

Efikasnost uvođenja kontrolinga u javnom sektoru na praktičnom primjeru proračunskog korisnika

Korbel, Gordana

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:159876>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-30**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

Gordana Korbel

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD
EFIKASNOST UVOĐENJA KONTROLINGA U JAVNOM SEKTORU
NA PRAKTIČNOM PRIMJERU PRORAČUNSKOG KORISNIKA

Zagreb, 2020.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**EFIKASNOST UVOĐENJA KONTROLINGA U JAVNOM SEKTORU
NA PRAKTIČNOM PRIMJERU PRORAČUNSKOG KORISNIKA**

Ime i prezime studenta: Gordana Korbel

Matični broj studenta: 111/17-I-SDS

Mentor: dr.sc. Dolores Pušar Banović, profesor visoke škole

Zagreb, 2020.

ZAHVALA

Zahvaljujem svojoj mentorici dr.sc. Dolores Pušar Banović, profesorici RRIF Visoke škole, na prihvaćanja mentorstva za ovaj diplomski rad s temom koja je iziskivala povjerenje i veliko strpljenje u davanju savjeta i korisnih diskusija.

Posebnu pohvalu upućujem profesorima RRIF Visoke škole, uz čiju sam pomoć i s velikim užitkom stjecala znanje i sagledala širinu mogućnosti njegove primjene u svakodnevnom životu i radu.

Također zahvaljujem svojim kolegicama i kolegama na suradnji, međusobnoj pomoći i nezaboravnim lijepim trenucima tijekom proteklih godina.

Na kraju najviše zahvaljujem svojoj obitelji na strpljenju, razumijevanju i bezrezervnoj podršci koju su mi pružali tijekom mog studiranja.

NASLOV: Efikasnost uvođenja kontrolinga u javnom sektoru na praktičnom primjeru proračunskog korisnika

SAŽETAK: Javni sektor je po svom značaju i zastupljenosti resursa važan čimbenik u gospodarstvu i kao takav je generator pozitivnih, ali i negativnih promjena u ekonomiji svake zemlje. Kontroling je u javnom sektoru već prisutan u naprednim sustavima zemalja koje primjenjuju model novog javnog menadžmenta, utemeljenog na transparentnosti, efikasnosti i efektivnosti upravljanja javnim sredstvima. U funkciji djelovanja za opće dobro, implementiranje kontrolinga predstavlja izazov na više razina, od samog razumijevanja misije i vizije organizacije do operacionalizacije zadanih ciljeva i izrade modela vrednovanja njihove realizacije. U okruženju koje obilježava izostanak tržišnih mehanizama, kontroling svojim djelovanjem povezuje specifična funkcionalna područja subjekta javnog sektora u objedinjeni proces usmjeren na učinkovitiji oblik djelovanja prema izravnim korisnicima i društvu u cjelini.

KLJUČNE RIJEČI: javni sektor, kontroling, financijska kontrola javnog sektora Europske unije, sustav kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske

TITLE: The Effectiveness of the Implementation of Controlling into the Public Sector: A Practical Example of a Budget User

SUMMARY: The public sector is an important factor in the economy because of its significance and resource representation and is therefore a generator of both positive and negative changes in each country's economy. Controlling in the public sector is already present in the advanced systems of the countries that apply the model of new public management, which is based on transparency, efficiency and efficacy of public resource management. In order to achieve the common good, the implementation of controlling is a challenge on many levels, starting from understanding the mission and vision of an organisation, to the operationalisation of the assigned goals and the creation of a model for the evaluation of their realisation. In an environment characterised by the lack of market mechanisms, controlling and its effects connect specific functional areas of a public sector entity into a unified process aimed at a more efficient form of activity towards direct customers and society as a whole

KEY WORDS: public sector, controlling, public internal financial control in the EU Member States, public internal control systems in Croatia

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Problem i predmet istraživanja	1
1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja	2
1.3. Metode istraživanja.....	3
1.4. Struktura rada.....	3
2. FUNKCIJA KONTROLINGA U POSLOVANJU	4
2.1. Pojmovno određenje kontrolinga.....	4
2.2. Sistematizacija kontrolinga.....	8
2.3. Vrste kontrolinga	9
2.4. Primjena kontrolinga u neprofitnim organizacijama	12
3. SUSTAV KONTROLE U JAVNOM SEKTORU	15
3.1. Obilježja javnog sektora Europske unije	15
3.2. Obilježja javnog sektora Republike Hrvatske	20
3.3. Financijska kontrola u javnom sektoru zemalja članica Europske unije	25
3.4. Sustav kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske.....	28
3.5. Kontroling u javnom sektoru	35
3.5.1. Primjena kontrolinga u javnom sektoru na području Europske unije	37
3.5.2. Primjena kontrolinga u javnom sektoru Republike Hrvatske.....	41
3.6. Opseg eksternog i internog izvještavanja proračunskih korisnika JLP(R)S.....	43
3.6.1. Eksterno izvještavanje proračunskih korisnika Grada Zagreba	44
3.6.2. Interno izvještavanje proračunskih korisnika Grada Zagreba	45

4. PRIMJENA KONTROLINGA U PLANIRANJU I POSLOVANJU ZAGREBAČKOG KAZALIŠTA MLADIH (ZKM)	46
4.1. Zagrebačko kazalište mladih	46
4.2. Strategijski kontroling u procesu planiranja ZKM-a	49
4.3. Definiranje strateških ciljeva ZKM-a	52
4.4. Strategijski kontroling u modelu mjerenja učinaka ZKM-a	55
4.5. Primjena BSC modela u poslovanju ZKM-a	62
5. ZAKLJUČAK.....	65
6. POPIS LITERATURE.....	68
7. POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA	75
8. POPIS PRILOGA	79

1. UVOD

Temeljni zadatak suvremene države u području ekonomije je pravedna raspodjela resursa kroz tri osnovne funkcije javnih financija: alokacijsku, distribucijsku i stabilizacijsku. Pravedna raspodjela dohotka uključuje brojne izazove u primjeni društveno prihvatljivih instrumenata kojima se brine o preferencijama pojedinca i zadovoljenju njegovih potreba, kao osnovne jedinice koja vodi do blagostanja cijelog društva. Važnost praćenja informacija o proračunskim sredstvima i načinu njihovog trošenja upravo je u nadziranju procesa kontinuiranog balansiranja proračuna kojim se utječe na ekonomski rast, zaposlenost i ostvarivanje gospodarske stabilnosti društva. Odluke o raspodjeli proračunskih sredstava temelje se na procesu planiranja i izvještavanja o izvršenju plana tekućeg i proteklih razdoblja, pri čemu aspekt učinkovitosti nije dovoljno naglašen, kao ni pojave koje na učinkovitost utječu. U takvom okruženju postavlja se pitanje kvalitativne i kvantitativne motiviranosti, odnosno svrhovitosti kompleksnog izvještavanja bez mjerenja efikasnosti kroz sustav kontrolinga koje će se pojasniti u ovom radu, s naglaskom na potrebu uspostavljanja sustava za vrednovanje i poticanje izvrsnosti u javnom sektoru.

1.1. Problem i predmet istraživanja

Proračunski sustav svake zemlje definiran je njenim fiskalnim ciljevima i ekonomskom politikom kojom se ostvaruje gospodarska stabilnost. Sposobnost prikupljanja prihoda i kvalitativnog trošenja proračunskih sredstava u velikoj je mjeri u funkciji političkih okolnosti, što podrazumijeva određenu razinu netransparentnosti i specifičnih prioriteta, odnosno političkog marketinga. Niska razina informiranja negativno utječe na razvoj alata za korektivno praćenje proračuna, a time i izgradnju efikasnog sustava kontrole. Zahvaljujući procesima globalizacije koji utječu i na proračunski sektor, ujednačavanjem izvještavanja utemeljenog na ekonomskoj klasifikaciji GFS-a (*engl. Government Finance Statistics*), odnosno međunarodnog sustava državne financijske statistike, kao i razvijanjem EPSAS-a (*engl. European Public Sector Accounting Standards*), računovodstvenih standarda javnog sektora Europske unije (EU), postavljeni su temelji za izgradnju sustava mjerenja učinkovitosti i odgovornosti u javnom sektoru.

Predmet istraživanja ovog rada je utvrditi učinkovitost primjene kontrolinga u javnom sektoru Republike Hrvatske projiciranjem odabranih alata kontrolinga u poslovanje proračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zagrebačkog kazališta mladih. Na odabranom će se modelu istražiti mogućnosti praćenja proračunskog

procesa planiranja analiziranjem primijenjenog modela strategijskog kontrolinga kroz kvalitativno i kvantitativno vrednovanje rezultata prethodnih razdoblja. Također će se identificirati primjena odgovarajućih modela operativnog i strategijskog upravljanja troškovima kroz definiranje ciljeva i metoda vrednovanja postignutih rezultata prilagođenih okruženju i području djelovanja odabranog korisnika. Poseban će naglasak pritom biti stavljen na potrebnu interakciju strategijskog planiranja i učinkovitost realizacije kao temelj izgradnje sustava vrednovanja primjenjivog za svako pojedino specifično područje djelovanja proračunskih korisnika.

1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja

Radom će se istražiti mogućnosti transparentnijeg praćenja proračunskog procesa s ciljem uspješnog i odgovornog upravljanja proračunskim sredstvima kroz:

- Analiziranje stupnja primjene kontrolinga u području javnog sektora Republike Hrvatske
- Analiziranje značajnosti funkcije kontrolinga u javnoj upravi zemalja u okruženju
- Analiziranje metoda za identificiranje ciljeva i njihove operacionalizacije u poslovanju proračunskog korisnika
- Analiziranje metoda vrednovanja i mjerenja učinkovitosti u javnom sektoru
- Analiziranje obuhvata edukacije za uvođenje kontrolinga u javnom sektoru Republike Hrvatske

U ovom specijalističkom diplomskom stručnom radu razmatrat će se i sljedeća istraživačka pitanja:

- 1) Koje su vrste kontrolinga optimalne za primjenu u području javnog sektora?
- 2) Koja su područja proračunskog procesa u Republici Hrvatskoj optimalna za primjenu kontrolinga?
- 3) Koji su ključni pokazatelji u proračunskom sustavu Republike Hrvatske mogući predmet vrednovanja?
- 4) Koje su metode primjerene za izgradnju sustava vrednovanja u proračunskom sustavu Republike Hrvatske?

- 5) Kojim rješenjima zakonodavna vlast može učinkovito implementirati kontroling u sustav proračuna Republike Hrvatske?

1.3. Metode istraživanja

U istraživanju se za teorijski dio rada koriste sekundarni izvori dostupni u znanstvenoj i stručnoj literaturi, uz primjenu analitičko-deduktivne metode za pojmovno definiranje kontrolinga i njegovih funkcija te proračuna sa svim sastavnicama proračunskog sustava Republike Hrvatske. Za potrebe empirijskog dijela provest će se primarno istraživanje na primjeru proračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zagrebačkog kazališta mladih. U ovom će se dijelu istraživanja primjenom metoda sinteze, indukcije i dedukcije provoditi postupci komparativne analize prikupljenih informacija, koristiti instrumenti strategijskog kontrolinga, poput SWOT matrice, SMART analize, BCG matrice te prezentirati inovativni modeli vrednovanja rezultata s ciljem utvrđivanja učinkovite primjene uvođenja kontrolinga u proračunski sustav Republike Hrvatske.

1.4. Struktura rada

Predmet istraživanja razvija se kroz tri cjeline. U prvom dijelu rada (poglavlje 2.) pojašnjava se pojmovno određenje kontrolinga i njegovih sastavnica u različitim područjima primjene.

Drugi dio rada (poglavlje 3.) promatra obilježja proračunskog sustava Europske unije i Republike Hrvatske kroz temeljne koncepte sustava financijskih kontrola javnog sektora te mogućnost uvođenja funkcije kontrolinga i njegovu prisutnost u proračunskim sustavima drugih zemalja.

Empirijski dio rada (poglavlje 4.) istražuje utjecaj kontrolinga na planiranje i poslovanje proračunskog korisnika jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave, a zaključak (poglavlje 5.) na kraju pruža osvrt na postojeće stanje u odnosu na očekivane trendove uz aktivnu primjenu kontrolinga u javnom sektoru, sumira rezultate dobivene u istraživačkom dijelu ovog diplomskog rada te daje odgovor na postavljena istraživačka pitanja.

2. FUNKCIJA KONTROLINGA U POSLOVANJU

Primjena kontrolinga u praksi puno je duže prisutna od prihvaćanja kontrolinga kao znanstvene metode u području poslovne ekonomije¹. Kontroling se prvi put u povijesti spominje u kontekstu nadzora državne uprave i to: terminološki u 15. stoljeću u Velikoj Britaniji, a organizacijski 1778. u SAD-u, neosporno u najvišim i najmoćnijim razinama vlasti, što govori o značaju i potrebi njegove primjene.

Iako se funkcija kontrolinga relativno kratko organizira kao samostalna jedinica unutar organizacijske strukture poslovnog subjekta, njegova uloga stručne podrške menadžmentu u razvijenim ekonomijama nezamjenjiva je još od razdoblja Druge industrijske revolucije 70-ih godina i uvođenja brzih tehnoloških promjena.

„Prema istraživanju McKinseyja, na temelju uzorka od 30 tipičnih njemačkih velikih poduzeća s prometom većim od jedne milijarde DEM, 1974. godine već je 90 % poduzeća imalo osamostaljeno mjesto kontrolinga“ (Weber, 1993.; navedeno u Osmanagić Bedenik, 1998.).²

Potreba za prisutnošću kontrolinga snažno se razvija usporedno s razvojem menadžerskog pristupa poslovanju, što je i razumljivo, obzirom da su menadžmentu i kontrolingu ciljevi isti i, unatoč tome što su im putevi realizacije različiti, jedan bez drugoga manje su bliži njihovom uspješnom ostvarivanju.

2.1. Pojmovno određenje kontrolinga

Sama riječ *kontrolling* upućuje na latinsko porijeklo (*lat. contra*-protiv i *rotulus*-kotačić) iz kojeg se razvijaju riječi (*fran. contre-rôle*; *srednjoengl. countreroullour*) kojima se opisuju radnje poput vođenja registra i provjeravanja točnosti izvornih dokumenata, a koja je u 16. stoljeću dulje razdoblje pogrešno korištena kao riječ *comptroller*.

Niti danas nema jednoznačja u definiranju pojma *kontrolling*, vjerojatno zato jer nije usko vezan za specijalizirana područja djelovanja, veličinu poslovnog subjekta ili ciljeve. Jedna

¹ Kontroling je uveden kao redovan kolegij na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu ak. godine 1993/94.; Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 9.) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

² Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru: Preuvjeti za uspješnu implementaciju. 3. zbornik Sveučilišta u Dubrovniku [online]. Rapoloživo na: URL: http://travelsdocbox.com/Eastern_Europe/68116968-3-zbornik-sveucilista-u-dubrovniku.html (pristupljeno 23. listopada 2019.).

od brojnih definicija određuje ga kao *funkciju unutar sustava menadžmenta* kojom se povećavaju njegova efikasnost i efektivnost, a time i sposobnost prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća³, pri čemu je uvijek naglašena primjena temeljnih načela kontrolinga: koordinacija i integracija pojedinih podsustava u procesu podrške menadžmentu.

Osnovne funkcije kontrolinga (planska, kontrolna, informativna i koordinacijska) obuhvaćaju široko područje aktivnosti s izrazito velikim utjecajem na donošenje poslovnih odluka, naročito uzevši u obzir prosječnu hijerarhijsku razinu odgovornosti i njegovu stručnu podređenost upravi. Kontroleri pritom imaju dvojaku ulogu u organizaciji:

- kontroleri kao interni savjetnici – suodgovorni partneri menadžmentu
- kontroleri kao pružatelji pouzdanih informacija u svrhu poslovnog odlučivanja

U okviru pojmovnog definiranja i implementiranja kontrolinga potrebno je utvrditi aktivnosti koje su obuhvaćene glavnim procesima kontrolinga u ostvarivanju postavljenih ciljeva, planiranja i upravljanja, tzv. procesni model, primjenjiv u svakom poslovnom okruženju (Slika 1).

Slika 1: **Procesni model kontrolinga**

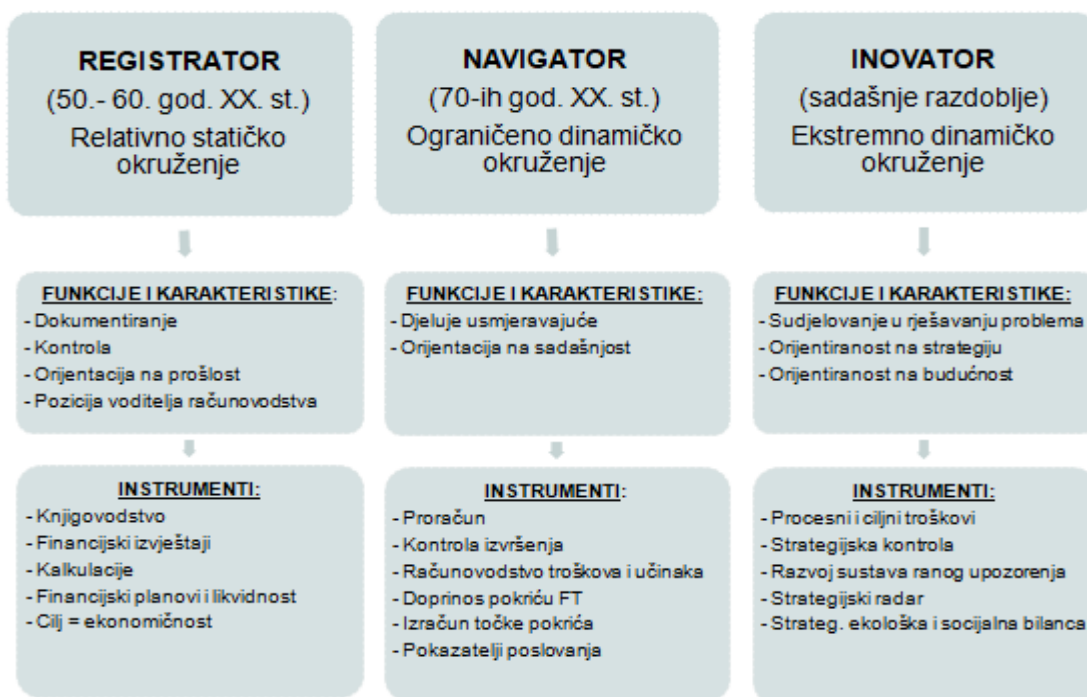


Izvor: Kontroling portal. URL: <https://kontroling-portal.eu/novosti-dogadaji/poslovanje/301-optimizacija-procesa-kontrolinga> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

³ Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 80.) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

Razvoj kontrolinga može se promatrati kroz tri generacijske uloge kontrolera (Slika 2):

Slika 2: **Generacije kontrolinga (kontrolera)**



Izvor: Autor prema podacima: Pušar Banović, D. (2019). Kolegij: Kontroling. Prezentacija s predavanja: 1. Uvodno o kontrolingu. Zagreb: RRIF VŠ.

Ono što se sa sigurnošću može utvrditi temeljem obilježja i značaja njegove primjene jest da kontroling nije kontrola, a kontroler ne kontrolira. Izjava kako su kontroleri čarobnjaci novog doba⁴ u kontekstu podrške u kriznim vremenima, vjerojatno proizlazi i iz činjenice o potrebnim multidisciplinarnim znanjima kontrolera iz područja:

- Financija i računovodstva
- Matematike, statistike
- Informacijske tehnologije
- Klasične ekonomske teorije
- Organizacije poduzeća
- Strateškog i operativnog menadžmenta
- Komunikacije
- Upravljanja ljudskim resursima⁵

⁴ Altius. URL: <https://www.altius.hr/konferencije/1-hrvatska-konferencija-o-kontrolingu-krizni-kontroling/1> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

⁵ Pušar Banović, D. (2019). Kolegij: Kontroling. Prezentacija s predavanja: 1. Uvodno o kontrolingu. Zagreb: RRIF VŠ.

Računovodstveno i financijsko znanje sasvim je sigurno početna pozicija za razumijevanje temeljnih kategorija i strukture informacija kojima se kontroler koristi u svojim metodama i instrumentima, zbog čega se najčešće controlling pogrešno i doživljava kao segment knjigovodstvenog i računovodstvenog odjela.

Odnos controllinga i drugih srodnih područja u poslovnom okruženju može se promatrati kroz nekoliko ključnih organizacijskih funkcija kojima se nadopunjava prikazanih u Tablici 1.

Tablica 1: **Odnos controllinga i srodnih područja poslovnog okruženja**

ODNOS CONTROLLINGA I SRODNIH PODRUČJA POSLOVNOG OKRUŽENJA			
RAČUNOVODSTVO	FINANCIJE	KONTROLA	INTERNA REVIZIJA
<ul style="list-style-type: none"> ❖ u EU odvojena područja ❖ u SAD-u računovod. je podređeno ❖ usmjereno na prošlost (controlling na budućnost) ❖ pruža controllingu informacije o sadašnjem stanju ❖ oblikuje informacije prema potrebama controllinga 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ u SAD-u funkcionalno razdvajanje od 1962. ❖ funkciju likvidnosti i fin. stabilnosti <u>usklađuju sa strategijom</u> controllinga 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ parcijalna podrška menadžmentu (controlling je integracijska) ❖ primarni objekt je sustav izvođenja (controlling je funkcija menadžmenta) ❖ osigurava provođenje propisane politike <u>bez planiranih</u> vrijednosti 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ u Njemačkoj odvojena područja ❖ u SAD-u podređena controllingu ❖ <u>situacijski</u> pristup provođenja ❖ <u>neutralna</u> obzirom na cilj ❖ ispituje točnost podataka i usklađenost procesa, nadopunjujući funkciju controllinga

Izvor: Autor prema podacima: Osmanagić Bedenik, N. (2007). Controlling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 87 - 90.) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

Neprofitna međunarodna platforma controllinga (*engl. IGC International Group of Controlling*)⁶, osnovana 1995. s ciljem razvijanja međunarodne mreže za razmjenu ideja i oblikovanja budućnosti controllinga, definira misiju kontrolera na sljedeći način:

- oblikovanje i praćenje menadžerskog procesa određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja, na način da svaki donositelj odluke može djelovati u skladu s usvojenim ciljevima

⁶ IGC International Group of Controlling. URL: <https://www.igc-controlling.org/> (pristupljeno 08.11.2019.)

- briga za savjestan odnos prema budućnosti, čime se omogućava iskorištavanje poslovnih prilika i upravljanje rizicima
- integriranje pojedinačnih organizacijskih ciljeva i planova u odgovarajuću cjelinu
- razvijanje i održavanje kontroling sustava osiguravanjem kvalitete podataka i informacija relevantnih za odlučivanje
- aktivna uloga ekonomske savjesti za dobrobit cijele organizacije

2.2. Sistematizacija kontrolinga

Obzirom na kompleksnosti i dinamiku okruženja te unutarnje karakteristike same organizacije, različiti su izravni ciljevi kontrolinga, odnosno njegove orijentacijske koncepcije, stoga se razlikuju:

1) računovodstveno orijentirana koncepcija

- ✓ naglasak na pripremi računovodstvenih podataka kao instrumenta menadžmentu
- ✓ usmjeravanje računovodstva na budućnost radi osiguranja likvidnosti

2) informacijski orijentirana koncepcija

- ✓ usmjerenost na informacijski cilj u osiguravanju strategije poduzeća
- ✓ koordiniranje i povezivanje funkcija planiranja, kontrole i informiranja

3) upravljački orijentirana koncepcija

- ✓ sveobuhvatna i najzrelija koncepcija kontrolinga
- ✓ koordiniranje i integriranje podsustava u ostvarivanju ciljeva poduzeća

4) načela praktičara

- ✓ kontroling kao instrument ciljnog upravljanja poduzećem
- ✓ osiguravanje metodologije za ostvarivanje ciljeva

Za bolje razumijevanje i praćenje kontrolinga potrebno ga je promatrati kroz nekoliko osnovnih razlikovnih kriterija: prema primijenjenim instrumentima, postavljenim ciljevima ili područjima djelovanja (Tablica 2).

Tablica 2: **Razlikovni kriteriji sistematizacije kontrolinga**

RAZLIKOVNI KRITERIJI SISTEMATIZACIJE KONTROLINGA			
ORIJENTIRANOST NA NAJVIŠI CILJ	FUNKCIONALNA PODRUČJA PRIMJENE	DJELATNOSTI PRIMJENE	FAZA RAZVOJA PODUZEĆA
<ul style="list-style-type: none"> ❖ rentabilnost (troškovi, prihodi, dobitak/doprinos pokriću) ❖ likvidnost (podrijetlo i korištenje sredstava) ❖ proces/projekt (faze, rezultat) 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ nabava (upravljanje zalihama) ❖ proizvodnja (tehničko područje) ❖ promet/marketing ❖ logistika ❖ istraživanje i razvoj ❖ financije ❖ kadrovi ❖ organizacija/obrada podataka 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ trgovine ❖ banke ❖ osiguravajuća društva ❖ bolnice ❖ javna uprava... <p>po procesu planiranja:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ operativni ❖ taktički ❖ strategijski 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ kontroling osnivanja ❖ kontroling rasta ❖ kontroling konsolidacije ❖ krizni kontroling

Izvor: Autor prema podacima: Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 85 - 87.) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

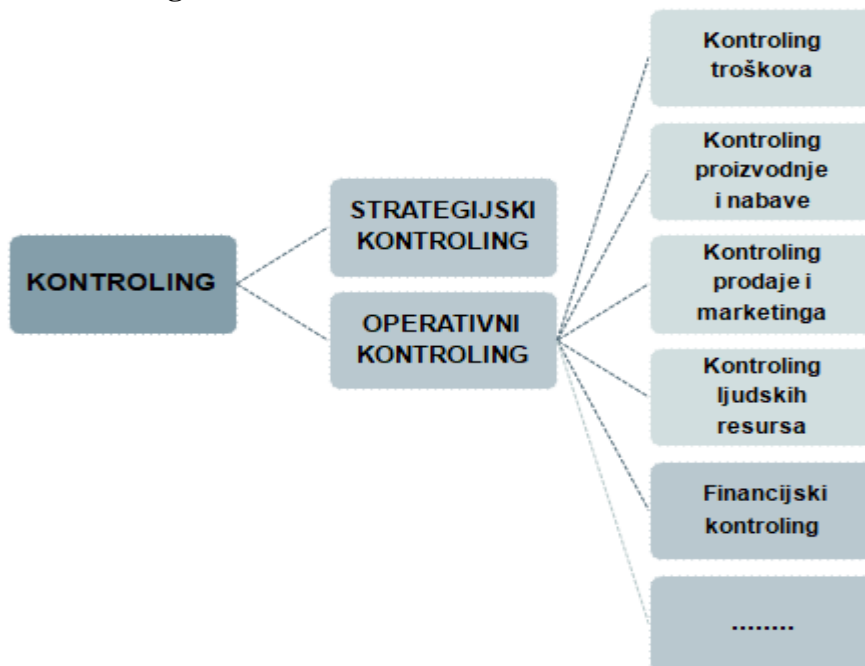
2.3. Vrste kontrolinga

Primjena kontrolinga u praksi pretežno je operativnog karaktera, a očituje se u aktivnosti koordiniranja menadžerskih podsustava unutar zadanih ciljeva, resursa i definiranog okruženja. Međutim, dinamične promjene unutarnjeg i vanjskog poslovnog okruženja rezultiraju potrebom kontinuiranog usklađivanja procesa upravljanja s ciljevima poslovanja, potičući na taj način inovativno i dugoročno razmišljanje, što je temeljno obilježje strategijskog djelovanja.

