

BOSNA I HERCEGOVINA
MINISTARSTVO FINANCIJA/
FINANSIJA I TREZORA



БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА
М

BOSNIA AND HERCEGOVINA
MINISTRY OF FINANCE
AND TREASURY

CENTRALNA/SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA
ЦЕНТРАЛНА ХАРМОНИЗАЦИЈСКА ЈЕДИНИЦА

PRIRUČNIK ZA FINANSIJSKO
UPRAVLJANJE I KONTROLU U
INSTITUCIJAMA BIH

Sarajevo, decembar 2014. godine

SADRŽAJ

PREDGOVOR.....	4
1. UVOD U FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU	7
1.1. Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola.....	7
1.1.1.....	8
1.2. Regulatorni okvir za finansijsko upravljanje i kontrolu u institucijama.....	12
1.2.1. Osnovni zakon koji uređuje finansijsko upravljanje i kontrolu.....	12
1.2.2. Ostala regulativa koja uređuje područje finansijskog upravljanja i kontrole.....	13
1.3. Institucionalni odnosi i njihov uticaj na finansijsko upravljanje i kontrolu.....	15
1.4. Nadležnosti i uloga Centralne harmonizacijske jedinice.....	16
2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODILACA INSTITUCIJA I ODGOVORNOST RUKOVODILACA UNUTRAŠNJIH ORGANIZACIONIH JEDINICA	21
2.1. Upravljačka odgovornost rukovodilaca institucija.....	21
2.2. Prenos ovlaštenja i odgovornosti.....	22
2.3. Upravljačka odgovornost rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica.....	23
3. ULOGA ORGANIZACIONIH JEDINICA ZA FINANSIJE U RAZVOJU FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	25
3.1. Organizacione jedinice za finansije - koordinator u provođenju finansijskog upravljanja i kontrole.....	25
4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	30
4.1. Kontrolno okruženje.....	30
4.1.1. Etičke vrijednosti, integritet, kompetentnost i motivacija zaposlenika.....	31
4.1.2. Rukovođenje i stil upravljanja	32
4.1.3. Planski pristup poslovanju	33
4.1.4. Organizaciona struktura, uređivanje ovlaštenja i odgovornosti, linije izvještavanja.....	39
4.2. Upravljanje rizicima.....	41
4.3. Kontrolne aktivnosti.....	44
4.3.1. Uloga kontrolnih aktivnosti	44
4.3.2. Pisana pravila – procedure	45
4.3.3. Oblici kontrolnih aktivnosti	46
4.4. Informacije i komunikacije.....	53
4.4.1. Važnost informacija i komunikacija.....	53
4.4.2. Računovodstveni sistemi	54
4.4.3. Sistem trezora	56

4.4.4. Dokumentovanost sistema	57
4.4.5. Arhiviranje dokumentacije.....	59
4.4.6. Komunikacija	60
4.5. Praćenje i procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola.....	62
5. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA USPOSTAVU I RAZVOJ FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	67
5.1. Aktivnosti za prevazilaženje uočenih nedostataka sistema finansijskog upravljanja i kontrola	73
6. IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI	75
6.1. Izvještavanje putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije.....	75
6.2. Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli.....	75
6.3. Konsolidovani godišnji izvještaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.....	77
7. PRILOZI	78
Prilog 1: Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u pružanju javnih usluga.....	79
Prilog 2: Primjer opisa poslova organizacione jedinice za finansije u dijelu koordinacije finansijskog upravljanja i kontrole.....	83
Prilog 3: Balanced Scorecard (BSC metoda) – metoda za mjerenje uspješnosti.....	84
Prilog 4 -1: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa.....	88
Prilog 4 -1a: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa - primjer popunjenog obrasca.....	89
Prilog 4 – 2: Obrazac mape poslovnih procesa.....	91
Prilog 4 - 2a: Obrazac mape poslovnih procesa- primjer popunjenog obrasca.....	92
Prilog 5 – 1: Identifikacioni obrazac.....	93
Prilog 5 - 1a: Identifikacioni obrazac - primjer popunjenog obrasca.....	94
Prilog 5 – 2: Obrazac za izradu dijagrama toka sa simbolima za izradu dijagrama toka.....	95
Prilog 5 - 2a: Obrazac za izradu dijagrama toka - primjer popunjenog obrasca.....	97

PREDGOVOR

Uspostavljanje i razvoj savremenog sistema upravljanja javnim rashodima u institucijama BiH predstavlja kompleksan skup aktivnosti koje su institucije BiH provele i provode, počev od izrade zakonodavnog okvira, organizacionog strukturiranja i pozicioniranja pojedinih segmenata strateškog planiranja, srednjoročnog i godišnjeg budžetiranja, programiranja, pa do instaliranja i operativnog korištenja niza aplikativnih rješenja koja pomažu ostvarenju postavljenih ciljeva i u konačnom, ostvaranju misije svake od institucija.

Interne finansijske kontrole u javnom sektoru (eng. Public Internal Financial Control - PIFC) predstavljaju cjelokupan sistem finansijskih i drugih kontrola koje uspostavlja rukovodilac institucije sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja ciljeva institucije. Interne finansijske kontrole u institucijama obuhvataju mjere za kontrolisanje prihoda, rashoda, imovine i obaveza.

Pojam i koncept internih finansijskih kontrola u javnom sektoru razradila je Evropska komisija kao pomoć u razumijevanju i primjeni dobro razvijenih i efektivnih sistema kontrole u procesu pridruživanja Evropskoj uniji. Cilj sistema je osigurati da se javnim sredstvima (nacionalnim i sredstvima Evropske unije) upravlja na efikasan i ekonomičan način.

Okvir PIFC-a čine tri stuba koja bi trebalo da osiguraju dovoljno sinergetskih efekata kako bi se osiguralo razumno uvjeravanje da interne kontrole funkcionišu adekvatno i efektivno, a to su:

- finansijsko upravljanje i kontrola uz jačanje odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije te ekonomično, efikasno i efektivno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u instituciji
- funkcionalno nezavisna i decentralizovana interna revizija (IR) kao pomoć rukovodiocu institucije koja vrši preglede efektivnosti internih kontrola
- CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH, kao zasebna jedinica, koja razvija i usmjerava proces PIFC-a. Između ostalog, odgovorna je za uspostavljanje standarda interne kontrole i interne revizije, te obezbjeđuje da se ti standardi održavaju na odgovarajućem nivou kvaliteta.

U tom smislu uspostavljen je i zakonski osnov za uspostavu i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH koji će biti zasnovan na dobrim međunarodnim praksama, praksama u okruženju, a posebno na praksama i preporukama nadležnih tijela Evropske komisije koje na osnovu sublimiranih iskustava mogu kompetentno procijeniti da li institucije imaju ili da li su sposobne izgraditi kapacitete za uspostavu i primjenu modernog sistema finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

Važno je napomenuti činjenicu da se uspostavljanje i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH u najvećoj mjeri zasniva na istim ili sličnim podlogama na kojima se uspostavljaju sistemi finansijskog upravljanja i kontrole na entiteskim i nižim nivoima vlasti, jer je i zakonodavni okvir sličan, a nadležna entiteska tijela su prihvatila iste osnove za uspostavu i razvoj navedenog sistema. Kroz uspostavljeni sistem koordinacije omogućeno je da svi korisnici u BiH mogu dobiti kvalitetnije podloge i podršku za izvršavanje svojih zakonskih obaveza.

Donošenjem ovog priručnika Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora (CHJ) realizuje jednu od najznačajnijih obaveza shodno članu 33b. Zakona o finansiranju institucija BiH. Naime, CHJ je objavila Standarde interne kontrole u institucijama BiH koji su zasnovani na Smjernicama za internu kontrolu u javnom sektoru Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) i Standardima interne kontrole Evropske komisije.

Navedeni standardi su direktno zasnovani i na Integrisanom okviru internih kontrola (COSO okvir), a sadržaj ovog priručnika u osnovi predstavljaju dalju razradu i podloge za lakšu primjenu standarda, odnosno Priručnik sa standardima postaje alat koji institucije koriste za izradu internih propisa kojima se operativno uspostavlja i provodi finansijsko upravljanje i kontrola, kako bi rukovodioci institucija mogli izvršavati obaveze propisane članovima 33c., 33d. i 33e. Zakona o finansiranju institucija BiH.

Cilj finansijskog upravljanja i kontrole je da obezbijedi usaglašenost sa zakonskom regulativom, da osigura razumno uvjeravanje da se javna sredstva troše na odgovarajući način, promoviše princip „vrijednost za novac“, kao i visoki standardi upravljanja resursima, odnosno da se osigura stvarna odgovornost i dobri sistemi interne kontrole.

Primarna odgovornost za uspostavu i razvoj sistema PIFC-a je na rukovodiocima institucija, koji su odgovorni za uspostavljanje i provođenje adekvatnog i efektivnog funkcionisanja interne finansijske kontrole u svojim institucijama.

Rukovodioci institucija su odgovorni da se javni poslovi obavljaju u skladu sa zakonom i odgovarajućim standardima, odnosno da se javnim sredstvima upravlja na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Potrebno je naglasiti da se finansijsko upravljanje i kontrola odnosi na sve finansijske i nefinansijske aspekte poslovanja institucije. Finansijsko upravljanje i kontrola se sprovodi u svim organizacionim jedinicama i obuhvata sve resurse, uključujući i strane fondove.

Svaka aktivnost, projekat i program u instituciji mora imati sistem kontrole u kojem se utvrđeni ciljevi kontrolišu. Sistem kontrole čine procedure, pravila, politike i instrukcije koje su osmišljene tako da osiguraju ostvarenje postavljenih ciljeva.

Da bi uspostavili adekvatan i efektivan sistem kontrola, rukovodioci imaju sljedeće odgovornosti:

Stimulisanje okruženja koje promoviše kontrolu podrazumijeva ponašanje i stavove rukovodioca prema kontroli koji pokazuju visoke etičke i lične standarde, integritet, marljivost, lojalnost i poštenje. Ovakav način ponašanja i stavovi stvorit će okruženje u kojem se podstiču adekvatni i efektivni kontrolni procesi.

Utvrđivanje rizika i procjena mogućeg uticaja rizika na poslovanje podrazumijeva utvrđivanje područja izloženih mogućim rizicima od gubitaka kod svake aktivnosti i u svim organizacionim jedinicama institucije. Izloženost se nakon toga ocjenjuje u smislu uticaja na instituciju i vjerovatnoće ostvarenja. Rukovodioci donose odluke o kontrolisanju, te izloženosti, usklađujući rizik i kontrole i uzimajući u obzir troškove provođenja kontrole.

Uspostavljanje adekvatne infrastrukture poslovanja koja se sastoji od politika, standarda poslovanja i poslovne uspješnosti, budžeta, planova, sistema procedura itd. koje se bave utvrđenim područjima izloženosti i kojima se rizik svodi na prihvatljiv nivo.

Osmišljavanje i provođenje kontrolnih procesa kojima se zaposlenici motivišu i usmjeravaju da poslove obavljaju na način koji omogućava ostvarivanje pozitivnog *rezultata*.

Uspostavljanje programa kontinuiranog praćenja u svrhu utvrđivanja i izvještavanja o efektivnosti kontrolnih procesa.

Jasno je da zakonska obaveza za postojanjem efikasnog sistema interne kontrole podstiče institucije da šire sagledaju cjeloviti kontrolni okvir za koji su odgovorni. To dovodi do izrade cjelovite procjene kontrolnih aktivnosti institucije, sa ciljem stvaranja razumnog uvjerenja u pogledu efektivnosti sistema interne kontrole.

Svrha Priručnika za finansijsko upravljanje i kontrolu jeste da rukovodiocima institucija i licima zaduženim za finansijsko upravljanje i kontrolu pomogne u osmišljavanju i provođenju finansijskog upravljanja i kontrole u svrhu efikasnog izvršavanja aktivnosti, projekata i programa. Pored toga, cilj Priručnika je i davanje smjernica za postojanje adekvatnih internih kontrola u instituciji, te definisanje odgovornosti za efikasno upravljanje budžetskim sredstvima i sredstvima Evropske unije i drugih međunarodnih institucija.

Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu definiše okvir za internu kontrolu u institucijama BiH. Osim toga, Priručnik uz Standarde interne kontrole pruža i osnovu u odnosu na koju se mogu ocjenjivati pojedini elementi uspostavljenog sistema internih kontrola u instituciji.

Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu sadrži smjernice za provođenje internih kontrola. Ove smjernice ne iznose detaljne politike, procedure i procese za provođenje internih kontrola, nego daju široki okvir u kojem institucije mogu razraditi sisteme internih kontrola u skladu sa svojim specifičnostima. Namjena Priručnika je i da pruži usmjerenje institucijama potrebno za adekvatnu primjenu Standarda internih kontrola u institucijama.

Prilikom izrade ovog priručnika korištena je stručna pomoć konsultanata angažovanih na projektu „Jačanje upravljanja javnim finansijama u Bosni i Hercegovini“, tako da Priručnik predstavlja istovremeno i izlazne rezultate Projekta.

Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH, izvršavajući obaveze shodno odredbama člana 33f. Zakona o finansiranju institucija BiH, vršit će ažuriranje pojedinih djelova Priručnika kako bi se priručnik kontinuirano usklađivao sa međunarodno prihvaćenim standardima, standardima interne kontrole, praksama i propisima u Evropskoj uniji.

Odluka o donošenju Priručnika objavljuje se u „Službenom glasniku BiH“, a tekst Priručnika objavljuje se na web-stranici Ministarstva finansija i trezora BIH i dostupan je zainteresovanim stranama i sveukupnoj javnosti.

1. UVOD U FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU

1.1. Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Definicija

Finansijsko upravljanje i kontrola Zakonom o finansiranju institucija BiH definiše se kao „sveobuhvatan sistem politika, procedura i aktivnosti koji uspostavlja i za koji je odgovoran rukovodilac institucije. Sistem finansijskog upravljanja i kontrole zasniva se na upravljanju rizicima i daje razumno uvjeravanje da će ciljevi institucije biti ostvareni na pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način“.

Adekvatni sistemi finansijskog upravljanja i kontrola uspostavljeni su onda kada upravljačka struktura planira i organizuje poslovanje na način da se pruža razumno uvjeravanje¹ da se uspješno upravlja rizicima i da se pri realizaciji ciljeva budžetska sredstva (uključujući sve izvore finansiranja) koriste pravilno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Djelokrug

Finansijski učinci su u pozadini svih odluka, aktivnosti i poslovnih događaja bez obzira da li su vidljivi direktno ili indirektno, odnosno prije ili kasnije.

Finansijsko upravljanje i kontrola prožima cijelu organizacionu strukturu, obuhvata cjelokupno poslovanje i sve poslovne transakcije, a posebno one koje se odnose na:

- prihode i primitke
- rashode i izdatke
- procedure javnih nabavki i ugovaranje
- povrate neopravdano i nezakonito utrošenih budžetskih sredstava
- imovinu i obaveze

Upravo u ovim područjima (stanju prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obaveza, ugovora, potpisanih i zatim stavljenih u realizaciju) su vidljive krajnje posljedice finansijskih učinaka poslovanja, odnosno preduzetih ili nepreduzetih aktivnosti, realizovanih odluka, provedenih investicionih projekata i slično.

Iz tog razloga su za finansijsko upravljanje i kontrolu posebno važna područja koja su vezana za planiranje i izvršavanje budžeta, računovodstvo, izvještavanje i javne nabavke. Nabrojana područja su ujedno i ključna područja za fiskalnu odgovornost.

Važno je istaći da za finansijsko upravljanje i kontrolu **nisu i ne mogu biti zadužene samo organizacione jedinice za finansije, već je to sastavni dio upravljačke odgovornosti na svim nivoima upravljanja i u svim organizacionim jedinicama.**

Finansijsko upravljanje i kontrola odnosi se na upravljačku odgovornost u oblastima: planiranja, programiranja, izrade i izvršenja budžeta, računovodstva i izvještavanja, kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitaka, neadekvatnog korištenja i prevara.

¹Razumno uvjeravanje podrazumijeva zadovoljavajući nivo sigurnosti po određenom pitanju uzimajući u obzir odnos troškova i prednosti i rizike.

Svrha

Svrha finansijskog upravljanja i kontrole je da osigura:

- obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način,
- usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i procedurama,
- zaštitu imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od nepravilnosti i prevara,
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarivanje postavljenih ciljeva i
- blagovremeno finansijsko izvještavanje i praćenje rezultata poslovanja.

Osnovne karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Osnovne karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola uključuju sljedeće:

- upravljanje po principu „vrijednost za novac“
- upravljačku odgovornost na svim nivoima upravljanja
- sistemski pristup i razumijevanje kontrola

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“

Jedna od osnovnih karakteristika kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja je upravljanje po principu „vrijednost za novac“.

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“ treba da osigura da se u pružanju usluga i drugim aktivnostima kojima se institucije bave zadovolje standardi kvaliteta i da se to učini na ekonomičan, efikasan i efektivan način, odnosno pruži kvalitetna usluga uz što je moguće manju potrošnju finansijskih sredstava.

To od upravljačke strukture u institucijama zahtijeva da aktivno upravlja poslovima polazeći od sljedećih pitanja:

- Šta se dobija za uložena finansijska sredstva?
- Može li se pružiti ista usluga, a potrošiti manje finansijskih sredstava?
- Kako pružiti najkvalitetniju uslugu koristeći novčana sredstva koja su u datom trenutku na raspolaganju?

Takav pristup upravljanju zahtijeva detaljnije informacije o rashodima i prihodima, što otvara cijeli niz pitanja na koje upravljačka struktura u institucijama treba tražiti odgovore, na primjer:

- Koliko koštaju usluge, aktivnosti, procesi i šta uzrokuje troškove?
- Kako nova ulaganja utiču na troškove, a kako na prihode?
- Kako promjene u načinu korištenja usluga ili promjene u načinu organizacije poslovanja utiču na rashode, a kako na prihode?
- Koje se promjene u poslovanju očekuju u srednjoročnom periodu?
- Finansijske implikacije koje proizilaze iz novog zakonodavstva?
- Ostala slična pitanja

Aktivno upravljanje zahtijeva adekvatne upravljačko – informacione sisteme, čiji su osnov kvalitetni računovodstveni sistemi koji pružaju potrebne informacije za upravljanje rashodima, prihodima, imovinom i obavezama.

Za uspješno upravljanje po principu „vrijednost za novac“ potrebno je prevazići usko poimanje računovodstva (koje služi uglavnom u svrhu evidencije poslovnih događaja i propisanog finansijskog izvještavanja), odnosno nedovoljno razumijevanje uloge i svrhe računovodstvenih sistema za potrebe efikasnog finansijskog upravljanja i kontrole.

Primjena principa „vrijednost za novac“ u praksi nalaže promjenu u načinu i pristupu upravljanja u institucijama, jer zahtijeva postavljanje jasnih ciljeva poslovanja i njihovu realizaciju na principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Uz jasno postavljene ciljeve poslovanja potrebno je znati ko provodi koje aktivnosti na realizaciji ciljeva i koliko je u tome uspješan, odnosno zahtijeva se uređen sistem upravljačke odgovornosti.

Detaljnije o ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i njihovoj povezanosti u pružanju javnih usluga u prilogu broj 1 ovoga priručnika.

Upravljačka odgovornost na svim nivoima upravljanja

Druga po redu karakteristika kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja je razvijena upravljačka odgovornost na svim nivoima upravljanja. Pretpostavka za to je adekvatna organizaciona struktura unutar koje su uspostavljene jasne linije ovlaštenja i odgovornosti na svim nivoima upravljanja.

Rukovodioci na svim nivoima upravljanja moraju biti svjesni da upravljanje, odnosno donošenje odluka podrazumijeva finansijske učinke za koje su odgovorni, a shodno tome odgovorni su i za finansijsko upravljanje i kontrolu.

Stoga je važno da rukovodioci prate jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući i finansijske parametre. Linije ovlaštenja i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definisane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Pored toga, upravljačka struktura na svim nivoima upravljanja:

- upoznata je sa svojim nadležnostima i odgovornostima,
- ima jasno određena ovlaštenja za ostvarenje ciljeva koji su joj dodijeljeni,
- utvrđuje rizike i upravlja rizicima, što uključuje uspostavljanje i razvoj sistema kontrola,
- ima adekvatne informacione sisteme, odnosno raspolaže podacima o rashodima i prihodima, postignutim rezultatima kako bi mogla procijeniti vrijednost ostvarenu za uložena sredstva,
- izvještava šta je ostvareno za uložena sredstva i na koji način.

Paralelno sa razvojem linija ovlaštenja i odgovornosti unutar organizacione strukture treba razvijati i sistem izvještavanja.

Rukovodstvo na višim nivoima treba imati blagovremene informacije o tome da li rukovodstvo na nižim nivoima ostvaruje ono šta se od njega očekuje, da li je to u skladu sa zakonima, politikama, planovima, procedurama, prenesenim ovlaštenjima i koliko je u tome uspješno.

Razvoj upravljačke odgovornosti otežavaju sljedeći faktori:

- ciljevi poslovanja nisu jasno postavljeni,
- organizaciona struktura nije adekvatna za efikasno upravljanje,
- nisu u dovoljnoj mjeri razvijeni sistemi prenosa ovlaštenja i odgovornosti unutar institucije,
- ne postoje odgovarajući informacioni sistemi,
- nije dovoljno razvijeno računovodstvo, posebno troškovno računovodstvo i upravljačko računovodstvo.

Sistemski pristup i razumijevanje kontrole

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“ sa razvijenom upravljačkom odgovornošću na svim nivoima upravljanja zahtijeva adekvatne sisteme internih finansijskih kontrola.

Postavljajući metodologiju za finansijsko upravljanje, odredbama Zakona o finansiranju institucija BiH definisane su komponente internih kontrola putem kojih se provodi finansijsko upravljanje i kontrola.

To nas dovodi do **treće važne karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola, a to je sistemski pristup i razumijevanje kontrole, u kojem kontrolne aktivnosti predstavljaju tek jednu od komponenata finansijskog upravljanja i kontrole.**

Finansijsko upravljanje i kontrola zasnivaju se na pet međusobno povezanih komponenti sistema internih kontrola,² koje uključuju:

- a) kontrolno okruženje
- b) upravljanje rizicima
- c) kontrolne aktivnosti
- d) informacije i komunikacije
- e) praćenje i procjenu sistema.

Za funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola zasnovanog na navedenim komponentama neophodno je razumijevanje njihovog značenja i međusobne povezanosti.

Da bismo uspostavili adekvatne kontrolne aktivnosti, potrebno je prije svega sagledati okruženje u kojem se kontrole uspostavljaju, te analizirati kakvo je to okruženje. Kontrolno okruženje čine lični i profesionalni integritet, etičke vrijednosti zaposlenih i njihova kompetentnost, te načini rukovođenja i stilovi upravljanja.

Prilikom sagledavanja kontrolnog okruženja, treba razmotriti i da li je misija institucije jasno određena, postoji li vizija poslovanja i planski pristup poslovanju, što uključuje postavljene ciljeve sadržane u strateškim i drugim planskim dokumentima i slično. Sagledavajući kontrolno okruženje, važno je analizirati i organizacionu strukturu, uključujući način podjele ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvještavanja, postojanje prakse pisanih pravila i procedura, politike upravljanja ljudskim resursima i slično. Kvalitetan sistem finansijskog upravljanja i kontrola uzima u obzir sve prethodno navedene elemente iz kontrolnog okruženja i sagledava njihov uticaj.

² Komponente su utvrđene u skladu sa INTOSAI Smjernicama za standarde interne kontrole za javni sektor, a zasnivaju se na COSO modelu za internu kontrolu (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*)

Ono što je također karakteristično za kvalitetne sisteme finansijskog upravljanja i kontrola je i razvijen proces upravljanja rizicima. Naime, okruženje koje ima razvijen planski pristup poslovanju, gdje je jasno postavljena vizija poslovanja i definisani strateški i operativni ciljevi zahtijeva i utvrđivanje rizika koji mogu biti prijetnja realizaciji postavljenih ciljeva i preduzimanje mjera kako bi se na njih adekvatno odgovorilo. Upravljanje rizicima treba sagledati kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve institucije, te preduzimanje potrebnih radnji, posebno kroz sistem finansijskog upravljanja i kontrole. Važno je istaći da upravljanje rizicima treba postati sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka. Provođenje procesa upravljanja rizicima ogleda se prvenstveno u dokumentovanju informacija o rizicima, njihovoj vrsti, procjeni vjerovatnoće nastanka i uticaja, uvođenju sistemskog izvještavanja o rizicima, izradi strategija upravljanja rizicima i slično.

Sistemske pristup uspostavljanju kontrolnih aktivnosti osigurava se sagledavanjem kontrolnog okruženja uzimajući u obzir rizike koji potencijalno prijete realizaciji ciljeva.

Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, procedure i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva smanjenjem rizika na prihvatljiv nivo ili drugim odgovarajućim pristupom upravljanju rizicima. Kao primjeri kontrolnih aktivnosti mogu se navesti:

- razdvajanje dužnosti u dijelu davanja ovlaštenja za pripremu, obradu, evidentiranje i plaćanje;
- sistem dvostrukog potpisa;
- pravila koja osiguravaju zaštitu imovine i informacija;
- procedure potpunog, tačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja svih poslovnih transakcija;
- pravila dokumentovanja i slično.

Važna komponenta sistema internih kontrola je i ona koja se odnosi na sistem informacija i komunikacija, s obzirom na važnost poslovnih informacija za funkcije upravljanja i kontrole. Budući da je kvalitet odluka koje donose upravljačke strukture u direktnoj vezi sa kvalitetom informacija na osnovu kojih se te odluke donose, informacije moraju biti odgovarajuće, ažurne, tačne i dostupne. Navedeno zahtijeva efikasnu komunikaciju na svim nivoima u instituciji, izgradnju odgovarajućeg upravljačkog informacionog sistema te uspostavljanje i razvoj efikasnog, blagovremenog i pouzdanog sistema izvještavanja. U ovoj komponenti je od posebnog značaja uloga računovodstvenih sistema.

Jednom uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva stalno praćenje. Praćenje i procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrole obavlja se u svrhu procjenjivanja njegovog odgovarajućeg funkcionisanja i osiguravanja blagovremenog ažuriranja. Praćenje i procjena sistema obavlja se:

- kontinuiranim praćenjem,
- samoprocjenom i
- internom revizijom.

Sistem interne kontrole, bez obzira na to koliko je dobro osmišljen i operativan, rukovodstvu može da pruži samo razumno, a ne i apsolutno, uvjerenje, da se ostvaruju ciljevi institucije. Razumno uvjerenje podrazumijeva zadovoljavajući nivo sigurnosti po određenom pitanju uzimajući u obzir odnos troškova koristi i rizika. Razumna mjera u uvjerenju je stvar procjene.

Pri toj procjeni rukovodioci treba da identifikuju rizike koji su inherentni za aktivnosti, programe i projekte, da procijene te rizike i utvrde prihvatljiv stepen rizika u različitim okolnostima.

Dakle, iako interna kontrola može pomoći instituciji da ostvari svoje ciljeve, ona sama po sebi ne predstavlja rješenje za dobro upravljanje. Interna kontrola može pružiti samo upravljačke informacije o napretku ili o nedovoljnom napretku institucije u pogledu ostvarivanja ciljeva. Internom kontrolom ne mogu se ostvariti ciljevi čije ostvarenje zavisi od rukovodstva.

1.2. Regulatorni okvir za finansijsko upravljanje i kontrolu u institucijama

1.2.1. Osnovni zakon koji uređuje finansijsko upravljanje i kontrolu

Osnovni zakon koji uređuje upravljanje javnim finansijama i definiše pravila za finansijsko upravljanje i kontrolu u institucijama je Zakon o finansiranju institucija BiH.

Glavna područja koja uređuje Zakon o finansiranju institucija BiH uključuju:

- planiranje, izradu i donošenje budžeta za jednu godinu i projekcije za sljedeće dvije godine, te izvršenje budžeta na nivou države
- budžetsko računovodstvo i izvještavanje
- upravljanje budžetskim sredstvima, imovinom države i vanjskim dugom
- budžetske odnose u javnom sektoru, kao i odnose budžeta i institucija sa subjektima izvan sistema budžeta, odnosno javnog sektora
- svrhu, ciljeve i oblast primjene finansijskog upravljanja i kontrole i uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole
- komponente finansijskog upravljanja i kontrole
- odgovornost rukovodioca institucije za uspostavljanje i funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole
- nadležnosti Centralne harmonizacijske jedinice i Koordinacionog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica
- preduzimanje radnji protiv nepravilnosti i prevara
- kaznene odredbe kojima su definisane novčane kazne rukovodiocima institucija u slučaju nepoštivanja Zakona.

Uz Zakon o finansiranju institucija BiH donose se podzakonski akti kojima se detaljnije uređuju posebna područja definisana Zakonom.

Zakon o finansiranju institucija BiH obavezuje rukovodioce institucija na uspostavu odgovarajućeg efikasnog i efektivnog sistema finansijskog upravljanja i kontrola. Takav sistem treba osigurati sljedeće:

- planski pristup poslovanju – definisanje ciljeva institucije
- uređenu organizacionu strukturu – definisana ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvještavanja
- jasne procedure poslovanja
- upravljanje rizicima
- uspostavljanje i razvoj odgovarajućih kontrolnih mehanizama
- uspostavljanje i razvoj sistema informacija i komunikacija
- stalno praćenje i procjenu sistema finansijskog upravljanja

Između ostalog, Zakon o finansiranju institucija BiH uveo je obavezu rukovodiocu institucije da uz godišnji izvještaj o izvršenju budžeta dostavlja **Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije**. Izjavom rukovodilac institucije potvrđuje da je tokom fiskalne godine osigurao:

- namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih budžetom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te
- ekonomično, efikasno i efektivno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u instituciji.

Izjava se sastoji od tri cjeline:

- potvrde ostvarenja glavnih ciljeva utvrđenih Programom rada za predmetnu godinu,
- potvrde namjenskog, svrsishodnog i zakonitog utroška sredstava odobrenih budžetom za ostvarivanje utvrđenih ciljeva,
- potvrde da je sistem finansijskog upravljanja i kontrole uspostavljen i da se provodi u skladu sa Zakonom o finansiranju institucija BiH.

Zakon o finansiranju institucija BiH dalje propisuje da se u slučaju kada nadležni sud potvrdi optužnicu protiv rukovodioca institucije zbog prevara za koje je bio odgovoran, rukovodilac institucije staviti svoj mandat za obavljanje dužnosti na raspolaganje organu koji ga je imenovao.

1.2.2. Ostala regulativa koja uređuje područje finansijskog upravljanja i kontrole

Zakon o finansiranju institucija BiH predstavlja krovni zakon za finansijsko upravljanje i kontrolu jer postavlja principe, standarde, metodološki okvir i osnovna pravila za finansijsko upravljanje i kontrolu.

Međutim, finansijsko upravljanje i kontrola u sebi integriše brojna područja, kao što su: upravljanje ljudskim resursima, etička pitanja, organizaciju, javne nabavke, odnose između povezanih institucija i dr., koja se detaljnije uređuju drugim zakonima i podzakonskim aktima, uputstvima, smjernicama i sl. Prema tome, regulativa koja uređuje finansijsko upravljanje i kontrolu daleko je opsežnija od osnovnog propisa.

