutarnjih kontrola¹³⁴ ustrojstvena jedinica za financije kao koordinator razvoja sustava unutarnjih kontrola treba provoditi sljedeće aktivnosti:

¹³² Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15.

¹³³ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 34. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.lipnja 2018.).

¹³⁴ Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 58/16.

- a) izrađivati prijedloge internih akata za ključne procese financijskog upravljanja koje donosi odgovorna osoba korisnika proračuna
- b) pratiti primjenu internih akata koji uređuju ključne procese financijskog upravljanja te predlagati njihove izmjene i dopune sukladno izmjenama zakona i drugih propisa na kojima se temelje, promjenama u poslovanju korisnika proračuna i korisnika proračuna iz nadležnosti, rezultatima vanjskih procjena te samoprocjene sustava unutarnjih kontrola
- c) po potrebi izrađivati i dodatne upute i smjernice o primjeni internih akata koji uređuju ključne procese financijskog upravljanja, davati tumačenja i pružiti izobrazbu u vezi s njihovom primjenom
- d) razvijati računovodstvene sustave, uključujući troškovno i upravljačko računovodstvo na razini korisnika proračuna i korisnika proračuna iz nadležnosti, gdje je primjenjivo
- e) pružati savjete i potporu rukovoditeljima ustrojstvenih jedinica, uključujući rukovoditelje korisnika proračuna iz nadležnosti, u oblikovanju i razvoju sustava unutarnjih kontrola kojima se osigurava da su financijski učinci poslovanja za koje su odgovorni rukovoditelji, na vrijeme prepoznati, adekvatno kontrolirani i usmjeravani radi osiguranja pravilnog, etičnog, ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja sredstvima
- f) koordinirati provođenje samoprocjene sustava unutarnjih kontrola putem Izjave o fiskalnoj odgovornosti u korisniku proračuna i institucijama iz nadležnosti.¹³⁵

Unutar ustrojstvene jedinice nadležne za financije može se, uvažavajući potrebe i posebnosti u poslovanju korisnika proračuna i ovisno o procjeni opravdanosti, ustrojiti jedinica ili imenovati koordinator za razvoj sustava unutarnjih kontrola.¹³⁶

U jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave gdje su proračunska sredstva decentralizirana na ustrojstvene jedinice, odnosno gdje pojedine ustrojstvene jedinice (uprave, sektori) imaju jasno dodijeljene ovlasti i odgovornosti za upravljanje proračunskim sredstvima koja im se dodjeljuju za ciljeve, aktivnosti, programe i projekte za koje su nadležne, preporuka je ustrojiti radna mjesta za financije koja će pomoći rukovoditeljima vezano uz financijske aspekte poslovanja (pripremu proračuna, izradu projektnih prijedloga i projekciju budućih troškova, obradu materijalno financijske dokumentacije, izradu izvješća o realizaciji financijskih planova, suradnju s proračunskim korisnicima ili s trgovačkim

¹³⁵ Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 58/16, članak 7.

¹³⁶ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15, članak 16, stavak 2.

društvima za koje je ta uprava nadležna i sl.).¹³⁷ Kao što su ustrojstvene jedinice za financije produžena ruka Ministarstvu financija, tako su decentralizirana mjesta za financije po drugim ustrojstvenim jedinicama „produžena ruka“ ustrojstvenim jedinicama za financije unutar njihovih institucija.¹³⁸

Rezimirajući sve prethodno navedeno može se istaknuti da razvoj financijskog upravljanja i kontrola, zahtijevajući razvoj upravljačke odgovornosti, zahtijeva i razvoj financijske struke u javnom sektoru u smjeru njene savjetodavne i potporne uloge, odnosno slikovito rečeno stvaranje „financijskog stupa“ u javnom sektoru, slika 6.

Slika 6. Financijski stup



Izvor: Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija (2017) dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>, stranica 40.

¹³⁷ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Odgovornost rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 10). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

¹³⁸ Ministarstva financija (2017) Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.), str. 39.

4.5. Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola

Kako je već ranije navedeno sustav unutarnjih kontrola provodi se putem pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola koje obuhvaćaju kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, praćenje i procjenu. Komponente su sadržane u Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.¹³⁹ Sadržaj ovih komponenti detaljnije je razrađen u Pravilniku o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru odnosno u Okviru za razvoj sustava unutarnjih kontrola kao njegovom sastavnom dijelu¹⁴⁰ kroz načela, metode i postupke koje te komponente zahtjevaju u primjeni. Razrađene komponente predstavljaju Okvir za razvoj sustava unutarnjih kontrola u kojem su sadržani ključni zahtjevi koje institucija u javnom sektoru, uključujući korisnike proračuna i trgovačka društva trebaju primjenjivati u praksi, odnosno u svom poslovanju.

Važno je naglasiti da svaka od ovih komponenti sadrži načela, metode i postupke koje korisnici proračuna provode poštujući zakonske i podzakonske propise te uvažavajući specifičnosti svojih institucija. Za razvoj sustava unutarnjih kontrola važno je da korisnici proračuna razumiju značenje ovih komponenti i da načela, metode i postupke koje oni sadrže prepoznaju kao svoje svakodnevne aktivnosti u poslovanju (a ne kao dodatni posao) i da shvate međusobnu povezanost ovih komponenti i njihov sinergijski učinak na kvalitetu sustava unutarnjih kontrola.¹⁴¹

4.5.1. Kontrolno okruženje

Preduvjet za razvoj kvalitetnih sustava unutarnjih kontrola je dobro kontrolno okruženje što podrazumijeva prije svega etične i moralne zaposlenike s visokom razinom osobnog i profesionalnog integriteta. Etični, moralni i kompetentni zaposlenici svojevrсна su garancija da će se poslovanje odvijati u skladu sa zakonima i propisima, na ekonomičan i učinkovit način, u službi javnog, a ne osobnog interesa. Također da će se sve ostale komponente sustava unutarnjih financijskih kontrola razvijati na način da se zaista osigura pravilno, ekonomično, učinkovito poslovanje, na vrijeme spriječiti pojava rizika i otkriju sve anomalije koje mogu

¹³⁹ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15, članak 10.

¹⁴⁰ Pravilniku o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Prilog 1: Okviru za razvoj sustava unutarnjih kontrola kao njegovom sastavnom dijelu, Narodne Novine broj 58/16.

¹⁴¹ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17. lipnja 2018.)

proizaći uslijed neetičnog, nemoralnog i nestručnog poslovanja.¹⁴² U tom smislu praćenje uspješnosti zaposlenika, njihove motiviranosti, vještina, profesionalne kompetencije, napredovanja u postizanju stručnosti, obavljanja radnih zadataka važno je područje u sustavu unutarnjih kontrola jer izravno pridonosi oblikovanju i provedbi ovog sustava u praksi. Zadovoljni zaposlenici kvalitetnije obavljaju radne zadatke i na taj način doprinose boljem izvršavanju misije i vizije institucije. Stoga je važan i sustav motiviranja i nagrađivanja zaposlenika.

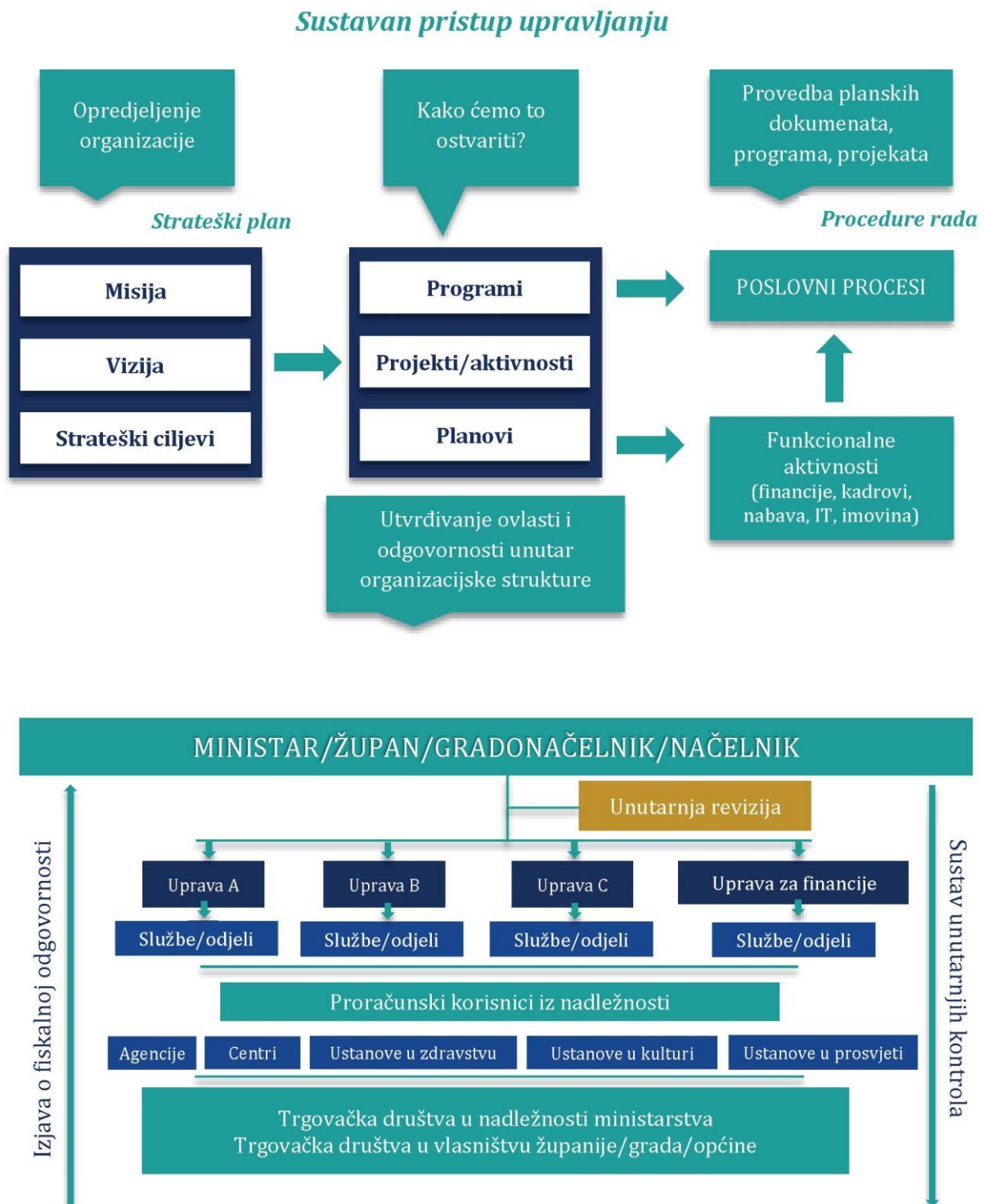
Za stvaranje dobrog kontrolnog okruženja izuzetno je važno odgovorno i kompetentno rukovodstvo, uključujući prvenstveno rukovodstvo najviše razine (čelnike korisnika proračuna) te rukovodstvo na svim ostalim razinama upravljanja. Od najvišeg rukovodstva očekuje se da:

- razumije vlastitu misiju institucije - razlog zašto institucija postoji,
- da ima jasnu viziju poslovanja, definira strateške ciljeve i prioritete, utvrđuje programe kroz koje će se realizirati postavljeni ciljevi,
- osigura povezanost strateških planskih dokumenata i programa s operativnim planovima kako bi svakodnevno poslovanje bilo u potpori realizacije postavljenih strateških ciljeva i ciljeva programa,
- osigura povezanost strateških i operativnih planskih dokumenata s financijskim planom, odnosno proračunom kako bi se u postavljanju ciljeva uzela u obzir financijska ograničenja kao i svi mogući izvori financiranja (proračunska sredstva, sredstva fondova Europske unije), a u realizaciji pratili financijski učinci,
- utvrđuje rizike u odnosu na postavljene ciljeve,
- nadzire realizaciju postavljenih ciljeva i pravovremeno prilagođavaju postavljene ciljeve s promjenama u okruženju,
- koordiniraju aktivnosti u pripremi planskih dokumenata između prve i druge razine korisnika proračuna.¹⁴³

¹⁴² Stepić D. (2014) *Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad.* Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, str. 22.