Razlika u ciljevima i načinu primjene instrumenata kontrolinga može se promatrati i s pozicije strategijskog planiranja (povećanja razine efektivnosti u zadovoljavanju stvarnih

potreba) i operativnog planiranja (povećanja efikasnosti u načinu rada)⁷, što dovodi do osnovne podjele kontrolinga na stratejski i operativni (Slika 3).

Slika 3: Vrste kontrolinga



Izvor: Pušar Banović, D. (2019). Kolegij: Kontroling. Predavanja: 1. Uvodno o kontrolingu. Zagreb: RRIF VŠ.

Najučestaliji instrumenti kojima se koriste operativni i stratejski kontroling u funkciji izvršavanja operativnog planiranja, kontrole, informiranja i koordiniranja prikazani su u Tablici 3.⁸

Tablica 3: Instrumenti stratejskog i operativnog kontrolinga

STRATEGIJSKI INSTRUMENTI	OPERATIVNI INSTRUMENTI
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Uravnotežena karta ciljeva BSC ❖ SWOT analiza ❖ PESTLE analiza ❖ BCG matrica ❖ Analiza potencijala 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Metode upravljanja troškovima ❖ Analiza točke pokrića ❖ Analiza kontribucijske marže ❖ Analiza investicijskog proračuna ❖ Analiza odstupanja

Izvor: Autor prema podacima: Meter, M. et al. (2017). Kontroling u praksi - Instrumenti kontrolinga. Zagreb: Poslovna učinkovitost d.o.o.

⁷ Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 248-250) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

⁸ Meter, M. et al. (2017). Kontroling u praksi - Instrumenti kontrolinga. Zagreb: Poslovna učinkovitost d.o.o.

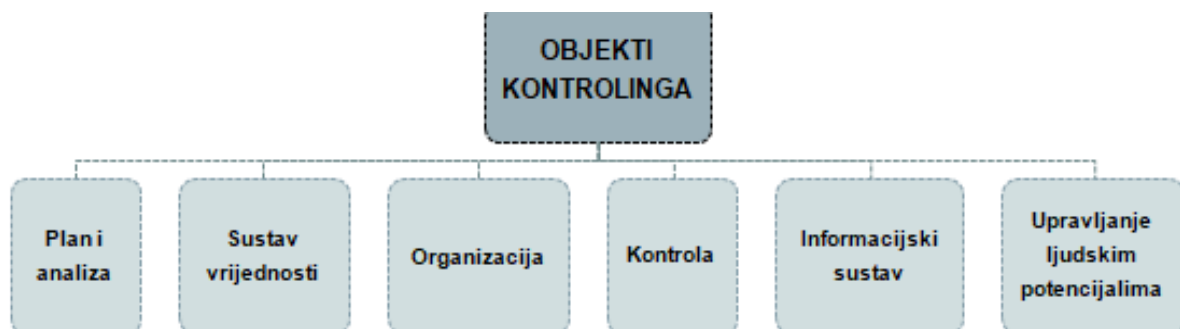
Pritom je potrebno naglasiti kako kontroling i kontroler nisu odgovorni za postavljanje i izvršavanje strategijskih i operativnih ciljeva, nego za podršku menadžmentu u definiranju i informiranju o stanju postojećeg i projiciranog procesa strategijskog i operativnog upravljanja.

Temeljni zadaci strategijskog i operativnog kontrolinga jesu:

STRATEGIJSKI KONTROLING	OPERATIVNI KONTROLING
1. oblikovanje vizije, ideje vodilje i nadređenih strategijskih ciljeva	1. sastavljanje proračuna
2. razvoj strategija postojećih područja	2. mjerenje i analiza odstupanja
3. prosuđivanje rizika strategijskih opcija	3. obračun troškova, račun doprinosa pokriću fiksnih troškova
4. identifikacija novih poslovnih mogućnosti	4. analiza profitabilnosti
5. postavljanje zadanih kvantitativnih i kvalitativnih prioriteta	5. priprema informacija za pregovaranje
	6. ABC analiza (prihodi i troškovi)
	7. razvijanje sustava pokazatelja
	8. studije isplativosti ulaganja
	9. proračun novčanih kategorija

Svoju funkciju stručne podrške kontroling realizira spomenutom primjenom načela koordinacije i integracije podsustava u procesu podrške menadžmentu, pri čemu objekti djelovanja mogu biti pojedini procesi i aktivnosti unutar podsustava upravljanja (Slika 4).

Slika 4: **Objekti kontrolinga**



Izvor: Autor prema podacima: Pušar Banović, D. (2019). Kolegij: Kontroling. Predavanja s predavanja: 1. Uvodno o kontrolingu. Zagreb: RRIF VŠ.

2.4. Primjena kontrolinga u neprofitnim organizacijama

Prisutnost kontrolinga u profitnom sektoru prirodno se nameće obzirom na kategoriju učinkovitosti koja u neprofitnim organizacijama nije dovoljno razrađena ili barem ne postoji sveobuhvatni sustav vrednovanja kojim bi se uspješno objedinila njegova bogata raznolikost.

Na pitanje može li mjerenje performansi pomoći u povećanju učinkovitosti pružanja javnih usluga, odgovor je već davno otkriven u poznatoj izjavi menadžerskog gurua, Petera Druckera: *If you can't measure it, you can't manage it.*⁹, s čim se slažu i brojni stručnjaci u svojim razmatranjima o uvođenju kontrolinga u pojedina područja neprofitnog sektora u kojima još nije zastupljen poslovni način razmišljanja, kao što je primjerice kazalište.¹⁰

Kontroling se najčešće poistovjećuje s efikasnošću proizvodnje nekog proizvoda, međutim jednako se tako može primijeniti na mjerenje efikasnosti pružanja usluga, kako u profitnom, tako i u neprofitnom sektoru. Efikasnost pružanja usluga također se utvrđuje kroz odnos ulaznih i izlaznih vrijednosti primjenom odabranih kriterija menadžerskog odlučivanja, pri čemu se učinkovitost postiže minimiziranjem ulaznih faktora u odnosu na vrijednost izlaznih. Pretpostavka kako se u neprofitnom sektoru za postizanje zadovoljavajuće razine efikasnosti neće pretjerano fokusirati na rizičnost pri odabiru modela odlučivanja nameće se obzirom na izostanak posljedice odgovornosti, što je ujedno i najznačajnija razlika u poslovanju između profitnog i neprofitnog sektora.

Međutim, odabrani sustav odlučivanja unutar neprofitnog sektora ne mora uzimati u obzir samo ostvarene rezultate, nego i posljedice efekte dobivene ostvarivanjem ciljeva, što ukazuje kako vrednovanje u tom slučaju može biti sastavljeno iz dva elementa:

- rezultat kao ciljani rezultat programskih aktivnosti
- izvedba kao način ponašanja korištenjem metoda povezanih s kvalitetom rezultata.

Drugim riječima, uz učinkovitost koja podrazumijeva usporedbu između planiranih i postignutih rezultata, djelovanjem neprofitne organizacije obično se ostvaruje i posredna učinkovitost koja se mjeri ostvarivanjem misije, a nastala je kroz aktivnosti poduzete za

⁹ Growthink. URL: <https://www.growthink.com/content/two-most-important-quotes-business> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

¹⁰ Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 293.) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

postizanje planiranih rezultata. Prvi je pokazatelj relevantan sa stajališta uprave, a drugi je relevantan sa stajališta zajednice i stvaranja općeg dobra kojim je obilježen neprofitni sektor.

Sljedeća bitna razlika kod implementiranja kontrolinga u neprofitnim organizacijama je sam postupak definiranja misije, vizije i ciljeva na svim razinama kroz precizno kreiranje i analiziranje poslovnog procesa i procedura, što je rijetka praksa u neprofitnom sektoru i iziskuje određeni napor u prihvaćanju poslovnog načina razmišljanja u uvjetima neposlovnog okruženja. Različitost korisnika pridonosi kompleksnosti sustavnog definiranja ciljeva, jer u prvom planu nisu izvori financiranja kao kod profitnog sektora, nego su tu i specifične skupine korisnika iz područja neposrednog djelovanja subjekta te šire društvo u cjelini.

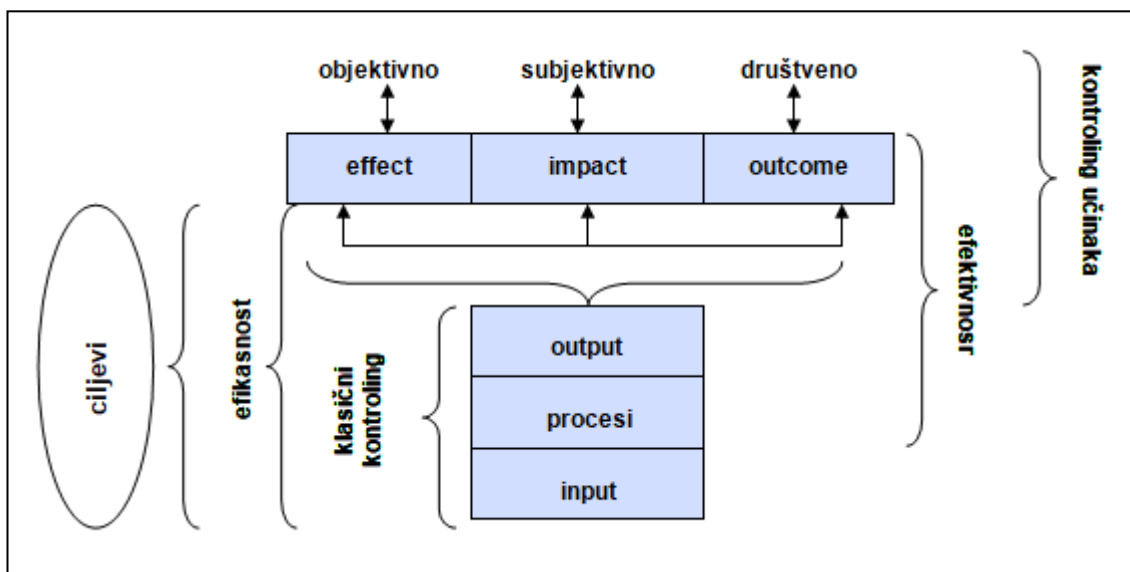
Nadalje, primjena kontrolinga u neprofitnom sektoru suočava se i s problemom rangiranja ostvarenih učinaka, kako unutar pojedine organizacije, tako i u međusobnom uspoređivanju, za što ne postoji formalni kvalitativni ili kvantitativni okvir.

Jedna od mogućih interpretacija učinaka neprofitnih organizacija koje u svojoj prirodi imaju raznoliku strukturu korisnika (interesnih skupina) u fokus stavlja *effect*, *impact* i *outcome* kao glavne ciljne vrijednosti.¹¹ U navedenom je rješenju predložena primjena Modela učinaka neprofitnih organizacija (Slika 5) prema kojem ostvarena kvantitativna količina rezultata/učinaka (*engl. output*) predstavlja temelj za ostvarenje ciljanih kvalitativnih rezultata, odnosno postizanje:

- objektivnih učinaka (*engl. effect*) za širu skupinu specifičnih korisnika iz područja djelovanja neprofitne organizacije, vidljivih i dokazivih
- subjektivnih učinaka (*engl. impact*) za ciljanu skupinu korisnika iz područja djelovanja neprofitne organizacije koji se očituju kroz (ne)zadovoljstvo primatelja
- društvenih učinaka (*engl. outcome*) kojima se postižu koristi i stvaranje općeg dobra za zajednicu

¹¹ Halfar, B. (2010). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke. Smjernice za određivanje ciljeva, planiranje i upravljanje u neprofitnim organizacijama. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.

Slika 5: Model učinaka neprofitnih organizacija



Izvor: Halfar, B. (2010). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke. Smjernice za određivanje ciljeva, planiranje i upravljanje u neprofitnim organizacijama (str. 47). Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.

Takvo razmišljanje definira učinak na korisnike kao ciljani rezultat, neovisno radi li se o aktivno uključenim korisnicima ili eksternim skupinama primatelja usluga, postavljajući efikasnost poslovnih rezultata u poziciju sekundarno ostvarenih ciljeva. Upravo je uloga kontrolera pomiriti klasična obilježja kontrolinga s netržišnim okolnostima u kojima djeluju organizacije neprofitnog sektora i ostvaruju specifične i višeslojne učinkovitosti.

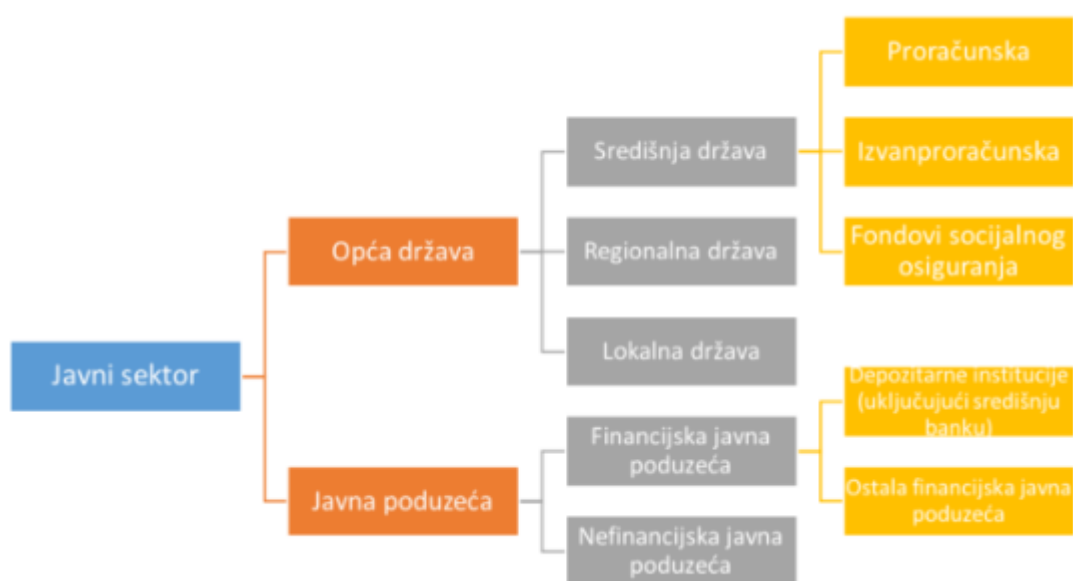
Navedene posebnosti kod primjene kontrolinga u neprofitnom sektoru izazovi su čijim je savladavanjem moguće značajno unaprijediti djelovanje u pojedinim područjima neprofitnog sektora poput javne uprave, što bi bilo pozitivno prihvaćeno kao smisleni oblik postojećeg, sve zahtjevnijeg i sve opširnijeg izvještavanja, načina kojim se pokušava sistematizirati financiranje naizgled nekontroliranog trošenja javnih sredstava.

3. SUSTAV KONTROLE U JAVNOM SEKTORU

Dobro upravljanje i kvaliteta usluge svake javne uprave prepoznaje se kroz stupanj zaštite interesa i zadovoljavajuće razine standarda građana, neovisno o njenoj veličini ili veličini raspoloživih resursa. Mnogo važnija od veličine vlasti njena je kvaliteta.¹²

Javni sektor u širem smislu uključuje (Slika 6) opću državu sa svim razinama vlasti, javna poduzeća u vlasništvu ili pretežnoj kontroli države i javne financijske institucije (npr. centralna banka):

Slika 6: Javni sektor prema MMF-u



Izvor: Arhivanalitika - Ekonomski lab. URL: <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-2-obuhvat-i-velicina-javnog-sektora-u-hrvatskoj/> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

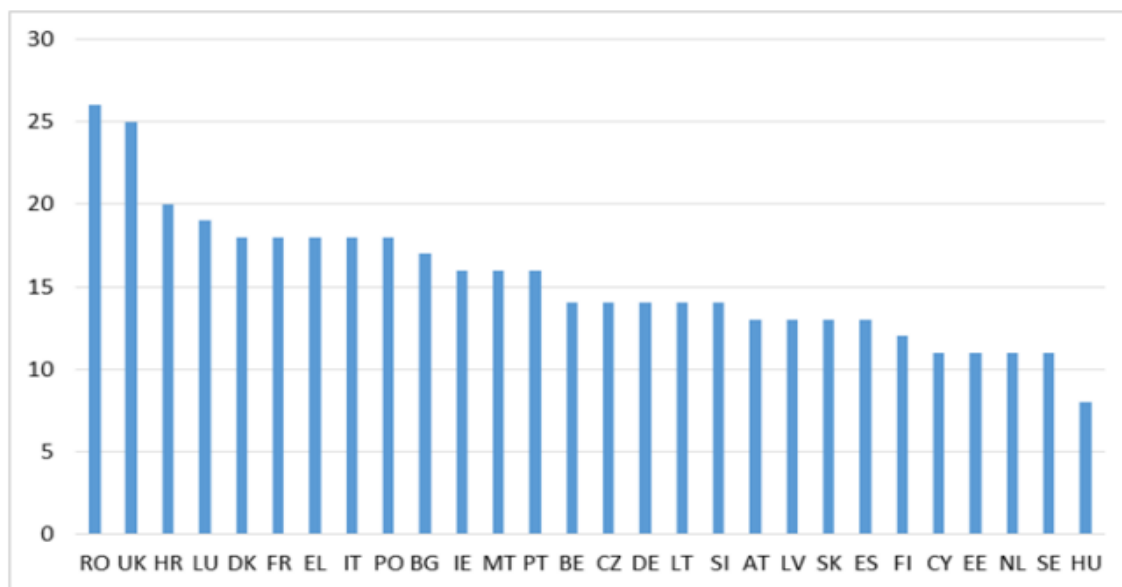
3.1. Obilježja javnog sektora Europske unije

U Europskoj uniji interesi država članica i njenih građana štite se transparentnim trošenjem javnih sredstava i poticanjem javno-privatnih programa kojima se povećava zaposlenost i osigurava ekonomski rast. Globalno gledajući, neborivi kriterij učinkovitog upravljanja javnim sredstvima jest produktivnost koja rezultira visokim dohotkom po glavi stanovnika.

¹² (engl. "Much more important than the size of government is its quality...") Fukuyama, F. (2014). Political Order and Political Decay. A Comparative Overview of Public Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

Usprkos zajedničkim reformskim trendovima u posljednjih 20 godina, snažne su razlike u obnašanju izvršne vlasti u državama članicama EU, neovisno o veličini zemlje. Na primjer, manje zemlje, kao što su Hrvatska, Luksemburg ili Danska, premašuju broj ministarstava u mnogo većim zemljama, poput Njemačke, Španjolske ili Nizozemske (Grafikon 1).

Grafikon 1: **Broj ministarstava u vladi, EU28 u 2017. godini**



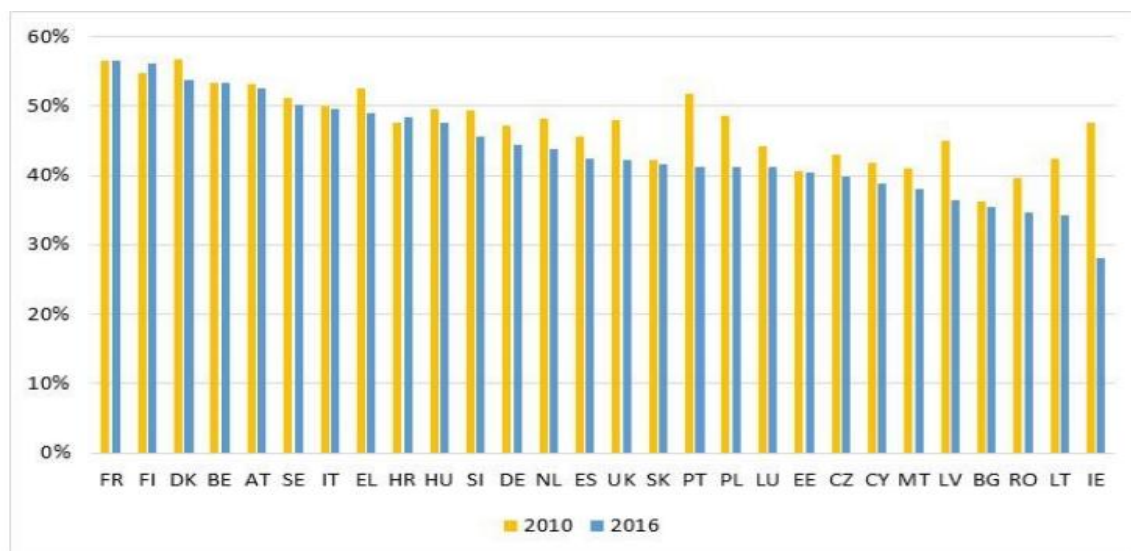
Izvor: Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

Razina profesionalizacije i brzina depolitiziranja sustava javnih službi značajno utječe na smanjenje i učinkovitost državne administracije. Pokazatelje poput veličine javnih rashoda i broj zaposlenih u javnom sektoru neke zemlje potrebno je promatrati kroz učinkovitost i zadovoljstvo njenih stanovnika pruženim uslugama. Osim neujednačenih kriterija u mjerenju efikasnosti upravljanja javnim financijama, ne postoji jednoznačnost niti u korištenju alata za kvalitetnu usporedbu unutar neke gospodarske cjeline kao što je Europska unija.

Visoka razina javnih izdataka u odnosu na ukupni bruto društveni proizvod (BDP) neke zemlje može upućivati na snažnu gospodarsku ulogu države, ali istovremeno može ukazivati i na neekonomično upravljanje javnim sredstvima. Ovaj je pokazatelj vrlo osjetljiv na trendove smanjenja ili povećanja BDP-a pa stoga nužno ne otkriva stanje gospodarstva promatrane ekonomije, a u kontekstu udjela javnih izdataka, moguće je da niti ne odražava stvarne napore vlade za njihovim smanjenjem.

Prema podacima Eurostata iz 2016. godine (Grafikon 2), udio javnih izdataka u bruto domaćem proizvodu zemalja članica EU kreće se u rasponu od 28,1% (Irska) do 56,5% (Francuska). U šest zemalja EU javni su izdaci veći od 50% BDP-a, dok osam zemalja ima udio javnih izdataka u bruto domaćem proizvodu manji od 40%.

Grafikon 2: Udio ukupnih javnih rashoda u BDP-u, EU28 u razdoblju 2010.- 2016.



Izvor: Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

Pritom treba napomenuti kako je iznimno za potrebe komparativnog prikaza za Republiku Irsku korišten podatak iz 2011. godine zbog nešto manjeg udjela javnih rashoda u BDP-u od promatrane 2010. godine, razdoblja saniranja bankarskog sektora. I nadalje veliku disproporciju između 2011. i 2016. moguće je objasniti uvođenjem novih pravila za mjerenje BDP-a, koji su za Irsku problematični zbog velikog udjela multinacionalnih aktivnosti u gospodarstvu nakon provođenja politike poreznih olakšica za strana ulaganja od 1996. godine.

Zaključno se može utvrditi kako su zemlje s manjim udjelom javnih rashoda u BDP-u u početnom promatranom razdoblju imale izraženiju tendenciju pada, dok je većina zemalja s visokim početnim udjelom javnih rashoda ostala i dalje na visokoj razini.

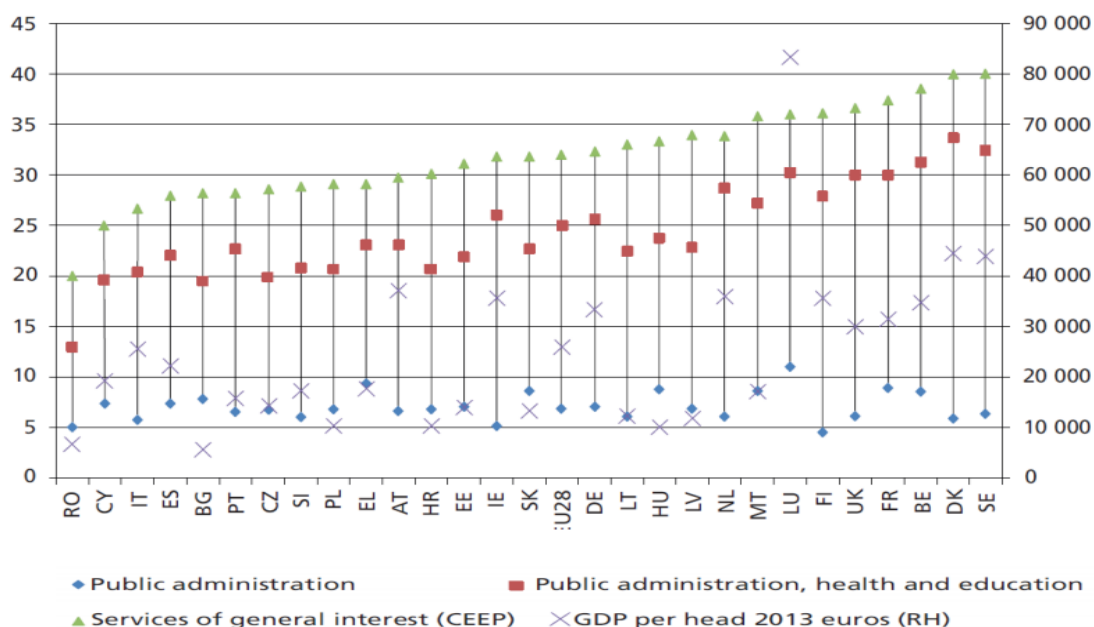
Uz pokazatelje udjela u BDP-u, veličina vlade se u komparativnim analizama promatra i kroz broj zaposlenih, pri čemu je izuzetno bitan izvor i metodologija prikupljanja podataka. Dobiveni podaci o zapošljavanju u javnom sektoru često ne prikazuju stvarno stanje obzirom da pojedini državni uredi za statistiku evidentiraju broj radnih mjesta bez podataka o broju zaposlenih na temelju sati rada ili čak nemaju pouzdane informacije za

sve razine vlasti. Zbog kvalitetnije usporedivosti i usklađenosti prikupljenih informacija, zapošljavanje u javnom sektoru potrebno je ujednačiti kroz sljedeće razine kako je prikazano u Grafikonu 3:

- zaposlenost u javnoj upravi (plava markacija) koja uključuje državne službenike i namještenike tijela izvršne vlasti, pravosudna i ostala državna tijela
- zaposlenost u javnim službama (crvena markacija) koja uključuje financiranje javnih usluga bez privatnog sektora u području zdravstva, socijalne skrbi, znanosti i obrazovanja
- zaposlenost u javnom sektoru (zelena markacija) najšire obuhvaća obavljanje javnih usluga u područjima poput zdravstva, školstva, uključujući javna poduzeća i privatni sektor

Obzirom da je zaposlenost u javnom sektoru u odnosu na ukupnu zaposlenost u velikoj većini zemalja članica EU bila prilično ujednačena u razdoblju između 2011. i 2017. godine, za komparativnu analizu je odabrana 2013. godina. Lijevo osi prikazan je udio zaposlenih u javnoj upravi ili uslugama od općeg interesa u odnosu na ukupno zaposlene (u %), dok je desnom osi iskazan BDP po glavi stanovnika (u eurima).

