

Fiskalna odgovornost i kontroling: kako pretvoriti zakonsku obvezu u alat za bolje upravljanje gradom?

SAŽETAK

Svaki predstavnik izvršne vlasti u Republici Hrvatskoj zna za taj trenutak krajem veljače ili ožujka, mislim na rok za predaju Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Izjavu o fiskalnoj odgovornosti može se promatrati kao administrativnu formalnost, papir koji se potpiše jer tako propisuje Zakon, ali može biti i drugačije. No, iza ovjere tog „jednog dokumenta“ stoji cijeli sustav koji, ako se usmjeri k ispravnom cilju, može postati jedan od najkorisnijih alata za upravljanje jedinicom lokalne i područne (regionalne) samouprave. Taj sustav zove se financijsko upravljanje i kontrole, a u poslovnoj praksi je sve češće poznat pod nazivom koji zvuči poslovno i pomalo strano – kontroling.

Ovaj tekst polazi od dokumenta Izjave o fiskalnoj odgovornosti – ali ide dublje u suštinu upravljanja i kontrole, odnosno u kontroling u javnoj upravi. U članku je opisano kako fiskalna odgovornost i kontroling zapravo funkcioniraju kao jedan te isti proces promatran iz dva kuta. Autorica donosi konkretne primjere dobre prakse, ali navodi i primjere gdje praksu treba mijenjati odnosno daje primjere gdje je sustav zakazao. Članak također sadrži dostupne pokazatelje o stanju proračunske transparentnosti i unutarnjih kontrola u Hrvatskoj.

1. Izjava o fiskalnoj odgovornost nije samo obrazac

Zakon o fiskalnoj odgovornosti (“Narodne novine” br. 111/18. i 83/23) na snazi je od 2019. godine i njime se u hrvatski pravni poredak prenosi EU Direktiva 2011/85/EU o proračunskim okvirima država članica, uz osiguravanje pretpostavki za provedbu Uredbe (EU) 473/2013 o praćenju i procjeni proračunskih planova. Drugim riječima, fiskalna odgovornost je dio šireg europskog sustava fiskalnih pravila kojem je cilj spriječiti da javne financije “izmaknu” kontroli.

Zakonom je propisana obveza davanja godišnje Izjave o fiskalnoj odgovornosti za čelnike proračunskih i izvanproračunskih korisnika, za izvršna tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te za čelnike trgovačkih društava i drugih pravnih osoba kojima su (su)osnivači tijela javne vlasti. Prije same Izjave, obveznici moraju ispuniti Upitnik o fiskalnoj odgovornosti kojim se sustavno preispituje funkcioniranje unutarnjih procesa – planiranja, izvršavanja proračuna/plana poslovanja, javne nabave, računovodstva, izvještavanja, transparentnosti, upravljanja imovinom. Postupak, izgled i rokovi uređeni su Uredbom o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila (“Narodne novine” br. 95/19).

Izjava se pritom daje na jednom od dva obrasca: Prilog 1.a, ako testiranjem uvjeta navedenih u Upitniku nije pokazao slabosti ili nepravilnosti, i Prilog 1.b, ako je Upitnik pokazao slabosti, ako nalozi i preporuke ranije revizije nisu provedeni, ili ako čelnik jednostavno ne raspolaze dovoljno pouzdanim informacijama da potvrdi zakonito i djelotvorno korištenje sredstava. **Sam izbor obrasca već je, dakle, svojevrsni javni pokazatelj stanja sustava unutarnjih kontrola u JLP(R)S koje godinama uredno predaju Prilog 1.a bez ograda razlikuju se, u pravilu, upravo po tome što imaju**

uspostavljen učinkovit i djelotvoran kontroling, dok oni koji ponavljano daju Prilog 1.b najčešće nemaju sustavno praćenje rizika tijekom godine, nego se sve saznaje naknadno, kroz reviziju¹.

Ono što je ključno za svakog čelnika: Izjava se ne "piše", nego se utvrđuje na temelju stvarnog stanja sustava. Ako sustav unutarnjih kontrola ne postoji ili ne funkcionira, to će se prije ili kasnije vidjeti – kroz nalaze Državnog ureda za reviziju, kroz nepravilnosti u javnoj nabavi ili kroz probleme u izvršavanju proračuna. Upravo zato je bitno uspostaviti kontroling u javnoj upravi.