U nastavku je tabelarni pregled nekih od područja vezanih za finansijsko upravljanje i kontrolu i propisa koji ih uređuju. ***Napominjemo da nisu navedeni svi zakonski i podzakonski propisi jer svrha ovog pregleda nije da se na jednom mjestu objedinjeno prikaže sva regulativa, već da se ukaže na širinu i kompleksnost sistema finansijskog upravljanja i kontrola.***

Područje	Propisi
Etika/Integritet	- Kodeksi i podzakonski akti kojima se reguliše ova oblast za zaposlenike, državne službenike, policijske službenike, profesionalna vojna lica, nosioce pravosudnih funkcija, imenovana lica itd.
Ljudski resursi	- Zakon o državnoj službi u institucijama BiH - Zakon o radu u institucijama BiH - Zakon o službi u oružanim snagama BiH - Zakon o policijskim službenicima BiH

Područje	Propisi
	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o ministarskim imenovanjima, imenovanjima Vijeća ministara i drugim imenovanjima BiH - I drugi zakoni koji regulišu ovu oblast - Pravilnik o postupku oglašavanja, izbora kandidata, premještaja i postavljenja državnih službenika u slučaju prenosa ili preuzimanja nadležnosti od strane institucija BiH - Pravilnik o internom premještaju i raspoređivanju zaposlenika u institucijama BiH - Pravilnik o disciplinskoj odgovornosti u institucijama BiH - Pravilnik o postupku ocjenjivanja i unapređivanja državnih službenika u BiH - Pravilnik o ministarskim imenovanjima, imenovanjima Vijeća ministara i drugim imenovanjima BiH - I drugi podzakonski akti koji regulišu ovu oblast
Organizaciona struktura	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o upravi - Zakon o ministarstvima i drugim organima uprave BiH - Zakon o Vijeću ministara BiH - I drugi zakoni koji regulišu ovu oblast - Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta - I drugi podzakonski akti koji regulišu ovu oblast
Javne nabavke	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o javnim nabavkama BiH - I drugi podzakonski akti koji regulišu ovu oblast
Računovodstvo, finansijsko poslovanje i izvještavanje	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o budžetu institucija BiH i međunarodnih obaveza BiH (donosi se na godišnjem nivou) - Zakon o reviziji institucija BiH - Zakon o internoj reviziji institucija BiH - Zakon o platama i naknadama u institucijama BiH - Zakon o platama i drugim naknadama u sudskim i tužilačkim institucijama BiH - I drugi zakoni koji regulišu ovu oblast - Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i procedurama za korisnike budžeta institucija BiH - Pravilnik o finansijskom izvještavanju institucija BiH - Instrukcije Ministarstva finansija i trezora BiH - I drugi podzakonski akti koji regulišu ovu oblast
Kancelarijsko poslovanje /Arhiviranje	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o arhivskoj građi i Arhivu BiH - Zakon o pečatu institucija BiH - I drugi zakoni koji regulišu ovu oblast - Pravilnik o zaštiti i čuvanju arhivske građe u Arhivu BiH - Uputstvo o načinu vršenja kancelarijskog poslovanja ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH - Uputstvo o arhivskoj knjizi, čuvanju registraturne i arhivske građe, odabiranju arhivske građe i primopredaji arhivske građe između

Područje	Propisi
	ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH i Arhiva BiH - I drugi podzakonski akti koji regulišu ovu oblast

Oblikovanje ovog sistema u praksi, također zavisi od specifičnosti koje proizlaze iz područja poslovanja pojedinih institucija. Provođenje finansijskog upravljanja i kontrole u praksi čine brojne aktivnosti i procedure u okviru različitih područja i zakonska i podzakonska regulativa koji ih uređuje.

Unapređenja u regulativi koja uređuje pojedina područja iz djelokruga poslovanja direktno doprinose unapređenju finansijskog upravljanja i kontrola u instituciji, a isto tako potreba razvoja finansijskog upravljanja potiče određene promjene i dopune u postojećoj regulativi.

Za uspješno provođenje finansijskog upravljanja i kontrole u praksi važno je shvatiti da je riječ o sistemu koji integriše različita područja poslovanja kako bi se izbjegla pogrešna percepcija da je finansijsko upravljanje i kontrola izolovana aktivnost koja se provodi samo da bi se formalno ispunile obaveze prema Zakonu o finansiranju institucija BiH.

Standardi interne kontrole su obavezna osnova institucijama pri izradi podzakonskog okvira radi ostvarivanja njihovih ciljeva i stvaranja uvjeta za etički uređeno, ekonomično, efikasno i efektivno poslovanje. Standardi interne kontrole se detaljnije razrađuju kroz pet međusobno povezanih komponenti COSO modela.

1.3. Institucionalni odnosi i njihov uticaj na finansijsko upravljanje i kontrolu

Za sveobuhvatan i cjelovit pristup razvoju finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama potrebno je uzeti u obzir činjenicu da su određene institucije BiH međusobno povezane i da ta povezanost utiče na razvoj finansijskog upravljanja i kontrole.

Međusobna povezanost institucija proizlazi iz osnivačkih odnosa, konsolidacije budžeta, odnosno finansijskih planova i finansijskih izvještaja, te povezanosti u ostvarivanju strateških ciljeva institucija. Navedena povezanost zahtijeva koordiniran pristup razvoju finansijskog upravljanja između povezanih institucija (na primjer, aktivnosti agencija i upravnih organizacija su u funkciji realizacije strateških ciljeva resornih ministarstava).

U smislu finansijskog upravljanja i kontrole koordiniran pristup između povezanih institucija, prije svega podrazumijeva jasno definisanje:

- ovlaštenja i odgovornosti,
- načina saradnje,
- načina izvještavanja,
- funkcije nadzora resornih ministarstava.

U tom smislu od ministarstava i upravnih organizacija u njihovom sastavu očekuje se sljedeće:

- uključivanje rukovodilaca upravnih organizacija na sastanke rukovodstva nadležnih ministarstava (npr. kolegije ministara)
- detaljnije uređivanje međusobne saradnje sa upravnim organizacijama (npr. uputstvima detaljnije urediti ovlaštenja i odgovornosti u procesu strateškog planiranja i sl.)
- definisanje načina izvještavanja od strane upravnih organizacija o najznačajnijim rizicima u njihovom poslovanju
- nadziranje u kojoj mjeri upravne organizacije imaju uređene kontrolne aktivnosti u procesima izrade i realizacije budžeta, nabavke i ugovaranja, upravljanja imovinom i slično
- uspostavljanje informatičke povezanosti sa upravnim organizacijama (npr. trezorsko poslovanje)
- uspostavljanje odgovarajućih sistema izvještavanja koji osiguravaju praćenje funkcionisanja sistema finansijskog upravljanja i kontrole kod upravnih organizacija.

Formalno-pravni okvir koji se odnosi na međusobnu povezanost institucija u kontekstu finansijskog upravljanja i kontrole, potrebno je kontinuirano preispitivati, mijenjati i dopunjavati u skladu sa potrebama prakse, a sve u cilju efikasnijeg i boljeg funkcionisanja sistema finansijskog upravljanja i kontrole.

1.4. Nadležnosti i uloga Centralne harmonizacijske jedinice

Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH je upravna organizacija u okviru Ministarstva finansija i trezora BiH, osnovana u skladu sa Zakonom o internoj reviziji institucija BiH (u daljem tekstu: CHJ).

U oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, prema Zakonu o finansiranju institucija BiH, CHJ je nadležna za:

- pripremu i ažuriranje strateških dokumenata i smjernica iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima, standardima interne kontrole, praksama i propisima u Evropskoj uniji;
- pripremu zakona i podzakonskih akata iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- definisanje sadržaja programa obuke i koordinaciju programa obuke iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- procjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- vršenje analiza i predlaganje operativnih rješenja kojima se unapređuje finansijsko upravljanje i kontrola u institucijama BiH;
- propisivanje forme godišnjeg izvještaja, postupaka i rokova izvještavanja o finansijskom upravljanju i kontroli institucija BiH;
- praćenje primjene propisa iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole na osnovu godišnjih izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli koje institucije BiH dostavljaju CHJ;
- izradu konsolidovanog godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;

- učešće u radu Koordinacionog odbora centralne jedinice za harmonizaciju u skladu sa odredbama ovog zakona i Zakona o internoj reviziji institucija BiH.

CHJ je zadužena za koordinaciju uspostavljanja i razvoja internih finansijskih kontrola u institucijama BiH. Koordinacija pri tome uključuje saradnju sa velikim brojem učesnika kako bi se osigurao **usklađen razvoj finansijskog upravljanja i kontrola** sa razvojem u budžetskom sistemu, sa razvojem javne uprave, jednoobrazan pristup u razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola za sredstva iz svih izvora.

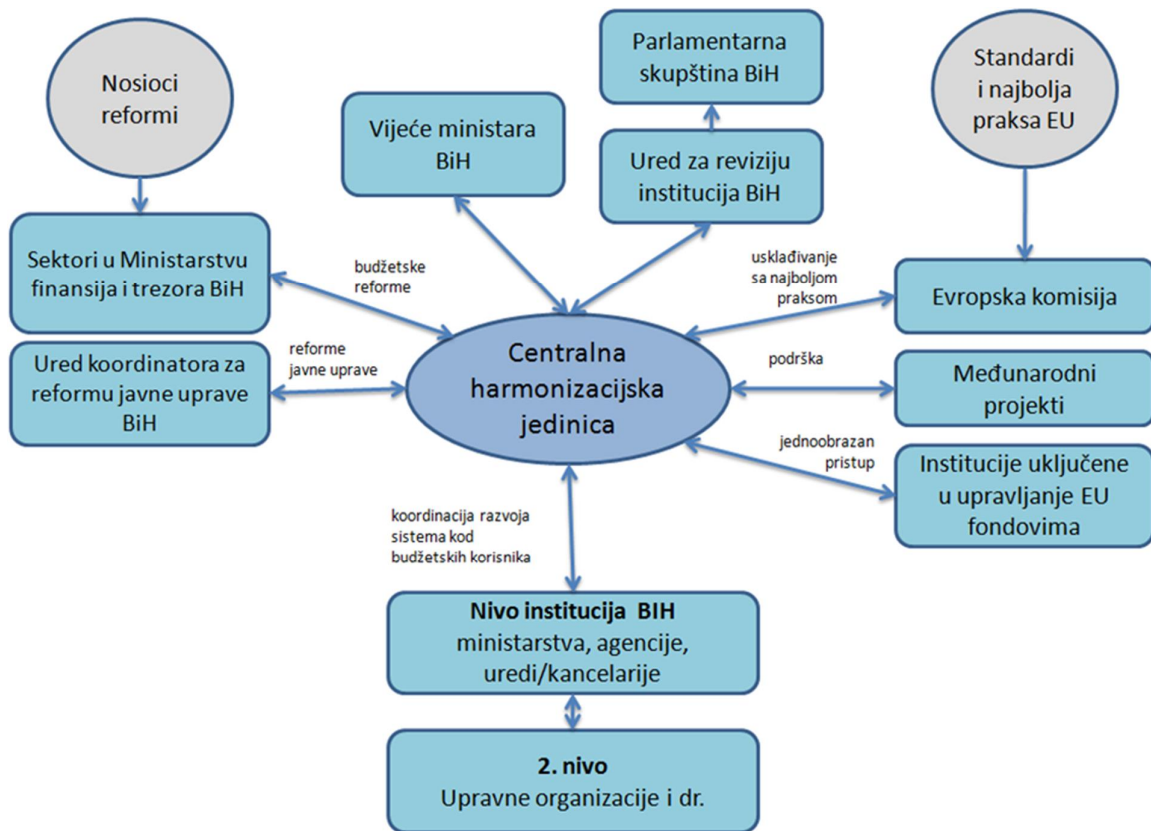
Koordinacija također podrazumijeva saradnju sa Evropskom komisijom u svrhu razvoja ovog sistema u skladu sa standardima i najboljom praksom Evropske unije, uvažavajući specifičnosti i okolnosti u BiH, prije svega stepen razvijenosti ovog sistema u praksi i područja koja zahtijevaju unapređenje.

Koordinaciona uloga CHJ uključuje i kontinuirano praćenje napretka i izvještavanja Vijeću ministara BiH o ovom sistemu.

Iz toga proizilazi da CHJ posebno razvija saradnju i koordinaciju aktivnosti sa:

- Sektorom za trezorsko poslovanje Ministarstva finansija i trezora BiH
- Sektorom za budžet Ministarstva finansija i trezora BiH
- Vijećem ministara BiH
- Uredom za reviziju institucija BiH
- Uredom koordinatora za reformu javne uprave
- korisnicima budžeta institucija BiH
- Koordinacionim odborom centralnih harmonizacionih jedinica
- međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata finansiranih od strane Evropske unije i drugih međunarodnih institucija

Na sljedećoj slici (Slika broj 1) dat je prikaz koordinacione uloge CHJ i saradnje sa ključnim učesnicima u razvoju sistema finansijskog upravljanja i internih kontrola u institucijama BiH.



Slika broj 1 – Koordinaciona uloga CHJ u razvoju finansijskog upravljanja i kontrola

Koordinacija i saradnja sa Sektorom za budžet i Sektorom za trezorsko poslovanje važna je iz razloga što je razvoj finansijskog upravljanja i kontrola prvenstveno uslovljen razvojem budžetskog sistema.

Razvojem budžetskog sistema koji je usmjeren na ostvarenje ciljeva, dugoročno planiranje i povezivanje ciljeva sa budžetskim sredstvima, razvoj pokazatelja učinka i upravljanje rizicima stvaraju se preduslovi za cjelovit razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrole.

Priručnici, instrukcije, smjernice koje priprema CHJ iz područja finansijskog upravljanja i kontrole trebaju biti usklađeni sa stepenom razvoja budžetskog sistema.

Koordinacija i saradnja sa Vijećem ministara BiH važna je iz razloga što su nadležnosti Vijeća ministara, kao što su organizaciona struktura institucija BiH, odnosi između institucija, upravljanje ljudskim resursima (uključujući i pitanja etike, morala, sistema nagrađivanja i motivisanja i sl.), načini osnivanja i rada institucija, godišnje planiranje rada u institucijama i dr. važni elementi za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole. Zato je važno da regulativa koja uređuje navedeno podržava razvoj finansijskog upravljanja i kontrole.

Saradnja sa Uredom za reviziju institucija BiH ima za cilj razmjenu informacija o pravcu razvoja sistema finansijskog upravljanja i kontrola te razmjenu informacija o rezultatima procjene kvaliteta sistema finansijskog upravljanja i kontrola koju provode i CHJ i Ured za reviziju institucija BiH. Također, saradnja sa Uredom za reviziju institucija BiH ima za cilj razmjenu informacija o načinima i metodama koje se koriste za procjenu kvaliteta sistema finansijskog upravljanja i kontrola, a sve sa svrhom njihovog razvoja i unapređivanja.

Putem izvještaja Ureda za reviziju institucija BiH koji se podnose Parlamentarnoj skupštini BiH, parlamentarni zastupnici i javnost informišu se o razvijenosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola, uočenim slabostima i nedostacima kao i ostvarenom napretku u ovoj oblasti.

Najvažnija uloga Ureda koordinatora za reformu javne uprave u BiH je da promoviše, inicira i koordinira reformske aktivnosti između Vijeća ministara BiH, entitetskih vlada i Vlade Brčko distrikta BiH, blisko saradjujući sa Delegacijom Evropske unije u BiH. Ured koordinira, usmjerava i prati reformu javne uprave, kako bi njena unaprijeđena organizaciona struktura, uz primjenu najbolje evropske prakse, bila sposobna da provede cjelokupan proces eurointegracija BiH i postane dijelom evropskog administrativnog prostora. Provođenje reforme zasnovano je na Strategiji reforme javne uprave, dokumentu koji sadrži smjernice za jačanje opštih upravnih kapaciteta u šest reformskih oblasti:

- Izrada politika i koordinacioni kapaciteti
- Javne finansije
- Upravljanje ljudskim potencijalima
- Upravni postupak
- Institucionalna komunikacija
- Informacione tehnologije

Od posebnog je značaja **saradnja CHJ sa institucijama na državnom nivou** koje su u obavezi provoditi finansijsko upravljanje i kontrolu u svakodnevnom poslovanju.

Putem procjene kvaliteta sistema finansijskog upravljanja i kontrola (upitnik za samoprocjenu, godišnji izvještaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola, uvid u izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva i slično), CHJ dobiva informacije o razvijenosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama, koje ujedno služe kao osnov za utvrđivanje mjera za dalji razvoj ovog sistema.

Rukovodioci Centralne jedinice za harmonizaciju BiH, Centralne jedinice za harmonizaciju FBiH, Centralne jedinice za harmonizaciju RS, saradnju ostvaruju i putem Koordinacionog odbora centralnih jedinica za harmonizaciju koja se uspostavlja sa primarnim ciljem harmonizacije politika, procedura i aktivnosti na polju internih finansijskih kontrola u javnom sektoru. U oblasti finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru u BiH, Koordinacioni odbor ima zaduženja za izradu okvirnih propisa zakonodavstva iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, izradu okvirnog programa obuke za finansijsko upravljanje i kontrolu, te predlaganje propisa za uspostavljanje, funkcionisanje i koordinaciju rada tijela nadležnih za koordinaciju borbe protiv nepravilnosti i prevara u institucijama BiH, Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH u saradnji sa nadležnim tijelima Evropske komisije.

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole razvija se u skladu sa standardima i praksom Evropske unije koju je potrebno primijeniti i uskladiti okolnostima i specifičnostima institucija BiH. Zato je važna saradnja sa međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata finansiranih od strane Evropske unije i drugih međunarodnih institucija.

Saradnja CHJ sa prethodno navedenim institucijama je važna, jer osigurava pretpostavke za sveobuhvatan razvoj finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH. Takav razvoj se postiže kroz zakonske i podzakonske propise koji uređuju budžetski sistem, sistem javne uprave i slično, a u koje se ugrađuju elementi sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

Rezime

U uvodnom poglavlju prikazane su osnovne karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrola, koje institucijama mogu poslužiti kao orijentir u kojem smjeru trebaju razvijati ovaj sistem. Naglašena je povezanost sistema finansijskog upravljanja i kontrola sa budžetskim sistemom, primarno kroz Zakon o finansiranju institucija BiH.

Budući da finansijsko upravljanje i kontrola u sebi integriše veći broj područja poslovanja koja se detaljnije uređuju kroz druge zakone i podzakonske propise, uputstva, smjernice i sl., regulativu koja uređuje ovaj sistem treba sagledati u širem smislu, a ne samo kroz Zakon o finansiranju institucija BiH.

Za sveobuhvatan i cjelovit pristup razvoju finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama potrebno je uzeti u obzir činjenicu da su određene institucije unutar javnog sektora međusobno povezane i da ta povezanost utiče na razvoj finansijskog upravljanja i kontrole. Povezanost institucija kroz osnivačke odnose, način finansiranja, realizaciju strateških ciljeva, konsolidaciju budžeta i izvještaja, te funkcionalna povezanost pojedinih institucija utiče na cjelokupan proces razvoja finansijskog upravljanja i kontrola i zahtijeva koordiniran pristup u razvoju finansijskog upravljanja između povezanih institucija.

S obzirom na širinu područja koje pokriva finansijsko upravljanje i kontrola, njegov sistemski razvoj zahtijeva aktivnu saradnju CHJ sa ključnim učesnicima: Sektorom za trezorsko poslovanje Ministarstva finansija i trezora BiH, Sektorom za budžet Ministarstva finansija i trezora BiH vezano za aktivnosti na razvoju budžetskog sistema, Vijećem ministara BiH i Uredom koordinatora za reformu javne uprave u BiH vezano za aktivnosti u razvoju sistema javne uprave, Uredom za reviziju institucija BiH, Koordinacionim odborom centralnih harmonizacijskih jedinica, korisnicima budžeta institucija BiH, te međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata finansiranih od strane Evropske unije i drugih međunarodnih institucija u svrhu usklađivanja sa standardima i praksom Evropske unije.

Sistemi finansijskog upravljanja i kontrola razvijaju se da bi institucije BiH unaprijedile i poboljšale poslovanje. Funkcionisanje sistema u praksi, prvenstveno zavisi od samih institucija na kojima je odgovornost da u svakodnevnom poslovanju implementiraju pojedine elemente sistema i da taj sistem koriste i razvijaju.

2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODILACA INSTITUCIJA I ODGOVORNOST RUKOVODILACA UNUTRAŠNJIH ORGANIZACIONIH JEDINICA

Rukovodioci na svim nivoima upravljanja, uključujući i rukovodioce unutrašnjih organizacionih jedinica, moraju biti svjesni da upravljanje i donošenje odluka podrazumijevaju odgovornost za finansijske učinke koje te odluke proizvode i da su rukovodioci odgovorni za uvažavanje uticaja svih parametara koji utiču na donošenje odluka, a posebno da su oni nosioci odgovornosti za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole kao cjelovitog sistema podrške donošenju dobrih upravljačkih odluka.

Drugim riječima, oni koji organizuju poslovanje, predlažu i donose odluke, provode aktivnosti koje proizlaze iz usvojenih odluka trebaju biti svjesni svoje odgovornosti za način na koji upravljaju poslovanjem, finansijske učinke koji proizlaze iz takvog poslovanja, rizike koje nosi takvo poslovanje, kontrolne aktivnosti koje trebaju biti uspostavljene i primijenjene, te kontinuirano praćenje sistema upravljanja i njegovo blagovremeno ažuriranje.

Dakle, ključna lica koja su odgovorna za pravilno i efikasno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola su rukovodioci, prvenstveno rukovodilac institucije i rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica u okviru svojih ovlaštenja i odgovornosti.

Rukovodilac institucije može prenijeti ovlaštenja i odgovornosti, ali to ne isključuje njegovu krajnju odgovornost za zakonito funkcionisanje institucije. U isto vrijeme, krajnja odgovornost rukovodioca institucije ne oslobađa odgovornosti ostale rukovodioce u dijelovima poslovnih procesa za koji su oni nadležni.

Za dobro uspostavljen sistem odgovornosti važno je jasno definisati ovlaštenja i odgovornosti ne samo za provođenje osnovnih poslova već i za realizaciju postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata i za način upravljanja budžetskim sredstvima.

2.1. Upravljačka odgovornost rukovodilaca institucija

Odgovornost rukovodilaca institucija BiH za uspostavu i provođenje finansijskog upravljanja i kontrole jasno je određena Zakonom o finansiranju institucija BiH. U skladu sa Zakonom, rukovodilac institucije je odgovoran za:

- uspostavljanje, razvoj i provođenje finansijskog upravljanja i kontrole,
- izradu internih propisa o finansijskom upravljanju i kontroli i za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u svim organizacionim jedinicama u okviru institucije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava institucija,
- osiguravanje revizorskog traga za sve finansijske i druge transakcije koje su izvršene u izvještajnom periodu i
- izradu i dostavljanje godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH.

Odgovornost rukovodioca institucije za uspostavljanje adekvatnog, efikasnog i efektivnog sistema finansijskog upravljanja i kontrola podrazumijeva:

- izradu i provođenje strateških i drugih planova, kao i programa za ostvarivanje opštih i posebnih ciljeva institucije,
- usklađenost strateških i operativnih planova, te programa sa trogodišnjim i godišnjim budžetom institucije,
- uspostavljanje adekvatne organizacione strukture sa uređenim ovlaštenjima i odgovornostima,
- uspostavljanje linija izvještavanja u skladu sa prenesenim ovlaštenjima i odgovornostima u svrhu praćenja rezultata ostvarenih sredstvima dodijeljenim za određene programe, projekte, aktivnosti,
- integrisanje sistema upravljanja rizicima u procese planiranja i odlučivanja,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih kontrolnih aktivnosti koje osiguravaju efikasno upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih sistema informacija i komunikacija,
- praćenje i procjenu adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti uspostavljenih sistema finansijskog upravljanja i kontrola, te unapređivanje u skladu sa stepenom provođenja i razvoja i
- osiguravanje jasno definisanog načina saradnje, ovlaštenja i odgovornosti, te sistema izvještavanja između institucija.

Odgovornost za dostignuti nivo uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrole rukovodilac institucije potvrđuje, između ostalog, potpisivanjem i javnim prezentiranjem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije u kojoj rukovodilac institucije jasno navodi da je osigurao:

- namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih budžetom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva i
- ekonomično, efikasno i efektivno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u instituciji.

2.2. Prenos ovlaštenja i odgovornosti

Iako rukovodilac institucije snosi krajnju odgovornost, to ne podrazumijeva da je u operativnom smislu dužan donositi sve odluke i da mora potpisivati svu dokumentaciju. Donošenje svih odluka i potpisivanje svih dokumenata ne mora po automatizmu osigurati kontrolu poslovanja institucije. Imati kontrolu nad poslovanjem institucije, ne znači da rukovodilac institucije mora operativno kontrolisati svaku pojedinu finansijsku i poslovnu odluku.

Rukovodilac institucije je odgovoran da osigura da institucija efikasno i efektivno ostvaruje postavljene ciljeve. Rukovodilac institucije treba urediti unutrašnju organizaciju i dodijeliti relevantna ovlaštenja i odgovornosti rukovodicima koji su kompetentni za ostvarivanje ciljeva institucije.

Takav pristup rukovodiocu institucije pruža razumno uvjerenje da se ciljevi ostvaruju korištenjem resursa koji su dodjeljeni godišnjim budžetom, uz poštovanje relevantnog zakonskog okvira, kao i da je poslovanje efikasno i efektivno, te da se odluke donose u javnom interesu.

2.3. Upravljačka odgovornost rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica

Rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica imaju izuzetno važnu ulogu za uspješno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola i predstavljaju operativni nivo provođenja ovog sistema u skladu sa dodijeljenim ovlaštenjima i odgovornostima. Ovlaštenja i odgovornosti rukovodioca unutrašnjih organizacionih jedinica proizlaze iz pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta kojima su, između ostalog, određeni i djelokrug rada i uslovi obavljanja ključnih funkcija i aktivnosti.

Osim navedenog, odgovornosti rukovodioca unutrašnjih organizacionih jedinica mogu se detaljnije urediti internim dokumentima kojima se uređuju ovlaštenja i zaduženja za ostvarivanje postavljenih ciljeva i programa, te upravljanje budžetskim sredstvima.

Zaduženja rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica uključuju:

- utvrđivanje strateških ciljeva iz njihove nadležnosti,
- određivanje pokazatelja učinka koji će im omogućiti izvještavanje prema višim nivoima o rezultatima i učincima,
- realizaciju ciljeva u skladu sa odobrenim budžetom, odnosno raspoloživim finansijskim sredstvima,
- nadzor nad provođenjem programa, projekata i aktivnosti za koje su nadležni,
- utvrđivanje rizika i upravljanje rizicima iz njihove nadležnosti,
- unapređivanje načina obavljanja poslovanja u smislu efikasnosti i efektivnosti, a u tu svrhu rukovodioci trebaju dobro poznavati svoje područje poslovanja,
- upravljanje ljudskim, materijalnim i finansijskim resursima za koje su odgovorni na ekonomičan i efektivan način,
- mjerenje i procjena učinka sa ciljem da se ustanovi da li provedene aktivnosti ispunjavaju očekivanja u smislu kvantiteta i kvaliteta,
- stručno usavršavanje zaposlenih i
- uspostavljanje i održavanje dobre saradnje sa drugim organizacionim jedinicama u okviru institucije, a posebno sa jedinicama zaduženim za finansije i budžet.

Da bi se postigla efektivna upravljačka odgovornost, rukovodiocima unutrašnjih organizacionih jedinica trebaju pouzdane i blagovremene informacije. Pored toga, važno je da je budžet strukturiran tako da je moguće vezati finansijska sredstva za određene programe i projekte sa jasnom odgovornošću pojedinog rukovodioca.

Rezime

Rukovodilac institucije je „prva i zadnja karika u lancu odgovornosti“, međutim, „lanac odgovornosti“ čine i svi rukovodioci unutar organizacione strukture.

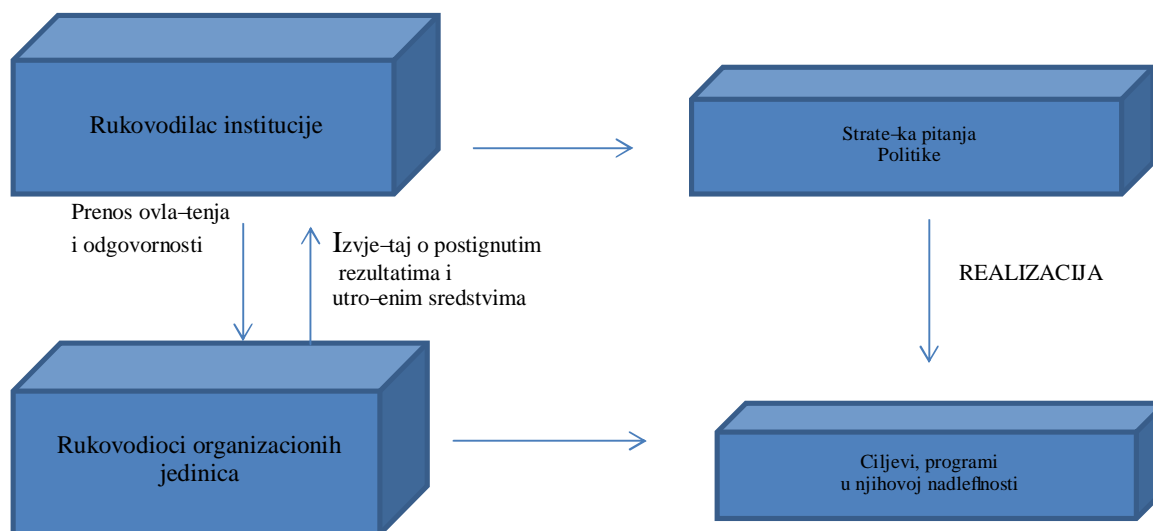
Rukovodilac institucije snosi krajnju odgovornost za to kako institucija posluje, ostvaruje li postavljene ciljeve, radi li to na zakonit, pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Međutim, pogrešno je smatrati da je rukovodilac institucije odgovoran jedino ako lično donosi sve odluke i ako sve nadzire do najsitnijih pojedinosti. To nerijetko dovodi do toga da se ostali zaposlenici polako otuđuju od internih kontrolnih procesa, jer nisu jasno uređena ovlaštenja i odgovornosti.

Neminovna posljedica toga je smanjena organizaciona efikasnost, kao i slaba odgovornost rukovodilaca na nižim nivoima i drugih zaposlenika, te neodgovarajući stručni i profesionalni razvoj zaposlenih. Konkretno, to često znači kako rukovodioci nižih nivoa ne znaju pouzdano ni sa kojim budžetskim sredstvima raspolažu niti koje ciljeve moraju ostvariti.

Razvojem sistema finansijskog upravljanja i kontrola rukovodilac institucije može poboljšati vođenje poslovanja institucije. Rukovodilac bi naročito trebao shvatiti koristi prenošenja ovlaštenja i odgovornosti, kao i to da jasno utvrđenim sistemom prenosa ovlaštenja i uspostavljanjem odgovarajućih linija izvještavanja, uključujući jasne ciljeve i pokazatelje uspješnosti može zadržati opšti nadzor i kontrolu. Na taj način rukovodilac može obavljati više poslova i budući da je oslobođen svakodnevnih administrativnih poslova može se više fokusirati na ostvarivanje politika i ciljeva institucije.

Ilustrativno se to može prikazati na sljedeći način:



Slika broj 2 - Decentralizacija ovlaštenja i odgovornosti

Prenos ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovodioca institucije. U procesu prenosa ovlaštenja i odgovornosti, odgovornost rukovodioca institucije i dalje ostaje ista, međutim, rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica preuzimaju odgovornost prema rukovodiocu institucije za onaj dio poslovanja koji je pod njihovom nadležnosti. Odgovornosti rukovodilaca moraju biti usklađene sa dodijeljenim ovlaštenjima, odnosno pravima za odlučivanje.