Grafikon 3: Zaposlenost u javnom sektoru, EU28 2013. (% od ukupne radne snage)



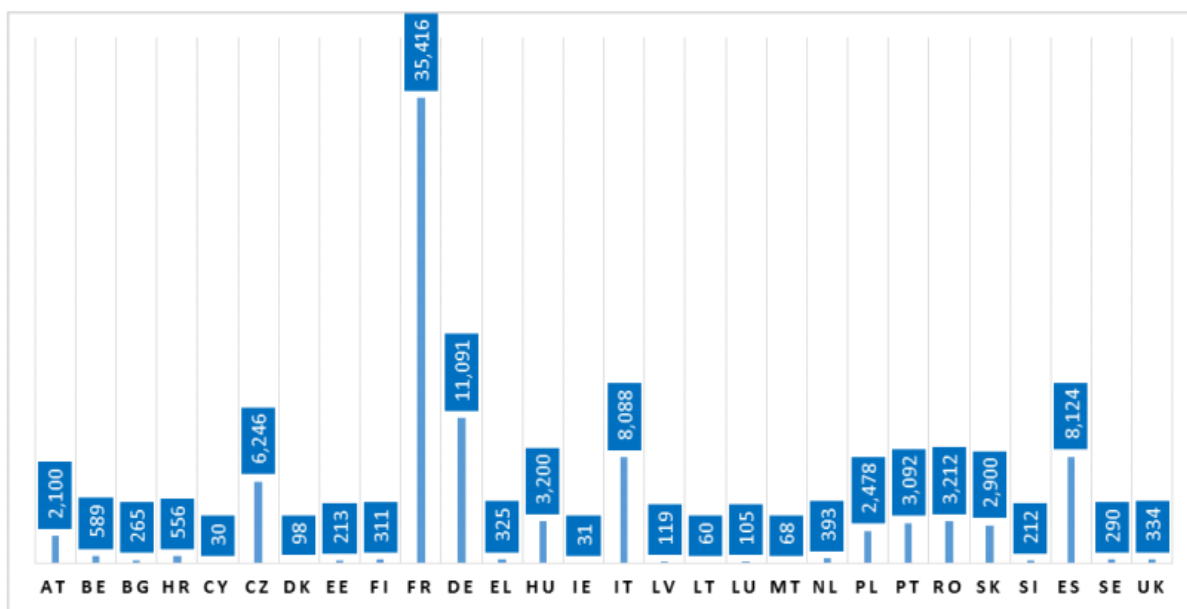
Izvor: Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef1470en_0.pdf (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Iz prikazanog je vidljiv očekivano veći udio zaposlenih u javnom sektoru u skandinavskim zemljama i zemljama središnje Europe (Švedska, Danska, Belgija, Francuska), za razliku od niže zastupljenog udjela u većini istočnoeuropskih zemalja.

Prema podacima navedenim u Komparativnoj analizi učinkovitosti javne administracije EU28¹³ o kretanju broja zaposlenih, u promatranom razdoblju od 2011. do 31.03.2017. samo je u tri države zabilježeno povećanje zaposlenosti u javnoj upravi od preko 1%: Mađarska (sa 7,9% u 2011. na 10,2% u prvom tromjesečju 2017.), Hrvatska (sa 6% na 7,5%) i Cipar (sa 7% na 8,4 %). Jedino Luksemburg bilježi pad veći od 1%, s 11,8% radne snage u 2011. na 9,3% u prvom tromjesečju 2017., ali i dalje ima jedan od najvećih udjela među državama članicama EU.

Kompleksnost upravljačke strukture javnog sektora ne proizlazi uvijek iz geografskih karakteristika neke zemlje, nego je često rezultat političkih odluka i naslijeđenih preferencija. Suvremene ekonomije ulažu značajne napore u smanjenje broja upravljačkih jedinica, kao i smanjenje organizacijskih struktura, u skladu s optimalnim ustrojbenim oblikom i potrebama. U nastavku (Grafikon 4) je usporedni prikaz broja lokalnih samouprava u državama članicama EU28 sa stanjem na dan 31.12.2016. godine.

Grafikon 4: Broj lokalnih samouprava u državama članicama, EU28 2016.

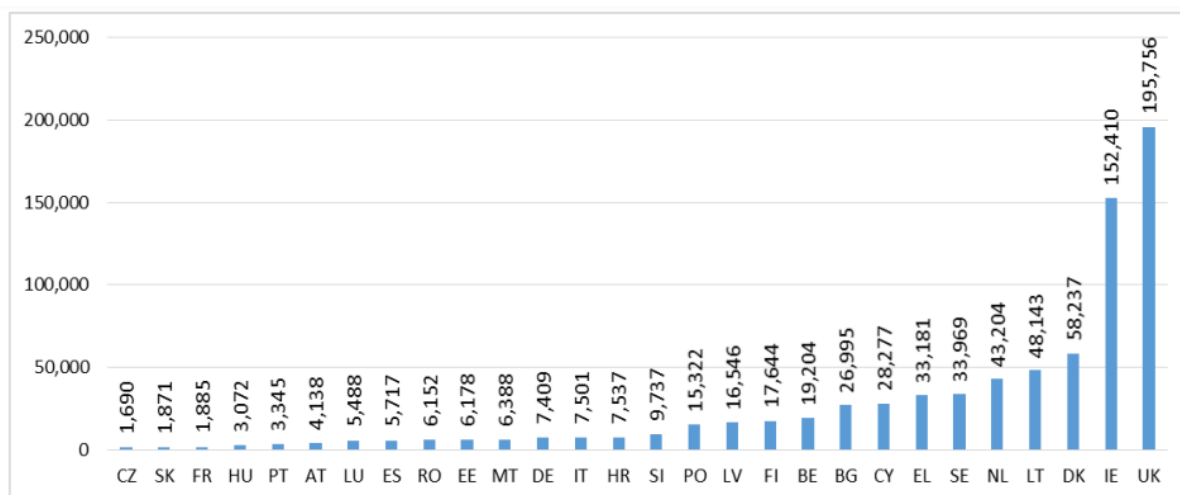


Izvor: Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

¹³ Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

Unatoč tome što je Francuska daleko na prvom mjestu po broju općina (35.416), prilično se podudara s Češkom i Slovačkom obzirom na broj stanovnika po jedinici lokalne uprave, dok Nizozemska, Ujedinjeno Kraljevstvo i Irska imaju kompaktniju strukturu lokalne uprave s prosječno više od 150.000 stanovnika po jedinici (Grafikon 5).

Grafikon 5: Prosječan broj stanovnika po jedinici lokalne samouprave, EU28 2016.



Izvor: Administration Characteristics and Performance in EU28 [online]. Raspoloživo na: URL: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=hr&pubId=8072> (pristupljeno 23. listopada 2019.).

Sve se vlade, pa tako i vlade država članica EU, suočavaju s brojnim izazovima u nastojanju pružanja kvalitetnije i konkurentnije usluge, uz sveprisutan trend restriktivnih proračuna i prilagođavanja tehnološkom razvoju i globalnim društvenim promjenama.

3.2. Obilježja javnog sektora Republike Hrvatske

Država svojim aktivnostima i programima ne utječe samo na javni sektor nego i na privatni, stoga je od izuzetnog značaja opseg i dinamika državnog proračuna svake zemlje.

Proračun Republike Hrvatske čine tri temeljne razine (Slika 7):

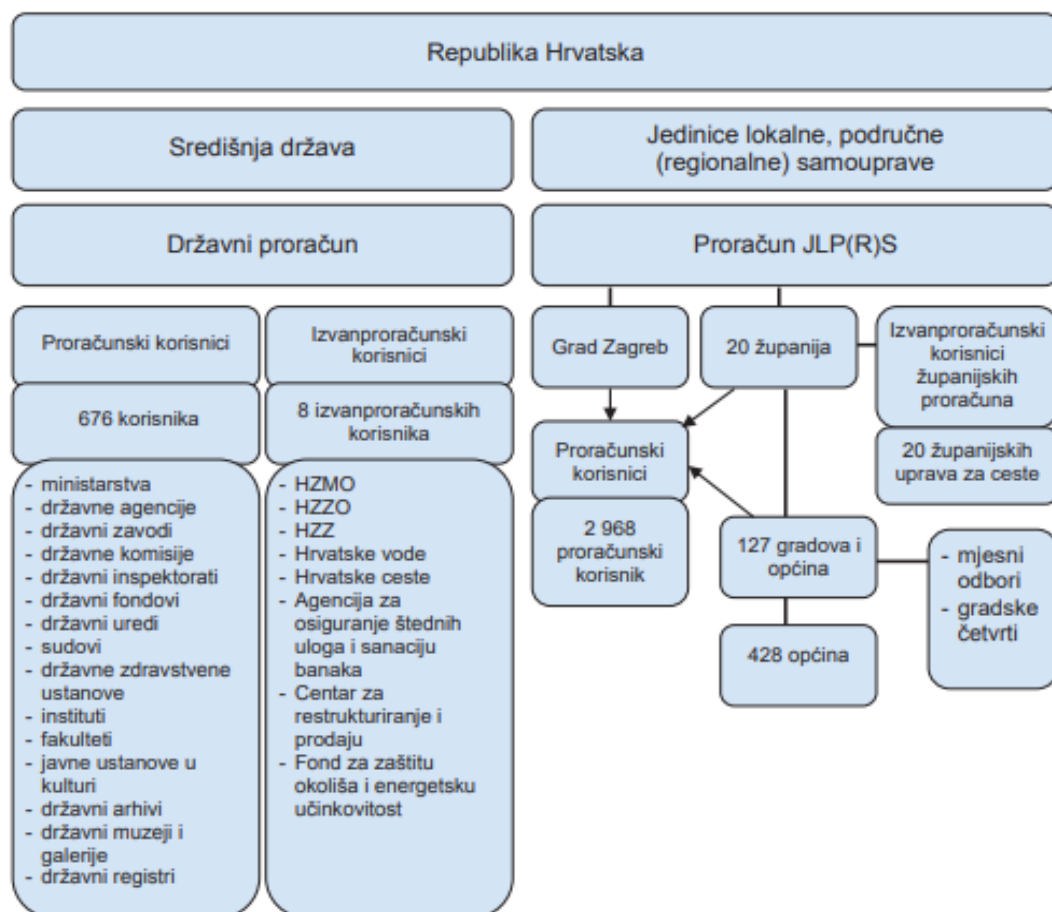
- I. proračun opće države, čiju jedinstvenu cjelinu konsolidiranjem svojih podataka čine:
- II. središnja država sa svojim proračunskim¹⁴ i izvanproračunskim¹⁵ korisnicima

¹⁴ Proračunski korisnici državnog proračuna i proračuna JLP(R)S su pravne osobe čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu, Pravilnik o utvrđivanju proračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S (2009) Narodne novine [online], Raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (pristupljeno 23. listopada 2019.).

III. proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih proračunskih i izvanproračunskih korisnika¹⁶.

Pravni okvir statusnog uređenja subjekata unutar proračunskog sustava nije obuhvaćen jedinstvenim zakonskim aktom, nego se primjenjuju različiti zakoni za svaku proračunsku razinu¹⁷.

Slika 7: Obuhvat javnog sektora RH



Izvor: Vašiček, V. (2016). Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj. [online], TIM4PIN (str. 5-39). Raspoloživo na: URL: https://bib.irb.hr/datoteka/828379.Racunovodstvo_e-izdanje.pdf (pristupljeno 26. listopada 2019.).

¹⁵ Izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna JLP(R)S su pravne osobe u kojima država, odnosno JLP(R)S ima odlučujući utjecaj na upravljanje, Ibid.

¹⁶ Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika (2018) Narodne novine [online], Raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_06_51_1011.html (pristupljeno 23. listopada 2019.).

¹⁷ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (2019) Zakon.hr [online], Raspoloživo na: [https://www.zakon.hr/z/132/Zakon-o-lokalnoj-i-podru%C4%8Dnoj-\(regionalnoj\)-samoupravi](https://www.zakon.hr/z/132/Zakon-o-lokalnoj-i-podru%C4%8Dnoj-(regionalnoj)-samoupravi) (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Konsolidiranjem proračuna, zbrajanjem prihoda i primitaka te rashoda i izdataka svih proračunskih razina središnje države te proračuna regionalnih i lokalnih jedinica, uz isključenje međusobnih transfera, dolazi se do podatka o veličini državnog sektora, odnosno ukupnih prihoda i rashoda javnog sektora, tzv. proračuna opće države (Slika 8).

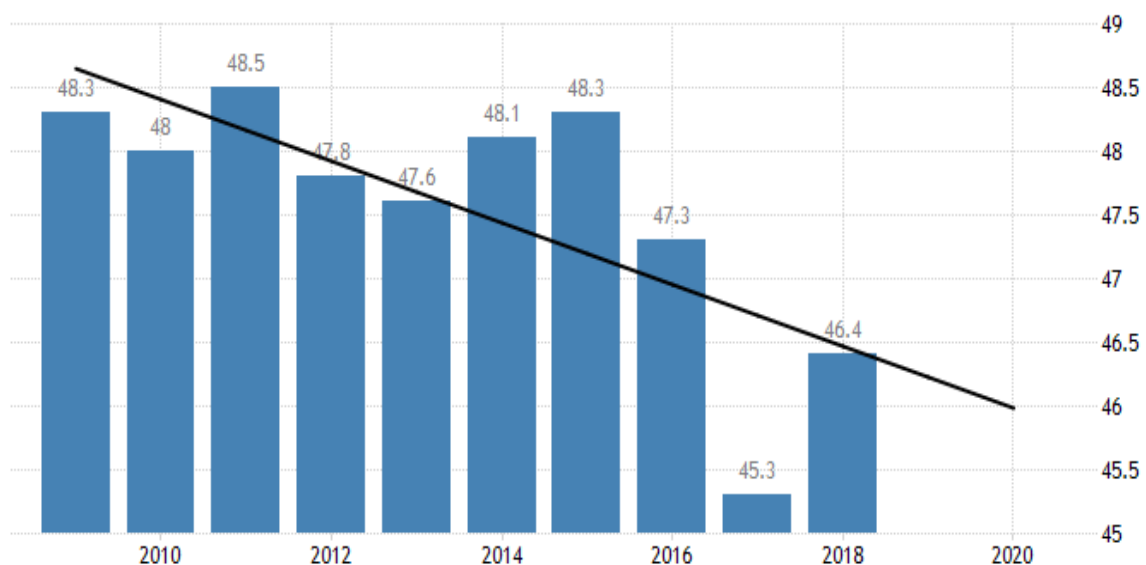
Slika 8: **Konsolidacija proračuna javnog sektora Republike Hrvatske**



Izvor: Arhivanalitika – Ekonomski lab. URL: <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-4-proracun-i-proracunski-proces/> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Udio državne potrošnje u BDP-u RH u 2018. godini iznosio je 46,40%. U promatranom razdoblju od 2010. do 2018. godine ostvarena je prosječna razina od 47,48% udjela u BDP-u, najviša razina od 48,50% dosegnuta je 2010., a najniža od 45,30% ostvarena je 2008. godine (Grafikon 6).

Grafikon 6: **Državna potrošnja RH u % BDP-a u razdoblju od 2010. do 2018.**

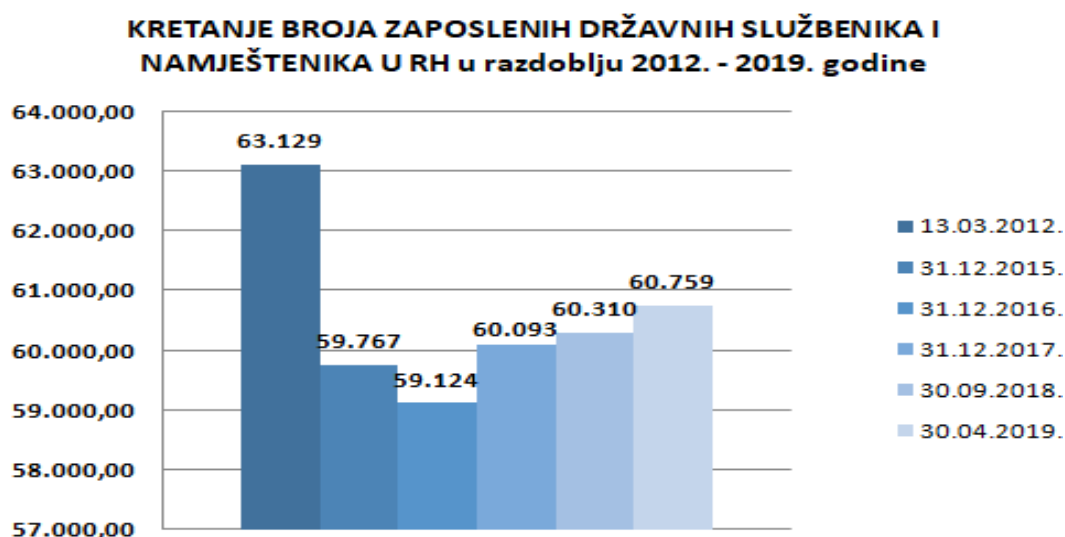


Izvor: Trading economics. URL: <https://tradingeconomics.com/croatia/government-spending-to-gdp> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Europska komisija je u okviru Europskog semestra u svibnju 2019. za svaku zemlju članicu objavila Preporuku aktivnosti koje je potrebno poduzeti u sljedećih godinu i pol dana.¹⁸, a prema kojoj je Hrvatskoj između ostaloga preporučeno jačanje proračunskog okvira i praćenje potencijalnih obveza na središnjoj i lokalnoj razini te smanjenje teritorijalne rascjepkanosti javne uprave kako bi se postigla viša razina funkcionalnost.

Unatoč restriktivnoj politici zapošljavanja koju Vlada provodi u državnim tijelima od 2009. godine, broj zaposlenih službenika i namještenika u državnim tijelima Republike Hrvatske 30. travnja 2019. iznosio je 60.759 zaposlenih¹⁹ (Grafikon 7), što u odnosu na ukupan broj zaposlenih u travnju 2019. u Republici Hrvatskoj²⁰ čini udio od 5,15%, odnosno sveukupno sa službenicima i namještenicima javnih službi, agencija i zaposlenika JLP(R)S, udio od 19,66%.

Grafikon 7: Broj zaposlenih državnih službenika i namještenika RH 2012. - 2018.



Izvor: Autor prema podacima Sindikata državnih i lokalnih službenika i namještenika Republike Hrvatske. [online]. Raspoloživo na: URL: <https://www.sdlsn.hr/40304-2/> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Na temelju najnovijeg Izvješća o globalnoj konkurentnosti 2019²¹ vidljivo je kako Hrvatsku prati negativan trend kretanja konkurentne pozicije i, za razliku od svih

¹⁸ EU Publications. Preporuka Vijeća od 9. srpnja 2019. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6dd53145-cffb-11e9-b4bf-01aa75ed71a1> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

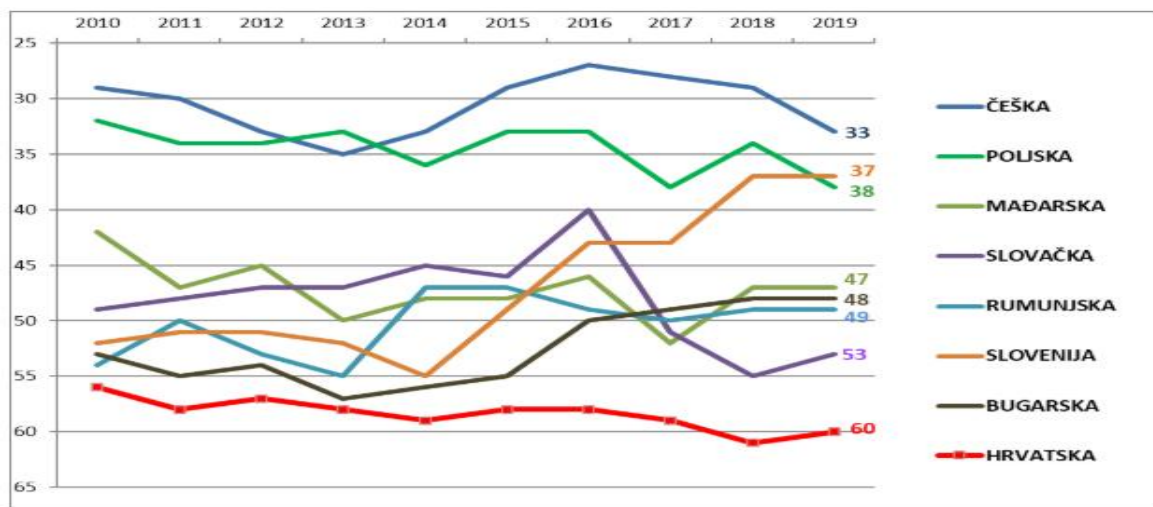
¹⁹ Sindikat državnih i lokalnih službenika i namještenika Republike Hrvatske. URL: <https://www.sdlsn.hr/40304-2/> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

²⁰ Prema podacima Državnog zavoda za statistiku, ukupan broj zaposlenih u Republici Hrvatskoj u travnju 2019. iznosio je 1.180.563 zaposlenih. URL: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2019/09-02-01_04_2019.htm (pristupljeno 26. prosinca 2019.).

²¹ The World Economic Forum. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/economy-profiles/#economy=HRV> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

promatranih zemalja srednje i istočne Europe koje ostvaruju napredak, već dvije godine nalazi se na samom začelju ljestvice, kako je prikazano u Grafikonu 8.

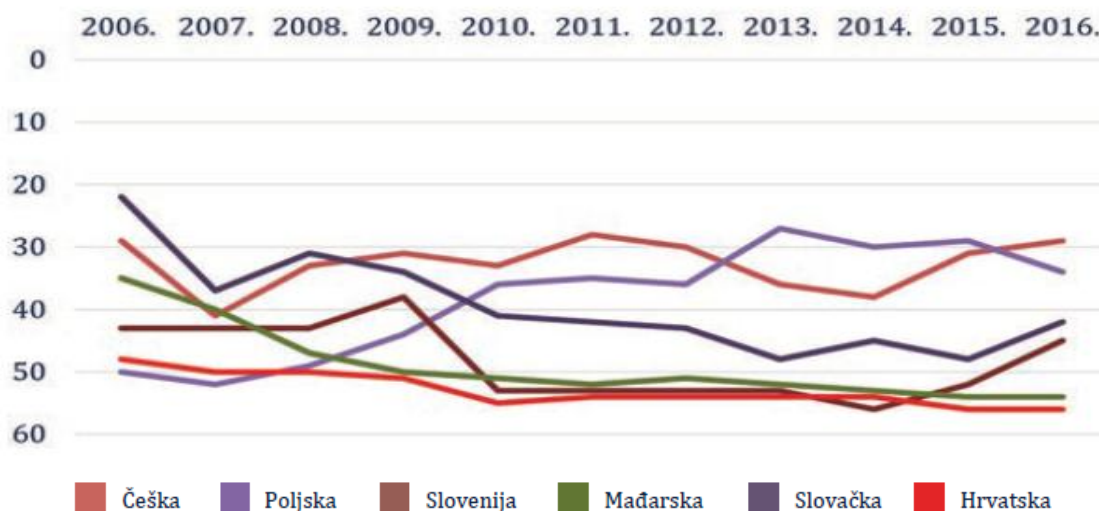
Grafikon 8: Konkurentnost Hrvatske i usporednih zemalja u okruženju 2018.



Izvor: Nacionalno vijeće za konkurentnost. URL: <http://konkurentnost.hr/imd-godisnjak-svjetske-konkurentnosti-2019-stvarni-napredak-zahtijeva-brze-i-temeljitiije-reforme/> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Sukladno mišljenju gospodarstvenika, najproblematičnijim faktorom za poslovanje u Hrvatskoj smatra se niska učinkovitost javne uprave (Grafikon 9), a nakon toga slijede nestabilnost politika, problem visokih poreznih stopa i ostalo.

Grafikon 9: Efikasnost javnog sektora država istočne i srednje Europe 2018.



Izvor: Informativni mjesečnik Ureda zastupnice u Europskom parlamentu Ivane Maletić. URL: <https://issuu.com/ivanamaletic/docs/konkurentnost> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Od početne do završne promatrane godine Hrvatsku prati negativni trend efikasnosti javnog sektora što ukazuje na nedovoljnu razinu napora u rješavanju ovog gorućeg problema.

3.3. Financijska kontrola u javnom sektoru zemalja članica Europske unije

Unutar jedinstvenog gospodarskog područja EU, odgovornost je svake pojedinačne vlade, osim učinkovitog upravljanja nacionalnim javnim sredstvima i zaštita zajedničkog proračuna EU. Ne postoji agencija koja provodi neki objedinjeni oblik revizije rada javne uprave, nego svaka zemlja ima vlastitu mrežu unutarnje kontrole kojom se prati odgovorno i namjensko upravljanje.

Sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru EU definiran je kroz dva oblika:

- PIFC (*engl. Public Internal Financial Control*) javna interna financijska kontrola, okvir unutarnje kontrole za javni sektor koji zemlje kandidati moraju usvojiti kako bi ispunile uvjete / mjerila iz poglavlja 32 „Financijska kontrola“ pregovora o pristupanju EU.²²
- PIC (*engl. Public Internal Control*) javna unutarnja kontrola, nazivnik za skup sustava unutarnje kontrole koji se provode u javnom sektoru EU-28.

