

Europeizacijske reforme sustava financijskog upravljanja

*Davor Vašiček**

*Ivana Maletić***

UDK 336.144.31
351.822
339.923:061.1>(4)EU

Stručni rad / professional paper
Primljeno / received: 4. 5. 2011.
Prihvaćeno / accepted: 30. 8. 2011.

Reforme sustava upravljanja javnim financijama imaju cilj stvaranje djelotvornih, suvremenih proračunskih procesa i institucija. Događaju se pod utjecajem vanjskih i unutarnjih čimbenika: konvergencije financijske regulative u procesu pridruživanja Europskoj uniji; poboljšanje transparentnosti u skladu sa standardima utvrđenim od međunarodnih institucija te želje za stvaranjem male, fleksibilne, učinkovite i građanima bliske uprave. Najznačajnije promjene su uvođenje: strateškog i programskog planiranja te višegodišnjeg proračunskog okvira; mjerila za ocjenjivanje uspješnosti postizanja rezultata; sustava financijskog upravljanja i kontrola (PIFCS); fleksibilnosti u procesu izvršavanja. Te promjene preduvjet su stvaranja uprave okrenute rezultatima, a ne samo odrađivanju aktivnosti, koja strateški promišlja

* Doc. dr. sc. Davor Vašiček, docent Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Rijeci (assistant professor at the Faculty of Economy, University of Rijeka, Croatia, email: dvasicek@efri.hr)

** Mr. sc. Ivana Maletić, državna tajnica u Ministarstvu financija Republike Hrvatske (state secretary, the Ministry of Finances of the Republic of Croatia, email: ivana.maletic@mfin.hr)

i uvijek je korak ispred izazova, u kojoj je jasno definirano tko je za što odgovoran i koja prava ima te se u skladu s tim delegira upravljačka odgovornost.

Ključne riječi: europeizacija javne uprave – Hrvatska, financijsko upravljanje, upravne reforme, odgovornost, rezultati, uspješnost, transparentnost

1. Uvod

Sustav financijskog upravljanja u javnom sektoru kontinuirano se unapređuje. Promjene u sustavu financijskog upravljanja usko su vezane uz razvoj proračunskih procesa i uz promjene načina ponašanja i rada javne uprave. Država prestaje biti zatvorena za inovacije i brze promjene, a održivost pojedinih državnih djelatnosti počinje ovisiti o postignutim učincima i rezultatima djelovanja. Na taj način države postaju bliskije poduzetničkom načinu razmišljanja.

Postavlja se cilj stvaranja učinkovite, male, stanovništvu bliske (i na usluzi) državne uprave. To se pokušava postići, među ostalim, unapređenjem sustava upravljanja javnim financijama i proračunskim reformama koje moraju biti praćene promjenama u načinu rada i djelovanja državne uprave.

Nekoliko je važnih poticaja unapređenju i reformama financijskog upravljanja i proračunskih procesa: 1. konvergencija i harmonizacija s europskom financijskom regulativom, 2. ispunjavanje međunarodnih zahtjeva za transparentnošću, i 3. potreba za novim, učinkovitijim, djelotvornijim i odgovornijim načinom rada. Promjene u financijskom upravljanju preduvjet su za uvođenje važnih promjena u načinu rada i praćenju u smislu mjerenja i ocjenjivanja rezultata javne uprave.

Analiziraju se promjene u sustavu financijskog upravljanja u Hrvatskoj tijekom procesa prihvaćanja okvira i praksi Europske unije. Kroz pregled novog pravnog okvira kojim se uređuje sustav upravljanja javnim financijama, koji se mijenjao i razvijao tijekom procesa pristupanja Republike Hrvatske EU, identificiraju se značajne promjene u proračunskim procesima. Analiziraju se i međunarodni zahtjevi za fiskalnom transparentnošću koji su vrlo bliski zahtjevima unapređenja financijskog upravljanja i razvoja suvremene javne uprave koji se postavljaju u procesu pristupanja EU. Proračunske se reforme povezuju s promjenama u načinu rada javne administracije te se pokazuje kako su promjene u sustavu upravljanja javnim financijama i proračunske reforme ključne za razvoj državne uprave.

2. Promjene u sustavu financijskog upravljanja tijekom procesa prihvaćanja okvira i praksi Europske unije

Proces pristupanja EU pred zemlje kandidatkinje stavlja mnogobrojne izazove koji se ponajprije očituju u potrebi razvoja institucija te izgradnji upravnih kapaciteta da bi mogle uspješno sudjelovati u europskim politikama.

Temeljem sustava mjerila koja EU postavlja pred zemlje kandidatkinje stvara se obuhvatni okvir kojim se omogućava provedba reformi i njihova održivost. Za postizanje visoke razine i kvalitete prilagodbi te konvergencije i harmonizacije (ali isto tako i europeizacije u širem smislu) kandidatkinje pored pravnih trebaju ispuniti i političke, ekonomske, a posebice upravne kriterije. Ispunjavanje upravnih kriterija znači osiguranje stabilnosti institucija i izgradnju upravnih kapaciteta za ispunjavanje obveza koje proizlaze iz članstva u EU (Matei, 2009: 26).

Tri su ključna poglavlja pregovora kojima se potiču značajne promjene u sustavu upravljanja javnim financijama i proračunskim procesima. One se snažno odražavaju i na novi način rada državne uprave.

U sklopu poglavlja 32 *Financijski nadzor* država kandidatkinja se obvezuje na uspostavu i *primjenu sustava unutarnjih financijskih kontrola*. Europska komisija (EK) razvila je koncept unutarnjih financijskih kontrola (Public Internal Financial Control, PIFC) da pomogne zemljama kandidatkinjama u unapređenju upravljanja javnim sredstvima ugradnjom viših standarda kontrole u procese financijskog upravljanja.

