

BOSNA I HERCEGOVINA
MINISTARSTVO FINANSIJA/
FINANSIJA I TREZORA



БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА
Министарство финансија/
финансија и трезора

BOSNIA AND HERCEGOVINA
MINISTRY OF FINANCE
AND TREASURY

CENTRALNA/SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA
ЦЕНТРАЛНА ХАРМОНИЗАЦИЈСКА ЈЕДИНИЦА

PRIRUČNIK ZA FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU U INSTITUCIJAMA BIH

Sarajevo, prosinac 2014. godine

SADRŽAJ

PREDGOVOR.....	3
1. UVOD U FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU.....	6
1.1. Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola.....	6
1.2. Regulatorni okvir za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama.....	11
1.2.1. Temeljni zakon koji uređuje financijsko upravljanje i kontrolu	11
1.2.1. Ostala regulativa koja uređuje područje financijskog upravljanja i kontrole	12
1.3. Institucionalni odnosi i njihov utjecaj na financijsko upravljanje i kontrolu.....	14
1.4. Nadležnosti i uloga Središnje harmonizacijske jedinice.....	15
2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODITELJA INSTITUCIJA I ODGOVORNOST RUKOVODITELJA UNUTARNJIH USTROJSTVENIH JEDINICA	20
2.1. Upravljačka odgovornost rukovoditelja institucija.....	20
2.2. Prijenos ovlasti i odgovornosti.....	21
2.3. Upravljačka odgovornost rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica.....	22
3. ULOGA USTROJSTVENIH JEDINICA ZA FINACIJE U RAZVOJU FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	24
3.1. Ustrojstvene jedinice za financije - koordinator u provedbi financijskog upravljanja i kontrole.....	24
3.1.1. Uređenje ustrojstvenih jedinica za financije	27
4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVEDBU FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	29
4.1. Kontrolno okruženje.....	29
4.1.1. Etične vrijednosti, integritet, kompetentnost i motivacija zaposlenika	30
4.1.2. Rukovođenje i stil upravljanja	31
4.1.3. Planski pristup poslovanju.....	32
4.1.4. Organizacijska struktura, uređivanje ovlasti i odgovornosti, linije izvješćivanja	38
4.2. Upravljanje rizicima.....	40
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 sustavi.....	54
4.4.3. Sustav trezora.....	56

4.4.4. Dokumentiranost sustava	57
4.4.5. Arhiviranje dokumentacije.....	59
4.4.6. Komunikacija	60
4.5. Praćenje i procjena sustava finansijskog upravljanja i kontrola.....	62
5. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA USPOSTAVU I RAZVOJ FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	67
5.1. Aktivnosti za prevazilaženje uočenih nedostataka sustava finansijskog upravljanja i kontrola.....	72
6. IZVJEŠĆIVANJE O FINANSIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI	75
6.1. Izvješćivanje putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije.....	75
6.2. Godišnje izvješće o finansijskom upravljanju i kontroli.....	75
6.3. Konsolidirano godišnje izvješće o sustavu 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 ustrojstvene jedinice za financije 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: Identifikacijski obrazac.....	93
Prilog 5 - 1a: Identifikacijski obrazac - primjer popunjenog obrasca.....	94
Prilog 5 – 2: Obrazac za izradu dijagrama tijeka sa simbolima za izradu dijagrama tijeka.....	95
Prilog 5 - 2a: Obrazac za izradu dijagrama tijeka - primjer popunjenog obrasca.....	97

PREDGOVOR

Uspostava i razvoj suvremenog sustava upravljanja javnim rashodima u institucijama BiH predstavlja kompleksan skup aktivnosti koje su institucije BiH provele i provode, počevši od izrade zakonodavnog okvira, ustrojstvenog 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.

Unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (eng. Public Internal Financial Control - PIFC) predstavljaju cjelokupan sustav financijskih i drugih kontrola koje uspostavlja rukovoditelj institucije sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja ciljeva institucije. Unutarnje financijske kontrole u institucijama obuhvataju mjere za kontroliranje prihoda, rashoda, imovine i obveza.

Pojam i koncept unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru razradila je Europska komisija kao pomoć u razumijevanju i primjeni dobro razvijenih i efektivnih sustava kontrole u procesu pridruživanja Europskoj uniji. Cilj sustava je osigurati da se javnim sredstvima (nacionalnim i sredstvima Europske unije) upravlja na efikasan i ekonomičan način.

Okvir PIFC-a čine tri stuba koji bi trebali osigurati dovoljno sinergetskih efekata kako bi se osiguralo razumno uvjeravanje da unutarnje kontrole funkcioniraju adekvatno i efektivno, a to su:

- financijsko upravljanje i kontrola uz jačanje odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u instituciji
- funkcionalno neovisna i decentralizirana unutarnja revizija (UR) kao pomoć rukovoditelju institucije koja vrši preglede efektivnosti unutarnjih kontrola
- SHJ Ministarstva financija i trezora BiH, kao zasebna jedinica, koja razvija i usmjerava proces PIFC-a. Između ostalog, odgovorna je za uspostavu standarda unutarnje kontrole i unutarnje revizije, te osigurava da se ti standardi održavaju na odgovarajućoj razini kvaliteta.

U tom smislu uspostavljena je i zakonska osnova za uspostavu i funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH koji će biti utemeljen na dobrim međunarodnim praksama, praksama u okruženju, a posebno na praksama i preporukama nadležnih tijela Europske komisije koje na temelju sublimiranih iskustava mogu kompetentno procijeniti imaju li institucije ili jesu li sposobne izgraditi kapacitete za uspostavu i primjenu modernog sustava financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

Važno je napomenuti činjenicu da se uspostava i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH u najvećoj mjeri temelji na istim ili sličnim podlogama na kojima se uspostavljaju sustavi financijskog upravljanja i kontrole na entiteskim i nižim razinama vlasti, jer je i zakonodavni okvir sličan, a nadležna entitetska tijela su prihvatila iste osnove za uspostavu i razvoj navedenog sustava. Kroz uspostavljeni sustav koordinacije omogućeno je da svi korisnici u BiH mogu dobiti kvalitetnije podloge i podršku za izvršavanje svojih zakonskih obveza.

Donošenjem ovog Priručnika Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora (SHJ) realizira jednu od najznačajnijih obveza sukladno članku 33b. Zakona o financiranju institucija BiH. Naime, SHJ je objavila Standarde unutarnje kontrole u institucijama BiH koji su utemeljeni na Smjernicama za unutarnju kontrolu u javnom sektoru Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Standardima unutarnje kontrole Europske komisije.

Navedeni standardi su izravno utemeljeni i na Integriranom okviru unutarnjih kontrola (COSO okvir), a sadržaj ovog Priručnika u osnovi predstavljaju daljnju razradu i podloge za lakšu primjenu standarda, odnosno Priručnik sa standardima postaje alat koji institucije koriste za izradu unutarnjih propisa kojima se operativno uspostavlja i provodi financijsko upravljanje i kontrola, kako bi rukovoditelji institucija mogli izvršavati obveze propisane člancima 33c., 33d. i 33e. Zakona o financiranju institucija BiH.

Cilj financijskog upravljanja i kontrole je da osigura usuglašenost sa zakonskom regulativom, da osigura razumno uvjeravanje da se javna sredstva troše na odgovarajući način, promovira princip „vrijednost za novac“, kao i visoki standardi upravljanja resursima, odnosno da se osigura stvarna odgovornost i dobri sustavi unutarnje kontrole.

Primarna odgovornost za uspostavu i razvoj sustava PIFC-a je na rukovoditeljima institucija, koji su odgovorni za uspostavu i provedbu adekvatnog i efektivnog funkcioniranja unutarnje financijske kontrole u svojim institucijama.

Rukovoditelji institucija su odgovorni da se javni poslovi obavljaju sukladno zakonu i odgovarajućim standardima, odnosno da se javnim sredstvima upravlja na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Potrebno je naglasiti da se financijsko upravljanje i kontrola odnosi na sve financijske i nefinancijske aspekte poslovanja institucije. Financijsko upravljanje i kontrola se provodi u svim ustrojstvenim jedinicama i obuhvata sve resurse, uključujući i strane fondove.

Svaka aktivnost, projekt i program u instituciji mora imati sustav kontrole u kojem se utvrđeni ciljevi kontroliraju. Sustav kontrole čine procedure, pravila, politike i instrukcije koje su osmišljene tako da osiguraju ostvarenje postavljenih ciljeva.

Da bi uspostavili adekvatan i efektivan sustav kontrola, rukovoditelji imaju sljedeće odgovornosti:

Stimuliranje okruženja koje promovira kontrolu podrazumijeva ponašanje i stavove rukovoditelja prema kontroli koji pokazuju visoke etične i osobne 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 utjecaja rizika na poslovanje podrazumijeva utvrđivanje područja izloženih mogućim rizicima od gubitaka kod svake aktivnosti i u svim ustrojstvenim jedinicama institucije. Izloženost se nakon toga ocjenjuje u smislu utjecaja na instituciju i vjerovatnoće ostvarenja. Rukovoditelji donose odluke o kontroliranju, te izloženosti, usklađujući rizik i kontrole i uzimajući u obzir troškove provedbe kontrole.

Uspostava adekvatne infrastrukture poslovanja koja se sastoji od politika, standarda poslovanja i poslovne uspješnosti, proračuna, planova, sustava procedura itd. koje se bave utvrđenim područjima izloženosti i kojima se rizik svodi na prihvatljivu razinu.

Osmišljavanje i provedba kontrolnih procesa kojima se zaposlenici motiviraju i usmjeravaju da poslove obavljaju na način koji omogućava ostvarivanje pozitivnog rezultata.

Uspostava programa kontinuiranog praćenja u svrhu utvrđivanja i izvješćivanja o efektivnosti kontrolnih procesa.

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

Svrha Priručnika za financijsko upravljanje i kontrolu jeste da rukovoditeljima institucija i osobama zaduženim za financijsko upravljanje i kontrolu pomogne u osmišljavanju i provedbi financijskog upravljanja i kontrole u svrhu efikasnog izvršavanja aktivnosti, projekata i programa. Pored toga, cilj Priručnika je i davanje smjernica za postojanje adekvatnih unutarnjih kontrola u instituciji, te definiranje odgovornosti za efikasno upravljanje proračunskim sredstvima i sredstvima Europske unije i drugih međunarodnih institucija.

Priručnik za financijsko upravljanje i kontrolu definira okvir za unutarnju kontrolu u institucijama BiH. Osim toga, Priručnik uz Standarde unutarnje kontrole pruža i osnovu u odnosu na koju se mogu ocjenjivati pojedini elementi uspostavljenog sustava unutarnjih kontrola u instituciji.

Priručnik za financijsko upravljanje i kontrolu sadrži smjernice za provedbu unutarnjih kontrola. Ove smjernice ne iznose detaljne politike, procedure i procese za provedbu unutarnjih kontrola, nego daju široki okvir u kojem institucije mogu razraditi sustave unutarnjih kontrola sukladno svojim specifičnostima. Namjena Priručnika je i pružiti usmjerenje institucijama potrebno za adekvatnu primjenu Standarda unutarnjih kontrola u institucijama.

Prilikom izrade ovog Priručnika korištena je stručna pomoć konzultanata angažiranih na projektu „Jačanje upravljanja javnim financijama u Bosni i Hercegovini“, tako da Priručnik predstavlja istovremeno i izlazne rezultate Projekta.

Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH, izvršavajući obveze sukladno odredbama članka 33f. Zakona o financiranju institucija BiH, vršit će ažuriranje pojedinih dijelova Priručnika kako bi se priručnik kontinuirano usklađivao sa međunarodno prihvaćenim standardima, standardima unutarnje kontrole, praksama i propisima u Europskoj uniji.

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

1. UVOD U FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU

Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola

Definicija

Financijsko upravljanje i kontrola Zakonom o financiranju institucija BiH definira se kao „sveobuhvatan sustav politika, procedura i aktivnosti koji uspostavlja i za koji je odgovoran rukovoditelj institucije. Sustav financijskog 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“.

Aдекватni sustavi financijskog upravljanja i kontrola uspostavljeni su onda kada upravljačka struktura planira i organizira poslovanje na način da se pruža razumno uvjeravanje¹ da se uspješno upravlja rizicima i da se pri realizaciji ciljeva proračunska sredstva (uključujući sve izvore financiranja) koriste pravilno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Djelokrug

Financijski učinci su u pozadini svih odluka, aktivnosti i poslovnih događaja bez obzira jesu li vidljivi izravno ili neizravno, odnosno prije ili kasnije.

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

- prihode i primitke
- rashode i izdatke
- procedure javnih nabava i ugovaranje
- povrate neopravdano i nezakonito utrošenih proračunskih sredstava
- imovinu i obveze

Upravo u ovim područjima (stanju prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obveza, ugovora, potpisanih i zatim stavljenih u realizaciju) su vidljive krajnje posljedice financijskih učinaka poslovanja, odnosno poduzetih ili nepoduzetih aktivnosti, realiziranih odluka, provedenih investicijskih projekata i slično.

Iz tog razloga su za financijsko upravljanje i kontrolu posebno važna područja koja su vezana za planiranje i izvršavanje proračuna, računovodstvo, izvješćivanje i javne nabave. Nabrojana područja su ujedno i ključna područja za fiskalnu odgovornost.

Važno je istaći da za financijsko upravljanje i kontrolu **nisu i ne mogu biti zadužene samo ustrojstvene jedinice za financije, već je to sastavni dio upravljačke odgovornosti na svim razinama upravljanja i u svim ustrojstvenim jedinicama.**

Financijsko upravljanje i kontrola odnosi se na upravljačku odgovornost u oblastima: planiranja, programiranja, izrade i izvršenja proračuna, računovodstva i izvješćivanja, kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitaka, neadekvatnog korištenja i prijevara.

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

Svrha

Svrha financijskog 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 prijevara,
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarivanje postavljenih ciljeva i
- pravovremeno financijsko izvješćivanje i praćenje rezultata poslovanja.

Temeljne karakteristike kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola

Temeljne karakteristike kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola uključuju sljedeće:

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

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“

Jedna od temeljnih karakteristika kvalitetnih sustava financijskog upravljanja je upravljanje po principu „vrijednost za novac“.

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“ treba osigurati 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 financijskih sredstava.

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

- Šta se dobija za uložena financijska sredstva?
- Može li se pružiti ista usluga, a potrošiti manje financijskih 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 utječu na troškove, a kako na prihode?
- Kako promjene u načinu korištenja usluga ili promjene u načinu organizacije poslovanja utječu na rashode, a kako na prihode?
- Koje se promjene u poslovanju očekuju u srednjoročnom razdoblju?
- Financijske implikacije koje proizilaze iz novog zakonodavstva?
- Ostala slična pitanja

Aktivno upravljanje zahtijeva adekvatne upravljačko – informacijske sustave, čiji su temelj kvalitetni računovodstveni sustavi koji pružaju potrebne informacije za upravljanje rashodima, prihodima, imovinom i obvezama.

Za uspješno upravljanje po principu „vrijednost za novac“ potrebno je prevazići usko poimanje računovodstva (koje služi uglavnom u svrhu evidencije poslovnih događaja i propisanog financijskog izvješćivanja), odnosno nedovoljno razumijevanje uloge i svrhe računovodstvenih sustava za potrebe efikasnog financijskog 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 sustav 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 razinama upravljanja

Druga po redu karakteristika kvalitetnih sustava financijskog upravljanja je razvijena upravljačka odgovornost na svim razinama upravljanja. Pretpostavka za to je adekvatna organizacijska struktura unutar koje su uspostavljene jasne linije ovlasti i odgovornosti na svim razinama upravljanja.

Rukovoditelji na svim razinama upravljanja moraju biti svjesni da upravljanje, odnosno donošenje odluka podrazumijeva financijske učinke za koje su odgovorni, a shodno tome odgovorni su i za financijsko upravljanje i kontrolu.

Stoga je važno da rukovoditelji prate jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući i financijske parametre. Linije ovlasti i odgovornosti moraju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Pored toga, upravljačka struktura na svim razinama upravljanja:

- upoznata je sa svojim nadležnostima i odgovornostima,
- ima jasno određene ovlasti za ostvarenje ciljeva koji su joj dodijeljeni,
- utvrđuje rizike i upravlja rizicima, što uključuje uspostavu i razvoj sustava kontrola,
- ima adekvatne informacijske sustave, odnosno raspolaže podacima o rashodima i prihodima, postignutim rezultatima kako bi mogla procijeniti vrijednost ostvarenu za uložena sredstva,
- izvješćuje šta je ostvareno za uložena sredstva i na koji način.

Paralelno sa razvojem linija ovlasti i odgovornosti unutar organizacijske strukture treba razvijati i sustav izvješćivanja.

Rukovodstvo na višim razinama treba imati pravovremene informacije o tome ostvaruje li rukovodstvo na nižim razinama ono što se od njega očekuje, je li to sukladno zakonima, politikama, planovima, procedurama, prenesenim ovlastima i koliko je u tome uspješno.

Razvoj upravljačke odgovornosti otežavaju sljedeći faktori:

- ciljevi poslovanja nisu jasno postavljeni,
- organizacijska struktura nije adekvatna za efikasno upravljanje,
- nisu u dovoljnoj mjeri razvijeni sustavi prijenosa ovlasti i odgovornosti unutar institucije,
- ne postoje odgovarajući informacijski sustavi,
- nije dovoljno razvijeno računovodstvo, osobito troškovno računovodstvo i upravljačko računovodstvo.

Sustavni pristup i razumijevanje kontrole

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“ sa razvijenom upravljačkom odgovornošću na svim razinama upravljanja zahtijeva adekvatne sustave unutarnjih finansijskih kontrola.

Postavljajući metodologiju za finansijsko upravljanje, odredbama Zakona o financiranju institucija BiH definirane su komponente unutarnjih kontrola putem kojih se provodi finansijsko upravljanje i kontrola.

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

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

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

Za funkcioniranje sustava finansijskog upravljanja i kontrola utemeljenog 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 osobni i profesionalni integritet, etične vrijednosti zaposlenih i njihova kompetentnost, te načini rukovođenja i stilovi upravljanja.

Prilikom sagledavanja kontrolnog okruženja, treba razmotriti i je li 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 organizacijsku strukturu, uključujući način podjele ovlasti i odgovornosti, te linije izvješćivanja, postojanje prakse pisanih pravila i procedura, politike upravljanja ljudskim resursima i slično.

² Komponente su utvrđene sukladno INTOSAI Smjernicama za standarde unutarnje kontrole za javni sektor, a temelje se na COSO modelu za unutarnju kontrolu (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*)

Kvalitetan sustav financijskog upravljanja i kontrola uzima u obzir sve prethodno navedene elemente iz kontrolnog okruženja i sagledava njihov utjecaj.

Ono što je također karakteristično za kvalitetne sustave financijskog upravljanja i kontrola je i razvijen proces upravljanja rizicima. Naime, okruženje koje ima razvijen planski pristup poslovanju, gdje je jasno postavljena vizija poslovanja i definirani strateški i operativni ciljevi zahtijeva i utvrđivanje rizika koji mogu biti prijetnja realizaciji postavljenih ciljeva i poduzimanje 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 poduzimanje potrebnih radnji, posebno kroz sustav financijskog upravljanja i kontrole. Važno je istaći da upravljanje rizicima treba postati sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka. Provedba procesa upravljanja rizicima ogleda se prvenstveno u dokumentiranju informacija o rizicima, njihovoj vrsti, procjeni vjerovatnoće nastanka i utjecaja, uvođenju sustavnog izvješćivanja o rizicima, izradi strategija upravljanja rizicima i slično.

Sustavni pristup uspostavi kontrolnih aktivnosti osigurava se sagledavanjem kontrolnog okruženja uzimajući u obzir rizike koji potencijalno prijetu realizaciji ciljeva.

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

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

Važna komponenta sustava unutarnjih kontrola je i ona koja se odnosi na sustav informacija i komunikacija, s obzirom na važnost poslovnih informacija za funkcije upravljanja i kontrole. Budući da je kvalitet odluka koje donose upravljačke strukture u izravnoj vezi s kvalitetom informacija na temelju kojih se te odluke donose, informacije moraju biti odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne. Navedeno zahtijeva efikasnu komunikaciju na svim razinama u instituciji, izgradnju odgovarajućeg upravljačkog informacijskog sustava te uspostavu i razvoj efikasnog, pravovremenog i pouzdanog sustava izvješćivanja. U ovoj komponenti je od posebnog značaja uloga računovodstvenih sustava.

Jednom uspostavljen sustav financijskog upravljanja i kontrole zahtijeva stalno praćenje. Praćenje i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrole obavlja se u svrhu procjenjivanja njegovog odgovarajućeg funkcioniranja i osiguravanja pravovremenog ažuriranja. Praćenje i procjena sustava obavlja se:

- kontinuiranim praćenjem,
- samoprocjenom i
- unutarnjom revizijom.

Sustav unutarnje kontrole, bez obzira na to koliko je dobro osmišljen i operativan, rukovodstvu može pružiti samo razumno, a ne i apsolutno, uvjeravanje, da se ostvaruju ciljevi institucije. Razumno uvjeravanje podrazumijeva zadovoljavajući nivo sigurnosti po određenom pitanju uzimajući u obzir odnos troškova koristi i rizika. Razumna mjera u uvjeravanju je stvar procjene. Pri toj procjeni rukovoditelji trebaju identificirati rizike koji su inherentni za aktivnosti, programe i projekte, procijeniti te rizike i utvrditi prihvatljiv stupanj rizika u različitim okolnostima.