Prenos ovlaštenja i odgovornosti omogućava veću efikasnost rukovodilaca i same institucije. Pri tome je bitno da rukovodioci znaju koje rezultate/ciljeve trebaju ostvariti, koja budžetska sredstva su im za to data na raspolaganje, koja ovlaštenja imaju za upravljanje budžetskim sredstvima i za donošenje odluka. Također je bitno imati razvijene sisteme internih kontrola, naročito kontrolne aktivnosti, te potrebne informacije i kompetentne zaposlenike. Ovo su ujedno svi važni elementi finansijskog upravljanja i kontrole. Stoga razvoj upravljačke odgovornosti neminovno zahtijeva i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole i obrnuto, razvoj finansijskog upravljanja i kontrole ne može se osigurati bez razvoja upravljačke odgovornosti.

3. ULOGA ORGANIZACIONIH JEDINICA ZA FINANSIJE U RAZVOJU FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

3.1. Organizacione jedinice za finansije - koordinator u provođenju finansijskog upravljanja i kontrole

Organizacione jedinice za finansije spadaju u ključne aktere za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole na nivou institucije. Važno je da se na pravilan način shvati uloga organizacionih jedinica za finansije, jer se u praksi često događa da se ta uloga nedovoljno razumije i/ili pogrešno interpretira.

S obzirom da je riječ o finansijskom upravljanju i kontroli, zbog riječi „finansijsko” može se stvoriti pogrešna interpretacija da se poslovima vezanim za finansijsko upravljanje i kontrole trebaju baviti isključivo organizacione jedinice za finansije.

Druga krajnost koja se može javiti, s obzirom da razvoj finansijskog upravljanja i kontrole stavlja naglasak na odgovornost rukovodioca i potrebu njihove aktivne uključenosti, jeste da više nije jasno šta trebaju raditi organizacione jedinice za finansije, odnosno prijeti opasnost da njihova uloga postane marginalizovana.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole na način da se naglasak stavlja na odgovornost rukovodioca za ostvarene rezultate i utrošena budžetska sredstva definitivno utiče na promjene uloga organizacionih jedinica za finansije.

U budžetu baziranom na troškovima po ekonomskoj klasifikaciji kojeg najčešće karakteriše centralizovan pristup upravljanja budžetskim sredstvima, često se stvara pogrešan privid da su organizacione jedinice za finansije jedine koje trebaju „voditi brigu o finansijama”.

Ta pogrešna interpretacija uloge organizacionih jedinica za finansije posljedica je tradicionalnog, uskog poimanja „finansijskog upravljanja”. Pod pojmom „finansijsko upravljanje” najčešće se podrazumijeva samo kontrolisanje da li su sredstva potrošena u skladu sa iznosom i vrstom troška odobrenog budžetom, a rezultati i učinci su u drugom planu ili se uopšte ne prate.

U tako postavljenom sistemu organizacione jedinice za finansije imaju čisto administrativnu ulogu. Kao takve, raspolažu informacijama o utrošenim i preostalim sredstvima, obavljaju formalnu kontrolu finansijske dokumentacije (sadrži li finansijska dokumentacija sve propisane elemente), vode knjigovodstvene evidencije, pripremaju zakonom propisane finansijske izvještaje i druge izvještaje na zahtjev rukovodioca institucije.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole na način da se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, postizanje ekonomičnosti i efikasnosti, te odgovornosti rukovodioca za finansijske učinke, utiče i na promjenu uloge organizacionih jedinica za finansije.

Organizacione jedinice za finansije nisu i ne mogu biti odgovorne za budžete po pojedinim organizacionim cjelinama i programima, niti su odgovorne za postizanje rezultata programa.

Za to su odgovorni rukovodioci u čijoj se nadležnosti ti programi, projekti i aktivnosti provode. Organizacione jedinice za finansije imaju zadatak da budu podrška rukovodiocima u preuzimanju upravljačke odgovornosti za finansijske učinke.

Organizacione jedinice za finansije trebaju preuzeti aktivnu ulogu u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole i pružiti adekvatnu podršku rukovodiocima drugih organizacionih jedinica. Takva podrška ogleda se u davanju savjeta, prijedloga i rješenja kako oblikovati sisteme kontrola, što će pomoći rukovodiocima u preuzimanju odgovornosti za upravljanje budžetskim sredstvima.

Prethodno navedeno ukazuje na razvoj jedne nove uloge organizacionih jedinica za finansije, odnosno uloge *koordinatora razvoja finansijskog upravljanja i kontrola*.

Koordinaciona uloga organizacionih jedinica za finansije podrazumijeva sljedeće:

- pružanje savjeta i podrške rukovodiocu institucije o načinu uspostave, provođenja i razvoja finansijskog upravljanja i kontrole na nivou institucije
- pružanje savjeta i podrške rukovodiocima unutrašnjih organizacionih jedinica o načinu uspostave, provođenja i razvoja finansijskog upravljanja i kontrole u dijelu za koji su oni nadležni
- praćenje provođenja uspostave i razvoja finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa uputstvima CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH
- pripremu godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola u skladu sa uputstvom za izradu godišnjeg izvještaja o sistemu internih finansijskih kontrola u institucijama
- koordinaciju izrade internih akata iz budžetskog ciklusa (pravilnika, uputstava, instrukcija, smjernica) kojima se razrađuju postupci, definišu nadležnosti i odgovornosti svih učesnika, te uređuju kontrolne aktivnosti u procesu planiranja, programiranja, izrade i izvršenja budžeta, javnih nabavki i ugovaranja
- saradnju sa CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH

Koordinaciona uloga organizacionih jedinica za finansije zahtijeva jačanje odgovornosti rukovodioca pri upravljanju raspoloživim resursima, obavezama, troškovima i rezultatima i uz to postizanje veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u poslovanju, te da su interne kontrole koje obuhvataju finansije pravilno provedene u praksi.

Koordinaciona uloga organizacionih jedinica za finansije se ostvaruje poduzimanjem sljedećih aktivnosti:

- osiguranjem podrške sa ciljem da svi rukovodioci uzimaju u obzir finansijske informacije za potrebe donošenja odluka
- osiguranjem da su finansijski resursi adekvatno uzeti u obzir pri izradi strateških dokumenata i definisanja strateških ciljeva i prioriteta
- osmišljavanjem, vođenjem i razvijanjem budžetskih procesa u skladu sa zakonskom regulativom, a uvažavajući specifičnosti u poslovanju institucija
- osiguranjem da su u budžetskom procesu delegirane funkcije, ograničenja i odgovornosti jasno određene i da se poštuju
- osiguranjem da su rukovodioci na svim nivoima uključeni u proces pripreme i izrade budžeta i da imaju na raspolaganju potrebne informacije

- preispitivanjem podnesenih zahtjeva unutrašnjih organizacionih jedinica i njihovu usklađenost sa ciljevima i prioritetima institucije i budžetskim instrukcijama Ministarstva finansija i trezora BiH
- blagovremenim informisanjem rukovodioca o dodijeljenim budžetskim sredstvima
- razvojem sistema upravljanja i računovodstvene kontrole za dobivanje informacija o troškovima, prihodima, imovini, obavezama, ostvarenim rezultatima
- osiguranjem da pojedini rukovodioci kontrolišu rashode, prihode i obaveze kako bi se osiguralo da su u skladu sa predviđenim budžetom, odnosno nadzorom u kojoj mjeri isti prate stvarno izvršenje u odnosu na dodijeljeni budžet
- praćenjem izvršenja budžeta tokom fiskalne godine, te postojanjem obrazloženja i odobrenja od strane ovlaštenog lica u slučaju odstupanja
- razmatranjem i preispitivanjem podatke iz prethodnih perioda u svrhu praćenja efikasnosti i efektivnosti, te ukazivanje rukovodiocima gdje su potrebne detaljnije analize
- pružanjem podrške rukovodiocima pomoću tačnih i blagovremenih finansijskih savjeta o ostvarivanju „vrijednosti za novac“
- razmatranjem prijedloga novih aktivnosti i ulaganja kako bi se osiguralo da su pripadajući troškovi i prihodi uzeti u obzir, odnosno osiguranjem da postoji odgovarajuće finansijsko planiranje i nadzor nad investicionim projektima bez obzira radi li se o novom projektu ili o investicionom održavanju
- osiguranjem da izvještaji koje zahtijeva Ministarstvo finansija i trezora BiH odražavaju stvarno stanje u instituciji.

Kroz svoju koordinacionu ulogu organizacione jedinice za finansije ujedno postaju i „glavni partner“ Ministarstvu finansija i trezora BiH, Sektoru za budžet i Sektoru za trezorsko poslovanje, kao i CHJ u razvoju finansijskog upravljanja i kontrola na nivou institucija BiH.

Osnovna pravila i propisi koje pripremaju Sektor za budžet i Sektor za trezorsko poslovanje, kao i CHJ trebaju se dalje razraditi kroz interne procedure i akte. Postojanje jasnih, pisanih pravila u znatnoj mjeri olakšava poslovanje, odnosno postupanje u budžetskim procesima.

Od organizacionih jedinica za finansije očekuje se da u skladu sa regulativom i metodologijom (priručnik, uputstva, smjernice) pripreme procedure za finansijsko upravljanje i kontrole, uvažavajući specifičnosti institucije. Također, organizacione jedinice za finansije trebaju nadzirati, odnosno pratiti primjenu procedura, te eventualnu potrebu za dopunu, izmjenu i ažuriranje.

Rukovodioci odgovorni za rezultate i finansijske učinke, te za racionalno korištenje sredstava imaju obavezu postupati po usvojenim procedurama koje regulišu finansijsko poslovanje. Postojanje pravila, naročito u dijelu planiranja i izvršavanja budžeta, vođenja evidencija i izrade izvještaja za potrebe upravljanja prihodima, troškovima, imovinom i obavezama znatno olakšava rad rukovodiocima. S obzirom da trebaju postupati po pravilima i procedurama, važno je da su i rukovodioci uključeni u njihovu izradu.

Postojanje pravila nije samo po sebi dovoljno ukoliko ne postoji podrška i saradnja rukovodstva na svim nivoima institucije, posebno kod primjene pravila za finansijsko poslovanje.

Uloga koju ima organizaciona jedinica za finansije u koordinaciji budžetskih procesa unutar institucije i optimizaciji budžeta sa jedne strane i Ministarstva finansija i trezora BiH sa druge strane, prikazana je na sljedećoj slici (slika broj 3).



Slika broj 3 - Unutrašnja i vanjska uloga organizacionih jedinica za finansije

Uređenje organizacionih jedinica za finansije

Zbog složenosti poslova koji se zahtijevaju od organizacionih jedinica za finansije važan je njihov adekvatan organizacioni status. Organizacija i opis poslova organizacionih jedinica za finansije zavisi od veličine institucije BiH u smislu broja zaposlenih i budžeta sa kojim raspolažu, a organizaciona struktura treba biti racionalno uspostavljena bez obzira na veličinu institucija.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj administrativnih kapaciteta organizacionih jedinica za finansije, prvenstveno u smislu njihove stručnosti i kompetentnosti za obavljanje složene i zahtjevne koordinacione uloge.

Također, opisi poslova organizacionih jedinica za finansije trebaju biti usklađeni sa poslovima iz područja koordinacije finansijskog upravljanja i kontrole. Opis poslova vezano za koordinacionu ulogu organizacione jedinice za finansije sadržan je u *prilogu 2 Priručnika*.

U slučaju kada su budžetska sredstva decentralizovana na organizacione jedinice, odnosno gdje pojedine organizacione jedinice imaju jasno dodijeljena ovlaštenja i odgovornosti za upravljanje budžetskim sredstvima u smislu realizacije programa i projekata kojima se ostvaruju ciljevi i provode aktivnosti za koje su nadležne, preporuka je razraditi opise radnih mjesta za finansije koji će pomoći rukovodiocima vezano za finansijske aspekte poslovanja (pripremu budžeta, izradu projektnih prijedloga i projekciju budućih troškova, obradu materijalno-finansijske dokumentacije, izradu izvještaja o realizaciji budžeta).

Lice ovlašteno za finansijsko upravljanje i kontrolu

Rukovodilac institucije može imenovati lice zaduženo za finansijsko upravljanje i kontrolu u instituciji. U tom smislu za lice nadležno za finansijsko upravljanje i kontrolu mogu se imenovati: pomoćnici ministra za finansije, sekretari ministarstava, pomoćnici direktora za finansijske poslove ili druga lica koje imenuje rukovodilac institucije, a koje posjeduju stručne sposobnosti i kompetencije za obavljanje tih poslova.

Manji budžetski korisnici, odnosno institucije koje nemaju uspostavljenu organizacionu jedinicu za finansije ili imaju samo jedno lice zaduženo za finansijske poslove ne moraju imenovati lice za finansijsko upravljanje i kontrolu. Međutim, to ih ne oslobađa odgovornosti da donose i primjenjuju interne procedure finansijskog upravljanja i kontrole. Pri tome moraju biti opredjeljeni da koriste razmjenu iskustava i savjetodavnu pomoć Ministarstva finansija i trezora BiH i Centralne harmonizacijske jedinice BiH.

Rezime

Razvoj koordinacione uloge organizacionih jedinica za finansije potrebno je sagledati u kontekstu razvoja finansijske struke, odnosno profesije u institucijama, prvenstveno u smislu pružanja podrške i davanja savjeta rukovodiocima.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole u kojem se zahtijeva postizanje veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i jačanje odgovornosti rukovodilaca institucije za postignute rezultate i finansijske učinke utiče i na značajne promjene uloge organizacionih jedinica za finansije.

Potrebno je da se uloga organizacione jedinice za finansije razvija od "kontrolora" do "savjetnika i podrške".

Organizacione jedinice za finansije nisu te koje postavljaju ciljeve, koje troše budžetska sredstva, pa prema tome nisu odgovorne za programe i za rezultate, niti za finansijske učinke. To je odgovornost rukovodilaca institucije. Međutim, ono što se očekuje od finansijske struke je postavljanje pravila koja uređuju finansijsko poslovanje na nivou institucije.

Ključna pravila za finansijsko upravljanje, koja priprema Ministarstvo finansija i trezora i Centralna harmonizacijska jedinica, utvrđena su Zakonom o finansiranju institucija BiH. Međutim, finansijsko upravljanje i kontrola zahtijeva dalju razradu i donošenje internih pravila i procedura. Zbog toga je uloga organizacionih jedinica za finansije, odnosno lica imenovanih od strane rukovodioca institucije za obavljanje ovih poslova, da ta pravila razvija u skladu sa specifičnostima institucije uz neophodnu saradnju i uključenost ostalih rukovodilaca u instituciji.

Prenosom ovlaštenja i odgovornosti od strane rukovodioca, nastaje i potreba za uređenim radnim mjestima za finansije sa jasno definisanim zadacima, bilo da su ona organizovana kao organizacione cjeline, posebna radna mjesta ili dio poslova u okviru nekog radnog mjesta šireg opsega, tako da se osigura kvalitetna podrška organizacionim jedinicama koje su su odgovorne za ostvarivanje ciljeva institucije, a na taj način i za finansijske učinke.

4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Finansijsko upravljanje i kontrola provodi se putem pet međusobno povezanih komponenti internih kontrola na osnovu COSO modela³ koje obuhvataju:

- kontrolno okruženje
- upravljanje rizicima
- kontrolne aktivnosti
- informacije i komunikacije
- praćenje i procjenu

Svaka od ovih komponenti sadrži brojne aktivnosti, načine i postupke koje institucije provode poštujući zakonske i podzakonske propise, te uvažavajući specifičnosti svojih institucija. Standardi interne kontrole u institucijama BiH predstavljaju polazni element razrade komponenti interne kontrole i njihove primjene za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole.

Za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole važno je da institucije razumiju značenje ovih komponenti i da aktivnosti, načine i postupke koje oni sadrže prepoznaju kao svoje svakodnevne aktivnosti u poslovanju, kao i da shvate međusobnu povezanost ovih komponenti i njihov uticaj na kvalitet finansijskog upravljanja i kontrole.

U slučaju značajnog nedostatka u pogledu primjene i funkcionisanja bilo koje pojedinačne komponente, odnosno integrisanog funkcionisanja svih pet komponenti, ne može se smatrati da u instituciji postoji efektivan sistem internih kontrola.

4.1. Kontrolno okruženje

Preduslov za razvoj kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrole je okruženje kojim je moguće upravljati i koje je moguće kontrolisati.

Okruženje podrazumijeva etičke vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenika, način rukovođenja i stil upravljanja, postojanje planskog pristupa poslovanju, uređenu organizacionu strukturu sa jasno definisanim ovlaštenjima i odgovornostima za realizaciju aktivnosti, postavljenih ciljeva i upravljanje budžetskim sredstvima. Kontrolno okruženje je osnov za razvoj ostalih komponenti finansijskog upravljanja i kontrole, osiguravajući disciplinu i strukturu.

U okviru komponente kontrolno okruženje, institucije BiH primjenjuje sljedeće standarde sa pripadajućim zahtjevima:

1. Integritet i etičke vrijednosti
2. Profesionalna stručnost i kompetentnost
3. Organizaciona struktura i delegiranje ovlaštenja i odgovornosti
4. Ciljevi
5. Planiranje

³Komponente su utvrđene sa INTOSAI smjernicama za standarde interne kontrole za javni sektor, a zasnivaju se na COSO modelu (Committee of Sponsoring Organizations of Tradewey Commission)

4.1.1. Etičke vrijednosti, integritet, kompetentnost i motivacija zaposlenika

Svaki sistem se zasniva na ljudima, pa tako i sistem finansijskog upravljanja i kontrola. Samim tim, upravljanje ljudskim resursima predstavlja jedno od važnih područja za razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

Upravljanje ljudskim resursima i kompetentnost zaposlenika obuhvata:

- aktivnosti vezane uz utvrđivanje znanja i vještina potrebnih za svako radno mjesto
- aktivnosti vezane za planiranje broja zaposlenih, zapošljavanje, obuku i ocjenjivanje zaposlenika
- aktivnosti vezane za razvoj vještina zaposlenih potrebnih za poboljšanje efikasnosti poslovanja
- izradu planova obuke i vođenje evidencije o izvršenim obukama.

Zaposlenici stvaraju sistem i funkcionišu unutar uspostavljenog sistema.

Važni preduslovi za uspostavljanje kvalitetnog kontrolnog okruženja su: upravljanje ljudskim resursima, odnosno zapošljavanje stručnih i kompetentnih lica, ulaganje u njihovo kontinuirano usavršavanje u skladu sa potrebama posla, sistem motivisanja i nagrađivanja zaposlenika, sistem informisanja i razmjene informacija i uvažavanje mišljenja zaposlenika.

Polazni osnov za stvaranje dobrog okruženja su etičke vrijednosti, moral i integritet zaposlenika.

Etičke vrijednosti i integritet zaposlenika usmjeravaju ih u radu, što se odražava kroz njihovo samopouzdanje, disciplinu i spremnost za obavljanje poslova.

Etički kodeksi i pisane izjave koje omogućavaju izbjegavanje situacija potencijalnih sukoba interesa, neki su od mehanizama za stvaranje dobrog etičkog okruženja. Sa takvim mehanizmima potrebno je upoznati sve zaposlene i insistirati na dosljednom poštivanju propisanih standarda ponašanja. Međutim, u praksi je često slučaj da su definisani određeni standardi etičkog ponašanja, ali nisu definisana pravila postupanja po uočenim i prijavljenim situacijama neetičkog ponašanja, što u svakom slučaju treba detaljnije urediti kako bi se uspostavilo dobro etičko okruženje.

Osim etičkih vrijednosti i integriteta važna je kompetentnost zaposlenika.

Koliko uspješno će institucija realizovati postavljene strateške ciljeve u velikoj mjeri zavisi od stručnih kompetencija zaposlenika i njihove spremnosti i motivacije za saradnju. Kompetentnost je kombinacija znanja, vještina i metoda potrebnih za postizanje ciljeva institucije i pojedinačnog radnog mjesta, pa je stoga važno odrediti potrebni nivo kompetentnosti zaposlenika i definisati odgovarajuće politike u ovoj oblasti i njihovo provođenje.

U okviru upravljanja ljudskim resursima posebnu pažnju treba posvetiti:

- vještinama i kompetencijama zaposlenika (Da li je postojeći nivo znanja i vještina zaposlenika usklađen sa strategijom institucije? Da li su zaposleni u mogućnosti odgovoriti svakodnevnim obavezama?)

- motivaciji zaposlenika (Postoji li unutar institucije okruženje koje motiviše zaposlenika da svoje kompetencije i rad usmjere prema ostvarenju strateških ciljeva institucije?)

Motivacija je stav koji zaposleni imaju prema svom radu. Rukovodstvo treba pratiti stepen motivacije zaposlenika kako bi se uvjerilo da su posvećeni ostvarivanju misije institucije.

Pred zaposlenike i upravljačku strukturu u institucijama postavljaju se sve veći zahtjevi u pogledu stručnosti i edukacije. Sposobni zaposlenici spremni na kontinuirano usavršavanje koji razvijaju nove ideje, stvaraju vrijednosti i inoviraju poslovanje institucije, pokretač su promjena u institucijama.

U tom smislu praćenje uspješnosti zaposlenika, njihove motivisanosti, vještina, profesionalne kompetencije, napredovanja u postizanju stručnosti, obavljanja radnih zadataka, važno je područje u sistemu finansijskog upravljanja i kontrola, jer direktno doprinosi oblikovanju i provođenju ovog sistema u praksi.

Zadovoljni zaposlenici kvalitetnije obavljaju radne zadatke i na taj način doprinose boljem izvršavanju misije i vizije institucije. Iz tog razloga važan je i sistem motivisanja i nagrađivanja zaposlenika (stimulacijom plate, dodatnim usavršavanjima, uključivanjem u studijska putovanja i sl.)

Uspješno izvršavanje radnih zadataka zaposlenika u velikoj mjeri zavisi od mogućnosti koje su im pružene za učenje, usavršavanje i primjenu novih vještina. Stoga učenje i usavršavanje treba postati način poslovanja i dio svakodnevnog posla budući da takav pristup može:

- povećati vrijednost za institucije kroz nove i poboljšane usluge
- razviti nove poslovne mogućnosti
- razviti nove ili unaprijediti postojeće poslovne procese
- smanjiti greške i nastale troškove proizašle iz greške
- poboljšati odgovornost i racionalizirati vrijeme potrebno za realizaciju aktivnosti
- povećati produktivnost i efikasnost upotrebe resursa
- povećati uspješnost institucije u ispunjavanju društveno - socijalnih obaveza.

4.1.2. Rukovođenje i stil upravljanja

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zavisi od svijesti rukovodioca institucije i ostalih rukovodilaca i shvatanja njihove odgovornosti za finansijsko upravljanje i kontrolu.

Na razvoj finansijskog upravljanja i kontrole bitno utiče način na koji rukovodstvo institucije upravlja i vodi poslovanje, nadgleda odluke i radnje viših rukovodilaca, uspostavlja organizacionu strukturu, te stav koji ima prema sistemima kontrola.

Rukovodstvo treba da utvrdi ton kroz koji se naglašava važnost interne kontrole koji karakteriše:

- minimalno odstupanje od provođenja kontrola i praćenje,
- podrška samoprocjeni i internoj i eksternoj reviziji,
- prihvatanje rezultata samoprocjene i revizija i
- stalna edukacija koja osigurava da svi razumiju sistem interne kontrole i svoju ulogu u tom sistemu.

Ako rukovodioci imaju proaktivan pristup upravljanju, što uključuje postavljanje dugoročnih ciljeva, njihovo povezivanje sa ciljevima organizacionih jedinica, preduzimanje kontrolnih aktivnosti u cilju rješavanja najznačajnijih rizika, definisanje pokazatelja uspješnosti u svrhu praćenja postignutih rezultata, sistemski način izvještavanja i dr. u velikoj mjeri će uticati na zaposlenike da prilikom obavljanja vlastitih aktivnosti veću pažnju posvete tim pitanjima.

Takav proaktivan pristup, odnosno način upravljanja, često traži redovne sastanke najvišeg nivoa upravljanja na kojima se raspravlja o ciljevima, planovima rada, budžetu, realizaciji postavljenih ciljeva, odstupanjima u realizaciji postavljenih ciljeva i o očekivanim rezultatima, te mjerama za rješavanje uočenih odstupanja.

Ciljevi institucije moraju biti jasno postavljeni i poznati zaposlenicima kako bi se mogli odrediti prema njima i podržati njihovo ostvarenje. Važno je da je zaposlenicima jasna uloga koju imaju i njihov doprinos realizaciji postavljenih ciljeva, kao i ukazivanje na rizike u poslovanju u njihovom djelokrugu rada. Zato je bitna komunikacija između rukovodstva i zaposlenika na način da su zaposlenici upoznati sa ciljevima i da razumiju kako se ciljevi organizacione jedinice uklapaju u ciljeve institucije, a sa druge strane da rukovodstvo ima povratne informacije o realizaciji postavljenih ciljeva, mogućim poteškoćama i rizicima, te prilikama za poboljšanje poslovanja.

4.1.3. Planski pristup poslovanju

Planski pristup poslovanju podrazumijeva da institucije:

- razumiju vlastitu misiju (*razlog postojanja institucije*)
- imaju jasnu viziju poslovanja
- utvrđuju srednjoročne ciljeve na osnovu prethodno provedenih analiza postojećeg stanja i načina poslovanja, odnosno analiza snaga i slabosti, prilika i prijetnji
- utvrđuju programe kroz koje će se realizovati postavljeni ciljevi
- osiguravaju povezanost strateških planskih dokumenata i programa sa operativnim planovima kako bi svakodnevno poslovanje bilo podrška realizaciji postavljenih srednjoročnih ciljeva i programa
- kroz Srednjoročni plan rada institucija BiH osiguravaju povezanost sa Srednjoročnim programom rada Vijeća ministara BiH, kao i budžetom kako bi se u postavljanju ciljeva uzela u obzir finansijska ograničenja kao i svi mogući izvori finansiranja (budžetska sredstva, sredstva fondova Evropske unije), a u realizaciji pratili finansijski učinci
- utvrđuju rizike u odnosu na postavljene ciljeve
- vrše evaluaciju realizacije postavljenih ciljeva, a time i njihove efikasnosti i opravdanosti
- vrše koordinaciju i konsultacije sa međusobno povezanim nosiocima aktivnosti u procesu srednjoročnog planiranja.

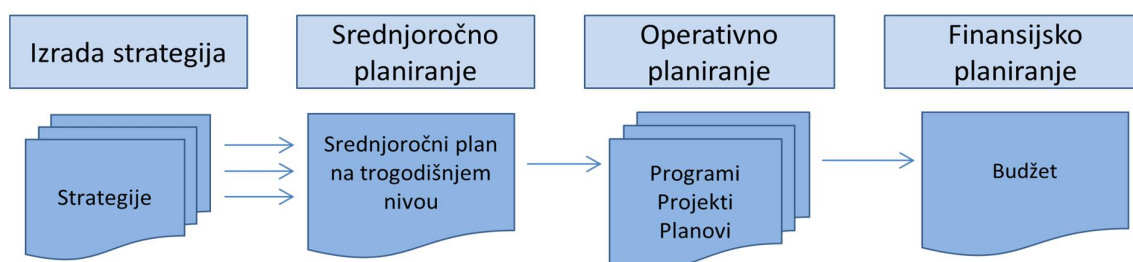
Srednjoročno planiranje

Postupak srednjoročnog planiranja, praćenja i izvještavanja u institucijama BiH regulisan je posebnom Odlukom Vijeća ministara BiH i Metodologijom za srednjoročno planiranje institucija BiH. Odluka je donesena sa ciljem harmonizacije i koordinacije procesa planiranja u Vijeću ministara i institucijama BiH, optimalne alokacije resursa na prioritetne zadatke i projekte, kao i unapređenja procesa praćenja programa i planova i izvještavanja o realizaciji programa i planova. Metodologijom za srednjoročno planiranje institucija BiH detaljnije se obrazlažu osnovi, metode i tehnike srednjoročnog planiranja i njegovog povezivanja sa procesima srednjoročnog i godišnjeg budžetiranja.

Strateški okvir obuhvata sve dokumente strateške važnosti na osnovu kojih institucije BiH pripremaju svoje programe ili planove, a u koje spadaju: srednjoročni i dugoročni planski dokumenti, međunarodne obaveze, obaveze vezane za integraciju Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju, kao i drugi dokumenti utvrđeni i doneseni od strane Vijeća ministara BiH, Predsjedništva BiH i Parlamentarne skupštine BiH.

Srednjoročni plan rada institucije BiH je skup svih srednjoročnih ciljeva za čije je ostvarenje odgovorna pojedinačna institucija BiH u periodu od tri godine. Sve institucije za koje je nadležno Vijeće ministara BiH moraju svoje Srednjoročne planove rada uskladiti sa Srednjoročnim programom rada Vijeća ministara BiH, a one institucije čije aktivnosti nisu u sastavu Vijeća ministara BiH svoje planove rada usklađuju sa relevantnim strateškim okvirom za određenu oblast.

Srednjoročni planovi za trogodišnji period ne predstavljaju zamjenu za postojeće planske dokumente, već stvaraju vezu između strateških dokumenata i budžeta. Izrađuju se na osnovu usvojenih strategija i drugih dokumenata dugoročnog razvoja na način da uzimaju u obzir postavljene ciljeve, ali i promjene u okruženju (Slika broj 4).



Slika broj 4- Povezanost strategija, srednjoročnih planova za trogodišnji period i budžeta

Srednjoročni planski dokumenti sadrže sljedeće elemente:

Analiza stanja predstavlja prvi korak u pripremi strateških planskih dokumenata, pomaže institucijama da spoznaju vlastite potencijale odnosno definišu svoje prednosti i nedostatke, te realno utvrde opšte i posebne ciljeve i načine njihovog ostvarenja.

Najčešće korišteni alat za analizu stanja je SWOT analiza. SWOT analizom institucija identifikuje svoje prednosti i nedostatke, te mogućnosti i prijetnje koje dolaze iz okoline i mogu uticati na njeno poslovanje.

Mandat institucije predstavlja nadležnosti institucije koje mogu biti formalno propisane zakonima ili neformalnim očekivanjima drugih zainteresovanih strana.

Misija definiše razlog postojanja i djelovanja institucije i pruža smjernice za donošenje ključnih odluka. Izjava o misiji sadrži definiciju područja djelovanja, opis ciljne grupe na koju se odnosi mandat institucije, način na koji institucija izvršava mandat.

Vizija je zacrtani cilj koji institucija želi ostvariti u dugoročnom periodu.

Srednjoročni ciljevi su opisi stanja koje institucija namjerava postići naredne tri godine kako bi ostvarila svoju misiju i viziju.

Srednjoročni program je skup povezanih projekata koji doprinose provođenju određenog srednjoročnog cilja. Program se može sastojati od jednog ili više projekata. Projekat je skup povezanih aktivnosti koji zajedno doprinose realizaciji ciljeva. Projekat se može sastojati od jedne ili više aktivnosti.

Praćenje je postupak kojim se kontroliše provođenje programa i planova na osnovu stepena njihovog ostvarenja i koristi se kao osnova za uvođenje korektivnih mjera, odnosno aktivnosti kojima se mijenja raspored ili sadržaj pojedinih aktivnosti bez značajnije promjene samog plana. Praćenje ima ključnu ulogu u upravljanju uspješnošću na svim nivoima u instituciji, te pomaže u procjeni do koje je mjere postavljeni cilj ispunjen. Metoda koja se sve više koristi za mjerenje uspješnosti poslovanja je Balanced Scorecard metoda, o kojoj više možete pročitati u prilogu broj 3 ovoga Priručnika.

Evaluacija je postupak kojim se analizira ostvarivanje ciljeva, a time i njihove efikasnosti i opravdanosti.

Strateški dokumenti, predstavljaju jedan od osnovnih preduslova za razvoj svih ostalih komponenti finansijskog upravljanja i kontrole.

Postojanje jasnih ciljeva, njihovo povezivanje sa budžetom, po programskoj i ekonomskoj klasifikaciji, sa kvalitetnim pokazateljima kojima je moguće pratiti ostvarivanje ciljeva, stvara dobro okruženje. Zahvaljujući tome institucija prepoznaje u kojem smjeru se razvija, koji su joj prioriteti, te svoje resurse i način poslovanja stavlja u funkciju ostvarenja ciljeva.