U sklopu pregovora u poglavlju 22 *Regionalna politika i koordinacija strukturnih instrumenata* traži se donošenje nacionalne strategije za višegodišnje razdoblje, prenošenje sredstava za kapitalne projekte iz jedne proračunske godine u drugu, veća fleksibilnost u izvršavanju proračuna, razlikovanje novčanih dodjela od dodjela za nastale obveze i ostalo vezano uz prilagodbe proračunskih procesa za sudjelovanje u kohezijskoj politici EU.

Kroz to poglavlje zemlja kandidatkinja priprema se za sudjelovanje u kohezijskoj politici EU. Ciljevi kohezijske politike su ravnomjeran i održiv razvoj svih europskih regija (NUTS II razina – statistička regija) te se kroz njezinu provedbu u zemljama članicama financiraju investicije u promet, zaštitu okoliša, energetiku, regionalnu konkurentnost (jačanje poslovne i društvene infrastrukture, jačanje gospodarstva), razvoj ljudskih potencijala s ciljem povećanja zaposlenosti i zapošljivosti radne snage. Koordinacija

strateških prioriteta na lokalnoj, regionalnoj i nacionalnoj razini te njihova harmonizacija s ciljevima kohezijske politike jedan je od ključnih izazova. Poglavlje 33 *Financijske i proračunske odredbe* važno je za smjer razvoja i reformi u području upravljanja javnim financijama zemlje kandidatkinje. Tim poglavljem obuhvaćen je sustav praćenja, naplate i evidentiranja carina, PDV-a i pristojbi na šećer koji treba prilagoditi zahtjevima EU. Ti prihodi kandidatkinje nakon pristupanja postat će dijelom prihoda proračuna EU.

2.1. Zakonodavni okvir promjena u sustavu financijskog upravljanja

Razvijen, ureden i propisan sustav financijskog upravljanja omogućava:

- definiranje i provedbu ciljeva fiskalne politike,
- povezivanje s procesom donošenja političkih odluka da bi se financijski efekti alternativnih političkih opcija (npr. kod projekata kapitalnih investicija) na proračun i gospodarstvo mogli mjeriti i uspoređivati,
- praćenje i kontrolu proračuna kroz godinu da bi se mogle provesti korektivne aktivnosti bude li javna potrošnja veća od predviđene,
- djelovanje vlade u izgradnji učinkovitog sustava sprečavanja prijevare i korupcije stvaranjem otvorenog sustava koji se lako može kontrolirati i revidirati,
- učinkovito upravljanje zaduživanjem jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- postizanje proračunskih standarda i financijske kontrole koja je nužna za pridruživanje EU.

Temeljni propisi kojima se uređuje upravljanje javnim financijama u Hrvatskoj su Zakon o proračunu (ZP; NN 87/08), Zakon o fiskalnoj odgovornosti (ZFO; NN 139/19), Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (ZSUFK; 141/06) i Zakon o Državnom uredu za reviziju (ZDUR; NN 80/11).

2.1.1. Zakon o proračunu

Zakonom o proračunu definiraju se proračunski procesi i odnosi između institucija unutar sustava proračuna. Tri su glavna fiskalna cilja upravljanja

javnim rashodima: fiskalna disciplina, alokacija i mobilizacija resursa te operativno upravljanje.

Fiskalna disciplina važna je za zakonit i odgovoran proces izvršavanja proračuna. Ona osigurava da je izvršavanje proračuna u skladu s prihvaćenim proračunom. Dobra alokacija resursa treba osigurati pravodobno i nesmetano izvršavanje proračuna i financiranje utvrđenih prioriteta. Operativno upravljanje podrazumijeva efikasno i efektivno korištenje sredstava poreznih obveznika, odnosno postizanje ciljeva uz minimalne troškove (Vašiček i Maletić, 2010: 37).

ZP definira instrumente za upravljanje javnim rashodima i uređuje procese planiranja, izrade, donošenja i izvršavanja proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske odnose u javnom sektoru, računovodstvo i proračunski nadzor.

Zakon je znatno izmijenjen 2008. kada se uvodi strateško i programsko planiranje, višegodišnji proračunski okvir, omogućuje se veća fleksibilnost u procesu izvršavanja, prenošenje kapitalnih projekata iz godine u godinu, itd.

2.1.1.1. Promjene u proračunskim procesima

Donošenjem novog ZP (stupio na snagu 1. siječnja 2009.) uvedene su važne novosti u procese planiranja i izvršavanja koje omogućavaju lakšu implementaciju sustava unutarnjih financijskih kontrola kojemu je osnovni zadatak praćenje i ocjenjivanje postižu li se postavljeni ciljevi na legalan i regularan, djelotvoran i učinkovit način.

Planiranje. Proces planiranja za sredstava EU temelji se na programima i primjeni načela nastanka događaja. S obzirom na to da je planiranje programsko, financiraju se isključivo i samo dobro postavljeni i definirani programi. Proces planiranja u nadležnosti je resornih ministarstava i koordiniran od Središnjeg državnog ureda za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije (SDURF).

Planiranje obuhvaća predlaganje i usvajanje strategija za pojedina područja te sukladno prioritetima pojedinih područja predlaganje i pripremu projekata koji će se financirati iz pretprijetnih programa. Na svim razinama programa¹ definiraju se ciljevi i indikatori mjerenja uspješnosti ostvarivanja ciljeva što se kasnije u provedbi detaljno prati.

¹ Programi se sastoje od mjera, mjere od prioriteta, a prioriteti od projekata.