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

Regulatorni okvir za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama

1.21. Temeljni zakon koji uređuje financijsko upravljanje i kontrolu

Temeljni zakon koji uređuje upravljanje javnim financijama i definira pravila za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama je Zakon o financiranju institucija BiH.

Glavna područja koja uređuje Zakon o financiranju institucija BiH uključuju:

- planiranje, izradu i donošenje proračuna za jednu godinu i projekcije za sljedeće dvije godine, te izvršavanje proračuna na razini države
- proračunsko računovodstvo i izvješćivanje
- upravljanje proračunskim sredstvima, imovinom države i vanjskim dugom
- proračunske odnose u javnom sektoru, kao i odnose proračuna i institucija sa subjektima izvan sustava proračuna, odnosno javnog sektora
- svrhu, ciljeve i oblast primjene financijskog upravljanja i kontrole i uspostavu sustava financijskog upravljanja i kontrole
- komponente financijskog upravljanja i kontrole
- odgovornost rukovoditelja institucije za uspostavu i funkcioniranje financijskog upravljanja i kontrole
- nadležnosti Središnje harmonizacijske jedinice i Koordinacijskog odbora središnjih harmonizacijskih jedinica
- poduzimanje radnji protiv nepravilnosti i prijevara
- kaznene odredbe kojima su definirane novčane kazne rukovoditeljima institucija u slučaju nepoštivanja Zakona.

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

Zakon o financiranju institucija BiH obavezuje rukovoditelje institucija na uspostavu odgovarajućeg efikasnog i efektivnog sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Takav sustav treba osigurati sljedeće:

- planski pristup poslovanju – definiranje ciljeva institucije
- uređenu organizacijsku strukturu – definirane ovlasti i odgovornosti, te linije izvješćivanja
- jasne procedure poslovanja
- upravljanje rizicima
- uspostava i razvoj odgovarajućih kontrolnih mehanizama
- uspostava i razvoj sustava informacija i komunikacija
- stalno praćenje i procjenu sustava financijskog upravljanja

Između ostalog, Zakon o financiranju institucija BiH uveo je obvezu rukovoditelju institucije da uz godišnje izvješće o izvršenju proračuna dostavlja **Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije**. Izjavom rukovoditelj institucije potvrđuje da je tijekom fiskalne godine osigurao:

- namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih proračunom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te
- ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava financijskog 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 proračunom za ostvarivanje utvrđenih ciljeva,
- potvrde da je sustav financijskog upravljanja i kontrole uspostavljen i da se provodi u skladu sa Zakonom o financiranju institucija BiH.

Zakon o financiranju institucija BiH dalje propisuje da je u slučaju kada nadležni sud potvrdi optužnicu protiv rukovoditelja institucije zbog prijevара za koje je bio odgovoran, rukovoditelj institucije staviti svoj mandat za obavljanje dužnosti na raspolaganje tijelu koje ga je imenovalo.

1.2.1.Ostala regulativa koja uređuje područje financijskog upravljanja i kontrole

Zakon o financiranju institucija BiH predstavlja krovni zakon za financijsko upravljanje i kontrolu jer postavlja principe, standarde, metodološki okvir i temeljna pravila za financijsko upravljanje i kontrolu.

Međutim, financijsko upravljanje i kontrola u sebi integrira brojna područja, kao što su: upravljanje ljudskim resursima, etična pitanja, organizaciju, javne nabave, odnose između povezanih institucija i dr., koja se detaljnije uređuju drugim zakonima i podzakonskim aktima, uputama, smjernicama i sl. Prema tome, regulativa koja uređuje financijsko upravljanje i kontrolu daleko je opsežnija od temeljnog propisa.

U nastavku je tablični pregled nekih od područja vezanih za financijsko 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 sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Područje	Propisi
Etika/Integritet	- Kodeksi i podzakonski akti kojima se regulira ova oblast za zaposlenike, državne službenike, policijske službenike, profesionalne vojna osobe, nositelje pravosudnih funkcija, imenovane osobe 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 - Zakon o ministarskim imenovanjima, imenovanjima Vijeća ministara i drugim imenovanjima BiH - I drugi zakoni koji reguliraju ovu oblast - Pravilnik o postupku oglašavanja, izbora kandidata, premještaja i postavljenja državnih službenika u slučaju prijenosa ili preuzimanja nadležnosti od strane institucija BiH - Pravilnik o unutarnjem 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 reguliraju ovu oblast
Organizacijska struktura	- Zakon o upravi - Zakon o ministarstvima i drugim tijelima uprave BiH - Zakon o Vijeću ministara BiH - I drugi zakoni koji reguliraju ovu oblast - Pravilnici o unutarnjem ustroju i sistematizaciji radnih mjesta - I drugi podzakonski akti koji reguliraju ovu oblast
Javne nabave	- Zakon o javnim nabavama BiH - I drugi podzakonski akti koji reguliraju ovu oblast
Računovodstvo, finansijsko poslovanje i izvješćivanje	- Zakon o proračunu institucija BiH i međunarodnih obveza BiH (donosi se na godišnjoj razini) - Zakon o reviziji institucija BiH - Zakon o unutarnjoj reviziji institucija BiH - Zakon o plaćama i naknadama u institucijama BiH - Zakon o plaćama i drugim naknadama u sudskim i tužiteljskim institucijama BiH - I drugi zakoni koji reguliraju ovu oblast - Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i procedurama za korisnike proračuna institucija BiH - Pravilnik o finansijskom izvješćivanju institucija BiH - Instrukcije Ministarstva financija i trezora BiH

Područje	Propisi
	- I drugi podzakonski akti koji reguliraju ovu oblast
Uredsko poslovanje /Arhiviranje	- Zakon o arhivskoj građi i Arhivu BiH - Zakon o pečatu institucija BiH - I drugi zakoni koji reguliraju ovu oblast - Pravilnik o zaštiti i čuvanju arhivske građe u Arhivu BiH - Naputak o načinu vršenja uredskog poslovanja ministarstava, službi, institucija i drugih tijela Vijeća ministara BiH - Naputak o arhivskoj knjizi, čuvanju registraturne i arhivske građe, odabiranju arhivske građe i primopredaji arhivske građe između ministarstava, službi, institucija i drugih tijela Vijeća ministara BiH i Arhiva BiH - I drugi podzakonski akti koji reguliraju ovu oblast

Oblikovanje ovog sustava u praksi, također ovisi od specifičnosti koje proizlaze iz područja poslovanja pojedinih institucija. Provedbu financijskog 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 izravno doprinose unapređenju financijskog upravljanja i kontrole u instituciji, a isto tako potreba razvoja financijskog upravljanja potječe određene promjene i dopune u postojećoj regulativi.

Za uspješnu provedbu financijskog upravljanja i kontrole u praksi važno je shvatiti da je riječ o sustavu koji integrira različita područja poslovanja kako bi se izbjegla pogrešna percepcija da je financijsko upravljanje i kontrola izolirana aktivnost koja se provodi samo da bi se formalno ispunile obveze prema Zakonu o financiranju institucija BiH.

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

Institucionalni odnosi i njihov utjecaj na financijsko upravljanje i kontrolu

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

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

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

- ovlasti i odgovornosti,
- načina suradnje,
- načina izvješćivanja,
- funkcije nadzora resornih ministarstava.

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

- uključivanje rukovoditelja upravnih organizacija na sastanke rukovodstva nadležnih ministarstava (npr. kolegije ministara)
- detaljnije uređivanje međusobne suradnje sa upravnim organizacijama (npr. uputama detaljnije urediti ovlasti i odgovornosti u procesu strateškog planiranja i sl.)
- definiranje načina izvješćivanja 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 proračuna, nabave i ugovaranja, upravljanja imovinom i slično
- uspostava informatičke povezanosti sa upravnim organizacijama (npr. trezorsko poslovanje)
- uspostava odgovarajućih sustava izvješćivanja koji osiguravaju praćenje funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrole kod upravnih organizacija.

Formalno-pravni okvir koji se odnosi na međusobnu povezanost institucija u kontekstu financijskog upravljanja i kontrole, potrebno je kontinuirano preispitivati, mijenjati i dopunjavati sukladno potrebama prakse, a sve u cilju efikasnijeg i boljeg funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Nadležnosti i uloga Središnje harmonizacijske jedinice

Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH je upravna organizacija u okviru Ministarstva financija i trezora BiH, utemeljena sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji institucija BiH (u daljem tekstu: SHJ).

U oblasti financijskog upravljanja i kontrole, prema Zakonu o financiranju institucija BiH, SHJ je nadležna za:

- pripremu i ažuriranje strateških dokumenata i smjernica iz oblasti financijskog upravljanja i kontrole sukladno međunarodno prihvaćenim standardima, standardima unutarnje kontrole, praksama i propisima u Europskoj uniji;
- pripremu zakona i podzakonskih akata iz oblasti financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- definiranje sadržaja programa obuke i koordinaciju programa obuke iz oblasti financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- procjenu sustava financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- vršenje analiza i predlaganje operativnih rješenja kojima se unapređuje financijsko upravljanje i kontrola u institucijama BiH;

- propisivanje forme godišnjeg izvješća, postupaka i rokova izvješćivanja o finansijskom upravljanju i kontroli institucija BiH;
- praćenje primjene propisa iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole na temelju godišnjih izvješća o finansijskom upravljanju i kontroli koje institucije BiH dostavljaju SHJ;
- izradu konsolidiranog godišnjeg izvješća o sustavu finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH;
- učešće u radu Koordinacijskog odbora središnjih jedinica za harmonizaciju sukladno odredbama ovog zakona i Zakona o unutaršnjoj reviziji institucija BiH.

SHJ je zadužena za koordinaciju uspostave i razvoja unutaršnjih finansijskih kontrola u institucijama BiH. Koordinacija pri tome uključuje suradnju s velikim brojem sudionika kako bi se osigurao **usklađen razvoj finansijskog upravljanja i kontrole** sa razvojem u proračunskom sustavu, sa razvojem javne uprave, jednoobrazan pristup u razvoju sustava finansijskog upravljanja i kontrole za sredstva iz svih izvora.

Koordinacija također podrazumijeva suradnju sa Europskom komisijom u svrhu razvoja ovog sustava sukladno standardima i najboljom praksom Europske unije, uvažavajući specifičnosti i okolnosti u BiH, prije svega stupanj razvijenosti ovog sustava u praksi i područja koja zahtijevaju unapređenje.

Koordinacijska uloga SHJ uključuje i kontinuirano praćenje napretka i izvješćivanja Vijeću ministara BiH o ovom sustavu.

Iz toga proizilazi da SHJ posebno razvija suradnju i koordinaciju aktivnosti sa:

- Sektorom za trezorsko poslovanje Ministarstva financija i trezora BiH
- Sektorom za proračun Ministarstva financija i trezora BiH
- Vijećem ministara BiH
- Uredom za reviziju institucija BiH
- Uredom koordinatora za reformu javne uprave
- korisnicima proračuna institucija BiH
- Koordinacijskim odborom središnjih harmonizacijskih jedinica
- međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata financiranih od strane Europske unije i drugih međunarodnih institucija

Na sljedećoj slici (Slika broj 1) dat je prikaz koordinacijske uloge SHJ i suradnje s ključnim sudionicima u razvoju sustava finansijskog upravljanja i unutaršnjih kontrola u institucijama BiH.

Putem izvješća Ureda za reviziju institucija BiH koji se podnose Parlamentarnoj skupštini BiH, parlamentarni zastupnici i javnost informiraju se o razvijenosti sustava financijskog 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 promovira, inicira i koordinira reformske aktivnosti između Vijeća ministara BiH, entitetskih vlada i Vlade Brčko distrikta BiH, blisko surađujući sa Delegacijom Europske unije u BiH. Ured koordinira, usmjerava i prati reformu javne uprave, kako bi njena unaprijeđena organizacijska struktura, uz primjenu najbolje europske prakse, bila sposobna provesti cjelokupan proces eurointegracija BiH i postati dijelom europskog administrativnog prostora. Provedba reforme utemeljena je na Strategiji reforme javne uprave, dokumentu koji sadrži smjernice za jačanje općih upravnih kapaciteta u šest reformskih oblasti:

- Izrada politika i koordinacijski kapaciteti
- Javne financije
- Upravljanje ljudskim resursima
- Upravni postupak
- Institucionalna komunikacija
- Informacijske tehnologije

Od posebnog je značaja **suradnja SHJ s institucijama na državnoj razini** koje su u obvezi provoditi financijsko upravljanje i kontrolu u svakodnevnom poslovanju.

Putem procjene kvaliteta sustava financijskog upravljanja i kontrola (upitnik za samoprocjenu, godišnje izvješće o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, uvid u izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva i slično), SHJ dobiva informacije o razvijenosti sustava financijskog upravljanja i kontrola u institucijama, koje ujedno služe kao osnova za utvrđivanje mjera za dalji razvoj ovog sustava.

Rukovoditelji Središnje jedinice za harmonizaciju BiH, Središnje jedinice za harmonizaciju FBiH, Centralne jedinice za harmonizaciju RS, suradnju ostvaruju i putem Koordinacijskog odbora središnjih jedinica za harmonizaciju koja se uspostavlja sa primarnim ciljem harmonizacije politika, procedura i aktivnosti na polju unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. U oblasti financijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru u BiH, Koordinacijski odbor ima zaduženja za izradu okvirnih propisa zakonodavstva iz oblasti financijskog upravljanja i kontrole, izradu okvirnog programa obuke za financijsko upravljanje i kontrolu, te predlaganje propisa za uspostavu, funkcioniranje i koordinaciju rada tijela nadležnih za koordinaciju borbe protiv nepravilnosti i prijevara u institucijama BiH, Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH u suradnji s nadležnim tijelima Europske komisije.

Sustav financijskog upravljanja i kontrole razvija se sukladno standardima i praksom Europske unije koju je potrebno primijeniti i uskladiti okolnostima i specifičnostima institucija BiH. Zato je važna suradnja s međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata financiranih od strane Europske unije i drugih međunarodnih institucija.

Suradnja SHJ sa prethodno navedenim institucijama je važna, jer osigurava pretpostavke za sveobuhvatan razvoj financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH. Takav razvoj se postiže kroz zakonske i podzakonske propise koji uređuju proračunski sustav, sustav javne uprave i slično, a u koje se ugrađuju elementi sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Rezime

U uvodnom poglavlju prikazane su temeljne karakteristike kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrola, koje institucijama mogu poslužiti kao orijentir u kojem smjeru trebaju razvijati ovaj sustav. Naglašena je povezanost sustava financijskog upravljanja i kontrola sa proračunskim sustavom, primarno kroz Zakon o financiranju institucija BiH.

Budući da financijsko upravljanje i kontrola u sebi integrira veći broj područja poslovanja koja se detaljnije uređuju kroz druge zakone i podzakonske propise, napatke, smjernice i sl., regulativu koja uređuje ovaj sustav treba sagledati u širem smislu, a ne samo kroz Zakon o financiranju institucija BiH.

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

S obzirom na širinu područja koje pokriva financijsko upravljanje i kontrola, njegov sustavni razvoj zahtijeva aktivnu suradnju SHJ sa ključnim sudionicima: Sektorom za trezorsko poslovanje Ministarstva financija i trezora BiH, Sektorom za proračun Ministarstva financija i trezora BiH vezano za aktivnosti na razvoju proračunskog sustava, Vijećem ministara BiH i Uredom koordinatora za reformu javne uprave u BiH vezano za aktivnosti u razvoju sustava javne uprave, Uredom za reviziju institucija BiH, Koordinacijskim odborom središnjih harmonizacijskih jedinica, korisnicima proračuna institucija BiH, te međunarodnim i lokalnim stručnjacima u okviru projekata financiranih od strane Europske unije i drugih međurodnih institucija u svrhu usklađivanja sa standardima i praksom Europske unije.

Sustavi financijskog upravljanja i kontrola razvijaju se da bi institucije BiH unaprijedile i poboljšale poslovanje. Funkcioniranje sustava u praksi, prvenstveno zavisi od samih institucija na kojima je odgovornost da u svakodnevnom poslovanju implementiraju pojedine elemente sustava i da taj sustav koriste i razvijaju.

2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODITELJA INSTITUCIJA I ODGOVORNOST RUKOVODITELJA UNUTARNJIH USTROJSTVENIH JEDINICA

Rukovoditelji na svim razinama upravljanja, uključujući i rukovoditelje unutarnjih ustrojstvenih jedinica, moraju biti svjesni da upravljanje i donošenje odluka podrazumijevaju odgovornost za financijske učinke koje te odluke proizvode i da su rukovoditelji odgovorni za uvažavanje utjecaja svih parametara koji utječu na donošenje odluka, a posebno da su oni nositelji odgovornosti za razvoj financijskog upravljanja i kontrole kao cjelovitog sustava podrške donošenju dobrih upravljačkih odluka.

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

Dakle, ključne osobe koje su odgovorne za pravilno i efikasno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola su rukovoditelji, prvenstveno rukovoditelj institucije i rukovoditelji unutarnjih ustrojstvenih jedinica u okviru svojih ovlasti i odgovornosti.

Rukovoditelj institucije može prenijeti ovlasti i odgovornosti, ali to ne isključuje njegovu krajnju odgovornost za zakonito funkcioniranje institucije. U isto vrijeme, krajnja odgovornost rukovoditelja institucije ne oslobađa odgovornosti ostale rukovoditelje u dijelovima poslovnih procesa za koji su oni nadležni.

Za dobro uspostavljen sustav odgovornosti važno je jasno definirati ovlasti i odgovornosti ne samo za provedbu temeljnih poslova već i za realizaciju postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata i za način upravljanja proračunskim sredstvima.

Upravljačka odgovornost rukovoditelja institucija

Odgovornost rukovoditelja institucija BiH za uspostavu i provedbu financijskog upravljanja i kontrole jasno je određena Zakonom o financiranju institucija BiH. Suklado Zakonu, rukovoditelj institucije je odgovoran za:

- uspostavu, razvoj i provedbu financijskog upravljanja i kontrole,
- izradu unutarnjih propisa o financijskom upravljanju i kontroli i za uspostavu sustava financijskog upravljanja i kontrole u svim ustrojstvenim jedinicama u okviru institucije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava institucija,
- osiguravanje revizorskog traga za sve financijske i druge transakcije koje su izvršene u razdoblju izvješća i
- izradu i dostavljanje godišnjeg izvješća o financijskom upravljanju i kontroli SHJ Ministarstva financija i trezora BiH.

Odgovornost rukovoditelja institucije za uspostavu adekvatnog, efikasnog i efektivnog sustava financijskog upravljanja i kontrola podrazumijeva:

- izradu i provedbu strateških i drugih planova, kao i programa za ostvarivanje općih i posebnih ciljeva institucije,
- usklađenost strateških i operativnih planova, te programa sa trogodišnjim i godišnjim proračunom institucije,
- uspostavljanje adekvatne organizacijske strukture sa uređenim ovlastima i odgovornostima,
- uspostavljanje linija izvješćivanja sukladno prenesenim ovlastima i odgovornostima u svrhu praćenja rezultata ostvarenih sredstvima dodijeljenim za određene programe, projekte, aktivnosti,
- integriranje sustava upravljanja rizicima u procese planiranja i odlučivanja,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih kontrolnih aktivnosti koje osiguravaju efikasno upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obvezama,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih sustava informacija i komunikacija,
- praćenje i procjenu adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti uspostavljenih sustava financijskog upravljanja i kontrola, te unapređivanje sukladno stupnju provedbe i razvoja i
- osiguravanje jasno definisanog načina suradnje, ovlasti i odgovornosti, te sustava izvješćivanja između institucija.

Odgovornost za dostignutu razinu uspostavljenog sustava financijskog upravljanja i kontrole rukovoditelj institucije potvrđuje, između ostalog, potpisivanjem i javnim prezentiranjem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije u kojoj rukovoditelj institucije jasno navodi da je osigurao:

- namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih proračunom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva i
- ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u instituciji.

Prijenos ovlasti i odgovornosti

Iako rukovoditelj 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 rukovoditelj institucije mora operativno kontrolirati svaku pojedinu financijsku i poslovnu odluku.

Rukovoditelj institucije je odgovoran da osigura da institucija efikasno i efektivno ostvaruje postavljene ciljeve. Rukovoditelj institucije treba urediti unutarnji ustroj i dodijeliti relevantne ovlasti i odgovornosti rukovoditeljima koji su kompetentni za ostvarivanje ciljeva institucije.

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

Upravljačka odgovornost rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica

Rukovoditelji unutarnjih ustrojstvenih jedinica imaju izuzetno važnu ulogu za uspješno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola i predstavljaju operativnu razinu provedbe ovog sustava sukladno dodijeljenim ovlastima i odgovornostima. Ovlasti i odgovornosti rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica proizlaze iz pravilnika o unutarnjem ustroju i sistematizaciji radnih mjesta kojima su, između ostalog, određeni i djelokrug rada i uvjeti obavljanja ključnih funkcija i aktivnosti.

Osim navedenog, odgovornosti rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica mogu se detaljnije urediti unutarnjim dokumentima kojima se uređuju ovlasti i zaduženja za ostvarivanje postavljenih ciljeva i programa, te upravljanje proračunskim sredstvima.

Zaduženja rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica uključuju:

- utvrđivanje strateških ciljeva iz njihove nadležnosti,
- određivanje pokazatelja učinka koji će im omogućiti izvješćivanje prema višim razinama o rezultatima i učincima,
- realizaciju ciljeva sukladno odobrenom proračunom, odnosno raspoloživim financijskim sredstvima,
- nadzor nad provedbom 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 rukovoditelji trebaju dobro poznavati svoje područje poslovanja,
- upravljanje ljudskim, materijalnim i financijskim 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
- uspostava i održavanje dobre suradnje sa drugim ustrojstvenim jedinicama u okviru institucije, a posebno sa jedinicama zaduženim za financije i proračun.