Zbog različite strukture središnje države, sustavi interne revizije ne pokrivaju sve dijelove javnog sektora ili svaki dio na isti način. Prepoznaju se tri osnovna oblika interne kontrole javnog sektora u zemljama članicama EU:

- **nordijski model** decentraliziranog sustava interne kontrole s punom neovisnošću ocjenjivanja i davanja preporuka upravi (Danska, Nizozemska, Švedska, UK...)
- **latinski model** centraliziranog sustava interne kontrole s kolektivnom odgovornošću upravljanja javnim sredstvima, fokusiran na ex-ante kontrole i bez pune funkcije unutarnje revizije, a financijska se provodi kroz naknadne eksterne financijske kontrole (Luksemburg, Španjolska, Grčka, Italija)
- **hibridni model** obuhvaća sustave u raznim fazama prijelaza na nordijski model kroz spoj centraliziranog pristupa s decentraliziranim obilježjima pojedinih vrsta kontrola (Belgija, Francuska, Portugal)

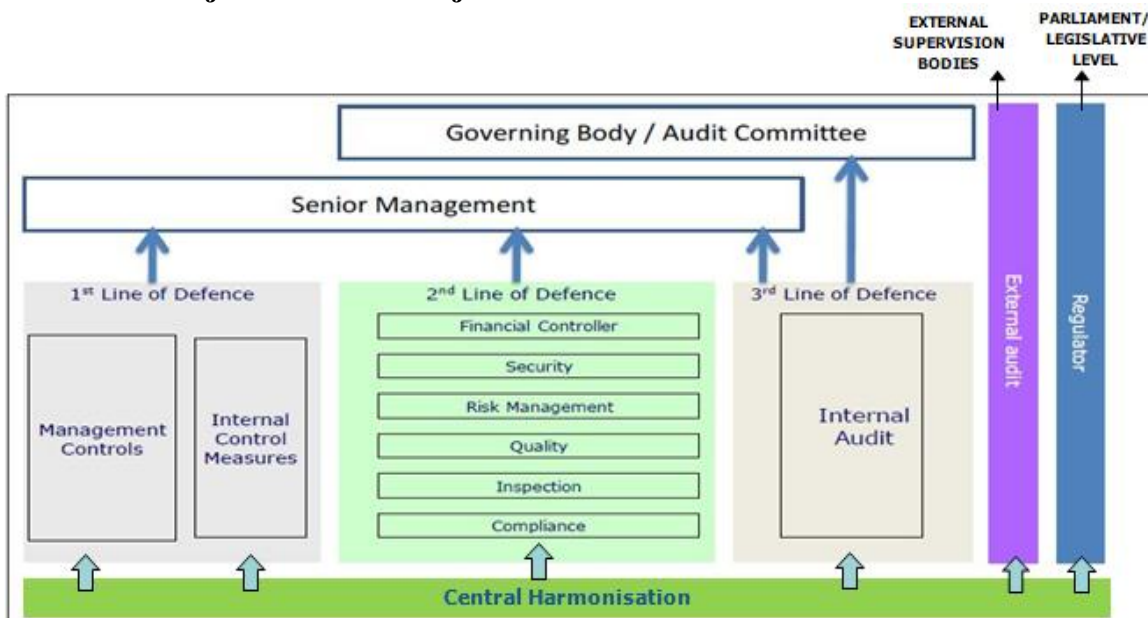
²² Uvjeti za članstvo. Poglavlja pravne stečevine. [online]. Raspoloživo na: URL: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en (pristupljeno 24. listopada 2019.).

Mreža PIC-a, sastavljena od stručnjaka za internu kontrolu i unutarnju reviziju javnog sektora svake zemlje članice, djeluje kao platforma za praćenje i nadograđivanje unutarnje kontrole nacionalnih javnih sektora, promovirajući dobru praksu iz područja financijskog upravljanja i unapređenja sustava učinkovite unutarnje kontrole.

Na svojoj 4. konferenciji o PIC sustavima u državama članicama EU u Budimpešti u Mađarskoj od 21. do 23. lipnja 2017. prepoznate su tri osnovne crte obrane u jasnom definiranju uloga i odgovornosti u okruženju javnog sektora (Slika 9):

1. linija: nadzor PIC-a od strane uprave / osiguranje ispravnog rada i praćenje učinka
2. linija: nadgledanje / podržavanje internih kontrola od strane operativnih sudionika
3. linija: nadzorna funkcija PIC-a / pomoć upravi na upravljačkoj i političkoj razini

Slika 9: Tri linije obrane sustava javne interne kontrole



Izvor: PIC EU28 Conference Budapest, 21-23 June 2017.[online]. Raspoloživo na: URL: https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_04_ThreeLinesOfDefenseInPublicSector.pdf (pristupljeno 24. listopada 2019.).

U prikazanoj shemi pozicionirani su sudionici na državnoj razini i unutar same organizacije, čija je interakcija usmjerena na poboljšanje efektivnosti i efikasnosti sustava javne interne kontrole. Upravna tijela (*engl. Governing bodies*) i viši menadžment (*engl. Senior management*) nisu dio „tri linije obrane“, ali su glavni dionici sustava, što ih čini odgovornima za postavljanje i postizanje strateških ciljeva, odnosno uspostavljanje odgovarajućih upravljačkih struktura nadzora poslovanja.

U većini demokratskih upravljačkih sustava nadzorno je tijelo političkog karaktera (*engl. External supervision bodies*), u privatnom sektoru tradicionalno nazvano Odbor, odgovorno za strateško usmjeravanje, dok je zakonodavna razina (*engl. Legislative level*) odgovorna za odobravanje izvršenja proračuna i javnih rashoda.

Prva linija obrane javne interne kontrole uključuje nadzor i provedbu uspostavljenih internih kontrola od strane uprave (*engl. Management controls*) koja je odgovorna višem menadžmentu za njihovo učinkovito provođenje (*engl. Internal control measures*).

Druga linija obrane sastoji se od centraliziranih i decentraliziranih pomoćnih i stručnih funkcija, poput financija i računovodstva, usredotočenih na podržavanje sustava javne interne kontrole kroz izvještavanje višeg menadžmenta o njegovom funkcioniranju.

Treća linija obrane, neovisna funkcija interne revizije, ima dvostruku ulogu. Prije svega podržava i nadgleda provođenje sustava javnih internih kontrola. Osim toga, interna revizija služi kao nadzorna funkcija za potrebe izvršne političke razine, pronalazeći učinkovite načine poboljšanja postojećih procesa i pomažući menadžmentu u njihovoj provedbi.

Za postizanje maksimalnog rezultata rada interne revizije potrebno je osigurati izravnu liniju izvještavanja upravnom tijelu koja internu reviziju čini neovisnom od izvršne uprave. Na taj način se internoj reviziji omogućava donošenje objektivnih prosudbi i pruža odgovarajuća razina ovlasti za njihovo provođenje bez ograničenja, što podrazumijeva i pristup svim informacijama u svrhu pružanja upravljačke i političke potpore.

Sustav PIC-a potrebno je prilagoditi veličini i zrelosti javnog subjekta. Mali subjekti pretežito nemaju resurse za podjelu upravljanja rizikom između različitih sudionika i linija obrane, ali u suradnji s drugim entitetima ili centraliziranju funkcija na višoj razini proračuna moguće je pronaći kvalitetno rješenje.

Svih 28 zemalja članica EU uspostavile su također i sustav neovisne vrhovne revizijske institucije (VRI) s dodijeljenim ovlastima i područjima djelovanja, kako je prikazano u Tablici 4, kroz koje prate korištenje javnih rashoda i prikupljanje prihoda u skladu s važećim propisima, čime prvenstveno pružaju potporu vladi u informiranju i odlučivanju te tako doprinose izgradnji povjerenja u postojeći sustav upravljanja državnim financijama.

Tablica 4: **Isječak iz prikaza upravljačke strukture VRI-a zemalja članica, EU28**
(u cijelosti se nalazi u Prilogu 1 na str. 78. do 81.)

Država / Naziv VRI	Upravl. tijelo VRI-a	Broj član. osoblja	Ovlasti			Prorač. (u mil. eura)	Razina vlasti obuhvaćena revizijom VRI-a						
			Sud.	Ex-ante revizija	Dio strukt. parlam nadzor		Središ. vlast	Region vlast	Lokal. vlast	Drža. pod.	Javna tijela	Općine	Drugi korisn.
AUSTRIJA Rechnungshof	Predsjednik	273			*	33,5	*	*	*	*	*	*	*
BELGIJA Rekenhof/Cour des comptes/Rechnungshof	Opća skupština	516	*			49,4	*	*	*	*	*		
BUGARSKA Сметна палата на Република България	Predsjednik i dva potpredsjednika	428				8,3	*				*	*	*
HRVATSKA Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	279				7,6	*	*	*	*	*	*	*
CIPAR Ελεγκτική Υπηρεσία της Κυπριακής Δημοκρατίας	Glavni državni revizor	128				5,5	*		*	*	*	*	*
ČEŠKA REPUBLIKA Nejvyšší kontrolní úřad	Odbor	461				20,1	*				*	*	*

Izvor: Autor prema podacima iz priručnika: Europski revizorski sud. (2019). Javna revizija u Europskoj uniji [online]. Raspoloživo na: URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/> (pristupljeno 24. listopada 2019.)

3.4. Sustav kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske

Temeljna funkcija svih kontrolnih oblika javnog sektora je zastupanje interesa građana kroz transparentnost i informiranje o rezultatima obavljenog nadzora nad subjektom javne uprave. Prema teoriji Novog javnog menadžmenta (*engl. NPM New Public Management*²³) najvažniji izazov upravljanja javnim sektorom treba biti usmjeren na povećanje kvalitete pružanja javnih usluga uz smanjenje javne potrošnje, pri čemu imperativ nije pukom poštivanje propisane procedure.

²³ NPM pokret započeo krajem 1970. u Velikoj Britaniji za vrijeme premijerke Margaret Thatcher i u SAD-u na području Kalifornije kao rezultat napora usmjeren na povećanje učinkovitosti javnog sektora, poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga, smanjenje javnih izdataka te unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta s ciljem oporavka ekonomija najviše stradali u gospodarskoj recesiji. Njihovi uspjesi potaknuli su većinu zemalja OECD-a na niz upravnih reformi. Gruening, G. (2001). Porijeklo i teorijske osnove novog javnog menadžmenta. Međunarodni časopis za javno upravljanje 4. Hamburg. URL: https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/4_1_Origin_and_Theoretical_Basis%5B1%5D.pdf (pristupljeno 28. listopada 2019.).

Takav pristup uspješnog upravljanja javnim sektorom, u kojem se primjenjuju elementi vrednovanja učinkovitosti iz privatnog sektora, podrazumijeva određenu razinu decentralizacije upravljanja i neovisan sustav nadzora nad javnom upravom od strane nositelja političke vlasti.

U skladu s obvezujućim uvjetima u procesu pristupanja Europskoj uniji, Republika Hrvatska sustavnu je kontrolu javnog sektora organizirala kroz četiri neovisna kontrolna tijela: Državni ured za reviziju, Državna komisija za kontrolu postupaka javne nabave, Povjerenstvo za odlučivanje o sukobu interesa i Povjerenik za informiranje (Tablica 5).

Tablica 5: Neovisna kontrolna tijela javnog sektora Republike Hrvatske

Institucija	Područje kontrole	Godina osnivanja	Ustrojbena struktura	Broj zaposl. 12/2107.	Proračun 2018. (u milijunima HRK)	Subjekti nadzora
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU (DUR)	<ul style="list-style-type: none"> JAVNE FINACIJE trošenje javnih sredstava 	1993.	<ul style="list-style-type: none"> Glavni državni revizor Zamjenik Središnji ured i područni uredi 	279	61,39	<ul style="list-style-type: none"> državni sektor JLP(R)S druge pravne osobe u većinskom vlasništvu RH druge pravne osobe u većinskom vlasništvu JLP(R)S političke stranke nezavisni zastupnici članovi predstavničkih tijela JLP(R)S
DRŽAVNA KOMISIJA ZA KONTROLU POSTUPAKA JAVNE NABAVE (DKOM)	<ul style="list-style-type: none"> GOSPODARSTVO postupak javne nabave odjela koncesija javno-privatno partnerstvo 	2003.	<ul style="list-style-type: none"> Komisija (predsjednik + 2 zamjenika + 6 članova) Tajništvo i Stručne službe 	33	10.08	<ul style="list-style-type: none"> javni naručitelji (RH i državna tijela) JLP(R)S tijela javnog prava udruženja tijela javnog prava sektorski naručitelji
POVJERENSTVO ZA ODLUČIVANJE O SUKOBU INTERESA (POSI)	<ul style="list-style-type: none"> POLITIČKI SUSTAV I UPRAVA sukob interesa u obavljanju javnih dužnosti 	2004.	<ul style="list-style-type: none"> Povjerenstvo - 5 članova (predsjednik + 4 člana) Ured povjerenstva sa stručnom službom 	17	5,39	<ul style="list-style-type: none"> dužnosnici rukovodeći državni službenici
POVJERENIK ZA INFORMIRANJE (PI)	<ul style="list-style-type: none"> POLITIČKI SUSTAV I UPRAVA transparentnost i otvorenost 	2013.	<ul style="list-style-type: none"> Povjerenik Ured povjerenika kao stručna služba 	13	4,02	<ul style="list-style-type: none"> tijela javne vlasti JLP(R)S druge pravne osobe s većinskom vlasništvu RH i JLP(R)S

Izvor: Autor prema podacima: Musa, A. (2018). Kontrola nad upravom u kontekstu europeizacije. Znanstveni rad. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu. URL: <https://hrcak.srce.hr/file/317638> (pristupljeno 27. listopada 2019.).

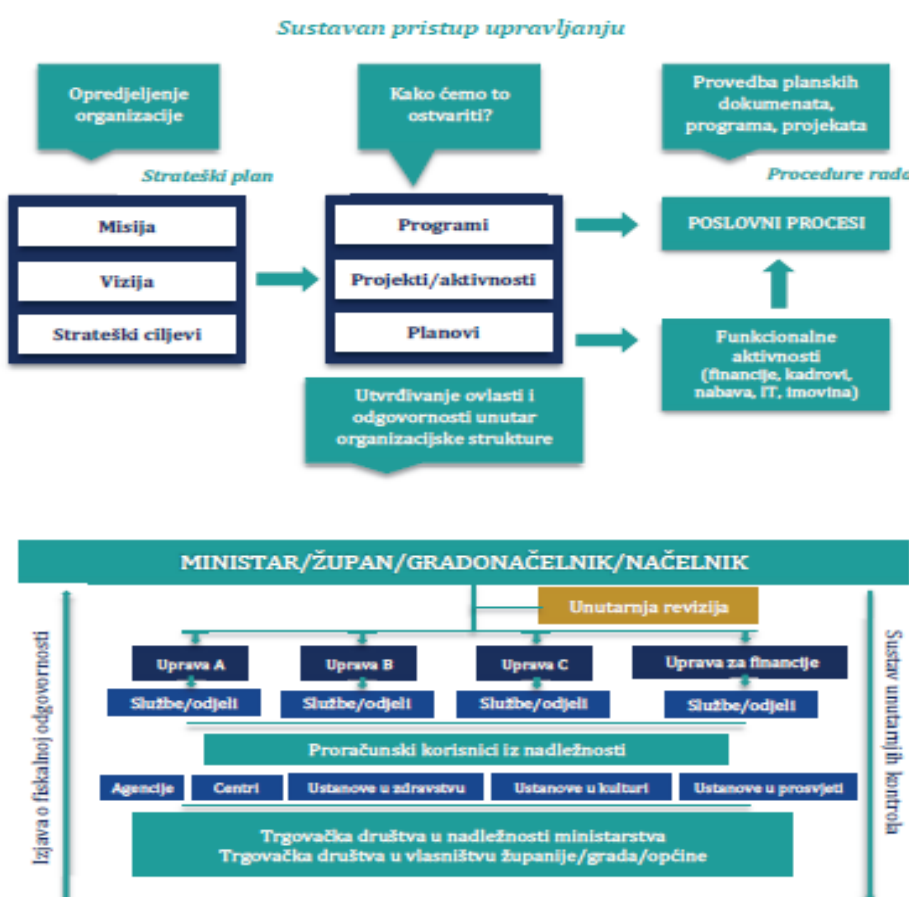
Slična tijela formirana su i u drugim zemljama u okruženju, a svima su zajednička obilježja:

- služe kao instrumenti sustava za suzbijanje korupcije u javnom sektoru
- nastale su u procesu pristupanja Europskoj uniji²⁴.

Usvajanjem trenda jačanja naknadnih (*engl. ex-post*) nadzornih mehanizama kroz različite oblike inspekcija i financijskih kontrola dolazi do realne mogućnosti gubljenja fokusa nad temeljnim ciljem NPM-a, pri čemu se neminovno postavlja i problem nadzora kontrolnih tijela, kao i sama decentralizacija upravljanja.

Za kvalitetno praćenje i razvoj sustava unutarnjih kontrola potrebno je osigurati odgovarajuću organizacijsku strukturu s jasno definiranim slijedom (Slika 10).

Slika 10: Sustav financijskog upravljanja proračunskih razina RH



Izvor: Ministarstvo financija.URL: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

²⁴ Europski revizorski sud. (2019). Javna revizija u Europskoj uniji [online]. Raspoloživo na: URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/> (pristupljeno 24. listopada 2019.)

Sustavan pristup upravljanju u javnom sektoru obvezuje korisnike proračuna na:

- donošenje strateških planova s jasno definiranim ciljevima i pokazateljima,
- upravljanje rizicima koji mogu utjecati na ostvarenje ciljeva,
- uređenje ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje financijama
- razvijanje sustava evidencija i izvještavanja,
- provođenje samoprocjene sustava unutarnjih kontrola putem Izjave o fiskalnoj odgovornosti,
- korištenje rada unutarnje revizije na način da provode revizijske preporuke i time na vrijeme rješavaju uočene slabosti i nedostatke u sustavima unutarnjih kontrola.²⁵

Financijska kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske regulirana je Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine br. 78/15²⁶) i podzakonskim propisima, koji su poveznica između PIFC koncepta primjenjenog u sustavima financijskih kontrola zemalja članica Europske unije sa Zakonom o proračunu²⁷ i Zakonom o fiskalnoj odgovornosti²⁸.

Sustav financijskih kontrola u javnoj upravi Republike Hrvatske sastavni je dio upravljačke odgovornosti svih proračunskih razina i obuhvaća dva osnovna elementa (Slika 11): unutarnju reviziju i financijsko upravljanje i kontrole (*engl. FMC – Financial Management and Control*). Podsustav financijsko upravljanje i kontrole posebno je usmjeren na praćenje upravljanja prihodima, rashodima, imovinom i obvezama, budući da se u tim kategorijama najizrazitije uočavaju učinci i posljedice financijskog upravljanja javnim sredstvima.

²⁵ Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna. URL: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

²⁶ Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru. URL: <https://www.zakon.hr/z/806/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru> (pristupljeno 28. listopada 2019.).

²⁷ Zakon o proračunu. URL: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (pristupljeno 28. listopada 2019.).

²⁸ Zakon o fiskalnoj odgovornosti. URL: <https://www.zakon.hr/z/425/Zakon-o-fiskalnoj-odgovornosti> (pristupljeno 28. listopada 2019.).

Slika 11: Sustav unutarnjih financijskih kontrola javnog sektora RH



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici Ministarstva financija:

<http://www.mfin.hr/hr/financijsko-upravljanje-i-kontrole-1-2> (pristupljeno 28. listopada 2019.).

Sukladno objavljenim godišnjim uputama za izradu financijskog plana proračuna JLP(R)S²⁹, koji su proračunski korisnici obvezni izraditi za trogodišnje razdoblje, a koje proizlaze iz analize praćenja rezultata temeljem izvještavanja u okviru podsustava financijske kontrole i kontrole upravljanja u javnom sektoru, poseban je naglasak u području obrazloženja prijedloga financijskog plana stavljen na (Slika 12):

- ciljeve koji se namjeravaju postići i
- pokazatelje uspješnosti kao mjere učinkovitosti provedbe, koji bi trebali biti:
 - specifični – zaista mjeriti ono što treba mjeriti (**S**pecific)
 - mjerljivi – u pogledu kvalitete i/ili količine (**M**easurable)
 - dostupni – u okviru prihvatljivih troškova (**A**chievable)
 - relevantni – u odnosu na definirani cilj (**R**elevant)
 - vremenski određeni – ostvarivi u zadanom roku³⁰ (**T**ime-bound)

²⁹ Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/priprema-proracuna> (pristupljeno 31. listopada 2019.).

³⁰ Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

Slika 12: Obuhvat obrazloženja prijedloga financijskog plana proračuna



Izvor: Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

U svrhu praćenja primjene zakonodavnog okvira upravljanja, člankom 20. Zakona o sustavu unutarnjih kontrola propisana je obveza izvještavanja čelnika proračuna i proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i proračuna JLP(R)S o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola na godišnjoj razini podnošenjem Izjave o fiskalnoj odgovornosti³¹.

Izjava o fiskalnoj odgovornosti uvedena je 2011. godine primjenom propisanog pravnog okvira vezano uz financijsko upravljanje i kontrole³², a s ciljem sagledavanja stupnja razvijenosti sustava unutarnjih kontrola, ali i kontrole zakonitog, namjenskog i svrhovitog korištenja sredstava u cijelom sustavu. Podnošenjem Izjave dobivaju se informacije o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola iz područja:

- planiranje proračuna/financijskog plana
- izvršavanje proračuna/financijskog plana
- javna nabava
- računovodstvo
- izvještavanje i ostalo i

uključujući nova područja Izjave za 2019. godinu koja se sastavlja u 2020. godini:

- transparentnost
- upravljanje imovinom

³¹ Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/izjava-o-fiskalnoj-odgovornosti> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

³² Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/regulativa-i-propisi-vezani-uz-financijsko-upravljanje-i-kontrole> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

Objedinjenim Godišnjim izvješćem o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske³³ analiziraju se rezultati i izvode zaključci temeljem uočenih slabosti i nepravilnosti iz Izjava i Upitnika o fiskalnoj odgovornosti kod korisnika proračuna državne i lokalne razine. Predložene mjere i nadogradnja za daljnji razvoj sustava kroz uvođenje dodatnih procedura i područja samoprocjenjivanja primjenjuju se u nadopuni Izjave o fiskalnoj odgovornosti za iduće razdoblje.

U nastavku je tabelarni prikaz objedinjenih rezultata Izjava o fiskalnoj odgovornosti i obavljenih unutarnjih revizija u proračunskom sektoru, iz kojeg se, nakon početnog usklađivanja, u nekoliko proteklih razdoblja izvještavanja kroz smanjenje broja nepravilnosti uočava trend jačanja decentraliziranog praćenja rezultata na razini samih subjekata, kao i postavljanja više razine kvalitativne samoprocjene vlastitog upravljanja.

Tablica 6: **Analiza rezultata Izjava o fiskalnoj odgovornosti 2011. – 2017.**

Godina	Ukupan broj predanih Izjava	Ukupna broj Izjava s uočenim slabostima	Područja iz Upitnika o fiskalnoj odgovornosti					Mišljenja obavljenih unutarnjih revizija			
			Planiranje	Izvršenje	Javna nabava	Računovodstvo	Izveštavanje	Ukupan broj	Zadovoljavajuća mišljenja	Zadovoljavajuća uz nedostatak	Nezadovoljavajuća
2011.	nema podatka	nema podatka	nema podatka	nema podatka	nema podatka	nema podatka	nema podatka	423	nema podatka	nema podatka	nema podatka
2012.	602	535	55	297	22	22	54	435	nema podatka	nema podatka	nema podatka
2013.	596	486	33	264	64	100	36	510	nema podatka	nema podatka	nema podatka
2014.	610	501	57	258	50	89	77	433	nema podatka	nema podatka	nema podatka
2015.	611	506	143	466	87	201	225	280	25%	75%	0%
2016.	612	477	95	434	75	184	153	272	19%	78%	3%
2017.	612	470	94	417	93	169	146	260	13%	87%	0%

Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici Ministarstva financija. Raspoloživo na: URL: <http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

³³ Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/izvjescivanje-1-2-1> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

3.5. Kontroling u javnom sektoru

Upravljačka odgovornost čelnika u javnom sektoru pretpostavlja visoku razinu organizacijskih sposobnosti za stvaranje okruženja s ciljem dobivanja kvalitetnih i pouzdanih informacija potrebnih za strateško odlučivanje i efikasnu kontrolu performansi.

Poznato je kako su iz više razloga kontrolni mehanizmi u javnom sektoru manje pouzdani i primjenjivi od tržišnih kontrolnih mehanizama kojima je obilježen realni sektor, od kojih je možda najznačajniji izostanak aspekta profitabilnosti kroz opće postavljen strateški cilj pružanja javnih usluga. Međutim, složenost procesa poslovanja, sve brže promjene vanjskog i unutarnjeg poslovnog okruženja te rastući zahtjevi vanjskih i unutarnjih sudionika postali su značajni izazovi koji se ne mogu zanemariti niti u okruženju javnog sektora.

Obzirom da je „... *zadatak upravljanja utvrđivanje ciljeva, zadatak je kontrolinga učiniti ciljeve mjerljivim i jasnim, te koordinirati i usmjeravati sve aktivnosti prema tim ciljevima rabeći razne metode i tehnike koordinacije, planiranja, analize, kontrole i informiranja*“ (Avelini Holjevac, 1998.)³⁴, može se smatrati kako je funkcija menadžmenta usko vezana i uz način organiziranja kontrolinga: kao interne funkcije ili kao eksterne usluge.

Stvaranje samostalnog odjela kontrolinga ima brojne prednosti, ali u javnoj upravi to bi značilo dodatni trošak i povećanje ionako prekapacitirane administracije, tako da bi vjerojatniji ishod bio pridruživanje poslova kontrolinga postojećim organizacijskim strukturama. Jedini odmak koji se može očekivati u tom smjeru bio bi objedinjavanje funkcije kontrolinga za više proračunskih korisnika iste razine i orijentacije, gdje je to moguće provesti.

Prednosti koje kontroling može donijeti javnoj upravi su brojne i svojim dugoročnim doprinosom kvaliteti javne usluge premašuju moguće kratkoročne financijske i organizacijske probleme. U nastavku je tabelarni prikaz (Tablica 7) projiciranih efekata dobivenih uvođenjem kontrolinga u javni sektor, prema kojem sučeljavanje prednosti i nedostataka rezultira višom kvalitativnom razinom benefita ostvarenih njegovim uvođenjem u odnosu na moguće negativne pojave.

³⁴ Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru: Preduvjeti za uspješnu implementaciju. 3. zbornik Sveučilišta u Dubrovniku. Rapoloživo na: URL: http://travelsdocbox.com/Eastern_Europe/68116968-3-zbornik-sveucilista-u-dubrovniku.html (pristupljeno 2. studenog 2019.).

Tablica 7: **Efekti uvođenja kontrolinga u javni sektor**

EFEKTI UVOĐENJA KONTROLINGA U JAVNI SEKTOR	
PREDNOSTI	NEDOSTACI
❖ povećanje koordinacije unutar subjekata proračuna i među njima	❖ povećanje administrativnog aparata
❖ povećanje stručnosti primjenom instrumenata kontrolinga	❖ trošak uvođenja novih radnih mjesta
❖ usmjerenost ostvarivanju ciljeva	❖ kontinuirani trošak stručne edukacije
❖ kvalitetnije planiranje i izvršenje proračuna	❖ upitna mogućnost nestranačkih kadrova kontrolne funkcije unutar javne uprave
❖ bolja kontrola proračuna kroz mjerenje učinaka	❖ mogućnost manjeg opsega učinka kontrolinga u manjim jedinicama
❖ povećanje transparentnosti	❖ nedovoljna motivacija zaposlenika
❖ povezivanje zaposlenika i kontinuirano podučavanje	❖ nepostojanje sustava mjerenja učinaka
❖ propitivanje postojećeg stanja i uočavanje promjena okoline	❖ nepostojanje jedinstvenog izvora informiranja
❖ rezultira optimiziranjem poslovanja i nižim troškovima javne uprave	❖ negativna percepcija javnosti o mogućem političkom motivu zapošljavanja

Izvor: Autor prema podacima: Osmanagić Bedenik, N. i Mikić, M. Mogućnost uvođenja kontrolinga u hrvatsku javnu upravu na primjeru općine. (2018). EFZG Serija članaka u nastajanju. Raspoloživo na: URL: <https://hrcak.srce.hr/207420> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Prikazanim prednostima omogućava se učinkovito upravljanje u javnom sektoru što se očituje kroz nekoliko važnih faktora:

- kvalitetnije ispunjavanje zakonskih obveza zbog točnijeg i ažurnijeg izvješćivanja
- kvalitetnije komuniciranje između odjela i zaposlenika
- pravovremeno donošenje odgovarajućih odluka za uspješno ostvarenje ciljeva
- osiguranje više razine pružanja javnih usluga

3.5.1. Primjena kontrolinga u javnom sektoru na području Europske unije

Prihvatanjem koncepta NPM u Njemačkoj početkom 1990-ih, novog oblika javnog menadžmenta fokusiranog na planiranje i izvršenje kroz preciznije definiranje misije, vizije i ciljeva, odnosno pokazatelje, logično se nametnula potreba za uvođenjem kontrolinga u javnu upravu. Izradom detaljnog Master-plana, tzv. Masterplan Controlling³⁵ dokumenta, referentne podloge za sistematično uvođenje kontrolinga u javnu upravu, Njemačka se pozicionirala u europskog pionira primjene kontrolinga u javnoj upravi.