Hrvatska će prvi sedmogodišnji strateški dokument – Nacionalni strateški referentni okvir – pripremiti za razdoblje 2014–2020. To je strateški dokument koji zemlje članice donose za svaku financijsku perspektivu EU.² Upravo zbog tog strateškog i višegodišnjeg pristupa u europskom proračunu za sve zemlje članice bilo je važno unaprijediti proces planiranja uvođenjem strateškog i višegodišnjeg proračunskog okvira. To je u Hrvatskoj regulirano Zakonom o proračunu:

- Uvedena je obveza strateškog planiranja i izrade trogodišnje strategije vladinih programa da bi strateški prioriteti i ciljevi vladine politike izravno utjecali na alokaciju sredstava unutar proračuna. Isto tako cilj je povezati Nacionalni strateški referentni okvir (NSRO) s trogodišnjom strategijom vladinih programa jer se samo na taj način može osigurati održivost provedbe jednog i drugog dokumenta s obzirom na to da se svi prioriteti iz NSRO trebaju sufinancirati sredstvima iz proračuna.
- Višegodišnja dimenzija proračuna osigurana je odredbom koja definira da Hrvatski sabor odnosno predstavničko tijelo na lokalnoj razini donosi proračun za jednu proračunsku godinu, ali i projekciju za sljedeće dvije godine.

Izvršavanje. Nakon provedenog natječajnog postupka i ugovaranja poslova predviđenih u projektu započinje financijska provedba i izvršavanje plaćanja u procesu izvršavanja projekata koji se financiraju iz europskog proračuna. Za razliku od hrvatskog državnog proračuna u kojem su po ZP plaćanja predujmovima moguća samo iznimno i uz suglasnost ministra financija, u sustavu pretprijetnih programa EU ovisno o tipu ugovora odmah se nakon njegova potpisivanja dobavljaču isplaćuje određeni postotak ukupnog ugovorom predviđenog iznosa. Sljedeća plaćanja dobavljačima izvršavaju se prema fakturiranim troškovima, a prije samog plaćanja, opet ovisno o tipu ugovora, dostavlja se i izvješće o provedbi projekta koje omogućava praćenje i nadzor nad provedbom. Isto tako se ni zadnje plaćanje ne izvršava prije konačnog izvješća o uspješnosti provedbe projekta i postignutim rezultatima s obzirom na postavljene ciljeve. To pokazuje da se usmjerenost na rezultate i uspješnost rada ne očituje samo u načinu planiranja i izbora projekata, nego i kroz čitav ciklus provedbe – od ugovaranja do plaćanja.

² Financijska perspektiva traje sedam godina. U tijeku je provedba perspektive za razdoblje 2007–2013.

U procesu planiranja utvrđuju se ukupni iznosi koji se dodjeljuju za pojedini program/mjeru i prioritet, a sredstva raspoređena po projektima unutar prioriteta mogu se bez posebnih procedura odobravanja od strane EK preraspodijeliti. Ne planiraju se iznosi po vrstama rashoda po projektima, nego se samo utvrđuje koje su vrste rashoda prihvatljive za financiranje, a koje ne. Dakle, dana je potpuna fleksibilnost u provedbi projekata, prioriteta, mjera i programa s aspekta ekonomske klasifikacije (pojedine vrste rashoda koji se financiraju).

U procesu izvršavanja proračuna nije dostignuta ta razina fleksibilnosti, ali su se novim ZP i u tom dijelu uvela poboljšanja. Veća je fleksibilnost u izvršavanju, a usmjeravanje na rezultate rada osigurava se donošenjem proračuna na višoj razini ekonomske klasifikacije, odnosno razini podskupine (trećoj razini) u odnosu na dosadašnju četvrtu razinu odjeljka. Projekcije se usvajaju na drugoj razini ekonomske klasifikacije.

U sklopu pregovora u poglavlju 22 *Regionalna politika i koordinacija strukturnih instrumenata*, uz uvođenje strateškog planiranja i mogućnost višegodišnjeg planiranja te veću fleksibilnost u izvršavanju proračuna, traži se i omogućavanje prenošenja sredstava za kapitalne projekte iz jedne proračunske godine u drugu. To je novim ZP i osigurano. Čl. 55/3. uvodi mogućnost prenošenja aktivnosti i projekata za koje su sredstva osigurana u proračunu, ali koji te godine nisu realizirani, u sljedeću godinu. Naime računi za određene aktivnosti i projekte pristigli na kraju jedne godine, čije plaćanje dopijeva u sljedećoj godini, terete proračun sljedeće fiskalne godine te je važno omogućiti njihovo plaćanje u sljedećoj godini iako su sredstva bila osigurana u tekućoj. Projekti, osobito kapitalni, često zbog kašnjenja i ponavljanja postupaka javne nabave nepredviđeno prelaze iz godine u godinu. Računi koji se odnose na konkretan projekt za koji je korisnik planirao da će završiti do kraja jedne fiskalne godine u kojoj su sredstva i osigurana, a završio je tek početkom sljedeće, ne mogu biti podmireni do rebalansa sljedeće fiskalne godine. Ti primjeri pokazuju da je bilo važno Zakonom postaviti mogućnost za prijenos aktivnosti i projekata iz jedne u drugu godinu bez potrebe za izmjenom proračuna.

Ove zakonske izmjene u praksi su pokrenule velike reforme u sustavu upravljanja. Ministarstvo financija od svih je ministarstava i ostalih tijela državne uprave zatražilo imenovanje odgovornih osoba za pojedine programe i za ispunjavanje ciljeva utvrđenih u strateškim planovima. Time se uvodi i osobna odgovornost za kvalitetan, učinkovit i zakonit rad.

Sve opisano pokazuje da su u procesu pristupanja EU pokrenute značajne promjene u sustavu upravljanja javnim financijama kojima je krajnji cilj

poboljšanje kvalitete rada te djelotvornosti i učinkovitosti u upravljanju javnim sredstvima.

2.1.2. *Zakon o fiskalnoj odgovornosti*

ZFO prvenstveno razrađuje pravila i procedure vezane uz tri proračunska načela, odgovornost, transparentnost i stabilnost (Lienert, 2010: 63).