Da bi se postigla efektivna upravljačka odgovornost, rukovoditeljima unutarnjih ustrojstvenih jedinica trebaju pouzdane i pravovremene informacije. Pored toga, važno je da je proračun strukturiran tako da je moguće vezati financijska sredstva za određene programe i projekte sa jasnom odgovornošću pojedinog rukovoditelja.

Rezime

Rukovoditelj institucije je „prva i zadnja karika u lancu odgovornosti“, međutim, „lanac odgovornosti“ čine i svi rukovoditelji unutar organizacijske strukture.

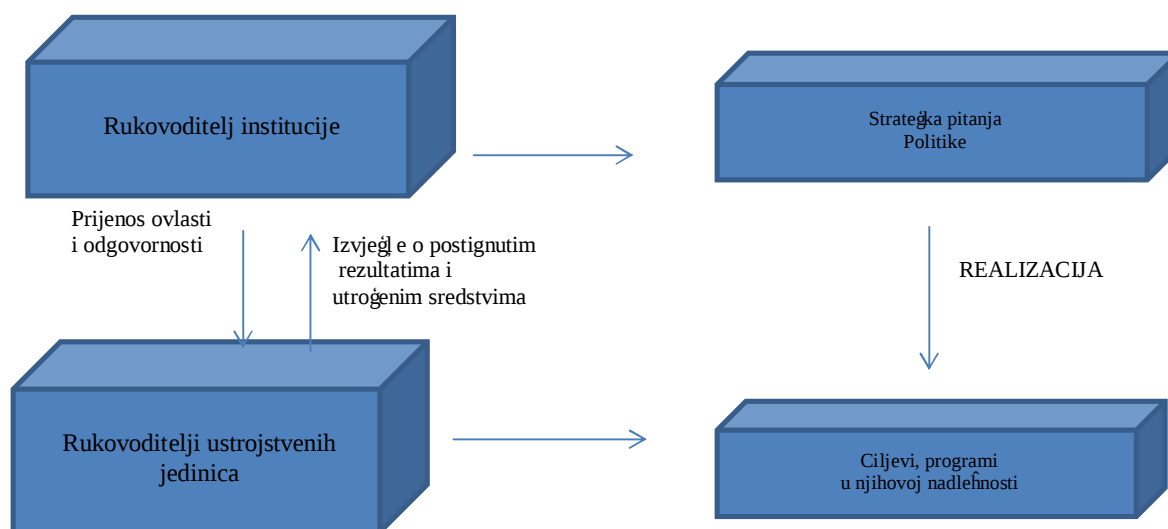
Rukovoditelj institucije snosi krajnju odgovornost za to kako institucija posluje, ostvaruje li postavljene ciljeve, radi li to na zakonit, pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Međutim, pogrešno je smatrati da je rukovoditelj institucije odgovoran jedino ako osobno donosi sve odluke i ako sve nadzire do najsitnijih pojedinosti. To nerijetko dovodi do toga da se ostali zaposlenici polako otuđuju od unutarnjih kontrolnih procesa, jer nisu jasno uređene ovlasti i odgovornosti.

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

Razvojem sustava financijskog upravljanja i kontrola rukovoditelj institucije može poboljšati vođenje poslovanja institucije. Rukovoditelj bi naročito trebao shvatiti koristi prenošenja ovlasti i odgovornosti, kao i to da jasno utvrđenim sustavom prijenosa ovlasti i uspostavljanjem odgovarajućih linija izvješćivanja, uključujući jasne ciljeve i pokazatelje uspješnosti može zadržati opći nadzor i kontrolu. Na taj način rukovoditelj 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 ovlasti i odgovornosti

Prijenos ovlasti i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovoditelja institucije. U procesu prijenosa ovlasti i odgovornosti, odgovornost rukovoditelja institucije i dalje ostaje ista, međutim, rukovoditelji unutarnjih ustrojstvenih jedinica preuzimaju odgovornost prema rukovoditelju institucije za onaj dio poslovanja koji je pod njihovom nadležnosti. Odgovornosti rukovoditelja moraju biti usklađene sa dodijeljenim ovlastima, odnosno pravima za odlučivanje.

Prijenos ovlasti i odgovornosti omogućava veću efikasnost rukovoditelja i same institucije. Pri tome je bitno da rukovoditelji znaju koje rezultate/ciljeve trebaju ostvariti, koja proračunska sredstva su im za to dana na raspolaganje, koje ovlasti imaju za upravljanje proračunskim sredstvima i za donošenje odluka. Također je bitno imati razvijene sustave unutarnjih kontrola, naročito kontrolne aktivnosti, te potrebne informacije i kompetentne zaposlenike. Ovo su ujedno svi važni elementi financijskog upravljanja i kontrole. Stoga razvoj upravljačke odgovornosti neminovno zahtijeva i razvoj financijskog upravljanja i kontrole i obrnuto, razvoj financijskog upravljanja i kontrole ne može se osigurati bez razvoja upravljačke odgovornosti.

3. ULOGA USTROJSTVENIH JEDINICA ZA FINACIJE U RAZVOJU FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Ustrojstvene jedinice za financije - koordinator u provedbi financijskog upravljanja i kontrole

Ustrojstvene jedinice za financije spadaju u ključne aktere za razvoj financijskog upravljanja i kontrole na razini institucije. Važno je da se na pravilan način shvati uloga ustrojstvenih jedinica za financije, jer se u praksi često događa da se ta uloga nedovoljno razumije i/ili pogrešno interpretira.

S obzirom da je riječ o financijskom upravljanju i kontroli, zbog riječi „financijsko” može se stvoriti pogrešna interpretacija da se poslovima vezanim za financijsko upravljanje i kontrole trebaju baviti isključivo ustrojstvene jedinice za financije.

Druga krajnost koja se može javiti, s obzirom da razvoj financijskog upravljanja i kontrole stavlja naglasak na odgovornost rukovoditelja i potrebu njihove aktivne uključenosti, jeste da više nije jasno što trebaju raditi ustrojstvene jedinice za financije, odnosno prijeti opasnost da njihova uloga postane marginalizirana.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole na način da se naglasak stavlja na odgovornost rukovoditelja za ostvarene rezultate i utrošena proračunska sredstva definitivno utječe na promjene uloga ustrojstvene jedinica za financije.

U proračunu baziranom na troškovima po ekonomskoj klasifikaciji kojeg najčešće karakterizira centraliziran pristup upravljanja proračunskim sredstvima, često se stvara pogrešan privid da su ustrojstvene jedinice za financije jedine koje trebaju „voditi brigu o financijama”.

Ta pogrešna interpretacija uloge ustrojstvene jedinica za financije posljedica je tradicionalnog, uskog poimanja „financijskog upravljanja”. Pod pojmom „financijsko upravljanje” najčešće se podrazumijeva samo kontroliranje jesu li sredstva potrošena suladnoiznosu i vrsti troška odobrenog proračunom, a rezultati i učinci su u drugom planu ili se uopće ne prate.

U tako postavljenom sustavu ustrojstvene jedinice za financije imaju čisto administrativnu ulogu. Kao takve, raspolažu informacijama o utrošenim i preostalim sredstvima, obavljaju formalnu kontrolu financijske dokumentacije (sadrži li financijska dokumentacija sve propisane elemente), vode knjigovodstvene evidencije, pripremaju zakonom propisane financijska izvješća i druga izvješća na zahtjev rukovoditelja institucije.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole na način da se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, postizanje ekonomičnosti i efikasnosti, te odgovornosti rukovoditelja za financijske učinke, utječe i na promjenu uloge ustrojstvene jedinica za financije.

Ustrojstvene jedinice za financije nisu i ne mogu biti odgovorne za proračune po pojedinim ustrojstvenim cjelinama i programima, niti su odgovorne za postizanje rezultata programa.

Za to su odgovorni rukovoditelji u čijoj se nadležnosti ti programi, projekti i aktivnosti provode. Ustrojstvene jedinice za financije imaju zadatak biti podrška rukovoditeljima u preuzimanju upravljačke odgovornosti za financijske učinke.

Ustrojstvene jedinice za financije trebaju preuzeti aktivnu ulogu u razvoju financijskog upravljanja i kontrole i pružiti adekvatnu podršku rukovoditeljima drugih ustrojstvenih jedinica. Takva podrška ogleda se u davanju savjeta, prijedloga i rješenja kako oblikovati sustave kontrola, što će pomoći rukovoditeljima u preuzimanju odgovornosti za upravljanje proračunskim sredstvima.

Prethodno navedeno ukazuje na razvoj jedne nove uloge ustrojstvenih jedinica za financije, odnosno uloge *koordinatora razvoja financijskog upravljanja i kontrola*.

Koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije podrazumijeva sljedeće:

- pružanje savjeta i podrške rukovoditelju institucije o načinu uspostave, provedbe i razvoja financijskog upravljanja i kontrole na razini institucije
- pružanje savjeta i podrške rukovoditeljima unutarnjih ustrojstvenih jedinica o načinu uspostave, provedbe i razvoja financijskog upravljanja i kontrole u dijelu za koji su oni nadležni
- praćenje provedbe uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrole sukladno uputama SHJ Ministarstva financija i trezora BiH
- pripremu godišnjeg izvješća o sustavu financijskog upravljanja i kontrola sukladno naputku za izradu godišnjeg izvještaja o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u institucijama
- koordinaciju izrade unutarnjih akata iz proračunskog ciklusa (pravilnika, naputaka, instrukcija, smjernica) kojima se razrađuju postupci, definiraju nadležnosti i odgovornosti svih sudionika, te uređuju kontrolne aktivnosti u procesu planiranja, programiranja, izrade i izvršenja proračuna, javnih nabava i ugovaranja
- suradnju sa SHJ Ministarstva financija i trezora BiH

Koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije zahtijeva jačanje odgovornosti rukovoditelja pri upravljanju raspoloživim resursima, obvezama, troškovima i rezultatima i uz to postizanje veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u poslovanju, te da su unutarnje kontrole koje obuhvataju financije pravilno provedene u praksi.

Koordinacijska uloga ustrojstvenih jedinica za financije se ostvaruje poduzimanjem sljedećih aktivnosti:

- osiguranjem podrške sa ciljem da svi rukovoditelji uzimaju u obzir financijske informacije za potrebe donošenja odluka
- osiguranjem da su financijski resursi adekvatno uzeti u obzir pri izradi strateških dokumenata i definiranja strateških ciljeva i prioriteta
- osmišljavanjem, vođenjem i razvijanjem proračunskih procesa sukladno zakonskoj regulativi, a uvažavajući specifičnosti u poslovanju institucija
- osiguranjem da su u proračunskom procesu delegirane funkcije, ograničenja i odgovornosti jasno određene i da se poštuju
- osiguranjem da su rukovoditelji na svim razinama uključeni u proces pripreme i izrade proračuna i da imaju na raspolaganju potrebne informacije

- preispitivanjem podnesenih zahtjeva unutarnjih ustrojstvenih jedinica i njihovu usklađenost sa ciljevima i prioritetima institucije i proračunskim instrukcijama Ministarstva financija i trezora BiH
- pravovremenim informiranjem rukovoditelja o dodijeljenim proračunskim sredstvima
- razvojem sustava upravljanja i računovodstvene kontrole za dobivanje informacija o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, ostvarenim rezultatima
- osiguranjem da pojedini rukovoditelji kontroliraju rashode, prihode i obveze kako bi se osiguralo da su sukladni predviđenim proračunom, odnosno nadzorom u kojoj mjeri isti prate stvarno izvršenje u odnosu na dodijeljeni proračun
- praćenjem izvršenja proračuna tijekom fiskalne godine, te postojanjem obrazloženja i odobrenja od strane ovlaštene osobe u slučaju odstupanja
- razmatranjem i preispitivanjem podatke iz prethodnih razdoblja u svrhu praćenja efikasnosti i efektivnosti, te ukazivanje rukovoditeljima gdje su potrebne detaljnije analize
- pružanjem podrške rukovoditeljima pomoću točnih i pravovremenih financijskih 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 financijsko planiranje i nadzor nad investicijskim projektima bez obzira radi li se o novom projektu ili o investicijskom održavanju
- osiguranjem da izvješća koja zahtijeva Ministarstvo financija i trezora BiH odražavaju stvarno stanje u instituciji.

Kroz svoju koordinacijsku ulogu ustrojstvene jedinice za financije ujedno postaju i „glavni partner“ Ministarstvu financija i trezora BiH, Sektoru za proračun i Sektoru za trezorsko poslovanje, kao i SHJ u razvoju financijskog upravljanja i kontrola na razini institucija BiH.

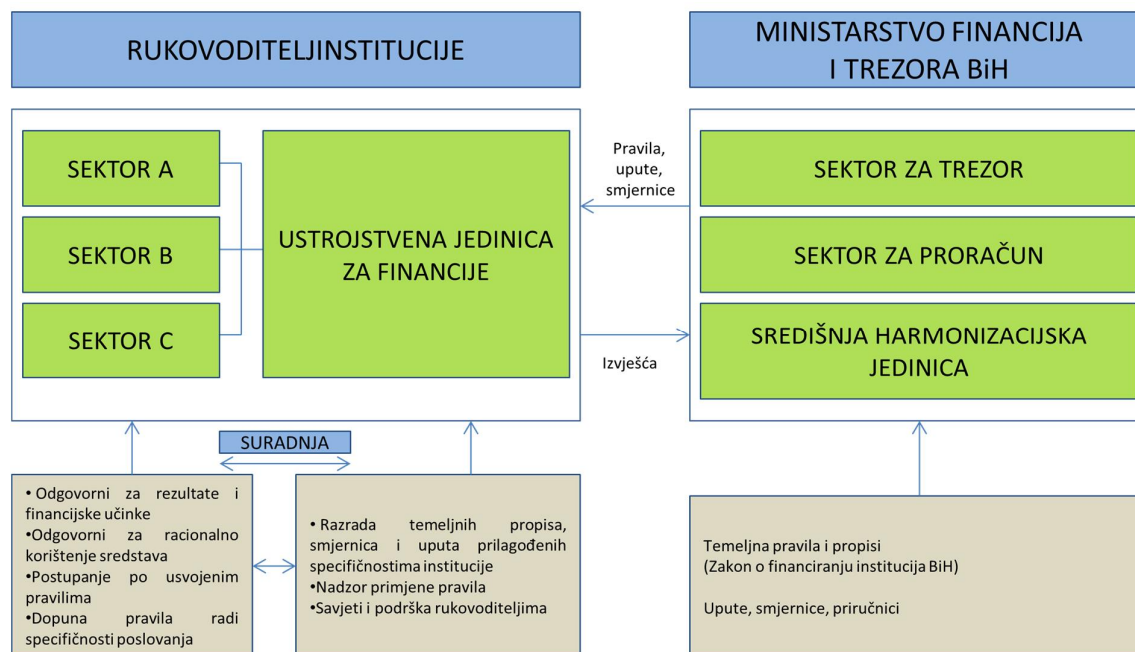
Temeljna pravila i propisi koje pripremaju Sektor za proračun i Sektor za trezorsko poslovanje, kao i SHJ trebaju se dalje razraditi kroz unutarnje procedure i akte. Postojanje jasnih, pisanih pravila u znatnoj mjeri olakšava poslovanje, odnosno postupanje u proračunskim procesima.

Od ustrojstvenih jedinica za financije očekuje se da sukladno regulativi i metodologiji (priručnik, upute, smjernice) pripreme procedure za financijsko upravljanje i kontrole, uvažavajući specifičnosti institucije. Također, ustrojstvene jedinice za financije trebaju nadzirati, odnosno pratiti primjenu procedura, te eventualnu potrebu za dopunu, izmjenu i ažuriranje.

Rukovoditelji odgovorni za rezultate i financijske učinke, te za racionalno korištenje sredstava imaju obvezu postupati po usvojenim procedurama koje reguliraju financijsko poslovanje. Postojanje pravila, naročito u dijelu planiranja i izvršavanja proračuna, vođenja evidencija i izrade izvješća za potrebe upravljanja prihodima, troškovima, imovinom i obvezama znatno olakšava rad rukovoditeljima. S obzirom da trebaju postupati po pravilima i procedurama, važno je da su i rukovoditelji uključeni u njihovu izradu.

Postojanje pravila nije samo po sebi dovoljno ukoliko ne postoji podrška i suradnja rukovodstva na svim razinama institucije, posebno kod primjene pravila za financijsko poslovanje.

Uloga koju ima ustrojstvena jedinica za financije u koordinaciji proračunskih procesa unutar institucije i optimizaciji proračuna sa jedne strane i Ministarstva financija i trezora BiH sa druge strane, prikazana je na sljedećoj slici (slika broj 3).



Slika broj 3 - Unutarnja i vanjska uloga ustrojstvenih jedinica za financije

Uređenje ustrojstvenih jedinica za financije

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

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj administrativnih kapaciteta ustrojstvenih jedinica za financije, prvenstveno u smislu njihove stručnosti i kompetentnosti za obavljanje složene i zahtjevne koordinacijske uloge.

Također, opisi poslova ustrojstvenih jedinica za financije trebaju biti usklađeni sa poslovima iz područja koordinacije finansijskog upravljanja i kontrole. Opis poslova vezano za koordinacijsku ulogu ustrojstvene jedinice za financije sadržan je u *prilogu 2 Priručnika*.

U slučaju kada su proračunska sredstva decentralizirana na ustrojstvene jedinice, odnosno gdje pojedine ustrojstvene jedinice imaju jasno dodijeljen ovlasti i odgovornosti za upravljanje proračunskim 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 financije koji će pomoći rukovoditeljima vezano za finansijske aspekte poslovanja (pripremu proračuna, izradu projektnih prijedloga i projekciju budućih troškova, obradu materijalno-financijske dokumentacije, izradu izvješća o realizaciji proračuna).

Osoba ovlaštena za finansijsko upravljanje i kontrolu

Rukovoditelj institucije može imenovati osobu zaduženu za finansijsko upravljanje i kontrolu u instituciji. U tom smislu za osobu nadležnu za finansijsko upravljanje i kontrolu mogu se imenovati: pomoćnici ministra za financije, sekretari ministarstava, pomoćnici direktora za finansijske poslove ili druge osobe koje imenuje rukovoditelj institucije, a koje posjeduju stručne sposobnosti i kompetencije za obavljanje tih poslova.

Manji proračunski korisnici, odnosno institucije koje nemaju uspostavljenu ustrojstvenu jedinicu za financije ili imaju samo jednu osobu zaduženu za finansijske poslove ne moraju imenovati osobu za finansijsko upravljanje i kontrolu. Međutim, to ih ne oslobađa odgovornosti da donose i primjenjuju unutarnje procedure finansijskog upravljanja i kontrole. Pri tome moraju biti opredjeljeni da koriste razmjenu iskustava i savjetodavnu pomoć Ministarstva financija i trezora BiH i Središnje harmonizacijske jedinice BiH.

Rezime

Razvoj koordinacijske uloge ustrojstvenih jedinica za financije potrebno je sagledati u kontekstu razvoja finansijske struke, odnosno profesije u institucijama, prvenstveno u smislu pružanja podrške i davanja savjeta rukovoditeljima.

Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole u kojem se zahtijeva postizanje veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i jačanje odgovornosti rukovoditelja institucije za postignute rezultate i finansijske učinke utječe i na značajne promjene uloge ustrojstvenih jedinica za financije.

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

Ustrojstvene jedinice za financije nisu te koje postavljaju ciljeve, koje troše proračunska sredstva, pa prema tome nisu odgovorne za programe i za rezultate, niti za finansijske učinke. To je odgovornost rukovoditelja institucije. Međutim, ono što se očekuje od finansijske struke je postavljanje pravila koja uređuju finansijsko poslovanje na razini institucije.

Ključna pravila za finansijsko upravljanje, koja priprema Ministarstvo financija i trezora i Središnja harmonizacijska jedinica, utvrđena su Zakonom o financiranju institucija BiH. Međutim, finansijsko upravljanje i kontrola zahtijeva dalju razradu i donošenje unutarnjih pravila i procedura. Zbog toga je uloga ustrojstvenih jedinica za financije, odnosno osoba imenovanih od strane rukovoditelja institucije za obavljanje ovih poslova, da ta pravila razvija sukladno specifičnostima institucije uz neophodnu suradnju i uključenost ostalih rukovoditelja u instituciji.

Prijenosom ovlasti i odgovornosti od strane rukovoditelja, nastaje i potreba za uređenim radnim mjestima za financije sa jasno definiranim zadacima, bilo da su ona organizirana kao organizacijske cjeline, posebna radna mjesta ili dio poslova u okviru nekog radnog mjesta šireg opsega, tako da se osigura kvalitetna podrška ustrojstvenim jedinicama koje su su odgovorne za ostvarivanje ciljeva institucije, a na taj način i za finansijske učinke.

4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVEDBU FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Financijsko upravljanje i kontrola provodi se putem pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola na temelju 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 unutarnje kontrole u institucijama BiH predstavljaju polazni element razrade komponenti unutarnje kontrole i njihove primjene za uspostavu financijskog upravljanja i kontrole.

Za razvoj financijskog 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 utjecaj na kvalitet financijskog upravljanja i kontrole.

U slučaju značajnog nedostatka u pogledu primjene i funkcioniranja bilo koje pojedinačne komponente, odnosno integriranog funkcioniranja svih pet komponenti, ne može se smatrati da u instituciji postoji efektivan sustav unutarnjih kontrola.