2. Kontroling – prepoznavanje rizika i prilika

Mnogi čelnici kontroling doživljavaju kao sinonim za inspekciju ili "traženje grešaka". U stvarnosti je riječ o suprotnom pristupu. Kontroling je sustav praćenja poslovanja kojim je moguće unaprijed prepoznati rizične situacije te ih prevenirati, ali i prepoznati prilike čijom realizacijom se ostvaruje značajan napredak. Kontroling odgovornim osobama u JLP(R)S daje informacije potrebne za donošenje odluka prije nego što problem nastane, a ne tek nakon što revizija utvrdi propust.

U hrvatskom javnom sektoru taj se koncept formalno zove financijsko upravljanje i kontrole (FMC) i dio je šireg sustava unutarnjih kontrola uređenog Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru ("Narodne novine" br. 78/15, 102/19 i 105/25). Zakon je utemeljen na konceptu PIFC-a (Public Internal Financial Control), koji je Europska unija razvila kao standard dobrog upravljanja javnim novcem, a u sebi objedinjuje financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju kao dio istog sustava.

Sustav unutarnjih kontrola gradi se na pet međusobno povezanih komponenti, prema poznatom COSO modelu (Slika 1):

- **kontrolno okruženje** – jasna organizacijska struktura, etika i podjela odgovornosti,
- **upravljanje rizicima** – prepoznavanje što bi moglo ugroziti ostvarenje ciljeva JLP(R)S,
- **kontrolne aktivnosti** – konkretni postupci koji sprječavaju ili otkrivaju probleme,
- **informacije i komunikacije** – protok pravih podataka do pravih ljudi u pravo vrijeme,
- **praćenje i procjena** – redovita provjera funkcionira li sve gore navedeno.



Slika1. COSO² model – financijsko upravljanje i kontrola

¹ Prilog 1.a i Prilog 1.b dva su obrasca Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Ne radi se o dva različita upitnika, nego o dvije moguće verzije završne izjave koju čelnik daje nakon ispunjavanja Upitnika o fiskalnoj odgovornosti.

Prilog 1.a – Izjava bez utvrđenih slabosti i nepravilnosti

Jednostavno rečeno, to je **izjava bez ograde**.

Prilog 1.b – Izjava s utvrđenim slabostima ili nedovoljnom sigurnošću

To nije automatski priznanje nezakonitog poslovanja, nego **izjava s ogradom**: čelnik navodi područja u kojima postoje problemi ili nesigurnosti te se uz njih u pravilu povezuje plan njihova otklanjanja.

² COSO je kratica od **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**, odnosno:

Za rukovoditelje ustrojstvenih jedinica – pročelnike upravnih odjela, voditelje financija – ovo znači jasnu, osobnu odgovornost: definirati ciljeve svog djelokruga, postaviti pokazatelje uspješnosti i pratiti ostvaruju li se u skladu s proračunom i strateškim planovima. Predstavnik izvršne vlasti pritom ne mora sam nadzirati svaki račun – njegova je uloga uspostaviti sustav u kojem se odgovornost jasno raspoređuje, a informacije redovito vraćaju k njemu.

3. Kako se fiskalna odgovornost i kontroling zapravo isprepliću?

U praksi se fiskalna odgovornost i kontroling često promatraju kao dvije odvojene teme – jedna "pravna", druga "upravljačka". Odnos između fiskalne odgovornosti i kontrolinga je izravan: Upitnik o fiskalnoj odgovornosti, kao „kontrolna lista“ za provjeru odgovornog djelovanja unutar proračunske godine, sadržajno je gotovo identičan onome što bi efikasan sustav kontrolinga trebao pratiti kontinuirano, iz mjeseca u mjesec.