Zakonodavna i izvršna vlast u državi mogu, koristeći se različitim instrumentima, upravljati deficitom i dugom:

- poboljšavanjem fiskalne transparentnosti, s naglaskom na povećanje odgovornosti vlade,
- usvajanjem fiskalnih pravila ili obvezujućih fiskalnih ciljeva,
- provedbom tradicionalne organizacijske reforme, npr. jačanjem uloge i pozicije ministarstva financija u odnosu prema ostalim ministarstvima i proračunskim korisnicima ili uvođenjem obvezujućeg glasanja o visini deficita na samom početku procesa definiranja proračuna,
- provođenjem radikalne organizacijske promjene uvođenjem neovisnog tijela za fiskalnu politiku (Hemming i Kell, 2001).

Sadržaj ZFO uvelike je određen sadržajem Zakona o proračunu u kojem su dodatno razrađena proračunska načela da bi se omogućila njihova primjena u praksi.

Utvrđeno je da se proračun donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti. Svako od tih načela može se povezati s načelima odgovornosti i stabilnosti koja su temelj ZFO. Upravo zbog tako detaljno razrađenog ZP koji sadržava i elemente fiskalnih pravila, financijskog upravljanja i odgovornosti, ZFO je usmjeren na uvođenje konkretnih fiskalnih pravila vezanih uz upravljanje deficitom, uvođenje novih prethodnih kontrola i kontrola na mjestu događaja, jačanje uloge Ministarstva financija kao tijela koje ima krajnju odgovornost za dobro uspostavljen sustav financijskog upravljanja, osvješćivanje odgovornosti čelnika za zakonito, namjensko i svrhovito izvršavanje proračuna.

S obzirom na odgovornost čelnika definiranu ZUFK i ZP, ZFO uvodi obvezu sastavljanja izjave o fiskalnoj odgovornosti. To je godišnja izjava kojom čelnik proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne odnosno područne (regionalne)

samouprave i čelnik jedinice lokalne odnosno područne (regionalne) samouprave potvrđuje da je u radu osigurao zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava te učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u okviru sredstava utvrđenih u proračunu odnosno financijskom planu.

Tom se izjavom pažnja čelnika s procesa planiranja usmjerava na izvršavanje s ciljem postizanja optimalnih rezultata s obzirom na proračunom ograničena sredstva. Od svih čelnika, ministara, ravnatelja, župana, gradonačelnika i načelnika traži se da u radu tijela i jedinica na čijem su čelu uspostave sve potrebne preduvjete, osobito učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola, kako bi osigurali zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava, za što snose krajnju odgovornost. Zakonom je definirana politička odgovornost, odnosno propisano je da će čelnik, u slučajevima kad se utvrdi da je prekršio odredbe Zakona, staviti svoj mandat na raspolaganje Vladi odnosno tijelu koje ga je imenovalo.

Uz izjavu čelnik će priložiti i planove otklanjanja slabosti i nepravilnosti, izvješće o otklonjenim slabostima i nepravilnostima utvrđenim prethodne godine i mišljenje unutarnjih revizora o sustavu financijskog upravljanja i kontrola za područja koja su bila revidirana u prethodnoj godini. Izjava o fiskalnoj odgovornosti sastavlja se svake godine za prethodnu proračunsku godinu, za razdoblje u kojem je čelnik obnašao dužnost čelnika.

2.1.3. Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola

ZSUFK u javnom sektoru definira koncept dobrog financijskog upravljanja odnosno osnovne komponente sustava unutarnjih financijskih kontrola (SUFK). Kvalitetni SUFK pomaže upravljačkoj strukturi u javnom sektoru da odgovori na zahtjeve s kojima se susreće u suvremenom poslovanju. Prvo, to su već tradicionalni zahtjevi da se proračunska sredstva koriste u svrhu za koju su namijenjena i u skladu sa zakonom. Drugo, to su zahtjevi da se osigura ekonomično i učinkovito upravljanje proračunskim sredstvima. I treće, s obzirom na turbulentne okolnosti u kojima posluju, SUFK omogućuje organizacijama javnog sektora da brže i lakše odgovore na promijenjene okolnosti i da pritom nisu nužno potrebna dodatna proračunska sredstva.

Koncept PIFC-a veliko značenje pridaje upravljačkoj strukturi i njezinoj odgovornosti. Upravljačka struktura donosi odluke i ona treba osigurati da su te odluke adekvatno donesene i primijenjene u javnom interesu.

Upravljačka struktura mora imati jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući financijske parametre. Linije ovlasti i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu prikladnog, učinkovitog i djelotvornog SUFK. Učinkoviti sustavi zahtijevaju da se unutar organizacijske strukture uspostave jasne linije ovlasti i odgovornosti na svim razinama upravljanja. To znači da rukovodstvo na višim, srednjim i nižim razinama ima postavljene ciljeve koje treba realizirati i odgovornost da u realizaciji ciljeva poštuje zakone i propise, standarde kvalitete, rokove i pritom osigura ekonomično i učinkovito korištenje proračunskih sredstava. Da bi rukovodstvo moglo ispuniti odgovornosti koje se od njega očekuju, mora imati dodijeljene i pripadajuće ovlasti.

Upravo se kroz taj proces definiranja upravljačke odgovornosti na svim razinama uvode najznačajnije promjene u način rada državne uprave. Počinje se mijenjati tradicionalan način rada u kojem se delegira »odozdo prema gore« s prijenosom i najmanjih problema do najviših upravljačkih razina koje postaju zagušene i prestaju biti učinkovite jer se od velike količine nebitnih detalja ne stignu baviti značajnim, strateškim pitanjima.

Usporedo s razvojem linija ovlasti i odgovornosti ide i razvoj SUFK. Oni pružaju razumnu sigurnost onoj razini javnog menadžmenta kojoj su dodijeljene ovlasti i odgovornosti da će uspješno realizirati postavljene ciljeve uz ekonomično i učinkovito korištenje proračunskih sredstava. Kroz uspostavljene SUFK, menadžment na višim razinama ima mogućnost uvida ostvaruje li menadžment na nižim razinama ono što se od njega očekuje i koliko je uspješan u tome.