Nakon gradske uprave, implementacija je nastavljena sustavnim uvođenjem u javna poduzeća od jeseni 2000. godine (Deutsche Telekom, Deutsche Bahn)³⁶, a od 2001. godine kontroling je organiziran i u okviru financijskog odjela Oružanih snaga Republike Njemačke³⁷ (Organigram u Prilogu 2) s osnovnim ciljem povećanja ulaganja isključivo kroz smanjenje operativnih troškova i iskorištavanje inovacijskog potencijala. Uz pomoć primjene instrumenta kontrolinga Balanced Scorecard-a, strateški ciljevi uprave prenose se podređenim razinama, kako u planiranju i operacionalizaciji, tako i kontroliranju performansi.

U ožujku 2010. je na inicijativu prof. dr. Jürgena Webera (WHU – Otto Beisheim School of Management) i prof. dr. Bernharda Hirscha (Sveučilište saveznih oružanih snaga München), osnovana radna skupina Upravljanje i kontrola u javnim ustanovama³⁸. Cilj radne skupine je razmjena iskustava u promicanju upravljanja i kontrole u javnom sektoru usmjerenom na razvoj i učinkovitost, a okuplja visoke predstavnike 20 saveznih i državnih vlasti. Iste je godine program radne skupine prihvaćen kao projekt Daljnjeg razvoja i uspostave kontrole usmjerene na rezultate i učinke u javnoj upravi u sklopu Vladinog programa administrativne modernizacije. U proteklih se nekoliko godina radna skupina uglavnom bavila temama prikladnog kontrolnog koncepta za javna tijela, a trenutačno je tema digitalizacije javne uprave u fokusu.

³⁵ Universität der Bundeswehr München. URL: https://www.verwaltung-innovativ.de/SharedDocs/Publikationen/Steuerung/07_Erfolgsfaktoren_der_Controller.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (pristupljeno 31. listopada 2019.).

³⁶ Vitezić, N. i Petrić, A. (2017). Kontroling u javnom sektoru. Računovodstvo, revizija i financije [online], 5/2017. Raspoloživo na: URL: <https://www.rriif.hr/proj-2017-5.html> (pristupljeno 31. listopada 2019.).

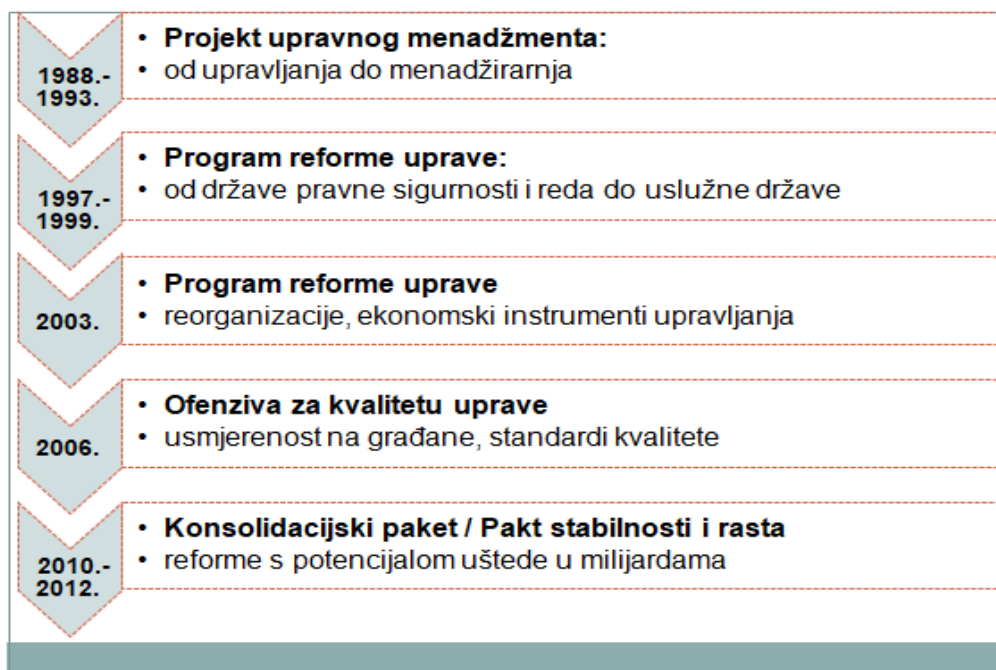
³⁷ Deutscher Bundeswehrverband. URL: <https://www.dbwv.de/mitgliedschaft-service/fuer-alle/kontakt-ansprechpartner/abteilung-controlling-finanzen-und-verbandliche-administration/> (pristupljeno 2. studenog 2019.).

³⁸ Universität der Bundeswehr München. URL: <https://www.unibw.de/controlling/ak-steuerung-controlling> (pristupljeno 30. listopada 2019.).

Unatoč tome što je Ured premijera Austrije već 1996. godine izdao priručnik za kontroling u javnoj upravi³⁹, svojevrsnu smjernicu o metodologiji i instrumentima kontrolinga u javnom sektoru namijenjenu zaposlenicima u saveznim, državnim i lokalnim vlastima, kao i vanjskim institucijama, reforma javne uprave bitna je tema s različitim naglascima već više od 20 godina.

Reformu javne uprave Austrije, započetu 1988. godine, kontinuirano su usvajale sve nadolazeće Vlade (Slika 13) kroz odabrane programske inicijative⁴⁰, slijedeći misiju stvaranja najmodernije europske javne uprave, koja postavljanjem čvrstih ciljeva, mjerenjem rezultata, rezanjem troškova i uvođenjem kontrolinga želi biti predvodnik kvalitetnog pružanja e-government usluga.

Slika 13: **Reformske mjere javne uprave Republike Austrije 1988.-2012.**



Izvor: Autor prema podacima dostupnima s Prve međunarodne konferencije o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru (2015). Raspoloživo na: URL: https://issuu.com/kognosko/docs/1_javni_sektor (pristupljeno 10. studenog 2019.).

Austrija je od 2009. do 2014. bila u postupku nadzora proračuna pa je tadašnja preporuka Vijeća EU između ostalog bila usmjerena na unaprijeđivanje kvalitete javnih financija.

³⁹ Republik Österreich Parlament. URL: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XX/III/III_00060/imfname_532333.pdf (pristupljeno 31. listopada 2019.).

⁴⁰ Lider media. (2015). Prva međunarodna Konferencija o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru. URL: <https://lider.media/konferencijske-vijesti/lalovac-efikasna-javna-uprava-nuzna-je-za-gospodarski-rast-54116> (pristupljeno 10. studenog 2019.).

To se postiglo uvođenjem tzv. Novog proračunskog prava – međunarodnog primjera najbolje prakse, provođenjem jedne proračunske reforme u dvije etape u razdoblju od 2009. do 2013. godine (Slika 14), prateći zacrtane smjernice⁴¹:

- višegodišnje obvezujuće planiranje proračuna
- više fleksibilnosti i transparentnosti
- usmjerenost na ciljeve i učinke

Slika 14: **Reforma austrijske javne uprave kroz dvije etape 2009. / 2013.**



Izvor: Rosenbichler, U. (2015). Prva međunarodna konferencija o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru. Raspoloživo na: URL: https://issuu.com/kognosko/docs/1_javni_sektor (pristupljeno 10. studenog 2019.).

Glavni trend modernizacije uprave usmjeren je na spajanje djelovanja i učinka, što se postiže kontinuiranim provođenjem analiza postojećih i ciljanih sustava te osiguravanjem holističkog pristupa upravljanja javnim sektorom kroz institucionalizirano uvođenje kontrolinga. Na taj način postiže se uspješno usklađivanje i povezivanje aktivnosti, kao što su: strateško planiranje i postavljanje ciljeva, praćenje financijskog izvršenja plana i ostvarenih rezultata, provođenje analize učinkovitosti i dr. U nastavku je komparativni prikaz tradicionalnog i novog sustava upravljanja austrijskim javnim sektorom s naglašenim obilježjima koji prikazuju njegove prednosti (Tablica 8).

⁴¹ Zotter, G. (2015). Austrijska iskustva s reformskim mjerama u javnoj upravi. Prva međunarodna konferencija o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru. Raspoloživo na: URL: https://issuu.com/kognosko/docs/1_javni_sektor (pristupljeno 10. studenog 2019.).

Tablica 8: **Komparativna analiza sustava upravljanja austrijskim javnim sektorom**

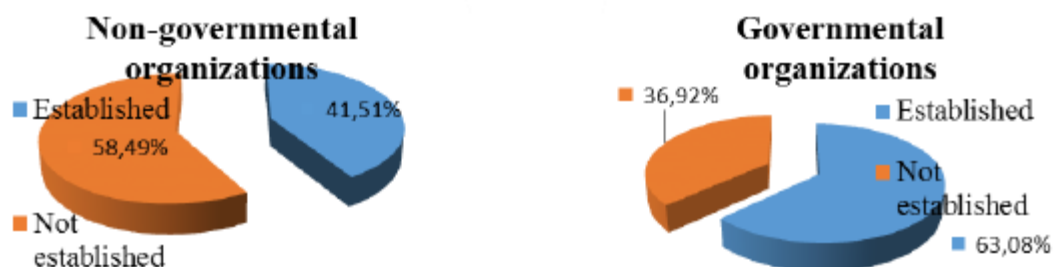
SUSTAVI UPRAVLJANJA JAVNIM SEKTOROM REPUBLIKE AUSTRIJE	
TRADICIONALNI SUSTAV	NOVI SUSTAV
❖ usmjerenost na ulaznu vrijednost	❖ usmjerenost na izlaznu vrijednost (ciljeve i učinke)
❖ nepostojanje dugoročnog planiranja	❖ četverogodišnje dinamičko planiranje globalnih <u>integriranih</u> proračuna
❖ brojni nepotpuni proračuni bez sustava vrednovanja prethodnih	❖ poslovanje pomoću integriranih proračuna u okviru ciljane učinkovitosti

Izvor: Autor prema podacima dostupnima s Prve međunarodne konferencije o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru (2015). Raspoloživo na: URL: https://issuu.com/kognosko/docs/1_javni_sektor (pristupljeno 10. studenog 2019.).

Dosadašnji ostvareni ciljevi izazivaju brojna reagiranja na uspjeh provođenja reformi, što je rezultiralo i razvijanjem sustava nadzora financijske i akademske uspješnosti te uvođenjem nacionalne i međunarodne istraživačke prakse učinkovitog upravljanja na austrijskim sveučilištima.

Slovački primjer istraživanja prisutnosti kontrolinga u financijskom poslovanju državnih i nedržavnih organizacija (Grafikon 10) ukazuje na pozitivno stajalište primjene instrumenata kontrolinga u financijskom nadzoru za cjelokupni neprofitni sektor, a naročito u državnim subjektima:

Grafikon 10: **Primjena kontrolinga u neprofitnom sektoru Republike Slovačke**



Izvor: Vaceková, G. (2013). Financial controlling in non-profit organizations: The case of Slovak Republic. Masaryk University, Faculty of Economics and Administration, Department of Public Economics [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.researchgate.net/publication/257947409_Financial_controlling_in_non-profit_organizations_The_case_of_Slovak_Republic (pristupljeno 30. listopada 2019.).

Više od polovice nevladinih organizacija uključenih u anketu (58,49%) još nema uveden kontroling kao sustav financijskog nadzora, za razliku od državnih organizacija koje prednjače s više od 63% uspostavljenog sustava financijskog kontrolinga. Instrumenti kontrolinga u državnim organizacijama najčešće se koriste za praćenje likvidnosti, tekuće likvidnosti, kontrole potraživanja, dugovanja, a najmanje za potrebe praćenja stanja zaliha. Zaključno se razmatranja usmjeravaju na povećanje kvalitete upravljanja i učinkovitosti primjenom kontrolinga u neprofitnim organizacijama, što nameće pitanje njegovog sustavnog uvođenja i u javni sektor.⁴²

Stručna javnost Slovenije već neko vrijeme razmatra prijedlog novog Zakona o javnim financijama kojim bi se uvele promjene u sustav unutarnje revizijske kontrole zbog potrebe organiziranja zajedničkih službi na razini lokalne samouprave i prelaska na načelo nastanka poslovnog događaja prema obračunskoj osnovi od 2022. godine, u skladu s obvezom harmoniziranja nacionalnih i Europskih računovodstvenih standarda EPSAS-a. Iz navedenog proizlazi kako je glavni cilj promjene upravo preciznije planiranje, kontroliranje i koordiniranje aktivnosti javnog sektora, što je izvrsna prilika za prepoznavanje temeljnih funkcija kontrolinga u trenutku planiranog uvođenja primjerene strukturne IT potpore i edukacije financijskih odjela⁴³.

3.5.2. Primjena kontrolinga u javnom sektoru Republike Hrvatske

Kontroling u javnom sektoru Republike Hrvatske još uvijek nije sustavno implementiran u okviru postojećih financijskih kontrola, ali se o potrebi podrške takvih karakteristika za upravljanje u javnom menadžmentu ne dvoji. Naročito promatra li se s pozicije značaja učinkovitosti i djelotvornosti, a o čemu se već razlagalo u strateškim dokumentima subjekata javnog sektora, poput „Strategije razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine“.⁴⁴

Osim efikasnosti, spomenuta upravljačka odgovornost u javnom sektoru pretpostavlja i visoku razinu odgovornosti kroz političko-demokratske kontrole institucija u njoj

⁴² Vaceková, G. (2013). Financial controlling in non-profit organizations: The case of Slovak Republic. Masaryk University, Faculty of Economics and Administration, Department of Public Economics [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.researchgate.net/publication/257947409_Financial_controlling_in_non-profit_organizations_The_case_of_Slovak_Republic (pristupljeno 30. listopada 2019.).

⁴³ Vašiček, V. et al. (2016). Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe, str. 89-118. Zagreb: TIM4PIN d.o.o.

⁴⁴ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine. (Narodne novine br.70/2015). URL: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_06_70_1329.html (pristupljeno 31. listopada 2019.).

nadležnosti, što je važan faktor u spremnosti prihvaćanja reformi javnog sektora i transparentnosti, preduvjeta za uvođenje kontrolinga. Jedan od dostupnih pionirskih primjera u Republici Hrvatskoj je praksa usvajanja izvješća o poslovanju trgovačkih društava u većinskom vlasništvu Grada Pule, koja se izrađuju prema pravilima i standardima utvrđenima tzv. projektom uspostave poslovnog i financijskog modela kontrolinga nad radom trgovačkih društava i koja se usvajaju zaključcima Gradske uprave prema tom kriteriju još od 2014. godine.⁴⁵

Sustavnom uvođenju kontrolinga u javni sektor, osim korjenite promjene u pogledu angažiranosti i poslovne kulture zaposlenika, prethodi dugotrajan proces reformiranja osnovnih postavki javnog sektora, u kojem se najviše ističe isprepletenost politike i menadžerskog pristupa upravljanja. Upravo se depolitiziranom imenovanju čelnika prema kriteriju odgovarajućeg stručnog profila i visokih standarda organizacijskih sposobnosti treba potaknuti prihvaćanje NPM koncepta, ciljno usmjerenog upravljanja s pozitivnim učincima na cjelokupno gospodarstvo. Jedan od svijetlih primjera Republike Hrvatske je grad Bjelovar s projektom „Grad Bjelovar – najtransparentniji grad u Hrvatskoj“⁴⁶, jedinstvenim pristupom uvida javnosti u svaku pojedinačnu transakciju i trenutno izvršenje financijskog plana lokalnog proračuna (Slika 15), čime se postiže rast povjerenja građana u namjere i načine upravljanja kroz racionalizaciju i digitalizaciju postojećih procesa.

Slika 15: Aplikacija transparentnog proračuna grada Bjelovara

Oznaka	OIB	Ime i prezime/naziv tvrtke	Grad/općina	Poštanski broj	Datum isplate	Iznos isplate	Opis isplate	Ekonomika klasifikacija	Funkcionalna klasifikacija
13616	12813168443	DJEČJI VRTIĆ BUBAMARA	BJELOVAR	43000	08.08.2019.	26.055,90 kn	PLAĆA I PUTNI TROŠKOVNI EU PROJEKT/PRIV.VRTIĆI 7/19	3 02 201 2013	0 09 011 0111
13618	30711084797	DJEČJI VRTIĆ OSMIJEH	BJELOVAR	43000	08.08.2019.	27.050,78 kn	PLAĆA I PUTNI TROŠKOVNI EU PROJEKT/PRIV.VRTIĆI 7/19	3 02 201 2013	0 09 011 0111
13619	28211234899	DJEČJI VRTIĆ CIGIBAN	BJELOVAR	43000	08.08.2019.	28.866,74 kn	PLAĆA I PUTNI TROŠKOVNI EU PROJEKT/PRIV.VRTIĆI 7/19	3 02 201 2013	0 09 011 0111
13620	59319123097	DJEČJI VRTIĆ PINOKIO	BJELOVAR	43000	08.08.2019.	34.945,07 kn	PLAĆA I PUTNI TROŠKOVNI EU PROJEKT/PRIV.VRTIĆI 7/19	3 02 201 2013	0 09 011 0111

Izvor: Grad Bjelovar. URL: <https://transparentnost.bjelovar.hr/> (pristupljeno 2. studenog 2019.).

⁴⁵ Grad Pula. URL: https://www.pula.hr/site_media/media/typo3/fileadmin/sadrzaji/dokumenti/2013-2017_GV/16.GV-30.07.2015/11.b_Prijedlog_Zakljucka_o_ustvajanju_Izvjestaja_TD_Fratarski.pdf (pristupljeno 31. listopada 2019.).

⁴⁶ Grad Bjelovar. URL: <https://www.bjelovar.hr/> (pristupljeno 2. studenog 2019.).

U sljedećih će nekoliko godina neminovno i hrvatski javni sektor restrukturiranjem pokušati premostiti tehnološke i organizacijske zaostatke, težeći približavanju europskoj razini javnog menadžmenta, što je snažan impuls za implementaciju kontrolinga s ciljem osiguranja učinkovitosti javnog sektora, a time i unapređenja cjelokupnog gospodarskog položaja Republike Hrvatske.

3.6. Opseg eksternog i internog izvještavanja proračunskih korisnika JLP(R)S

Sustav izvještavanja proračuna određen je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu⁴⁷, kao i Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu⁴⁸. Vrste i načini izvještavanja ovise o zahtjevima osnivača i korisnika, ali i o temeljnim klasifikacijama (Slika 16) koje daju odgovore na pitanja na što je novac potrošen, kako je novac potrošen i tko je novac potrošio.⁴⁹

Proračunsko računovodstvo najviše se oslanja na organizacijsku, funkcijsku i ekonomsku klasifikaciju, uz sve prisutniju potrebu ugradnje i programske klasifikacije u proces planiranja i izvještavanja o učincima realiziranih aktivnosti i projekata.

Slika 16: Proračunske klasifikacije



Izvor: Dremel, N. (2016). Kolegij: Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Zagreb: RRIF, str. 19.

⁴⁷ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine br. 3/15 do 28/17). Ministarstvo financija [online]. Raspoloživo na: URL: <http://www.mfin.hr/hr/zakonodavstvo?id=16&type=zakon> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

⁴⁸ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu računovodstvu (Narodne novine br. 124/14 do 87/16). Ministarstvo financija [online]. Raspoloživo na: URL: <http://www.mfin.hr/hr/zakonodavstvo?id=16&type=zakon> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

⁴⁹ Vašiček, D. et. al (2007). Računovodstvo proračuna. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 26.

Za potrebe razmjene informacija među razinama općeg proračuna, nacionalno zakonodavstvo oslanja se na organizacijsku, funkcijsku i ekonomsku klasifikaciju, dok se unutar proračunske razine alokacija sredstava temelji i na programskoj klasifikaciji, odnosno evaluaciji ostvarenih programa. Stoga se sustav izvještavanja može uvjetno podijeliti na eksterno (temeljno) i interno izvještavanje.

3.6.1. Eksterno izvještavanje proračunskih korisnika Grada Zagreba

Set temeljnih financijskih izvješća sastoji se od:

- Bilance (obrazac BIL)
- Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (obrazac PR-RAS)
- Izvještaja o obvezama (obrazac OBV)
- Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P-VRIO)
- Izvještaja o rashodima po funkcionalnoj klasifikaciji (RAS-funkcijski)
- Bilješki

Rokovi i način financijskog izvještavanja za pojedina obračunska razdoblja propisani su na godišnjoj, polugodišnjoj i kvartalnoj razini za proračunske korisnike svih razina, o čemu se upute i potrebne informacije redovito objavljuju na web stranicama Ministarstva financija⁵⁰.

Temeljni financijski izvještaji proračunskih korisnika konsolidiraju se za potrebe godišnjeg i polugodišnjeg financijskog izvještavanja na višoj razini do konačne razine opće države, što se u Gradu Zagrebu od 2006. godine provodi putem web aplikacije FINIZ⁵¹ koju je razvila Agencija za podršku informacijskim sustavima i informacijskim tehnologijama APIS-IT. Proračuni koji imaju uveden sustav riznice evidentiraju prihode i primitke, rashode i izdatke proračunskih korisnika iz nadležnosti izravno u okviru svojih financijskih izvještaja.

Zbog svoje organizacijske kompleksnosti Grad Zagreb, za razliku od većine ostalih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLP(R)S), nije implementirao

⁵⁰ Okružnica o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna. Ministarstvo financija [online]. Raspoloživo na: URL: <http://www.mfin.hr/hr/upute-za-sastavljanje-financijskih-izvjestaja-proracuna-i-proracunskih-korisnika> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

⁵¹ Agencija za podršku informacijskim sustavima i informacijskim tehnologijama APIS-IT. URL: <https://www3.apis-it.hr/wab/servlet/proweb/finiz/fset4> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

program riznice. Stoga se kontrola racionalnog korištenja javnog novca i fiskalne discipline upravljanja sredstvima 329 proračunskih korisnika Grada Zagreba osigurava kroz brojne oblike izvještavanja i analiza poslovanja korisnika, kako u okviru temeljnih izvještaja, tako i internim izvještavanjem izvan nacionalnih propisanih oblika i dinamika.

3.6.2. Interno izvještavanje proračunskih korisnika Grada Zagreba

Interni izvještaji proračunskih korisnika Grada Zagreba prikupljaju se u nadležnim uredima Gradske uprave⁵², a dinamika i oblik izvještavanja nisu sustavno propisani, nego su uvjetovani potrebama i strukturom pojedinog ureda. Načelno se interno izvještavanje proračunskih korisnika Grada Zagreba na razini pojedinog ureda može promatrati kroz nekoliko pravaca:

- praćenje izvršenja financijskih planova redovnog poslovanja
- praćenje realizacije ugovorenih programskih aktivnosti i projekata
- praćenje namjenskog korištenja proračunskih sredstava

Tijekom fiskalne godine kontrole se obavljaju unutar nadležnih kontrolnih ureda JLP(R)S, dok Državni ured za reviziju svojom analizom utvrđuje pridržavanje pravila zakonitog i namjenskog korištenja proračunskih sredstava proteklih razdoblja, a rezultate prezentira Vladi i Hrvatskom saboru, što je o nedavno barem djelomično i medijski popraćeno.

Sukladno čl. 12. Zakona o proračunu te čl. 27. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, proračunski subjekti dužni su objaviti svoja financijska izvješća na internetskim stranicama u roku od osam dana od njihove predaje. Analizom objavljenih financijskih izvještaja dobiva se informacija o načinu prikupljanja prihoda, kao i kvantiteti i kvaliteti njegovog trošenja, bez jasnih uvida o razini učinkovitosti ostvarenih ciljeva ili opravdanosti rezultata poslovanja.

Obzirom da se planiranje i kontroling mogu smatrati povezujućim funkcijama u svim područjima poslovanja zbog učestalosti mjerenja odstupanja od željenih performansi, kako u profitnom, tako i u neprofitnom sektoru, uvođenje kontrolinga u poslovanje proračunskog korisnika može se početno promatrati upravo kroz proces planiranja. Razlika između strateškog i operativnog planiranja očituje se u promišljanju kako planirati pravu stvar i biti djelotvoran u odnosu na to kako raditi pravu stvar na učinkovit način.

⁵² Grad Zagreb, Gradski uredi, zavodi i službe. UR: <http://www.zagreb.hr/gradski-uredi-zavodi-i-sluzbe/763> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

4. PRIMJENA KONTROLINGA U PLANIRANJU I POSLOVANJU ZAGREBAČKOG KAZALIŠTA MLADIH (ZKM)

S ciljem istraživanja primjenjivosti funkcije kontrolinga u području javnog sektora, u nastavku će se na temelju poslovnog procesa planiranja u ZKM-u, proračunskom korisniku JLP(R)S, ispitati instrumenti i modeli kojima bi se pridonijelo potvrđivanju prethodno navedenih pretpostavki efikasnijeg i efektivnijeg upravljanja.

4.1. Zagrebačko kazalište mladih

ZKM djeluje od 29. ožujka 1948., osnovan kao Pionirsko kazalište s ciljem uključivanja kazališnih profesionalaca u odgojni i pedagoški rad s djecom, što je rezultiralo trajnim vezanjem generacije mladih ljudi za umjetnost. Proces odvajanja amaterske djelatnosti od profesionalne izvođačke započine 1967. godine kada mu se i dodjeljuje ime Zagrebačko kazalište mladih. Razvijajući svoj repertoar u više estetskih razina i produkcijsko-organizacijskih modela, postaje nezaobilazan sudionik gradskog kulturnog života u kojem se razmjenjuju znanje, iskustvo i pomiču granice izvedbenog i dramskog medija. ZKM je specifično kazalište čiji je programski koncept istovremeno usmjeren na višegeneracijsku publiku, promicanje suvremenih dramskih tekstova, međunarodne kazališne susrete, njegujući pritom pedagoško-umjetnički rad s djecom i mladima u okviru plesnih, dramskih i lutkarskih studija Učilišta ZKM-a.