¹⁴³ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 44. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.lipnja 2018.)

Slika 7. Sustavan pristup upravljanju



Izvor: Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija (2017) dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>, stranica 53

Vezano za razvoj kontrolnog okruženja, donošenjem Zakona o sustavu strateškog planiranja i upravljanja razvojem Republike Hrvatske¹⁴⁴ u 2017. godine pokreće se razvoj sustavnog pristupa upravljanju, što uključuje postavljanje jasnih ciljeva poslovanja, njihovo povezivanje s programima, projektima, planovima i putem njih s financijskim sredstvima te potrebu za jasnim utvrđivanjem ovlasti i odgovornosti. Sustavan pristup upravljanju slikovito je prikazan na slici 7.

Važan dio u razvoju kontrolnog okruženja potaknut razvojem strateškog planiranja bilo je i jačanje poveznica između prve i druge razine proračunskih korisnika. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave nositelji su strateških politika, a pored toga na njihovoj razini konsolidiraju se i financijski planovi, odnosno financijski izvještaji. Na lokalnoj razini, županije se javljaju kao nositelji regionalnih politika. Ministarstva i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u pripremi strateških dokumenata moraju uključiti i proračunske korisnike iz svoje nadležnosti (ustanove u kulturi, školstvu, zdravstvu i sl.) budući da su isti ključni za provedbu strateških ciljeva i trebaju biti uključeni u njihovu pripremu.¹⁴⁵

4.5.2. Upravljanje rizicima

Razvoj sustavnog pristupa upravljanju potaknuo je i kvalitetniji razvoj upravljanja rizicima u javnom sektoru. Upravljanje rizicima razvija se kao sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka, uključujući utvrđivanje rizika u odnosu na postavljene ciljeve, procjenjivanje vjerojatnosti i učinka koji mogu izazvati, dokumentiranje podataka o rizicima i izvješćivanje o rizicima.¹⁴⁶

Upravljanje rizicima definirano je Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru kao cjelovit proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika u odnosu na ciljeve korisnika proračuna, te poduzimanja potrebnih mjera radi smanjenja rizika. To je ciklus koji se kontinuirano odvija, a obuhvaća utvrđivanje rizika, procjenu njihove vjerojatnosti i učinka, poduzimanje mjera kao odgovor na rizike, dokumentiranje podataka o najznačajnijim rizicima te praćenje i izvješćivanje o rizicima.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Zakon o sustavu strateškog planiranja i upravljanja razvojem Republike Hrvatske, Narodne Novine broj 123/17.

¹⁴⁵ Ministarstvo financija RH (2012) *Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole*, Zagreb, str. 61.

¹⁴⁶ Ministarstvo financija RH (2012) *Upute za izradu strateških planova za razdoblje 2012-2014*, Zagreb, str. 14-21.

¹⁴⁷ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 57. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17. lipnja 2018.)

Upravljanje rizicima omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje predviđanje i optimiziranje raspoloživih sredstava, bavljenje prioritetima te izbjegavanje budućih problema koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva. Ako prilikom planiranja ne promišljamo o potencijalnim događajima koji mogu stvarati poteškoće u realizaciji ciljeva i ne razmotrimo moguće mjere za njihovo ublažavanje, u budućnosti će nam ti događaji predstavljati problem i tražit će od nas često brzu reakciju, koja je najčešće usmjerena na rješavanje posljedica. Pravovremeno uočiti ključne rizike i poduzeti odgovarajuće kontrolne aktivnosti znači izbjeći one financijske učinke koji će se nužno javiti da bi sanirali problem, ali i izbjegli negativnu reputaciju zbog propusta u poslovanju, koja će opet direktno ili indirektno imati i financijski učinak.¹⁴⁸ Rukovoditelji odgovorni za poslovanje i realizaciju postavljenih ciljeva, ujedno su i ključne osobe odgovorne za upravljanje rizicima i to trebaju shvatiti kao sastavni dio svog poslovanja, osobito prilikom donošenja odluka.

Slika 8. Ključna područja za utvrđivanje rizika



Izvor: Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija (2017) dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>, stranica 57.

Prve Smjernice za upravljanje rizicima kod korisnika proračuna Ministarstvo financija izradilo je 2009., a služile su kao podloga za uvođenje sustavnog pristupa upravljanju

¹⁴⁸ Stepić D. (2014) Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, str. 23.

rizicima. U cilju daljnjeg unaprjeđenja procesa upravljanja rizicima u javnom sektoru u svibnju 2017. donesene su nove Smjernice za upravljanje rizicima u poslovanju institucija javnog sektora¹⁴⁹ kojima se proširuje opseg primjene na trgovačka društva i druge pravne osobe obveznike podnošenja Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Smjernice uvode podjelu na strateške i operativne rizike, a upravljanje strateškim rizicima i koordinacija prikupljanja podataka za strateške rizike stavlja se u nadležnost najviše razine rukovodstva. Ključna područja u kojima rukovodstvo treba utvrditi najznačajnije rizike i poduzeti radnje kako bi upravljalo istima i kontroliralo ih slikovito su prikazana na slici 8.

4.5.3. Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti obuhvaćaju brojne postupke i mjere koje korisnici proračuna poduzimaju radi smanjenja rizika, a u svrhu realizacije postavljenih ciljeva poslovanja. Svrha kontrolnih aktivnosti je osigurati zakonitost i pravilnost u poslovanju, ekonomično, učinkovito i djelotvorno raspolaganje prihodima, rashodima, imovinom i obvezama, odnosno spriječiti nezakonitosti i nepravilnosti, neovlaštena otuđenja i postupanja s imovinom i drugim resursima s kojima raspolaže korisnik proračuna.¹⁵⁰

Kontrolne aktivnosti ne mogu se razmatrati izolirano, već kao sastavni dio cjelokupnog sustava unutarnjih financijskih kontrola jer način na koji se one oblikuju i primjenjuju ovisi o međusobnom odnosu s ostalim komponentama. Kod kontrolnih aktivnosti upravo je najizraženija njihova međuzavisnost s ostalim komponentama.

Način na koji su razvijene kontrolne aktivnosti i njihova raznolikost odraz su razvijenosti ostalih komponenti sustava unutarnjih financijskih kontrola i obrnuto, što su ostale komponente razvijenije i kontrolne aktivnosti bit će daleko brojnije i raznovrsnije. Kod razvijenog planskog pristupa poslovanju, sustavnog pristupa upravljanju rizicima, detaljnije uređenih sustava internog izvješćivanja, kontrolne aktivnosti bit će daleko brojnije i raznovrsnije od onih „klasičnih kontrolnih aktivnosti” koje su najčešće usmjerene samo na to jesu li sredstva za plaćanje osigurana u financijskom planu.

Kontrolne aktivnosti koje se temelje na pisanim pravilima i procedurama dijelom su već sadržane u okviru zakonskih propisa, međutim za njihovu detaljniju uređenost potrebna je izrada internih procedura. Od korisnika proračuna očekuje se da nastavno na zakonsku

¹⁴⁹ Ministarstvo financija RH (2017) Smjernice za upravljanje rizicima u poslovanju institucija javnog sektora. Zagreb. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/upravljanje-rizicima-1-2-1> (26.lipnja 2018.)

¹⁵⁰ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2013) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola 3. dio - Kontrolne aktivnosti, *Riznica* (broj 1). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

regulativu (Zakon o proračunu, Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Zakon o javnoj nabavi i dr.) internim aktima (uputama, smjernicama, naputcima, pravilnicima) detaljnije urede postupke, definiraju nadležnosti i odgovornosti te kontrolne postupke.

Kao primjeri kontrolnih aktivnosti mogu se navesti: razdvajanje dužnosti u dijelu davanja ovlasti za pripremu, obradu, evidentiranje i plaćanje, sustav dvostrukog potpisa, pravila koja osiguravaju zaštitu imovine i informacija, postupci potpunog, točnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja svih poslovnih transakcija, pravila dokumentiranja i slično.¹⁵¹

4.5.4. Informacije i komunikacije

Računovodstveni sustavi predstavljaju temelj i bazu svih upravljačko-informacijskih sustava jer osiguravaju informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama. Za razvoj financijskog upravljanja i kontrola izuzetno je važna razvijenost računovodstvenih sustava u smislu koliko detaljnih informacija pružaju, koja se sve izvješća u njima kreiraju, kome su te informacije namijenjene te koliko se računovodstvene informacije koriste u procesu donošenja odluka. Rukovoditelji od kojih se traži odgovornost za način upravljanja raspoloživim resursima, obvezama, troškovima i rezultatima trebaju puno detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, ostvarenim rezultatima i slično. Stoga je za razvoj financijskog upravljanja i kontrola izuzetno važne podatke sadržane u financijskom računovodstvu detaljnije razrađivati. Razrada podataka, razvoj dodatnih sustava evidencija i izvještaja predstavlja razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.¹⁵²

Razvoj troškovnog računovodstva predstavlja razvoj dijela računovodstva usmjerenog na troškove, što podrazumijeva detaljnije utvrđivanje troškova, klasificiranje troškova (prema vrsti, namjeni, načinu kako reagiraju na promjene u stupnju aktivnosti, utvrđivanje standardnih troškova i sl.), pridruživanje i praćenje troškova po programima, projektima, aktivnostima i ustrojstvenim jedinicama, detaljnije analiziranje troškova, praćenje odstupanja od planiranih veličina, analiziranje uzroka ponašanja troškova i sl. Razvoj upravljačkog računovodstva predstavlja razvoj dijela računovodstva usmjerenog na razvoj sustava evidencija i izvještaja za potrebe rukovoditelja, osobito za potrebe boljeg planiranja i kontroliranja. Za razliku od financijskog računovodstva, troškovno i upravljačko

¹⁵¹ Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Prilog 1: Okvir za razvoj sustava unutarnjih kontrola financijskog upravljanja i kontrola, 3. Kontrolne aktivnosti. Narodne novine, broj 58/16-

¹⁵² Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2013) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola 4. dio – Informacije i komunikacije, *Riznica* (broj 2.). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

računovodstvo nije uređeno posebnim propisima upravo iz razloga što je namijenjeno za interne potrebe i treba ga razvijati u skladu s potrebama institucije odnosno rukovodstva.

Interne obračune i izvještajne sustave oblikuju sami korisnici proračuna uvažavajući specifičnosti svojih djelatnosti, aktivnosti i poslovnih procesa te zahtjeve rukovoditelja. Interni obračuni i izvještajni sustavi trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvještavanja o ostvarenim rezultatima za različite razine rukovoditelja.¹⁵³

Informacije i komunikacija u znatnoj su mjeri unaprijeđeni kod onih korisnika proračuna koji svoje poslovanje provode putem sustava riznice. Poslovanje preko riznice za korisnike proračuna znači sljedeće: efikasniju kontrolu i racionalnije upravljanje prihodima i rashodima, uvođenje sustavne kontrole i transparentnosti u stvaranju obveza, anticipiranje buduće potrošnje, efikasnost u izradi projekcija likvidnosti te upravljanja financijskim tokovima.