Kontrolno okruženje

Preduvjet za razvoj kvalitetnih sustava financijskog upravljanja i kontrole je okruženje kojim je moguće upravljati i koje je moguće kontrolirati.

Okruženje podrazumijeva etične vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenika, način rukovođenja i stil upravljanja, postojanje planskog pristupa poslovanju, uređenu organizacijsku strukturu sa jasno definiranim ovlastima i odgovornostima za realizaciju aktivnosti, postavljenih ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima. Kontrolno okruženje je temelj za razvoj ostalih komponenti financijskog upravljanja i kontrole, osiguravajući disciplinu i strukturu.

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

1. Integritet i etične vrijednosti
2. Profesionalna stručnost i kompetentnost
3. Organizacijska struktura i delegiranje ovlasti i odgovornosti
4. Ciljevi
5. Planiranje

³Komponente su utvrđene sa INTOSAI smjernicama za standarde unutarnje kontrole za javni sektor, a temelje se na COSO modelu (Committee of Sponsoring Organizations of Trade and Commerce Commission)

Etične vrijednosti, integritet, kompetentnost i motivacija zaposlenika

Svaki sustav se zasniva na ljudima, pa tako i sustav financijskog upravljanja i kontrola. Samim tim, upravljanje ljudskim resursima predstavlja jedno od važnih područja za razvoj sustava financijskog 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 sustav i funkcioniraju unutar uspostavljenog sustava.

Važni preduvjeti za uspostavu kvalitetnog kontrolnog okruženja su: upravljanje ljudskim resursima, odnosno zapošljavanje stručnih i kompetentnih osoba, ulaganje u njihovo kontinuirano usavršavanje sukladno potrebama posla, sustav motiviranja i nagrađivanja zaposlenika, sustav informiranja i razmjene informacija i uvažavanje mišljenja zaposlenika.

Polazna osnova za stvaranje dobrog okruženja su etične vrijednosti, moral i integritet zaposlenika.

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

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

Osim etičnih vrijednosti i integriteta važna je kompetentnost zaposlenika.

Koliko uspješno će institucija realizirati postavljene strateške ciljeve u velikoj mjeri zavisi od stručnih kompetencija zaposlenika i njihove spremnosti i motivacije za suradnju. Kompetentnost je kombinacija znanja, vještina i metoda potrebnih za postizanje ciljeva institucije i pojedinačnog radnog mjesta, pa je stoga važno odrediti potrebnu razinu kompetentnosti zaposlenika i definirati odgovarajuće politike u ovoj oblasti i njihovu provedbu.

U okviru upravljanja ljudskim resursima posebnu pažnju treba posvetiti:

- vještinama i kompetencijama zaposlenika (Je li postojeća razina znanja i vještina zaposlenika usklađena sa strategijom institucije? Jesu li zaposleni u mogućnosti odgovoriti svakodnevnim obvezama?)

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

Motivacija je stav koji zaposleni imaju prema svom radu. Rukovodstvo treba pratiti stupanj 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 motiviranosti, vještina, profesionalne kompetencije, napredovanja u postizanju stručnosti, obavljanja radnih zadataka, važno je područje u sustavu financijskog upravljanja i kontrola, jer izravno doprinosi oblikovanju i provedbi ovog sustava 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 sustav motiviranja i nagrađivanja zaposlenika (stimulacijom plaće, 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 obveza

4.1.2. Rukovođenje i stil upravljanja

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole zavisi od svijesti rukovoditelja institucije i ostalih rukovoditelja i shvatanja njihove odgovornosti za financijsko upravljanje i kontrolu.

Na razvoj financijskog upravljanja i kontrole bitno utječe način na koji rukovodstvo institucije upravlja i vodi poslovanje, nadgleda odluke i radnje viših rukovoditelja, uspostavlja organizacijsku strukturu, te stav koji ima prema sustavima kontrola.

Rukovodstvo treba utvrditi ton kroz koji se naglašava važnost unutarnje kontrole koji karakterizira:

- minimalno odstupanje od provedbe kontrola i praćenje,
- podrška samoprocjeni i unutarnjoj i vanjskoj reviziji,
- prihvaćanje rezultata samoprocjene i revizija i
- stalna edukacija koja osigurava da svi razumiju sustav unutarnje kontrole i svoju ulogu u tom sustavu.

Ako rukovoditelji imaju proaktivan pristup upravljanju, što uključuje postavljanje dugoročnih ciljeva, njihovo povezivanje sa ciljevima ustrojstvenih jedinica, poduzimanje kontrolnih aktivnosti u cilju rješavanja najznačajnijih rizika, definiranje pokazatelja uspješnosti u svrhu praćenja postignutih rezultata, sustavni način izvješćivanja i dr. u velikoj mjeri će utjecati na zaposlenike da prilikom obavljanja vlastitih aktivnosti veću pažnju posvete tim pitanjima.

Takav proaktivan pristup, odnosno način upravljanja, često traži redovite sastanke najviše razine upravljanja na kojima se raspravlja o ciljevima, planovima rada, proračunu, 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 ustrojstvene 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 temelju prethodno provedenih analiza postojećeg stanja i načina poslovanja, odnosno analiza snaga i slabosti, prilika i prijetnji
- utvrđuju programe kroz koje će se realizirati 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 proračunom kako bi se u postavljanju ciljeva uzela u obzir financijska ograničenja kao i svi mogući izvori financiranja (proračunska sredstva, sredstva fondova Europske unije), a u realizaciji pratili financijski učinci
- utvrđuju rizike u odnosu na postavljene ciljeve
- vrše evaluaciju realizacije postavljenih ciljeva, a time i njihove efikasnosti i opravdanosti
- vrše koordinaciju i konzultacije sa međusobno povezanim nositeljima aktivnosti u procesu srednjoročnog planiranja.

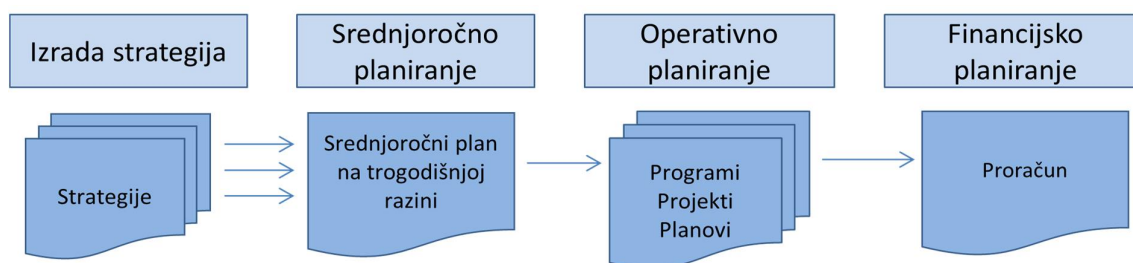
Srednjoročno planiranje

Postupak srednjoročnog planiranja, praćenja i izvješćivanja u institucijama BiH reguliran je posebnom Odlukom Vijeća ministara BiH i Metodologijom za srednjoročno planiranje institucija BiH. Odluka je donesena s 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 izvješćivanja o realizaciji programa i planova. Metodologijom za srednjoročno planiranje institucija BiH detaljnije se obrazlažu osnove, metode i tehnike srednjoročnog planiranja i njegovog povezivanja sa procesima srednjoročnog i godišnjeg budžetiranja.

Strateški okvir obuhvata sve dokumente strateške važnosti na temelju kojih institucije BiH pripremaju svoje programe ili planove, a u koje spadaju: srednjoročni i dugoročni planski dokumenti, međunarodne obveze, obveze vezane za integraciju Bosne i Hercegovine u Europsku 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 razdoblju 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 trogodišnje razdoblje ne predstavljaju zamjenu za postojeće planske dokumente, već stvaraju vezu između strateških dokumenata i proračuna. Izrađuju se na temelju 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 trogodišnje razdoblje i proračuna

Srednjoročni planski dokumenti sadrže sljedeće elemente:

Analiza stanja predstavlja prvi korak u pripremi strateških planskih dokumenata, pomaže institucijama spoznati vlastite potencijale odnosno definirati svoje prednosti i nedostatke, te realno utvrditi opće i posebne ciljeve i načine njihovog ostvarenja.

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

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

Misija definira 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 razdoblju.

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 provedbi 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 kontrolira provedba programa i planova na temelju stupnja 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 razinama 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.

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

Strateški dokumenti, predstavljaju jedan od temeljnih preduvjeta za razvoj svih ostalih komponenti financijskog upravljanja i kontrole.

Postojanje jasnih ciljeva, njihovo povezivanje sa proračunom, 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 grupiranja 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 proračunskih 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 financiranju 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 grupiranje rashoda u aktivnosti i projekte, a potom njihovo povezivanje u programe bez jasnog definiranja svrhe i cilja programa. Zbog toga je u suradnji s projektom EU „Jačanje i upravljanje javnim financijama 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 proračunskog planiranja.

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

Veza između srednjoročnog i proračunskog 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 prioritete institucije postaju vidljiviji.

Pri utvrđivanju programa potrebno je dati odgovore na sljedeća pitanja:

- Što se programom želi postići?
- Kako se nastoji realizirati program?
- Ko su krajnji korisnici ili primatelji usluga?

Kako bi se pratilo ostvarenje programa definiraju se pokazatelji uspješnosti. Pokazatelji uspješnosti predstavljaju podlogu za mjerenje efikasnosti programa i koriste se prilikom izvješćivanja o izvršenju proračuna. 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 nabave, 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 razini institucije i pojedinih ustrojstvenih jedinica. Neki od ovih planova se mogu donijeti i za razdoblja duže od godinu dana.

Postupak izrade godišnjih planova rada institucija BiH i povezivanje srednjoročnog planiranja sa procesima godišnjeg planiranja i budžetiranja regulira 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.

Financijsko planiranje – Proračun

Proračun predstavlja novčani prikaz potrebnih resursa za realizaciju postavljenih ciljeva.

S obzirom da su proračunska sredstva ograničena, financijska ograničenja moraju se uzeti u obzir prilikom postavljanja ciljeva i utvrđivanja programa, odnosno aktivnosti i projekata, jer se prioriteti određuju u ovisnosti od raspoloživih financijskih sredstava i potreba koje se trebaju zadovoljiti.

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

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

Kvalitet proračuna 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 prioriteti s obzirom na raspoloživa proračunska sredstva,
- uzeti u obzir rizici nemogućnosti financiranja nekih projekata,
- razrađene alternative za slučaj da od nekih projekata i/ili aktivnosti treba odustati ili ih provesti u manjem obujmu u ovisnosti od raspoloživih sredstava
- sveobuhvatno napravljene procjene rashoda i prihoda, odnosno uzete u obzir sve ugovorene obveze, napravljene cjelovite projekcije rashoda za projekte u tijeku 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),
- poduzete mjere za naplatu svih potraživanja i slično.

Priprema proračuna je složen proces koji između ostalog zahtijeva:

- povezivanje planskih dokumenata (srednjoročni i operativnih planova) sa proračunom (npr. propisani obrasci za iskazivanje potreba koji sadrže vezu sa ciljevima i programima, vremenska usklađenost u pripremi plana nabava i proračuna i slično)

- definiranje postupaka, nositelja i rokova (ovlasti za iskazivanje potreba za finansijskim sredstvima i vrsta troškova/izvora sredstava)
- definiranje načina iskazivanja potreba za finansijskim sredstvima uz obrazloženje za iskazane potrebe i način kontroliranja njihove opravdanosti i cjelovitosti
- odlučivanje o prioritetima financiranja na temelju izrađene liste prioriteta programa, projekata i aktivnosti

I kada je proračun dobro pripremljen u smislu da su u pripremi realno procijenjene i uzete u obzir sve potrebe, napravljene liste prioriteta financiranja s obzirom na raspoloživa proračunska sredstva, uzeti u obzir rizici nemogućnosti financiranja nekih projekata i slično, moguće su poteškoće u realizaciji proračuna.

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

Dobro pripremljen proračun pruža dovoljno informacija donositeljima odluka za efikasniju potrošnju ograničenih proračunskih sredstava prema prioritetima.

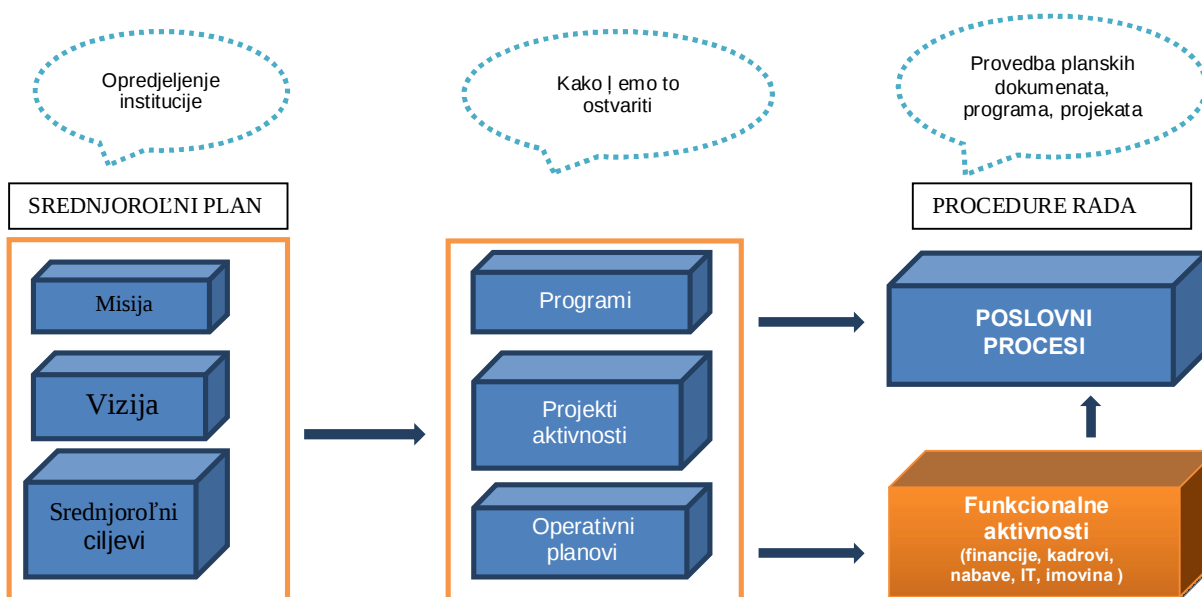
Potrebno je imati dobar sustav komunikacije između onih koji pripremaju proračun i onih koji sudjeluju u njegovom izvršenju, kako bi "inputi" za izradu proračuna bili točno prenijeti i uzete u obzir povratne informacije iz prethodnih iskustava u izvršenju proračuna. Uspješno izvršenje proračuna ovisi od brojnih faktora. Međutim, najvažniji faktor je način upravljanja i kontroliranja proračunskih sredstava od strane samih institucija. Efikasni sustavi finansijskog upravljanja i kontrola omogućit će da izvršenje proračuna slijedi plansku fazu, a da se na promijenjene okolnosti može brže i lakše reagirati.

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

Razvoj proračunskog sustava (prvenstveno razvoj srednjoročnog i programskog planiranja), stavlja naglasak na ciljeve i rezultate. Zbog toga u pripremi proračuna 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 obvezi, sukladno Zakonu o financiranju institucija BiH, uz prijedlog za financiranje (zahtjev za dodjelu sredstava iz proračuna) izraditi i dostaviti obrazloženje prijedloga proračuna.

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



Slika broj 5 – Sustavni pristup upravljanju

4.1.4. Organizacijska struktura, uređivanje ovlasti i odgovornosti, linije izvješćivanja

Organizacijska struktura

Organizacijska struktura, odnosno unutarnji ustroj institucija, treba biti uspostavljen na način da osigura realizaciju temeljnih funkcija institucija i postavljenih ciljeva poslovanja.

Za razvoj financijskog upravljanja i kontrole važno je uspostaviti adekvatnu organizacijsku strukturu sukladno pravilniku o unutarnjem ustroju i sistematizaciji radnih mjesta na način da se osigura:

- da su unutar organizacijske strukture jasno definirane ovlasti i odgovornosti za realizaciju temeljnih funkcija poslovanja
- da organizacijska struktura, odnosno način na koji su uspostavljene uprave, sektori, službe, upravni odjeli i sl., omogućava razradu ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima
- da se organizacijska struktura ažurira sukladno promjenama u poslovanju koje proizlaze iz izmijenjenih okolnosti, izmjene regulative, ciljeva poslovanja, načina poslovanja i slično.

Sa organizacijskom 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 ovlasti i odgovornosti

Pravilnici o unutarnjem ustroju sadrže opise poslova koje obavljaju pojedine ustrojstvene jedinice i uređuju djelokrug rada tih ustrojstvenih jedinica.

Uređeni sustavi financijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju i detaljnije uređivanje ovlasti i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima.

Ovlasti i odgovornosti, zadaci i obveze izvješćivanja o ostvarenju ciljeva za svaki dio organizacijske strukture trebaju biti jasni, definirani u pisanom obliku i zaposlenici moraju biti s njima upoznati.

Rukovoditelj institucije detaljnije uređuje ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima donošenjem posebnih odluka. Odluke se mogu odnositi na:

- a) imenovanje osoba odgovornih za pripremu i provedbu srednjoročnog plana za trogodišnje razdoblje,
- b) imenovanje službenika za financije,
- c) prijenos drugih ovlasti i odgovornosti.

Prenošenjem ovlasti i odgovornosti ne isključuje se odgovornost rukovoditelja institucije, već se jasnije i konkretnije uređuje odgovornost rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica u realizaciji ciljeva i trošenju i kontroliranju proračunskih sredstava.

Linije izvješćivanja

Paralelno sa razvojem linija ovlasti i odgovornosti treba razvijati i linije izvješćivanja. Rukovodstvo na višim razinama treba biti pravovremeno informirano o uspješnosti realizacije ciljeva i zadataka nižih razina. Shodno navedenom potrebno je razvijati unutarnje sustave izvješćivanja o realizaciji postavljenih ciljeva, o načinu upravljanja proračunskim sredstvima i slično.

Unutarnja izvješća omogućavaju rukovodstvu na višim razinama provedbu adekvatnog nadzora nad upravljanjem prihodima, rashodima, imovinom i obvezama, te praćenje izvršenja planiranih ciljeva institucije.

Rezime

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

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

Razvojem srednjoročnog planiranja i njegovim povezivanjem sa proračunskim planiranjem stvaraju se sistavne pretpostavke za razvoj financijskog upravljanja i kontrole kroz sve njegove komponente.

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

Razvoj srednjoročnog planiranja također pokreće razvoj sustavnog 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 ovlasti i odgovornosti (Slika broj 5).

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

Sve prethodno navedeno potrebno je staviti u kontekst organizacijske strukture u institucijama, unutar kojih je potrebno urediti ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva, postignute rezultate i linije izvješćivanja.

4.2. Upravljanje rizicima

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

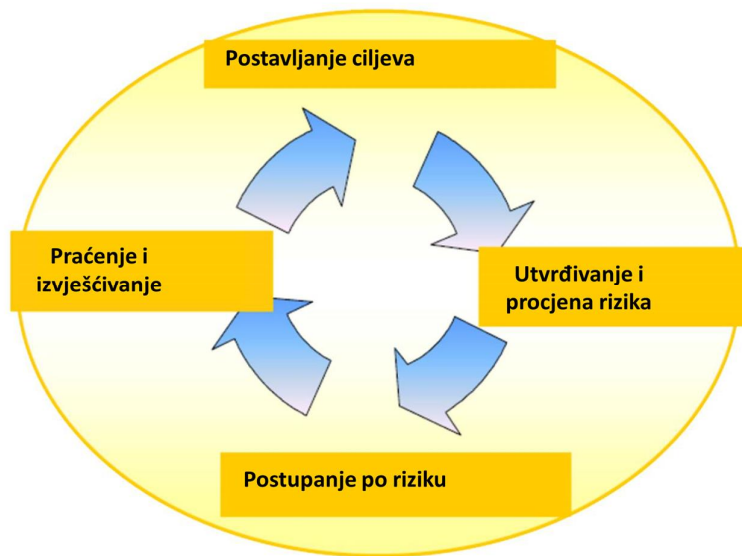
To je ciklus koji se kontinuirano odvija, a obuhvata utvrđivanje rizika, procjenu njihove vjerovatnoće i utjecaja, poduzimanje mjera kao odgovor na rizike, dokumentiranje podataka o najznačajnijim rizicima i praćenje i izvješćivanje o rizicima. (Slika broj 6)

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 sustavni način. Rizici su neizbježni u svakodnevnom poslovanju i svaka institucija treba poduzeti radnje kojima će rizici biti izbjegnuti ili svedeni na prihvatljivu razinu. Budući da se ekonomski, regulatorni i poslovni uvjeti stalno mijenjaju, potrebni su mehanizmi za identificiranje i rješavanje posebnih rizika vezanih za promjene. Preduvjet za upravljanje rizicima je utvrđivanje ciljeva na različitim razinama. Razvijen sustav upravljanja rizicima zahtijeva uspostavu 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 utjecaja
- utvrđivanje načina postupanja po rizicima koji su neprihvatljivi
- dokumentiranje podataka o rizicima u registre rizika
- izvješćivanje o najznačajnijim rizicima i aktivnostima u upravljanju rizicima
- mogućnost donošenja strategije upravljanja rizicima.