ZKM je upisan u sudski registar Trgovačkog suda u Zagrebu⁵³ i Očevidnik kazališta koji se vodi pri Ministarstvu kulture⁵⁴ za obavljanje djelatnosti pripreme, organizacije i javno izvođenje dramskih, glazbeno-scenskih i drugih scenskih djela te podučavanje glume, plesa, lutkarstva, scenografije, kostimografije i drugih kazališnih vještina. Registrirano sjedište je na adresi Teslina 7, a raspolaže s oko 5700 m² prostora na dvije lokacije: Teslina 7 i Preradovićeve 16. Trenutno ima pravo korištenja i prostora namijenjenog plesnoj sceni u Ilici 10/1.

⁵³ Trgovački sud. URL:

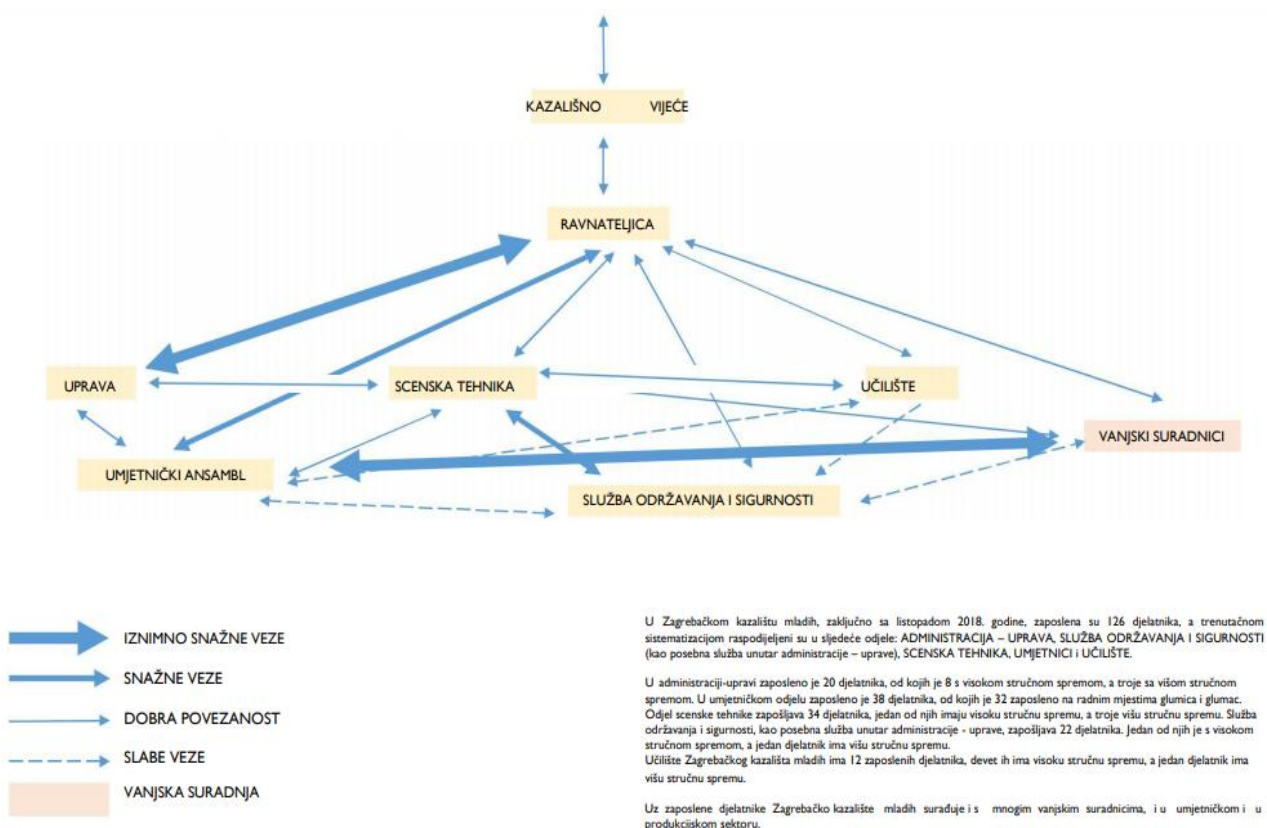
https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:080392902 (pristupljeno 30. studenog 2019.).

⁵⁴ Ministarstvo kulture. URL: <https://www.min-kulture.hr/default.aspx?id=2868&kazid=1701> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Predstave se izvode na dvije scene, u dvorani Istra s kapacitetom od 268 mjesta i dvorani Miško Polanec s kapacitetom od 94 mjesta, uz raspolaganje s dvama dodatnim izvedbenim prostorima, polivalentnom dvoranom i velikom pokusnom dvoranom⁵⁵.

Zaključno s 31. prosincem 2019. godine u ZKM-u je zaposleno 128 djelatnika, raspodijeljenih u odjele prikazane sljedećim organigramom:

Slika 17: **Organigram ZKM-a**

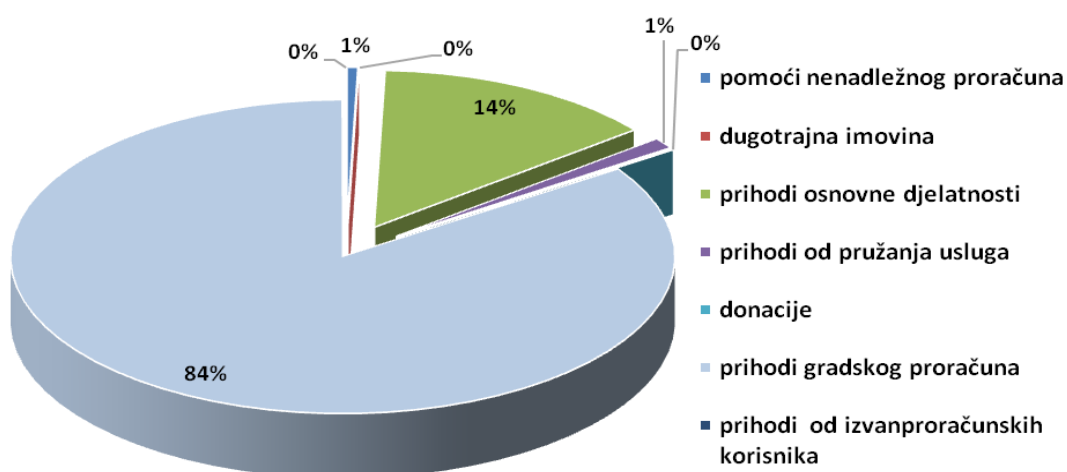


Izvor: ZKM. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/organigram-26.11.18.pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Na godišnjoj se osnovi ZKM financira iz proračunskih sredstava i iz vlastitih izvora. Proračunska sredstva obuhvaćaju subvencije Ministarstva kulture za odabrane programske aktivnosti te namjensko financiranje iz proračuna Grada Zagreba za potrebe redovnog poslovanja i za potrebe realizacije planiranih programskih aktivnosti. Vlastita sredstva realiziraju se od prodaje ulaznica, gostovanja, članarina dramskih, plesnih i lutkarskih radionica te od najma prostora. Najznačajniji izvor financiranja je prihod iz proračuna Grada Zagreba koji iznosi preko 80% ukupno ostvarenih godišnjih prihoda ZKM-a. U nastavku je prikazana struktura ostvarenih prihoda ZKM-a u 2018. godini (Grafikon 11).

⁵⁵ ZKM. URL: <http://www.zekaem.hr/dokumenti/tehnice-informacije/> pristupljeno 30. studenog 2019.).

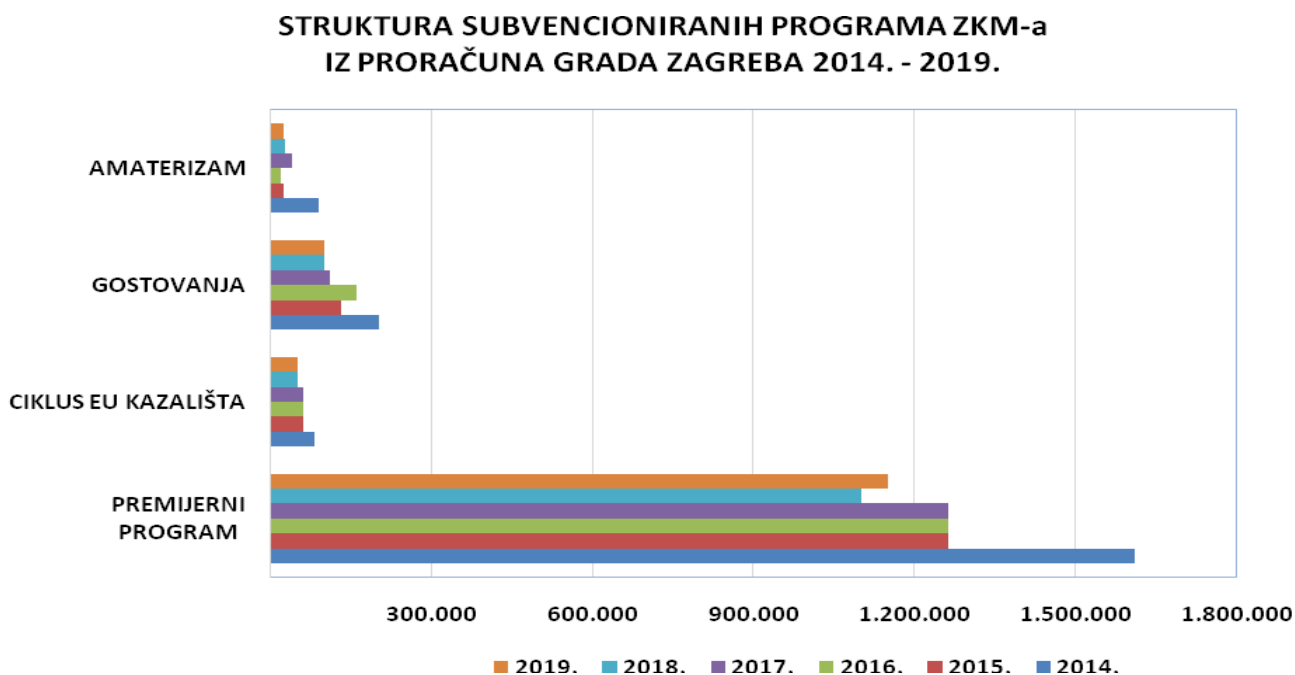
Grafikon 11: **Struktura ukupnih prihoda ZKM-a u 2018. godini**



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/dokumenti/financijska-izvjesca/> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Zbog navedenog odnosa proračunskog financiranja ZKM je u okviru svojeg djelovanja snažno određen, kako razinom ukupnih sredstava, tako i strukturom financiranja programskih aktivnosti. Struktura financiranja najzastupljenijih programskih sastavnica ZKM-a u razdoblju od 2014. do 2019. godine (Grafikon 12) ukazuje na trend smanjivanja opsega godišnje programske subvencije.

Grafikon 12: **Struktura subvencioniranih programa ZKM-a 2014.- 2019.**



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici Grada Zagreba. Raspoloživo na: URL: <https://www.zagreb.hr/rezultati-poziva-za-predlaganje-programa-javnih-po/79661> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Velika financijska ovisnost o gradskom proračunu predstavlja najznačajniju prijetnju financijske stabilnosti, unatoč tome što ZKM svojim pozitivnim poslovanjem i uložnim naporima ostvaruje vrhunski programski rezultat kroz produkcijsku kvalitetu premijernih i repriznih naslova. Stoga je implementacija operativnog kontrolinga s namjerom postizanja učinkovitijeg upravljanja u ovoj konstelaciji neproduktivna, naročito s obzirom na dinamiku internog izvještavanja kojim se sustavno prati realizacija prihoda i ostvarivanje rashoda. Za razliku od operativnog, instrumenti strategijskog kontrolinga su izuzetno primjenjivi u području planiranja i izvršenja plana kao korektiv za propitivanje opravdanosti pojedinih pozicija te kvalitetniju projekciju i kontrolu izvršenja.

4.2. Strategijski kontroling u procesu planiranja ZKM-a

Strateško planiranje proračunskih subjekata definirano je zakonskom obvezom na dugoročnoj (najmanje 10 godina), srednjoročnoj (razdoblje od 5 do 10 godina) i kratkoročnoj (razdoblje od 1 do 5 godina) razini⁵⁶, pri čemu je potrebno naglasiti kako je izuzeta obveza strateškog planiranja proračunskih korisnika JLP(R)S. Razlog tome najvjerojatnije leži u dva ključna faktora:

1. neizvjesnost ostvarenja samostalnih prihoda
2. ovisnost o proračunskim izvorima financiranja koji se utvrđuju na višoj razini

Unatoč tome, strateško planiranje prisutno je kod određenog broja proračunskih korisnika JLP(R)S zbog potrebe usklađivanja s politikom nadležnog ministarstva na nacionalnoj razini, ali i zbog transparentnosti i odgovornosti upravljanja kroz artikuliranu misiju, viziju i prioritete u odnosu na okruženje. Dodatan poticaj izrade strateškog plana proračunskih korisnika JLP(R)S-a može biti i uvjetovanost pri apliciranju na nacionalnim i međunarodnim natjecajima, što u konkretnom slučaju kulturnih institucija Grada Zagreba ipak nije rezultiralo većim brojem njegovih objava.

Strateški plan ZKM-a 2016.-2020.⁵⁷ obuhvaća petogodišnje razdoblje djelovanja s detaljnim prikazom postojećih programa, analize okruženja te definiranjem i planom evaluacije ostvarivanja ciljeva. Prilikom provođenja analize okruženja i razrade općih i

⁵⁶ Zakon o sustavu strateškog planiranja i upravljanja razvojem Republike Hrvatske. (Narodne novine br. 123/17). Zakon.hr [online]. Raspoloživo na: URL: <https://www.zakon.hr/z/975/Zakon-o-sustavu-strate%C5%A1kog-planiranja-i-upravljanja-razvojem-Republike-Hrvatske> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

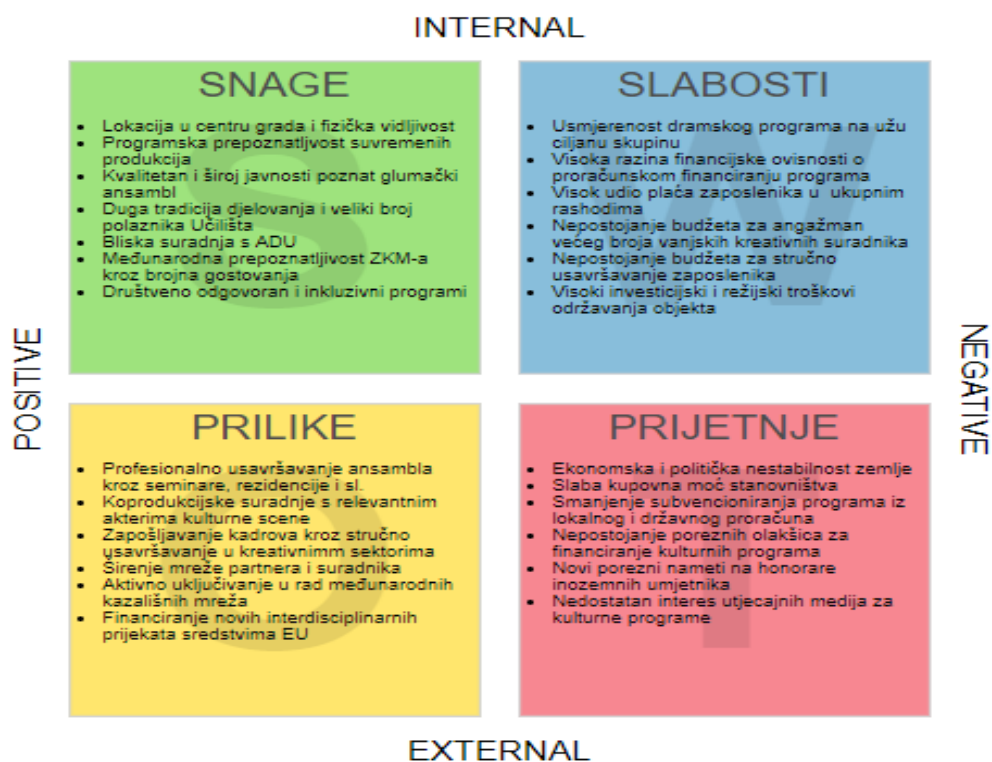
⁵⁷ Strateški plan ZKM-a. URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

pojedinačnih ciljeva korišteni su instrumenti strategijskog kontrolinga kao što su: SWOT analiza, PEST analiza, PAEI analiza, BCG matrica, SMART analiza i dr., koji se u redovnim poslovnim aktivnostima tijekom godine ne primjenjuju, odnosno iznimno su se koristili samo za potrebe izrade ovog Strateškog plana.

Obzirom na kvalitetu i široku mogućnost primjene dobivenih informacija, neosporno je da bi se sustavnim korištenjem instrumenata strategijskog kontrolinga stvorili uvjeti za pozitivne promjene u području dugoročnog planiranja i kontrole izvršenja plana na temelju stvarnih mogućnosti. Time bi se odstupanje izvršenja svodilo na minimum, što je upravo imperativ proračunskog planiranja. U tom smislu nameće se potreba za primjenom i nekih drugih instrumenata kontrolinga s ciljem propitivanja projekcije, npr. analiza odstupanja kojom bi se razmatrala opravdanost planiranih pozicija, odnosno eliminirala mogućnost formalnog planiranja na temelju prethodnih projekcija.

U nastavku je predložena SWOT matrica (Tablica 9) kojom je omogućen uvid u iznimnu važnosti izdvojenih rezultata SWOT analize položaja ZKM-a navedenih u Strateškom planu, što dodatno ukazuje na potrebu kontinuirane primjene strategijskog kontrolinga.

Tablica 9: **Rezultati primjene SWOT matrice položaja ZKM-a**



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Već i samim pristupanjem izradi i javnoj objavi Strateškog plana, ZKM prepoznaje potrebu transparentne analize postojećeg stanja „...kao proces prema van (umjetničku izvrsnost kazališta u europskom kontekstu), ali i prema unutra (osigurati visoku profesionalnost i transparentnost poslovanja kazališta kao javne institucije)⁵⁸, čime se zapravo ispunjava temeljna zadaća strategijskog kontrolinga s ciljem jačanja potencijala za ostvarivanje trajnog uspjeha i odgovora na pitanja „što?“ i „kako?“.

U strateškom petogodišnjem razdoblju ZKM planira implementaciju razvojnih strategija kojima će realizirati planirane opće i posebne ciljeve, uz nužno poštivanje konteksta inovativnosti i intermedijjskog programskog djelovanja. Odabrane razvojne strategije ZKM-a primijenit će se na razini institucije, programa i publike kroz sljedeće odrednice prikazane Slikom 18:

Slika 18: Razvojne strategije ZKM-a za razdoblje 2016.-2020.



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Evaluacijski plan vrednovanja provođenja strategije predviđa tromjesečno, polugodišnje, godišnje i srednjoročno praćenje ostvarenih rezultata pomoću sljedećih pokazatelja:

⁵⁸ Jelinčić, D. A. (2016). Recenzija Strateškog plana ZKM-a [online]. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

- Tromjesečna evaluacija umjetničkog i organizacijskog razvoja ZKM-a
 - kvantitativni parametri (broj izvedbi, broj ulaznica, broj medijskih objava, doseg na društvenim mrežama)
 - kvalitativni parametri (sažetak provedenih aktivnosti vezano uz institucijski razvoj)
- Polugodišnja evaluacija umjetničkog i organizacijskog razvoja ZKM-a
 - kvantitativna analiza (zbroj kvantitativnih parametara dviju tromjesečnih evaluacija)
 - kvalitativna analiza (opis provedenih aktivnosti i programa, izravna analiza realizacije planiranih aktivnosti i predviđenih općih i posebnih ciljeva)
- Godišnja evaluacija umjetničkog i organizacijskog razvoja ZKM-a
 - kvantitativna analiza (zbroj kvantitativnih parametara dviju polugodišnjih analiza uz posebno naglašenu analizu financijskog poslovanja)
 - kvalitativna analiza (zbroj kvalitativnih parametara dviju polugodišnjih analiza)
- Srednjoročna evaluacija provođenja strateškog plana (lipanj 2018.)
 - određivanje stupnja programsko-organizacijskog razvoja u odnosu na početnu poziciju strateškog planiranja
 - definiranje daljnjeg plana implementacije smjernica strateškog plana ovisno o postignutoj uspješnosti i ostvarenim rezultatima i učincima

4.3. Definiranje strateških ciljeva ZKM-a

Ispravnim definiranjem ciljeva u svakoj fazi poslovnih aktivnosti stvaraju se preduvjeti neophodni za uspješnu realizaciju i poslovni rast. Ciljevi proračunskih korisnika često su apstraktno formulirani u obliku pojedinačnih zadataka, stoga ih je potrebno metodički obraditi kako bi se mogli operacionalizirati i vrednovati učinke ostvarenja.

U tom kontekstu važno je naglasiti osnovne preduvjete, neophodne u početnoj fazi implementiranja kontrolinga⁵⁹:

- jasno definiranje misije, vizije i ciljeva
- operacionalizacija ciljeva do razine pojedinog sudionika
- definiranje strateških odluka

⁵⁹ Halfar, B. (2010). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke. Smjernice za određivanje ciljeva, planiranje i upravljanje u neprofitnim organizacijama. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.

Misija ZKM-a određena je programskim okvirom čije smjernice propisuje osnivač Grad Zagreb za četverogodišnje razdoblje, kako je prikazano u Tablici 10.

Tablica 10: **Programski okvir ZKM-a za razdoblje 2012.-2021.**

PROGRAMSKI OKVIR ZKM-a	
Razdoblje od 2012. do 2015.⁶⁰	Razdoblje od 2014. do 2017.⁶¹ Razdoblje od 2018. do 2021.⁶²
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Razvijanje središnje institucije posvećene kazalištu za djecu i mladež ❖ Poticanje pedagoškog rada Učilišta te rad s mladima u skladu s njihovim senzibilitetom ❖ Razvijanje veza s umjetničkim akademijama ❖ Prezentiranje etabliranog kazališnog programa na nov, aktualan način ❖ Omogućavanje suradnje s projektima neovisne scene iz područja suvremenog plesa i mime ❖ Propitivanje novih dramskih formi 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Istraživanje dramskih forma u djelima klasične literature i suvremenih dramskih tekstova ❖ Prezentacija novih izvedbenih praksi ❖ Suradnja sa subjektima neovisne scene iz područja suvremenog plesa i novih kazališnih formi poput novog cirkusa i multimedijjskih predstava ❖ Razvijanje kazališnog izraza za mlade ❖ Poticanje pedagoškog rada Učilišta suradnjom s mladima i razvoj publike ❖ Regionalna i međunarodna suradnja ❖ Razvoj suradnje s umjetničkim akademijama kroz praksu i sudjelovanje u izvedbenim procesima profesionalnih produkcija i produkcija Učilišta

Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a i Službenom glasniku Grada Zagreba. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Nastavno na usvojeni programski okvir, vizija ZKM-a izražena je kroz dva temeljna područja:

- Umjetnička vizija – kojom se teži postati regionalno središte umjetničke izvrsnosti
- Institucionalna vizija – kojom se želi steći privlačan imidž visokoprofesionalne institucije, čija vidljivost kroz razvoj odnosa s javnošću u nacionalnom i međunarodnom kulturnom okruženju djeluje poticajno

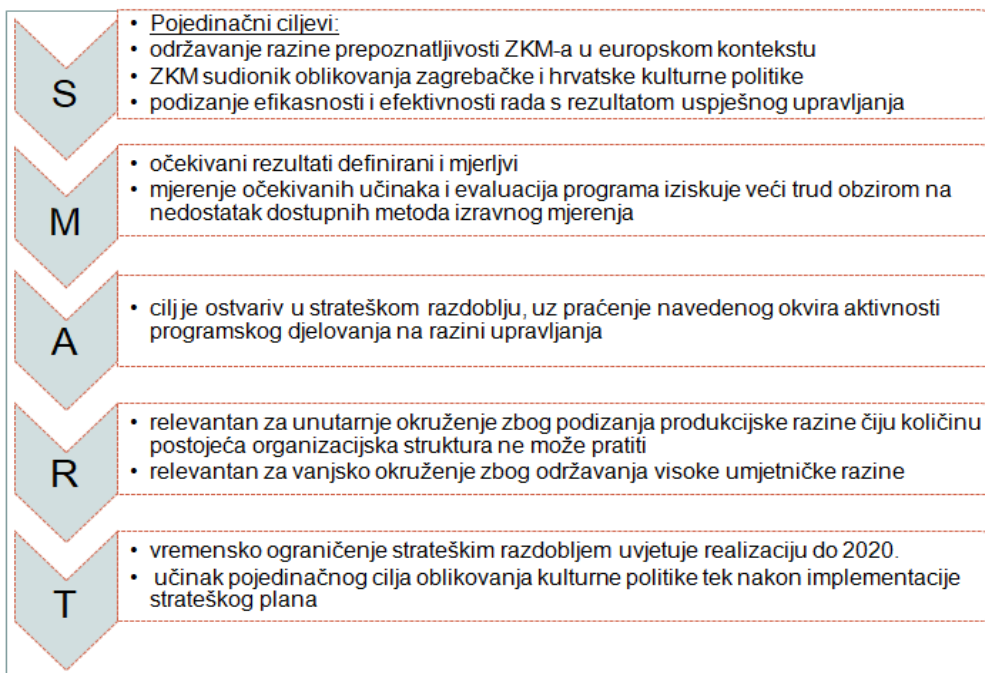
⁶⁰ Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2012. do 2015. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 20/2011).

⁶¹ Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2014. do 2017. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 21/2014).

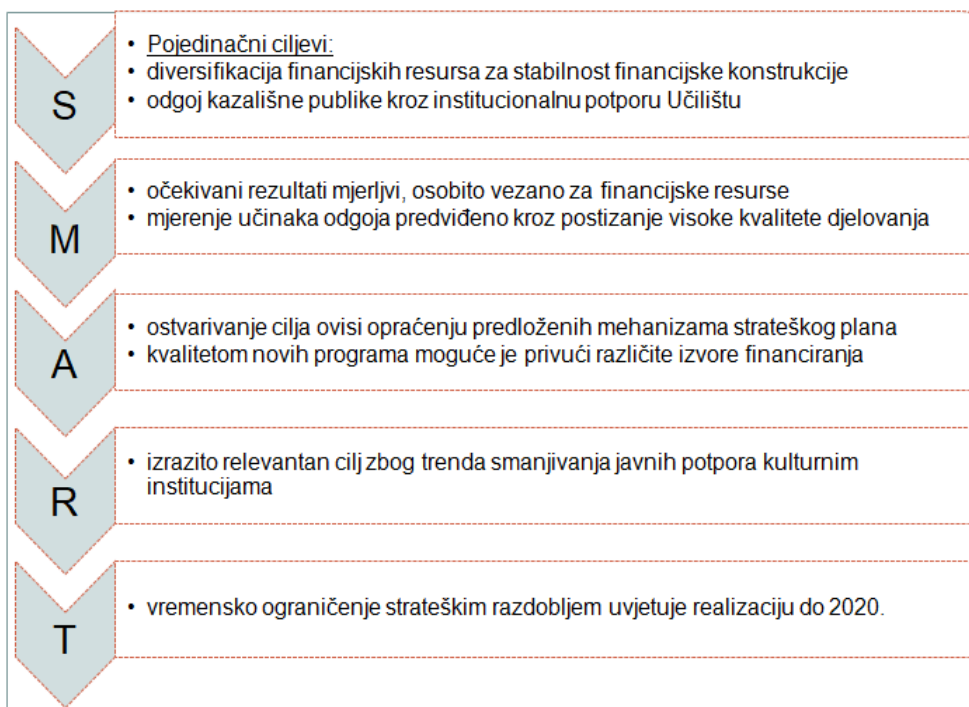
⁶² Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2018. do 2021. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 23/2017).