Upitnik provjerava funkcioniranje unutarnjih kontrola u sedam područja poslovanja – od planiranja i izvršavanja proračuna, preko javne nabave i upravljanja imovinom, do računovodstva i financijskog izvještavanja te transparentnosti. Kontroling, ako postoji, opskrbljuje čelnika upravo onim informacijama koje su potrebne da bi se na svako od tih pitanja moglo odgovoriti potvrdno i, što je jednako važno, dokumentirati zašto je odgovor potvrđan. Bez kontrolinga, popunjavanje Upitnika svodi se na procjenu "na oko" ili na naknadno prepisivanje nalaza revizije – čelnik u prosincu ili siječnju mora rekonstruirati stanje koje je trebao znati kontinuirano tijekom cijele godine.

Zato je najtočnije kontroling opisati kao proces, a podnošenje izjave o fiskalnoj odgovornosti kao njegov godišnji ishod. Kontroling odgovara na pitanje "kako danas stojimo i što treba popraviti", dok Izjava o fiskalnoj odgovornosti odgovara na pitanje "jesmo li tijekom protekle godine doista djelovali onako kako tvrdimo". Jedinica koja tijekom godine nema redovito praćenje rizika i odstupanja praktički nema na čemu utemeljiti vjerodostojnu Izjavu na Prilogu 1.a – jedino što joj preostaje jest dati Izjavu na Prilogu 1.b ili, još lošije, dati Izjavu na 1.a bez stvarne podloge, što samo odgađa problem do sljedeće vanjske revizije.

Ta veza dodatno je formalizirana time što unutarnja revizija, kao dio istog PIFC sustava, ocjenjuje baš funkcioniranje financijskog upravljanja i kontrola, a njezino mišljenje ulazi u podlogu za Izjavu. Drugim riječima, zakonodavac je namjerno povezao tri stupa – financijsko upravljanje i kontrole (kontroling u užem smislu), unutarnju reviziju i fiskalnu odgovornost – u jedan lanac izvještavanja, upravo zato da Izjava ne bi ostala samo administrativna gesta.

Iako Hrvatska nema jedinstvenu, propisima definiranu metodologiju za praćenje kvalitete kontrolinga u JLP(R)S, dostupni pokazatelji proračunske transparentnosti – koje već godinama prati Institut za javne financije – dobar su posredni pokazatelj u kojoj mjeri JLP(R)S pristupaju svojim praćenju provedbe procesa, jer transparentnost prema građanima teško je održati bez uređenih internih evidencija i praćenja.

U primjere dobre prakse u lokalnoj samoupravi vezano za transparentnost rada izvršne vlasti treba svakako izdvojiti aplikaciju "Otvoreni proračun" koja u stvarnom vremenu i u lako strojno čitljivom obliku prikazuje isplate iz proračuna grada i svih gradskih proračunskih korisnika objedinjenih u sustavu riznice, uključujući povezane ugovore i narudžbenice. Navedeni parametar transparentnosti odražava primjenu Zakona o pravu na pristup informacijama.

S druge strane u nalazima Državnog ureda za reviziju provedenih revizija, samo u 2018. godini revizijom je obuhvaćeno JLP(R)S (20 županija i Grad Zagreb, 28 gradova i 26 općina), a revizija je kod velikog broja njih utvrdila nepravilnosti i propuste u planiranju i izvršavanju proračuna, računovodstvenom poslovanju i financijskom izvještavanju, upravljanju prihodima i potraživanjima, rashodima i obvezama, javnoj nabavi te upravljanju imovinom – propuste dovoljno ozbiljne da su u dijelu slučajeva rezultirali uvjetnim mišljenjem revizije.

Noviji primjer iz 2025. dodatno oslikava kako izostanak kontrolinga izgleda u praksi: Državni ured za reviziju je u jednoj od redovitih dostava izvješća Hrvatskom saboru (69 izvješća, uključujući 30 financijskih revizija, 16 provjera provedbe naloga i preporuka te 23 provjere revizija učinkovitosti) utvrdio da je najviše nepravilnosti utvrđeno u upravljanju i evidentiranju imovine i neusklađenog vođenja poslovnih knjiga – upravo one vrste propusta koje redovit, mjesečni ili kvartalni kontroling prihoda, rashoda i imovine treba uočiti na vrijeme, prije nego što ih uoči vanjski/državni revizor.