4.5.5. Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola

Stalno praćenje uključuje redovne aktivnosti upravljanja i nadgledanja i druge aktivnosti koje zaposleni poduzimaju u obavljanju dužnosti te provođenju mjera za rješavanje uočenih slabosti i poteškoća na razini pojedinih aktivnosti, postupaka, procesa. Svatko u organizaciji ima određenu odgovornost u smislu praćenja. Radno mjesto osobe u organizaciji pomaže u utvrđivanju žarišta i omjera tih odgovornosti. Prema tome, praćenje obavljaju zaposlenici, rukovoditelji srednje razine i rukovoditelji više razine svatko u svom području i ovisno o odgovornosti koju imaju.

Samoprocjena, za razliku od stalnog praćenja, uglavnom se provodi na godišnjoj razini i predstavlja sveobuhvatniji pristup procjeni sustava unutarnjih kontrola odnosno njegovim ključnim područjima. Da bi se utvrdilo trenutno stanje sustava svaki korisnik proračuna treba periodično (najmanje na godišnjoj razini) provoditi samoprocjenu (ili pregled) sustava unutarnjih kontrola unutar institucije. Samoprocjena sustava provodi se popunjavanjem Upitnika o fiskalnoj odgovornosti. Struktura i sadržaj Upitnika o fiskalnoj odgovornosti, kao i način popunjavanja uređen je Uredbom o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila.¹⁵⁴ U Upitniku o fiskalnoj odgovornosti pitanja su grupirana u pet ključnih područja: planiranje proračuna/ financijskog plana, izvršavanje

¹⁵³ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola 4. dio – Informacije i komunikacije, *Riznica* (broj 2). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

¹⁵⁴ Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila Narodne novine broj 78/11, 106/12, 130/13, 19/15 i 119/15.

proračuna/financijskog plana, javna nabava, računovodstvo te izvještavanje. Upitnik o fiskalnoj odgovornosti u obvezi su ispuniti svi korisnici proračuna i na taj način provesti samoprocjenu sustava u njegovim ključnim područjima.

U ovoj fazi razvoja sustava putem Upitnika o fiskalnoj odgovornosti traži se od svih korisnika proračuna minimum koji moraju ispuniti u postignutom stupnju razvoja sustava unutarnjih kontrola i dobrog financijskog upravljanja kako bi sustav bio u funkciji osiguranja fiskalne odgovornosti. Nakon završetka samoprocjene za utvrđene slabosti i nedostatke potrebno je planirati aktivnosti za njihovo rješavanje.

O rezultatima samoprocjene sustava unutarnjih kontrola, kao i o aktivnostima koje se planiraju poduzeti na rješavanju uočenih slabosti i mjerama za daljnja unaprjeđenja korisnici proračuna u obvezi su izvijestiti nadležne proračune, odnosno Ministarstvo financija.

Unutarnja revizija kod onih korisnika proračuna koji su obveznici njene uspostave u funkciji je objektivne i neovisne procjene sustava unutarnjih kontrola.

Ministarstvo financija nadležno je za provjeru primjene Okvira za razvoj sustava unutarnjih kontrola kod korisnika proračuna. Prilikom provjere funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola i procjene razvijenosti financijskog upravljanja analiziraju se sljedeći elementi:

- adekvatnost organizacijske strukture na način da podupire realizaciju ciljeva iz strateških planova i programa utvrđenih proračunom
- način povezivanja strateških dokumenata i operativnih planova
- način utvrđivanja rizika i njihovo povezivanje s ciljevima sadržanim u planskim dokumentima
- način izrade proračuna s naglaskom na uključenost rukovoditelja, utvrđivanje potreba i odlučivanje o prioritetima
- realizacija proračuna i odgovornost rukovoditelja ustrojstvenih jedinica u kontroli troškova i prihoda, stvaranju obveza
- interni sustav izvještavanja o realizaciji ciljeva i utrošenim sredstvima
- odnos i način suradnje s institucijama iz nadležnosti.

Informacije dobivene temeljem provjere od strane Ministarstva financija također su izvor informacija korisnicima proračuna o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 83-86. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

4.6. Izvješćivanje o provedbi financijskog upravljanja i kontrola

Sustavi financijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njihovog funkcioniranja te pravodobnog ažuriranja u slučaju promjene uvjeta i načina poslovanja te utvrđivanja mjera za njihov kontinuirani razvoj. Kako je već ranije navedeno praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola provodi se putem stalnog praćenja, samoprocjene i aktivnosti unutarnje revizije.

Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola važno je i zbog činjenice da ono služi kao podloga za planiranje aktivnosti za razvoj financijskog upravljanja i kontrola, bilo da one uključuju aktivnosti koje se poduzimaju radi rješavanja uočenih slabosti i nedostataka, bilo da uključuju aktivnosti usmjerene na daljnja unapređenja postojećih sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Stalno praćenje uključuje redovne aktivnosti upravljanja i nadgledanja i druge aktivnosti koje zaposleni poduzimaju u obavljanju dužnosti te provođenju mjera za rješavanje uočenih slabosti i poteškoća na razini pojedinih aktivnosti, postupaka i procesa. Svatko u organizaciji ima određenu odgovornost u smislu praćenja. Radno mjesto osobe u organizaciji pomaže u utvrđivanju žarišta i omjera tih odgovornosti. Prema tome, praćenje obavljaju zaposlenici, rukovoditelji srednje razine i rukovoditelji više razine, svatko u svom području i ovisno o odgovornosti koju imaju.¹⁵⁶

Samoprocjena, za razliku od stalnog praćenja uglavnom se provodi na godišnjoj razini i predstavlja sveobuhvatniji pristup procjeni sustava financijskog upravljanja i kontrola u cjelini, odnosno njegovim ključnim područjima. Da bi se utvrdilo trenutno stanje financijskog upravljanja i kontrola svaki korisnik proračuna treba periodično (najmanje na godišnjoj razini) provoditi samoprocjenu (ili pregled) sustava financijskog upravljanja i kontrola unutar institucije.

Samoprocjenom korisnik proračuna treba utvrditi ima li adekvatan sustav financijskog upravljanja i kontrola s pravilima i procedurama koje će osigurati da se poslovanje odvija pravilno, etično, ekonomično, učinkovito i djelotvorno. Samoprocjena sustava financijskog upravljanja i kontrola provodi se popunjavanjem Upitnika o fiskalnoj odgovornosti. Struktura i sadržaj Upitnika o fiskalnoj odgovornosti, kao i način popunjavanja uređen je Uredbom o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih

¹⁵⁶ Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2013) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola 5. dio – Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola, *Riznica* (broj 3). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

pravila.¹⁵⁷ U Upitniku o fiskalnoj odgovornosti pitanja su grupirana u pet ključnih područja: planiranje proračuna/financijskog plana, izvršavanje proračuna/financijskog plana, javna nabava, računovodstvo te izvještavanje.

Govoreći o aktivnostima praćenja i procjene sustava financijskog upravljanja i kontrola, potrebno je također govoriti i o planiranju aktivnosti za razvoj financijskog upravljanja i kontrola.

Važno je naglasiti da planiranje aktivnosti za razvoj financijskog upravljanja i kontrola predstavlja kontinuirani i ciklični proces koji se može sagledati kroz sljedeće korake:

1. procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola putem različitih oblika praćenja, samoprocjene te unutarnje revizije, uzimajući u obzir i nalaze i preporuke vanjske revizije;
2. utvrđivanje aktivnosti za rješavanje uočenih slabosti i nedostataka prilikom procjene sustava;
3. utvrđivanje mjera za daljnja unapređenja i poboljšanja sustava financijskog upravljanja i kontrola, koje nužno ne znače postojanje slabosti u sustavu;
4. provođenje aktivnosti za rješavanje slabosti i mjera za unapređenja sustava financijskog upravljanja i kontrola;
5. ponovna procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola i ponovno provođenje svih ostalih koraka.¹⁵⁸

4.7. Proračunski nadzor

Važno je razlikovati sustave unutarnjih kontrola koji predstavljaju instrumente za interno upravljanje, od proračunskog nadzora koji predstavlja oblik naknadnog vanjskog nadzora od strane Ministarstva financija koje se provodi kada postoje prijave nepravilnosti i sumnji na prijevaru te po nalogu ministra financija.

Proračunski nadzor postupak je nadziranja zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, kojim se nalažu mjere za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti.¹⁵⁹ Proračunski nadzor obavlja se na temelju prijava građana, zahtjeva središnjih tijela državne uprave, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih pravnih osoba iz kojih proizlazi sumnja na nepravilnosti ili prijevaru te po nalogu ministra financija.

¹⁵⁷ Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, Narodne novine broj 78/11, 106/12, 130/13, 19/15 i 119/15.

¹⁵⁸ Ministarstva financija (2017) *Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna* (online), Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, str. 87. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.06.2018.)

¹⁵⁹ Zakona o proračunu, Narodne Novine broj 87/08, 136/12 i 15/15, članak 115.

Ciljevi proračunskog nadzora jesu:

- utvrđivanje koriste li se proračunska sredstva zakonito, svrhovito i pravodobno
- poduzimanje korektivnih mjera radi zaustavljanja nepravilnosti i prijevara kao što su zlouporaba proračunskih sredstava, pogrešno upravljanje te određivanje mjera za popravak štete koja je već nastala u proračunu
- provjera pravilnosti primjene zakona te na temelju zakona, donesenih propisa i akata
- prikupljanje pouzdanih i vjerodostojnih financijskih i drugih podataka te njihovo pravodobno dostavljanje nadležnim tijelima.

Proračunski nadzor obavlja se radi provjere pravilnosti korištenja proračunskih sredstava te primjene zakona i drugih propisa koji su u izravnoj ili neizravnoj vezi s korištenjem proračunskih sredstava.

Ukoliko inspektor proračunskog nadzora u postupku nadzora utvrdi:

- radnje za koje postoji osnovana sumnja o učinjenom kaznenom djelu – podnosi kaznenu prijavu nadležnom državnom odvjetništvu
- radnje kojima je ostvaren prekršaj – sastavlja u ime Ministarstva financija optužni prijedlog protiv počinitelja prekršaja i podnosi ga nadležnom područnom uredu Porezne uprave
- korištenje sredstava suprotno zakonu ili proračunu – rješenjem nalaže povrat sredstava u proračun
- nepravilnosti za koje nisu propisane kazne – nalaže mjere za otklanjanje nepravilnosti.

5. USPOSTAVA, PROVEDBA I RAZVOJ SUSTAVA FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE NA PRIMJERU GRADA ZADRA – STUDIJA SLUČAJA

Cilj ovog dijela rada je teorijske postavke iz prethodnih poglavlja predočiti prikazom tijeka procesa uspostave, provedbe i razvoja sustava financijskog upravljanja i kontrola na primjeru Grada Zadra.

Analiza postojećeg sustava unutarnjih kontrola i razvijenost financijskog upravljanja provesti će se de sagledavanjem cjelokupnog sustava unutarnjih kontrola i analizom usklađenosti sa svim zahtjevima koji su sadržani u Okviru za razvoj sustava unutarnje kontrole.

5.1. Vizija, misija i strateški ciljevi Grada Zadra

Grad Zadar kao gospodarsko, financijsko, kulturno, zdravstveno, prometno i znanstveno urbano središte Sjeverne Dalmacije, temeljem Zakona o lokalnoj područnoj (regionalnoj) samoupravi¹⁶⁰ ima status velikog grada, kao posebne vrste jedinice lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj. Statutom Grada Zadra¹⁶¹ uređen je samoupravni djelokrug Grada Zadra njegova obilježja, neposredno sudjelovanje građana u odlučivanju, ovlasti i način rada tijela, mjesna samouprava, rad javnih službi, prava nacionalnih manjina te druga pitanja važna za ostvarivanje prava i obveza Grada Zadra. Tijela Grada Zadra su Gradsko vijeće kao predstavničko tijelo i Gradonačelnik kao izvršno tijelo. Odlukom o ustrojstvu upravnih tijela Grada Zadra¹⁶² ustrojeno je 13 gradskih ureda. Proračun Grada Zadra ima 19 proračunskih korisnika zdravstvene, socijalne, školske, kulturne i druge ustanove. U Registar trgovačkih društava i drugih pravnih osoba upisano je 15 gradskih trgovačkih društva i drugih pravnih osoba koje obavljaju komunalne i druge poslove od interesa za Grad.