U postupku oblikovanja ciljeva ZKM-a u promatranom petogodišnjem strateškom razdoblju nešto veći naglasak stavljen je na odabrane strateške odrednice temeljem čega su definirani opći i pojedinačni ciljevi prikazani u nastavku predloženom primjenom SMART načela:

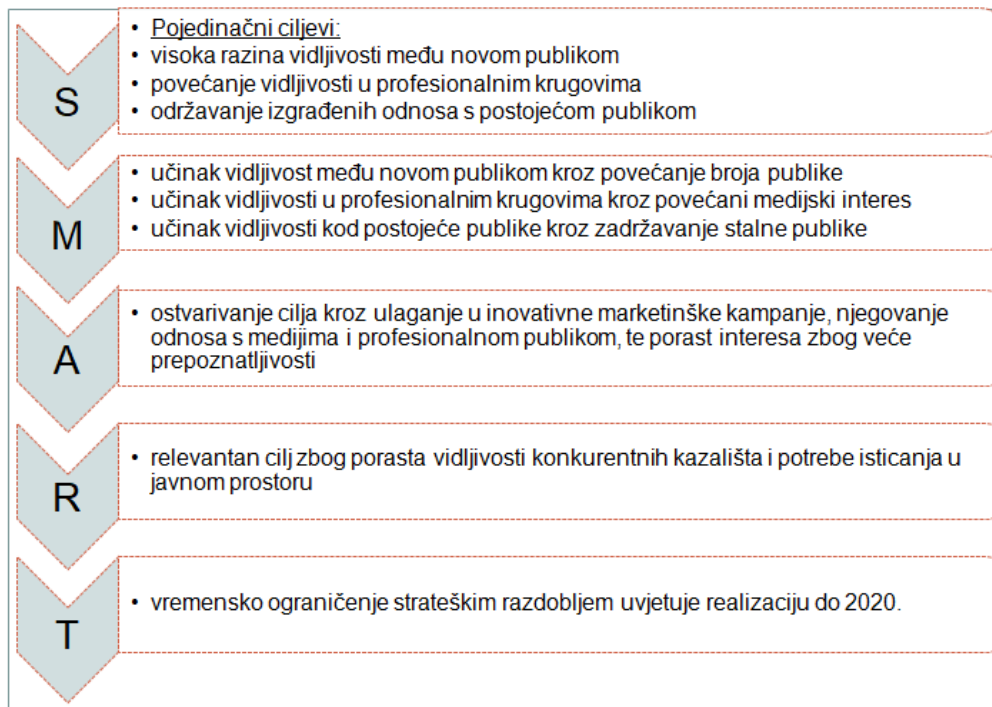
Slika 19: Opći cilj 1 - Daljnje podizanje umjetničke i produkcijske razine



Slika 20: Opći cilj 2 – Poticanje održivosti



Slika 21: **Opći cilj 3 . Povećanje vidljivosti**



Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Temeljem navedenog moguće je potvrditi kako poticaj za izradom strateškog plana i u proračunskom sustavu predstavlja izražavanje želje za rastom i razvojem u odnosu na okruženje, što se kroz identifikaciju, a naročito vrednovanje ostvarenih ciljeva korištenjem instrumenata strategijskog kontrolinga može poistovjetiti s pohvalnim prepoznavanjem potrebe za implementiranjem kontrolinga kao stalne funkcije u proračunskom sektoru.

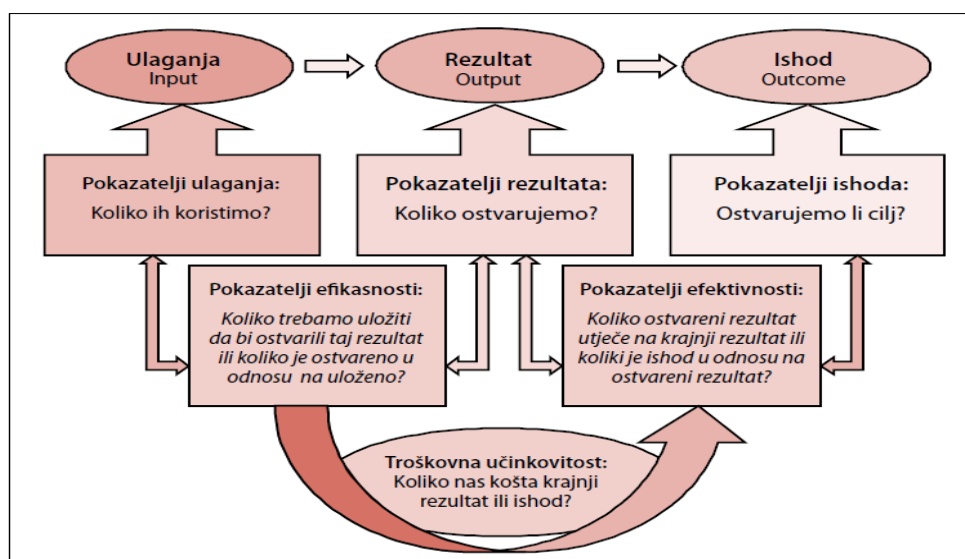
4.4. Strategijski kontroling u modelu mjerenja učinaka ZKM-a

Poveznica strateškog planiranja i realizacije je usporedba ostvarenih rezultata kroz financijske pokazatelje koji su u proračunskom sustavu specifični i pod utjecajem niza nefinancijskih učinaka.

Za razliku od privatnog sektora u kojem su pokazatelji financijskog kontrolinga, kao što su pokazatelji financijske analize likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti, ekonomičnosti profitabilnosti, investiranja i proizvodnosti izuzetno primjenjivi, proračunski sektor za vrednovanje učinka teško može primjeniti jedinstveni sustav mjerenja rezultata upravo zbog heterogenosti svojih aktivnosti.

Koncepcija NPM kroz „3E“ model upravljanja (Ekonomičnost, Efikasnost i Efektivnost) pretpostavlja uvođenje elemenata upravljanja iz privatnog sektora u javni sektor, s ciljem postizanja zadovoljavajuće razine kvalitete pružanja usluga. Primjenu 3E modela potrebno je pritom modificirati na način da se pozornost mjerenja učinaka u proračunskom sektoru usmjerava na efektivnost, jer vrednovanje kroz prizmu efikasnosti ostvarenih rezultata najčešće daje pogrešnu informaciju o rasipanju resursa, što je vjerojatno i razlog njegove slabe primjene u praksi.

Slika 22: 3E model u javnom sektoru



Izvor:

Vitezić, N. i Petrić, A. (2017). Kontroling u javnom sektoru. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije [online], br. 5/2017, str. 36. Raspoloživo na: URL: <https://www.rrif.hr/pror-2017-5.html> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

U prikazanoj shemi primjene 3E modela predložena je koncepcija upravljanja u javnom sektoru kroz elemente efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti na sljedeći način:⁶³

- **Efikasnost = rezultat (učinak, output) / ulaganja (input):** tradicionalno mjerenje odnosa količine i kvalitete usluga s najnižom razinom utrošenih sredstava)
- **Efektivnost = rezultat (učinak, output) / ishod (cilj, outcome):** zanemaruju se troškovi za realizaciju učinaka, što nužno ne pridonosi poboljšanju procesa poslovanja)
- **Ekonomičnost = rezultat (učinak, output) / troškovi (input):** veće usmjerenje na izdašnost ili štedljivost, a manje na rezultat programa, projekta ili aktivnosti)

⁶³ Vitezić, N. i Petrić, A. (2017). Kontroling u javnom sektoru. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije [online], br. 5/2017, str. 36. Raspoloživo na: URL: <https://www.rrif.hr/pror-2017-5.html> (pristupljeno 26. listopada 2019.).

Konačan rezultat oblikovanja relevantnih pokazatelja za vrednovanje kvalitete dugoročnih programa dobiven je kombinacijom odnosa pokazatelja efektivnosti i efikasnosti:

1. Efektivnost = ishod (cilj, outcome):

- koliki učinak ima ta usluga ili rezultat na korisnike ili društvo u cjelini?
- koliko su zadovoljni korisnici s tom uslugom ili rezultatom?

2. Efikasnost / Efektivnost (troškovna učinkovitost):

- koliko košta postizanje tog učinka, efekta (kombinacija efikasnosti i efektivnosti u jedinstvenom pokazatelju)

Sukladno navedenom, na razini postavljenih općih i pojedinačnih ZKM-ovih ciljeva praćenje rezultata kroz definirane pokazatelje bi, osim evaluacije provođenja zadanih ciljeva, omogućavalo pravovremenu prilagodbu promjenama unutarnjeg i vanjskog okruženja. Kvaliteta i pravodobnost prikupljenih informacija uobičajeno se postiže odabirom odgovarajućeg modela kojim se osigurava prepoznavanje pozitivnih ili negativnih odstupanja od zadanih vrijednosti. U nastavku (Tablica 11) je prijedlog modela vredovanja rezultata (output) i ishoda (outcome) temeljem odabranih strateških ciljeva.

Tablica 11: **Model vredovanja rezultata i ishoda strateških ciljeva ZKM-a**

POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	1. DALJNJE PODIZANJE UMJETNIČKE I PRODUKCIJSKE RAZINE					
Poseban cilj	1.1. Održavanje razine prepoznatljivosti u europskom kontekstu					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
1.1.1. Suradnja s relevantnim institucijama i pojedincima europskog kulturnog kruga	Broj ostvarenih suradnji					
1.1.2. Intenziviranje promoviranja i lobiranja na međunarodnoj razini	Broj sudjelovanja na međunarodnim festivalima					
1.1.3. Dogovaranje međunarodnih koprodukcija i produkcija inovativnih europskih projekata	Broj realiziranih koprodukcija i produkcija					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje broja međunarodnih projekata i gostovanja						

POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	1. DALJNJE PODIZANJE UMJETNIČKE I PRODUKCIJSKE RAZINE					
Poseban cilj	1.2. Sudjelovanje u oblikovanju kulturne politike i politike javnog mišljenja					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
1.2.1. Produkcija društveno i umjetnički relevantnih projekata	Broj ostvarenih projekata					
1.2.2. Usmjeravanje na projekte od osobite građanske svijesti	Broj ostvarenih projekata					
1.1.3. Angažiranje novih, mladih kazališnih umjetnika	Broj umjetnika angažiranih kroz stručno osposobljavanje					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje broja društveno relevantnih projekata						
POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	1. DALJNJE PODIZANJE UMJETNIČKE I PRODUKCIJSKE RAZINE					
Poseban cilj	1.3. Poticanje efikasnosti i efektivnosti rada					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
1.3.1. Reorganizacija poslovnog modela kazališta	Broj ostvarenih planiranih mjera					
1.3.2. Komunikacija kroz umjetničke i produkcijske kolegije	Broj održanih kolegija					
1.3.3. Edukativni programi za zaposlenike	Broj realiziranih edukativnih programa					
1.3.4. Ulaganje u infrastrukturu i inventar kazališta	Broj novonabavljene potrebne opreme					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje broja doškoloranih zaposlenika						

POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	2. POTICANJE ODRŽIVOSTI					
Poseban cilj	2.1. Diversifikacija financijskih resursa za stabilnost financijske konstrukcije					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
2.1.1. Pronalaženje novih izvora financiranja (javnih i privatnih)	Iznos ostvarenih prihoda iz drugih izvora financiranja					
2.1.2. Projekti lobiranja za komercijalno sponzoriranje	Broj ostvarenih sponzorskih suradnji					
2.1.3. Sudjelovanje u natječajima strukturnih fondova i programa EU	Iznos ostvarenih prihoda iz sredstava EU					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje prihoda ostvarenih financiranjem programa iz drugih izvora						
POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	2. POTICANJE ODRŽIVOSTI					
Poseban cilj	2.2. Odgoj nove kazališne publike kroz institucionalnu potporu Učilištu					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
2.2.1. Razvoj novih projekata za djecu i mlade	Broj realiziranih novih projekata za djecu i mlade					
2.2.2. Privlačenje novih polaznika - potencijalne buduće publike	Broj novih polaznika Učilišta					
2.2.3. Povećanje administrativnih i produkcijskih kapaciteta Učilišta	Broj novootvorenih radnih mjesta					
2.2.4. Jačanje partnerske suradnje sa školama	Broj projekata ostvarenih u suradnji sa školama					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje prihoda ostvarenih povećanim brojem polaznika Učilišta						

POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	3. POVEĆANJE VIDLJIVOSTI					
Poseban cilj	3.1. Visoka razina vidljivosti među novom publikom					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
3.1.1. Ulaganje u inovativne marketinške kampanje	Iznos ulaganja u marketinške kampanje					
3.1.2. Ulaganje u praćenje i upravljanje društvenim mrežama	Iznos ulaganja u upravljanje društvenim mrežama					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje broja prodanih ulaznica na godišnjoj razini						
POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	3. POVEĆANJE VIDLJIVOSTI					
Poseban cilj	3.2. Povećanje vidljivosti u profesionalnim krugovima					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
3.2.1. Organiziranje posebnih projekata/tribina s ciljem ostvarivanja umjetničkog dijaloga	Broj realiziranih projekata/tribina					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Realizacija projekata/tribina na godišnjoj razini						

POKAZATELJ REZULTATA (OUTPUT)						
OPĆI CILJ	3. POVEĆANJE VIDLJIVOSTI					
Poseban cilj	3.3. Održavanje izgrađenih odnosa s postojećom publikom					
Način ostvarenja	Pokazatelj rezultata (output)	Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
3.3.1. Istraživanje publike klasičnim i inovativnim elektroničkim metodama	Broj provedenih istraživanja					
3.3.2. Uspostavljanje komunikacije s publikom putem interneta	Broj stalne publike u komunikaciji putem interneta					
POKAZATELJ UČINKA (OUTCOME)						
Pokazatelj učinka (outcome)		Polazna vrijednost 2016.	Ciljana vrijednost 2017.	Ciljana vrijednost 2018.	Ciljana vrijednost 2019.	Ciljana vrijednost 2020.
Povećanje broja prodanih ulaznica stalnoj publici						

Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

Obzirom na sve prisutniju potrebu promišljanja o odabiru modela upravljanja i opravdanosti javne potpore, uloga kontrolinga i kontrolera u pronalaženju odgovarajućih indikatora za proračunski sektor trenutno predstavlja značajan izazov. Kroz predloženi model praćenja ostvarenih rezultata i postignutih učinaka stječe se preglednost nad kvalitetom, realizacijom i odstupanjem od zadanih ciljeva, što je puno zahtjevnije od donekle rutinirane zadaće kontrolera u privatnom sektoru. Dobro definiranim pokazateljima olakšava se mjerenje i praćenje učinkovitosti u specifičnim područjima javnog sektora kao što je to, npr. kulturna djelatnost, pomažući na taj način i ostalim sudionicima u društvu prepoznavanje potrebe i kvalitete ostvarenih rezultata.

Osim kao podrška upravljanju kroz pravodobno informiranje, mjerenje učinkovitosti ima i funkciju korektivnog djelovanja u smjeru željenih promjena. U tom smislu je potreba korištenja strateško-menadžerskih alata koji kontrolu i upravljanje mogu povezati sa specifičnom vizijom i misijom pojedinog subjekta prihvatljiva i u proračunskom sektoru, od kojih je mu je svakako najbliži model Balanced Scorecard (BSC).

4.5. Primjena BSC modela u poslovanju ZKM-a

Uravnotežena karta ciljeva (*engl. Balanced scorecard BSC*) je sustav pokazatelja strategijskog kontrolinga koji temeljno u pružanju podrške upravljanju, uz financijske uključuje i nefinancijske pokazatelje, sistematizirajući misiju, viziju i ciljeve kroz specifičan sustav mjerenja učinaka.

Teorija koja podržava ideju kako se poslovni uspjeh temelji na elementima koji se nalaze iza postavljenih financijskih ciljeva⁶⁴ vrlo je bliska proračunskom sektoru. Mjereći učinke iz četiriju uravnoteženih perspektiva: financijske perspektive, perspektive kupaca, interne perspektive i inovativne perspektive, primjenom BSC-a stvara se okruženje za uspješan rast i razvoj organizacije utemeljen na praćenju performansi i nematerijalnoj vrijednosti učinaka.

Izvorna BSC matrica se za primjenu u proračunskom sektoru može modificirati na više načina i kroz različiti broj perspektiva, od kojih bi svaki proračunski subjekt u prvi plan umjesto financijske postavio perspektivu svojih korisnika iz primarnog fokusa njegovog djelovanja, bilo građana, zajednice ili suradnika. Dodatan poticaj za primjenu BSC-a u proračunskom sustavu je i činjenica kako njegovo implementiranje ne zahtijeva značajno ulaganje u tehnologiju i ljudske resurse, jer se izračuni pokazatelja temelje na dostupnim i postojećim podacima unutar organizacije. Upravo je kreiranje BSC modela logičan nastavak strateškog planiranja proračunskih korisnika kojim se oblikuju ciljevi, mjere i aktivnosti, odnosno stvaraju temeljni preduvjeti za definiranje pokazatelja uspješnosti.

Obzirom da BSC model pomaže u formuliranju, ali i u provođenju strategije, njegovom se primjenom postiže dodatna razina svrhovitosti proračunskog izvještavanja, koje kroz objedinjavanje informacija iz temeljnih (eksternih) i internih izvještaja omogućava dobivanje kvalitetne i pravovremene povratne informacije o uočenim odstupanjima od postavljenih ciljeva.

Potrebno je naglasiti kako se prednost primjene BSC modela očituje upravo u uspostavljanju uzročno-posljedičnih veza između ciljeva i pokazatelja ostvarenih učinaka kroz postavljene perspektive, što zadovoljava specifične neekonomične zahtjeve različitih skupina korisnika u neprofitnom sektoru.

⁶⁴ Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha (str. 257) 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.

U nastavku je prikazan prijedlog primjene BSC modela (Tablica 12) temeljem odabranih strateških ciljeva ZKM-a:

Tablica 12: **Primjena BSC modela na primjeru strateških ciljeva ZKM-a**

		1. Podizanje umjetničke i produkcijske razine	2. Poticanje održivosti	3. Povećanje vidljivosti
PERSPEKTIVA KORISNIKA	ciljevi	- prepoznatljivost u europskom kontekstu	- odgoj nove publike kroz institucionalnu potporu Učilištu	- visoka razina vidljivosti među novom publikom
	inicijative	- intenziviranje lobiranja realizacije međunarodnih projekata	- razvoj novih projekata za djecu i mlade	- ulaganje u inovativne marketinške kampanje
	pokazatelji	- broj realiziranih međunarodnih gostovanja	- broj realiziranih projekata za djecu i mlade	- broj realiziranih inovativnih marketinških kampanja
INTERNA PERSPEKTIVA	ciljevi	- poticanje efikasnosti rada	- povećanje administrativnih i produkcijskih kapaciteta Učilišta	- upravljanje društvenim mrežama
	inicijative	- održavanje kolegija i poticanje edukativnih programa	- poticanje otvaranja novih radnih mjesta	- ažuriranje podataka na društvenim mrežama
	pokazatelji	- broj doškoloranih zaposlenika	- broj novootvorenih radnih mjesta Učilišta	- kretanje broja prodanih ulaznica novoj publici
PERSPEKTIVA RASTA	ciljevi	- sudjelovanje u oblikovanju kulturne politike i javnog mišljenja	- jačanje partnerske suradnje sa školama	- povećanje vidljivosti u profesionalnim krugovima
	inicijative	- produkcije društveno relevantnih projekata	- projekti ostvareni u suradnji sa školama	- održavanje tematskih projekata/ tribina
	pokazatelji	broj realiziranih društveno angažiranih projekata	- broj realiziranih projekata u suradnji sa školama	- broj realiziranih projekata/tribina
FINANCIJSKA PERSPEKTIVA	ciljevi	- ulaganje u potrebnu infrastrukturu i inventar	- diversifikacija financijskih resursa	- održavanje izgrađenih odnosa s postojećom publikom
	inicijative	- analiza troškova isplativosti korištenja i detektiranje stvarnih potreba	- sudjelovanje na natječajima strukturnih fondova i programa EU - lobiranje za komercijalno sponzoriranje	- istraživanje publike klasičnim i inovativnim elektroničkim metodama
	pokazatelji	- iznos sredstava uloženi u osuvremenjivanje inventara	- prihod ostvaren financiranjem programa iz drugih izvora	- kretanje broja prodanih ulaznica stalnoj publici

Izvor: Autor prema podacima dostupnima na stranici ZKM-a. Raspoloživo na: URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf> (pristupljeno 30. studenog 2019.).

U predloženom BSC modelu svaki opći strateški cilj s utvrđenim pojedinačnim ciljem promatran je kroz pripadajuću perspektivu, definirane su inicijative za njegovu realizaciju i ciljni pokazatelji. Vrednovanje učinaka provodi se kroz praćenje odstupanja realizacije u izvještajnom razdoblju, kao i u odnosu na prethodno razdoblje, pri čemu povratna informacija ima dvojak u ulogu: ona može biti korektiv uspješnog provođenja strategije u odnosu na postavljene pokazatelje, ali i korektiv u odnosu na postavljene ciljeve.

Zaključno se može utvrditi kako bi se implementiranjem strategijskog kontrolinga u procesu planiranja u ZKM-u, kroz prethodno prikazani model vrednovanja rezultata (output) i učinaka (outcome) strateških ciljeva, postigla visoka razina evaluacije provođenja. Mjerenjem učinaka omogućila bi se realna procjena rasta i razvoja u postavljenim okvirima djelovanja, osiguravajući tako uspješno i pravodobno prilagođavanje okruženju.

Isto bi se tako primjenom predloženog BSC modela podrške upravljanju omogućilo povezivanje ZKM-ovog programskog okvira s postavljenim ciljevima, osiguralo praćenje uspješnog provođenja strategije i informiranje o odstupanjima s ciljem održavanja ravnoteže ostvarenih učinaka. Prikazani BSC model osigurao bi upravljačku kontrolu nad procesom realizacije strateških ciljeva u odnosu na promjene unutarnjeg i vanjskog okruženja, smanjujući tako vjerojatnost nastanka rizika.

Postupak implementacije strategijskog kontrolinga u ZKM-u uvelike olakšava prethodno donesena odluka o usvajanju strateškog plana kojom se ispunjavaju temeljni preduvjeti, poput definiranja misije, vizije i ciljeva kroz strategijske smjernice u određenom razdoblju. Unatoč tome što ne postoji vjerojatnost organiziranja kontrolinga kao samostalne službe, odabirom modela upravljanja koji je usmjeren na korisnike i povećanje razine kvalitete djelovanja, ZKM pokazuje spremnost prevladavanja organizacijskih izazova. Potvrda tome je i činjenica kako je, od postojećih sedam gradskih kazališta, uz Satiričko kazalište Kerempuh jedino ZKM izradio i objavio Strateški plan.

5. ZAKLJUČAK

Veličina javnog sektora određena je raznim čimbenicima, poput geografskog položaja, političke organiziranosti ili gospodarske razvijenosti, a svi oni izravno utječu na njegovu kompleksnost i sposobnost prilagođavanja promjenama unutarnjeg i vanjskog okruženja. Restrukturiranje je logičan način kojim se mijenjaju postavljeni okviri svakog oblika organizacije ukoliko se uoče odstupanja od očekivanih rezultata, stoga je i restrukturiranje javnog sektora potrebno promatrati kroz krajnju namjeru ostvarivanja željenog cilja, naročito kada postoje čvrsti i transparentni argumenti koji to potkrepljuju.

Javni sektor Republike Hrvatske strateška je točka gospodarske politike zbog svojeg opsega i snažnog utjecaja na ekonomiju, što lako može postati problemom razvoja konkurentnosti privatnog sektora na globalnoj razini i generirati negativne trendove ukoliko se ta obilježja ne sagledaju dovoljno odgovorno. Uspostavljanje učinkovitog upravljanja ustrojenog oblika javnog sektora Republike Hrvatske kao tema se već neko vrijeme pojavljuje prilikom donošenja strateških planova i projekcija, što pokazuje namjeru koja će s vremenom neminovno prerasti u konkretan pokušaj. Zato je iznimno važna inicijativa za sustavnim uvođenjem kontrolinga u javni sektor, kao prioritete mjere kojom se osigurava odgovarajući alat za sistematiziranje postojećeg stanja i prepoznavanje kriznih elemenata s ciljem njegove kvalitetne reforme.

Kontrolingom se u javnom sektoru mogu razviti potpuno novi oblici pokazatelja učinaka, rangiranje putem interne konkurentnosti u nedostatku tržišne, kao i primjereniji sustav izvještavanja orijentiran prema korisnicima usluga. Mjerenje performansi se u strategiji učinkovitog upravljanja javnim sektorom može koristiti za uspješnije planiranje, kontrolu izvršenja, motivacijsku kategoriju za učenje, racionalizaciju poslovanja i brojne druge elemente poboljšanja njegove efikasnosti i efektivnosti.

Prihvatanjem takvog pristupa upravljanja javni se menadžment suočava s brojnim novim izazovima za koje inicijalno nije spreman ili podučavan, što se može premostiti pravilno definiranim ciljevima i mjerama provođenja željenih promjena. Osim navedenog, brojne su prepreke koje se mogu pojaviti, od nezainteresiranosti ili neinformiranosti zaposlenika o ostvarenim rezultatima do neprilagođenosti strateških inicijativa specifičnim obilježjima određenog segmenta javnog djelovanja.

Unatoč tome što bi se sustavnim uvođenjem strategijskog i operativnog kontrolinga u javni sektor omogućili jasni kriteriji mjerenja efikasnosti i odgovornog upravljanja, promjena koncepta kratkoročno bi mogla rezultirati negativnim učinkom na društvo, naročito zaposlenike javnog sektora. No, uzevši u obzir stratešku važnost razvoja javnih financija i odgovornost održivog upravljanja, za pretpostaviti je kako postoji suglasnost o društvenoj i političkoj volji u angažiranju resursa za provođenje potrebnih promjena.