Odbor sponzorskih organizacija Treadwayeve komisije.

COSO je razvio međunarodno prihvaćen okvir za **unutarnje kontrole, upravljanje rizicima i odgovorno upravljanje organizacijom**. Model se sastoji od pet komponenti: kontrolnog okruženja, upravljanja rizicima, kontrolnih aktivnosti, informacija i komunikacija te praćenja i procjene.

Zajedničko obilježje ovakvih slučajeva nije nužno loša namjera, nego izostanak sustava koji bi predstavnicima izvršne vlasti na vrijeme ukazao na odstupanje: nema registra rizika, nema redovitog internog izvještavanja, a Upitnik o fiskalnoj odgovornosti popunjava se kao formalnost neposredno prije roka, umjesto da bude odraz onoga što se pratilo tijekom cijele godine. Rezultat je da se stvarno stanje prvi put "otkriva" tek kad stigne revizija, kad je popravak najskuplji i najsporiji, a povjerenje javnosti je narušeno.

4. Statistički pokazatelji o stanju sustava

Dostupni podaci o razvoju sustava kontrolinga potvrđuju dvije stvari: da se stanje postupno poboljšava, ali i da razlike među jedinicama ostaju velike.

- Prema istraživanjima Instituta za javne financije, prosječna proračunska transparentnost svih 576 hrvatskih lokalnih jedinica (mjerena brojem objavljenih ključnih proračunskih dokumenata na ljestvici od 1 do 5) porasla je s prosječnih 1,8 u 2015. godini na 3,9 u ciklusu objavljenom 2019. godine.
- U istom ciklusu iz 2019. prosjeci po tipu jedinice bili su: županije 4,9, gradovi 4,3, a općine 3,8 – razlika koja se dobrim dijelom može pripisati manjku administrativnih kapaciteta u manjim općinama.
- Državna revizija lokalnih jedinica u 2018. godini obuhvatila je 75 jedinica (20 županija, Grad Zagreb, 28 gradova i 26 općina), pri čemu su nepravilnosti bile prisutne u gotovo svim ključnim područjima poslovanja – proračunskom planiranju, javnoj nabavi, računovodstvu i upravljanju imovinom.
- Samo u jednoj od redovitih dostava izvješća Hrvatskom saboru tijekom 2025. Državni ured za reviziju predao je 69 izvješća, što pokazuje razmjere posla vanjske revizije i, posredno, broj prilika u kojima bi dobar kontroling mogao spriječiti da se nepravilnost uopće dogodi ili da ostane neotkrivena do dolaska revizora.

Smjer je jasan: jedinice koje ulažu u redovito praćenje i objavu podataka sustavno se rjeđe pojavljuju među primjerima lošeg upravljanja.

5. Kontroling – prilika, a ne prijetnja

Zamislite dvije jedinice lokalne samouprave slične strukture i iznosa plana proračuna. U prvoj se fiskalna odgovornost svodi na to da referent u veljači "nekako" popuni Izjavu, a stvarno stanje procesa nitko sustavno ne prati tijekom godine. U drugoj postoji popis poslovnih procesa, utvrđeni rizici (kašnjenje u javnoj nabavi, nedostatna kontrola preuzetih obveza, ovisnost o jednom dobavljaču, upitna slijedivost u dokumentaciji), i redovito, primjerice mjesečno ili kvartalno, izvješće koje čelniku pokazuje odstupanja od plana.

Razlika između te dvije jedinice ne pokazuje se samo na Izjavi o fiskalnoj odgovornosti u veljači ili ožujku, ovisno koji sustav se promatra (proračun ili proračunski korisnik). Pokazuje se kroz cijelu godinu:

- manje nepredviđenih rashoda u izvršavanju proračuna – rebalansi postaju planirani alat, a ne "gašenje požara",
- manji rizik od nepravilnosti u javnoj nabavi, koje su i dalje jedno od najčešćih žarišta nalaza revizije,
- veća vjerodostojnost prema Ministarstvu financija, revizorima i građanima – jer sustav kontrolinga osigurava kvaliteta revizijski trag kojima se objektivno može opravdati određena aktivnost, ne samo tvrditi i iskazati uvjerenje,
- lakše preuzimanje odgovornosti unutar uprave, jer svaki pročelnik zna što se od njega očekuje i po čemu će se njegov rad mjeriti.