Vizija Grada Zadra definirana je Strateškim planom razvoja Grada Zadra 2013-2020:¹⁶³

„Zadar 2020. doživljava punu afirmaciju. Do izražaja dolaze geostrateški, prometni i turistički potencijali, te potencijal zaleđa i otoka grada, koji Zadar čine jakim središtem Jadrana, prepoznatljivim u ovom djelu EU. Gospodarski Zadar se potpuno oporavlja i vraća stopama rasta od prije recesije. Stvoreno je povoljno investicijsko okruženje.

¹⁶⁰ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne Novine broj 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, članak 19a.

¹⁶¹ Grad Zadar (2015) *Statut Grada Zadra - pročišćeni tekst*, Glasnik Grada Zadra (broj 2)

¹⁶² Grad Zadar (2017) *Odluka o ustrojstvu upravnih tijela Grada Zadra*, Glasnik Grada Zadra (broj 9), članak 6.

¹⁶³ Grad Zadar (2013) *Strategija razvoja Grada Zadra 2013-2020* (online). Zadar. Dostupno na: https://www.zadra.hr/images/dokumenti/izradeni_strateski_dokunmenti/14.pdf (18. svibnja 2019.)

Gospodarsku strukturu karakterizira rast i održivi razvoj više djelatnosti od kojih se ističe napredak prerađivačke industrije, daljnji razvoj turizma koji se profilira i jača izvan sezone, te prometa i veza koji razvojem kapitalnih projekata Zadar svrstava među istaknuta prometna čvorišta Mediterana.

Standard života Zadrana podignut je na viši nivo. Zadar je razvijen, siguran i otvoren grad koji kontinuirano teži stvaranju kvalitetnijih životnih uvjeta za svoje stanovništvo. Uspješno je integriran u međunarodne tokove, otvoren za suradnju s drugim gradovima i regijama i pouzdan partner u stvaranju kvalitetnijeg društvenog okruženja.

Zadar je grad originalnosti i prepoznatljivog identiteta. Novi projekti mijenjaju urbanu sliku grada, čineći ga jedinstvenim, atraktivnim i ugodnim domaćinom brojnim gostima. Kulturne vrijednosti, povijest, tradicija, arhipelag, očuvanost i raznolikost prirode, gastronomija, te autohtoni proizvodi visoke dodane vrijednosti utkani su u identitet grada dajući mu imidž idealnog grada.¹⁶⁴

Iz vizije Grada Zadra definirani su strateški ciljevi i strateški prioriteti razvoja. Strategijom se predlaže 5 razvojnih ciljeva koji se trebaju ostvariti do 2020. godine.¹⁶⁵

1. očuvanje i održivi razvoj prostora te unaprjeđenje infrastrukturnog sustava grada
2. povećanje gospodarske konkurentnosti
3. unaprjeđenje kvalitete života i zaštita okoliša
4. održivi razvoj ruralnog područja i otoka
5. povećanje efikasnosti upravljanja razvojem.

Budući je Strategija razvoja grada Zadra dokument niže razine u nju su preuzeti tzv. horizontalni ciljevi utvrđeni u Županijskoj razvojnoj strategiji:

- razminiranje
- razvoj informacijskog društva
- promocija jednakih mogućnosti i ljudskih prava
- održivi razvoj
- partnerstvo i učinkovita demokracija.

Upravni odjel za gospodarstvo, kao tijelo koje posjeduje kapacitete, znanje i iskustvo u provedbi EU projekta, upravljanju bazom projekata, te planiranju i provedbi razvojnih programa od interesa za grad Zadar, je glavno tijelo provedbe Strategije, zaduženo za

¹⁶⁴ Grad Zadar (2013) *Strategija razvoja Grada Zadra 2013-2020* (online). Zadar. Dostupno na: https://www.zadra.hr/images/dokumenti/izradeni_strateski_dokunmenti/14.pdf (18. svibnja 2019.), str. 116.

¹⁶⁵ Grad Zadar (2013) *Strategija razvoja Grada Zadra 2013-2020* (online). Zadar. Dostupno na: https://www.zadra.hr/images/dokumenti/izradeni_strateski_dokunmenti/14.pdf (18. svibnja 2019.), str. 117-119.

koordinaciju i praćenje provedbe svih ostalih gradskih odjela. Upravna tijela Grada Zadra zadužena su u okviru svoga djelokruga za pripremu i provedbu aktivnosti, surađujući s drugim nositeljima aktivnosti i ostalim dionicima te za praćenje provedbe i izvještavanje o aktivnostima iz svoje nadležnosti.

Za svaki od predloženih ciljeva definirani su prioriteti i mjere za njihovo ostvarenje. Budući da je Strategija razvoja osnovni razvojni dokument grada Zadra, potrebno pratiti njegovu provedbu. Da bi se omogućilo mjerenje napretka u Strategiji je definiran jasan i strukturiran skup ključnih indikatora učinka definiranih prema „SMART“ načelu, odnosno metodi postavljanja ciljeva koje nalaže da dobro postavljen pokazatelj treba biti sveobuhvatan, jasno definiran, ponovljiv, razumljiv i praktičan donositeljima odluka, ali utemeljen na znanstvenim uvidima, odnosno Specifičan – Mjerljiv – Ostvariv – Relevantan – Vremenski definiran. Na slici 9. prikazane su ciljne vrijednosti Strategije razvoja Zadra koje se žele postići do 2020.-te, te definirani ciljevi, prioriteti i indikatori učinka za svaki strateški cilj pojedinačno.

Slika 9. Ciljne vrijednosti Strategije razvoja Zadra 2020.-te

2013.-2020.		STRATEGIJA RAZVOJA GRADAZADRA		
		str. 162		
CILJNE VRIJEDNOSTI „Strategija razvoja Zadra 2020.-te“				
<ul style="list-style-type: none"> Zaustaviti rast nezaposlenosti te smanjiti broj nezaposlenih za 15%³⁵ Povećati broj stanovnika grada Zadra za 3,5%³⁶, te udio radno sposobnog stanovništva sa 67% iz 2011. na 73%. Povećati broj stanovnika otoka za 5% Povećati udio industrije u gospodarstvu sa sadašnjih 8% na 11%³⁷, te povećati broj dolazaka turista i broj noćenja izvan sezone za najmanje 10% (siječanj-svibanj, listopad-prosinac)³⁸ Povećati udio visokoobrazovanog stanovništva u ukupnom broju stanovnika za 5%³⁹ Smanjiti udio socijalno ugroženih⁴⁰ u ukupnom broju stanovnika sa 12% na 10% Smanjiti potrošnju energije u javnim zgradama za 30%⁴¹, te instalirati 15 fotonaponskih sustava i solarnih topinskih sustava na javnim zgradama Najmanje 15 projekata sufinancirati sredstvima EU⁴² 				
PROSTOR I INFRASTRUKTURA	GOSPODARSKA KONKURENTNOST	KVALITETA ŽIVOTA I ZAŠTITA OKOLIŠA	RURALNI RAZVOJ I OTOCI	EFIKASNOST UPRAVLJANJA
<p>Cilj 1. Razvoj prostora i infrastrukture doprinijeti će ostvarenju navedenih ciljnih vrijednosti stvaranjem preduvjeta za održivi društveno-ekonomski razvoj.</p> <p>Prioriteti:</p> <p>1.1. Unaprjeđenje i održivo korištenje prostora grada</p> <p>1.2. Razvoj i unaprjeđenje infrastrukturnog sustava grada</p> <p>1.3. Razvoj prometne mreže grada</p> <p>1.4. Održivo gospodarenje energijom i povećanje udjela obnovljivih izvora energije</p> <p>Ostali indikatori učinka:</p> <ul style="list-style-type: none"> povećati za 15 % broj priključaka na sustav vodoopskrbe, odvodnje, i druge komunalne infrastrukture povećati br. putnika/tereta pomorskim prijevozom za 10% povećati br. putnika zračnim prijevozom za 10% povećati promet roba željeznicom za 20% povećati br. putnika javnim prijevozom za 25% izgraditi županijski centar za otpad izgraditi gaženicu prema planu izgraditi 1. fazu zone Crno urediti obalni pojas grada i Rivu povećati za 20 % reciklirani materijal povećati br. hot spot Internet lokacija za 100 % izgraditi novo gradsko groblje 	<p>Cilj 2. Gospodarska konkurentnost doprinijeti će unaprjeđenju poduzetničkog okruženja za MSP; i potaknuti razvoju snažne i održive industrijske baze; te potaknuti razvoj turizma</p> <p>Prioriteti:</p> <p>2.1. Poticanje održivog razvoja industrije</p> <p>2.2. Razvoj turizma grada Zadra</p> <p>2.3. Unaprjeđenje poduzetničkog okruženja</p> <p>2.4. Povećanje primjene znanja, inovacija i novih tehnologija u gospodarstvu</p> <p>Ostali indikatori učinka:</p> <ul style="list-style-type: none"> povećati broj zaposlenih za 20% povećati udio investicija u proizvodnju sa sadašnjih 6% na 12% ukupnih investicija (u odnosu na 2009.) povećati br. zaposlenih u industriji za 20% (2011.=100) povećati udio izvoza u uvozu na 60%; povećati broj zaposlenih u izvozu za 8 % povećati broj poduzeća za 30%, te povećati prihode poduzetnika za 25% povećati prosječnu potrošnju turista sa sadašnjih 40 EUR na 60 EUR (2011.=100) povećati broj dolazaka i broj noćenja turista za 15% 	<p>Cilj 3. Kvaliteta života i očuvan okoliš pomoći će u podizanju životnih uvjeta u Zadru, posvećujući posebnu pažnju očuvanju i održivoj upotrebi okoliša</p> <p>Prioriteti:</p> <p>3.1. Razvoj društvene infrastrukture i usluga</p> <p>3.2. Unaprjeđenje kvalitete stanovanja i sigurnost stanovništva</p> <p>3.3. Zaštita i očuvanje prirode i unaprjeđenje okoliša</p> <p>3.4. Razvoj ljudskih potencijala</p> <p>Ostali indikatori učinka:</p> <ul style="list-style-type: none"> zadržati pozitivni demografski prirast doprinijeti povećanju pozitivnog migracijskog salda Zadarske županije za 30% smanjiti br. visokoobrazovanih mladih nezaposlenih osoba sa sadašnjih 15% na 7% ukupno nezaposlenih (2011.=100) povećati prosječnu plaću za najmanje 20% povećati broj studenata za 30 % povećati broj posjetitelja kulturnih znamenitosti za 20 % osigurati i urediti prostor za kreativnu industriju urediti Centar dvije palače povećati broj djece korisnika cjelodnevnog boravka započeti s izgradnjom ili u potpunosti izgraditi sveučilišni kampus završiti zgradu poliklinike izgraditi nove POS stanove na jednoj novoj lokaciji povećati br. stambenih jedinica za 20% 	<p>Cilj 4. Ruralni razvoj i otoci doprinijeti će revitalizaciji zadarskih otoka, poboljšanju životnih uvjeta, te potaknuti gospodarsku aktivnost otoka u skladu s socio-ekonomskim mogućnostima i održivim razvojem</p> <p>Prioriteti:</p> <p>4.1. Razvoj turizma, poljoprivrede i ribarstva</p> <p>4.2. Razvoj društvene infrastrukture</p> <p>4.3. Razvoj prostora i infrastrukture</p> <p>Ostali indikatori učinka:</p> <ul style="list-style-type: none"> povećati broj stanovnika na barem 6 od 10 otoka ublažiti starenje otoka povećati broj OPG-a, zadruga, udruga, tvrtki i obrta registriranih na otocima za 20 % povećati broj priključaka na Internet za 20% 	<p>Cilj 5. Efikasnost upravljanja doprinijeti će povećanju učinkovitosti javnog upravljanja, povećanim lokalnim apsorpcijskim kapacitetima, te unaprjeđenju javnog servisa</p> <p>Prioritet:</p> <p>5.1. Povećanje kompetencija i unaprjeđenje sustava za upravljanje razvojem</p> <p>5.2. Učinkovito upravljanje gradskim prostorom i gradskom imovinom</p> <p>5.3. Jačanje kapaciteta civilnog sektora</p> <p>5.4. Jačanje međugradske, međuzupanijske, prekogranične i međunarodne suradnje</p> <p>Ostali indikatori učinka:</p> <ul style="list-style-type: none"> provesti ili započeti s provedbom barem 5 prekograničnih projekata provesti ili započeti s provedbom barem 5 projekata programa zajednice provesti ili započeti s provedbom barem 5 projekata ERDF/ESF/CF projekata (bez prekogranične) izraditi barem 3 sektorske strategije razvoja smanjiti br. dana potrebnih za obradu predmeta za izdavanje dozvola uvesti barem jedan ICT sustav obrade podataka ili digitalizacije povećati broj novih registriranih i aktivnih udruga
<p>³⁵ Prema podacima iz 2011. godine nezaposlenih na području grada Zadra ima 4.740. Dugoročni cilj je svesti nezaposlenost na manje od 4.000</p> <p>³⁶ U odnosu na 2011. godinu</p> <p>³⁷ Povećati udio industrije u odnosu na 2011. godinu mjereno brojem zaposlenih u djelatnosti „C“ Prerađivačka industrija (NKD 2007).</p> <p>³⁸ U odnosu na 2013.</p> <p>³⁹ 2011.= 100. Zbog nedostupnog podatka za 2011. godinu, procjena je izvršena prema podacima iz 2001. i nacionalnim trendovima. U 2001. godini broj visokoobrazovanih u stanovništvu od 15 godina na više iznosi 11,24%.</p> <p>⁴⁰ Visokoobrazovani uključuju završenu fakultet, magistari te doktorski fakultet.</p> <p>⁴¹ Pod socijalno ugroženim se misli na broj korisnika socijalne skrbi. Smanjiti broj korisnika socijalnih usluga i usluga socijalne skrbi za 12% u odnosu na 2010. Indikator je procijenjen temeljem podataka o korisnicima socijalne skrbi u Zadru</p> <p>⁴² U odnosu na 2013., prema podacima Registra potrošnje javnih Zgrada (UNDP/Ministarstvo zaštite okoliša i prirode)</p> <p>⁴³ U kojima je grad partner, nositelj ili suradnik</p>				