Slika broj 6 – Proces upravljanja rizicima

Rukovodstvo treba procijeniti sve identificirane rizike u smislu njihovog utjecaja i vjerovatnoće nastanka i to na sljedeći način:

- Utjecaj je efekt koji bi nepovoljan događaj imao na instituciju ukoliko bi se ostvario. Ovaj efekt može biti neka vrsta štete ili izgubljene prilike. Ukoliko je moguće, utjecaj se treba kvantificirati 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 identificirani rizik.

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

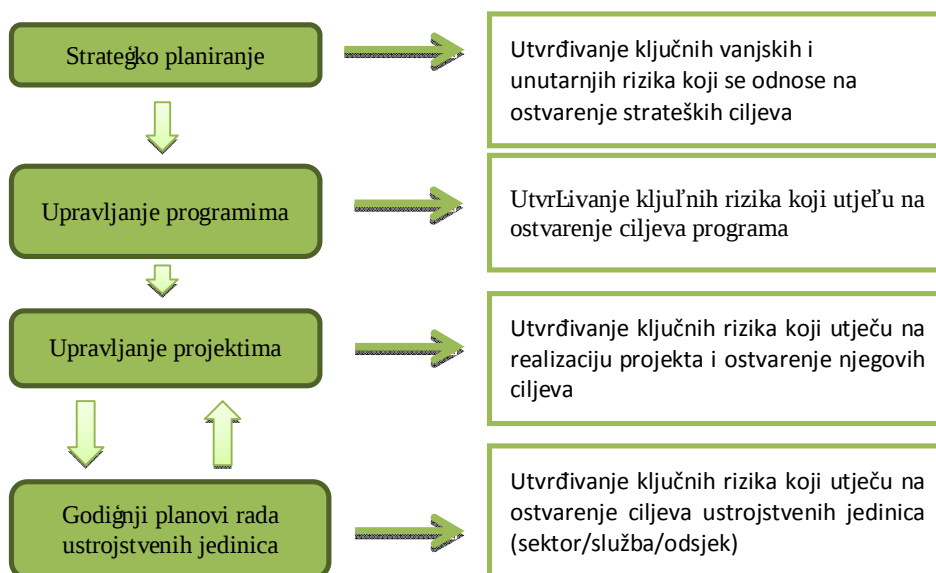
Prilikom planiranja potrebno je razmotriti potencijalne događaje koji mogu negativno utjecati na realizaciju ciljeva i moguće mjere za njihovo ublažavanje, jer u budućnosti mogu predstavljati problem i zahtijevati brzu reakciju, koja je najčešće usmjerena na rješavanje posljedica. Upravljaajući rizicima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

Upravljanje rizicima kao dio procesa planiranja i donošenja odluka

Sustav unutarnjih financijskih kontrola, sukladno međunarodnim standardima za unutarnju 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 financijskih 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

Utvrdjivanje rizika

Za upravljanje rizicima odgovoran je rukovoditelj, što podrazumijeva utvrđivanje najznačajnijih rizika i poduzimanje potrebnih mjera u cilju upravljanja rizicima. S tim u vezi mogu se zadužiti osobe koje su odgovorne za identifikaciju rizika, odnosno za prikupljanje podataka o rizicima i njihovo evidentiranje u registru rizika, čime se ne umanjuje odgovornost rukovoditelja.

Dokumentiranje podataka o rizicima

Informacije o rizicima moraju biti dokumentirane u planskim dokumentima kako bi se mogli lakše pratiti. Prilikom izrade strateških planskih dokumenata i utvrđivanja ciljeva definiraju se i rizici vezani za te ciljeve. Pri izradi godišnjih planova (programa) rada ili značajnijih projekata trebaju se navesti ključni rizici koji mogu negativno utjecati na realizaciju planiranih aktivnosti.

Detaljniji podaci o rizicima (opis rizika koji sadrži uzrok i posljedice, procjenu vjerojatnoće i utjecaja, nositelj odgovornosti za praćenje pojedinih rizika i slično) sadržani su u dokumentu koji se naziva registar rizika.

Praćenje rizika

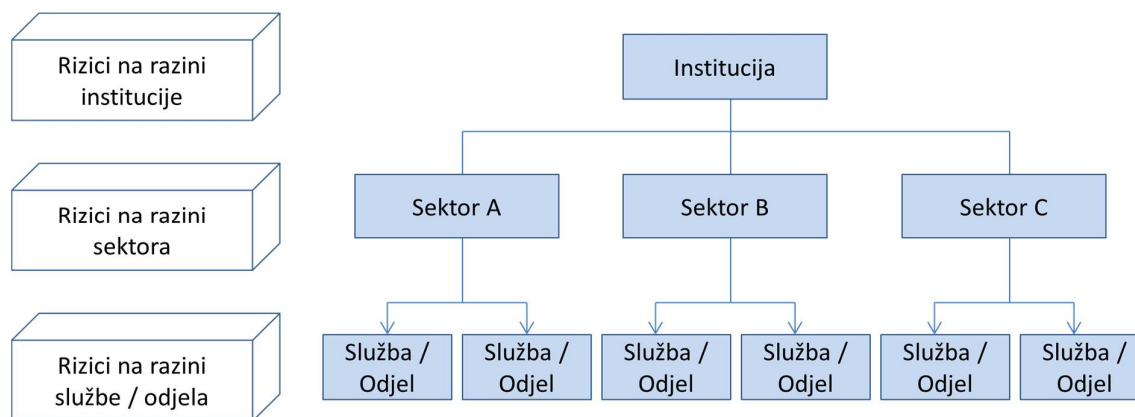
Ustrojstvene jedinice odgovorne su za ostvarivanje određenih ciljeva, odnosno realizaciju planiranih aktivnosti i pri tome utvrđuju rizike koji mogu utjecati na njihovu realizaciju. Rukovodstvo na svim razinama odlučuje o načinu upravljanja rizicima i aktivnostima koje je potrebno poduzeti. Poduzete aktivnosti su dio unutarnje kontrole, a uključuju: toleriranje, prijenos, 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 proračuna, procjene učinaka, planiranja i upravljanja programima,
- redovito ažuriranje registara rizika,

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



Slika broj 8 - Model izvođenja o rizicima unutar institucije

Rezime

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

Pravovremenim uočavanjem ključnih rizika i provedbom odgovarajućih kontrolnih aktivnosti mogu se izbjeći troškovi saniranja problema. Razumno uvjeravanje da su rizici za postizanje ciljeva ograničeni na prihvatljivu razinu trebaju pružiti kontrolne aktivnosti.

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

4.3. Kontrolne aktivnosti

4.3.1. Uloga kontrolnih aktivnosti

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

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

- 7. Politike i procedure
- 8. Dokumentovanje i evidentiranje finansijskih i drugih transakcija
- 9. Razdvajanje dužnosti
- 10. Zaštita resursa/imovine

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

Kontrolne aktivnosti ne mogu se razmatrati izolirano, već kao sastavni dio cjelokupnog sustava unutarnjih 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, sustavnog pristupa upravljanju rizicima i detaljnije uređenih sustava unutarnjeg izvješćivanja, 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 proračunu.

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

Primjena kontrolnih aktivnosti se temelji 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 ovlaštene osobe.

Kontrolne aktivnosti moraju biti dokumentirane. To znači da mora postojati revizijski trag o tome šta je kontrolirano 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 obuhvaćaju, način na koji se primjenjuju, u kojim fazama procesa i ko je ovlašten i odgovoran za njihovu provedbu.

4.3.2. Pisana pravila – procedure

Kontrolne aktivnosti se temelje na zakonskim propisima, pisanim pravilima i procedurama koje detaljnije uređuju primjenu kontrolnih aktivnosti. Sukladno važećoj zakonskoj regulativi, institucija unutarnjim aktima (instrukcijama, smjernicama, uputama, pravilnicima, odlukama) detaljnije uređuje postupke i definira nadležnosti i odgovornosti.

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

U provedbi navedenih procesa izravno i neizravno je uključen veliki broj ustrojstvenih jedinica, pa je važno da su jasno uređena pravila postupanja, definirani sudionici, njihova ovlasti i odgovornosti, kontrolni postupci, propisani formulari, obrasci i druga slična pitanja koja je potrebno regulirati.

Unutarnji akti kojima se uređuju ključni procesi iz proračunskog ciklusa mogu sadržavati sljedeće:

- ***proces izrade i realizacije srednjoročnog plana*** (odrediti nositelje izrade, sudionike, nadležnosti i odgovornosti za postavljanje srednjoročnih ciljeva, praćenje realizacije srednjoročnih ciljeva, i sl.)
- ***proces izrade i izvršenja proračuna*** (odrediti sudionike, rokove, ovlasti i odgovornosti za iskazivanje potreba, postupak procjene opravdanosti iskazanih potreba, usklađenost proračuna i ostalih planskih dokumenata, ovlasti i odgovornosti za izvršenje proračuna, 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-financijske dokumentacije kojom se poslovni događaji dokazuju, kontrolni postupci prilikom provjere točnosti dokumentacije, postupci čuvanja i arhiviranja dokumentacije i sl.)
- ***proces nabave i ugovaranja*** (odrediti sudionike, rokove, ovlasti i odgovornosti, način usklađivanja plana nabava i proračuna, evidencije ugovorenih obveza i izvješćivanje 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 unutarnjih akata kojima se uređuju proračunski procesi uglavnom iniciraju ustrojstvene jedinice za financije i proračun, pri čemu je bitno da se u taj proces uključe i ostale ustrojstvene jedinice. Unutarnje akte i procedure potpisuje rukovoditelj 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 financijskih i drugih odluka, a provode se:

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

Naknadne kontrole su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitog, svrsishodnog i pravovremenog prikupljanja i izvršenja proračunskih i drugih sredstava, ostvarivanja očekivanih rezultata, te otkrivanja eventualnih grešaka, odstupanja i nepravilnosti, a provode se nakon donošenja financijskih 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 financijsko upravljanje i kontrolu (upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obvezama, 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 proračunskih 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 osoba 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 proračunskih sredstava (npr. sredstva za nabavu određene opreme planirana su u proračunu)
- provjeru svrsishodnosti i opravdanosti iskazanih potreba (npr. potreba za novom opremom sukladno 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 dokumentirani postupci kontrola koje prethode odobrenju plaćanja.

Postupci odobrenja trebaju biti utvrđeni u pisanoj formi i jasno dodijeljene ovlasti osobama za odobravanje (ko, što i na temelju čega se nešto odobrava).

Postupci prethodnih kontrola su bitni kod investicijskih 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 financijskih 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 financiranju troškova održavanja i drugih troškova.

Evidentiranje i odobrenje izuzetaka

Slučajevi prekoračenja ili odstupanja od utvrđenih postupaka i procedura usljed izvanrednih okolnosti trebaju biti dokumentirani, obrazloženi i odobreni na odgovarajućoj razini prije poduzimanja daljnjih mjera.

Postupak prijenosa ovlasti i odgovornosti

Ovlasti i odgovornosti rukovoditelja i svih zaposlenih u svezi s njihovom ulogom u postizanju ciljeva i upravljanju proračunskim sredstvima moraju biti jasno definirana, formalno utvrđena i dodijeljena pojedincu. Delegiranjem ovlasti i odgovornosti za pojedine poslove i zadatke na druge zaposlene, ne isključuje se odgovornost rukovoditelja institucije i rukovoditelja ustrojstvenih jedinica za poslove koje su delegirali.

Prijenos ovlasti i odgovornosti treba biti u pisanoj formi sa jasnim opisom prenesenih poslova i zadataka, odnosno jasno definiranim ovlastima 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 izvješća.

Svrha principa razdvajanja dužnosti je smanjiti mogućnost da jedna osoba bude u prilici napraviti i sakriti greške, nepravilnosti i prijevare u obavljanju svojih dužnosti.

Kod prijenosa ovlasti i odgovornosti rukovoditelj institucije mora uvažiti princip razdvajanja dužnosti.

Sustav dvostrukog potpisa

Sustav dvostrukog potpisa vezan je za princip razdvajanja dužnosti na način da se kroz minimalno dva potpisa na dokumentaciji (zahtjev za nabavu, ugovori, računi, nalozi za isplatu i slično) dokazuje da je jedna osoba pripremila dokument, a druga prekontrolirala i odobrila.

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 proračunskog 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 zlouporabe 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. Obujam fizičkih kontrola treba biti proporcionalan identificiranim rizicima, utjecaju 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 sustavi, protupožarna zaštita, identificiranje osoba 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 uporabi.

Redovito 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 uporabne vrijednosti, kako bi se smanjili rizici od iznenadnih oštećenja i kvarova i povezanih troškova. Pravovremeno planiranje zamjene imovine čiji se vijek trajanja bliži kraju jedan je od načina sprečavanja neočekivanih gubitaka. Pravovremene popravke izvanrednih i neočekivanih oštećenja, također su važan postupak u očuvanju zaštite imovine, jer izostanak pravovremene reakcije može dovesti do daleko većih šteta i gubitaka. Također, treba biti jasno definirano postupanje sa otpisanom imovinom.

Postupci koji osiguravaju naplatu potraživanja

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

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

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

Temeljno pravilo je da se trebaju poduzimati sve mjere da se potraživanja naplate. Prijedlog za otpis potraživanja treba biti detaljno obrazložen i odobren od strane osoba koje imaju ovlasti za takav postupak. Svi otpisi potraživanja trebaju biti evidentirani.

Postupci vezani za stvaranje ugovorenih obveza

Stvaranje ugovorenih obveza treba biti uređeno kroz pisanu proceduru koja jasno definira:

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

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 financiranju institucija BiH je definirao da institucijama nije dozvoljeno da stvaraju obveze, odnosno rashode ili opterećenja proračunskih pozicija, ako sredstva za te rashode ili opterećenja proračunskih pozicija nisu odobrena u okviru iznosa alociranog za tu instituciju.

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

Kontrola buduće potrošnje jedan je od temeljnih instrumenta dobrog sustava financijskog upravljanja, jer predstavlja važan instrument održavanja, odnosno smanjivanja razine javnih rashoda u predviđenom makroekonomskom okviru.

Postupci potpunog, toačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja poslovnih transakcija

Materijalno-financijska 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 temelju koje nastaju dužničko-povjerilački odnosi treba biti pravilno, točno, potpuno i ažurno obrađena i evidentirana.

Postupci obrade i evidencije materijalno-financijske dokumentacije trebaju biti uređeni pisanim procedurama iz kojih treba biti jasno šta se kontrolira, 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 definirati 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 jesu li sukladni naručenim/ugovorenim.

Prva razina kontrole ima za cilj provjeru odgovara li fakturirana realizacija stvarnoj realizaciji i jesu li isporučene robe/oprema, obavljene usluge, izvršeni radovi sukladno ugovorenim.

Za provedbu ovih suštinskih kontrola koje vrše nadležne ustrojstvene 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.

Rukovoditelj nadležne ustrojstvene jedinice (ili druga ovlaštena osoba) račun odobrava potpisom i prosljeđuje na dalju obradu ustrojstvenoj jedinici za financije ili osobi ovlaštenoj za financijske poslove, ukoliko institucija nema ustrojstvenu jedinicu za financije, i to u roku koji također treba biti jasno definiran.

Ustrojstvena jedinica nadležna za financije ili ovlaštena osoba za financijske poslove provodi formalne provjere svih elemenata računa i matematičke kontrole, odobrava evidentiranje računa u računovodstvenom sustavu i daje nalog za plaćanje sukladno datumu dospijeca.

Materijalne evidencije koje sadrže podatke o imovini (zgradama, opremi, uredskom namještaju, voznom parku, zaliham a i sl.) također trebaju sadržavati ažurne, točne i potpune podatke za potrebe upravljanja imovinom.

Pored obveznih 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 skupini opreme, evidencija kronologije održavanja opreme (servisi, popravke, zamjena rezervnih dijelova) i slično.

Evidencije zaliha imovine trebaju osigurati ažurne podatke o stanju na zaliham a, 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 provedbi 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.

Upute 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.

Upute 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 financijske odluke, odnosno provedu određene poslovne transakcije (npr. plate računi za nabavljenu robu).

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

Naknadne kontrole usmjerene su na provjeru:

- jesu li robe, radovi i usluge primljeni ili obavljani sukladno ugovorenim specifikacijama, jesu li u uporabi i je li plaćeni iznos ekvivalentan njihovoj stvarnoj vrijednosti
- jesu li ostvareni rezultati programa, projekata i aktivnosti sukladno dogovorenim uvjetima
- održivosti rezultata nakon završetka programa, projekata i aktivnosti
- jesu li adekvatno dokumentirane izmjene i dopune ugovora ukoliko je bilo odstupanja u realizaciji programa, projekata i aktivnosti
- jesu li isplate utemeljene na kompletnoj dokumentaciji koja dokazuje poslovne događaje i transakcije i jesu li odobrene od strane nadležnih osoba
- jesu li proračunska sredstva namjenski korištena

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

Preporuka je da izvješća o utrošku sredstava sadrže opisni i financijski dio.

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

U financijskom dijelu daje se pregled izvora financiranja i planiranih izdataka financiranog projekta/aktivnosti, te realiziranih sredstava. Dinamiku izvješćivanja o utrošku sredstava/realizaciji projekta određuje institucija sukladno svojim potrebama.

Za dobar sustav financijskog upravljanja i kontrola pored kontrola u obliku pisanih izvješća 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 kontrolira se jesu li odobrena sredstva namjenski i zakonski korištena (je li kupljena predviđena oprema i koristi li se, jesu li izgrađeni planirani objekti sukladno planiranim karakteristikama, provodi li se edukacija sukladno planu i programu, itd.)

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

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

Inspekcije kao oblik naknadne kontrole

U okviru pojedinih državnih institucija uspostavljene su inspekcijske službe koje obavljaju poslove inspekcijskog nadzora.

Provedba inspekcijskog nadzora, sukladno posebnim zakonima, podrazumijeva izravan uvid u opće i pojedinačne akte, uvjete i način rada nadziranih pravnih i fizičkih osoba, te poduzimanje zakonom i drugim propisima predviđenih mjera da se ustanovljeno stanje i poslovanje uskladi sa zakonom i drugim propisima. Inspekcijski nadzor provode inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za provedbu 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 obrane.

Praćenje kontrolnih postupaka

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

U slučaju zaobilaženja kontrola ili kada postoji organizirana namjera da se poćini prijevara, kontrolne aktivnosti mogu zakazati, pa je stoga važno pratiti kontrolne postupke, odnosno njihovu efektivnost i efikasnost i na vrijeme poduzimati mjere za uklanjanje uoćenih nedostataka i slabosti.

Pravila dokumentiranja

Provedene poslovne transakcije trebaju biti pravilno dokumentirane, a dokumentacija ćuvana sukladno zakonskim propisima.

Dokumentacija kojom se dokazuju poslovne transakcije treba omogućiti zaposlenicima, unutarnjim i vanjskim revizorima i drugim tijelima da prate tijek operacija i transakcija u svim fazama.

Kontrolni postupci trebaju biti dokumentirani. Kontrolne liste, obrasci, formulari i dr. koji se koriste za dokazivanje provedenih kontrola trebaju biti što je moguće potpunije i jednostavnije za uporabu. Posebno treba obratiti pozornost na formu obrazaca koji će biti upotrijebljeni za unos podataka u informacijske sustave, tako da su obrasci sukladni izgledu kompjutorskog ekrana i obrnuto.

Rezime

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

U ovom su dijelu Prirućnika prikazane neke od najznaćajnijih 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 obveza, postupci potpunog, toćnog, pravilnog i aćurnog evidentiranja

poslovnih transakcija, naknadne kontrole putem izvješća o utrošku sredstava, te kontrola na licu mjesta.

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

Kontrolne aktivnosti se temelje na pisanim pravilima, odnosno unutarnjim procedurama, kojima se sukladno zakonskoj regulativi, detaljnije uređuju pravila postupanja, definiraju sudionici, njihove ovlasti 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, obvezama, pratiti realizaciju postavljenih ciljeva, ostvarenih rezultata, analizirati odstupanja, donositi odluke, zaključke i sl. potrebni su adekvatni, pravovremeni, potpuni i točni podaci čijim se povezivanjem stvaraju informacije za potrebe odlučivanja. Informacije i komunikacije su jedna od komponenti sustava financijskog upravljanja i kontrola koju nije moguće razmatrati odvojeno već u kontekstu njene povezanosti sa ostalim komponentama.

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

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">11. Relevantne i potrebne informacije12. Unutarnja i vanjska komunikacija13. Poslovna korespondencija, čuvanje i arhiviranje dokumentacije |
|--|

Informacije i komunikacije obuhvataju:

- aktivnosti vezane za uspostavu i razvoj sustava informacija i komunikacija kroz koje se osiguravaju pravovremene, točne i potpune informacije za potrebe financijskog upravljanja, te efikasnu komunikaciju unutar organizacijske strukture
- načine razmjene informacija između različitih ustrojstvenih jedinica za potrebe planiranja i izvršenja proračuna, provedba 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 sustava evidencija i baza podataka sa ciljem da se osiguraju pravovremene, točne i potpune informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, pokazateljima uspješnosti, ciljevima, rizicima te druge financijske i nefinancijske informacije u ovisnosti o potrebama i specifičnosti institucije
- aktivnosti vezane za dokumentiranje ključnih poslovnih procesa, procesa planiranja, programiranja, izrade i izvršenja proračuna, procesa nabave i ugovaranja kroz sastavljanje knjige/mape poslovnih procesa, izradu unutarnjih akata, informatiziranje ili druge oblike koje institucija smatra prihvatljivim

- postupke arhiviranja dokumentacije
- postupke vezane za izgradnju sustava izvješćivanja uključujući definirane: upravljačke razine kojima se podnose izvješća, rokove, sadržaj i strukturu izvješća i druga pitanja koja se smatraju potrebnim urediti u svrhu osiguranja razmjene informacija
- aktivnosti vezane za informiranje javnosti

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

Kvalitetni sustavi financijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju upravljačko – informacijske sustave koje čine dobre baze podataka, sustavi evidencija, sustav izvješćivanja, jasno definirane linije izvješćivanja i slično.