Programsko planiranje

Programsko planiranje je proces utvrđivanja programa, njihovih ciljeva i pokazatelja uspješnosti, te grupisanja rashoda i izdataka po aktivnostima i projektima, od kojih se program sastoji, a čija realizacija doprinosi ostvarenju zajedničkog cilja.

Veza između ciljeva, načina njihovog ostvarenja i budžetskih sredstava sadržana je u programima. Programi daju prikaz rashoda i izdataka po projektima i aktivnostima, koji su usmjereni ispunjavanju određenih srednjoročnih ciljeva.

Razvoj srednjoročnog planiranja nameće potrebu razvoja programskog planiranja.

Programsko planiranje u institucijama BiH uvedeno je 2009. godine kroz izmjene i dopune Zakona o finansiranju institucija BiH.

Međutim, promjena od planiranja po ekonomskoj klasifikaciji na planiranje po programima imala je za posljedicu to da je programsko planiranje kod većine institucija najčešće shvaćeno samo kao grupisanje rashoda u aktivnosti i projekte, a potom njihovo povezivanje u programe bez jasnog definisanja svrhe i cilja programa. Zbog toga je u saradnji sa projektom EU „Jačanje i upravljanje javnim finansijama u BiH“ izrađen poseban Priručnik za programsko budžetiranje u institucijama BiH koji detaljnije razrađuje postupak i metode programskog planiranja.

Programsko planiranje je ključna veza između srednjoročnog planiranja i budžetskog planiranja.

Strateškim planskim dokumentima utvrđuju se pravci djelovanja institucije, a budžetom se utvrđuju sredstva potrebna za njihovu realizaciju.

Veza između srednjoročnog i budžetskog planiranja može se ostvariti putem tzv. veznih tablica na način da se:

- ciljevi iz srednjoročnog plana povezuju sa programom
- realizacija programa iz srednjoročnog plana povezuje sa aktivnostima i projektima.

Takav pristup omogućava veću preglednost i transparentnost programske klasifikacije, te prioriteta institucije postaju vidljiviji.

Pri utvrđivanju programa potrebno je dati odgovore na sljedeća pitanja:

- Šta se programom želi postići?
- Kako se nastoji realizovati program?
- Ko su krajnji korisnici ili primaoci usluga?

Kako bi se pratilo ostvarenje programa definišu se pokazatelji uspješnosti. Pokazatelji uspješnosti predstavljaju podlogu za mjerenje efikasnosti programa i koriste se prilikom izvještavanja o izvršenju budžeta. Oni služe kao mehanizam ukazivanja svrsishodnosti i opravdanosti ulaganja u određene programe.

Operativno planiranje

Operativno planiranje je sastavni dio procesa planiranja u funkciji detaljnije razrade ljudskih, materijalnih i finansijskih resursa, te aktivnosti potrebnih za realizaciju postavljenih ciljeva.

Rezultat operativnog planiranja su operativni planski dokumenti kao što su: godišnji planovi rada, planovi nabavke, zapošljavanja, investicija, održavanja, opremanja, stručnog usavršavanja i drugi dokumenti koji sadrže detaljniju razradu materijalnih i ljudskih resursa, te razradu aktivnosti koje se planiraju provesti na nivou institucije i pojedinih organizacionih jedinica. Neki od ovih planova se mogu donijeti i za period duži od godinu dana.

Postupak izrade godišnjih planova rada institucija BiH i povezivanje srednjoročnog planiranja sa procesima godišnjeg planiranja i budžetiranja reguliše se posebnom Odlukom i drugim propisima koje donosi Vijeće ministara BiH.

Operativni planski dokumenti moraju imati vezu sa srednjoročnim ciljevima i strateškim programima.

Određivanje resursa potrebnih za realizaciju postavljenih srednjoročnih ciljeva kroz operativne planske dokumente omogućava da svakodnevno poslovanje podržava realizaciju postavljenih srednjoročnih ciljeva i za njih vezanih programa, projekata i aktivnosti.

Finansijsko planiranje – Budžet

Budžet predstavlja novčani prikaz potrebnih resursa za realizaciju postavljenih ciljeva.

S obzirom da su budžetska sredstva ograničena, finansijska ograničenja moraju se uzeti u obzir prilikom postavljanja ciljeva i utvrđivanja programa, odnosno aktivnosti i projekata, jer se prioritete određuju u zavisnosti od raspoloživih finansijskih sredstava i potreba koje se trebaju zadovoljiti.

Iako izrada budžeta formalno započinje kada Ministarstvo finansija i trezora BiH dostavi Instrukciju za budžetske korisnike br. 1 za izradu prijedloga budžeta, treba istaći da je to tek tehnički dio u kojem institucije trebaju uskladiti svoje potrebe za finansijskim sredstvima prema utvrđenim limitima i primijeniti propisanu metodologiju (način izrade i rokove) koja je potrebna zbog jednoobraznog pristupa za konsolidaciju budžetskih zahtjeva u godišnji budžet institucija BiH i međunarodnih obaveza.

Toj fazi prethode pripreme u smislu definisanja finansijskih sredstava potrebnih za realizaciju ciljeva, programa, projekata i aktivnosti.

Kvalitet budžeta zavisit će od toga koliko su u pripremi realno procijenjene i uzete u obzir sve potrebe za realizaciju ciljeva, programa, projekata, odnosno da su:

- utvrđeni prioritete s obzirom na raspoloživa budžetska sredstva,
- uzeti u obzir rizici nemogućnosti finansiranja nekih projekata,
- razrađene alternative za slučaj da od nekih projekata i/ili aktivnosti treba odustati ili ih provesti u manjem obimu u zavisnosti od raspoloživih sredstava
- sveobuhvatno napravljene procjene rashoda i prihoda, odnosno uzete u obzir sve ugovorene obaveze, napravljene cjelovite projekcije rashoda za projekte u toku ili završene projekte čiji rezultati stavljanjem u upotrebu stvaraju nove rashode koji do tada nisu postojali (npr. nabavljena nova oprema stavljanjem u upotrebu stvara nove troškove),
- preduzete mjere za naplatu svih potraživanja i slično.

Priprema budžeta je složen proces koji između ostalog zahtijeva:

- povezivanje planskih dokumenata (srednjoročni i operativnih planova) sa budžetom (npr. propisani obrasci za iskazivanje potreba koji sadrže vezu sa ciljevima i programima, vremenska usklađenost u pripremi plana nabavki i budžeta i slično)
- definisanje postupaka, nosilaca i rokova (ovlaštenja za iskazivanje potreba za finansijskim sredstvima i vrsta troškova/izvora sredstava)
- definisanje načina iskazivanja potreba za finansijskim sredstvima uz obrazloženje za iskazane potrebe i način kontrolisanja njihove opravdanosti i cjelovitosti
- odlučivanje o prioritetima finansiranja na osnovu izrađene liste prioriteta programa, projekata i aktivnosti.

I kada je budžet dobro pripremljen u smislu da su u pripremi realno procijenjene i uzete u obzir sve potrebe, napravljene liste prioriteta finansiranja s obzirom na raspoloživa

budžetska sredstva, uzeti u obzir rizici nemogućnosti finansiranja nekih projekata i slično, moguće su poteškoće u realizaciji budžeta.

Moguće je loše izvršiti dobro pripremljen budžet, ali nije moguće dobro izvršiti loše pripremljen budžet.

Dobro pripremljen budžet pruža dovoljno informacija donosiocima odluka za efikasniju potrošnju ograničenih budžetskih sredstava prema prioritetima.

Potrebno je imati dobar sistem komunikacije između onih koji pripremaju budžet i onih koji učestvuju u njegovom izvršenju, kako bi "inputi" za izradu budžeta bili tačno prenijeti i uzete u obzir povratne informacije iz prethodnih iskustava u izvršenju budžeta. Uspješno izvršenje budžeta zavisi od brojnih faktora. Međutim, najvažniji faktor je način upravljanja i kontrolisanja budžetskih sredstava od strane samih institucija.

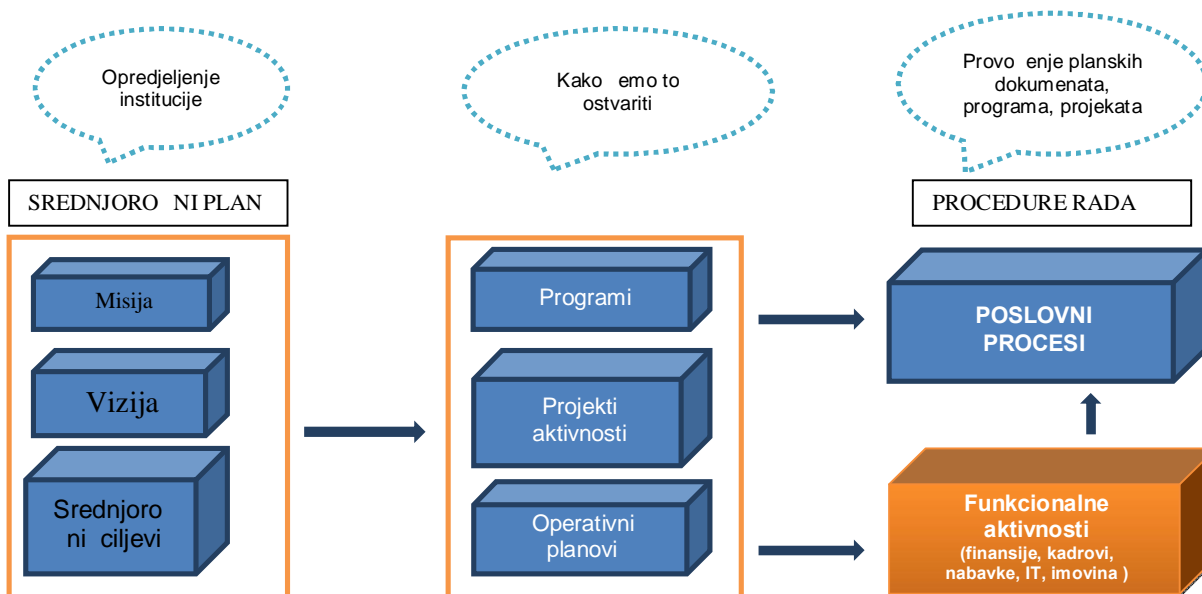
Efikasni sistemi finansijskog upravljanja i kontrola omogućit će da izvršenje budžeta slijedi plansku fazu, a da se na promijenjene okolnosti može brže i lakše reagovati.

U pripremu budžeta trebaju biti uključene sve organizacione jedinice zbog toga što su organizacione jedinice te koje su odgovorne za realizaciju ciljeva, programa, projekata, aktivnosti i zato trebaju biti u mogućnosti iskazati potrebe.

Razvoj budžetskog sistema (prvenstveno razvoj srednjoročnog i programskog planiranja), stavlja naglasak na ciljeve i rezultate. Zbog toga u pripremi budžeta naglasak više nije samo na visini i vrsti planiranih troškova, nego na onome što se planiranim sredstvima nastoji postići, odnosno na ciljevima i rezultatima koji se žele ostvariti.

Institucije su u obavezi, u skladu sa Zakonom o finansiranju institucija BiH, uz prijedlog za finansiranje (zahtjev za dodjelu sredstava iz budžeta) izraditi i dostaviti obrazloženje prijedloga budžeta.

Polazna osnova za izradu obrazloženja zahtjeva za dodjelu sredstava iz budžeta jeste pripremljen srednjoročni plan i programi sa postavljenim ciljevima i pokazateljima uspješnosti. U obrazloženjima je potrebno navesti sve fizičke pokazatelje, novčane iznose, normativni i dokumentacijski osnov za utvrđivanje iznosa rashoda iskazanih u zahtjevu za dodjelu sredstava iz budžeta.



Slika broj 5 – Sistemski pristup upravljanju

4.1.4. Organizaciona struktura, uređivanje ovlaštenja i odgovornosti, linije izvještavanja

Organizaciona struktura

Organizaciona struktura, odnosno unutrašnja organizacija institucija, treba biti uspostavljena na način da osigura realizaciju osnovnih funkcija institucija i postavljenih ciljeva poslovanja. Za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole važno je uspostaviti adekvatnu organizacionu strukturu u skladu sa pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta na način da se osigura:

- da su unutar organizacione strukture jasno definisana ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju osnovnih funkcija poslovanja
- da organizaciona struktura, odnosno način na koji su uspostavljene uprave, sektori, službe, upravni odjeli i sl., omogućava razradu ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje budžetskim sredstvima
- da se organizaciona struktura ažurira u skladu sa promjenama u poslovanju koje proizlaze iz izmijenjenih okolnosti, izmjene regulative, ciljeva poslovanja, načina poslovanja i slično.

Sa organizacionom šemom trebaju biti upoznati svi zaposlenici kako bi im pomogla u razumijevanju institucije kao cjeline, odnosa između njenih različitih dijelova, kao i njihove uloge u instituciji.

Uređivanje ovlaštenja i odgovornosti

Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji sadrže opise poslova koje obavljaju pojedine organizacione jedinice i uređuju djelokrug rada tih organizacionih jedinica.

Uređeni sistemi finansijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju i detaljnije uređivanje ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje budžetskim sredstvima.

Ovlaštenja i odgovornosti, zadaci i obaveze izvještavanja o ostvarenju ciljeva za svaki dio organizacione strukture trebaju biti jasni, definisani u pisanom obliku i zaposlenici moraju biti sa njima upoznati.

Rukovodilac institucije detaljnije uređuje ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje budžetskim sredstvima donošenjem posebnih odluka. Odluke se mogu odnositi na:

- a) imenovanje lica odgovornih za pripremu i provođenje srednjoročnog plana za trogodišnji period,
- b) imenovanje službenika za finansije,
- c) prenos drugih ovlaštenja i odgovornosti.

Prenošenjem ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje se odgovornost rukovodioca institucije, već se jasnije i konkretnije uređuje odgovornost rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica u realizaciji ciljeva i trošenju i kontrolisanju budžetskih sredstava.

Linije izvještavanja

Paralelno sa razvojem linija ovlaštenja i odgovornosti treba razvijati i linije izvještavanja. Rukovodstvo na višim nivoima treba biti blagovremeno informisano o uspješnosti realizacije ciljeva i zadataka nižih nivoa. Shodno navedenom potrebno je razvijati interne sisteme izvještavanja o realizaciji postavljenih ciljeva, o načinu upravljanja budžetskim sredstvima i slično.

Interni izvještaji omogućavaju rukovodstvu na višim nivoima provođenje adekvatnog nadzora nad upravljanjem prihodima, rashodima, imovinom i obavezama, te praćenje izvršenja planiranih ciljeva institucije.

Rezime

Razvoj srednjoročnog planiranja predstavlja jedan od najznačajnijih koraka u smjeru razvoja kvalitetnijeg finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH.

Srednjoročno planiranje podstiče institucije na definisanje misije i vizije svog poslovanja, srednjoročnih ciljeva i prioriteta, načina povezivanja postavljenih ciljeva i budžetskih sredstava, analiza dosadašnjih programa budući da programi trebaju biti povezani sa postavljenim srednjoročnim ciljevima, utvrđivanje pokazatelja uspješnosti pomoću kojih se mogu mjeriti rezultati i učinci koji se postižu za uložena budžetska sredstva.

Razvojem srednjoročnog planiranja i njegovim povezivanjem sa budžetskim planiranjem stvaraju se sistemske pretpostavke za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole kroz sve njegove komponente.

Također, razvoj srednjoročnog planiranja pokreće i određene promjene u organizacionim strukturama i stvara dobre pretpostavke za razvoj upravljačke odgovornosti za ciljeve i ostvarene rezultate i uz to povezana budžetska sredstva.

Razvoj srednjoročnog planiranja također pokreće razvoj sistemskog pristupa upravljanju, što uključuje postavljanje jasnih ciljeva poslovanja, njihovo povezivanje sa programima, projektima, planovima i preko njih sa finansijskim sredstvima, te potrebu za jasnim utvrđivanjem ovlaštenja i odgovornosti (Slika broj 5).

Da bi se postavljeni ciljevi realizovali na ekonomičan, efikasan i efektivan način potrebno je racionalno upravljati resursima (ljudskim resursima, novcem, imovinom) i organizovati poslovne procese tako da se podstiče realizacija postavljenih ciljeva.

Sve prethodno navedeno potrebno je staviti u kontekst organizacione strukture u institucijama, unutar kojih je potrebno urediti ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva, postignute rezultate i linije izvještavanja.

4.2. Upravljanje rizicima

Rizik je vjerovatnoća da će se desiti neki događaj koji može da utiče na ostvarivanje ciljeva institucije. Upravljanje rizicima se definiše kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika za ostvarenje ciljeva institucije, kao i preduzimanje potrebnih aktivnosti, posebno kroz sistem finansijskog upravljanja i kontrole, u svrhu smanjenja rizika.

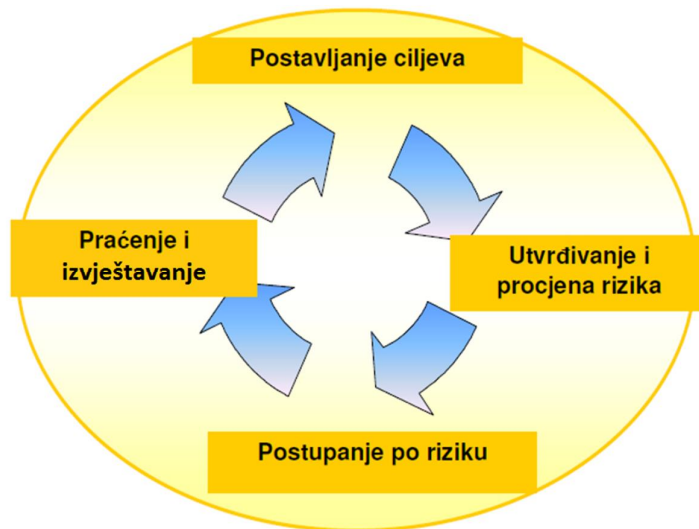
To je ciklus koji se kontinuirano odvija, a obuhvata utvrđivanje rizika, procjenu njihove vjerovatnoće i uticaja, preduzimanje mjera kao odgovor na rizike, dokumentovanje podataka o najznačajnijim rizicima i praćenje i izvještavanje o rizicima. (Slika broj 6)

U okviru ove komponente upravljanje rizicima, institucije BiH primjenjuju standard 6. Upravljanje rizikom sa pripadajućim zahtjevima.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj upravljanja rizicima na jedan sistemski način. Rizici su neizbježni u svakodnevnom poslovanju i svaka institucija treba preduzeti radnje kojima će rizici biti izbjegnuti ili svedeni na prihvatljiv nivo. Budući da se ekonomski, regulatorni i poslovni uslovi stalno mijenjaju, potrebni su mehanizmi za identifikovanje i rješavanje posebnih rizika vezanih za promjene. Preduslov za upravljanje rizicima je utvrđivanje ciljeva na različitim nivoima. Razvijen sistem upravljanja rizicima zahtijeva uspostavljanje kontrolnih aktivnosti koje su usmjerene ne samo na osiguranje zakonitosti, već i na realizaciju postavljenih ciljeva.

Upravljanje rizicima obuhvata aktivnosti vezane za razvoj procesa upravljanja, posebno planiranja i donošenja odluka, što uključuje:

- utvrđivanje rizika u odnosu na ciljeve iz strateških i operativnih planova, programa, projekata i aktivnosti, te poslovnih procesa
- procjenjivanje vjerovatnoće nastanka rizika i njihovih uticaja
- utvrđivanje načina postupanja po rizicima koji su neprihvatljivi
- dokumentovanje podataka o rizicima u registre rizika
- izvještavanje o najznačajnijim rizicima i aktivnostima u upravljanju rizicima
- mogućnost donošenja strategije upravljanja rizicima.



Slika broj 6 – Proces upravljanja rizicima

Rukovodstvo treba da procijeni sve identifikovane rizike u smislu njihovog uticaja i vjerovatnoće nastanka i to na sljedeći način:

- Uticaj je efekat koji bi nepovoljan događaj imao na instituciju ukoliko bi se ostvario. Ovaj efekat može da bude neka vrsta štete ili izgubljene prilike. Ukoliko je moguće, uticaj se treba kvantifikovati i konkretno opisati kako bi se ukazalo na značaj rizika.
- Vjerovatnoća nastanka pokazuje koliko je vjerovatno da će neki neželjeni događaj nastati ukoliko ne bi postojale kontrolne aktivnosti u svrhu sprečavanja ili smanjivanja rizika. Vjerovatnoća nastanka treba se procijeniti za svaki identifikovani rizik.

Upravljanje rizicima omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje planiranje i svrsishodnije izvršenje budžeta, definisanje prioriteta i blagovremeno uočavanje i pripremu adekvatnog odgovora na probleme koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva.

Prilikom planiranja potrebno je razmotriti potencijalne događaje koji mogu negativno uticati na realizaciju ciljeva i moguće mjere za njihovo ublažavanje, jer u budućnosti mogu predstavljati problem i zahtijevati brzu reakciju, koja je najčešće usmjerena na rješavanje posljedica. Upravljujući rizicima nastojimo riješiti uzrok mogućeg problema. Provođenjem odgovarajućih kontrolnih aktivnosti i blagovremenim uočavanjem ključnih rizika mogu se izbjeći troškovi saniranja problema.

Upravljanje rizicima kao dio procesa planiranja i donošenja odluka

Sistem internih finansijskih kontrola, u skladu sa međunarodnim standardima za internu kontrolu zahtijeva da upravljanje rizicima postane sastavni dio postojećih procesa planiranja i upravljanja.

Da bi upravljanje rizicima postalo sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka neophodno je da svaka institucija vrši procjenu rizika prilikom izrade planskih dokumenata (strateških, operativnih i finansijskih planova).

Rizici se javljaju u različitim fazama upravljačkog procesa. Ključna područja u kojima rukovodstvo treba utvrditi najznačajnije rizike i preduzeti aktivnosti za upravljanje i praćenje rizika su prikazana na slici broj 7.



Slika broj 7 - Ključna područja za utvrđivanje rizika

Utvrđivanje rizika

Za upravljanje rizicima odgovoran je rukovodilac, što podrazumijeva utvrđivanje najznačajnijih rizika i preduzimanje potrebnih mjera u cilju upravljanja rizicima. S tim u vezi mogu se zadužiti lica koja su odgovorna za identifikaciju rizika, odnosno za prikupljanje podataka o rizicima i njihovo evidentiranje u registru rizika, čime se ne umanjuje odgovornost rukovodioca.

Dokumentovanje podataka o rizicima

Informacije o rizicima moraju biti dokumentovane u planskim dokumentima kako bi se mogli lakše pratiti. Prilikom izrade strateških planskih dokumenata i utvrđivanja ciljeva definišu se i rizici vezani za te ciljeve. Pri izradi godišnjih planova (programa) rada ili značajnijih projekata trebaju se navesti ključni rizici koji mogu negativno uticati na realizaciju planiranih aktivnosti. Detaljniji podaci o rizicima (opis rizika koji sadrži uzrok i posljedice, procjenu vjerovatnoće i uticaja, nosilac odgovornosti za praćenje pojedinih rizika i slično) sadržani su u dokumentu koji se naziva registar rizika.

Praćenje rizika

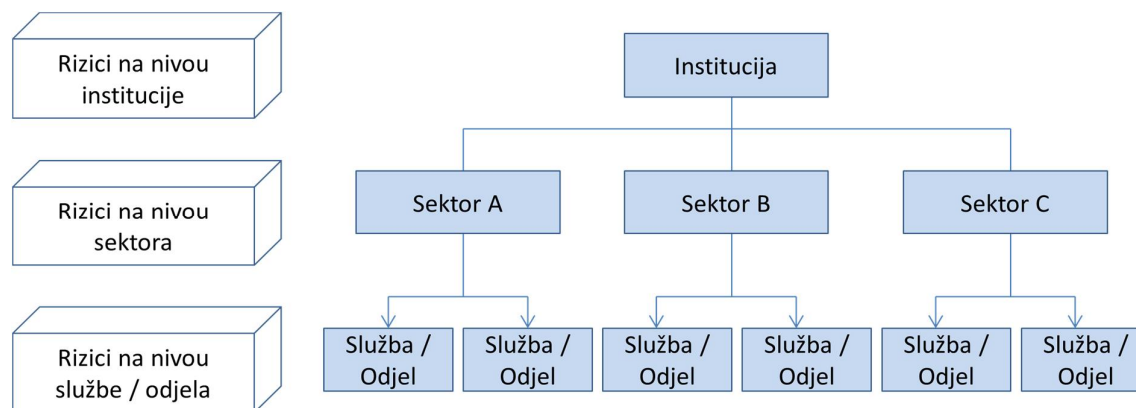
Organizacione jedinice odgovorne su za ostvarivanje određenih ciljeva, odnosno realizaciju planiranih aktivnosti i pri tome utvrđuju rizike koji mogu uticati na njihovu realizaciju. Rukovodstvo na svim nivoima odlučuje o načinu upravljanja rizicima i aktivnostima koje je potrebno preduzeti. Preduzete aktivnosti su dio interne kontrole, a uključuju: tolerisanje, prenos, izbjegavanje ili tretiranje rizika.

Pretpostavke za efikasno upravljanje rizicima u institucijama

Za efikasno upravljanje rizicima potrebno je ispuniti određene pretpostavke:

- upravljanje rizicima podržano je od strane rukovodstva,
- svi zaposlenici su upoznati sa postojanjem rizika u poslovanju i prate ih,
- upravljanje rizicima sastavni je dio strateškog i godišnjeg procesa planiranja,
- rizici i upravljanje rizicima razmatraju se prilikom procjene strateških politika i odluka, pripreme i usvajanja budžeta, procjene učinaka, planiranja i upravljanja programima,
- redovno ažuriranje registara rizika,

Osim navedenih pretpostavki za upravljanje rizicima neophodno je jačanje svijesti rukovodioca i zaposlenika o važnosti upravljanja rizicima.



Slika broj 8 - Model izvještavanja o rizicima unutar institucije

Rezime

Upravljanje rizicima znači sagledati potencijalne događaje, učinke i posljedice sa kojima se institucija može suočiti u budućnosti, te blagovremeno preduzimati mjere kako bi se rizici minimizirali, a time nepovoljni učinci izbjegli, odnosno smanjili.

Blagovremenim uočavanjem ključnih rizika i provođenjem odgovarajućih kontrolnih aktivnosti mogu se izbjeći troškovi saniranja problema. Razumno uvjeravanje da su rizici za postizanje ciljeva ograničeni na prihvatljiv nivo trebaju pružiti kontrolne aktivnosti.

Rukovodioci odgovorni za poslovanje i realizaciju postavljenih ciljeva, ujedno su i ključne lica odgovorna za upravljanje rizicima i to trebaju shvatiti kao sastavni dio svog poslovanja, naročito prilikom donošenja odluka.

4.3. Kontrolne aktivnosti

4.3.1. Uloga kontrolnih aktivnosti

Kontrolne aktivnosti obuhvataju postupke i mjere koje institucije preduzimaju radi smanjenja rizika, a u svrhu realizacije postavljenih ciljeva poslovanja.

U okviru komponente kontrolne aktivnosti, institucije BiH primjenjuje sljedeće standarde internih kontrola sa pripadajućim zahtjevima:

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">7. Politike i procedure8. Dokumentovanje i evidentiranje finansijskih i drugih transakcija9. Razdvajanje dužnosti10. Zaštita resursa/imovine |
|---|

Svrha kontrolnih aktivnosti je osigurati zakonitost i pravilnost u poslovanju, ekonomično, efikasno i efektivno raspolaganje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama.

Kontrolne aktivnosti ne mogu se razmatrati izolovano, već kao sastavni dio cjelokupnog sistema internih kontrola i u međusobnom su odnosu sa ostalim komponentama COSO okvira (što su ostale komponente razvijenije i kontrolne aktivnosti će biti brojnije i raznovrsnije).

Kod razvijenog planskog pristupa poslovanju, sistemskog pristupa upravljanju rizicima i detaljnije uređenih sistema internog izvještavanja, kontrolne aktivnosti će biti brojnije i raznovrsnije od „klasičnih kontrolnih aktivnosti” koje su najčešće usmjerene samo na to da su sredstva za plaćanje osigurana u budžetu.

Kontrolne aktivnosti su dinamične i podložne promjenama i moraju se razvijati kao odgovor na vanjske faktore, rizike, promjene prioriteta, tehničkih dostignuća, organizacionih odnosa i sl., a mijenjaju se na inicijativu rukovodstva ili kao odgovor na nalaze i preporuke interne i/ili eksterne revizije. Kontrolne aktivnosti trebaju biti troškovno opravdane, odnosno troškovi kontrola ne smiju biti veći od ostvarene koristi.

Primjena kontrolnih aktivnosti se zasniva na pouzdanoj analizi rizika i proporcionalna je procjenjenom riziku.

Da bi kontrolne aktivnosti bile efikasne, trebaju se dosljedno primjenjivati od strane svih zaposlenih.

Svako odstupanje od standardnih procedura mora se opravdati i biti odobreno od strane ovlaštena lica.

Kontrolne aktivnosti moraju biti dokumentovane. To znači da mora postojati revizijski trag o tome šta je kontrolisano i ko je i kada izvršio kontrolu. Zato su za kontrolne aktivnosti važne kontrolne liste, obrasci, formulari, pisani ili elektronski trag provedenih kontrolnih aktivnosti. Pisanim procedurama se detaljnije uređuju kontrolne aktivnosti, postupci i mjere koje one obuhvataju, način na koji se primjenjuju, u kojim fazama procesa i ko je ovlašten i odgovoran za njihovo provođenje.

4.3.2. Pisana pravila – procedure

Kontrolne aktivnosti se zasnivaju na zakonskim propisima, pisanim pravilima i procedurama koje detaljnije uređuju primjenu kontrolnih aktivnosti. U skladu sa važećom zakonskom regulativom, institucija internim aktima (instrukcijama, smjernicama, uputstvima, pravilnicima, odlukama) detaljnije uređuje postupke i definiše nadležnosti i odgovornosti.

Internim aktima, odnosno procedurama potrebno je urediti procese iz budžetskog ciklusa, proces strateškog planiranja, nabavku i ugovaranje, evidenciju poslovnih događaja i transakcija, upravljanje imovinom (materijalnom i nematerijalnom), naplatu vlastitih prihoda, povrat neopravdano utrošenih ili pogrešno isplaćenih budžetskih sredstava i slično.

U provođenje navedenih procesa direktno i indirektno je uključen veliki broj organizacionih jedinica, pa je važno da su jasno uređena pravila postupanja, definisani učesnici, njihova ovlaštenja i odgovornosti, kontrolni postupci, propisani formulari, obrasci i druga slična pitanja koja je potrebno regulisati.

Interni akti kojima se uređuju ključni procesi iz budžetskog ciklusa mogu sadržavati sljedeće:

- ***proces izrade i realizacije srednjoročnog plana*** (odrediti nosioce izrade, učesnike, nadležnosti i odgovornosti za postavljanje srednjoročnih ciljeva, praćenje realizacije srednjoročnih ciljeva, i sl.)
- ***proces izrade i izvršenja budžeta*** (odrediti učesnike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti za iskazivanje potreba, postupak procjene opravdanosti iskazanih potreba, usklađenost budžeta i ostalih planskih dokumenata, ovlaštenja i odgovornosti za izvršenje budžeta, procedura u slučaju potrebe za potrošnjom u iznosu većem od planiranog, postupak u slučaju odstupanja izvršenja od plana, i sl.)
- ***proces evidencije poslovnih događaja i transakcija*** (urediti načine evidentiranja poslovnih događaja i transakcija, način obrade materijalno-finansijske dokumentacije kojom se poslovni događaji dokazuju, kontrolni postupci prilikom provjere tačnosti dokumentacije, postupci čuvanja i arhiviranja dokumentacije i sl.)
- ***proces nabavke i ugovaranja*** (odrediti učesnike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti, način usklađivanja plana nabavki i budžeta, evidencije ugovorenih obaveza i izvještavanje i sl.)