2.1.4. Zakon o Državnom uredu za reviziju

ZDUR uređuje samostalnu i neovisnu vanjsku reviziju koja provjerava izvršnu vlast i informira zakonodavnu o zakonitosti, regularnosti, učinkovitosti i djelotvornosti rada izvršne vlasti.

Reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije organizacija u državnom sektoru, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima RH odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima te

korištenje sredstava EU i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

3. Međunarodni zahtjevi za fiskalnom transparentnošću u funkciji unapređenja financijskog upravljanja i razvoja suvremene javne uprave

Fiskalna transparentnost asocira na pravodobno i točno informiranje javnosti o proračunu i javnim financijama općenito. Ona se povezuje s objavom i dostupnošću podataka javnosti. Tako npr. OECD definira proračunsku transparentnost kao potpuno objavljivanje, odnosno stavljanje na raspolaganje javnosti relevantnih fiskalnih podataka na pravovremen i sustavan način (OECD, 2002). Fiskalna transparentnost može se definirati kao otvorenost i informiranje javnosti o strukturi i funkcijama države, namjerama fiskalne politike, računima države i javnog sektora u cjelini, i fiskalnim projekcijama (Kopits i Craig, 1998: 45).

Ocjenjivanje stupnja na kojem se pojedina zemlja nalazi u kontekstu fiskalne transparentnosti predmet je analiza međunarodnih institucija, u prvom redu Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), OECD-a i Centra za proračun i prioritete politika iz Washingtona (Center on Budget and Policy Priorities – CBPP). Kad se analizira što sadržajno ispituju da bi došle do ocjene transparentnosti proračuna pojedine zemlje, dolazi se do zaključka da je fiskalna transparentnost prilično širok koncept funkcioniranja neke javne uprave. Informiranje javnosti i dostupnost informacija o fiskalnoj politici, javnim financijama, proračunu jedan je od aspekata fiskalne transparentnosti.

MMF je donio Priručnik i Kodeks fiskalne transparentnosti. Temeljem Priručnika i Kodeksa provodi se, na zahtjev države, analiza i ocjena fiskalne transparentnosti te se objavljuje izvješće o fiskalnoj transparentnosti za svaku od analiziranih zemalja, tzv. fiskalni ROSC (Report on the Observance of Standards and Codes).

Analiza i ocjena fiskalne transparentnosti temelji se na četiri osnovne cjeline:

1. Jasnoća uloga i dužnosti, koja traži jasno odvajanje sektora opće države od javnog sektora i od ostatka gospodarstva. Definiranje politika i upravljačke uloge u javnom sektoru mora biti jasno i dostupno javnosti, a za fiskalno upravljanje potrebno je imati uspostavljene zakonski i institucionalni okvir.

2. Otvorenost proračunskih procesa, koja obuhvaća praktične aspekte pripreme, izvršavanja, izvještavanja i nadzora nad proračunom. Proračunska dokumentacija mora sadržavati ciljeve fiskalne politike, makroekonomski okvir, politike na kojima se proračun temelji i identificirane najvažnije fiskalne rizike. Informacije o proračunu moraju biti prikazane tako da omogućuju analizu provedbe fiskalne politike i promiču odgovornost. Procedure za izvršavanje i nadzor odobrenih rashoda i za prikupljanje prihoda moraju biti jasno definirane. Nužno je kontinuirano izvješćivanje zakonodavne vlasti i javnosti.
3. Dostupnost informacija javnosti ističe važnost objavljivanja sveobuhvatnih i pravovremenih informacija o prošlim, sadašnjim i budućim fiskalnim aktivnostima države.
4. Osiguranje integriteta koje se bavi kvalitetom fiskalnih podataka i potrebom za objektivnom i neovisnom ocjenom fiskalnih informacija.

OECD je na temelju iskustava zemalja članica sastavio smjernice najbolje prakse na području proračunske transparentnosti. Pripremljene su kao instrument poboljšanja stupnja proračunske transparentnosti. Smjernice su podijeljene u tri dijela:

1. Popis izvješća koja država treba pripremati i njihov osnovni sadržaj: prijedlog proračuna; proračun; mjesečna, polugodišnja i godišnja izvješća o izvršavanju proračuna; višegodišnja izvješća.
2. Opisuje specifične podatke koje bi izvješća navedena u prvom dijelu trebala sadržavati, a to su: ekonomske pretpostavke na kojima se temelji proračun i fiskalni rizici, porezni rashodi, financijska imovina i obveze, nefinancijska imovina, obveze za mirovine, potencijalne obveze. Uključuje financijske i nefinancijske informacije o uspješnosti rada i izvršavanja proračuna.
3. Praksa kojom se osigurava kvaliteta i integritet izvješća. Moraju biti definirane računovodstvene politike, kvalitetno uspostavljen sustav financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola (s funkcionalnom unutarnjom revizijom), revidirana godišnja izvješća neovisne vanjske (državne) revizije. Zakonodavno bi tijelo trebalo imati mogućnost i sredstva da provjeri i ocijeni izvješća za koja smatra da je to potrebno.