Prikazana primjena strategijskog kontrolinga u procesu planiranja proračunskog korisnika JLP(R)S-a Zagrebačkog kazališta mladih pomoću odabranih instrumenata zaključno potvrđuje opravdanost njegovog uvođenja. U razmatranju pitanja odabira optimalnog područja proračunskog procesa za implementiranje kontrolinga, upravo se područje planiranja pokazalo kao najprimjerenije. Pritom je potrebno naglasiti kako je postojanje Strateškog plana postavilo dobre temelje i velikim dijelom olakšalo projekciju, što je već postojeća obveza velikog broja sudionika javnog sektora. Kao odgovor na postavljeno istraživačko pitanje, obaveza izrade strateškog plana svih razina korisnika javnog sektora nameće se kao mogući početni korak za sustavno implementiranje strategijskog kontrolinga kroz jednostavnu dopunu zakonske regulative.

Unatoč tome što je istraživanjem u ovom radu utvrđeno kako je strategijski kontroling trenutno primjereniji oblik implementiranja u javnom sektoru, njegovom sustavnom primjenom također bi se pružila i perspektiva uvođenja operativnog kontrolinga kao mogućnost alternative ili dopune postojećem obliku internog izvještavanja na razini nadležnih ureda.

Primijenjenim modelom vrednovanja učinaka obuhvaćeno je samo manje područje aktivnosti u nastojanju identificiranja odgovarajućih pokazatelja za mjerenje učinkovitosti u specifičnom procesu djelovanja kulturne ustanove, koji se mogu razvijati naknadnim kombiniranjem i provođenjem brojnih oblika analiza odstupanja.

Pokazatelji učinkovitosti u javnom sektoru su iznimno čvrsto vezani uz postavljene dugoročne i kratkoročne ciljeve, misiju i viziju, što donekle sužava odabir poznatih instrumenata strategijskog kontrolinga. Kroz istraživanje u ovom radu, najprimjenjivijim se pokazao upravo model Balanced Scorecard-a, koji integrira financijske i nefinancijske pokazatelje, omogućavajući pritom modeliranje perspektiva prilagodljivih svakom specifičnom području pojedinog javnog subjekta. BSC modelom upravljanja i kontroliranja

postiže se ravnoteža financijske i nefinancijske učinkovitosti što može imati neprocjenjivu kvalitetnu primjenu u javnom sektoru kao indikator kojim se identificiraju nepravilnosti u upravljanju javnim resursima.

Obzirom na blizak utjecaj prikazanih naprednih sustava upravljanja javnim sektorom u zemljama članicama Europske unije čiji je Hrvatska sastavni dio, realno je uskoro očekivati inicijativu za usavršavanjem postojećeg oblika upravljanja i kontrole u javnom sektoru, što će potaknuti promjenu zastarjele metrike kojom se mjeri nacionalna učinkovitost i konkurentnost javnog sektora Republike Hrvatske. Tada je potrebna fokusiranost cijele stručne zajednice kako se ne bi propustio trenutak moderniziranja upravljanja javnim sektorom uvođenjem učinkovitih instrumenata kontrolinga, kako u javnim poduzećima, tako i u javnoj upravi.

Zahvaljujući obilježju neutralnosti u pružanju podrške upravljanju, kontroling je moguće primijeniti u svim razinama javnog sektora, čime bi se podigla razina transparentnosti i onemogućila određena količina političkog utjecaja, što podrazumijeva i napredak na problematičnom području izbjegavanja odgovornosti i pružanja otpora kvalitetnim promjenama. Upravo je naglašavanje odgovornosti kroz sustav vrednovanja učinaka ključno za postizanje kvalitete javnog upravljanja, prema jasno postavljenim ciljevima i prioritetima, koje isključuje proizvoljno djelovanje i ostvaruje željenu razinu društvenog i ekonomskog razvoja.

6. POPIS LITERATURE

KNJIGE:

- 1) Bauer, E. et. al. (2015). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.
- 2) Belak, V. (2014). Analiza poslovne uspješnosti. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
- 3) Blaha, C. et. al. (2016). Ključni pokazatelji procesa kontrolinga. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.
- 4) Blazek, A. i Albrecht, D. i Eiselmayer, K. (2014). Kontroling i kontroler. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.
- 5) Blažević, L. (2013). Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu. Stručni rad. Knin: Veleučilište „Marko Marulić“ u Kninu.
- 6) Dremel, N. et.al. (2011). Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika. Zagreb: RRIF Plus d.o.o.
- 7) Halfar, B. (2010). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke. Smjernice za određivanje ciljeva, planiranje i upravljanje u neprofitnim organizacijama. Zagreb: Kontroling Kognosoko d.o.o.
- 8) Jakir Bajo, I. (2017). Očekivani trendovi u računovodstvu i financijskom izvještavanju proračunskih korisnika. HZRFD.
- 9) Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru: Preuvjeti za uspješnu implementaciju. 3. zbornik Sveučilišta u Dubrovniku. Sveučilište u Dubrovniku.
- 10) Meter, M. et al. (2017). Kontroling u praksi - Instrumenti kontrolinga. Zagreb: Poslovna učinkovitost d.o.o.
- 11) Ministarstvo financija RH. (2018). Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna [online].
- 12) Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha. 3. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga d.d.
- 13) Osmanagić Bedenik, N. (2010). Kontroling između profita i održivog razvoja. Zagreb: M.E.P. d.o.o.

- 14) Pušar Banović, D. (2019). Kolegij: Kontroling. Power point prezentacije s predavanja. Zagreb: RRIF VŠ.
- 15) Republik Österreich Parlament. (1995). Tätigkeitsbericht des Rechnungshofes über das Verwaltungsjahr 1995 [online]. Wien: Rechnungshof.
- 16) Thijs, N., Hammerschmid, G. i Palaric, E. (2017). A comparative overview of public administration characteristics and performance in EU28. Luxembourg: European Commission.
- 17) Vašiček, D. et.al. (2007). Računovodstvo proračuna. Zagreb: HZRFD.
- 18) Vašiček, V. (2016). Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj. Zagreb: TIM4PIN d.o.o.
- 19) Vašiček, V. (2016). Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama Jugoistočne Europe. Zagreb: TIM4PIN d.o.o.
- 20) Ziegenbein, K. (2008). Kontroling. 9. prerađena i aktualizirana naklada. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

ČLANCI:

- 1) Fukuyama, F. (2014). Political Order and Political Decay. A Comparative Overview of Public Administration Characteristics and Performance in EU28
- 2) Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of New Public Management. International Public Management Journal 4 [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/4_1_Origin_and_Theoretical_Basis%5B1%5D.pdf
- 3) Guzić, Š. (2018). Konsolidacija financijskih izvješća za 2018. godinu. Računovodstvo, revizija i financije [online]. Raspoloživo na: URL: <https://www.rrif.hr/rrif-2019-6.html>
- 4) Kognosoko. (2015). Prva međunarodna konferencija o učinkovitom upravljanju u javnom sektoru [online]. Raspoloživo na: URL: https://issuu.com/kognosko/docs/1_javni_sektor
- 5) Markota, Lj. (2019). Novosti u Pravilniku o PDV-u od 1.siječnja 2019.godine i obveze kod promjene stope PDV-a. Računovodstvo, revizija i financije [online]. XXIX (1). Raspoloživo na: URL: <https://www.rrif.hr/rrif-2019-1.html>
- 6) Musa, A. (2019). Kontrola nad upravom u kontekstu europeizacije: Neovisna kontrola tijela u Hrvatskoj kao čuvari integriteta [online]. Raspoloživo na: URL: <https://hrcak.srce.hr/file/317638>
- 7) Osmanagić Bedenik, N. i Mikić, M. (2018). Mogućnost uvođenja kontrolinga u hrvatsku javnu upravu na primjeru općine [online]. Ekonomski fakultet u Zagrebu. Raspoloživo na URL: <https://hrcak.srce.hr/207420>
- 8) Vaceková, G. (2013). Financial controlling in non-profit organizations: The case of Slovak Republic. Masaryk University, Faculty of Economics and Administration, Department of Public Economics [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.researchgate.net/publication/257947409_Financial_controlling_in_non-profit_organizations_The_case_of_Slovak_Republic
- 9) Vitezić, N. i Petrić, A. (2017). Kontroling u javnom sektoru. Računovodstvo, revizija i financije [online]. Raspoloživo na: URL: <https://www.rrif.hr/pror-2017-5.html>

PROPISI:

- 1) Odluka o proglašenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. godinu i projekcije za 2020. i 2021. godinu (Narodne novine br. 113/18).
- 2) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S (Narodne novine br. 128/09 do 23/19).
- 3) Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17 do 1/19).
- 4) Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine br. 3/15 do 28/17).
- 5) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu računovodstvu (Narodne novine br. 124/14 do 87/16).
- 6) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Narodne novine br. 51/18).
- 7) Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine.(Narodne novine br.70/2015)
- 8) Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (Narodne novine br. 33/01 do 98/19).
- 9) Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine br.127/2017).
- 10) Zakon o fiskalnoj odgovornosti (Narodne novine 111/18).
- 11) Zakon o proračunu (Narodne novine br. 87/08 do 15/15).
- 12) Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine br. 78/15 do 102/19).
- 13) Zakon o sustavu strateškog planiranja i upravljanja razvojem Republike Hrvatske. (Narodne novine br. 123/17).
- 14) Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2012. do 2015. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 20/2011).

- 15) Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2014. do 2017. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 21/2014).
- 16) Zaključak o utvrđivanju osnovnog programskog i financijskog okvira Zagrebačkog kazališta mladih za razdoblje od 2018. do 2021. (Službeni glasnik Grada Zagreba br. 23/2017).

MREŽNE STRANICE:

- 1) Agencija za podršku informacijskim sustavima i informacijskim tehnologijama APIS-IT. URL: <https://www3.apis-it.hr/wab/servlet/proweb/finiz/fset4>
- 2) Altius. URL: <https://www.altius.hr/konferencije/1-hrvatska-konferencija-o-kontrolingu-krizni-kontroling/1>
- 3) Arhivanalitika - Ekonomski lab. URL: <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-2-obuhvat-i-velicina-javnog-sektora-u-hrvatskoj/>
- 4) Arhivanalitika – Ekonomski lab. URL: <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-4-proracun-i-proracunski-proces/>
- 5) Deutscher BundeswehrVerband. URL: <https://www.dbwv.de/mitgliedschaft-service/fuer-alle/kontakt-ansprechpartner/abteilung-controlling-finanzen-und-verbandliche-administration/>
- 6) Državni ured za reviziju RH. URL: <http://www.revizija.hr/>
- 7) Državni zavod za statistiku. URL: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2019/09-02-01_04_2019.htm
- 8) EU Publications. Preporuka Vijeća od 9. srpnja 2019. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6dd53145-cffb-11e9-b4bf-01aa75ed71a1>
- 9) EU Commision. Poglavlja pravne stečevine. URL: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en
- 10) Eropean Court of Auditors. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/>
- 11) Grad Bjelovar. URL: <https://www.bjelovar.hr/>
- 12) Grad Pula. URL: https://www.pula.hr/site_media/media/typo3/fileadmin/sadrzaji/dokumenti/2013-2017_GV/16.GV-30.07.2015/11.b_Prijedlog_Zakljucka_o_ustvajanju_Izvjestaja_TD_Fratarski.pdf
- 13) Grad Zagreb. UR: <http://www.zagreb.hr/gradski-uredi-zavodi-i-sluzbe/763>
- 14) Grad Zagreb. UR: <https://www.zagreb.hr/rezultati-poziva-za-predlaganje-programa-javnih-po/79661>
- 15) Growthink. URL: <https://www.growthink.com/content/two-most-important-quotes-business>
- 16) IGC International Group of Controlling. URL: <https://www.igc-controlling.org/>
- 17) Informativni mjesečnik Ureda zastupnice u Europskom parlamentu Ivane Maletić. URL: <https://issuu.com/ivanamaletic/docs/konkurentnost>
- 18) Institut za javne financije (2014). Proračunski vodič. Raspoloživo na: URL: http://www.zagreb.hr/UserDocsImages/arhiva/financije/PRORACUN%202016/Kratki_vodic_Prijedlog_proracuna_2016_koncano.pdf
- 19) Institut za javne financije (2016). Kratki vodič kroz proces državnog proračuna. URL: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/vodic.pdf>

- 20) Kontroling portal. URL: <https://kontroling-portal.eu/novosti-dogadaji/poslovanje/301-optimizacija-procesa-kontrolinga>
- 21) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/transition-facility>
- 22) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/financijsko-upravljanje-i-kontrole-1-2>
- 23) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/priprema-proracuna>
- 24) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/izjava-o-fiskalnoj-odgovornosti>
- 25) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/regulativa-i-propisi-vezani-uz-financijsko-upravljanje-i-kontrole>
- 26) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/izvjesivanje-1-2-1>
- 27) Ministarstvo financija. URL: <http://www.mfin.hr/hr/upute-za-sastavljanje-financijskih-izvjestaja-proracuna-i-proracunskih-korisnika>
- 28) Ministarstvo kulture. URL: <https://www.min-kulture.hr/default.aspx?id=2868&kazid=1701>
- 29) Nacionalno vijeće za konkurentnost. URL: <http://konkurentnost.hr/imd-godisnjak-svjetske-konkurentnosti-2019-stvarni-napredak-zahijeva-brze-i-temeljitiije-reforme/>
- 30) PIC EU28 Conference Budapest, 21-23 June 2017. URL: https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_04_ThreeLinesOfDefenseInPublicSector.pdf
- 31) Republik Österreich Parlament. (1995). Tätigkeitsbericht des Rechnungshofes über das Verwaltungsjahr 1995 [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XX/III/III_00060/imfname_532333.pdf
- 32) Sindikat državnih i lokalnih službenika i namještenika Republike Hrvatske. URL: <https://www.sdlisn.hr/40304-2/>
- 33) The World Economic Forum. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/economy-profiles/#economy=HRV>
- 34) Trading economics. URL: <https://tradingeconomics.com/croatia/government-spending-to-gdp>
- 35) Trgovački sud. URL: https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:080392902
- 36) Universität der Bundeswehr München. URL: https://www.verwaltung-innovativ.de/SharedDocs/Publikationen/Steuerung/07_Erfolgsfaktoren_der_Controller.pdf?__blob=publicationFile&v=2
- 37) Zagrebačko kazalište mladih. URL: <http://www.zekaem.hr/dokumenti/financijska-izvjesca/>
- 38) Zagrebačko kazalište mladih. URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/organigram-26.11.18.pdf>
- 39) Zagrebačko kazalište mladih. URL: <http://www.zekaem.hr/wp-content/uploads/2015/05/Strate%C5%A1ki-plan-2016.-2020..pdf>

7. POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA

GRAFIKONI:

Grafikon 1: Broj ministarstva u vladi, EU28 u 2017. godini	16
Grafikon 2: Udio ukupnih javnih rashoda u BDP-u, EU28 u razdoblju 2010.- 2016... 17	
Grafikon 3: Zaposlenost u javnom sektoru, EU28 2013. (% od ukupne radne snage) 18	
Grafikon 4: Broj lokalnih samouprava u državama članicama, EU28 2016. 19	
Grafikon 5: Prosječan broj stanovnika po jedinici lokalne samouprave, EU28 2016.. 20	
Grafikon 6: Državna potrošnja RH u % BDP-a u razdoblju od 2010. do 2018..... 22	
Grafikon 7: Broj zaposlenih državnih službenika i namještenika RH 2012. - 2018. 23	
Grafikon 8: Konkurentnost Hrvatske i usporednih zemalja u okruženju 2018. 24	
Grafikon 9: Efikasnost javnog sektora država istočne i srednje Europe 2018. 24	
Grafikon 10: Primjena kontrolinga u neprofitnom sektoru Republike Slovačke..... 40	
Grafikon 11: Struktura ukupnih prihoda ZKM-a u 2018. godini..... 48	
Grafikon 12: Struktura subvencioniranih programa ZKM-a 2014.- 2019..... 48	

SLIKE:

Slika 1: Procesni model kontrolinga	5
Slika 2: Generacije kontrolinga (kontrolera)	6
Slika 3: Vrste kontrolinga	10
Slika 4: Objekti kontrolinga	11
Slika 5: Model učinaka neprofitnih organizacija	14
Slika 6: Javni sektor prema MMF-u	15
Slika 7: Obuhvat javnog sektora RH	21
Slika 8: Konsolidacija proračuna javnog sektora Republike Hrvatske	22
Slika 9: Tri linije obrane sustava javne interne kontrole	26
Slika 10: Sustav financijskog upravljanja proračunskih razina RH	30
Slika 11: Sustav unutarnjih financijskih kontrola javnog sektora RH	32
Slika 12: Obuhvat obrazloženja prijedloga financijskog plana proračuna	33
Slika 13: Reformske mjere javne uprave Republike Austrije 1988.-2012.	38
Slika 14: Reforma austrijske javne uprave kroz dvije etape 2009. / 2013.	39
Slika 15: Aplikacija transparentnog proračuna grada Bjelovara	42
Slika 16: Proračunske klasifikacije	43
Slika 17: Organigram ZKM-a	47
Slika 18: Razvojne strategije ZKM-a za razdoblje 2016.-2020.	51
Slika 19: Opći cilj 1 - Daljnje podizanje umjetničke i produkcijske razine	54
Slika 20: Opći cilj 2 – Poticanje održivosti	54

Slika 21: Opći cilj 3 . Povećanje vidljivosti	55
Slika 22: 3E model u javnom sektoru	56

TABLICE:

Tablica 1: Odnos kontrolinga i srodnih područja poslovnog okruženja	7
Tablica 2: Razlikovni kriteriji sistematizacije kontrolinga	9
Tablica 3: Instrumenti strategijskog i operativnog kontrolinga	10
Tablica 4: Isječak iz prikaza upravljačke strukture VRI-a zemalja članica, EU28	28
Tablica 5: Neovisna kontrolna tijela javnog sektora Republike Hrvatske	29
Tablica 6: Analiza rezultata Izjava o fiskalnoj odgovornosti 2011. – 2017.	34
Tablica 7: Efekti uvođenja kontrolinga u javni sektor	36
Tablica 8: Komparativna analiza sustava upravljanja austrijskim javnim sektorom	40
Tablica 9: Rezultati primjene SWOT matrice položaja ZKM-a	50
Tablica 10: Programski okvir ZKM-a za razdoblje 2012.-2021.	53
Tablica 11: Model vrednovanja rezultata i ishoda strateških ciljeva ZKM-a	57
Tablica 12: Primjena BSC modela na primjeru strateških ciljeva ZKM-a	63

8. POPIS PRILOGA

Prilog 1: Prikaz upravljačke strukture vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica, EU28

Država / Naziv VRI	Upravljačko tijelo VRI-a	Broj članova osoblja	Ovlasti			Proračun (u milijunima eura)	Razina vlasti obuhvaćena revizijom VRI-a						
			Sudske	Ex-ante revizija	Dio strukture parlamentarnog nadzora		Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
AUSTRIJA Rechnungshof	Predsjednik	273			*	33,5	*	*	*	*	*	*	*
BELGIJA Rekenhof/Cour des comptes/ Rechnungshof	Opća skupština	516	*			49,4	*	*	*	*	*		
BUGARSKA Сметна палата на Република България	Predsjednik i dva potpredsjednika	428				8,3	*			*	*	*	*
HRVATSKA Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	279				7,6	*	*	*	*	*	*	*
CIPAR Ελεγκτική Υπηρεσία της Κυπριακής Δημοκρατίας	Glavni državni revizor	128				5,5	*		*	*	*	*	*
ČEŠKA REPUBLIKA Nejvyšší kontrolní úřad	Odbor	461				20,1	*			*	*		*
DANSKA Rigsrevisionen	Glavni državni revizor	288			*	30	*	*		*	*		*

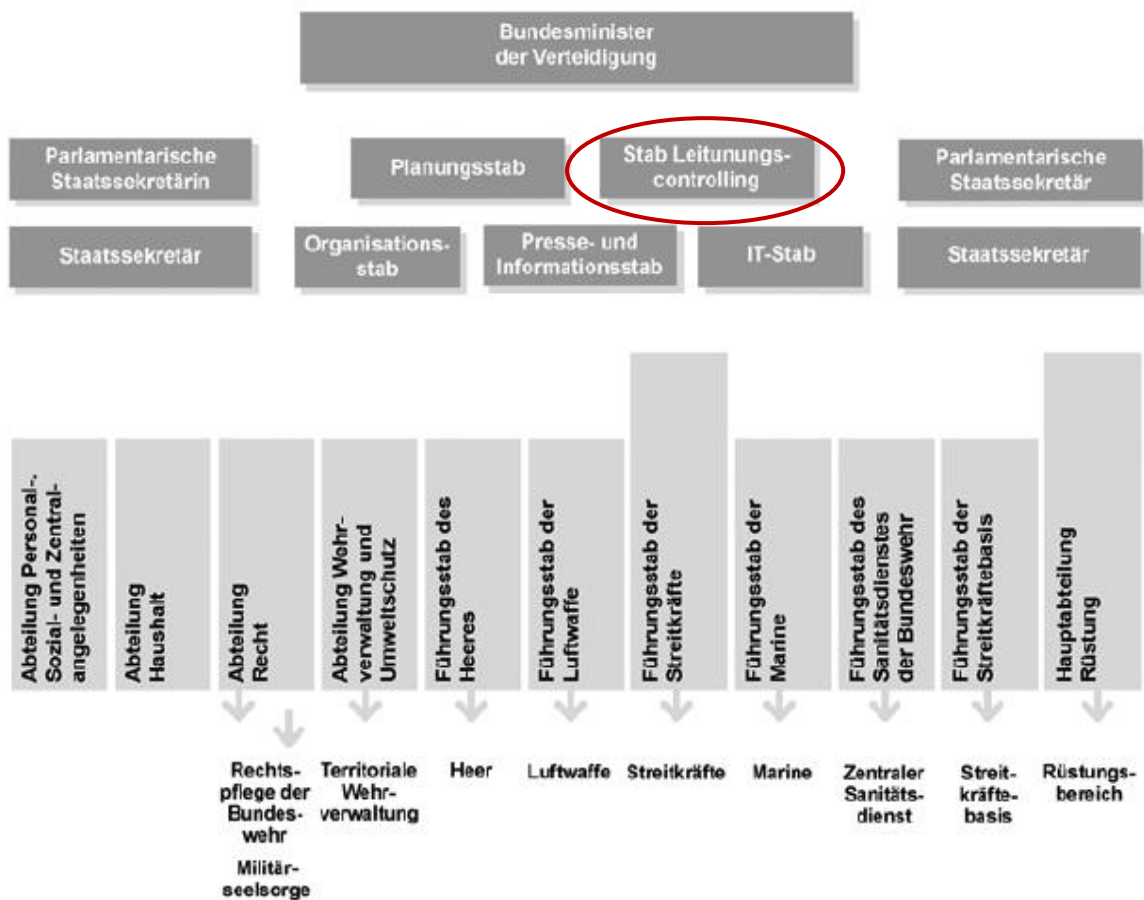
Država / Naziv VRI	Upravljačko tijelo VRI-a	Broj članova osoblja	Ovlasti			Proračun (u milijunima eura)	Razina vlasti obuhvaćena revizijom VRI-a						
			Sudske	Ex-ante revizija	Dio strukture parlamentarnog nadzora		Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
ESTONIJA Riigikontroll	Glavni državni revizor	100				6	*		*	*	*		*
FINSKA Valtiontalouden tarkastusvirasto	Glavni državni revizor	143			*	16	*	*	*	*	*		*
FRANCUSKA Cour des comptes	Prvi predsjednik i 6 predsjednika vijeća	746	*			87,3	*			*	*		*
NJEMAČKA Bundesrechnungshof	Predsjednik, Senat (odbor)	1.163				149	*			*	*		*
GRČKA Ελεγκτικό Συνέδριο	Plenum	787	*	*		33,2	*	*	*	*	*	*	*
MAĐARSKA Állami Számvevőszék	Predsjednik	597			*	29,8	*		*	*	*	*	*
IRSKA Office of the Comptroller and Auditor General	Glavni državni revizor	173			*	14	*			*	*		*
ITALIJA Corte dei conti	Predsjednik	2.658	*	*		310	*	*	*	*	*	*	*
LATVIJA Latvijas Republikas Valsts kontrole	Vijeće, glavni državni revizor	175				6,2	*	*	*	*	*	*	*
LITVA Valstybės Kontrolė	Glavni državni revizor	300			*	9,2	*		*	*	*	*	*

Država / Naziv VRI	Upravljačko tijelo VRI-a	Broj članova osoblja	Ovlasti			Proračun (u milijunima eura)	Razina vlasti obuhvaćena revizijom VRI-a						
			Sudske	Ex-ante revizija	Dio strukture parlamentarnog nadzora		Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
LUKSEMBURG Cour des comptes	Predsjednik, potpredsjednik i tri glavna rev.	34				4,5	*			*	*		*
MALTA National Audit Office	Glavni državni revizor	58			*	3,4	*		*	*	*		*
NIZOZEMSKA Algemene Rekenkamer	Odbor	232				28,6	*			*	*		*
POLJSKA Najwyższa Izba Kontroli	Predsjednik i (u određenim slučajevima) kolegij	1.585			*	67	*	*	*	*	*	*	*
PORTUGAL Tribunal de Contas	Predsjednik i plenum	494	*	*		26,2	*	*	*	*	*	*	*
RUMUNJSKA Curtea de Conturi a României	Plenum	1.638				58	*		*	*	*	*	*
SLOVAČKA Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky	Predsjednik	289				10,7	*	*	*	*	*	*	*
SLOVENIJA Računsko sodišče Republike Slovenije	Senat od tri člana	132		*		5,6	*	*	*	*	*	*	*
ŠPANJOLSKA Tribunal de Cuentas	Plenum	728	*		*	62	*	*	*	*	*	*	*

Država / Naziv VRI	Upravljačko tijelo VRI-a	Broj članova osoblja	Razina/ Ovlasti			Proračun (u milijunima eura)	Razina vlasti obuhvaćena revizijom VRI-a							
			Sudske	Ex-ante revizija	Dio strukture parlamentarnog nadzora		Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna poduzeća	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici	
ŠVEDSKA Riksrevisionen	Glavni državni revizori	339			*	36,6	*				*	*		*
UJEDINJENA KRALJEVINA National Audit Office	Glavni državni revizor	814			*	75	*		*	*	*			*
EUROPSKI REVIZORSKI SUD	Kolegij	853				141	*	*	*	*	*	*	*	*

Izvor: Autor prema podacima iz priručnika: Europski revizorski sud. (2019). Javna revizija u Europskoj uniji [online]. Raspoloživo na: URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d12ed386-c22b-11e9-9d01-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF> (pristupljeno 24. listopada 2019.)

Prilog 2: Organigram Ministarstva obrane Republike Njemačke



Izvor: Oltmanns, T., Müller, M. i Rüdiger, C. (2002). Die Implementierung von Controlling im Bundesministerium der Verteidigung: Eine Bilanz. Controlling und Management 46(6) [online]. Raspoloživo na: URL: https://www.researchgate.net/publication/257284527_Die_Implementierung_von_Controlling_im_Bundesministerium_der_Verteidigung_Bmvg_-_Eine_Bilanz (pristupljeno 30. listopada 2019.).