- **proces upravljanja imovinom** (urediti postupak evidencije, pravo pristupa, način održavanja imovine, postupak popisa imovine, utvrđivanje vrijednosti imovine, otpis i rashodovanje imovine i sl.)
- **proces naplate vlastitih prihoda** (urediti postupak evidencije potraživanja, naplate potraživanja, postupanja sa nenaplaćenim potraživanjima - opomene, prinudna naplata, zastare, otpis nenaplativih potraživanja i sl.)

Izradu internih akata kojima se uređuju budžetski procesi uglavnom iniciraju organizacione jedinice za finansije i budžet, pri čemu je bitno da se u taj proces uključe i ostale organizacione jedinice. Interne akte i procedure potpisuje rukovodilac institucije.

4.3.3. *Oblici kontrolnih aktivnosti*

Kontrolne aktivnosti mogu se podijeliti na prethodne (*ex ante*) i naknadne (*ex post*) kontrole. **Prethodne kontrole** su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitosti i pravilnosti finansijskih i drugih odluka, a provode se:

- a. prije donošenja finansijskih odluka, odnosno prije odlučivanja o korištenju budžetskih sredstava i
- b. tokom realizacije finansijskih i drugih odluka, prije faze plaćanja.

Naknadne kontrole su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitog, svrsishodnog i blagovremenog prikupljanja i izvršenja budžetskih i drugih sredstava, ostvarivanja očekivanih rezultata, te otkrivanja eventualnih grešaka, odstupanja i nepravilnosti, a provode se nakon donošenja finansijskih i drugih odluka ili okončanja poslovnog događaja.

U nastavku slijede detaljnija pojašnjenja nekih od kontrolnih postupaka i mjera i primjeri kako se one mogu primijeniti u ključnim područjima za finansijsko upravljanje i kontrolu (upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama, postupci ugovaranja i povrat pogrešno isplaćenih sredstava).

Postupci odobrenja

Postupci odobrenja predstavljaju prethodne kontrole koje osiguravaju da se određene transakcije i poslovni događaji provode tek nakon provjere njihove zakonitosti i regularnosti, provjere raspoloživosti budžetskih sredstava za njihovu realizaciju, ekonomske isplativosti, opravdanosti i slično.

Važno je osigurati da se transakcije i poslovni događaji provode tek nakon što su odobrene od strane ovlaštenih lica i nakon što su provedene prethodne provjere koje pored ostalog uključuju:

- provjeru zakonitosti i regularnosti predložene transakcije (npr. zahtjev za isplatu naknada zaposlenim)
- provjeru raspoloživosti budžetskih sredstava (npr. sredstva za nabavku određene opreme planirana su u budžetu)
- provjeru svrsishodnosti i opravdanosti iskazanih potreba (npr. potreba za novom opremom u skladu sa novim razvojnim aktivnostima),
- provjeru ekonomske isplativosti i opravdanosti ulaganja (npr. ekonomska isplativost i opravdanost ulaganja u novu IT opremu)

Izdatak/rashod ne može nastati ako prethodno nije odobreno njegovo izvršenje i ako nisu dokumentovani postupci kontrola koje prethode odobrenju plaćanja.

Postupci odobrenja trebaju biti utvrđeni u pisanoj formi i jasno dodijeljena ovlaštenja licima za odobravanje (ko, šta i na osnovu čega se nešto odobrava).

Postupci prethodnih kontrola su bitni kod investicionih projekata koji obuhvataju ulaganja u povećanje i očuvanje vrijednosti imovine, ulaganja u zemljišta, građevine, opremu i drugu dugotrajnu imovinu i nematerijalnu imovinu, razvoj novih tehnologija, poboljšanja kvaliteta života i druga ulaganja iz kojih će se ostvariti koristi, kao i kod finansijskih sredstava potrebnih za održavanje i korištenje rezultata investicionog ulaganja i slično.

Prije započinjanja nove investicije provodi se procjena opravdanosti i isplativosti projekta, odnosno ulaganja. Operativni troškovi se dugoročno cjelovito moraju sagledati kako bi se izbjegle poteškoće u finansiranju troškova održavanja i drugih troškova.

Evidentiranje i odobrenje izuzetaka

Slučajevi prekoračenja ili odstupanja od utvrđenih postupaka i procedura usljed vanrednih okolnosti trebaju biti dokumentovani, obrazloženi i odobreni na odgovarajućem nivou prije preduzimanja daljih mjera.

Postupak prenosa ovlaštenja i odgovornosti

Ovlaštenja i odgovornosti rukovodilaca i svih zaposlenih u vezi sa njihovom ulogom u postizanju ciljeva i upravljanju budžetskim sredstvima moraju biti jasno definisana, formalno utvrđena i dodijeljena pojedincu. Delegiranjem ovlaštenja i odgovornosti za pojedine poslove i zadatke na druge zaposlene, ne isključuje se odgovornost rukovodioca institucije i rukovodilaca organizacionih jedinica za poslove koje su delegirali.

Prenos ovlaštenja i odgovornosti treba biti u pisanoj formi sa jasnim opisom prenesenih poslova i zadataka, odnosno jasno definisanim ovlaštenjima i odgovornostima.

Princip razdvajanja dužnosti

Princip razdvajanja dužnosti polazi od toga da nijedan pojedinac nije istovremeno odgovoran za pokretanje transakcije, odobravanje transakcije, evidentiranje transakcije, usklađivanje, te pregled izvještaja.

Svrha principa razdvajanja dužnosti je smanjiti mogućnost da jedno lice bude u prilici napraviti i sakriti greške, nepravilnosti i prevare u obavljanju svojih dužnosti.

Kod prenosa ovlaštenja i odgovornosti rukovodilac institucije mora uvažiti princip razdvajanja dužnosti.

Sistem dvostrukog potpisa

Sistem dvostrukog potpisa vezan je za princip razdvajanja dužnosti na način da se kroz minimalno dva potpisa na dokumentaciji (zahtjev za nabavku, ugovori, računi, nalozi za isplatu i slično) dokazuje da je jedno lice pripremlilo dokument, a drugo prekontrolisalo i odobrilo.

Sam potpis na dokumentaciji ne predstavlja kontrolnu aktivnost ukoliko potpisnik pri tome nije provjerio sadržaj. Dvostruki potpis ili kontrola „četiri oka“ neće biti dovoljno efikasna ako sljedeći potpisnik stavlja svoj potpis po inerciji, jer očekuje od prethodnog potpisnika da je obavio svu potrebnu provjeru.

Primjena principa razdvajanja dužnosti kod manjih institucija

Manje institucije zbog manjeg broja zaposlenika koji rade na takvim poslovima mogu imati poteškoće u primjeni principa razdvajanja dužnosti i dvostrukog potpisa u ključnim procesima budžetskog ciklusa. Povećanje broja zaposlenih svakako nije racionalno rješenje već se navedenom problemu može pristupiti na dva načina:

- a. uvesti pojačan nadzor (upravljačku kontrolu) kako bi se spriječio rizik propusta ili potencijalnih grešaka, nepravilnosti ili zloupotrebe takvih situacija i
- b. mogućnost centralizacije određenih procesa i poslova.

Postupci koji osiguravaju zaštitu imovine i informacija od otuđenja i oštećenja

Aдекватne fizičke kontrole trebaju biti uspostavljene kako bi štatile imovinu i informacije institucije. Obim fizičkih kontrola treba biti proporcionalan identifikovanim rizicima, uticaju privremenog ili trajnog gubitka imovine ili neovlaštenog otuđenja.

U kategoriju fizičkih kontrola ulaze kontrole pristupa imovini (zgradi, opremi i sl.) kao što su video nadzor, alarmni sistemi, protivpožarna zaštita, identifikovanje lica kod ulaza u zgradu ili prostorije, lozinke na računarima i slično. Fizička kontrola je i popis imovine koji se provodi sa svrhom da se utvrdi postoje li sredstva, jesu li na pravom mjestu i u upotrebi.

Redovno održavanje imovine (opreme, postrojenja, vozila i drugo) kroz servise, popravke, zamjenu rezervnih dijelova i slično, važan je postupak u svrhu zaštite imovine i očuvanja njene upotrebne vrijednosti, kako bi se smanjili rizici od iznenadnih oštećenja i kvarova i povezanih troškova. Blagovremeno planiranje zamjene imovine čiji se vijek trajanja bliži kraju jedan je od načina sprečavanja neočekivanih gubitaka. Blagovremene popravke vanrednih i neočekivanih oštećenja, također su važan postupak u očuvanju zaštite imovine, jer izostanak blagovremene reakcije može dovesti do daleko većih šteta i gubitaka. Također, treba biti jasno definisano postupanje sa otpisanom imovinom.

Postupci koji osiguravaju naplatu potraživanja

Institucije trebaju preduzimati sve potrebne mjere za naplatu svojih potraživanja. Prvenstveno je potrebno osigurati cjelovite i ažurne evidencije svih potraživanja.

Procedure i mjere koje je potrebno preduzimati za naplatu potraživanja i postupanje sa nenaplaćenim potraživanjima trebaju biti uređene i dostupne zaposlenicima koji u skladu sa njima trebaju postupati.

Važno je uspostaviti dobru komunikaciju između organizacionih jedinica u instituciji i jedinica za finansije kako bi se na vrijeme evidentirala sva potraživanja, a mogući problemi u naplati potraživanja blagovremeno uočili i preduzele potrebne mjere za naplatu potraživanja (opomene, prinudna naplata).

Osnovno pravilo je da se trebaju preduzimati sve mjere da se potraživanja naplate. Prijedlog za otpis potraživanja treba biti detaljno obrazložen i odobren od strane lica koje imaju ovlaštenja za takav postupak. Svi otpisi potraživanja trebaju biti evidentirani.

Postupci vezani za stvaranje ugovorenih obaveza

Stvaranje ugovorenih obaveza treba biti uređeno kroz pisanu proceduru koja jasno definiše:

- ko i kako pokreće postupak ugovaranja,
- ko i kada obavlja kontrolu usklađenosti nabavke sa odobrenim budžetom i planom nabavke,
- ko i kada dodatno provjerava stvarnu potrebu za predmetom nabavke,
- ko odobrava pokretanje nabavke.

Prilikom sklapanja ugovora važno je voditi računa da ugovori sadrže instrumente osiguranja plaćanja, instrumente osiguranja kvaliteta isporuke robe, radova ili usluga, odredbe vezane za otklanjanje nedostataka u garantnom roku, odredbe o ugovornoj kazni u slučaju odstupanja od ugovornih odredbi, te druga pitanja koja je potrebno urediti, a vezana su za osiguranje kvalitetne isporuke roba, radova i usluga.

Zakon o finansiranju institucija BiH je definisao da institucijama nije dozvoljeno da stvaraju obaveze, odnosno rashode ili opterećenja budžetskih pozicija, ako sredstva za te rashode ili opterećenja budžetskih pozicija nisu odobrena u okviru iznosa alociranog za tu instituciju.

Aproprijacije se mogu prenositi u narednu fiskalnu godinu za finansiranje projekata iz posebnih fondova, projekata od posebnog značaja za razvoj privrede ili poboljšanja efikasnosti, projekata finansiranih iz donacija, te za finansiranje višegodišnjih kapitalnih investicionih programa usvojenih od Vijeća ministara BiH i iskazanih u aneksu budžeta.

Kontrola buduće potrošnje jedan je od osnovnih instrumenta dobrog sistema finansijskog upravljanja, jer predstavlja važan instrument održavanja, odnosno smanjivanja nivoa javnih rashoda u predviđenom makroekonomskom okviru.

Postupci potpunog, tačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja poslovnih transakcija

Materijalno-finansijska dokumentacija kojom se dokazuju poslovne transakcije i događaji kao što su knjigovodstvene isprave (računi, otpremnice, priznanice, nalozi za knjiženje, obračuni i sl.), te ugovori, rješenja i ostala dokumentacija na osnovu koje nastaju dužničko-povjerilački odnosi treba biti pravilno, tačno, potpuno i ažurno obrađena i evidentirana.

Postupci obrade i evidencije materijalno-finansijske dokumentacije trebaju biti uređeni pisanim procedurama iz kojih treba biti jasno šta se kontroliše, ko i u kojim fazama poslovnog procesa provodi kontrolu, dokumentacija koja se koristi za kontrole (obraci, kontrolne liste i sl.) i koji se podaci unose u evidencije.

Posebno su važne pisane procedure za obradu i evidenciju knjigovodstvenih isprava kroz koje treba jasno definisati ko prima račune, ko preuzima robu/radove/usluge, koje dokumente tom prilikom popunjava, ko i na koji način provjerava vrstu, količinu i kvalitet robe/radova/usluga i da li su u skladu sa naručenim/ugovorenim.

Prvi nivo kontrole ima za cilj provjeru odgovara li fakturisana realizacija stvarnoj realizaciji i jesu li isporučene robe/oprema, obavljene usluge, izvršeni radovi u skladu sa ugovorenim.

Za provođenje ovih suštinskih kontrola koje vrše nadležne organizacione jedinice, koriste se kontrolne liste koje sadrže sve bitne elemente koje je potrebno provjeriti. Popunjene kontrolne liste prilažu se uz račun kao dokaz provedenih suštinskih kontrola.

Rukovodilac nadležne organizacione jedinice (ili drugo ovlašteno lice) račun odobrava potpisom i prosljeđuje na dalju obradu organizacionoj jedinici za finansije ili licu ovlaštenom za finansijske poslove, ukoliko institucija nema organizacionu jedinicu za finansije, i to u roku koji također treba biti jasno definisan.

Organizaciona jedinica nadležna za finansije ili ovlašteno lice za finansijske poslove provodi formalne provjere svih elemenata računa i matematičke kontrole, odobrava evidentiranje računa u računovodstvenom sistemu i daje nalog za plaćanje u skladu sa datumom dospijeca.

Materijalne evidencije koje sadrže podatke o imovini (zgradama, opremi, kancelarijskom namještaju, voznom parku, zalihama i sl.) također trebaju sadržavati ažurne, tačne i potpune podatke za potrebe upravljanja imovinom.

Pored obaveznih podataka (vrsta imovine, vrijednost, količina) vodi se i detaljna evidencija imovine od značaja za poslovanje institucije. Na primjer, za opremu od veće vrijednosti mogu se voditi detaljniji podaci: godina proizvodnje, proizvođač, model opreme, pripadnost određenoj grupi opreme, evidencija hronologije održavanja opreme (servisi, popravke, zamjena rezervnih dijelova) i slično.

Evidencije zaliha imovine trebaju osigurati ažurne podatke o stanju na zalihama, mjestu i količini. Zalihe predstavljaju vezani novac institucije, koji bi inače bio iskorišten u druge svrhe. One su vrijedna imovina koja osigurava poslovanje institucije uz minimalni rizik od zastoja i poteškoća u provođenju aktivnosti, sa najmanjim mogućim troškom držanja zaliha.

Održavanje detaljne evidencije o stanju imovine može biti skupo i ne uvijek nužno i opravdano. Ovakve evidencije vode one institucije koje raspolažu imovinom velike vrijednosti ili imovinom od posebnog značaja za poslovanje.

Uputstva za rad i odgovarajuća obuka zaposlenika

Pisane procedure koje zaposlenici trebaju koristiti u svom radu moraju biti dostupne, a u pojedinim slučajevima potrebno ih je i prezentirati zaposlenicima, kako bi dobili detaljnija pojašnjenja i obrazloženja određenih postupaka koje će primjenjivati u radu.

Od zaposlenika se može zatražiti da pisanom izjavom potvrde da su primili na znanje pisanu proceduru i da su upoznati sa sadržajem i kome se mogu obratiti ukoliko su im potrebna detaljnija pojašnjenja.

Uputstva za rad i odgovarajuća obuka zaposlenika važni su za one zaposlenike koji u radu koriste specifičnu opremu, uređaje i sl., jer doprinose smanjenju grešaka i nepravilnosti u radu.

Naknadne kontrole uključuju sve one postupke koje institucije trebaju provoditi nakon što se donesu finansijske odluke, odnosno provedu određene poslovne transakcije (npr. plate računi za nabavljenu robu).

Svrha naknadnih kontrolnih postupaka je dodatno osiguranje da su se budžetska sredstva koristila zakonito, svrsishodno i namjenski, da su postignuti očekivani rezultati i učinci, da su određena odstupanja u realizaciji bila adekvatno obrazložena, dokumentovana i odobrena. Navedene kontrole su u funkciji otkrivanja mogućih grešaka, odstupanja i nepravilnosti i preduzimanja potrebnih mjera za njihovo rješavanje.

Naknadne kontrole usmjerene su na provjeru:

- da li su robe, radovi i usluge primljeni ili obavljani u skladu sa ugovorenim specifikacijama, da li su u upotrebi i da li je plaćeni iznos ekvivalentan njihovoj stvarnoj vrijednosti
- da li su ostvareni rezultati programa, projekata i aktivnosti u skladu sa dogovorenim uslovima
- održivosti rezultata nakon završetka programa, projekata i aktivnosti
- da li su adekvatno dokumentovane izmjene i dopune ugovora ukoliko je bilo odstupanja u realizaciji programa, projekata i aktivnosti
- da li su isplate zasnovane na kompletnoj dokumentaciji koja dokazuje poslovne događaje i transakcije i da li su odobrene od strane nadležnih lica
- da li su budžetska sredstva namjenski korištena

Kontrolni postupci koji se najčešće koriste u svrhu naknadnih kontrola su izvještaji o utrošku sredstava/realizaciji projekata.

Preporuka je da izvještaji o utrošku sredstava sadrže opisni i finansijski dio.

U opisnom dijelu se popisuju i opisuju provedene aktivnosti, te postignuti rezultati i upoređuju sa planiranim aktivnostima i rezultatima. Također se mogu navesti i problemi i poteškoće koje su nastale tokom realizacije projekta i način kako se namjeravaju riješiti.

U finansijskom dijelu daje se pregled izvora finansiranja i planiranih izdataka finansiranog projekta/aktivnosti, te realizovanih sredstava. Dinamiku izvještavanja o utrošku sredstava/realizaciji projekta određuje institucija u skladu sa svojim potrebama.

Za dobar sistem finansijskog upravljanja i kontrola pored kontrola u obliku pisanih izvještaja koja se traže od korisnika sredstava, potrebne su i kontrole na licu mjesta u institucijama.

Kontrole na licu mjesta provode se na bazi uzorka i procjene rizika. Kontrolama na licu mjesta u instituciji kontroliše se da li su odobrena sredstva namjenski i zakonski korištena (da li je kupljena predviđena oprema i da li se koristi, da li su izgrađeni planirani objekti u skladu sa planiranim karakteristikama, provodi li se edukacija u skladu sa planom i programom, itd.)

Za kontrole na licu mjesta također se mogu koristiti kontrolne liste koje sadrže listu pitanja koje pomažu pri njihovom provođenju, a ujedno služe kao dokumentovani dokaz o provedenoj kontroli.

Ukoliko se uoče određene nepravilnosti u korištenju sredstava (nenamjensko korištenje sredstava i sl.) može se zahtijevati povrat sredstava u budžet, odnosno druge mjere predviđene ugovorom.

Inspekcije kao oblik naknadne kontrole

U okviru pojedinih državnih institucija uspostavljene su inspeksijske službe koje obavljaju poslove inspeksijskog nadzora.

Provođenje inspeksijskog nadzora, u skladu sa posebnim zakonima, podrazumijeva direktan uvid u opšte i pojedinačne akte, uslove i način rada nadziranih pravnih i fizičkih lica, te preduzimanje zakonom i drugim propisima predviđenih mjera da se ustanovljeno stanje i poslovanje uskladi sa zakonom i drugim propisima. Inspeksijski nadzor provode inspektori i

drugi državni službenici ovlaštene za provođenje nadzora kada je to određeno posebnim zakonom.

Ovdje je riječ o klasičnom inspekcijskom nadzoru koji se može smatrati naknadnom kontrolom u pojedinačnim predmetima. Takav nadzor odnosno inspekcijske službe uspostavljene su na primjer u Ministarstvu odbrane.

Praćenje kontrolnih postupaka

Kontrolne postupke potrebno je kontinuirano pratiti kako bi se osiguralo da se kontrole provode kako je planirano i da se mijenjaju u skladu sa promjenama i uslovima okruženja, kao i da se evidentiraju utvrđeni nedostaci u kontrolnim postupcima, odnosno uslovi koji narušavaju efikasnost i efektivnost kontrolnih postupaka.

U slučaju zaobilaženja kontrola ili kada postoji organizovana namjera da se počini prevara, kontrolne aktivnosti mogu zakazati, pa je stoga važno pratiti kontrolne postupke, odnosno njihovu efektivnost i efikasnost i na vrijeme preduzimati mjere za uklanjanje uočenih nedostataka i slabosti.

Pravila dokumentovanja

Provedene poslovne transakcije trebaju biti pravilno dokumentovane, a dokumentacija čuvana u skladu sa zakonskim propisima.

Dokumentacija kojom se dokazuju poslovne transakcije treba omogućiti zaposlenicima, internim i eksternim revizorima i drugim tijelima da prate tok operacija i transakcija u svim fazama.

Kontrolni postupci trebaju biti dokumentovani. Kontrolne liste, obrasci, formulari i dr. koji se koriste za dokazivanje provedenih kontrola trebaju biti što je moguće potpunije i jednostavnije za upotrebu. Posebno treba obratiti pažnju na formu obrazaca koji će biti upotrijebljeni za unos podataka u informacione sisteme, tako da su obrasci u skladu sa izgledom kompjuterskog ekrana i obrnuto.

Rezime

Kontrolne aktivnosti obuhvataju pisana pravila, postupke i mjere koje institucije preduzimaju radi smanjenja rizika, a u svrhu realizacije postavljenih ciljeva poslovanja.

U ovom su dijelu Priručnika prikazane neke od najznačajnijih kontrolnih aktivnosti u okviru prethodnih (ex-ante) i naknadnih (ex-post) kontrola, kao što su: postupci odobrenja, evidentiranje i odobrenje izuzetaka, dvostruki potpis, postupci koji osiguravaju zaštitu imovine, postupci koji osiguravaju naplatu potraživanja, postupci vezani za stvaranje ugovorenih obaveza, postupci potpunog, tačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja poslovnih transakcija, naknadne kontrole putem izvještaja o utrošku sredstava, te kontrola na licu mjesta.

Kroz Priručnik su detaljnije pojašnjeni samo neki od kontrolnih postupaka i mjera i dati su primjeri njihove primjene u ključnim područjima za finansijsko upravljanje i kontrolu, kao što je upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama. U praksi se mogu očekivati i brojni drugi kontrolni postupci koje institucije oblikuju u skladu sa svojim specifičnostima.

Kontrolne aktivnosti se zasnivaju na pisanim pravilima, odnosno internim procedurama, kojima se u skladu sa zakonskom regulativom, detaljnije uređuju pravila postupanja, definišu učesnici, njihova ovlaštenja i odgovornosti, kontrolni postupci, propisuju formulari, obrasci i sl.

4.4. Informacije i komunikacije

4.4.1. Važnost informacija i komunikacija

Da bi bilo moguće upravljati prihodima, rashodima, imovinom, obavezama, pratiti realizaciju postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata, analizirati odstupanja, donositi odluke, zaključke i sl. potrebni su adekvatni, blagovremeni, potpuni i tačni podaci čijim se povezivanjem stvaraju informacije za potrebe odlučivanja. Informacije i komunikacije su jedna od komponenti sistema finansijskog upravljanja i kontrola koju nije moguće razmatrati odvojeno već u kontekstu njene povezanosti sa ostalim komponentama.

Standardi interne kontrole sa pripadajućim zahtjevima u institucijama BiH koji se bave ovom komponentom su:

11. Relevantne i potrebne informacije
12. Unutrašnja i vanjska komunikacija
13. Poslovna korespondencija, čuvanje i arhiviranje dokumentacije

Informacije i komunikacije obuhvataju:

- aktivnosti vezane za uspostavu i razvoj sistema informacija i komunikacija kroz koje se osiguravaju blagovremene, tačne i potpune informacije za potrebe finansijskog upravljanja, te efikasnu komunikaciju unutar organizacione strukture
- načine razmjene informacija između različitih organizacionih jedinica za potrebe planiranja i izvršenja budžeta, provođenje programa, projekata, praćenje ostvarenih rezultata u odnosu na planove, razmjenu informacija o uočenim slabostima ili nepravilnostima
- načine komunikacije i razmjene informacija između institucija
- aktivnosti vezane za razvoj računovodstvenih i drugih sistema evidencija i baza podataka sa ciljem da se osiguraju blagovremene, tačne i potpune informacije o troškovima, prihodima, imovini, obavezama, pokazateljima uspješnosti, ciljevima, rizicima te druge finansijske i nefinansijske informacije u zavisnosti od potreba i specifičnosti institucije
- aktivnosti vezane za dokumentovanje ključnih poslovnih procesa, procesa planiranja, programiranja, izrade i izvršenja budžeta, procesa nabavke i ugovaranja kroz sastavljanje knjige/mape poslovnih procesa, izradu internih akata, informatizaciju ili druge oblike koje institucija smatra prihvatljivim
- postupke arhiviranja dokumentacije
- postupke vezane za izgradnju sistema izvještavanja uključujući definisane: upravljačke nivoe kojima se podnose izvještaji, rokove, sadržaj i strukturu izvještaja i druga pitanja koja se smatraju potrebnim urediti u svrhu osiguranja razmjene informacija
- aktivnosti vezane za informisanje javnosti

Važnost informacija i komunikacijskih kanala kojima se informacije prenose, direktno je vidljiva u procesu donošenja odluka. Kvalitet informacije u smislu njene blagovremnosti, adekvatnosti, tačnosti i dostupnosti, uslovljava kvalitet odluke.

Kvalitetni sistemi finansijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju upravljačko – informacione sisteme koje čine dobre baze podataka, sistemi evidencija, sistem izvještavanja, jasno definisane linije izvještavanja i slično.

Pored informacija, važan je i sistem komunikacija kojim se te informacije prenose (ko prenosi informacije, kome prenosi i na koji način).

Bitna je komunikacija unutar institucije koja podrazumijeva: jasno postavljanje zadataka, praćenje realizacije, davanje uputstava i smjernica, komunikaciju između rukovodioca i zaposlenika, komunikaciju između povezanih odjela, službi, uprava, i sl., te komunikaciju između različitih institucija.

Pored toga potrebno je ostvariti komunikaciju sa svim drugim zainteresovanim subjektima putem transparentnosti informacija o poslovanju institucije i prezentacije ciljeva i ostvarenih rezultata rada institucije.

Upravljačko-informacioni sistemi se mogu posmatrati sa različitih aspekata. Međutim, ovdje se stavlja naglasak na računovodstvene sisteme, važnost trezorskog sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu, dokumentovanost ključnih poslovnih procesa, arhiviranje dokumentacije i komunikaciju.

4.4.2. Računovodstveni sistemi

Računovodstveni sistemi predstavljaju osnovu svih upravljačko – informacionih sistema, jer osiguravaju informacije o troškovima, приходima, imovini, obavezama, odnosno onim kategorijama koje su u fokusu finansijskog upravljanja i kontrole.

Razvijenost računovodstvenih sistema bitna je zbog detaljnih informacija koje pružaju, izvještaja koji se na osnovu njih kreiraju, namjene tih informacija i njihovog korištenja u procesu donošenja odluka. Računovodstveni sistemi uspostavljeni u instituciji primarno su u funkciji finansijskog računovodstva. Finansijsko računovodstvo treba biti propisano i u funkciji eksternog izvještavanja, a njegova važna karakteristika je procesuiranje informacija koje se odnose na završene poslovne aktivnosti.

U budžetskom sistemu finansijsko računovodstvo uređeno je Zakonom o finansiranju institucija BiH, Pravilnikom o računovodstvu sa računovodstvenim politikama i procedurama i Pravilnikom o finansijskom izvještavanju institucija BiH.

Finansijsko računovodstvo predstavlja osnovu računovodstvenih sistema i u funkciji je evidencije nastalih poslovnih događaja, vođenja propisanih poslovnih knjiga (dnevnik, glavna knjiga, pomoćne knjige) te sastavljanja i izrade propisanih finansijskih izvještaja (bilans stanja, izvještaj o приходima i rashodima, primicima i izdacima, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o obavezama).

Navedeni izvještaji primarno su u funkciji vanjskog izvještavanja prema Ministarstvu finansija i trezora BiH i Uredu za reviziju institucija BiH.

Ukoliko se računovodstveni sistemi zadrže samo na nivou onoga što je zakonom propisano (na primjer propisani Kontni plan, organizaciona klasifikacija, finansijski izvještaji) neće biti dovoljno informacija za potrebe internog finansijskog upravljanja.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva od institucija unapređenje efikasnosti i efektivnosti u poslovanju i jačanje odgovornosti rukovodioca kod upravljanja raspoloživim resursima, obavezama, troškovima i rezultatima.

Upravljačka odgovornost rukovodioca u finansijskom upravljanju, pored ostalog uključuje odgovornost kod planiranja budžeta, upravljanja rashodima, prihodima, realizaciji programa i ostvarivanja rezultata i donošenja odluka. S tim u vezi, rukovodiocima su potrebne detaljnije informacije o rashodima, prihodima, imovini, obavezama, ostvarenim rezultatima i slično.

Za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole, na osnovu sadržaja i strukture podataka sadržanih u finansijskom računovodstvu, neophodno je detaljnije razraditi podatke, sistem evidencija i izvještaja za potrebe internih obračuna i internog sistema izvještavanja, a ta detaljnija razrada predstavlja razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Razvoj troškovnog računovodstva predstavlja razvoj dijela računovodstva usmjerenog na troškove, što uključuje detaljnije utvrđivanje troškova, klasifikaciju troškova i sl., pridruživanje i praćenje troškova po programima, projektima, aktivnostima i organizacionim jedinicama, detaljnije analiziranje troškova, praćenje i analiza odstupanja od planiranih veličina i sl.

Razvoj upravljačkog računovodstva predstavlja razvoj dijela računovodstva usmjerenog na razvoj sistema evidencija i izvještaja za potrebe rukovodioca, posebno za potrebe boljeg planiranja i kontrolisanja.

Za razliku od finansijskog računovodstva, troškovno i upravljačko računovodstvo nije uređeno posebnim propisima upravo iz razloga što je namijenjeno za interne potrebe.

Sadržaj internih izvještaja kreira se u skladu sa potrebama, zahtjevima i specifičnostima korisnika. Interni obračuni i sistemi izvještavanja trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvještavanja o ostvarenim rezultatima za različite nivoe rukovodilaca. Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva direktno zavisi od interesa rukovodilaca da traže detaljnije izvještaje o tome šta je postignuto i na koji način, da li su ispoštovani vremenski rokovi, gdje su moguće uštede, kako su ostvareni postavljeni pokazatelji uspješnosti i sl. Razvoj računovodstvenih sistema znatno je unaprijeđen adekvatnom informatičkom podrškom.

Prilikom informatizacije računovodstvenih sistema potrebno je voditi računa da razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva znači nadogradnju baza podataka i izvještaja iz finansijskog računovodstva, te njihovo povezivanje sa drugim sistemima (npr. sistem za jedinstveni obračun plata).

Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva predstavlja zajednički zadatak rukovodioca institucije i lica ovlaštenih za finansije i budžet, kako bi se lakše mogle donositi odluke vezane za realizaciju programa, projekata, aktivnosti i procesa za koje su nadležni i kako bi se blagovremeno sagledali finansijski učinci.