Pored informacija, važan je i sustav 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 uputa i smjernica, komunikaciju između rukovoditelja i zaposlenika, komunikaciju između povezanih odjela, službi, uprava, i sl., te komunikaciju između različitih institucija.

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

Upravljačko-informacijski sustavi se mogu posmatrati sa različitih aspekata. Međutim, ovdje se stavlja naglasak na računovodstvene sustave, važnost trezorskog sustava za financijsko upravljanje i kontrolu, dokumentiranost ključnih poslovnih procesa, arhiviranje dokumentacije i komunikaciju.

4.4.2. Računovodstveni sustavi

Računovodstveni sustavi predstavljaju osnovu svih upravljačko – informacijskih sustava, jer osiguravaju informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, odnosno onim kategorijama koje su u fokusu financijskog upravljanja i kontrole.

Razvijenost računovodstvenih sustava bitna je zbog detaljnih informacija koje pružaju, izvješća koji se na temelju njih kreiraju, namjene tih informacija i njihovog korištenja u procesu donošenja odluka. Računovodstveni sustavi uspostavljeni u instituciji primarno su u funkciji financijskog računovodstva. Financijsko računovodstvo treba biti propisano i u funkciji vanjskog izvješćivanja, a njegova važna karakteristika je procesuiranje informacija koje se odnose na završene poslovne aktivnosti.

U proračunskom sustavu financijsko računovodstvo uređeno je Zakonom o financiranju institucija BiH, Pravilnikom o računovodstvu sa računovodstvenim politikama i procedurama i Pravilnikom o financijskom izvješćivanju institucija BiH.

Financijsko računovodstvo predstavlja osnovu računovodstvenih sustava i u funkciji je evidencije nastalih poslovnih događaja, vođenja propisanih poslovnih knjiga (dnevnik, glavna knjiga, pomoćne knjige) te sastavljanja i izrade propisanih financijskih izvješća (bilanca stanja, izvješće o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, izvješće o novčanim tokovima, izvješće o obvezama).

Navedena izvješća primarno su u funkciji vanjskog izvješćivanja prema Ministarstvu financija i trezora BiH i Uredu za reviziju institucija BiH.

Ukoliko se računovodstveni sustavi zadrže samo na razini onoga što je zakonom propisano (na primjer propisani Kontni plan, organizacijska klasifikacija, financijska izvješća) neće biti dovoljno informacija za potrebe unutarnjeg financijskog upravljanja.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole zahtijeva od institucija unapređenje efikasnosti i efektivnosti u poslovanju i jačanje odgovornosti rukovoditelja kod upravljanja raspoloživim resursima, obvezama, troškovima i rezultatima.

Upravljačka odgovornost rukovoditelja u financijskom upravljanju, pored ostalog uključuje odgovornost kod planiranja proračuna, upravljanja rashodima, prihodima, realizaciji programa i ostvarivanja rezultata i donošenja odluka. U svezi s tim, rukovoditeljima su potrebne detaljnije informacije o rashodima, prihodima, imovini, obvezama, ostvarenim rezultatima i slično.

Za razvoj financijskog upravljanja i kontrole, na temelju sadržaja i strukture podataka sadržanih u financijskom računovodstvu, neophodno je detaljnije razraditi podatke, sustav evidencija i izvješća za potrebe unutarnjih obračuna i unutarnjeg sustava izvješćivanja, 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 ustrojstvenim jedinicama, detaljnije analiziranje troškova, praćenje i analiza odstupanja od planiranih veličina i sl.

Razvoj upravljačkog računovodstva predstavlja razvoj dijela računovodstva usmjerenog na razvoj sustava evidencija i izvješća za potrebe rukovoditelja, posebno za potrebe boljeg planiranja i kontroliranja.

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

Sadržaj unutarnjih izvješća kreira se sukladno potrebama, zahtjevima i specifičnostima korisnika. Unutarnji obračuni i sustavi izvješćivanja trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvješćivanja o ostvarenim rezultatima za različite razine rukovoditelja. Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva izravno ovisi od interesa rukovoditelja da traže detaljnija izvješća o tome što je postignuto i na koji način, jesu li ispoštovani vremenski rokovi, gdje su moguće uštede, kako su ostvareni

postavljeni pokazatelji uspješnosti i sl. Razvoj računovodstvenih sustava znatno je unaprijeđen adekvatnom informatičkom podrškom.

Prilikom informatiziranja računovodstvenih sustava potrebno je voditi računa da razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva znači nadogradnju baza podataka i izvješća iz financijskog računovodstva, te njihovo povezivanje sa drugim sustavima (npr. sustav za jedinstveni obračun plaća).

Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva predstavlja zajednički zadatak rukovoditelja institucije i osoba ovlaštenih za financije i proračun, kako bi se lakše mogle donositi odluke vezane za realizaciju programa, projekata, aktivnosti i procesa za koje su nadležni i kako bi se pravovremeno sagledali financijski učinci.

Budući da je financijsko računovodstvo temelj za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, uloga osoba ovlaštenih za financije i proračun je da osigura ažurne evidencije i sustave izvješćivanja u financijskom računovodstvu i da sukladno potrebama za detaljnijim informacijama u suradnji s ostalim rukovoditeljima rade na razvijanju i nadogradnji sustava evidencija i izvješća za unutarnje potrebe.

4.4.3. Sustav trezora

Informacije i komunikacije u znatnoj su mjeri unaprijeđeni uvođenjem sustava trezora. Integracija računovodstvenih sustava institucija u sustav trezora važno unapređenje sustava financijskog upravljanja i kontrola zbog uvođenja sustavne proračunske kontrole i transparentnosti u stvaranju obveza, planiranja potrošnje, racionalnijeg upravljanja prihodima i rashodima, kao i efikasnosti u upravljanju likvidnošću i izradi projekcija novčanih tokova državnog proračuna.

Uz informacije koje institucije imaju o tekućim obvezama u svojim glavnim knjigama i financijskim izvješćima, za potrebe cjelovitog upravljanja proračunskim sredstvima i potrošnjom uzimaju se u obzir sve informacije o eventualnim višegodišnjim kapitalnim investicijskim programima kako bi se razmotrio financijski učinak njihovih odluka u okviru odobrenog proračuna i projekcija za naredne dvije godine.

U okviru trezorskog sustava razvija se informacijski sustav financijskog upravljanja (ISFU sustav) kroz postojeće module i upgrade (nadogradnju) postojećeg sustava čime se osigurava evidentiranje svih faza stvaranja obveza institucije. To podrazumijeva da je institucija dužna voditi evidenciju o nastalim obvezama i o njihovom dospijeću kako bi se u svakom trenutku raspolagalo informacijom o izvršenim rezervacijama i preostalim raspoloživim proračunskim sredstvima.

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

U sustavu trezora na razini institucija BiH definirane su tri faze za stvaranje obveza:

Ugovor → Narudžbenica → Faktura

Ugovor – prva faza u procesu stvaranja obveza koja predstavlja stvarno preuzetu obvezu za koju se između ostalog navodi iznos i datum dospeljeća plaćanja.

Narudžbenica - druga faza u procesu stvaranja obveza kojom se vrši rezervacija sredstava odobrenih proračunom.

Faktura - zadnja faza u stvaranju obveze kao temeljni knjigovodstveni dokument kojim se dokazuje nastanak obveze 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 standardizirano računovodstveno praćenje i izvješćivanje tako da korisnici u svakom trenutku mogu imati točne informacije o izvršenju proračuna.

Naime, organizacijski preduvjet za uvođenje trezora je dobra organizacija proračunskih procesa, koji trebaju biti razrađeni tako da su točno utvrđeni zadaci, odgovornosti, principi financiranja, te dinamika postavljanja zahtjeva za sredstvima i vrijeme njihovog izvršavanja. Potrebno je i razraditi upute sa definiranim procedurama rada i tokovima dokumenata, te educirati zaposlene u svrhu osiguranja kvalitetne implementacije procesa i procedura rada.

4.4.4. Dokumentiranost sustava

Za financijsko upravljanje i kontrolu potrebno je osigurati revizijski trag, odnosno dokumentirani tijekom financijskih i drugih transakcija od početka do kraja s ciljem omogućavanja rekonstrukcije svake pojedinačne aktivnosti i njenog odobravanja.

Sve odluke i njihova realizacija trebaju biti adekvatno dokumentirane, isplate utemeljene na vjerodostojnoj dokumentaciji, materijalno-financijska dokumentacija pravilno obrađena (*naznačeni svi elementi potrebni za evidenciju, vidljiva veza sa ugovorima, narudžbenicama, zahtjevima, sukladno kontnom planu, šifre programa, projekata i sl.*). Također je važno da dokumentacija sadrži sve potrebne potpise (*podnositelj zahtjeva, osoba koja odobrava, osoba koja provodi kontrolu, osoba koja vrši isplatu*).

Uređen sustav financijskog upravljanja i kontrola zahtjeva postojanje pisanih, odnosno dokumentiranih procedura.

Naročito su važne jasne procedure vezane za procese iz proračunskog ciklusa, srednjoročnog planiranja, izrade proračuna, izvršenja proračuna, uključujući i proces ugovaranja i nabave, računovodstvene procese u smislu obrade materijalno-financijske dokumentacije, evidencije i sustava izvješćivanja.

U navedene procese uključene su sve ustrojstvene jedinice, a zahvaljujući unutarnjim pisanim procedurama omogućava se informiranost sudionika u tim procesima, postupanje sukladno proceduri, utvrđivanje jasnih ovlasti i odgovornosti i kontrolnih postupaka koje trebaju provesti.

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

Nadležni rukovoditelji bi trebali dokumentirati procese iz svoje nadležnosti na temelju procjene rizika, kako bi odredili koje procese je potrebno detaljnije urediti.

Ključni poslovni procesi mogu se dokumentirati na više načina:

- pisanim uputama, procedurama, odnosno donošenjem unutarnjih akata koji uključuju pravilnike, instrukcije, smjernice i slično
- informatizacijom poslovnih sustava i procesa
- izradom knjige/mape poslovnih procesa (U prilogu broj 4 nalaze se obrazac za popis poslovnih procesa, kao i obrazac za izradu knjige/mape poslovnih procesa)

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

Svi poslovni procesi trebaju biti regulirani odgovarajućim unutarnjim aktima. Takvi unutarnji akti se redovito ažuriraju sukladno stupnju razvoja i provedbe određenog procesa. Sve promjene u unutarnjim aktima se pravovremeno evidentiraju na način da se utvrdi ko je ovlašten i odgovoran da:

- koordinira implementacijom procesa sukladno unutarnjem aktu
- osigura da su svi rukovoditelji i zaposleni upoznati sa obvezom postupanja po unutarnjem aktu kojim se uređuje način odvijanja procesa i nadležnosti i ovlasti svih sudionika u procesu
- osigura izradu i/ili ažuriranje unutarnjih akata sukladno stupnju razvoja i provedbe procesa.

Ako sudionik procesa tijekom obavljanja svojih aktivnosti sukladno propisanim unutarnjim aktom uoči mogućnost poboljšanja određenih dijelova procesa, svoje prijedloge dostavlja osobi nadležnoj za koordinaciju primjene unutarnjeg akta.

Popis procesa i izrada mape poslovnih procesa osigurava jedinstvenost odvijanja poslovnih procesa, utvrđivanja aktivnosti koje se provode, odgovornost za provedbu 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 ustrojstvenih jedinica. U prvoj fazi izrade mape poslovnih procesa predlaže se na temelju obrasca za popis procesa prikupiti podatke o procesima i njihovim glavnim aktivnostima po ustrojstvenim jedinicama institucije. Treba voditi računa da se pojedine aktivnosti istog procesa ne označe kao procesi. Rezultat ove faze je izrada popisa svih procesa koji 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 sukladno sa:

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

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

Arhivska građa nastaje odabiranjem iz registraturne građe.

Naputkom o načinu vršenja uredskog poslovanja ministarstava, službi, institucija i drugih tijela Vijeća ministara BiH između ostalog detaljnije se uređuje: način vođenja uredskog poslovanja, način izrade, obrade i rukovanja predmetima i dokumentacijom u obradi, način i rokovi unutarne primopredaje, način vođenja uredskih evidencija i drugih evidencija o građi, označavanje i odlaganje građe.

Uputstvom o arhivskoj knjizi regulira se mjesto, uvjeti 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 sukladno odredbama Naputka o arhivskoj knjizi.

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

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

4.4.6. Komunikacija

Važan element u sustavu financijskog upravljanja i kontrola jeste komunikacija unutar institucije, uključujući pri tome komunikaciju između rukovoditelja i zaposlenika, komunikaciju između različitih ustrojstvenih jedinica, sa posebnim naglaskom na komunikaciju između ustrojstvene jedinice za financije i drugih ustrojstvenih jedinica, te komunikaciju sa drugim institucijama i komunikaciju sa građanima.

Komunikacija između rukovoditelja i zaposlenika

Važnost komunikacije između rukovoditelja i zaposlenika u kontekstu financijskog upravljanja i kontrole proizlazi iz činjenice što se kroz tu komunikaciju prenose ciljevi, zadaci, upute i sl. od strane rukovoditelja prema zaposlenicima. Zaposlenici prema rukovodstvu upućuju povratne informacije o potrebnim preduvjetima i provedbi ciljeva i zadataka, o uočenim rizicima, slabostima u sustavima 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 rukovoditelji bolju informiranost o operativnoj provedbi zadataka, eventualnim poteškoćama i mjerama koje treba poduzimati.

Komunikacija između ustrojstvenih jedinica

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

Komunikacija ustrojstvene jedinice za financije sa drugim ustrojstvenim jedinicama

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj komunikacije između ustrojstvene jedinice za financije i drugih ustrojstvenih jedinica, a njegovu suštinu čini razvoj upravljačke odgovornosti za financijske učinke poslovanja kod rukovoditelja institucije i rukovoditelja unutarnjih ustrojstvenih jedinica. Brigu o financijskim učincima poslovanja trebaju voditi rukovoditelj institucije i rukovoditelji unutarnjih ustrojstvenih jedinica, jer su za njih odgovorni, a ne rukovoditelji ustrojstvenih jedinica za financije.

U praksi je često prisutna situacija da cjelokupnu brigu za financije vode rukovoditelji nadležni za financije i proračun, dok ostali rukovoditelji to ne doživljavaju kao svoju primarnu odgovornost. Od ustrojstvenih jedinica za financije očekuje se razvoj savjetodavne uloge i podrške rukovoditeljima u preuzimanju njihove upravljačke odgovornosti. S druge strane, od ostalih ustrojstvenih jedinica očekuje se uvažavanje tih savjeta i podrške i aktivna uključenost u izradu unutarnjih uputa, pravila i procedura kojima se uređuju procesi proračunskog ciklusa, a čiju izradu najčešće inicira ustrojstvena jedinica za financije.

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 informiranja o ciljevima poslovanja,
- uključivati ih u izradu planskih dokumenta (proračuna, strateških dokumenata razvoja, operativnih planskih dokumenta i sl.)

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

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

Komunikacija između institucija

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

Razvoj financijskog 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 informacijske 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 sustavu financijskog 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 sukladno raspoloživim resursima (financijskim sredstvima, ljudskim kapacitetima, informatičkom podrškom i sl.).

S druge strane, građani kao porezni obveznici očekuju da njihova sredstva budu racionalno utrošena i da se efikasno upravlja proračunskim sredstvima. Ciljevi poslovanja, usvojeni proračuni, izvješća o izvršenju proračuna, ostvareni pokazatelji uspjeha i sl. moraju biti dostupni javnosti zbog veće transparentnosti poslovanja institucije.

Rezime

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

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

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole zahtijeva i razvoj računovodstvenih sustava naročito razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, putem kojih se osiguravaju detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini i obvezama, te povezuju sa nefinancijskim 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 proračunsku kontrolu i racionalnije upravljanje prihodima i rashodima. Uređen sustav finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva postojanje pisane, odnosno dokumentirane procedure za ključne poslovne procese. Dokumentiranost se može postići na više načina, na primjer putem pisanih unutarnjih uputa i procedura, informatiziranjem poslovnih procesa, te izradom knjige (mape) poslovnih procesa.

Za procese iz proračunskog ciklusa potrebno je izraditi unutarnje pisane procedure, koje donosi rukovoditelj institucije, iz razloga, što su u te procese, kao što je već prethodno istaknuto, uključene izravno ili neizravno, gotovo sve ustrojstvene jedinice.

4.5. Praćenje i procjena sustava finansijskog upravljanja i kontrola

Sustav finansijskog upravljanja i kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njegovog funkcioniranja, pravovremenog ažuriranja u slučaju promjene uvjeta i načina poslovanja, te utvrđivanje mjera za kontinuirani razvoj sustava.

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

- stalnog praćenja
- samoprocjene
- unutarnje revizije

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

a) Aktivnosti stalnog praćenja

Stalno praćenje uključuje redovite aktivnosti upravljanja i nadgledanja i druge aktivnosti koje zaposleni poduzimaju u obavljanju dužnosti, kao i provedbi mjera za rješavanje uočenih slabosti i poteškoća na razini pojedinih aktivnosti, postupaka i procesa.

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

Praćenje obavljaju zaposlenici i rukovoditelji na svim razinama u okviru svog područja djelovanja u ovisnosti od odgovornosti koju imaju.

Zaposlenici –se trebaju fokusirati na vlastiti posao kako bi se rad obavljao na adekvatan način. Zaposlenici trebaju ispravljati greške koje uoče prije nego što ih prosljede višim razinama na pregled. Rukovodstvo treba educirati zaposlenike u vezi kontrolnih aktivnosti i podsticati ih da budu oprezni i da izvješćuju 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 trebaju pratiti promjene u svom neposrednom unutarnjem i vanjskom okruženju, utvrditi rizike i dati prijedloge o mogućim poboljšanjima.

Rukovoditelji srednje razine (služba/odsjek/odjeljenje) trebaju sagledati funkcioniranje kontrola za ustrojstvenu jedinicu za koju su nadležni. Oni su odgovorni da osiguraju da zaposlenici obavljaju odgovornosti koje su im dodijeljene, da kontrolne aktivnosti funkcioniraju, da ustrojstvena jedinica ostvaruje svoje ciljeve i da je kontrolno okruženje adekvatno, da postoji otvorena i dovoljna komunikacija, te da su rizici identificirani i adekvatno riješeni.

Rukovoditelji više razine, odnosno izvršni rukovoditelji (pomoćnici ministra, direktori upravnih organizacija, načelnici uprava) –trebaju se koncentrirati na praćenje ostvarivanja ciljeva institucije. Izvršni rukovoditelji također trebaju pratiti postojanje rizika i prilika u unutarnjem i vanjskom okruženju, koji mogu ukazati na potrebu za promjenama u planovima institucije. Rukovodstvo treba osigurati poduzimanje adekvatnih radnji sukladno rezultatima praćenja. Na primjer, rukovodstvo može donijeti odluku o utvrđivanju novih ciljeva kako bi se iskoristile novonastale prilike, može konzultirati i dodatno obučiti zaposlenike kako bi se ispravile proceduralne greške ili može prilagoditi 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 godišnjoj razini i predstavlja sveobuhvatniji pristup procjeni sustava financijskog upravljanja i kontrola u cjelini, odnosno njegovim ključnim područjima.

Da bi se utvrdilo trenutno stanje financijskog upravljanja i kontrole svaka institucija treba periodično (na godišnjoj razini) provoditi samoprocjenu (ili pregled) sustava financijskog upravljanja i kontrola unutar institucije.

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

Samoprocjena sustava financijskog upravljanja i kontrola provodi se na dva načina:

- **popunjavanjem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije**
- **popunjavanjem Upitnika za godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli**

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

Struktura i sadržaj Upitnika za godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli, kao i način pripreme uređuje se Naputkom za izradu godišnjeg izvješća o financijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH.

Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije i Upitnik za godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli temelje se na istom principu na način da sadrže niz pitanja za samoprocjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije obuhvata ključna područja: planiranje proračuna, izvršenje proračuna, javne nabave, računovodstvo i izvješćivanje.

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

Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije u obvezi su dati rukovoditelji svih institucija i na taj način provesti samoprocjenu sustava 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 sustava finansijskog upravljanja i kontrola.

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

Pored Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije, institucije su u obvezi ispuniti i Upitnik za godišnje izvješće o finansijskom upravljanju i kontroli, odnosno provesti širu samoprocjenu sustava finansijskog upravljanja i kontrola, analizirajući ga kroz sve njegove komponente.

U Upitniku za godišnje izvješće o finansijskom upravljanju i kontroli zastupljena su pitanja vezana za kontrolno okruženje koje predstavlja polaznu pretpostavku za cjelokupan razvoj sustava 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 uređene ovlasti i odgovornosti unutar organizacijske strukture
- razvijenost planskog pristupa poslovanju,
- upravljanje ljudskim resursima.

Upitnik za godišnje izvješće 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 utjecati na ostvarenje postavljenih ciljeva, da li su dokumentirani podaci o rizicima i u koliko je mjeri uspostavljen sustav izvješćivanja o rizicima, postoji li koordinacija uspostave procesa upravljanja rizicima.

Upitnik za godišnje izvješće 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 nabave i sl.