Drugim riječima, kontroling nije trošak dodatne birokracije – on je osiguranje da ovjerena Izjava o fiskalnoj odgovornosti, kao zakonska kategorija, zaista odražava stvarno stanje, a ne da je samo formalno popunjen obrazac.

6. Kako krenuti – bez potrebe za velikim projektom

Uspostava sustava financijskog upravljanja i kontrola ne zahtijeva nužno novo zapošljavanje ili skup softver. Nekoliko koraka koje svaka jedinica, neovisno o veličini, može poduzeti:

- **Popišite ključne poslovne procese** – od pripreme proračuna, preko javne nabave, do naplate prihoda. Ne treba odjednom sve, krenite s procesima gdje su rizici i iznosi najveći.

- **Imenujte osobu ili tim zadužen za koordinaciju unutarnjih kontrola** – zakon predviđa da tu ulogu preuzima ustrojstvena jedinica nadležna za financije.
- **Napravite jednostavan registar rizika** – razmislite što bi moglo poći po zlu, koliko je vjerojatno i kolika bi bila šteta, te tko je odgovoran za praćenje.
- **Uvedite redovito, kratko izvještavanje čelniku** – ne stotine stranica, nego pregledan sažetak odstupanja i mjera.
- **Iskoristite Upitnik o fiskalnoj odgovornosti kao alat za samoprocjenu tijekom godine**, a ne tek kao obrazac koji se popunjava u zadnji čas.
- **Ugledajte se na primjere dobre prakse** – rješenja poput objave proračuna u strojno čitljivom obliku ili jednostavne aplikacije za praćenje isplata ne zahtijevaju velik proračun, a značajno podižu i transparentnost i internu disciplinu.



Slika 2: Proces uspostave financijskog upravljanja i kontrole

Redovitim edukacijama i radionicama na temu proračuna, fiskalne odgovornosti i unutarnjih kontrola te razmjenom ponavljajućih iskustava, uz stručnu podršku, najbrži je put do funkcionalnog sustava.

7. Umjesto zaključka

Fiskalna odgovornost i kontroling nisu dva odvojena koncepta poslovanja – jedan zakonski, drugi upravljački. Oni su dvije strane iste medalje: **kontroling je proces kojim se tijekom godine gradi ono što se u Izjavi o fiskalnoj odgovornosti na kraju samo potvrđuje. Za čelnike koji žele da njihova jedinica lokalne samouprave bude prepoznata kao ozbiljan i pouzdan partner građanima koji žive na tom području, prema Ministarstvu financija, prema revizorima i prema investitorima – ulaganje u kvalitetan sustav unutarnjih kontrola nije trošak. To je temelj na kojem počiva svaka odluka o razvoju.**

Reference

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control—Integrated framework*. COSO.

Council of the European Union. (2011). Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. *Official Journal of the European Union*, L 306, 41–47.

Državni ured za reviziju. (2019). *Izvešća o obavljenim financijskim revizijama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2018. godinu*. Državni ured za reviziju.

Državni ured za reviziju. (2025). *Izvešća o obavljenim revizijama dostavljena Hrvatskom saboru*. Državni ured za reviziju.

European Parliament & Council of the European Union. (2013). Regulation (EU) No 473/2013 of 21 May 2013 on common provisions for monitoring and assessing draft budgetary plans and ensuring the correction of excessive deficit of the Member States in the euro area. *Official Journal of the European Union*, L 140, 11–23.

Institut za javne financije. (2019). *Proračunska transparentnost županija, gradova i općina: studeni 2018. – ožujak 2019*. Institut za javne financije.

Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, „*Narodne novine*“ br. 95/2019.

Vitezić, N., Petrlić, A. (2017) Kontroling u javnom sektoru, PRILOG ČASOPISU RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINACIJE, br. 5/2017.

Zakon o fiskalnoj odgovornosti, „*Narodne novine*“ br. 111/2018 i 83/2023.

Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, „*Narodne novine*“ br. 78/2015., 102/2019 i 105/2025