Budući da je finansijsko računovodstvo osnov za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, uloga lica ovlaštenih za finansije i budžet je da osigura ažurne evidencije i sisteme izvještavanja u finansijskom računovodstvu i da u skladu sa potrebama za detaljnijim informacijama u saradnji sa ostalim rukovodiocima rade na razvijanju i nadogradnji sistema evidencija i izvještaja za interne potrebe.

4.4.3. Sistem trezora

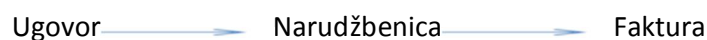
Informacije i komunikacije u znatnoj su mjeri unaprijeđeni uvođenjem sistema trezora. Integracija računovodstvenih sistema institucija u sistem trezora važno unapređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrola zbog uvođenja systemske budžetske kontrole i transparentnosti u stvaranju obaveza, planiranja potrošnje, racionalnijeg upravljanja prihodima i rashodima, kao i efikasnosti u upravljanju likvidnošću i izradi projekcija novčanih tokova državnog budžeta.

Uz informacije koje institucije imaju o tekućim obavezama u svojim glavnim knjigama i finansijskim izvještajima, za potrebe cjelovitog upravljanja budžetskim sredstvima i potrošnjom uzimaju se u obzir sve informacije o eventualnim višegodišnjim kapitalnim investicionim programima kako bi se razmotrio finansijski učinak njihovih odluka u okviru odobrenog budžeta i projekcija za naredne dvije godine.

U okviru trezorskog sistema razvija se informacioni sistem finansijskog upravljanja (ISFU sistem) kroz postojeće module i upgrade (nadogradnju) postojećeg sistema čime se osigurava evidentiranje svih faza stvaranja obaveza institucije. To podrazumijeva da je institucija dužna voditi evidenciju o nastalim obavezama i o njihovom dospijeću kako bi se u svakom trenutku raspolagalo informacijom o izvršenim rezervacijama i preostalim raspoloživim budžetskim sredstvima.

Cilj je da svaka rezervacija sredstava bude evidentirana u sistemu trezora u cilju donošenja poslovnih odluka, a ne da se obaveza evidentira tek po ispostavljanju fakture.

U sistemu trezora na nivou institucija BiH definisane su tri faze za stvaranje obaveza:



Ugovor – prva faza u procesu stvaranja obaveza koja predstavlja stvarno preuzetu obavezu za koju se između ostalog navodi iznos i datum dospijeća plaćanja.

Narudžbenica - druga faza u procesu stvaranja obaveza kojom se vrši rezervacija sredstava odobrenih budžetom.

Faktura - zadnja faza u stvaranju obaveze kao osnovni knjigovodstveni dokument kojim se dokazuje nastanak obaveze za isporučenu robu ili izvršenu uslugu.

Prednosti poslovanja putem trezora su u tome što se osigurava kvalitetnija kontrola nad trošenjem sredstava koja su namijenjena institucijama, što vodi prema efikasnijem i namjenskom korištenju sredstava. Poslovanje putem trezora omogućava standardizovano računovodstveno praćenje i izvještavanje tako da korisnici u svakom trenutku mogu imati tačne informacije o izvršenju budžeta.

Naime, organizacioni preduslov za uvođenje trezora je dobra organizacija budžetskih procesa, koji trebaju biti razrađeni tako da su tačno utvrđeni zadaci, odgovornosti, principi finansiranja, te dinamika postavljanja zahtjeva za sredstvima i vrijeme njihovog izvršavanja. Potrebno je i razraditi uputstva sa definisanim procedurama rada i tokovima dokumenata, te edukovati zaposlene u svrhu osiguranja kvalitetne implementacije procesa i procedura rada.

4.4.4. Dokumentovanost sistema

Za finansijsko upravljanje i kontrolu potrebno je osigurati revizorski trag, odnosno dokumentovani tok finansijskih i drugih transakcija od početka do kraja sa ciljem omogućavanja rekonstrukcije svake pojedinačne aktivnosti i njenog odobravanja.

Sve odluke i njihova realizacija trebaju biti adekvatno dokumentovane, isplate zasnovane na vjerodostojnoj dokumentaciji, materijalno-finansijska dokumentacija pravilno obrađena (*naznačeni svi elementi potrebni za evidenciju, vidljiva veza sa ugovorima, narudžbenicama, zahtjevima, u skladu sa kontnim planom, šifre programa, projekata i sl.*). Također je važno da dokumentacija sadrži sve potrebne potpise (*podnosilac zahtjeva, lice koje odobrava, lice koje provodi kontrolu, lice koje vrši isplatu*).

Uređen sistem finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva postojanje pisanih, odnosno dokumentovanih procedura.

Naročito su važne jasne procedure vezane za procese iz budžetskog ciklusa, srednjoročnog planiranja, izrade budžeta, izvršenja budžeta, uključujući i proces ugovaranja i nabavke, računovodstvene procese u smislu obrade materijalno-finansijske dokumentacije, evidencije i sistema izvještavanja.

U navedene procese uključene su sve organizacione jedinice, a zahvaljujući internim pisanim procedurama omogućava se informisanost učesnika u tim procesima, postupanje u skladu sa procedurom, utvrđivanje jasnih ovlaštenja i odgovornosti i kontrolnih postupaka koje trebaju provesti.

Osim uređenja procesa iz budžetskog ciklusa potrebno je urediti ključne procese koji doprinose ostvarenju srednjoročnih ciljeva institucije, a koji se odvijaju u organizacionim jedinicama.

Nadležni rukovodioci bi trebali dokumentovati procese iz svoje nadležnosti na osnovu procjene rizika, kako bi odredili koje procese je potrebno detaljnije urediti.

Ključni poslovni procesi mogu se dokumentovati na više načina:

- pisanim uputstvima, procedurama, odnosno donošenjem internih akata koji uključuju pravilnike, instrukcije, smjernice i slično
- informatizacijom poslovnih sistema i procesa
- izradom knjige/mape poslovnih procesa

Zato je potrebno razumjeti da dobro finansijsko upravljanje vodi ostvarivanju zadanih ciljeva uz ostvarenje principa „vrijednost za novac“.

Svi poslovni procesi trebaju biti regulisani odgovarajućim internim aktima. Takvi interni akti se redovno ažuriraju u skladu sa stepenom razvoja i provođenja određenog procesa. Sve promjene u internim aktima se blagovremeno evidentiraju na način da se utvrdi ko je ovlašten i odgovoran da:

- koordinira implementacijom procesa u skladu sa internim aktom
- osigura da su svi rukovodioci i zaposleni upoznati sa obavezom postupanja po internom aktu kojim se uređuje način odvijanja procesa i nadležnosti i ovlaštenja svih učesnika u procesu
- osigura izradu i/ili ažuriranje internih akata u skladu sa stepenom razvoja i provođenja procesa.

Ako učesnik procesa tokom obavljanja svojih aktivnosti u skladu sa propisanim internim aktom uoči mogućnost poboljšanja određenih dijelova procesa, svoje prijedloge dostavlja licu nadležnom za koordinaciju primjene internog akta.

Popis procesa i izrada mape poslovnih procesa osigurava jedinstvenost odvijanja poslovnih procesa, utvrđivanja aktivnosti koje se provode, odgovornost za provođenje aktivnosti i rok u kojem se trebaju provesti, te pregled kontrola koje su utvrđene u pojedinom procesu, a koje osiguravaju ostvarivanje ciljeva samog procesa. Mapiranje svih procesa u instituciji rezultirat će davanjem cjelovite slike o načinu na koji institucija ostvaruje svoje poslovne ciljeve. Pojedini poslovni procesi se odvijaju u više međusobno povezanih organizacionih jedinica. U prvoj fazi izrade mape poslovnih procesa predlaže se na osnovu obrasca za popis procesa prikupiti podatke o procesima i njihovim glavnim aktivnostima po organizacionim jedinicama institucije. Treba voditi računa da se pojedine aktivnosti istog procesa ne označe kao procesi. Rezultat ove faze je izrada popisa svih procesa koji u postoje u instituciji. U drugoj fazi se utvrđeni i odobreni poslovni procesi mogu prikazati u jednom dokumentu u obliku knjige/mape poslovnih procesa.

4.4.5. Arhiviranje dokumentacije

Arhivsko poslovanje i arhiviranje dokumentacije se vrši u skladu sa:

- Zakonom o arhivskoj građi i Arhivu BiH,
- Pravilnikom o zaštiti i čuvanju arhivske građe u Arhivu BiH
- Uputstvom o arhivskoj knjizi, čuvanju registraturne i arhivske građe, odabiranju arhivske građe i primopredaji arhivske građe između ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH i Arhiva BiH
- Odlukom o kancelarijskom poslovanju ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH
- Uputstvom o načinu vršenja kancelarijskog poslovanja ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH

Arhivskom građom smatraju se zapisi ili dokumenti (pisani, štampani, crtani, slikovni, zvučni ili na drugi način zabilježeni) koji imaju zakonsku, upravnu, informativnu, kulturnu ili historijsku vrijednost, koje su stvorile ili primile fizička ili pravna lica, javne ili privatne službe, ustanove ili privredni subjekti u obavljanju svoje djelatnosti.

Arhivska građa nastaje odabiranjem iz registraturne građe.

Uputstvom o načinu vršenja kancelarijskog poslovanja ministarstava, službi, institucija i drugih organa Vijeća ministara BiH između ostalog detaljnije se uređuje: način vođenja kancelarijskog poslovanja, način izrade, obrade i rukovanja predmetima i dokumentacijom u obradi, način i rokovi interne primopredaje, način vođenja kancelarijskih evidencija i drugih evidencija o građi, označavanje i odlaganje građe.

Uputstvom o arhivskoj knjizi reguliše se mjesto, uslovi i način čuvanja arhivske građe, način korištenja arhivske građe, kategorije registraturne građe sa rokovima čuvanja, postupak uništavanja bezvrijedne građe i predaje građe nadležnom arhivu, te zaduženja i odgovornosti u rukovanju, obradi i zaštiti građe.

Osim navedenog, sve institucije su dužne donijeti Listu kategorija registraturne građe sa rokovima čuvanja, koja sadrži sve vrste arhivske građe iz nadležnosti institucije.

Svi zapisi i dokumenti iz nadležnosti institucije, te tehnička i poslovna dokumentacija čuva se u skladu sa odredbama Uputstva o arhivskoj knjizi.

Između ostalog na tako utvrđen način čuvaju se i arhiviraju poslovne knjige, evidencije, analize, obračuni, računi, izvještaji, ugovori, evidencije materijalnog knjigovodstva.

Pored ove računovodstveno-finansijske dokumentacije, čuvaju se i arhiviraju i svi ostali akti, kao npr. statusna dokumentacija (odluke o osnivanju, rješenja o registraciji institucije i sl.), pravna i opšta dokumentacija (sporazumi i ugovori o poslovnoj saradnji, sudski postupci, zapisnici inspekcijskih organa, spisi u vezi zaštite na radu, dopisi internog karaktera, obavijesti i sl.), kadrovska dokumentacija (matične knjige zaposlenih, dosjei zaposlenih sa pripadajućim priložima, evidencije ugovora o radu, prijave na konkurse, obavijesti kandidatima o rezultatima izbora i sl.), tehnička i dokumentacija o investicijama (investicijski elaborati sa projektnom dokumentacijom, dokumentacija o provođenju oglasa za ustupanje radova, dokumentacija o investicionom održavanju, odluke o investicijama i sl.).

4.4.6. Komunikacija

Važan element u sistemu finansijskog upravljanja i kontrola jeste komunikacija unutar institucije, uključujući pri tome komunikaciju između rukovodioca i zaposlenika, komunikaciju između različitih organizacionih jedinica, sa posebnim naglaskom na komunikaciju između organizacione jedinice za finansije i drugih organizacionih jedinica, te komunikaciju sa drugim institucijama i komunikaciju sa građanima.

Komunikacija između rukovodioca i zaposlenika

Važnost komunikacije između rukovodioca i zaposlenika u kontekstu finansijskog upravljanja i kontrole proizlazi iz činjenice što se kroz tu komunikaciju prenose ciljevi, zadaci, uputstva i sl. od strane rukovodioca prema zaposlenicima. Zaposlenici prema rukovodstvu upućuju povratne informacije o potrebnim preduslovima i provođenju ciljeva i zadataka, o uočenim rizicima, slabostima u sistemima i sl. Kvalitet ove dvosmjerne komunikacije ogleda se u tome da zaposlenici imaju jasniju sliku šta se od njih očekuje i koji je njihov doprinos, a rukovodioci bolju informisanost o operativnom provođenju zadataka, eventualnim poteškoćama i mjerama koje treba preduzimati.

Komunikacija između organizacionih jedinica

Razvijena komunikacija između organizacionih jedinica doprinosi efikasnijoj i boljoj razmjeni informacija unutar institucije, blagovremenom upoznavanju sa uočenim poteškoćama, boljoj koordinaciji u provođenju postavljenih ciljeva i osnovnih funkcija poslovanja, otkrivanju preklapanja određenih poslova ili zadataka i nedovoljne pokrivenosti određenih područja u poslovanju.

Komunikacija organizacione jedinice za finansije sa drugim organizacionim jedinicama

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj komunikacije između organizacione jedinice za finansije i drugih organizacionih jedinica, a njegovu suštinu čini razvoj upravljačke odgovornosti za finansijske učinke poslovanja kod rukovodioca institucije i rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica. Brigu o finansijskim učincima poslovanja trebaju voditi rukovodilac institucije i rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica, jer su za njih odgovorni, a ne rukovodioci organizacionih jedinica za finansije.

U praksi je često prisutna situacija da cjelokupnu brigu za finansije vode rukovodioci nadležni za finansije i budžet, dok ostali rukovodioci to ne doživljavaju kao svoju primarnu odgovornost. Od organizacionih jedinica za finansije očekuje se razvoj savjetodavne uloge i podrške rukovodiocima u preuzimanju njihove upravljačke odgovornosti. S druge strane, od ostalih organizacionih jedinica očekuje se uvažavanje tih savjeta i podrške i aktivna uključenost u izradu internih uputstava, pravila i procedura kojima se uređuju procesi budžetskog ciklusa, a čiju izradu najčešće inicira organizaciona jedinica za finansije.

Komunikacija sa ostalim institucijama iz istog resora

Institucije koje obavljaju aktivnosti iz istog resora (agencije, stalna tijela, upravne organizacije i sl.) trebaju:

- sa istima uspostaviti i razvijati efikasnu komunikaciju, posebno u segmentu informisanja o ciljevima poslovanja,

- uključivati ih u izradu planskih dokumenta (budžeta, strateških dokumenata razvoja, operativnih planskih dokumenta i sl.)

Također, od strane institucija se očekuje da ukažu na određene rizike u poslovanju, kao i da blagovremeno upozore resorno ministarstvo na poteškoće u poslovanju i sl.

Ova vrsta komunikacije je važna zbog potrebe koordiniranog pristupa u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole.

Komunikacija između institucija

Komunikacija između institucija koje povezuje provođenje određenih funkcija od ključnog je značaja za uspješno provođenje tih funkcija u cjelini.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole između ostalog uključuje i razvoj komunikacijskih kanala između institucija, a u cilju bolje raspoloživosti potrebnih informacija, smanjenja troškova obrade podataka, postizanja bolje umreženosti, a time bržih i efikasnijih usluga za građane, bolje informacione podloge za donošenje odluka i brojnih drugih prednosti.

Komunikacija sa korisnicima usluga, građanima, javnošću

Institucije u svojim izjavama o misiji i viziji često naglašavaju orijentaciju na korisnike svojih usluga i zadovoljavanje njihovih potreba. To je razumljivo, jer su oni u funkciji pružanja usluga građanima, pa je zato komunikacija sa građanima, odnosno javnošću, važan dio u sistemu finansijskog upravljanja i kontrola.

Važnost komunikacije sa građanima može se razmatrati sa dva aspekta.

Prvo, građani kao korisnici zahtijevaju kvalitetne javne usluge koje se pružaju na ekonomičan i jednostavan način bez obimnih administrativnih zahtjeva. Stoga je važno da institucije imaju saznanja o potrebama, interesima i željama korisnika svojih usluga. Institucije koje raspolažu sa više informacija o potrebama korisnika usluga, u stanju su bolje se prilagoditi, prepoznati i predvidjeti njihove potrebe u skladu sa raspoloživim resursima (finansijskim sredstvima, ljudskim kapacitetima, informatičkom podrškom i sl.).

S druge strane, građani kao porezni obaveznici očekuju da njihova sredstva budu racionalno utrošena i da se efikasno upravlja budžetskim sredstvima. Ciljevi poslovanja, usvojeni budžeti, izvještaji o izvršenju budžeta, ostvareni pokazatelji uspjeha i sl. moraju biti dostupni javnosti zbog veće transparentnosti poslovanja institucije.

Rezime

Da bi se moglo upravljati prihodima, rashodima, imovinom, obavezama, pratiti realizacija postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata, analizirati odstupanja, donositi odluke, zaključke i sl. potrebni su adekvatni, blagovremeni, potpuni i tačni podaci čijim se povezivanjem stvara podloga za kvalitetniji proces odlučivanja.

Jedna od važnih odrednica razvoja sistema finansijskog upravljanja i kontrola, u segmentu informacija i komunikacija je razvijenost računovodstvenih sistema. To se prije svega odnosi na to koliko detaljnih informacija računovodstveni sistemi pružaju, koji se sve izvještaji u njima kreiraju, kome su te informacije namijenjene, te koliko se računovodstvene informacije koriste u procesu donošenja odluka.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj računovodstvenih sistema naročito razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, putem kojih se osiguravaju detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini i obavezama, te povezuju sa nefinansijskim informacijama (o ostvarenim rezultatima, postignutim učincima i sl.)

Organizacija poslovanja putem trezora je u značajnoj mjeri unaprijedila finansijsko upravljanje i kontrolu, prvenstveno iz razloga što poslovanje putem trezora, u pravilu znači, efikasniju budžetsku kontrolu i racionalnije upravljanje prihodima i rashodima. Uređen sistem finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva postojanje pisane, odnosno dokumentovane procedure za ključne poslovne procese. Dokumentovanost se može postići na više načina, na primjer putem pisanih internih uputstava i procedura, informatizacijom poslovnih procesa, te izradom knjige (mape) poslovnih procesa.

Za procese iz budžetskog ciklusa potrebno je izraditi interne pisane procedure, koje donosi rukovodilac institucije, iz razloga, što su u te procese, kao što je već prethodno istaknuto, uključene direktno ili indirektno, gotovo sve organizacione jedinice.

4.5. Praćenje i procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Sistem finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njegovog funkcionisanja, blagovremenog ažuriranja u slučaju promjene uslova i načina poslovanja, te utvrđivanje mjera za kontinuirani razvoj sistema.

Praćenje i procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola provodi se putem aktivnosti:

- stalnog praćenja
- samoprocjene
- interne revizije

Prilikom provođenja aktivnosti u komponenti praćenje i procjena sistema, institucije BiH prate istoimena tri standarda internih kontrola (Standard 15, Standard 16 i Standard 17) sa pratećim zahtjevima.

a) Aktivnosti stalnog praćenja

Stalno praćenje uključuje redovne aktivnosti upravljanja i nadgledanja i druge aktivnosti koje zaposleni preduzimaju u obavljanju dužnosti, kao i provođenju mjera za rješavanje uočenih slabosti i poteškoća na nivou pojedinih aktivnosti, postupaka i procesa.

Svaki zaposleni u instituciji ima određenu odgovornost u smislu praćenja. U okviru opisa radnog mjesta definisani su zadaci i odgovornosti.

Praćenje obavljaju zaposlenici i rukovodioci na svim nivoima u okviru svog područja djelovanja u zavisnosti od odgovornosti koju imaju.

Zaposlenici –se trebaju fokusirati na vlastiti posao kako bi se rad obavljao na adekvatan način. Zaposlenici treba da ispravljaju greške koje uoče prije nego što ih prosljede višim nivoima na pregled. Rukovodstvo treba edukovati zaposlenike u vezi kontrolnih aktivnosti i podsticati ih da budu oprezni i da izvještavaju o uočenim slabostima i nepravilnostima.

Buduće da su detaljno upućeni u svakodnevne poslove institucije, zaposlenici su u najboljoj poziciji da otkriju probleme vezane za postojeće kontrolne aktivnosti. Zaposlenici treba da prate promjene u svom neposrednom internom i eksternom okruženju, utvrde rizike i daju prijedloge o mogućim poboljšanjima.

Rukovodioci srednjeg nivoa (služba/odsjek/odjeljenje) trebaju sagledati funkcionisanje kontrola za organizacionu jedinicu za koju su nadležni. Oni su odgovorni da osiguraju da zaposlenici obavljaju odgovornosti koje su im dodijeljene, da kontrolne aktivnosti funkcionišu, da organizaciona jedinica ostvaruje svoje ciljeve i da je kontrolno okruženje adekvatno, da postoji otvorena i dovoljna komunikacija, te da su rizici identifikovani i adekvatno riješeni.

Rukovodioci višeg nivoa, odnosno izvršni rukovodioci (pomoćnici ministra, direktori upravnih organizacija, načelnici uprava) –treba da se koncentrišu na praćenje ostvarivanja ciljeva institucije. Izvršni rukovodioci također treba da prate postojanje rizika i prilika u internom i eksternom okruženju, koji mogu ukazati na potrebu za promjenama u planovima institucije. Rukovodstvo treba da obezbijedi preduzimanje adekvatnih radnji u skladu sa rezultatima praćenja. Na primjer, rukovodstvo može donijeti odluku o utvrđivanju novih ciljeva kako bi se iskoristile novonastale prilike, može da konsultuje i dodatno obuču zaposlenike kako bi se ispravile proceduralne greške ili može da prilagodi kontrolne aktivnosti kako bi se rizici vezani za promjene sveli na minimum.

b) Postupak samoprocjene

Samoprocjena, za razliku od stalnog praćenja uglavnom se provodi na godišnjem nivou i predstavlja sveobuhvatniji pristup procjeni sistema finansijskog upravljanja i kontrola u cjelini, odnosno njegovim ključnim područjima.

Da bi se utvrdilo trenutno stanje finansijskog upravljanja i kontrole svaka institucija treba periodično (na godišnjem nivou) provoditi samoprocjenu (ili pregled) sistema finansijskog upravljanja i kontrola unutar institucije.

Institucija samoprocjenom treba utvrditi postoji li adekvatan sistem finansijskog upravljanja i kontrola sa pravilima i procedurama koje će osigurati da se poslovanje odvija pravilno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Samoprocjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola provodi se na dva načina:

- **popunjavanjem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije**
- **popunjavanjem Upitnika za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli⁴**

Struktura i sadržaj Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije uređen je Zakonom o finansiranju institucija BiH.

Struktura i sadržaj Upitnika za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli, kao i način pripreme uređuje se Uputstvom za izradu godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH.

⁴Puni naziv upitnika je Upitnik za samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola i sastavni je dio obrasca GI – IK

Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije i Upitnik za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli zasnovaju se na istom principu na način da sadrže niz pitanja za samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije obuhvata ključna područja: planiranje budžeta, izvršenje budžeta, javne nabavke, računovodstvo i izvještavanje.

U Upitniku za izradu godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli pitanja se grupišu po komponentama finansijskog upravljanja i kontrola: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje i procjena sistema.

Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije u obavezi su dati rukovodioci svih institucija i na taj način provesti samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola u njegovim ključnim područjima.

Pitanja na kojima se bazira Izjava o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije mogu se posmatrati i analizirati u kontekstu njihove povezanosti sa komponentama sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

U ovoj fazi razvoja sistema finansijskog upravljanja i kontrola putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije traži se od svih institucija minimum koji moraju postići u razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola u njegovim ključnim područjima kako bi sistem finansijskog upravljanja i kontrola bio u funkciji osiguravanja fiskalne odgovornosti.

Pored Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije, institucije su u obavezi ispuniti i Upitnik za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli, odnosno provesti širu samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola, analizirajući ga kroz sve njegove komponente.

U Upitniku za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli zastupljena su pitanja vezana za kontrolno okruženje koje predstavlja polaznu pretpostavku za cjelokupan razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

U okviru kontrolnog okruženja prati se između ostalog:

- područje etike i integriteta,
- uređivanje situacija sukoba interesa,
- način i pristup rukovođenja,
- način na koji su uređena ovlaštenja i odgovornosti unutar organizacione strukture
- razvijenost planskog pristupa poslovanju,
- upravljanje ljudskim resursima.

Upitnik za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli dalje analizira i razvijenost procesa upravljanja rizicima, što predstavlja relativno nov proces u institucijama BiH koji se treba razvijati kao sastavni dio procesa upravljanja, naročito planiranja i donošenja odluka. Upravo zbog toga razmatra se koliko se prilikom izrade srednjoročnih i godišnjih planova uzimaju u obzir događaji koji mogu nepovoljno uticati na ostvarenje postavljenih ciljeva, da li su dokumentovani podaci o rizicima i u koliko je mjeri uspostavljen sistem izvještavanja o rizicima, da li postoji koordinacija uspostave procesa upravljanja rizicima.

Upitnik za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli sadrži značajan broj pitanja koja se odnose na kontrolne aktivnosti i zahtjeva detaljnije informacije o sadržaju i strukturi određenih pisanih procedura kojima se uređuje proces evidencije poslovnih događaja, proces srednjoročnog planiranja, proces ugovaranja i nabavke i sl.

U području informacija i komunikacija u Upitniku za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli naglasak se stavlja na uređenost internog sistema izvještavanja za potrebe finansijskog upravljanja.

U ovom dijelu se razmatra:

- način izvještavanja, te analiziranja izvršenja budžeta,
- razvijenost računovodstvenih sistema,
- praksa sastavljanja dodatnih internih izvještaja za potrebe finansijskog upravljanja,
- informatizacija poslovnih sistema i dokumentovanost ključnih poslovnih procesa, te
- razvijenost sistema informacija i komunikacija

Upitnik za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli sadrži i pitanja koja se odnose na način praćenja i procjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola kroz koja se razmatra:

- način uspostave sistema izvještavanja najvišem rukovodstvu o funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola;
- način na koji se osigurava da se procedure i ostali interni akti provode u praksi i ažuriraju prema potrebi,
- praćenje provođenja preporuka eksternih i internih revizora.

Nakon završetka samoprocjene za utvrđene slabosti i nedostatke potrebno je planirati aktivnosti za njihovo rješavanje.

O rezultatima samoprocjene sistema finansijskog upravljanja i kontrola, kao i o aktivnostima koje se planiraju preduzeti na rješavanju uočenih slabosti i mjerama za dalja unapređenja, institucije su u obavezi podnijeti izvještaj CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH.

c) Aktivnosti interne revizije

Interna revizija, čije uspostavljanje je propisano Zakonom o internoj reviziji u institucijama BiH, u funkciji je objektivne i nezavisne procjene sistema finansijskog upravljanja i kontrole.

Jedinica interne revizije je funkcionalno i organizaciono odvojena od ostalih organizacionih jedinica i direktno odgovorna rukovodiocu institucije. Funkcionalna i organizaciona odvojenost važna je kako bi interna revizija mogla osigurati nezavisnost i objektivnost u planiranju svojih aktivnosti, odnosno u utvrđivanju područja koja će revidirati na osnovu procjene rizika, revidiranju poslovnih sistema i procesa, te izvještavanju rukovodioca institucije.

Rukovodilac interne revizije po pravilu učestvuje na sastancima rukovodilaca kako bi dobio dodatne informacije najvišeg rukovodstva o poslovanju institucije, prioritetima i eventualnim poteškoćama i sl. Te informacije su važne internim revizorima za utvrđivanje područja koja će revidirati i usmjeravanje revizorskih resursa u cilju jačanja sistema internih kontrola.

Na ovakvim sastancima se treba raspravljati i o revizorskim preporukama, njihovom provođenju i o aktivnostima preduzetim za rješavanje preporuka.

Interna revizija putem svojih izvještaja pruža rukovodiocu dodatne, nezavisne informacije o tome kako funkcionišu sistemi internih kontrola u revidiranim područjima, kako rukovodioci na koje su prenesena ovlaštenja i odgovornosti ostvaruju ciljeve i rezultate i kako upravljaju budžetskim sredstvima za koja su nadležni, te koje se preporuke daju u cilju poboljšanja poslovanja.

Za rukovodioce interna revizija predstavlja pomoć da se uoče određene slabosti i nepravilnosti koje se u svakodnevnom obavljanju aktivnosti nisu uočile i da se na vrijeme preduzimaju mjere koje će te slabosti rješavati.

Interna revizija se vrši po jasno utvrđenoj metodologiji u skladu sa Priručnikom za internu reviziju sa standardima interne revizije koji je objavila CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH, a na osnovu koje može revidirati sisteme i procese, utvrditi slabosti i dati preporuke.

Svakom poslovnom sistemu i procesu, interna revizija pristupa sagledavajući i analizirajući ih kroz tri aspekta:

- koji su ciljevi tog poslovnog sistema/procesa,
- koji su rizici da se ti ciljevi ne ostvare i koje se kontrole očekuju, te
- utvrđivanje, analiza i testiranje postojećih kontrola.

Revizorski nalazi do kojih dolazi interna revizija moraju se zasnivati na dokazima, a preporuke koje daju interni revizori trebaju biti realne i provodive.

U postupku provođenja interne revizije izuzetno je važno usaglašavanje nacrtu revizorskog izvještaja sa revidiranim subjektom sa ciljem da se utvrdi jesu li uzeta u obzir sva potrebna saznanja, dokumentacija i informacije kojima se potkrepljuju revizorski nalazi, te jesu li preporuke adekvatne.

Date preporuke se trebaju provoditi u skladu sa planovima aktivnosti. Nprovedene preporuke znače da sistemi i dalje imaju slabosti i da prijete rizici od propusta u poslovanju. Provođenje revizorskih preporuka je odgovornost rukovodioca.

U okviru mišljenja internih revizora između ostaloga, uzima se u obzir i status provođenja datih preporuka, te ukoliko nisu provedene, rukovodstvo mora planirati otklanjanje slabosti i nepravilnosti.

Rezime

Sistemi finansijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju kontinuirano praćenje i procjenu njihove adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Praćenje i procjena provodi se putem stalnog praćenja, samoprocjene i interne revizije.

Važno je naglasiti da su Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucija i samoprocjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola prilikom izrade godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola mehanizmi samoprocjene i njihova je prvenstvena namjena da institucijama pomognu preispitati i analizirati vlastite sisteme finansijskog upravljanja i kontrola, te blagovremeno uočiti slabosti i preduzeti mjere za njihovo rješavanje.

5. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA USPOSTAVU I RAZVOJ FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Uspostavljanje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole, zasnovana na odgovarajućim odredbama Zakona o finansiranju institucija BiH, podrazumijeva i primjenu dobrih praksi i iskustava vezanih za procedure i aktivnosti koje je potrebno provesti kako bi sistem postao operativan i funkcionalan.

U tom smislu planiranje aktivnosti za uspostavu i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH izvršeno je na bazi iskustava koja se zasnivaju na slučajevima u kojima već postoji neki sistem koji funkcioniše i u kojem postoje podsistemi koji regulišu pojedina područja poslovnih procesa.

Uzimajući u obzir ovu preporuku, ali i druga iskustva i preporuke, CHJ ovim Priručnikom promovira i sugeriše svim institucijama BiH da izvrše analize postojećeg sistema, posebno stavljajući akcenat na nedostatke i neusaglašenosti sa Standardima interne kontrole i preporukama iz ovog priručnika.

U pojedinim institucijama BiH doneseni su interni akti u kojima su propisani pojedini poslovni procesi ili zasebne aktivnosti. Za većinu poslovnih procesa nije propisan način njihovog obavljanja u skladu sa načelima ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i općeprihvaćenim međunarodnim standardima interne kontrole.

Uobičajena praksa u takvim slučajevima je da se analitičkim postupcima preispitaju postojeća rješenja i da se utvrde nedostaci u postojećim internim kontrolama i radnje potrebne za ispravljanje tih nedostataka.