Izvor: Razvojna agencija Zadarske županije, ZADRA d.o.o., Zadar, 2013., Strategija razvoja grada Zadra za razdoblje 2013.-2020. godine dostupno na <http://www.grad-zadar.hr/repos/doc/Strategija%20razvoja%20grada%20Zadra.pdf>, stranica 116.

5.2. Obilježja poslovnih procesa u Gradu Zadru

5.2.1. Početak uspostave, provedbe i razvoja sustav unutarnjih financijskih kontrola

Kao prvi korak, u procesu implementacije sustava unutarnjih financijskih kontrola u Gradu Zadru, osigurane su organizacijske pretpostavke za njegovu uspostavu. U ožujku 2007. godine tadašnji gradonačelnik imenovao je člana Poglavarstva za financije voditeljem za financijsko upravljanje i kontrole i odgovornim za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola. U srpnju 2007. godine, uz suglasnost gradonačelnika Grada Zadra, donosi se Plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola. Postojeći plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola izmjenjen je i dopunjen tijekom 2010. godine u skladu s aktivnostima predviđenim Strategijom razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje od 2009. do 2011. godine, te su u plan ugrađeni rokovi utvrđeni Akcijskim planom koji je sastavni dio Strategije.

U praksi to je značilo da je osim aktivnosti vezanih uz organizacijsku uspostavu realiziran i dio aktivnosti vezan uz provedbu sustava financijskog upravljanja i kontrola:

- sastavljanje izjave o viziji, misiji i ključnim ciljevima organizacije i odjela
- početna procjena pet komponenti financijskog upravljanja i kontrola
- knjiga (mapa) procesa
- utvrđivanje najvažnijih rizika za postizanje ciljeva i odluka o upravljanju najvažnijim rizicima – registar rizika
- izrada godišnjih izvješća o sustavu financijskog upravljanja i kontrola te izvješćivanje središnje harmonizacijske jedinice.

U tablici 4. dan je pregled planiranih aktivnosti utvrđenih u izmjenjenom i dopunjenom Planu uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola u 2010. godini. Planirane aktivnosti podrazumjevale su analizu postojećih/uspostavljenih i očekivanih/potrebnih kontrola, definiciju pozicije i funkcije prethodne i naknadne kontrole, pripremu plana za otklanjanje slabosti unutarnjih kontrola, praćenje i pregled napretka izradom Plana uspostave potrebnih kontrola.

Tablica 4. Pregled planiranih aktivnosti vezane uz razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrola 2010. godine

CILJ	AKTIVNOSTI	ODGOVORNOST	ROK
Razvoj financijskog upravljanja kroz cijelu	Analiza postojećih organizacijskih pretpostavki (način upravljanja proračunskim sredstvima, ovlasti i odgovornosti za upravljanje proračunskim sredstvima, mogućnosti delegiranja upravljanja proračunom na	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	31.prosinac 2011.

organizaciju	nadležne rukovoditelje i sl.)		
	Izrada izvješća o stanju organizacijskih pretpostavki s prijedlozima za poboljšanja (popunjeni upitnik za analizu stanja financijskog upravljanja i kontrola)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Svake godine do 31. siječnja
	Provedba mjera za razvoj organizacijskih pretpostavki koje na temelju upitnika utvrdi voditelj za financijsko upravljanje i kontrole u suradnji s pročelnicima upravnih tijela, a uz suglasnost čelnika korisnika proračuna	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
Jačanje koordinacijske uloge upravnog tijela za financije	Analiza trenutne uloge i stanja upravnog tijela za financije (organizacija, poslovi, uloga u razvoju financijskog upravljanja)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
	Izrada izvješća o provedenoj analizi s prijedlozima za jačanje koordinacijske uloge upravnog tijela za financije (popunjeni upitnik za analizu stanja financijskog upravljanja i kontrola)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Svake godine do 31. siječnja
	Provedba mjera za jačanje koordinacijske uloge upravnog tijela za financije uz suglasnost čelnika korisnika proračuna	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
Razvoj financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa	Analiza postojećeg financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa (proces planiranja, programiranja, izrade financijskog plana, realizacije financijskog plana, uključujući procese ugovaranja i nabave, praćenja realizacije financijskog plana te procesi internog izvješćivanja)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
	Izrada izvješća o provedenoj analizi s prijedlozima za poboljšanje financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa (popunjeni upitnik za analizu stanja financijskog upravljanja i kontrola)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Svake godine do 31. siječnja
	Provedba mjera financijskog upravljanja i kontrola u procesima iz proračunskog ciklusa koje utvrdi voditelj za financijsko upravljanje u suradnji s pročelnicima upravnih tijela, uz suglasnost čelnika korisnika proračuna	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Kontinuirano
Razvoj računovodstvenih sustava	Analiza postojećih računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
	Izrada izvješća o provedenoj analizi s prijedlozima za poboljšanje, uključujući prijedloge dodatnih evidencija i izvješća koje treba uspostaviti (popunjeni upitnik za analizu stanja financijskog upravljanja i kontrola)	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Svake godine do 31. siječnja
	Provedba mjera za razvoj računovodstvenih sustava koje utvrdi voditelj za financijsko upravljanje i kontrole u suradnji s ostalim rukovoditeljima, uz suglasnost čelnika korisnika proračuna	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Kontinuirano
Razvoj procesa upravljanja rizicima	Analiza postojećih imenovanje osobe odgovorne za koordinaciju uspostave procesa upravljanja rizicima na razini korisnika proračuna	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	30. siječnja 2010.
	Donošenje odluke o ustrojavanju registra rizika	Pročelnici upravnih tijela	30. lipnja 2012.
	Imenovanje osoba zaduženih za prikupljanje podataka o utvrđenim rizicima i njihovo evidentiranje u registar rizika	Čelnik korisnika proračuna	30. lipnja 2012.

	Provođenje ciklusa upravljanja rizicima (utvrđivanje ciljeva i rizika, procjena vjerojatnosti i učinka, postupanje po rizicima, praćenje i izvještavanje o rizicima)	Čelnik korisnika proračuna	30. lipnja 2012.
	Donošenje strategije upravljanja rizicima	Čelnik korisnika proračuna	30. lipnja 2012.
Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola	Kontinuirano praćenje uspostavljenih sustava unutarnjih financijskih kontrola	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	kontinuirano
	Godišnje izvješćivanje o financijskom upravljanju i kontroli, samoprocjena sustava financijskog upravljanja i kontrola	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Svake godine do 31. siječnja
	Realizacija planova za provedbu preporuka iz izvješća unutarnje revizije	Voditelj za financijsko upravljanje i kontrole i pročelnici upravnih tijela	Rokovi iz planova za provedbu preporuka

Izvor: Izmjene i dopune Plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola, Klasa: 402-01/10-01/99; urbroj: 2198/01-1/4-10-4, Zadar, 28. svibnja 2010. godine.

Unutarnja revizija je uspostavljena imenovanjem unutarnjeg revizora u studenome 2006. godine. Donesen je strateški plan unutarnje revizije za trogodišnje razdoblje, temeljem kojeg se svake godine izrađuje godišnji plan unutarnje revizije. Godišnja izvješća o obavljenim revizijama i aktivnostima unutarnje revizije redovito se dostavljaju Ministarstvu financija, Središnjoj harmonizacijskoj jedinici. U 2010. godini Odlukom gradonačelnika Grada Zadra pročelnik Ureda za unutarnju reviziju imenovan je koordinatorom za rizike¹⁶⁶ i zadužen za koordinaciju prikupljanja podataka o utvrđenim rizicima i njihovog evidentiranja u registar rizika, pa se sukladno tome i registar rizika vodio u Uredu za unutarnju reviziju.¹⁶⁷ Istom Odlukom ustrojena je Mapa poslovnih procesa u Gradu Zadru koja se također vodi u Uredu za unutarnju reviziju.¹⁶⁸

5.2.2. Postignuti stupanj implementacije pojedinih elemenata sustava unutarnjih kontrola

Stanje razvijenosti postojećeg sustava unutarnjih kontrola i razvijenost financijskog upravljanja u Gradu Zadru provesti će se analizom usklađenosti sa svim zahtjevima koji su sadržani u Okviru za razvoj sustava unutarnjih kontrola i to kroz sljedećih osam područja:

¹⁶⁶ Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99, urbroj:2198/01-1/4-10-1, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

¹⁶⁷Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99, urbroj:2198/01-1/4-10-2, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

¹⁶⁸Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99, urbroj:2198/01-1/4-10-3, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

1. Analiza povezanosti strateških ciljeva, programa i ustrojstvenih jedinica zaduženih za njihovu realizaciju

Proračun Grada Zadra za svaku proračunsku godinu temelji se na Strategiji Grada Zadra 2013.-2020. i ona predstavlja temeljni okvir za financiranje svih razvojnih projekata. Plan razvojnih programa predstavlja strateško – planski dokument u kojem su ciljevi i prioriteta razvoja povezani s programskom i organizacijskom klasifikacijom proračuna. Sa svrhom povećanja odgovornosti pročelnika ustrojstvenih jedinica za zakonito, namjensko i svrhovito trošenje sredstava, u planu razvojnih programa svaka aktivnost/projekt povezuje se s organizacijskom klasifikacijom u čijoj je nadežnosti. Kako bi se dodatno ojačao sustav odgovornosti, svake godine donosi se Odluka o izvršenju proračuna Grada Zadra kojom je za planiranje i izvršavanje proračuna u potpunosti odgovoran gradonačelnik, dok su pročelnici ustrojstvenih jedinica odgovorni za izvršavanje planiranih rashoda i izdataka.

U godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna Grada Zadra uz obrazloženje ostvarenih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka za proračunsku godinu daje se i obrazloženje izvršenja posebnog dijela proračuna prema nositeljima određenih programa, projekata i aktivnosti pomoću definiranih pokazatelja uspješnosti utvrđenih u obrazloženju proračuna.

2. Način povezivanja strateških i operativnih planova

Gradsko vijeće Grada Zadra za svaku proračunsku godinu donosi godišnje planove rada, koji predstavljaju operativne planove u funkciji detaljnije razrade ljudskih, materijalnih, financijskih resursa te aktivnosti potrebnih za realizaciju postavljenih ciljeva iz strateškog plana:

1. Program gradnje objekata i uređaja komunalne infrastrukture na području Grada Zadra
2. Program korištenja sredstava naknade za zadržavanje nezakonito izgrađenih zgrada u prostoru na području Grada Zadra
3. Program održavanja komunalne infrastrukture Grada Zadra
4. Program javnih potreba u predškolskom odgoju i školstvu Grada Zadra
5. Program potreba za socijalnu skrb i zdravstvo Grada Zadra
6. Program javnih potreba u sportu Grada Zadra
7. Program javnih potreba u kulturi Grada Zadra
8. Program javnih potreba u tehničkoj kulturi Grada Zadra.

Programima se utvrđuje opis poslova s procjenom troškova, te izvori financiranja djelatnosti te se na taj način povezuju planski dokumenti grada s financijskim planom. Od

ostalnih operativnih planova treba istaknuti Plan nabave, Godišnji Plan stručnog usavršavanja koji se donose za svaku proračunsku godinu.

3. Način utvrđivanja rizika i njihovo povezivanje s ciljevima sadržanim u planskim dokumentima

Razvoj upravljanja rizicima pokrenut je Odlukom gradonačelnika Grada Zadra kojom je pročelnik Ureda za unutarnju reviziju imenovan koordinatorom za rizike¹⁶⁹ i zadužen za koordinaciju prikupljanja podataka o utvrđenim rizicima i njihovog evidentiranja u registar rizika, pa se sukladno tome i registar rizika vodio u Uredu za unutarnju reviziju.¹⁷⁰ Obveza provedbe procesa upravljanja rizicima propisana je odredbama Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru iz 2015. godine pa je sukladno tome gradonačelnik Grada Zadra u prosincu 2018. godine donio Strategiju upravljanja rizicima Grada Zadra i Odluku o ustrojavanju registra rizika na razini institucije. Unutarnja revizija donesenom Strategijom više nema ulogu koordinatora za upravljanje rizicima.

Ustrojeni Registar rizika sadržava najznačajnije strateške i operativne rizike za koje je procijenjeno da ih treba pratiti na razini institucije. Na razini upravnih odjela ustrojani su registri rizika za čije upravljanje su zaduženi rukovoditelji ustrojstvenih jedinica iz svoje nadležnosti. Informacije o operativnim rizicima prikuplja pročelnik upravnog odjela za financije, te o rizicima i poduzetim mjerama informira odgovornu osobu institucije na stručnom kolegiju. Ažuriranje registra rizika provodi se jednom godišnje nakon izrade financijskih izvještaja za prethodnu godinu.

4. Način izrade proračuna s naglaskom na uključenost rukovoditelja, utvrđivanje potreba i odlučivanje o prioritetima

Prema proračunskom kalendaru, krajem srpnja, Vlada Republike Hrvatske usvaja smjernice ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje kao i makroekonomski i fiskalni okvir opće države. Nakon usvajanja okvira Ministarstvo financija dostavlja upute za izradu prijedloga državnog proračuna, a te su upute ujedno i temelj odnosno smjernice na osnovu kojih se sastavlja Uputa za izradu proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za trogodišnje razdoblje. Na temelju navedenih Uputa Uprani odjel za proračun i

¹⁶⁹ Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99, urbroj:2198/01-1/4-10-1, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

¹⁷⁰ Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99 urbroj:2198/01-1/4-10-2, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

financije u gradu Zadru izrađuje svoje upute za izradu proračuna i dostavlja ih svim proračunskim korisnicima.

Navedene upute uključuju prijedloge visine financijskog plana po proračunskim korisnicima za prethodnu i tekuću proračunsku godinu, te prijedlog visine za naredne tri fiskalne godine tzv. limite. Unutar dodijeljenih iznosa sredstava korisnici izrađuju prijedloge svojih financijskih planova. Grad Zadar utvrđuje dva limita. Jedan se utvrđuje ovisno o sredstvima potrebnim za provedbu postojećih programa, odnosno aktivnosti, a drugi ovisno o sredstvima potrebnim za provođenje novih ili promjene postojećih programa odnosno aktivnosti. Proračunski korisnici svoje financijske planove dostavljaju nadležnoj jedinici odnosno upravnom odjelu i upravnom odjelu za financije.

Opravdanost i cjelovitost iskazanih potreba kontrolira se Obrazloženjem financijskog plana proračunskog korisnika. Obrazloženje je podloga za analiziranje rezultata (učinaka) i oblikovanje budućih ciljeva, usmjeravanje djelovanja proračunskog korisnika na državnoj i lokalnoj te područnoj (regionalnoj) razini te je osnova za utvrđivanje odgovornosti.

Prijedlozi financijskih planova Upravnih odjela i korisnika proračuna Grada Zadra dostavljaju se Upravnom odjelu za financije koje izrađuje nacrt proračuna za narednu proračunsku godinu i projekcije za sljedeće dvije godine i dostavlja Gradonačelniku, koji utvrđuje prijedlog proračuna i projekcija te ih podnosi predstavničkom tijelu na donošenje.

5. Realizacija proračuna i odgovornost rukovoditelja u kontroli troškova i prihoda, stvaranju obveza

Rukovoditelji odgovorni za pojedini program u proračunu/posebni cilj u strateškom planu odgovorni su i za uspostavu sustava unutarnje kontrole. Odgovornost rukovoditelja uređena je Odlukom o izvršenju proračuna.

Za programe/projekte za čiju je provedbu Grad Zadar odobrio (su)financiranje, kontrolu „na licu mjesta“ provode službenici Upravnih odjela. U slučaju da se utvrdi da provoditelj programa/projekta nije realizirao program/projekt u skladu s troškovnikom i ugovorom, nije utrošio sva odobrena i doznačena mu sredstva, nije doznačena sredstva koristio namjenski, iz neopravdanih razloga nije podnio izvješće o radu i financijsko izvješće u propisanom roku, u pisanom obliku traži se povrat sredstava u proračun.

6. Interni sustav izvještavanja o realizaciji ciljeva i utrošenim proračunskim sredstvima

Sustav izvješćivanja o realizaciji programa/projekata/aktivnosti te sustav praćenja i analiziranja izvršavanja proračuna uspostavljen je na način da se u jedinici za financije pripremaju izvješća kojima je svrha praćenja realizacije financijskih sredstava u odnosu na plan.

7. Koordinacija s proračunskim korisnicima i trgovačkim društvima (i drugim pravnim osobama) iz nadležnosti

Proračunski korisnici i trgovačka društva (i druge pravne osobe) iz nadležnosti povezani su s gradskim proračunom kroz osnivačke odnose, način financiranja, provedbu strateških ciljeva, konsolidaciju financijskih planova i izvještaja. Svatko na svojoj razini uređuje sustav unutarnjih kontrola. Grad Zadar vodi računa da se sustavi unutarnjih kontrola i financijskog upravljanja urede u institucijama iz nadležnosti i to uključivanjem institucija iz nadležnosti u strateške planove, te analiziranjem informacija o sustavu unutarnjih kontrola kod institucija iz nadležnosti na temelju Upitnika o fiskalnoj odgovornosti te nalaza unutarnje revizije.

8. Doprinos unutarnje revizije razvoju sustava unutarnjih kontrola

Revizijska izvješća izrađuju se prema metodologiji i tamo gdje je moguće sadrže informacije o financijskim učincima utvrđenih slabosti na stanje prihoda/rashoda, imovine, obveza. Revizijska izvješća ukazuju na uzroke problema i učinke utvrđenih slabosti. Unutarnja revizija daje preporuke koje su praktične i usmjerene na rješavanje značajnih problema i čija provedba doprinosi racionalizaciji/uštedi materijalnih rashoda, većoj učinkovitosti u naplati prihoda, jačanju kontrola u dodjeli sredstava krajnjim korisnicima, sprječavaju rizik nenamjenske potrošnje.

5.3. Uspostava i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole izabranog poslovnog procesa – proces nabave

U Gradu Zadru utvrđena je Knjiga procesa koja sadrži popis ključnih poslovnih procesa koji se odvijaju u gradskoj upravi. U Knjizi procesa, što je slikovito prikazano na slici 5., utvrđene su ključne procesne aktivnosti u gradskoj upravi Grada Zadra. Ključni procesi podjeljeni su na ustrojstvena tijela kako bi se utvrdila razina uključenosti pojedinih upravnih tijela i gradskih službenika i namještenika.

Tablica 5. Knjiga procesa, Opći procesi Grada Zadra

Voditelj procesa	Svi upravni odjeli
Procesne aktivnosti	1. Koncesije I koncesijska odobrenja
	2. Planiranje i provedba proračuna
	3. Javna nabava
	4. Vođenje Upravnih I neupravnih predmeta // Rješavanje upravno pravnih postupaka
	5. Obrada pismena / interne i vanjske komunikacije
Naziv procesne aktivnosti	Odgovorna osoba
1. Koncesije I koncesijska odobrenja	Pročelnici upravnog odjela za komunalne poslove
2. Izdavanje dozvola	Pročelnik upravnog odjela za provedbu dokumenata prostornog uređenja i gradnje
3. Planiranje proračuna	Pročelnici upravnih odjela, pomoćnici
4. Javna i bagatelna nabava	Svi upravni odjeli
5. Vođenje Upravnih I neupravnih predmeta/ Rješavanje upravno pravnih postupaka	Referenti upravnog odjela
6. Obrada pismena I interne i vanjske komunikacije	Pisarnica, pročelnici upravnih odjela, referenti

Izvor: Knjiga procesa, Opći procesi Grada Zadra

Posebna pozornost u ovom radu posvećuje se Procesu nabave. U Gradu Zadru za proces javne i bagatelne nabave odgovorna su sva upravna tijela sukladno svojim ovlaštenjima. U tablici 6. prikazan je dio Knjige procesa koji opisuje proces nabave.