U području informacija i komunikacija u Upitniku za godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli naglasak se stavlja na uređenost unutarnjeg sustava izvješćivanja za potrebe financijskog upravljanja.

U ovom dijelu se razmatra:

- način izvješćivanja, te analiziranja izvršenja proračuna,
- razvijenost računovodstvenih sustava,
- praksa sastavljanja dodatnih unutarnjih izvješća za potrebe financijskog upravljanja,
- informatizacija poslovnih sustava i dokumentiranost ključnih poslovnih procesa, te
- razvijenost sustava informacija i komunikacija

Upitnik za godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli sadrži i pitanja koja se odnose na način praćenja i procjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola kroz koja se razmatra:

- način uspostave sustava izvješćivanja najvišem rukovodstvu o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola;
- način na koji se osigurava da se procedure i ostali unutarnji akti provode u praksi i ažuriraju prema potrebi,
- praćenje provedbe preporuka vanjskih i unutarnjih revizora.

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

O rezultatima samoprocjene sustava financijskog upravljanja i kontrola, kao i o aktivnostima koje se planiraju preduzeti na rješavanju uočenih slabosti i mjerama za dalja unapređenja, institucije su u obvezi podnijeti izvješće SHJ Ministarstva financija i trezora BiH.

c) Aktivnosti unutarnje revizije

Unutarnja revizija, čija uspostava je propisana Zakonom o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH, u funkciji je objektivne i neovisne procjene sustava financijskog upravljanja i kontrole.

Jedinica unutarnje revizije je funkcionalno i ustrojstveno odvojena od ostalih ustrojstvenih jedinica i izravno odgovorna rukovoditelju institucije. Funkcionalna i ustrojstvena odvojenost važna je kako bi unutarnja revizija mogla osigurati neovisnost i objektivnost u planiranju svojih aktivnosti, odnosno u utvrđivanju područja koja će revidirati na temelju procjene rizika, revidiranju poslovnih sustava i procesa, te izvješćivanju rukovoditelja institucije.

Rukovoditelj unutarnje revizije po pravilu učestvuje na sastancima rukovoditelja kako bi dobio dodatne informacije najvišeg rukovodstva o poslovanju institucije, prioritetima i eventualnim poteškoćama i sl. Te informacije su važne unutarnjim revizorima za utvrđivanje područja koja će revidirati i usmjeravanje revizijskih resursa u cilju jačanja sustava unutarnjih kontrola. Na ovakvim sastancima se treba raspravljati i o revizijskim preporukama, njihovoj provedbi i o aktivnostima poduzetim za rješavanje preporuka.

Unutarnja revizija putem svojih izvješća pruža rukovoditelju dodatne, neovisne informacije o tome kako funkcioniraju sustavi unutarnjih kontrola u revidiranim područjima, kako rukovoditelji na koje su prenesena ovlasti i odgovornosti ostvaruju ciljeve i rezultate i kako upravljaju proračunskim sredstvima za koja su nadležni, te koje se preporuke daju u cilju poboljšanja poslovanja.

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

Unutarnja revizija se vrši po jasno utvrđenoj metodologiji sukladno Priručniku za unutarnju reviziju sa standardima unutarnje revizije koji je objavila SHJ Ministarstva financija i trezora BiH, a na temelju koje može revidirati sustave i procese, utvrditi slabosti i dati preporuke.

Svakom poslovnom sustavu i procesu, unutarnja revizija pristupa sagledavajući i analizirajući ih kroz tri aspekta:

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

Revizijski nalazi do kojih dolazi unutarnja revizija moraju se temeljiti na dokazima, a preporuke koje daju unutarnji revizori trebaju biti realne i provodive.

U postupku provedbe unutarnje revizije izuzetno je važno usuglašavanje nacрта revizijskog izvješća sa revidiranim subjektom sa ciljem da se utvrdi jesu li uzeta u obzir sva potrebna saznanja, dokumentacija i informacije kojima se potkrepljuju revizijski nalazi, te jesu li preporuke adekvatne.

Dane preporuke se trebaju provoditi sukladno planovima aktivnosti. Nprovedene preporuke znače da sustavi i dalje imaju slabosti i da prijete rizici od propusta u poslovanju. Provedba revizijskih preporuka je odgovornost rukovoditelja.

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

Rezime

Sustavi financijskog upravljanja i kontrola zahtijevaju kontinuirano praćenje i procjenu njihove adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti.

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

Važno je naglasiti da su Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucija i samoprocjena sustava financijskog upravljanja i kontrola prilikom izrade godišnjeg izvješća o sustavu financijskog upravljanja i kontrola mehanizmi samoprocjene i njihova je prvenstvena namjena da institucijama pomognu preispitati i analizirati vlastite sustave financijskog upravljanja i kontrola, te pravovremeno uočiti slabosti i preduzeti mjere za njihovo rješavanje.

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

Uspostava i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole, utemeljena na odgovarajućim odredbama Zakona o financiranju institucija BiH, podrazumijeva i primjenu dobrih praksi i iskustava vezanih za procedure i aktivnosti koje je potrebno provesti kako bi sustav 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 temelje na slučajevima u kojima već postoji neki sustav koji funkcionira i u kojem postoje podsustavi koji reguliraju pojedina područja poslovnih procesa.

Uzimajući u obzir ovu preporuku, ali i druga iskustva i preporuke, SHJ ovim Priručnikom promovira i sugerira svim institucijama BiH da izvrše analize postojećeg sustava, posebno stavljajući akcent na nedostatke i neusuglašenosti sa Standardima unutarnje kontrole i preporukama iz ovog Priručnika.

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

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

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

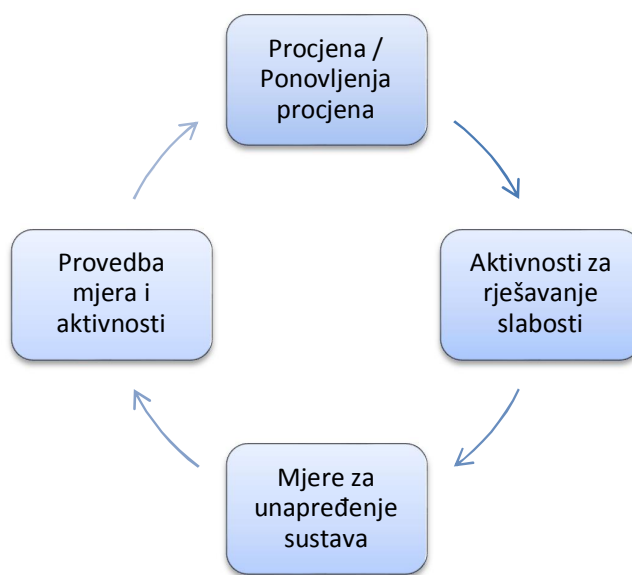
Postojeći sustav unutarnjih kontrola nije uspostavljen uzimajući u obzir ciljeve koje institucije žele ostvariti, rizike koji utječu na ostvarivanje ciljeva i ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, nego su postojeće kontrole usmjerene samo na ostvarivanje zakonitosti i pravilnosti.

Ovaj pristup o uspostavljanju sustava finansijskog upravljanja i kontrole 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 sustava finansijskog upravljanja i kontrole putem različitih oblika praćenja, samoprocjene i unutarnje revizije, uzimajući u obzir i nalaze i preporuke vanjske revizije,
2. utvrđivanje aktivnosti za rješavanje uočenih slabosti i nedostataka,
3. utvrđivanje mjera za daljnja unapređenja i poboljšanja sustava finansijskog upravljanja i kontrole, koje nužno ne znače postojanje slabosti u sustavu,
4. provedba aktivnosti za rješavanje slabosti i mjera za unapređenja sustava finansijskog upravljanja i kontrole i
5. ponovna procjena sustava finansijskog upravljanja i kontrole i ponovna provedba svih ostalih koraka.

Ciklus planiranja aktivnosti za uspostavu i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrola prikazan je na sljedećoj slici.



Slika broj 9 - Ciklični prikaz planiranja aktivnosti u uspostavi i razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrola

Razvoj financijskog upravljanja i kontrole je kontinuiran i dobro dokumentiran sustav osmišljen tako da identificira slabosti unutarnje kontrole, utvrdi mjere koje su potrebne za ispravljanje uočenih nedostataka, osigura praćenje i provedbu potrebnih korektivnih radnji, te periodično procjenjivanje adekvatnosti unutarnjih kontrola. Sustav podrazumijeva sljedeće aktivnosti:

1. *Organizacijska uspostava* je ključni element uspješne uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrola, koji uključuje:
 - a. Dodjelu odgovornosti

Krajnju odgovornost za učinkovite unutarnje kontrole nosi rukovodstvo svake institucije. Rukovoditelji koji su odgovorni za svakodnevno poslovanje, također su odgovorni i za učinkovitost unutarnjih kontrola u svojim ustrojstvenim jedinicama. Dodjela odgovornosti se razlikuje među institucijama ovisno od veličine i organizacijske strukture institucije.

Osoba zadužena za financijsko upravljanje i unutarnju kontrolu

Rukovoditelj institucije će imenovati osobu zaduženu za financijsko upravljanje i kontrolu. Ova osoba će biti odgovorna i imati ovlasti za koordiniranje aktivnostima razvoja unutarnje kontrole. Osoba zadužena za financijsko upravljanje i kontrolu je zadužena je za koordinaciju sljedećih aktivnosti na razini institucije:

- praćenje i ocjenjivanje cjelokupnog sustava unutarnje kontrole
- koordiniranje razvoja i provedbe unutarnje 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 unutarnjih kontrola

- izvješćivanje prema zahtjevima unutarnjih i vanjskih korisnika

Radna grupa za financijsko upravljanje i kontrolu

U instituciji se može formirati radna skupina za uspostavu sustava financijskog upravljanja i kontrola. Odluku o formiranju radne skupine donosi rukovoditelj institucije uzimajući u obzir veličinu institucije, godišnji proračun, složenosti organizacijske strukture, kao i druge faktore koji su važni za donošenje odluka. U slučaju da se u instituciji formira radna skupina istom će upravljati osoba zadužena za financijsko upravljanje i kontrolu. Članovi radne skupine trebaju biti stručnjaci sa znanjem i iskustvom u sljedećim područjima: financijsko upravljanje, unutarnja kontrola, upravljanje ljudskim resursima, procjena i upravljanje rizicima, javne nabave 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,
- uspostava kontrolnih aktivnosti koje obuhvataju pisane politike i procedure,
- uspostava sustava informacija i komunikacija,
- uspostava sustava kontrola i funkcioniranja financijskog upravljanja,
- utvrđivanje načina praćenja i procjene adekvatnosti uspostavljenog sustava financijskog upravljanja.

b. Linije izvješćivanja

Unutarnji sustav izvješćivanja i praćenja potrebno je uspostaviti radi praćenja napretka realizacije zadataka institucije. Područja koja treba pratiti uključuju sljedeće:

- izrade i provedbe popisa i opisa poslovnih procesa
- izrada i provedba procjene rizika
- provedba pregleda unutarnjih 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 izvješćivanja trebaju uključivati kratak pregled informacija vezanih za rezultate procjene rizika, preglede unutarnjih kontrola ili revizije, testiranje korektivnih radnji.

c. Proces dokumentiranja

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 uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrole*

Ovo je jedan od najvažnijih koraka u cijelom procesu. Planiranje uspostave financijskog upravljanja i kontrole treba sadržavati aktivnosti potrebne za provedbu financijskog

upravljanja i kontrole, rokove za provedbu pojedinih aktivnosti, kao i odgovorne osobe 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 sustava financijskog upravljanja i kontrola (kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, praćenje)*

Kontinuirana procjena sustava financijskog upravljanja i kontrola obavlja se stalnim praćenjem i samoprocjenom, ali i procjenom od strane unutarnje i vanjske revizije. Navedeni oblici praćenja i procjene sustava financijskog 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 uspostavu i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

5. *Dokumentiranost poslovnih procesa*

Kako je detaljno opisano u poglavlju 4.4.4. Dokumentiranost sustava, ključne poslovne procese moguće je dokumentirati na više načina:

- pisanim uputama, procedurama, odnosno donošenjem unutarnjih akata koji uključuju pravilnike, instrukcije, smjernice i slično
- informatiziranjem poslovnih sustava i procesa
- izradom knjige/mape poslovnih procesa

Naročito su važne jasne procedure vezane za procese iz proračunskog ciklusa, srednjoročnog planiranja, izrade proračuna, izvršenja proračuna, uključujući i proces ugovaranja i nabave, računovodstvene procese u smislu obrade materijalno-financijske dokumentacije, evidencije i sustava izvješćivanja.

6. *Izrada revizijskog traga – dijagram tijeka*

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

7. *Procjena rizika i upravljanje rizicima*

Potrebno je uspostaviti sustavni pristup upravljanju rizicima na razini institucije kao pomoć u pravovremenom reagiranju 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 poduzimanja potrebnih radnji u svrhu smanjenja rizika kroz primjenu sustava financijskog upravljanja i kontrole.
SHJ 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 provedbe neke druge poslovne transakcije.

Naknadne kontrole se provode nakon okončanja poslovne transakcije. Naknadnu kontrolu ne može provoditi osoba koja je odgovorna ili uključena u provedbu prethodne kontrole.

9. Plan djelovanja za korektivne radnje

Korektivne radnje se poduzimaju ukoliko se uoči da postoje područja u kojima kontrole ne daju razumno uvjerenje da će se ostvariti određeni cilj kontrole. Osoba zadužena za financijsko upravljanje i kontrolu izvještuje rukovoditelja o identificiranim slabostima i daje preporuku za njihovo korigiranje. Rukovoditelj razmatra preporuke i donosi odluku o uvođenju novih kontrola, unapređivanju postojećih kontrola ili o prihvatanju rizika koji je inherentan za određenu slabost.

10. Izvješća o unutarnjim kontrolama (stalno izvješćivanje rukovodstva o stanju unutarnje kontrole u instituciji)

Izvješća od unutarnjim kontrolama se trebaju redovno pripremati i dostavljati rukovoditelju institucije. Izvješća trebaju obuhvatiti oblasti u kojima ne postoje kontrole ili su one neadekvatne, odnosno oblasti u kojima kontrole ne funkcioniraju na odgovarajući način ili u kojima postoje pretjerane kontrole. Osim toga, u izvješćima se trebaju nalaziti i planovi i preporuke za rješavanje utvrđenih nedostataka.

11. Godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli

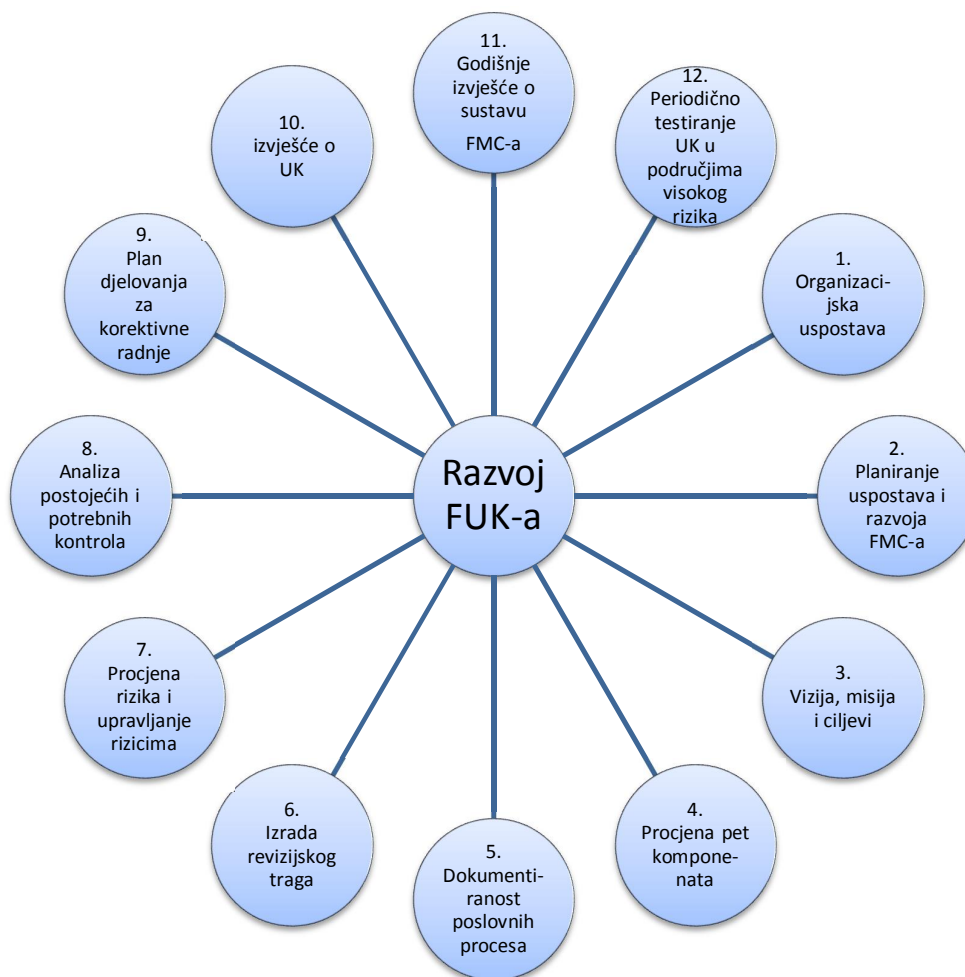
Sve institucije BiH su u obvezi izraditi Godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli s ciljem provjere kvaliteta financijskog upravljanja i kontrole. Godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli čini Upitnik o samoprocjeni sustava financijskog upravljanja i kontrola koji se dostavlja SHJ na temelju Pravilnika o godišnjem izvješćivanju o financijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH i Naputka za popunjavanje upitnika za samoprocjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola.

12. Periodično testiranje unutarnjih kontrola u područjima visokog rizika

Periodično testiranje unutarnjih 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 rukovoditelju pružile informacije o tome da li se procedure i funkcioniraju li kontrole na

način na koji je predviđeno. Periodično testiranje unutarnjih kontrola treba provoditi u oblastima koja su procjenom rizika utvrđena kao područja visokog rizika.

Povezanost navedenih aktivnosti predstavljena je na slici broj 10.



Slika broj 10 - Uspostava i razvoj sustava finansijskog upravljanja i kontrola

Aktivnosti za prevazilaženje uočenih nedostataka sustava finansijskog upravljanja i kontrola

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

- uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvješća o finansijskom upravljanju i kontroli
- nalaza i preporuka unutarnje i vanjske revizije, odnosno Ureda za reviziju institucija BiH
- uočenih nedostataka prilikom izrade Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije
- drugih mjera predviđenih za dalji razvoj finansijskog upravljanja i kontrole

a) Aktivnosti koje se planiraju poduzeti u cilju rješavanja uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvješća o financijskom upravljanju i kontroli

Institucije su u obvezi provesti samoprocjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola na bazi Upitnika za Godišnje izvješće o financijskom upravljanju i kontroli (obrazac GI-UK). Odgovarajući na pitanja iz Upitnika, institucije procjenjuju razvijenost pojedinih komponenti unutarnjih 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 poduzeti radi otklanjanja uočenih slabosti i nedostataka, odnosno za daljnji razvoj financijskog upravljanja i kontrole po komponentama, provode se na način da se istim dodijele odgovorne osobe i rokovi za provedbu.

b) Aktivnosti koje se planiraju poduzeti u cilju rješavanja nalaza i preporuka unutarnje i vanjske revizije - Ureda za reviziju institucija BiH

Institucije su obvezne uvažiti preporuke unutarnje revizije koje su usmjerene na poboljšanje sustava unutarnjih kontrola.

Aktivnosti koje se planiraju poduzeti u cilju rješavanja nalaza i preporuka unutarnje revizije uključuju preporuke unutarnje revizije koje nisu provedene ili su djelomično provedene, a koje se planiraju provesti u narednom razdoblju.

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

Osim procjene efikasnosti i efektivnosti sustava financijskog upravljanja i kontrola koju provode same institucije, vanjska revizija koju obavlja Ured za reviziju institucija BiH sukladno međunarodnim standardima, osigurava dodatne informacije o načinu upravljanja proračunskim sredstvima i njihovoj potrošnji, te ukazuje na slabosti u sustavu financijskog upravljanja i kontrola koje je potrebno rješavati.

Ključne slabosti u sustavu (upravljanje prihodima, rashodima, obvezama, imovinom, javne nabave i sl.) na koje je Ured za reviziju institucija BiH ukazivao u svojim izvješćima trebaju biti shvaćene ujedno kao i slabosti sustava financijskog upravljanja i kontrola.

c) Aktivnosti koje se planiraju poduzeti 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 sustava financijskog upravljanja i kontrola, koje ujedno i služe kao osnova za utvrđivanje mjera za daljnji razvoj ovog sustava.

d) Druge mjere koje se planiraju poduzeti u cilju daljnjeg razvoja financijskog upravljanja i kontrole

Institucije trebaju uzeti u obzir i sve druge mjere čijom se provedbom unapređuje kvalitet finansijskog upravljanja i kontrole, a koje nisu proizašle iz prethodno opisanih analiza (npr. kod uvođenja novog informacijskog sustava, 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 temelju izvješća o rizicima i drugo.

Rezime

Institucije trebaju pristupiti razvoju finansijskog upravljanja i kontrole na način da sagledaju, analiziraju i uvažavaju izvješća koja su rezultat samoprocjene sustava finansijskog upravljanja i kontrole, izvješća koji su rezultat rada unutarnje revizije, te izvješća 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 sustava finansijskog upravljanja i kontrole.