CBPP je razvio upitnik kojim se svake dvije godine ispituje indeks otvorenosti proračuna u velikom broju zemalja te se zemlje nakon provedenih

analiza rangiraju i međusobno uspoređuju. Vrijednost indeksa otvorenosti proračuna je od 0 do 100. Upitnikom se ispituje: 1. dostupnost proračunskih dokumenata na razini središnje države javnosti, 2. prezentiranje proračunskih informacija tako da se omogući analiza politika i 3. razina uključenosti javnosti i sabora u proces donošenja proračuna. Upitnik se sastoji od tri dijela (Open Budget Partnership (2011) – Open Budget Index, www.openbudgetindex.org):

1. Proračunski dokumenti – ispituje se i ocjenjuje sadržaj proračuna za proračunsku godinu i projekcija za sljedeće godine u smislu informacija o prihodima, rashodima i dugu. Analizira se i prikazivanje osnovnih financijskih podataka u prethodnoj godini. Takvi podaci za prethodnu godinu od velikog su značenja za kvalitetnu raspravu o proračunu jer omogućuju usporedbu. U ocjeni ovog dijela ispituje se i predočivanje: ekonomskih pretpostavki na kojima se temelji proračun i projekcije, izvanproračunskih fondova, potencijalnih obveza, donacija i pomoći.
2. Nadzor i ocjenjivanje izvješća – ispituje se postojanje i dostupnost izvješća u toku godine te polugodišnjeg izvješća o izvršavanju proračuna. Uz to se ispituje i dostupnost godišnjeg izvješća o izvršenju proračuna te revizorskog izvješća sastavljenog od nezavisne vanjske revizije (Državni ured za reviziju) koji ocjenjuje izvršavanje proračuna s aspekta zakonitosti, ali i djelotvornosti i učinkovitosti.
3. Poticanje javnosti i zakonodavnog tijela na uključivanje u proračunske procese – ispituje prikazuju li se i objašnjavaju u proračunu prijedlozi vezani uz specifične politike odvojeno od tekućih i kontinuiranih aktivnosti. Ispituje se i jesu li u proračun uključeni nefinancijski i drugi podaci koji pomažu pri ocjeni uspješnosti izvršavanja pojedinih programa. Ocjenjuje se i uključenost zakonodavnog tijela u pripremu proračuna, zakonske ovlasti tog tijela za izmjenu prijedloga proračuna, koliko rano zakonodavno tijelo dobije na uvid prijedlog proračuna, raspravlja li se u parlamentu o makroekonomskom okviru proračuna te o pojedinačnim financijskim planovima ministarstava i ostalih tijela državne uprave. Uz to ispituje se i pripremaju li se uz proračun dodatni pojednostavnjeni dokumenti i objašnjenja koji omogućuju parlamentu i javnosti da lakše analiziraju i bolje razumiju proračun. Dio pitanja usmjeren je i na potrebu za podržavanjem i iniciranjem što više rasprava o proračunu kroz što ranije objavljivanje informacija o proračunskom okviru.

Hrvatska se s ukupnim brojem bodova 57 nalazi na sredini ljestvice promatranih zemalja, što znači da postoji prostor za daljnji rad i poboljšavanje fiskalne transparentnosti.

Okosnica svih opisanih analiza transparentnosti jest analiziranje proračunskih procesa i postavljanje mjerila odnosno željenog načina organiziranja proračunskih procesa da bi se osigurala visoka razina fiskalne transparentnosti. Tako je za proces pripreme važno imati višegodišnji proračunski okvir, strateško planiranje, utvrđivanje ciljeva i prioriteta te indikatora uspješnosti ostvarivanja ciljeva, cjelovit obuhvat izvanproračunskih aktivnosti. U procesu izvršavanja bitna je fleksibilnost, mogućnost prenošenja iz godine u godinu kapitalnih projekata, kontrola zakonitosti trošenja proračuna. Računovodstveni sustav kao temelj izvještajnog sustava koji je najvažniji element analiza transparentnosti ispituje se s aspekta usklađenosti sa zahtjevima međunarodnih statističkih sustava – u prvom redu s GFS-om i ESA-om.³ Iz računovodstvenog sustava, prema međunarodnim preporukama (IFAC: 2002) na kojima se razvijaju i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, trebaju se osigurati sveobuhvatne, pravodobne i točne informacije o fiskalnim aktivnostima te je kvalitetno uređeno računovodstvo jedan od bitnih preduvjeta za dobru ocjenu fiskalne transparentnosti.

Allan i Parry analizirali su 2003. fiskalnu transparentnost u zemljama članicama iz petog vala proširenja,⁴ u to vrijeme zemlje pristupnice (IMF WP, 2003). Velik broj tih zemalja sudjelovao je u MMF-ovim analizama fiskalne transparentnosti. Te analize pokazuju četiri područja koja su od posebne važnosti za zemlje kandidatkinje, a to su: uspostava srednjoročnog proračunskog okvira; cjelovit obuhvat izvanproračunskih aktivnosti; učinkovit računovodstveni sustav, izvješćivanje i nadzor; jače uključivanje jedinica lokalne samouprave. Donošenje srednjoročnog proračunskog okvira istaknuli su kao posebno važan cilj transparentnosti jer se takvim okvirom omogućuje jasno definiranje ciljanog deficita na razini općeg proračuna, a isto tako i troška strukturnih reformi koje se provode da bi se ispunili fiskalni ciljevi. Drugi je cilj transparentnosti proširivanje obuhvata podataka kroz uključivanje izvanproračunskih aktivnosti u izvješća i analize. Treći je razvoj i održavanje dobrog računovodstvenog sustava koji omogućava pravovremeno izvješćivanje o izvršavanju proračuna. Statistič-

³ Government Finance Statistic – statistički sustav koji razvija MMF; European System of Accounts – statistički sustav EU.

⁴ Prvi dio petog vala proširenja bio je 2004. (Slovenija, Mađarska, Poljska, Češka, Slovačka, Estonija, Litva, Latvija, Malta i Cipar), a drugi 2007. (Bugarska i Rumunjska).

ke standarde za fiskalno izvješćivanje definira EUROSTAT, a temelje se na Europskom sustavu računa 1995 (ESA 1995). U okviru trećeg cilja ističe se i potreba za jačanjem sustava unutarnjih kontrola (posebno su važne kontrole postupaka javne nabave) i vanjske revizije kao i za uvođenjem prakse ocjenjivanja i pregledavanja izvješća, sve s ciljem kontinuiranog osiguranja vjerodostojnosti, istinitosti i točnosti izvješća. Četvrti cilj je uspostavljanje jasno definiranih fiskalnih odnosa i pravodobnog izvješćivanja između različitih razina unutar države, u prvom redu između središnjeg proračuna i jedinica lokalne samouprave.