Tablica 6. Glavne aktivnosti procesa javne i bagatelne nabave u Gradu Zadru

Naziv procesne aktivnosti	Opis aktivnosti / postupaka	Dokumentacija/ ulaz u proces i izlaz iz procesa
Javna i bagatelna nabava	<ul style="list-style-type: none"> - utvrđivanje ukupnih potreba za nabavom roba, radova i usluga - uspostavu baze podataka o zahtjevima za nabavu po nabavnim kategorijama - planiranje i provedbu postupaka javne i bagatelne nabave - izradu dokumentacije za nadmetanje i druge potrebne dokumentacije - provođenje postupaka javne nabave - objave javne nabave - sklapanje i praćenje izvršenja ugovora o javnoj nabavi i okvirnih sporazuma - provođenje postupaka središnje javne nabave sukladno ovlaštenju nadležnih tijela 	<p>ULAZ: zahtjev za nabavkom roba, usluga ili radova</p> <p>IZLAZ: obavljene radovi, isporučene robe I usuge</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - vođenje registra ugovora o javnoj i bagatelnoj nabavi i okvirnih sporazuma - te drugi poslove sukladno propisima. 	
--	--	--

Izvor: *Knjiga procesa, Opći procesi Grada Zadra*

U identifikacijskom obrascu Procesu nabave u Gradu Zadru utvrđen je registar rizika sa popisom glavnih rizika, te je za svaki pojedini rizik utvrđen: vlasnik rizika, procjena njegovog učinka i vjerojatnost nastanka, aktivnosti za smanjivanje rizika na najmanju moguću mjeru, zadužena osoba. Registar rizika poslovnog procesa javne nabave prikazan je u tablici 7.

Tablica 7. Registar rizika procesa javne nabave

RIZIK	VLASNIK RIZIKA	VJEROJATNO ST/UČINAK	POTREBNE AKTIVNOSTI	ZADUŽENA OSOBA
1. Uslijed nepostojanja evidencije o potrebama za sredstvima za rad i njihovom stanju nabavlja se nepotrebna ili preskupa oprema, ili za obavljanje pojedinih poslova nema dovoljno opreme, ili njena kvaliteta nije dostatna za obavljanje posla	Upravni odjel za samoupravu i opće poslove	3/2	Izrada evidencije	Nadležni pročelnik
2. Zbog neusklađenosti plana nabave s proračunom može doći do nemogućnosti realizacije pojedinih nabava	Nadležni upravni odjel	3/3	Kontrola usklađenosti plana nabave s proračunom, prilikom izrade plana nabave i proračuna	Nadležni pročelnik
3. Zbog nepostojanja objedinjenog plana nabave koji sadrži sve robe, usluge i javne radove koji će se nabavljati u proračunskoj godini dolazi do neplaniranja nabava, probijanja proračunskih stavki i kršenja zakonskih odredbi	Nadležni upravni odjel	3/3	Izrada plana nabave usklađenog s proračunom	Voditelj odsjeka za javnu nabavu
4. Zbog nerealnog planiranja pojedinih iznosa u planu nabave može doći do poništenja pojedinih nadmetanja	Nadležni upravni odjel	3/3	Kvalitetna priprema troškovnika i dokumentacije za nadmetanje	Nadležni pročelnik
5. Uklopko se nabavljaju predmeti nabave koji nisu planirani planom nabave, pokreću se postupci javne nabave za koje nisu osigurana sredstva, što predstavlja kršenje Zakona o javnoj nabavi	Nadležni upravni odjel	2/3	Kontrola utemeljenosti pojedinih predmeta nabave u planu nabave	Nadležni pročelnik
6. Zbog nepostojanja evidencije javne nabave koja će osigurati sve	Grad Zadar	2/3	Izrada evidencija povezanih s	Nadležni pročelnik

bitne informacije o provedenim postupcima javne nabave ne postoje pouzdane informacije o realiziranim stavkama plana nabave			proračunom	
---	--	--	------------	--

Izvor: Identifikacijski obrazac procesa javne nabave Grada Zadra

6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Republika Hrvatska u okviru pretpristupnih priprema za članstvo u Europsku uniju, uspostavila je i razvila sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u skladu s konceptom koji je na tom području postavila Europska komisija. Osnovne komponente sustava su financijsko upravljanje i kontrole te unutarnja revizija. Svrha uvođenja ovog sustava je poboljšanje financijskog upravljanja i odlučivanja radi postizanja općih ciljeva, kao što su obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađenost poslovanja sa zakonima, zaštita imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje zadaća te pravodobno financijsko izvješćivanje i praćenje rezultata poslovanja.

Praktična implementacija sustava u javni sektor Republike Hrvatske ukazala je na uvjetovanost njegova razvoja s okruženjem u kojem se implementira. Tako je razvoj u proračunskom sustavu u smjeru uvođenja strateškog planiranja u proračunski ciklus, povezivanja ciljeva i proračunskih sredstava kroz programe, utvrđivanje rizika na razini ciljeva i programa, donošenje odluka o ovlastima i odgovornostima za realizaciju ciljeva i upravljanja proračunskim sredstvima te Izjava o fiskalnoj odgovornosti kao mehanizam samoprocjene sustava financijskog upravljanja i kontrola i jačanja linija odgovornosti, otvorio put za integraciju njegovih elemenata u proces upravljanja.

Razvoj ova dva sustava utjecao je na oblikovanje institucionalnih kapaciteta i ukazao na potrebu razvoja koordinacijske uloge ustrojstvenih jedinica za financije kao savjetodavne i potporne uloge rukovoditeljima od kojih se očekuje upravljačka odgovornost za ciljeve, rezultate i način upravljanja proračunskim sredstvima.

Razvoj sustava unutarnjih kontrola predstavlja kontinuiranu aktivnosti i razumijevanje njegove uloge i svrhe, ujedno pomaže i razumijevanju potrebe za njegov kontinuirani razvoj. U ovom radu opisan je i razrađen sustava unutarnjih kontrola po njegovim svim bitnim elementima, s ciljem stjecanja uvida u dosege njegove implementacije u Republici Hrvatskoj te utvrđivanje razvojnih potencijala za unapređivanje sustava.

U cilju daljnjeg razvoja financijskog upravljanja i kontrola potrebno je raditi na preduvjetima za razvoj upravljačke odgovornosti što uključuje unapređenje kvalitete strateškog planiranja, adekvatne organizacijske strukture unutar kojih je moguće urediti ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima.

Daljnji razvoj financijskog upravljanja i kontrola zahtijeva i razvoj upravljačkog i troškovnog računovodstva, kako bi se osigurale informacije za potrebe kvalitetnijeg

upravljanja i troškovima i prihodima, rashodima, imovinom kao i informacije za ocjenu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u pružanju javnih usluga i upravljanju proračunskim sredstvima.

LITERATURA

Knjige, publikacije, članci

1. prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček, doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović, mr Biljana Josipović Rodić i mr.sc. Gorana Roje (2016) Monografija: Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe. Zagreb: Tim4pin d.o.o za savjetovanje.
2. De Koning, R. (2007) PIFC Public Internal Financial Control: A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries, Belgium: Drs Robert P.J. de Koning
3. Linzbauer Lj., Vašiček D. (2007) Financijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
4. Europska komisija (2011) Informacija o rezultatima pristupnih pregovora EU s Hrvatskom, studeni 2011 dostupno na <http://www.mvep.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/111123Elarg-info-HR.pdf> (9. kolovoz 2018.)
5. European Commission (2011) Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012, Luxemburg: Publications Office of the EU dostupno na http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm (26. lipanj 2018.)
6. European Commission (2014) Compendium of the public internal control systems in the EU Member States second edition 2014, Luxemburg: Publications Office of the EU dostupno na http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm (26. lipanj 2018.)
7. Jakir Bajo I., Lukeš Petrové M., Maletić I., Salmić D., Sarvan D. (2005) Sustav financiranja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Zagreb: Novi informator d.o.o.
8. Tušek, B. i Žager, L. (2006) Revizija. Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
9. Tušek, B. (2017) Interna revizija - organizacijski i metodološki aspekti, Zagreb: TEB Poslovno savjetovanje d.o.o., (monografija)
10. Tandberg, E. (2009), Public Internal Financial Control and Public Financial Management, Conference on PIFC Assessing PIFC in Practice, 28-29 september 2009, Brussels
11. Gulin, D. (2011) Upravljačko računovodstvo. Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

12. Vašiček, D. et al. (2011) Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – Izabrane teme, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
13. Ružić O., Golubić H., Latin M., Klopotan I. (2014) Javni menadžment, Tehnički glasnik broj 8.
14. Mahaček D., Bolfek B. i Gajtal I. (2016) Učinkovitost unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Tranzicija Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije, Godina XVIII Vitez-Tuzla-Zagreb-Beograd-Bukurešt (broj 38).
15. Stepić, D., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Knežević, M., Kozina, D. (2012) Fiskalna odgovornost i financijsko upravljanje, Zagreb: Magazin Tim4pin.
16. Stepić, D., Knežević, M., Kozina, D., (2012) Novi Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, Riznica, (broj 8/9) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
17. Stepić, D., Knežević, M., Kozina, D. (2012) Odgovornost rukovoditelja i ustrojstvenih jedinica za financije u razvoju financijskog upravljanja i kontrola. Riznica (broj 10) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
18. Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 1.dio – Kontrolno okruženje, Riznica (broj 11) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
19. Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 2.dio – Upravljanje rizicima, Riznica (broj 12) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
20. Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 3.dio – Kontrolne aktivnosti, Riznica (broj 1) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
21. Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 4.dio – Informacije i komunikacije, Riznica (broj 2) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
22. Stepić, D., Kozina, D., Knežević, M., (2012) Metodološki okvir za provedbu financijskog upravljanja i kontrola – 5.dio – Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola, Riznica (broj 3) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
23. Knežević, M., Bibić, N. (2014) Modeli uspostave unutarnje revizije u sustavu zdravstva, Magazin Tim4pin (broj 5)

24. Lewandowski, J. (2014) 12 milijardi razloga zašto vjerovati u bolju budućnost Hrvatske, Informativni mjesečnik Ureda eurozastupnice Ivane Maletić, br 07/2014
25. Knežević M., Kozina D. (2015) Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Magazin Tim4pin, (broj 9)
26. Stepić D., Kozina D. (2016) Novi Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Magazin Tim4pin (broj 7-8)
27. Ministarstvo financija (2016) *Bilten Središnje harmonizacijske jedinice*, broj 18., Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/bilten> (26. lipnja 2018.)
28. Bibić N., Kozina, D. (2017) Interni pravilnik o unutarnjoj reviziji, Riznica (broj 7) Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
29. INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Dostupno na http://www.issai.org/media%28574,1033%29/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf (16. studeni 2018.)

Strateški dokumenti

1. Vlada RH (2007), Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.– 2011.
2. Hrvatski Sabor (2015) Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, Narodne Novine broj 70/15.
3. Vlada RH (2005) Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj. Zagreb
4. Vlada RH (2009), Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje 2009-2011. Zagreb
5. Grad Zadar (2013) Strategija razvoja Grada Zadra 2013-2020. Zadar. Dostupno na: https://www.zadra.hr/images/dokumenti/izradeni_strateski_dokunmenti/14.pdf (18. svibnja 2019.)