Međutim, ključna preporuka proistekla iz dobrih praksi glasi: **Ne postoji univerzalni model uspostave sistema finansijskog upravljanja i kontrola.**

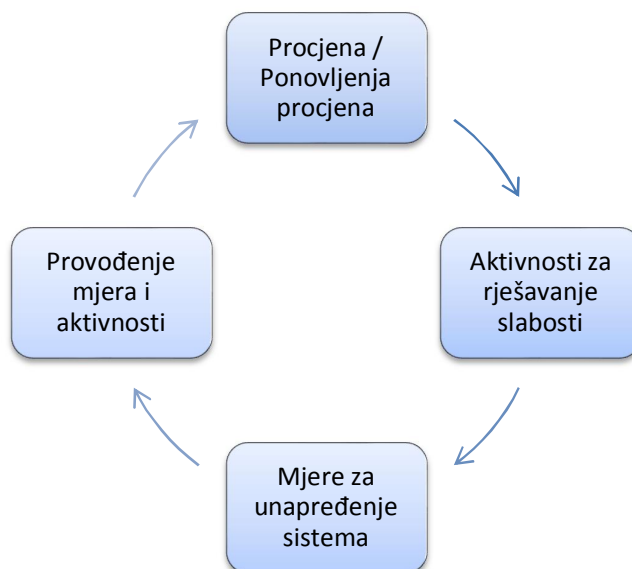
Postojeći sistem internih kontrola nije uspostavljen uzimajući u obzir ciljeve koje institucije žele ostvariti, rizike koji utiču na ostvarivanje ciljeva i ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, nego su postojeće kontrole usmjerene samo na ostvarivanje zakonitosti i pravilnosti.

Ovaj pristup o uspostavljanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola predstavlja samo smjernicu, te se može prema potrebi mijenjati da bi se njime zadovoljile jedinstvene specifičnosti, okolnosti i zahtjevi institucije.

Planiranje aktivnosti za razvoj finansijskog upravljanja i kontrole predstavlja kontinuirani proces koji se može sagledati kroz sljedeće korake:

1. procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola putem različitih oblika praćenja, samoprocjene i interne revizije, uzimajući u obzir i nalaze i preporuke eksterne revizije,
2. utvrđivanje aktivnosti za rješavanje uočenih slabosti i nedostataka,
3. utvrđivanje mjera za dalja unapređenja i poboljšanja sistema finansijskog upravljanja i kontrola, koje nužno ne znače postojanje slabosti u sistemu,
4. provođenje aktivnosti za rješavanje slabosti i mjera za unapređenja sistema finansijskog upravljanja i kontrola i
5. ponovna procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola i ponovno provođenje svih ostalih koraka.

Ciklus planiranja aktivnosti za uspostavu i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola prikazan je na sljedećoj slici.



Slika broj 9 - Ciklični prikaz planiranja aktivnosti u uspostavi i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole je kontinuiran i dobro dokumentovan sistem osmišljen tako da identifikuje slabosti interne kontrole, utvrdi mjere koje su potrebne za ispravljanje uočenih nedostataka, osigura praćenje i provođenje potrebnih korektivnih radnji, te periodično procjenjivanje adekvatnosti internih kontrola. Sistem podrazumijeva sljedeće aktivnosti:

1. *Organizaciona uspostava* je ključni element uspješnog uspostavljanja sistema finansijskog upravljanja i kontrola, koji uključuje:
 - a. Dodjelu odgovornosti

Krajnju odgovornost za učinkovite interne kontrole nosi rukovodstvo svake institucije. Rukovodioci koji su odgovorni za svakodnevno poslovanje, također su odgovorni i za djelotvornost internih kontrola u svojim organizacionim jedinicama. Dodjela odgovornosti se razlikuje među institucijama zavisno od veličine i organizacione strukture institucije.

Lice zaduženo za finansijsko upravljanje i internu kontrolu

Rukovodilac institucije će imenovati lice zaduženo za finansijsko upravljanje i kontrolu. Ovo lice će biti odgovorno i imati ovlaštenja za koordiniranje aktivnostima razvoja interne kontrole. Lice zaduženo za finansijsko upravljanje i kontrolu je zaduženo **je** za koordinaciju sljedećih aktivnosti na nivou institucije:

- praćenje i ocjenjivanje cjelokupnog sistema interne kontrole
- koordiniranje razvoja i provođenja interne kontrole
- praćenje utvrđenih nedostataka i potrebnih korektivnih radnji
- osiguravanje da su svi zaposleni upoznati sa procedurama i politikama, te da dobivaju odgovarajuću obuku iz oblasti internih kontrola

- izvještavanje prema zahtjevima internih i vanjskih korisnika

Radna grupa za finansijsko upravljanje i kontrolu

U instituciji se može formirati radna grupa za uspostavu sistema finansijskog upravljanja i kontrola. Odluku o formiranju radne grupe donosi rukovodilac institucije uzimajući u obzir veličinu institucije, godišnji budžet, složenosti organizacione strukture, kao i druge faktore koji su važni za donošenje odluka. U slučaju da se u instituciji formira radna grupa istom će upravljati lice zaduženo za finansijsko upravljanje i kontrolu. Članovi radne grupe treba da budu stručnjaci sa znanjem i iskustvom u sljedećim područjima: finansijsko upravljanje, interna kontrola, upravljanje ljudskim potencijalima, procjena i upravljanje rizicima, javne nabavke i slično.

Dužnosti radne grupe su:

- popis i opis poslovnih procesa,
- izrada mape poslovnih procesa,
- utvrđivanje kontrolnog okruženja,
- koordiniranje procesa identifikacije i procjene rizika,
- koordiniranje prilikom određivanja načina upravljanja rizikom,
- uspostavljanje kontrolnih aktivnosti koje obuhvataju pisane politike i procedure,
- uspostavljanje sistema informacija i komunikacija,
- uspostavljanje sistema kontrola i funkcionisanja finansijskog upravljanja,
- utvrđivanje načina praćenja i procjene adekvatnosti uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja.

b. Linije izvještavanja

Interni sistem izvještavanja i praćenja potrebno je uspostaviti radi praćenja napretka realizacije zadataka institucije. Područja koja treba pratiti uključuju sljedeće:

- izrade i provođenja popisa i opisa poslovnih procesa
- izrada i provođenje procjene rizika
- provođenje pregleda internih kontrola
- napredak korektivnih radnji u područjima u kojima su kontrole potrebne, ali ne postoje, gdje su nedovoljno jake ili su pretjerane tako da ometaju poslovanje.

Linije izvještavanja trebaju uključivati kratak pregled informacija vezanih za rezultate procjene rizika, preglede internih kontrola ili revizije, testiranje korektivnih radnji.

c. Proces dokumentovanja

Dokumentacija se vodi za popis i opis svih poslovnih procesa, procjenu rizika, testiranje i praćenje. Metode vođenja dokumentacije uređuje svaka institucija prema vlastitim potrebama. Dokumentacija treba biti dovoljno detaljna kako bi se mogao izvršiti pregled, odnosno praćenje.

2. *Planiranje uspostavljanja i razvoja finansijskog upravljanja i kontrole*

Ovo je jedan od najvažnijih koraka u cijelom procesu. Planiranje uspostave finansijskog upravljanja i kontrole treba sadržavati aktivnosti potrebne za provođenje finansijskog upravljanja i kontrole, rokove za provođenje pojedinih aktivnosti, kao i odgovorna lica za svaku aktivnost.

3. *Sastavljanje izjave o viziji i misiji, te ključni ciljevi poslovanja*

Izjava o viziji predstavlja dugoročan smjer u razvoju institucije i ista istovremeno treba biti ambiciozna i realna. Ona treba biti u pisanom obliku.

Izjava o misiji razrađuje izjavu o viziji i propisuje joj svrhu. Ona nema vremenski okvir, pa postoji onoliko dugo koliko postoji institucija.

Ciljevi su opisi stanja koje institucija namjerava postići kako bi ostvarila svoju misiju i viziju.

4. *Kontinuirana procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola (kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, praćenje)*

Kontinuirana procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrola obavlja se stalnim praćenjem i samoprocjenom, ali i procjenom od strane interne i eksterne revizije. Navedeni oblici praćenja i procjene sistema finansijskog upravljanja i kontrola putem kojih se uočavaju određene slabosti i nedostaci, utvrđuju mjere i aktivnosti za njihovo rješavanje i predstavljaju polaznu osnovu za planiranje aktivnosti za upostavljanje i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

5. *Dokumentovanost poslovnih procesa*

Kako je detaljno opisano u poglavlju 4.4.4. Dokumentovanost sistema, ključne poslovne procese moguće je dokumentovati na više načina:

- pisanim uputstvima, procedurama, odnosno donošenjem internih akata koji uključuju pravilnike, instrukcije, smjernice i slično
- informatizacijom poslovnih sistema i procesa
- izradom knjige/mape poslovnih procesa

Naročito su važne jasne procedure vezane za procese iz budžetskog ciklusa, srednjoročnog planiranja, izrade budžeta, izvršenja budžeta, uključujući i proces ugovaranja i nabavke, računovodstvene procese u smislu obrade materijalno-finansijske dokumentacije, evidencije i sistema izvještavanja.

6. *Izrada revizorskog traga – dijagram toka*

Revizorski trag omogućava rekonstrukciju svih pojedinačnih transakcija i operacija provedenih u okviru jednog procesa, odnosno verifikaciju navedenih transakcija i operacija. Svrha revizorskog traga je pomoć rukovodstvu u procjeni adekvatnosti finansijskog upravljanja i kontrole, te mogućih preklapanja ili dupliciranja među pojedinim organizacionim jedinicama institucije. U prilogu broj 5 nalazi se obrazac i primjeri revizijskog traga kao i obrazac, simboli za izradu i primjer dijagrama toka.

7. *Procjena rizika i upravljanje rizicima*

Potrebno je uspostaviti sistemski pristup upravljanju rizicima na nivou institucije kao pomoć u blagovremenom reagovanju na rizike koji mogu spriječiti ili otežati ostvarenje ciljeva institucije. Upravljanje rizicima je cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja

rizika uzimajući u obzir ciljeve institucije, te preduzimanja potrebnih radnji u svrhu smanjenja rizika kroz primjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

CHJ MFIT će donijeti Smjernice o upravljanju rizicima u institucijama BiH u kojima će biti detaljno razrađena metodologija procjene i upravljanja rizicima.

8. Analiza postojećih i potrebnih kontrola

Kontrole koje se provode u institucijama BiH se uspostavljaju kao:

- a. prethodne kontrole,
- b. naknadne kontrole

Prethodne kontrole se provode za one poslovne procese ili transakcije koje su izložene većem riziku ili koje su značajnije za instituciju. One podrazumijevaju provjeru zakonitosti, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovne transakcije prije izvršenja konačne odluke, zaključenja ugovora ili provođenja neke druge poslovne transakcije.

Naknadne kontrole se provode nakon okončanja poslovne transakcije. Naknadnu kontrolu ne mogu provoditi lica koja je odgovorno ili uključeno u provođenje prethodne kontrole.

9. Plan djelovanja za korektivne radnje

Korektivne radnje se preduzimaju ukoliko se utvrdi da postoje područja u kojima kontrole ne daju razumno uvjerenje da će se ostvariti određeni cilj kontrole. Lice zaduženo za finansijsko upravljanje i kontrolu izvještava rukovodioca o identifikovanim slabostima i daje preporuku za njihovo korigovanje. Rukovodilac razmatra preporuke i donosi odluku o uvođenju novih kontrola, unapređivanju postojećih kontrola ili o prihvatanju rizika koji je inherentan za određenu slabost.

10. Izvještaji o internim kontrolama (stalno izvještavanje rukovodstva o stanju interne kontrole u instituciji)

Izvještaji od internih kontrolama se trebaju redovno pripremati i dostavljati rukovodiocu institucije. Izvještaji treba da obuhvataju oblasti u kojima ne postoje kontrole ili su one neadekvatne, odnosno oblasti u kojima kontrole ne funkcionišu na odgovarajući način ili u kojima postoje pretjerane kontrole. Osim toga, u izvještajima se trebaju nalaziti i planovi i preporuke za rješavanje utvrdjenih nedostataka.

11. Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli

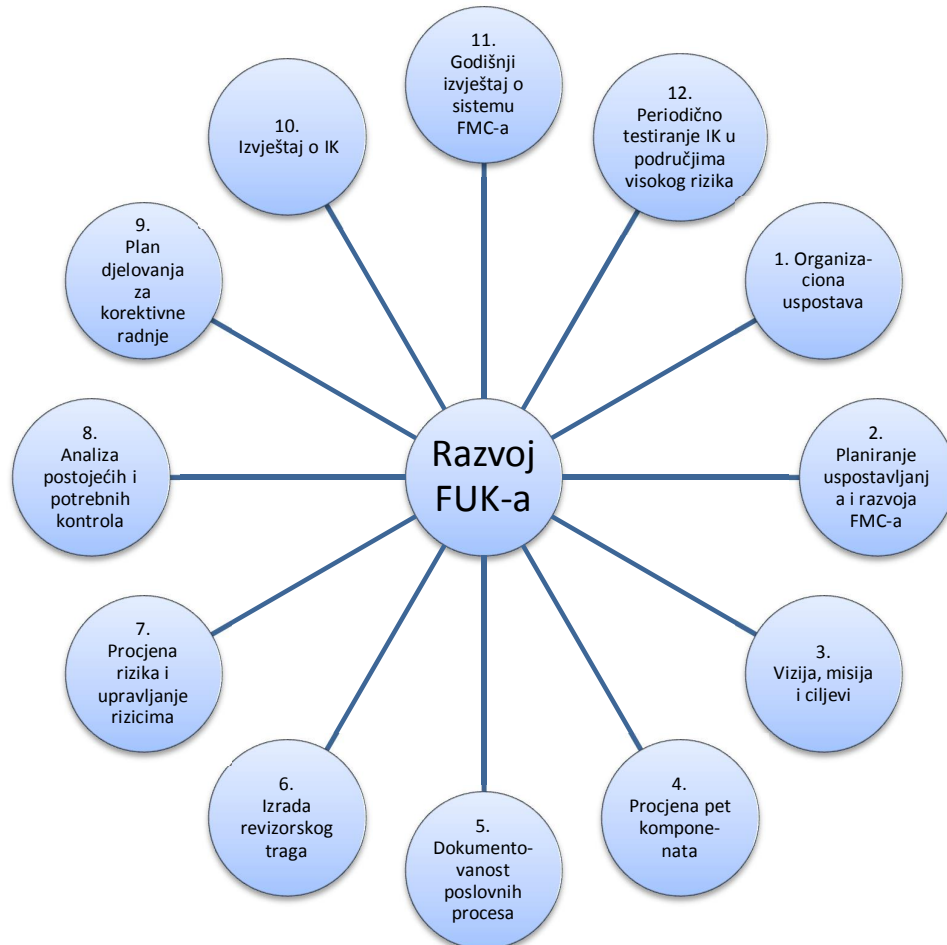
Sve institucije BiH su u obavezi da izrade Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli sa ciljem provjere kvaliteta finansijskog upravljanja i kontrole. Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli čini Upitnik o samoprocjeni sistema finansijskog upravljanja i kontrola koji se dostavlja CHJ na osnovu Pravilnika o godišnjem izvještavanju o finansijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH i Uputstva za popunjavanje upitnika za samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

12. Periodično testiranje internih kontrola u područjima visokog rizika

Periodično testiranje internih kontrola se vrši kako bi se potvrdilo da se aktivnosti provode po planu. Periodično testiranje ne smije predstavljati opterećenje, ali treba biti adekvatno kako bi se rukovodiocu pružile informacije da li se postojeće procedure i da li kontrole funkcionišu na

na in na koji je predvi eno. Periodi no testiranje internih kontrola treba sprovoditi u oblastima koja su procjenom rizika utvr ena kao podru ja visokog rizika.

Povezanost navedenih aktivnosti predstavljena je na slici broj 10.



Slika broj 10 - Uspostavljanje i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrola

5.1. Aktivnosti za prevazilaženje uočenih nedostataka sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Sve institucije BiH su dužne planirati i preduzimati aktivnosti u cilju rješavanja:

- a. uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli
- b. nalaza i preporuka interne i eksterne revizije, odnosno Ureda za reviziju institucija BiH
- c. uočenih nedostataka prilikom izrade Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije
- d. drugih mjera predviđenih za dalji razvoj finansijskog upravljanja i kontrole

a) Aktivnosti koje se planiraju preduzeti u cilju rješavanja uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli

Institucije su u obavezi da provedu samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola na bazi Upitnika za Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli (obrazac GI-1K). Odgovarajući na pitanja iz Upitnika, institucije procjenjuju razvijenost pojedinih komponenti internih kontrola (kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, praćenje i procjena). Svaki negativan odgovor najčešće ukazuje na određene nedostatke i slabosti, odnosno područja koja zahtijevaju dalja unapređenja u poslovanju.

Mjere koje se planiraju preduzeti radi otklanjanja uočenih slabosti i nedostataka, odnosno za dalji razvoj finansijskog upravljanja i kontrole po komponentama, provode se na način da se istim dodijele odgovorna lica i rokovi za provođenje.

b) Aktivnosti koje se planiraju preduzeti u cilju rješavanja nalaza i preporuka interne i eksterne revizije - Ureda za reviziju institucija BiH

Institucije su obavezne uvažiti preporuke interne revizije koje su usmjerene na poboljšanje sistema internih kontrola.

Aktivnosti koje se planiraju preduzeti u cilju rješavanja nalaza i preporuka interne revizije uključuju preporuke interne revizije koje nisu provedene ili su djelimično provedene, a koje se planiraju provesti u narednom periodu.

Institucije će provesti aktivnosti u cilju rješavanja nalaza i preporuka Ureda za reviziju institucija BiH iz prethodno obavljenih revizija.

Osim procjene efikasnosti i efektivnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola koju provode same institucije, eksterna revizija koju obavlja Ured za reviziju institucija BiH u skladu sa međunarodnim standardima, osigurava dodatne informacije o načinu upravljanja budžetskim sredstvima i njihovoj potrošnji, te ukazuje na slabosti u sistemu finansijskog upravljanja i kontrola koje je potrebno rješavati.

Ključne slabosti u sistemu (upravljanje prihodima, rashodima, obavezama, imovinom, javne nabavke i sl.) na koje je Ured za reviziju institucija BiH ukazivao u svojim izvještajima trebaju biti shvaćene ujedno kao i slabosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

c) Aktivnosti koje se planiraju preduzeti u cilju rješavanja uočenih nedostataka prilikom izrade Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije

Putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucija dobija informacije o razvijenosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola, koje ujedno i služe kao osnov za utvrđivanje mjera za dalji razvoj ovog sistema.

d) Druge mjere koje se planiraju preduzeti u cilju daljeg razvoja finansijskog upravljanja i kontrole

Institucije trebaju uzeti u obzir i sve druge mjere čijim se provođenjem unapređuje kvalitet finansijskog upravljanja i kontrole, a koje nisu proizašle iz prethodno opisanih analiza (npr. kod uvođenja novog informacionog sistema, nadogradnje postojećeg i sl.)

Pored navedenih mjera, mogu se navesti i aktivnosti koje su usmjerene prema rješavanju slabosti ili nedostataka koje su uočene prilikom obavljanja nadzornih aktivnosti, kao i aktivnosti koje su usmjerene na rješavanje najznačajnijih rizika u poslovanju utvrđenih na osnovu izvještaja o rizicima i drugo.

Rezime

Institucije trebaju pristupiti razvoju finansijskog upravljanja i kontrola na način da sagledaju, analiziraju i uvažavaju izvještaje koji su rezultat samoprocjene sistema finansijskog upravljanja i kontrola, izvještaje koji su rezultat rada interne revizije, te izvještaje Ureda za reviziju institucija BiH. Također, treba uzeti u obzir i mjere koje proizilaze iz razvojnih aktivnosti u pojedinim područjima i nisu nužno usmjerene na rješavanje do sada utvrđenih slabosti već na dalje unapređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrola.

Sve institucije su u obavezi planirati aktivnosti usmjerene na dalji razvoj finansijskog upravljanja i kontrola. Od institucija se očekuje razvoj i jačanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola, što je značajno za razvoj strateškog planiranja, razvoj sistema odgovornosti i bolju koordinaciju aktivnosti u institucijama BiH.

6. IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI

Institucije o funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola izvještavaju putem podnošenja:

- Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije i
- Godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola (obrazac GI-IK)

Podnošenje Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva, čija je forma i okvirni sadržaj propisana od strane Vijeća ministara BiH, uređeno je Zakonom o finansiranju institucija BiH. Podnošenje Godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola uređuje se Pravilnikom o godišnjem izvještavanju o finansijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH i Uputstvom za izradu godišnjeg izvještaja o sistemu internih finansijskih kontrola u institucijama BiH.

6.1. Izvještavanje putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije

Institucije dostavljaju Ministarstvu finansija i trezora BiH Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije uz godišnji izvještaj o izvršenju budžeta do 28. februara tekuće godine za prethodnu godinu. Putem Izjave o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije, rukovodilac institucije potvrđuje da je tokom fiskalne godine osigurao namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih budžetom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u instituciji.

6.2. Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli

Pored Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije, institucije su u obavezi da izvrše samoprocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola ispunjavanjem Upitnika za godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli.

- Popunjeni upitnik (obrazac GI-IK) predstavlja Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli i sve institucije su dužne isti dostaviti CHJ.

Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli u skladu sa Pravilnikom o godišnjem izvještavanju o finansijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH odobrava rukovodilac institucije.

Kroz Godišnji izvještaj o finansijskom upravljanju i kontroli, institucije obavještavaju CHJ o funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola kroz COSO komponente.

U okviru komponente kontrolno okruženje, institucije izvještavaju o:

- pitanjima etike i integriteta
- načinu rukovođenja (redovno održavanje sastanaka najvišeg rukovodstva)
- razvijenosti planskog pristupa poslovanju (definisanje strateških ciljeva, ciljeva programa, ciljeva sadržanih u godišnjim planovima organizacionih jedinica, povezanost navedenih ciljeva i sl.)
- delegiranju ovlaštenja i odgovornosti za ciljeve/programe/aktivnosti i budžetska sredstva

- uređenosti linija izvještavanja (o realizaciji programa/projekata i uz to vezana budžetska sredstva)
- saradnji sa drugim institucijama

U okviru komponente upravljanje rizicima, institucije izvještavaju o:

- zaduživanju lica za koordinaciju upravljanja rizicima
- utvrđivanju rizika u odnosu na ciljeve
- procjenjivanju uticaja/vjerovatnoće rizika
- dokumentovanje podataka o rizicima (registri rizika)
- izvještavanje o rizicima
- informisanost o rizicima u poslovanju

U okviru komponente kontrolne aktivnosti, institucije izvještavaju o:

- postojanju pisanih internih pravila (pravilnici, instrukcije, uputstva, smjernice) iz područja koja detaljnije uređuju procese iz budžetskog ciklusa: Dokument okvirnog budžeta, izrada i realizacija finansijskog plana, evidencija poslovnih događaja i transakcija, nabavki i ugovaranja, upravljanje imovinom, naplata vlastitih prihoda, povrat neopravdano utrošenih ili pogrešno isplaćenih budžetskih sredstava
- načinu primjene principa razdvajanja dužnosti
- provođenju naknadnih kontrola namjenske potrošnje isplaćenih budžetskih sredstava
- uvidu u uređenost kontrolnih aktivnosti u instituciji

U okviru komponente informacije i komunikacije, izvještavaju o:

- podnošenju izvještaja o realizaciji ciljeva, programa, projekata
- načinu praćenja i analiziranja budžeta
- razvijenosti računovodstvenih sistema (praćenje troškova/prihoda po programima, projektima, aktivnostima, organizacionim jedinicama)
- postojanju evidencija ugovorenih obaveza
- internim izvještajima za potrebe finansijskog izvještavanja
- informatizaciji sistema i integrisanosti IT sistema
- dokumentovanosti poslovnih procesa
- informatičkoj povezanosti institucija

U okviru komponente praćenje i procjena sistema, institucije izvještavaju o:

- praćenju i izvještavanju o funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola
- načinu na koji se osigurava da se interni akti (pravilnici, instrukcije, smjernice, uputstva) provode u praksi i da se ažuriraju
- realizaciji preporuka eksterne i interne revizije

6.3. Konsolidovani godišnji izvještaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH

Na osnovu pojedinačnih godišnjih izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli institucija (obrazac GI-1K) CHJ izrađuje konsolidovani godišnji izvještaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

Svrha konsolidovanog godišnjeg izvještaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH je informisanje Vijeća ministara BiH o aktivnostima koje su u izvještajnom periodu provedene u oblasti razvoja sistema interne finansijske kontrole, o stanju i budućem razvoju sistema interne finansijske kontrole.

Rezime

Institucije BiH izvještavaju o razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola na dva načina. Institucije putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva, izvještavaju o postignutom stepenu razvoja sistema finansijskog upravljanja i kontrola u skladu sa Zakonom o finansiranju institucija BiH.

Pored toga, institucije su u obavezi da izvještavaju o sistemu finansijskog upravljanja i kontrola putem Godišnjeg izvještaja o finansijskom upravljanju i kontroli kako bi se sistem procijenio kroz sve COSO komponente. Na osnovu dostavljenih izvještaja, CHJ Ministarstva finansija i trezora BiH izrađuje godišnji konsolidovani izvještaj i podnosi ga Vijeću ministara BiH.

Potrebno je naglasiti da je svrha ovog izvještavanja blagovremeno otkrivanje slabosti i nedostataka u sistemu finansijskog upravljanja i kontrola sa ciljem njegovog daljeg razvoja.

7. PRILOZI

Prilog 1: Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u pružanju javnih usluga

Prilog 2: Primjer opisa poslova organizacione jedinice za finansije u dijelu koordinacije finansijskog upravljanja i kontrole

Prilog 3: Balanced scorecard – metoda za mjerenje uspješnosti

Prilog 4 – 1: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa

Prilog 4 - 1a: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa - primjer popunjenog obrasca

Prilog 4 – 2: Obrazac mape poslovnih procesa

Prilog 4 - 2a: Obrazac mape poslovnih procesa- primjer popunjenog obrasca

Prilog 5 – 1: Identifikacioni obrazac

Prilog 5 - 1a: Identifikacioni obrazac - primjer popunjenog obrasca

Prilog 5 – 2: Obrazac za izradu dijagrama toka sa simbolima za izradu dijagrama toka

Prilog 5 - 2a: Obrazac za izradu dijagrama toka - primjer popunjenog obrasca

Prilog 1: Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u pružanju javnih usluga

Jedan od ciljeva finansijskog upravljanja i kontrole je obavljanje poslovanja ne samo na pravilan i etičan način i u skladu sa zakonima i podzakonskim propisima, već i **na ekonomičan, efikasan i efektivan način.**

Namjera ovog priloga je da se pojasne pojmovi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i daju praktični primjeri njihove primjene u institucijama BiH.

Ekonomičnost je usmjerena na maksimalno smanjivanje troškova resursa koji se koriste u nekoj aktivnosti kako bi se ostvarili ciljevi, vodeći pri tome brigu o njihovoj primjerenoj kvaliteti.

Ekonomično poslovanje znači nerasipničko i uravnoteženo poslovanje.

Institucija koja posluje ekonomično nabavlja resurse neophodne za izvršenje aktivnosti po najnižim troškovima, a da istovremeno ne narušava zahtjeve za kvalitetom, količinom i blagovremenošću.

Smisao ekonomičnosti je da se ne nabavlja ono što nije potrebno, već samo ono što je stvarno potrebno i što će se zaista koristiti.

Primjer ekonomičnosti: nabavka goriva ili kancelarijskog materijala po najpovoljnijoj cijeni.

Efikasnost je usmjerena na odnos između postignutih rezultata (izlaza) i resursa (ulaza) upotrijebljenih za njihovo ostvarenje.

Efikasnost ne znači samo smanjiti troškove, već ona uključuje i mjerenje kako institucija koristi svoje resurse, te kako ih transformiše u rezultate.

Efikasno poslovanje znači da se uz minimalno trošenje resursa postiže određeni kvantitet i kvalitet proizvoda/usluga ili da se maksimalan kvalitet i količina proizvoda/usluga dobija korištenjem raspoloživih resursa.

Institucija posluje efikasno kada postiže maksimalne rezultate korištenjem resursa koje ima na raspolaganju, ili kada ciljanu količinu i kvalitet usluge/proizvoda ostvaruje korištenjem minimalnih ulaznih resursa.

Primjeri efikasnosti:

Primjer 1: Ukoliko Agencija za državnu službu u slučaju smanjenja budžeta održi isti nivo i kvalitet obuka, tada je ona efikasnija. S druge strane, ukoliko su se korištenjem istog nivoa resursa uspiju organizovati kvalitetnije i raznovrsnije obuke u skladu sa zahtjevima institucija BiH, tada je Agencija također efikasnija.

Primjer 2: Smanjenje troškova servisiranja i održavanja, na primjer, vozila, kompjutera, opreme ili fotokopirnih uređaja, parametar je za mjerenje efikasnosti. S druge strane, vozni park u kojem ostaje puno službenih vozila koja se ne koriste ili su pokvarena zbog neredovnog održavanja, primjer je neefikasnosti.

Efektivnost je usmjerena na ostvarenje unaprijed određenih opštih ili specifičnih ciljeva (konkretne planirane aktivnosti), te stvarni učinak (ostvareni izlaz) u poređenju sa učinkom koji se namjeravao postići.

Efektivno poslovanje znači poslovanje u kojem rezultati neke aktivnosti odgovaraju cilju ili željenim učincima koji su se namjeravali postići.

Institucija posluje efektivno kada uspješno ostvaruje željene rezultate, opšte i posebne ciljeve ili politike, odnosno kada razumno troši.

Drugim riječima, to znači da utrošeni resursi i realizovane aktivnosti imaju za rezultat ostvarenje postavljenih ciljeva poslovanja i učinaka koji se namjeravaju postići.

Primjer efektivnosti:

Smanjena stopa pojave zaraze zbog pojačane kontrole kvaliteta hrane od strane Ureda za veterinarstvo.

Primjenom raspona mjera i pokazatelja uspješnosti poslovanja (poput pouzdanosti, tačnosti, blagovremenosti i sl.) moguće je procijeniti efektivnost institucije.

Međusobna povezanost ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti

Ekonomičnost, efikasnosti i efektivnost treba posmatrati kao cjelinu, jer na primjer, nema smisla raditi nešto na jeftiniji način ako s tim ne ostvarujemo željeni rezultat.

Institucija može smanjiti troškove i poslovati ekonomično, ali to ne znači da je istovremeno i efektivan ako time ne ostvaruje željene rezultate.