Može se zaključiti da je fiskalna transparentnost složen koncept načina organiziranja proračunskih procesa i sustava financijskog upravljanja s krajnjim ciljem približavanja države građanima. Radi postizanja što boljih ocjena u području transparentnosti, pokreću se važne promjene i reforme sustava financijskog upravljanja te se mijenja i način rada državne uprave. Sve se više koriste različite metode komunikacije s građanima prilikom i nakon donošenja odluka (o proračunu, zakonima, podzakonskim aktima, strategijama, itd.). Kroz partnerske odnose od građana se, preko njihovih udruženja i drugih oblika organiziranja, traži mišljenje o predloženim rješenjima te se tako donose zajednički zaključci i odluke.

4. Proračunske reforme u funkciji razvoja javne uprave

Proračunske reforme mogle bi se podijeliti na osnovne i napredne (Tandberg i Pavešić-Skerlep, 2009: 5). U osnovne se ubrajaju: oblikovan i uveden potpuni sustav proračunskih klasifikacija⁵; cjelovit obuhvat proračuna (konsolidirani proračun obuhvaća opći proračun i izvanproračunske aktivnosti); uključivanje kapitalnih ulaganja u proračun (kapitalni proračun s pripadajućim fiskalnim rizicima treba u potpunosti biti uključen u proračunski proces); konsolidirani jedinstveni račun riznice (jedinstveni račun riznice obuhvaća kunsko i devizno poslovanje, kao i izvanproračunske korisnike); adekvatne proračunske kontrole (ne može doći do trošenja iznad planom dopuštenog, ni do stvaranja dospjelih, a neplaćenih obveza).

⁵ U Hrvatskoj je, primjerice, sukladno Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10) obvezna primjena ekonomske, funkcijske, organizacijske, programske klasifikacije te dodatno i klasifikacije izvora financiranja.

U napredne reforme ubrajaju se: srednjoročno planiranje (srednjoročni proračunski okvir i sektorsko planiranje proračunskih rashoda moraju se usklađivati i redovito ažurirati); planiranje usmjereno na postizanje rezultata (odluke o proračunu moraju proizlaziti iz rezultata proračunskih programa, a veze s rezultatima biti jasno definirane); objedinjeno upravljanje gotovinom i dugom (financijskom imovinom i obvezama treba se upravljati kao s portfeljom za uravnoteženje troškova neto financiranja s prihvatljivim rizicima); jedinstveni računovodstveni okvir (potrebno je uspostaviti jedinstveni računovodstveni okvir u potpunosti usklađen s proračunskim klasifikacijama); fiskalna transparentnost (proračunski sustav zadovoljava kriterije postavljene u MMF-ovu Kodeksu fiskalne transparentnosti) (IMF, 2011).

Kad se razvijenost proračunskih procesa u Hrvatskoj promatra s aspekta osnovnih i naprednih proračunskih reformi, vidi se da su osnovne reforme provedene, dok se na provedbi naprednih reformi radi osobito intenzivno od 2008.

Razvoj i promjene u sustavu državne uprave zajedno s reformama na području proračunskih procesa i financijskog upravljanja pratila je u svojim godišnjim izvješćima i SIGMA kao zajednička inicijativa OECD i EU za uspostavljanje i praćenje suvremenih načela javne uprave (SIGMA, 1999) te je u izvješću iz svibnja 2009. (SIGMA, 2009) istaknuto da su aktivnosti koje pridonose izgradnji učinkovite i djelotvorne državne uprave rad na reorganizaciji tijela državne uprave i drugih institucija u brojčanom i funkcionalnom smislu te uvođenje strateškog planiranja, što je dio reformi sustava upravljanja javnim financijama.

Pregled promjena koje se potiču u načinu rada javne uprave pod utjecajem reformi financijskog upravljanja prikazan je u tablici 1.

Tablica 1. Utjecaj promjena u financijskom upravljanju na javnu upravu

| Red. br. | Promjene u financijskom upravljanju | Promjene u javnoj administraciji |
|----------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | – uvođenje strateškog planiranja, programa i višegodišnjeg proračunskog okvira | – sistematičniji i planski način rada – orijentacija na rezultate – delegiranje upravljačke odgovornosti |
| 2. | – uvođenje mjerila za praćenje uspješnosti ispunjavanja ciljeva | – povećava transparentnost i upravljačku odgovornost za postignute rezultate – poboljšava djelotvornost i učinkovitost |

| | | |
|----|---|---|
| 3. | – veća fleksibilnost u izvršavanju, mogućnost prenošenja kapitalnih projekata | – povećava odgovornost i vlasništvo nad aktivnostima |
| 4. | – uvođenje sustava financijskog upravljanja i kontrola (PIFC) | – osigurava zakonito i pravilno postupanje, ali i postupanje u skladu s 3E – jasno definira prava i obveze – smanjuje anomalije u radu javne administracije (npr. obrnuto delegiranje: odozdo prema gore) |
| 5. | – razvoj partnerskih odnosa, otvorenosti i tolerancije | – razvijaju se različite metode komunikacije i donošenja odluka (npr. o prijedlogu proračuna, o strateškim projektima, zakonskim i podzakonskim aktima itd.) s partnerima – građanima |

5. Zaključak

Bez promjena proračunskih procesa i sustava upravljanja javnim financijama gotovo je nemoguće orijentirati javnu upravu na rezultate i djelotvornost. Koncept »vrijednost za novac« uvođi se također preko proračunskih reformi, a ide za visokom efikasnošću i efektivnošću u trošenju sredstva i mjerenju učinaka. Važne reforme financijskog upravljanja u javnom sektoru koje znatno utječu na djelovanje javne uprave jesu:

A. Uvođenje srednjoročnog proračunskog okvira i strateškog planiranja. Dobar srednjoročni proračunski okvir treba: a) povezati vladine prioritete i proračun u okviru održive razine potrošnje; b) naglasiti ustupke napravljene između međusobno konkurentnih ciljeva Vlade; c) povezati proračun s donesenim politikama, strategijama, programima, zakonima; d) poboljšati rezultate programa povećanjem transparentnosti, odgovornosti i predvidljivosti financiranja. Da bi se to postiglo, prijeko je potrebno definiranje odgovornosti po programima i mjerenje uspješnosti ispunjavanja ciljeva.