Zakoni

1. Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne novine 139/2010 i 19/2014
2. Zakon o fiskalnoj odgovornosti, Narodne Novine broj 111/18
3. Zakon o financiranju političkih stranaka, nezavisnih lista i kandidata, Narodne novine 1/2007
4. Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referenduma Narodne Novine broj 29/19, 98/19
5. Zakon o pravu na pristup informacijama, Narodne novine 172/2003
6. Zakon o pravu na pristup informacijama, Narodne Novine broj 25/13, 85/15

7. Zakon o proračunu, Narodne novine 96/2003
8. Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08,136/12 i 15/15
9. Zakon o postupku primopredaje vlasti, Narodne novine 94/2004 i 17/2007
10. Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, Narodne novine 153/2009
11. Zakon o sprečavanju sukoba interesa u obnašanju javnih dužnosti, Narodne novine 163/2003, 94/2004, 48/2005, 141/2006 i 60/2008
12. Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 141/2006
13. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj, Narodne Novine broj 78/15
14. Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 150/2011
15. Zakon o sustavu državne uprave, Narodne Novine broj 66/19
16. Zakon o Gradu Zagrebu, Narodne novine broj 62/01, 125/08, 36/09, 119/14, 98/19
17. Ustav Republike Hrvatske, Narodne Novine broj 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14
18. Zakonu o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi, Narodne novine broj 14/97
19. Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj, Narodne novine broj 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10, 37/13, 44/13, 45/13, 110/15.
20. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne Novine broj 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17

Podzakonska regulativa, priručnici, upute, smjernice

1. Etički kodeks državnih službenika, Narodne novine 49/2006
2. Etički kodeks državnih službenika, Narodne novine 40/2011 i 13/2012
3. Izmjene i dopune Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi, Narodne novine 66/2005
4. Kodeks savjetovanja sa zainteresiranom javnošću u postupcima donošenja zakona, drugih propisa i akata, Narodne novine 140/2009
5. Ministarstvo financija (2007) Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, Zagreb
6. Ministarstvo financija (2012) Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole, Zagreb
7. Ministarstvo financija (2010) Priručnik za unutarnje revizore, ver.4.0, Zagreb
8. Ministarstvo financija RH (2009) Smjernice za razvoj suradnje između Agencije za reviziju sustava provedbe programa EU i unutarnje revizije (unutar sustava IPA i SAPARD), Zagreb

9. Ministarstvo financija (2014), Smjernice za obavljanje kontrola na licu mjesta kod primatelja transfera iz proračuna, <http://www.mfin.hr/hr/regulatorni-okvir> (12. prosinca 2018.)
10. Ministarstvo financija (2010) Upute za izmjene i dopune Plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola za korisnike proračuna državne razine, Zagreb
11. Ministarstvo financija (2010) Upute za izmjene i dopune Plana uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola za korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zagreb
12. Ministarstvo financija RH (2010) Upute za izradu strateških planova za razdoblje 2011-2013, Zagreb dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/stratesko-planiranje> (26.lipnja 2018.)
13. Ministarstvo financija RH (2012) Upute za izradu strateških planova za razdoblje 2012-2014, Zagreb dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/stratesko-planiranje> (26.lipnja 2018.)
14. Ministarstvo uprave RH (2013) Uputa za izradu godišnjeg plana rada, Zagreb
15. Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 132/2011
16. Odluka o obrascu standardne metodologije za procjenu financijskog učinka, Narodne novine 70/2005
17. Ministarstvo financija RH (2018) Upute za izradu strateških planova, Zagreb dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/stratesko-planiranje> (06. srpanj 2018.)
18. Ministarstvo uprave RH (2009) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine broj 128/09
19. Ministarstvo uprave RH (2014) Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika te o načinu vođenja Registra, Narodne Novine 142/14
20. Ministarstvo uprave RH (1997) Odluku o prijelazu dijela korisnika državnog proračuna na izravnu isplatu s jedinstvenog računa riznice u 1997. godini, Narodne novine broj 56/97
21. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine broj 43/05.
22. Izmjene i dopune Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnoj službi, Narodne novine broj 66/05
23. Ministarstvo financija RH (2008) Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola, Narodne novine 35/08

24. Ministarstvo financija RH (2011) Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, Narodne novine 130/11
25. Ministarstvo financija RH (2016) Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije, Narodne Novine broj 35/16
26. Ministarstvo uprave RH (2016) Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne Novine broj 42/16
27. Ministarstvo uprave RH (2016) Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru, Narodne Novine broj 42/16
28. Ministarstvo uprave RH (2016) Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja Registra jedinica za unutarnju reviziju i Registra ovlaštenih unutarnjih revizora za javni sektor, Narodne Novine broj 42/16
29. Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, Narodne novine broj 78/11, 106/12, 130/13, 19/15 i 119/15
30. Ministarstvo financija RH (2016) Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne Novine broj 58/16
31. Ministarstva financija (2017) Ažurirani Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, Zagreb: Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (17.lipnja 2018.)
32. Ministarstvo financija RH (2009) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine broj 128/09, 142/14.
33. Ministarstvo financija RH (2018) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popis proračunskih korisnika proračuna JLP(R)S. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar>, (17.lipnja 2018.)
34. Ministarstvo financija RH (2018). Smjernice ekonomske i fiskalne politike za razdoblje 2019.-2021. Zagreb. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/smjernice-ekonomske-i-fiskalne-politike> (25.svibnja 2019.)
35. Ministarstvo financija (2018) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popisa izvanproračunskih korisnika državnog proračuna. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar> (17.lipnja 2018.).

36. Ministarstvo financija (2018) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave: Popis izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar> (17.06.2018.)
37. Ministarstvo financija (2018) Registar trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/izjava-o-fiskalnoj-odgovornosti> (17. lipnja 2018.)
38. Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija (2006) Priručnik za usklađivanje hrvatskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske zajednice. Zagreb. Dostupno na: http://www.mvep.hr/files/file/publikacije/Prirucnik_za_pravnike.pdf (14.siječnja 2018.)
39. Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija. Kronologija odnosa Hrvatske i Europske unije. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/hr/hrvatska-i-europska-unija/pregovori/kako-smo-pregovarali/kronologija-odnosa-hrvatske-i-europske-unije/> (14.siječnja 2018.)
40. Ministarstvo vanjskih i europskih poslova Republike Hrvatske (2012), Što donosi članstvo u europskoj uniji, pregled pregovaračkih poglavlja. Zagreb. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/files/file/publikacije/120112-stodonosi1.pdf> (14.siječnja 2018.)
41. Europska komisija, Opća uprava za proširenje (2011) Informacija o rezultatima pristupnih pregovora EU s Hrvatskom (online), Zagreb: Ministarstvo vanjskih poslova i europskih integracija. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/111123-Elarg-info-HR.pdf> (14.siječnja 2018.)

Zaključci Vlade RH

1. Vlada RH (2013) Zaključak Vlade RH, KLASA: 022-03/13-07/68, URBROJ: 50301-05/12-13-2 od 11. travnja 2013. Zagreb

Izješća i ostala dokumentacija

1. Ministarstvo financija (2012) Objedinjeno godišnje izvješće o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za 2011.g., Zagreb. Dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1> (24. lipnja 2018.).
2. Državni ured za reviziju RH (2015) Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014.g. Dostupno na: <http://www.revizija.hr> (25.svibnja 2019.)

3. Stepić D. (2014) Čimbenici razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske. Poslijediplomski specijalistički rad. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet
4. Tandberg, E.(2009), Public Internal Financial Control and Public Financial Management, Conference on PIFC Assessing PIFC in Practice, 28-29 september 2009, Brussels
5. Institut internih revizora (2017) Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, Standardi 1100 – 1110, Hrvatski institut internih revizora.Zagreb
6. Grad Zadar (2015) Statut Grada Zadra - pročišćeni tekst, Glasnik Grada Zadra (broj 2)
7. Grad Zadar (2017) Odluka o ustrojstvu upravnih tijela Grada Zadra, Glasnik Grada Zadra (broj 9), članak 6.
8. Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99, urbroj:2198/01-1/4-10-1, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.
9. Odluka gradonačelnika Grada Zadra (2010) Klasa:402-01/10-01/99 urbroj:2198/01-1/4-10-2, od 4.siječnja 2010.g. Zadar.

Internet stranice

1. <https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-organizaciju-uprave/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/842> (16.06.2018.)
2. <http://www.mfin.hr/hr/registar>, (17.06.2018.)
3. <http://www.mfin.hr/hr/izjava-o-fiskalnoj-odgovornosti> (17.06.2018.)
4. <http://www.mvep.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/5/p32.pdf>
5. http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm (24.6.2018.)
6. http://www.mvep.hr/files/file/publikacije/Prirucnik_za_pravnike.pdf
7. <http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1> (20.6.2018.)
8. <http://www.mfin.hr/hr/unutarnja-revizija-1-2-3-2>
9. <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (26.6.2018.g)
10. <http://www.grad-zadar.hr/repos/doc/Strategija%20razvoja%20grada%20Zadra.pdf>

SAŽETAK

Republika Hrvatska kao zemlja kandidat za članstvo u Europskoj uniji imala je obvezu uspostaviti i razvijati sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru u cilju uvođenja viših standarda kontrola i unapređenja upravljanja javnim sredstvima.

U ovom radu analizirane su temeljne pretpostavke za uspostavu i razvoj ovih sustava, uključujući strateške dokumente razvoja, zakonsku i podzakonsku osnovu te institucionalne kapacitete. Također, analizirane su okolnosti u kojima se sustav razvija, prvenstveno razvijenost proračunskog sustava.

U radu je potvrđeno da su sustavi unutarnjih financijskih kontrola prvenstveno u funkciji osigurati dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru, što predstavlja primarni motivacijski faktor za njihovu uspostavu i razvoj.

SUMMARY

The Republic of Croatia as a candidate country for EU membership had the obligation to establish and develop a system of internal financial controls in the public sector with the aim of introducing higher standards of control and improvement of public funds management.

This paper analyzes the basic assumptions for the establishment and development of these systems, including strategic development documents, legal and sub-legal bases and institutional capacities. Also, the circumstances in which the system is being developed are analyzed, primarily the development of the budget system.

The paper confirms that internal financial control systems are primarily in place to ensure good financial management in the public sector, which is the primary motivating factor for their establishment and development.

POPIS SLIKA I TABLICA

TABLICE	STR.
Tablica 1. Razlika između oblika nadzora proračunskih sredstava u Republici Hrvatskoj	17
Tablica 2. Usporedni prikaz kronologije pretpristupnih pregovora u Poglavlju 32 i donošenja strateških dokumenata, zakonske i podzakonske regulative, priručnika i smjernica u razdoblju od 2003. – 2013. godine	31
Tablica 3. Pregled projekta u potpori razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH u razdoblju od 2003.-2012. godine	32
Tablica 4. Pregled planiranih aktivnosti na uspostavi i razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrola	73
Tablica 5. Knjiga procesa, Opći procesi Grada Zadra	80
Tablica 6. Glavne aktivnosti procesa javne i bagatelne nabave u Gradu Zadru	80
Tablica 7. Registar rizika procesa javne nabave	81
SLIKE	
Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj	11
Slika 2. Ciljevi Strategije unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice	15
Slika 3. Povezanost Zakona o proračunu i Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektor	25
Slika 4. Povezanost Zakona o proračunu, Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru te Zakona o fiskalnoj odgovornosti	27
Slika 5. Koordinacijska uloga Državne riznice odnosno Središnje harmonizacijske jedinice u razvoju sustava unutarnjih kontrola	36
Slika 6. Financijski stup	56
Slika 7. Sustavan pristup upravljanju	59
Slika 8. Ključna područja za utvrđivanje rizika	61
Slika 9. Ciljne vrijednosti Starategije razvoja Zadra 2020.-te	72

ŽIVOTOPIS

Ime i prezime:	TAMARA MEKINJIĆ
Datum rođenja:	23. srpnja 1977.
Adresa:	10434 Strmec, Platana 20
Mobitel:	00385 91 4000 150
E-mail	tamara.mekinjac@gmail.com

Obrazovanje

2008. -	Specijalistički poslijediplomski studij „Financijsko izvještavanje, revizija i analiza“, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu.
1995. - 2005.	Studij Poslovne ekonomije– smjer Vanjska trgovina, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Rijeci.
1991. - 1995.	Opća Gimnazija u Delnicama

Radno iskustvo

2011. -	Unutarnji revizor, Grad Samobor, Zagrebačka županija
2006. - 2011.	Samostalni upravni referent za poreze, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Ispostava Samobor
2002. - 2003.	Voditelj prodaje, Auto-kuća Rauscher d.o.o.
2001. -	Povjerenik osiguranja, CROATIA osiguranje d.d. Zagreb.

Vještine

- MC Office aplikacija, Interneta
- Engleski jezik – aktivno, njemački jezik – pasivno