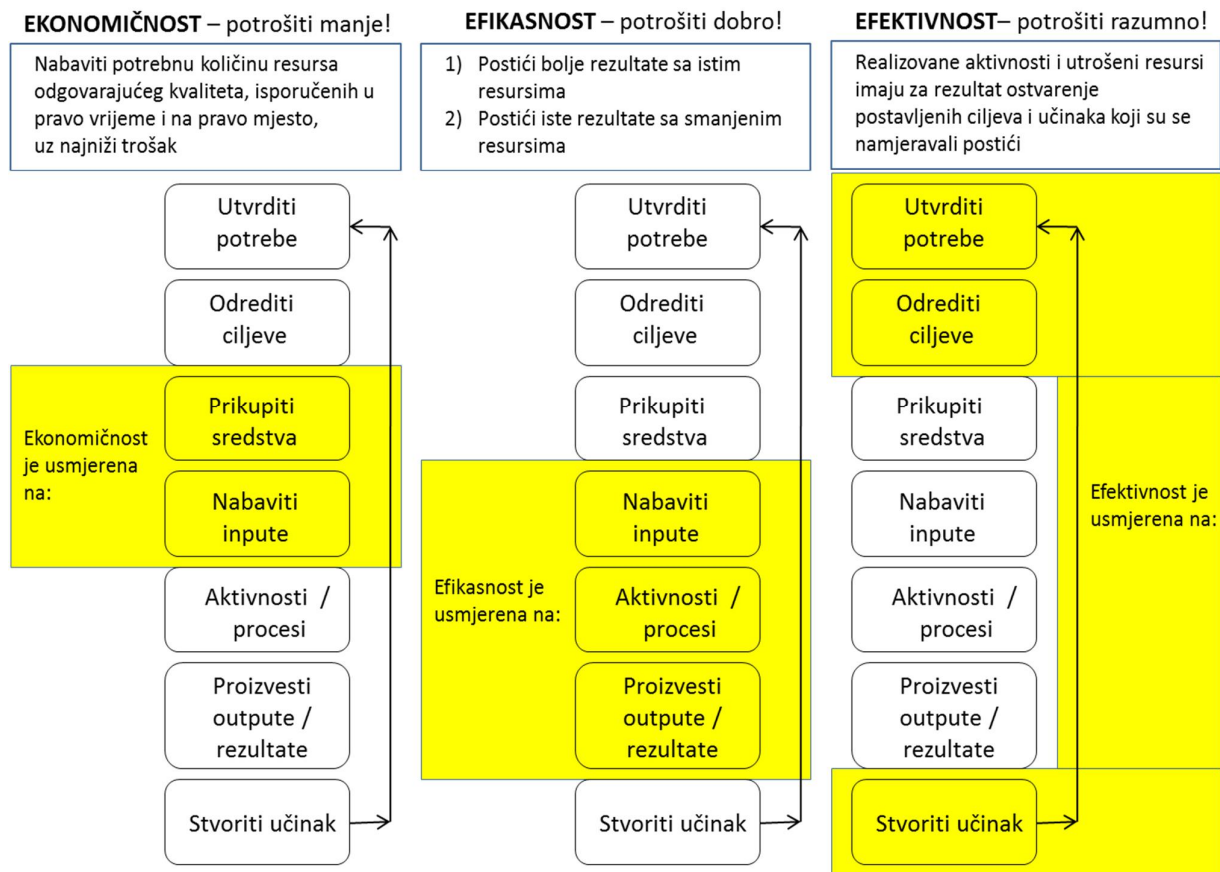
Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost međusobno su povezani i u praksi su granice između istih rijetko jasno uočavaju.

Za mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti potrebno je jasno poznavati potrebe korisnika usluga, ciljeve poslovanja, utvrditi pokazatelje uspješnosti kojima će se pratiti ostvarenje učinaka, troškovi poslovanja i sl.

Razvojem srednjoročnog planiranja se od institucija zahtijeva utvrđivanje opštih i posebnih ciljeva, definisanje načina ostvarenja, te utvrđivanje pokazatelja rezultata i pokazatelja uspješnosti, čime se stvaraju preduslovi za bolje i veće mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja.

Sljedeća slika daje prikaz ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u kontekstu elemenata iz strateškog plana (ciljevi, aktivnosti, rezultati, učinci) i resursa potrebnih za njihovu realizaciju:

Povezanost ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u pružanju javnih usluga



Radi lakšeg razumijevanja gore prikazanog grafikona i odnosa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u nastavku se dodatno pojašnjavaju pojmovi inputi, aktivnosti/procesi, outputi/rezultati te učinci.

INPUTI (ULAZI) uključuju sve resurse koji se u okviru programa troše u cilju pružanja određene usluge, a mogu biti ljudski i finansijski (kao i korištenje imovine, npr. kancelarijskog prostora).

AKTIVNOSTI/PROCESI predstavljaju radnje koje institucija preuzima sa inputima (ulazima) kako bi ostvario određene rezultate (izlaze). To je mjera koja pokazuje kako institucija koristi svoje ulaze da bi postigao rezultate (izlaze). Mjere aktivnosti često su definisane kao inicijative, na primjer: razraditi plan, provesti studiju, održati obuku ili izgraditi zgradu.

OUTPUTI/REZULTATI/IZLAZI: predstavljaju proizvedene robe ili pružene usluge od strane institucije, odnosno direktne proizvode ili usluge nastale na osnovu aktivnosti institucije. Rezultati (izlazi) trebaju mjeriti i kvalitet i kvantitet. Kvalitet izlaza je često teže odrediti nego njegov kvantitet. Međutim, sa ispravnim tehnikama, kvalitet se može mjeriti uzevši u obzir faktore kao što su: pouzdanost, ispravnost i blagovremenost rezultata odnosno izlaza. Oni se stavljaju u odnos prema količini ostvarenog posla (broj razrađenih planova, broj održanih obuka).

UČINAK/ISHOD/OUTCOME: željeni rezultat, dostignuće; ono što se želi postići nekim aktivnostima. To su koristi za primaocima usluga – građane, klijente – ili učinak koji osjećaju primaoci usluga koji su obuhvaćeni pojedinim programom.

Željeni učinak je na primjer: zdrava populacija. Da bi se to ostvarilo potrebne su različite aktivnosti (edukovati ljude o zdravom načinu života, proizvesti zdravu hranu) koje predstavljaju rezultate/output. Mjere učinka obično su definisane kao fraze, na primjer: smanjenje stope kriminaliteta, povećanje vještina ili procentualno smanjenje zapošljavanja radnika po ugovoru o djelu i sl.

Prilog 2: Primjer opisa poslova organizacione jedinice za finansije u dijelu koordinacije finansijskog upravljanja i kontrole

Organizaciona jedinica za finansije:

- obavlja poslove koordinacije razvoja finansijskog upravljanja i kontrole u instituciji;
- koordinira izradu plana razvoja finansijskog upravljanja i kontrole;
- učestvuje i pomaže rukovodećim službenicima ostalih organizacionih jedinica u uspostavljanju i razvoju procedura i postupaka u vezi pripreme, obrade, toka i arhiviranja finansijskih i drugih dokumenata u svim segmentima poslovanja organizacije;
- usmjerena je na uspostavljanje internih kontrola i analizu rizika u instituciji u dijelu praćenja prihoda i primitaka, izvršavanja budžeta i finansijskog plana (rashoda i izdataka), postupaka javnih nabavki i upravljanja projektima u cilju izvršavanja poslova iz djelokruga rada organizacije;
- učestvuje u izradi izvještaja o funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrola;
- koordinira razvoj finansijskog upravljanja i kontrole, te pruža podršku ostalim rukovodiocima u razvoju finansijskog upravljanja u cijeloj instituciji;
- u saradnji sa ostalim rukovodiocima osmišljava razvoj prethodnih i naknadnih kontrola u procesima planiranja, realizacije i praćenja realizacije budžetskih sredstava;
- inicira izradu internih akata (pravilnika, uputstava) kojima se uređuju opisi poslova, ovlaštenja i odgovornosti pojedinih učesnika u procesima planiranja, izrade programa, praćenja realizacije programa, obrade finansijskih dokumenata, internog izvještavanja o realizaciji budžetskih sredstava i o ostvarenim ciljevima;
- u saradnji sa ostalim rukovodiocima potiče razvoj računovodstvenih sistema, odnosno pruža podršku rukovodiocima u osmišljavanju internih evidencija o troškovima i drugim za njih relevantnim finansijskim informacijama, kao i o sadržaju i strukturi internih izvještaja za potrebe blagovremenog i efikasnog finansijskog upravljanja;
- ukazuje na nedostatke;
- inicira mjere za otklanjanje nedostataka;
- saraduje sa Centralnom harmonizacijskom jedinicom Ministarstva finansija i trezora BiH, dostavlja propisane izvještaje i traženu dokumentaciju.

Prilog 3: Balanced Scorecard (BSC metoda) – metoda za mjerenje uspješnosti

1. Uvod

Razvoj srednjoročnog planiranja u smislu postavljanja ciljeva, povezivanja ciljeva sa budžetskim sredstvima i definisanja pokazatelja uspješnosti, zahtijeva i razvoj načina praćenja uspješnosti u institucijama BiH. Često se uspješnost u institucijama posmatra samo kroz realizaciju budžeta, odnosno da li je institucija realizovala budžet u skladu sa visinom i strukturom plana, te da li je pri tome poštovala propise.

Međutim, uspješnost u institucijama podrazumijeva puno više, zahtijeva odgovore na pitanja da li su građanima pružene kvalitetne, brze i tačne usluge i informacije, da li su budžetska sredstva utrošena na pravilan, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način, da li su organizacije koje pružaju usluge građanima međusobno povezane i imaju li vješte i obrazovane zaposlenike, da li su efikasni poslovni procesi u instituciji koja pruža usluge građanima i sl.

Za potrebe mjerenja uspješnosti institucija, sa razvojem srednjoročnog planiranja osim obaveze podnošenja klasičnih finansijskih izvještaja uvodi se i obaveza izvještavanja o ostvarenim ciljevima prema definisanim pokazateljima. Uz budžetski zahtjev po ekonomskoj klasifikaciji rashoda i programskoj klasifikaciji, institucije prilažu obrazloženje, a da bi mogli izraditi obrazloženje, moraju pripremiti izvještaj o postignutim ciljevima i rezultatima programa zasnovanim na pokazateljima uspješnosti iz nadležnosti institucije u prethodnoj godini.

Mjerenje uspješnosti u institucijama BiH je kompleksno, jer biti uspješan znači zadovoljiti potrebe korisnika, odgovorno upravljati sredstvima i ljudskim resursima, te efikasno organizovati svoje poslovne procese.

2. Osnovna obilježja BSC modela

Jedna od metoda mjerenja uspješnosti poslovanja, odnosno ostvarivanja postavljenih ciljeva je BSC metoda. Riječ je o metodi koja se često koristi u privatnom sektoru, ali sve češće je nalazimo u primjeni i u javnom sektoru. BSC metoda polazi od osnovne pretpostavke da finansijski pokazatelji nisu jedini i dovoljni pokazatelji poslovanja, već su potrebna četiri (ili više) segmenata kako bi se dobio uravnoteženi pogled za mjerenje rezultata uspješnosti poslovanja institucije.

Implementacija BSC metode nije jednostavna i treba se posmatrati kao individualni proces za svaku instituciju. Naime, svaka institucija je specifična i implementacija BSC modela mora se prilagoditi specifičnostima pojedine institucije, odnosno resora.

Upravo zbog kompleksnosti, BSC model se može primijeniti i na određenu organizacionu jedinicu unutar institucije, ili samo na provođenje jednog programa koji je sam po sebi zahtjevan, te čije provođenje treba posmatrati kroz različite segmente.

Kao što smo već istakli, praćenje uspješnosti poslovanja se posmatra kroz različite segmente. Osim ključnog finansijskog segmenta, bitno je kroz kvalitetno odabrane pokazatelje posmatrati:

1. učinke aktivnosti za ostvarivanje postavljenih ciljeva na same korisnike,
2. kvalitet poslovnih procesa u instituciji, kao i samu instituciju
3. funkcionalnu povezanost njenih struktura i
4. zadovoljstvo zaposlenika institucije.

Četiri osnovna segmenta BSC metode za mjerenje uspješnosti su:

- KORISNICI,
- FINANSIJE,
- LJUDI I
- PROCESI.

KORISNICI

U segmentu korisnika postavlja se pitanje šta korisnici očekuju i kako ćemo mjeriti da li su oni zadovoljni uslugama koje im pruža institucije.

Neki od pokazatelja loše uspješnosti u pružanju usluga korisnicima mogu biti: velik broj prigovora/žalbi po rješenjima, kašnjenje u rokovima pri odgovaranju na upite građana i sl.

FINANSIJE

U segmentu finansija posmatramo da li je osigurana fiskalna odgovornost, kako povećati vlastite prihode, kako smanjiti troškove, kako bolje planirati sredstva i kako bolje upravljati budžetom, te kako poboljšati kontrolu budžeta i procjenu rizika. Bez postojanja finansijske perspektive i finansijskih pokazatelja uspješnosti nema uspješne primjene BSC metode.

Neki od pokazatelja loše uspješnosti u ovom segmentu mogu biti: značajno nepodudaranje budžeta i rezultata (izlaza), previše dodatnih troškova ili pretjerani otpis potraživanja.

Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu finansija može biti kada je postavljen cilj smanjenja troškova (obezbjeđenje ušteda kroz izbjegavanje nepotrebnog zadržavanja novca na posebnim računima i smanjenje transakcijskih troškova kod prenosa novca sa računa na račun), a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja posmatra se kroz implementaciju sistema trezorskog poslovanja.

LJUDI

U ovom segmentu prate se zaposlenici, a posebnu pažnju treba obratiti na vještine i kompetencije zaposlenika, tehnološku infrastrukturu i radnu klimu.

Institucije u ostvarivanju misije i postizanju ciljeva poslovanja moraju se prvenstveno osloniti na vještine, znanja i sposobnost samih zaposlenika, zatim na dobru radnu klimu među zaposlenicima, te na tehnološku strukturu kojom se na odgovarajući način pruža podrška zaposlenicima da na jednostavan, transparentan i efikasan način obavljaju svoje zadatke.

Neki od pokazatelja loše uspješnosti u ovom segmentu mogu biti, na primjer: nedostatak jasnih opisa poslova i definisanih odgovornosti, odnosno nedokumentovanost istih, veliki broj izostanaka sa posla, bolovanja, kao i prekovremenih sati.

Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu zadovoljstva zaposlenika može biti kada postavimo cilj: "unaprijediti znanje zaposlenika o finansijskom upravljanju i kontroli", a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja posmatramo kroz broj edukovanih internih revizora i broj održanih seminara o finansijskom upravljanju i kontroli koji su prošli svi zaposlenici u instituciji.

PROCESI

Fokus ovog segmenta je provođenje ključnih internih procesa institucije u njenom poslovanju. Kada se utvrde ključni poslovni procesi nadograđuju se poslovnim aktivnostima. S obzirom na raznovrsnost usluga koje pružaju institucije, različiti su i ključni poslovni procesi tako da i u ovom dijelu BSC model mora biti primijenjen na način da zadovoljava specifične okolnosti svakog poslovnog područja. Ova perspektiva uključuje ciljeve u područjima kao što su: poboljšanje programa usluga, poboljšanje poslovnog planiranja i dr.

U institucijama se za poboljšanje poslovnih procesa, odnosno za mjerenje njihove uspješnosti uvijek moraju postavljati pitanja: kako unaprijediti kvalitet usluge, kako povećati transparentnost pružanja usluge, kako uvesti moderne alate za pružanje usluga i sl.

Neki od pokazatelja loše uspješnosti u segmentu poslovnog procesa nabavki mogu biti: pretjerano korištenje procedura za hitne, nepredviđene nabavke, nepoštivanje plana nabavke, često vraćanje robe dobavljaču i sl.

Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu efikasnosti poslovnih procesa može biti kada imamo za cilj bolju povezanost sa potrebama građana.

U BSC metodi potrebno je u svakom segmentu utvrditi ciljeve, uzročno-posljedične veze među njima (strateška mapa), definisati pokazatelje uspješnosti i ciljane vrijednosti, kao i aktivnosti koje će omogućiti provođenje strategije i ostvarivanje postavljenih ciljeva u visini utvrđenih vrijednosti.

3. Preduslovi za primjenu BSC metode

Da bismo bili u mogućnosti primijeniti BSC metodu, moraju biti zadovoljeni neki osnovni preduslovi, kao što su:

1. postojanje strateškog dokumenta,
2. jasno postavljeni ciljevi (opšti i posebni/strateški ciljevi i prioriteti),
3. kvalitetno odabrani pokazatelji,
4. dobar sistem prikupljanja podataka,
5. jasne mjere kao i njihov ograničeni broj,
6. dobra organizaciona struktura sa jasnom podjelom ovlaštenja i odgovornosti,
7. postavljeni ciljevi jasno povezani sa finansijskim sredstvima
8. podrška rukovodioca institucije u primjeni BSC metode koja mora biti stvarna, a ne samo formalne prirode.

Ako nisu ispunjeni navedeni preduslovi onda će se institucija suočiti sa nizom poteškoća u primjeni BSC metode. Međutim, ako su osnovni preduslovi za primjenu BSC metode ispunjeni i ako se ona na odgovarajući način koristi, onda primjena BSC metode ima za rezultat:

- ostvarenje ciljeva,
- unapređenje procesa,
- efikasniju i efektivniju upotrebu resursa,
- motivisanije/edukovanije zaposlenike,
- unapređenje informacionih sistema,
- sposobnost praćenja napretka,
- veće zadovoljstvo korisnika.

4. Zaključak

Ovaj prilog kao dopuna Priručniku za finansijsko upravljanje i kontrolu nema za svrhu nametanje obaveze primjene BSC modela u institucijama BiH, već je namjera Centralne harmonizacijske jedinice MFiT ukazati u kojem se smjeru želi ići, odnosno šta sve ova metoda obuhvata i na koje se sve načine može mjeriti uspješnost poslovanja sa posebnim naglaskom na ključne pretpostavke za mjerenje uspješnosti.

Naime, za kvalitetno finansijsko upravljanje potrebno je sagledati i uspješnost poslovanja, a gore navedeni osnovni preduslovi su ključni za mjerenje uspješnosti. Ispunjavanjem ovih preduslova, odnosno razvojem srednjoročnog planiranja, postavljanjem mjerljivih ciljeva za čije ispunjavanje smo predvidjeli kvalitetne mjere i uspostavljanjem veze istih sa budžetskim sredstvima, kao i postojanje dobro definisanih pokazatelja pomoći će nam u mjerenju vlastite uspješnosti, bez obzira da li primjenjujemo BSC metodu ili neku drugu. U ovom procesu mjerenja uspješnosti posebnu važnost imaju izvještaji koji povezuju finansijske parametre sa nefinansijskim parametrima, jer upravo izvještavanjem se dobija povratna informacija o uspješnosti što može dovesti do promjena u već postojećim strateškim planovima ili do poboljšanja budućih strateških planova (bolje postavljeni ciljevi, kvalitetnije pripremljene mjere, bolje definisanje pokazatelja, kvalitetnija povezanost ciljeva i budžetskih sredstva i dr.).

Institucija je dužna u finansijskom upravljanju voditi računa o primjeni načela „vrijednost za novac“, a to znači da se u pružanju usluga građanima zadovolje standardi kvaliteta i da se to učini na ekonomičan i efikasan način, odnosno da se potroši što je moguće manje finansijskih sredstava, a pruži kvalitetna usluga.

Prilog 4 -1: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa

Organizaciona jedinica:	
Rukovodilac organizacione jedinice:	

POSLOVNI PROCES	AKTIVNOSTI U PROCESU

Prilog 4 -1a: Obrazac za utvrđivanje/popis poslovnih procesa - primjer popunjenog obrasca

Organizaciona jedinica:	Odsjek za finansijsko-računovodstvene poslove
Rukovodilac organizacione jedinice:	Šef odsjeka

POSLOVNI PROCES	AKTIVNOSTI U PROCESU
Proces obračuna i isplate plata	<ul style="list-style-type: none"> • Prikupljanje podataka potrebnih za obračun plata; • Evidentiranje promjena u odnosu na prethodni mjesec (bolovanje, prekovremeni rad, godišnji odmor, obustave); • Zahtjev za odobrenje sredstava MFIT; • Unos podataka u sistem za obračun plata; • Obrada obračuna plata i naknada zaposlenih za tekući mjesec • Zahtjev za isplatu plata banci • Zahtjev za prenos sredstava na račune zaposlenika; • Pripremanje i vršenje distribucije platnih lista zaposlenim; • Izrada i dostavljanje izvještaja nadležnim organima i institucijama u vezi plata i naknada
Proces nabavki	<ul style="list-style-type: none"> • Priprema plana nabavke na osnovu dostavljenih zahtjeva od strane organizacionih jedinica i u skladu s odobrenim budžetom • Pokretanje postupka javnih nabavki roba i usluga • Formiranje komisije

	<ul style="list-style-type: none"> • Priprema specifikacije za TD • Priprema TD • Objava tendera ili provođenje konkurentskog zahtjeva • Preuzimanje i dostava TD • Otvaranje ponuda • Odabir najuspješnijeg ponuđača • Odgovori na eventualne prigovore neodabranih ponuđača • Zaključenje ugovora sa odabranim ponuđačem • Obavještenje o zaključenju ugovora • Realizacija ugovora
Proces finansijsko računovodstvenih poslova	
Proces planiranja i izvršenja budžeta	
Proces blagajničkog poslovanja	
Vođenje stalnih sredstava	

Prilog 4 - 2: Obrazac mape poslovnih procesa

NAZIV BUDŽETSKOG KORISNIKA	KNJIGA/MAPA PROCESA	ŠIFRA PROCESA
		VERZIJA

VLASNIK PROCESA	
-----------------	--

NAZIV PROCESA

CILJ PROCESA

GLAVNI RIZICI

KRATAK OPIS PROCESA
ULAZ:
AKTIVNOSTI:
IZLAZ:

VEZA S DRUGIM PROCESIMA / POSTUPCIMA

RESURSI POTREBNI ZA REALIZACIJU PROCESA

ŠIFRE I NAZIVI POSTUPAKA

Prilog 4 - 2a: Obrazac mape poslovnih procesa- primjer popunjenog obrasca

NAZIV INSTITUCIJE	KNJIGA/MAPA PROCESA	ŠIFRA PROCESA 1
		VERZIJA 1
Ministarstvo finansija i trezora BiH		

VLASNIK PROCESA	ŠEF ODSJEKA
-----------------	-------------

NAZIV PROCESA
Proces nabavke roba

CILJ PROCESA
Zadovoljenje potreba u MFIT BiH za odgovarajućom robom i transparentno i blagovremeno izvršenje procesa javnih nabavki.

GLAVNI RIZICI
Neusvajanje plana budžeta, nelikvidnost budžeta, poništenje tendera, žalbe, netransparentno provođenje postupka, nepoštivanje ugovora u vezi sa isporukom.

KRATAK OPIS PROCESA
<p>ULAZ: Zahtjevi korisnika za nabavkom roba</p> <p>AKTIVNOSTI: Priprema i odobravanje plana nabavki, zahtjev za provođenje javnih nabavki roba, formiranje komisije, priprema specifikacije za TD, priprema TD, objava tendera ili provođenje konkurentskog zahtjeva, otvaranje ponuda, odabir. Odgovori na prigovore, zaključenje ugovora, obavijest o zaključenju, zaprimanje i povrat robe u slučaju neodgovarajućih karakteristika</p> <p>IZLAZ: Prijem robe traženog kvaliteta i karakteristika i isplata dobavljaču</p>

VEZA SA DRUGIM PROCESIMA / POSTUPCIMA
Specifikacija-nadležna organizaciona jedinica, dostavljanje nacрта ugovora Pravobranilaštvu na mišljenje, obavještenje o zaključenju ugovora-Agencija za javne nabavke, isplate dobavljaču-trezor

RESURSI POTREBNI ZA REALIZACIJU PROCESA
Zaposlenici zaduženi za provođenje aktivnosti javnih nabavki, finansijska sredstva, podrška informacionog sistema.

ŠIFRE I NAZIVI POSTUPAKA
1.1.Proces nabavke roba

Prilog 5 – 1: Identifikacioni obrazac

REVIZORSKI TRAG-IDENTIFIKACIONI OBRAZAC
Datum/...../
Pripremio:
Datum:/...../
Odobrio:
Verzija:
Institucija:
Proces:
Podproces:
Iznos budžeta:
Zakonski okvir:
Cilj:
Uključene organizacione jedinice institucije:
Uključene vanjske strane:
ORGANIZACIONA ŠEMA


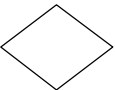

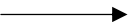


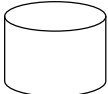


Prilog 5 - 1a: Identifikacioni obrazac - primjer popunjenog obrasca

REVIZORSKI TRAG-IDENTIFIKACIONI OBRAZAC
Datum 20.02.2012. Pripremio: XY- stručni savjetnik Datum: 24.02.2012 Odobrio: YZ- Pomoćnik ministra Verzija 1.0 Institucija: Ministarstvo finansija i trezora BiH Proces: Javna nabavka Podproces: Javna nabavka roba (računarske opreme) Iznos budžeta: 155.488 KM Zakonski okvir: Zakon o javnim nabavkama Cilj: Zadovoljenje potreba u MFiT BiH za odgovarajućom robom, uz osiguravanje uslova za dobro i transparentno provođenje postupka javnih nabavki. Uključene organizacione jedinice institucije: Rukovodilac institucije, Odsjek za finansijsko računovodstvene poslove, Odsjek za upravljanje informatičkim sistemom i drugi odsjeci. Uključene vanjske strane: ponuđači, Agencija za javne nabavke, Ured za razmatranje žalbi, Službeni glasnik BiH, Pravobranilaštvo.
ORGANIZACIONA ŠEMA
<pre>graph TD; A[Rukovodilac institucije] --> B[Odsjek za finansijsko računovodstvene poslove]; A --> C[Odsjek za upravljanje informatičkim sistemom]; A --> D[Drugi odsjeci];</pre>

Prilog 5 - 2: Obrazac za izradu dijagrama toka sa simbolima za izradu dijagrama toka

DIJAGRAM TOKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POPRAVNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	

LEGENDA SIMBOLA ZA IZRADU DIJAGRAMA TOKA

	Aktivnost ili radnja ó u simbol se upisuje kratak naziv aktivnosti. Ovo može uključiti i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenta, provjera sadržaja dokumenta.
	Odluka ó simbol odlučivanja. Simbol se stavlja na mjesto u procesu (u tački procesa) na kojem se mora donijeti odluka. Izlaz iz simbola označava se mogućnostima DA ó NE.
	Početak ili završetak postupka ó simbol se koristi za prikazivanje početka i završetka procesa u dijagramu toka. Unutar simbola upisuje se riječ početak ili završetak.
	Smjer odvijanja postupka ó simbol se koristi za označavanje smjera i redoslijeda aktivnosti postupka odnosno za označavanje smjera kretanja od jednog simbola dijagrama prema drugom ó gore, dole i bilo koje drugo.
	Dokument ó simbol se koristi za označavanje dokumenta koji nastaje tokom odvijanja postupka (npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obaveze).
	Više dokumenata ó simbol se koristi za označavanje više dokumenata koji nastaju tokom odvijanja postupka.
	Ručna operacija ó simbol se koristi za označavanje ručne operacije (npr. brojanje novca, ručno popunjena potvrda o prijemu novca, provjera/popis osnovnih sredstava).
	Baza podataka ó simbol se koristi za označavanje baze podataka u koju se elektronski pohranjuju podaci koji nastaju tokom odvijanja postupka.
	Prekid ili nastavak postupka (ili dijela postupka) ó simbol se (zajedno sa slovnim oznakom unutar njega) koristi na kraju dijagrama toka da bi pokazao kako se izlaz iz jednog dijagrama toka poslužit će kao ulaz u drugi dijagram. Simbol se često koristi kada na jednom listu papira nema dovoljno prostora za prikaz istog dijagrama toka.
	Kompjuterska obrada

Prilog 5 - 2a: Obrazac za izradu dijagrama toka - primjer popunjenog obrasca

Primjer vertikalnog opisa procesa nabavke – otvoreni postupak nabavke

DIJAGRAM TOKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POPRAVNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
	Plan nabavke donosi se u okviru sredstava planiranih budžetom	Rukovodilac		Godišnji plan
	Iskazivanje potreba za nabavkom robe, radova ili usluga	Šefovi sektora/službi		Zahtjev za nabavku
	Kontrola da li je nabavka planirana i uključena u Plan nabavke	Šef odsjeka za finansije		
	Kontrola da li su osigurana finansijska sredstva	Šef odsjeka za finansije		
	Odluka o pokretanju postupka	Rukovodilac		
	Rješenje o formiranju komisije za JN	Rukovodilac		
	Odluka o imenovanju članova Komisije za javne nabavke	Rukovodilac		Odluka o osnivanju komisije za javne nabavke
	Formiranje komisije			
	Priprema tenderske dokumentacije u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama	Predsjednik komisija za javne nabavke		Tenderska dokumentacija
	Odluka o tenderskoj dokumentaciji	Rukovodilac		Odobrenje tenderske dokumentacije
	Objava Obavještenja o javnoj nabavci u Službenom			Obavještenje o javnoj nabavci

DIJAGRAM TOKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POPRAVNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
<pre> graph TD A[DOSTAVA DOKUMENTACIJE] --> B[ZAPRIMANJE PONUDA] B --> C[JAVNO OTVARANJE] C --> D[ZAPISNIK] D --> E{ } E -- NE --> F(KRAJ) E -- DA --> G[IZBOR NAJPOVOLJNIJE PONUDE] G --> H[ZAPISNIK] H --> I{ } I -- NE --> F I -- DA --> J[DOSTAVA ODLUKE PONU A IMA] J --> K[PRIGOVORI I fi ALBE] K --> L{ } L -- NE --> F L -- DA --> M((B)) M --> N((B)) N --> O[DOSTAVA ODGOVORA NA PRIGOVOR/ fi ALBU] </pre>	glasniku, na web stranici javnih nabavki i u drugim medijima po izboru ugovornog organa			
	Dostava tenderske dokumentacije zainteresovanima	Predsjednik komisije za JN		
	Zaprimanje i evidentiranje pristiglih ponuda			
	Javno otvaranje ponuda			
	Zapisnik sa javnog otvaranja ponuda	Član komisije za JN	3 dana od zaprimanja zahtjeva	Evidencija zahtjeva za dostavljanje tenderske dokumentacije
	Odluka o blagovremenosti i potpunosti ponuda. U slučaju da ne postoje dvije potpune ponude poništenje.	Član komisije za JN		Evidencija zaprimljenih ponuda
	Pregled, ocjena i upoređivanje ponuda	Predsjednik komisije za JN		Kontrolna lista postupka javnog otvaranja ponuda
	Zapisnik sa prijedlogom najpovoljnijeg ponuđača	Predsjednik komisije za JN	3 dana	Zapisnik o otvaranju ponuda
	Odluka o najpovoljnijem ponuđaču	Rukovodilac		Odluka o poništenju
	Dostava odluke o izboru najpovoljnijeg ponuđača	Predsjednik komisije za JN		Zapisnik o pregledu, ocjeni i upoređivanju ponuda
	Zaprimanje prigovora	Predsjednik komisije za JN		Odluka o izboru najpovoljnije ponude
	Odluka o navodima u prigovoru/žalbi	Rukovodilac		Obavještenje ponuđača o rezultatima
	Odgovor na prigovor	Predsjednik komisije za JN		
		Rukovodilac		

DIJAGRAM TOKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POP RATNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
<pre> graph TD Start(()) --> A[MIŠLJENJE PRAVOBRANILASTVA] A --> B[ZAKLJUČENJE UGOVORA O NABAVCI] B --> C[OBAVJEŠTENJE O DODJELI UGOVORA] C --> D[ISPUNJENJE UGOVORA] D --> E{ } E -- NE --> D E -- DA --> F[ZAPISNIK O ISPUNJENJU UGOVORA] F --> G(KRAJ) </pre>	Mišljenje Pravobranilaštva			
	Zaključenje ugovora o nabavci	Rukovodilac	5 dana od prijema prigovora	
	Obavještenje o dodjeli ugovora			
	Obavještenje Agencija za JN o dodjeli ugovora	Rukovodilac	Najmanje 15 dana od dana kada su ponuđači obaviješteni o rezultatu	Ugovor
	Prijem ugovorene robe, radova ili usluga (predmeta nabavke)	Šef odsjeka za finansije		Obavještenje o dodjeli ugovora
	Kontrola da li je isporuka provedena u skladu sa ugovorenim uslovima			
	Zapisnik o ispunjenju ugovora	Šef odsjeka	30 dana po zaključenju ugovora	Dokument o prijemu predmeta nabavke
	Šef odsjeka za finansije			
	Šef odsjeka za finansije		Nalog za plaćanje	