B. Razvoj pokazatelja uspješnosti koji omogućavaju mjerenje, praćenje, ocjenjivanje i poboljšavanje uspješnosti programa. Oni imaju ključnu ulogu u upravljanju uspješnošću na svim razinama organizacije (strateškoj i operativnoj). Mjerenje uspješnosti utječe na postizanje stalnih poboljšanja: pokazatelji uspješnosti pomažu u procjeni do koje je mjere postavljeni cilj ispunjen i efikasnosti kojom je usluga pružena u kontekstu njezina doprinosa ispunjenju postavljenog cilja. Pokazatelji uspješnosti pomažu

menadžmentu da identificira goruća pitanja i poboljša pružanje javnih usluga. Drugi važan doprinos uvođenja pokazatelja uspješnosti ogleda se u povećanju transparentnosti i odgovornosti menadžmenta za postignute rezultate. Pokazatelji uspješnosti mogu pomoći pri upoznavanju Vlade, Hrvatskoga sabora i šire javnosti o tome što pojedino tijelo državne uprave radi i koliko uspješno.

C. Jedinstveni informacijski sustav temeljen na računovodstvenim podacima omogućuje daljnji razvoj funkcija financijskog planiranja i projekcija, anticipiranja viškova i manjkova gotovine, upravljanja gotovinom i upravljanja dugom. Uz poboljšanje upravljanja javnim financijama, proračunski procesi postaju složeniji, zahtijevajući višu razinu znanja i sposobnosti zaposlenih, što dovodi do nužnih ulaganja u razvoj i upravljanje ljudskim potencijalima, kao i do uspostave sustava definiranjem poslovnih procesa i procedura, itd.

Proračunskim reformama i promjenama u upravljanju javnim financijama nastaju nove vrijednosti i promjene u ponašanju te se stvara odgovorniji, transparentniji i prema uspješnosti usmjeren javni sektor.

Literatura

- Allan, William, Taryn Parry (2003) Fiscal Transparency in EU Accession Countries: Progress and Future Challenges. IMF Working Paper No. 163. Washington: International Monetary Fund, <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=16751.0>
- Hemming, Richard, Michael Kell (2001) Promoting Fiscal Responsibility: Transparency, Rules and Independent Fiscal Authorities. U: Banca d'Italia, Fiscal rules, Proceedings of a research Department Public Finance Workshop, http://www.bancaditalia.it/studiricersheifisc_rules/session3.
- IFAC (2002) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. Study 14. <http://www.ifac.org>
- IMF (2011) Kodeks fiskalne transparentnosti. Newsletter Instituta za javne financije br. 53
- Kopits, George, Jon Craig (1998) Transparency in Government Operations. IMF Occasional Paper No. 158. Washington: International Monetary Fund, www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf
- Lienert, Ian (2010) Should Advanced Countries Adopt Fiscal Responsibility Law? IMF Working Paper No. 254. Washington: International Monetary Fund, <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=24345.0>
- Matei, Lucica (2009) Romanian Public Management Reform, Administration and Public Services, Volume 1. Bucharest: Economica Publishing House

- OECD: Best Practices for Budget Transparency, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>
- Open Budget Partnership (2011) Open Budget Initiative, Open Budget Index, <http://www.openbudgetindex.org>
- SIGMA (1999) European Principles for Public Administration. SIGMA Paper No. 27, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/53/1818872.pdf>
- SIGMA (2009) Assesments Reports Croatia, consolidated version. <http://www.sigmaweb.org/document>
- Tandberg, Eivind, Mia Pavešić-Skerlep (2009) Advanced Public Financial Management Reforms in South East Europe. IMF Working Paper No. 102. Washington: International Monetary Fund, <http://www.ingentaconnect.com/content/imf/imfwp/2009/00009102/00000200/art00001>
- Vašiček, Davor, Ivana Maletić (2010) Convergence of Croatian Financial and Budget Regulations to the Framework and Practices of the European Union. Theoretical and Applied Economics No. 3 (544), Vol. XVII

Propisi

- Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 80/11
- Zakon o fiskalnoj odgovornosti, NN 139/10
- Zakon o proračunu, NN 87/08
- Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, NN 141/06
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, NN 26/10

EUROPEANIZATION REFORMS OF THE FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM

Summary

The objective of the public finance reforms is the creation of efficient and modern budgetary processes and institutions. Such reforms are conducted because of the external and internal factors some of which are the convergence of financial regulations in the EU accession process, the improvement of transparency in accordance with the standards set out by the influential international institutions, and a wish to create a small, flexible, effective and citizen-oriented public administration. The most significant changes encompass the introduction of strategic and programme planning, followed by multi-annual budgetary framework, benchmarks for evaluating the achieved results, financial management and control system (PIFCS), and flexibility in the execution processes. These changes are a precondition for creating a result-oriented public administration that is always one step ahead of the challenges it is facing and is not shy of strategic thinking, an administration in which the rights and responsibilities of each individual are clearly defined and where managing responsibility is delegated accordingly.

Key words: Europeanisation, financial management, administrative reforms, public administration, results, successfulness, transparency