Sve institucije su u obvezi planirati aktivnosti usmjerene na daljnji razvoj finansijskog upravljanja i kontrole. Od institucija se očekuje razvoj i jačanje sustava finansijskog upravljanja i kontrole, što je značajno za razvoj strateškog planiranja, razvoj sustava odgovornosti i bolju koordinaciju aktivnosti u institucijama BiH.

6. IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI

Institucije o funkcioniranju sustava finacijskog upravljanja i kontrola izvješćuju putem podnošenja:

- Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije i
- Godišnjeg izvješća o sustavu finacijskog upravljanja i kontrola (obrazac GI-UK)

Podnošenje Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva, čija je forma i okvirni sadržaj propisana od strane Vijeća ministara BiH, uređeno je Zakonom o financiranju institucija BiH.

Podnošenje Godišnjeg izvješća o sustavu finacijskog upravljanja i kontrola uređuje se Pravilnikom o godišnjem izvješćivanju o finacijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH i Napatkom za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih finacijskih kontrola u institucijama BiH.

Izvješćivanje putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije

Institucije dostavljaju Ministarstvu financija i trezora BiH Izjavu o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije uz godišnje izvješće o izvršenju proračuna do 28. februara tekuće godine za prethodnu godinu. Putem Izjave o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije, rukovoditelj institucije potvrđuje da je tijekom fiskalne godine osigurao namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih proračunom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava finacijskog upravljanja i kontrola u instituciji.

Godišnje izvješće o finacijskom upravljanju i kontroli

Pored Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije, institucije su u obvezi izvršiti samoprocjenu sustava finacijskog upravljanja i kontrola ispunjavanjem Upitnika za godišnje izvješće o finacijskom upravljanju i kontroli.

- Popunjeni upitnik (obrazac GI-UK) predstavlja Godišnje izvješće o finacijskom upravljanju i kontroli i sve institucije su dužne isti dostaviti SHJ.

Godišnje izvješće o finacijskom upravljanju i kontroli sukladno Pravilniku o godišnjem izvješćivanju o finacijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH odobrava rukovoditelj institucije.

Kroz Godišnje izvješće o finacijskom upravljanju i kontroli, institucije obavještavaju SHJ o funkcioniranju sustava finacijskog upravljanja i kontrola kroz COSO komponente.

U okviru komponente kontrolno okruženje, institucije izvješćuju o:

- pitanjima etike i integriteta
- načinu rukovođenja (redovito održavanje sastanaka najvišeg rukovodstva)
- razvijenosti planskog pristupa poslovanju (definiranje strateških ciljeva, ciljeva programa, ciljeva sadržanih u godišnjim planovima ustrojstvenih jedinica, povezanost navedenih ciljeva i sl.)
- delegiranju ovlasti i odgovornosti za ciljeve/programe/aktivnosti i proračunska sredstva

- uređenosti linija izvješćivanja (o realizaciji programa/projekata i uz to vezana proračunska sredstva)
- suradnji s drugim institucijama

U okviru komponente upravljanje rizicima, institucije izvješćuju o:

- zaduživanju osoba za koordinaciju upravljanja rizicima
- utvrđivanju rizika u odnosu na ciljeve
- procjenjivanju utjecaja/vjerovatnoće rizika
- dokumentiranje podataka o rizicima (registri rizika)
- izvješćivanje o rizicima
- informiranost o rizicima u poslovanju

U okviru komponente kontrolne aktivnosti, institucije izvješćuju o:

- postojanju pisanih unutarnjih pravila (pravilnici, instrukcije, upute, smjernice) iz područja koja detaljnije uređuju procese iz proračunskog ciklusa: Dokument okvirnog proračuna, izrada i realizacija financijskog plana, evidencija poslovnih događaja i transakcija, nabava i ugovaranja, upravljanje imovinom, naplata vlastitih prihoda, povrat neopravdano utrošenih ili pogrešno isplaćenih proračunskih sredstava
- načinu primjene principa razdvajanja dužnosti
- provedbi naknadnih kontrola namjenske potrošnje isplaćenih proračunskih sredstava
- uvidu u uređenost kontrolnih aktivnosti u instituciji

U okviru komponente informacije i komunikacije, izvješćuju o:

- podnošenju izvješća o realizaciji ciljeva, programa, projekata
- načinu praćenja i analiziranja proračuna
- razvijenosti računovodstvenih sustava (praćenje troškova/prihoda po programima, projektima, aktivnostima, ustrojstvenim jedinicama)
- postojanju evidencija ugovorenih obveza
- unutarnjim izvješćima za potrebe financijskog izvješćivanja
- informatiziranju sustava i integriranosti IT sustava
- dokumentiranosti poslovnih procesa
- informatičkoj povezanosti institucija

U okviru komponente praćenje i procjena sustava, institucije izvješćuju o:

- praćenju i izvješćivanju o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola
- načinu na koji se osigurava da se unutarnji akti (pravilnici, instrukcije, smjernice, upute) provode u praksi i da se ažuriraju
- realizaciji preporuka vanjske i unutarnje revizije

Konsolidirano godišnje izvješće o sustavu financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH

Na temelju pojedinačnih godišnjih izvješća o financijskom upravljanju i kontroli institucija (obrazac GI-UK) SHJ izrađuje konsolidirano godišnje izvješće o sustavu financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

Svrha konsolidiranog godišnjeg izvješća o sustavu financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH je informiranje Vijeća ministara BiH o aktivnostima koje su u razdoblju izvješćivanja provedene u oblasti razvoja sustava unutarnje financijske kontrole, o stanju i budućem razvoju sustava unutarnje financijske kontrole.

Rezime

Institucije BiH izvješćuju o razvoju sustava financijskog upravljanja i kontrola na dva načina. Institucije putem Izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva, izvješćuju o postignutom stupnju razvoja sustava financijskog upravljanja i kontrola sukladno Zakonu o financiranju institucija BiH.

Pored toga, institucije su u obvezi izvješćivati o sustavu financijskog upravljanja i kontrola putem Godišnjeg izvješća o financijskom upravljanju i kontroli kako bi se sustav procijenio kroz sve COSO komponente. Na temelju dostavljenih izvješća, SHJ Ministarstva financija i trezora BiH izrađuje godišnje konsolidirano izvješće i podnosi ga Vijeću ministara BiH.

Potrebno je naglasiti da je svrha ovog izvješćivanja pravovremeno otkrivanje slabosti i nedostataka u sustavu financijskog upravljanja i kontrola sa ciljem njegovog daljnjeg razvoja.

7. PRILOZI

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

Prilog 2: Primjer opisa poslova ustrojstvene jedinice za financije u dijelu koordinacije financijskog 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: Identifikacijski obrazac

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

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

Prilog 5 - 2a: Obrazac za izradu dijagrama tijeka - 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 sukladno 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 pravovremenošću.

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: nabava goriva ili uredskog 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 transformira 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 proračuna održi istu razinu i kvalitet obuka, tada je ona efikasnija. S druge strane, ukoliko su se korištenjem iste razine resursa uspiju organizirati kvalitetnije i raznovrsnije obuke sukladno zahtjevima institucija BiH, tada je Agencija također efikasnija.

Primjer 2: Smanjenje troškova servisiranja i održavanja, na primjer, vozila, kompjutora, 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 neredovitog održavanja, primjer je neefikasnosti.

Efektivnost je usmjerena na ostvarenje unaprijed određenih općih ili specifičnih ciljeva (konkretno planirane aktivnosti), te stvarni učinak (ostvareni izlaz) u usporedbi 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, opće i posebne ciljeve ili politike, odnosno kada razumno troši.

Drugim riječima, to znači da utrošeni resursi i realizirane 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, točnosti, pravovremenosti i sl.) moguće je procijeniti efektivnost institucije.

Međusobna povezanost ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti

Ekonomičnost, efikasnost 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.

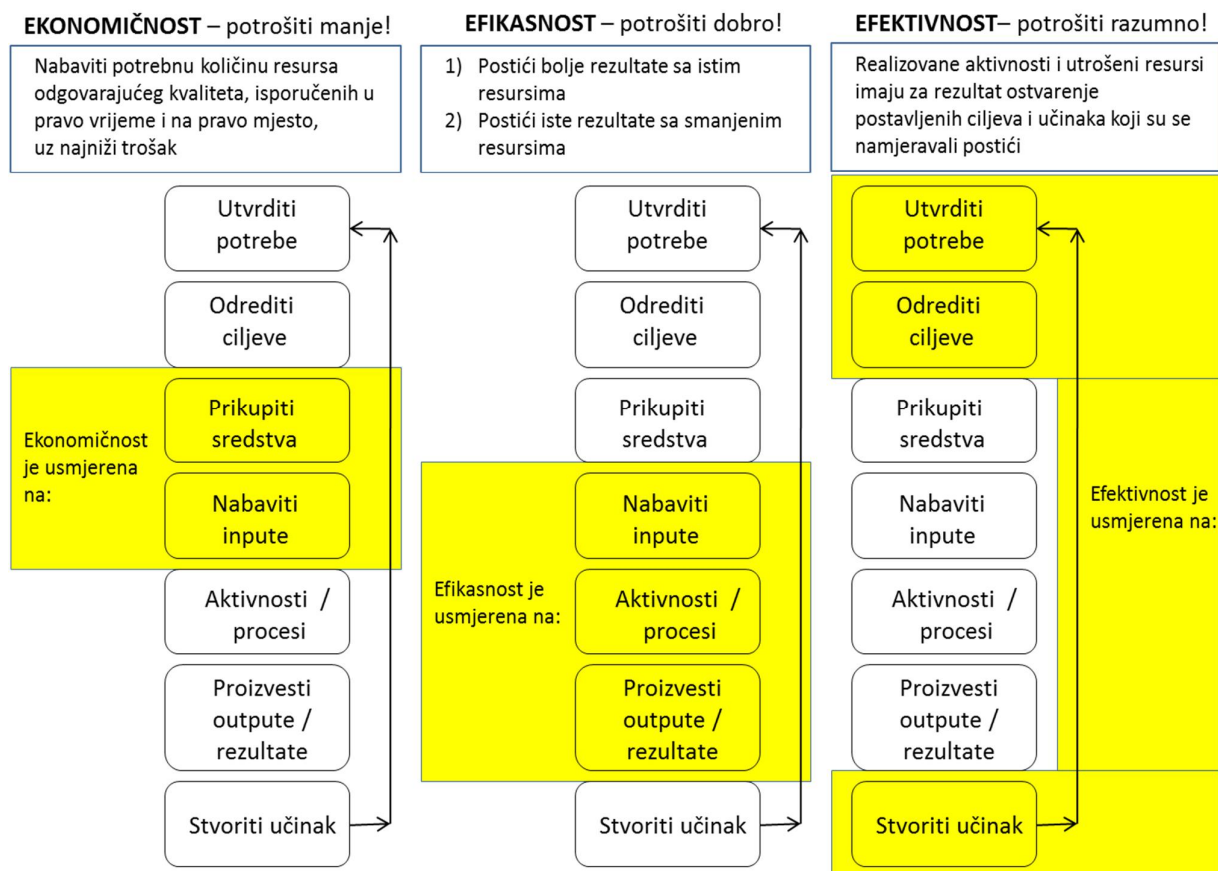
Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost međusobno su povezani i u praksi su granice između istih rijetko jasno uočavaju.

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 općih i posebnih ciljeva, definiranje načina ostvarenja, te utvrđivanje pokazatelja rezultata i pokazatelja uspješnosti, čime se stvaraju preduvjeti 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 financijski (kao i korištenje imovine, npr. uredskog prostora).

AKTIVNOSTI/PROCESI predstavljaju radnje koje institucija poduzima 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 definirane 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 temelju 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 pravovremenost 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 primatelje usluga – građane, klijente – ili učinak koji osjećaju primatelji usluga koji su obuhvaćeni pojedinim programom.

Željeni učinak je na primjer: zdrava populacija. Da bi se to ostvarilo potrebne su različite aktivnosti (educirati ljude o zdravom načinu života, proizvesti zdravu hranu) koje predstavljaju rezultate/output. Mjere učinka obično su definirane 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 ustrojstvene jedinice za financije u dijelu koordinacije financijskog upravljanja i kontrole

Ustrojstvena jedinica za financije:

- obavlja poslove koordinacije razvoja financijskog upravljanja i kontrole u instituciji;
- koordinira izradu plana razvoja financijskog upravljanja i kontrole;
- sudjeluje i pomaže rukovodećim službenicima ostalih ustrojstvenih jedinica u uspostavi i razvoju procedura i postupaka u vezi pripreme, obrade, tijeka i arhiviranja financijskih i drugih dokumenata u svim segmentima poslovanja organizacije;
- usmjerena je na uspostavu unutarnjih kontrola i analizu rizika u instituciji u dijelu praćenja prihoda i primitaka, izvršavanja proračuna i financijskog plana (rashoda i izdataka), postupaka javnih nabava i upravljanja projektima u cilju izvršavanja poslova iz djelokruga rada organizacije;
- sudjeluje u izradi izvješća o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola;
- koordinira razvoj financijskog upravljanja i kontrole, te pruža podršku ostalim rukovoditeljima u razvoju financijskog upravljanja u cijeloj instituciji;
- u suradnji sa ostalim rukovoditeljima osmišljava razvoj prethodnih i naknadnih kontrola u procesima planiranja, realizacije i praćenja realizacije proračunskih sredstava;
- inicira izradu unutarnjih akata (pravilnika, uputa) kojima se uređuju opisi poslova, ovlasti i odgovornosti pojedinih sudionika u procesima planiranja, izrade programa, praćenja realizacije programa, obrade financijskih dokumenata, unutarnjeg izvješćivanja o realizaciji proračunskih sredstava i o ostvarenim ciljevima;
- u suradnji s ostalim rukovoditeljima potječe razvoj računovodstvenih sustava, odnosno pruža podršku rukovoditeljima u osmišljavanju unutarnjih evidencija o troškovima i drugim za njih relevantnim financijskim informacijama, kao i o sadržaju i strukturi unutarnjih izvješća za potrebe pravovremenog i efikasnog financijskog upravljanja;
- ukazuje na nedostatke;
- inicira mjere za otklanjanje nedostataka;
- surađuje sa Središnjom harmonizacijskom jedinicom Ministarstva financija i trezora BiH, dostavlja propisana izvješća 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 proračunskim sredstvima i definiranja pokazatelja uspješnosti, zahtijeva i razvoj načina praćenja uspješnosti u institucijama BiH. Često se uspješnost u institucijama posmatra samo kroz realizaciju proračuna, odnosno je li institucija realizirala proračun sukladno visini i strukturi plana, te je li pri tome poštovala propise.

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

Za potrebe mjerenja uspješnosti institucija, sa razvojem srednjoročnog planiranja osim obveze podnošenja klasičnih finansijskih izvješća uvodi se i obveza izvješćivanja o ostvarenim ciljevima prema definiranim pokazateljima. Uz proračunski zahtjev po ekonomskoj klasifikaciji rashoda i programskoj klasifikaciji, institucije prilažu obrazloženje, a da bi mogli izraditi obrazloženje, moraju pripremiti izvješće o postignutim ciljevima i rezultatima programa utemeljenim 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 organizirati svoje poslovne procese.

2. Temeljna 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 temeljne 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 ustrojstvenu jedinicu unutar institucije, ili samo na provedbu jednog programa koji je sam po sebi zahtjevan, te čiju provedbu treba posmatrati kroz različite segmente.

Kao što smo već istakli, praćenje uspješnosti poslovanja se posmatra kroz različite segmente. Osim ključnog financijskog 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 temeljna segmenta BSC metode za mjerenje uspješnosti su:

- KORISNICI,
- FINACIJE,
- LJUDI I
- PROCESI.

KORISNICI

U segmentu korisnika postavlja se pitanje što korisnici očekuju i kako ćemo mjeriti jesu li 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.

FINACIJE

U segmentu financija posmatramo je li osigurana fiskalna odgovornost, kako povećati vlastite prihode, kako smanjiti troškove, kako bolje planirati sredstva i kako bolje upravljati proračunom, te kako poboljšati kontrolu proračuna i procjenu rizika. Bez postojanja financijske perspektive i financijskih pokazatelja uspješnosti nema uspješne primjene BSC metode.

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

Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu financija može biti kada je postavljen cilj smanjenja troškova (osiguranje ušteda kroz izbjegavanje nepotrebnog zadržavanja novca na posebnim računima i smanjenje transakcijskih troškova kod prijenosa novca sa računa na račun), a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja posmatra se kroz implementaciju sustava 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 definiranih odgovornosti, odnosno nedokumentiranosti 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 financijskom upravljanju i kontroli”, a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja posmatramo kroz broj educiranih unutarnjih revizora i broj održanih seminara o financijskom upravljanju i kontroli koji su prošli svi zaposlenici u instituciji.

PROCESI

Fokus ovog segmenta je provedba ključnih unutarnjih 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 nabava mogu biti: pretjerano korištenje procedura za žurne, nepredviđene nabave, nepoštivanje plana nabave, 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), definirati pokazatelje uspješnosti i ciljane vrijednosti, kao i aktivnosti koje će omogućiti provedbu strategije i ostvarivanje postavljenih ciljeva u visini utvrđenih vrijednosti.

3. Preduvjeti za primjenu BSC metode

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

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

Ako nisu ispunjeni navedeni preduvjeti onda će se institucija suočiti sa nizom poteškoća u primjeni BSC metode.

Međutim, ako su temeljni preduvjeti 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,
- motiviranje/educiranje zaposlenike,
- unapređenje informacijskih sustava,
- sposobnost praćenja napretka,
- veće zadovoljstvo korisnika.

4. Zaključak

Ovaj prilog kao dopuna Priručniku za financijsko upravljanje i kontrolu nema za svrhu nametanje obveze primjene BSC modela u institucijama BiH, već je namjera Središnje 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 financijsko upravljanje potrebno je sagledati i uspješnost poslovanja, a gore navedeni temeljni preduvjeti su ključni za mjerenje uspješnosti. Ispunjavanjem ovih preduvjeta, odnosno razvojem srednjoročnog planiranja, postavljanjem mjerljivih ciljeva za čije ispunjavanje smo predvidjeli kvalitetne mjere i uspostavljanjem veze istih sa proračunskim sredstvima, kao i postojanje dobro definiranih pokazatelja pomoći će nam u mjerenju vlastite uspješnosti, bez obzira primjenjujemo li BSC metodu ili neku drugu. U ovom procesu mjerenja uspješnosti posebnu važnost imaju izvješća koji povezuju financijske parametre sa nefinancijskim parametrima, jer upravo izvješćivanjem 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 definiranje pokazatelja, kvalitetnija povezanost ciljeva i proračunskih sredstva i dr.).

Institucija je dužna u financijskom 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 financijskih sredstava, a pruži kvalitetna usluga.

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

Ustrojstvena jedinica:	
Rukovoditelj ustrojstvene jedinice:	

POSLOVNI PROCES	AKTIVNOSTI U PROCESU

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

Ustrojstvena jedinica:	Odsjek za financijsko-računovodstvene poslove
Rukovoditelj ustrojstvene jedinice:	Šef odsjeka

POSLOVNI PROCES	AKTIVNOSTI U PROCESU
Proces obračuna i isplate plaća	• Prikupljanje podataka potrebnih za obračun plaća; • Evidentiranje promjena u odnosu na prethodni mjesec (bolovanje, prekovremeni rad, godišnji odmor, obustave); • Zahtjev za odobrenje sredstava MFIT; • Unos podataka u sustav za obračun plaća; • Obrada obračuna plaća i naknada zaposlenih za tekući mjesec • Zahtjev za isplatu plaća banci • Zahtjev za prijenos sredstava na račune zaposlenika; • Pripremanje i vršenje distribucije platnih lista zaposlenim; • Izrada i dostavljanje izvješća nadležnim organima i institucijama u vezi plaća i naknada
Proces nabava	• Priprema plana nabave na temelju dostavljenih zahtjeva od strane ustrojstvenih jedinica i sukladno odobrenom proračunu • Pokretanje postupka javnih nabava roba i usluga • Formiranje povjerenstva

	• Priprema specifikacije za TD • Priprema TD • Objava tendera ili provedba konkurentskog zahtjeva • Preuzimanje i dostava TD • Otvaranje ponuda • Odabir najuspješnijeg ponuđača • Odgovori na eventualne prigovore neodabranih ponuđača • Zaključenje ugovora sa odabranim ponuđačem • Obavijest o zaključenju ugovora • Realizacija ugovora
Proces finansijsko računovodstvenih poslova	
Proces planiranja i izvršenja proračuna	
Proces blagajničkog poslovanja	
Vođenje stalnih sredstava	

Prilog 4 – 2: Obrazac mape poslovnih procesa

NAZIV PRORAČUNSKOG 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 financija i trezora BiH		

VLASNIK PROCESA	ŠEF ODSJEKA

NAZIV PROCESA
Proces nabave roba

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

GLAVNI RIZICI
Neusvajanje plana proračuna, nelikvidnost proračuna, poništenje tendera, žalbe, netransparentna provedba postupka, nepoštivanje ugovora u vezi sa isporukom.

KRATAK OPIS PROCESA
ULAZ: Zahtjevi korisnika za nabavom roba AKTIVNOSTI: Priprema i odobravanje plana nabava, zahtjev za provedbu javnih nabava roba, formiranje povjerenstva, priprema specifikacije za TD, priprema TD, objava tendera ili provedba konkurentskog zahtjeva, otvaranje ponuda, odabir. Odgovori na prigovore, zaključenje ugovora, obavijest o zaključenju, zaprimanje i povrat robe u slučaju neodgovarajućih karakteristika IZLAZ: Prijem robe traženog kvaliteta i karakteristika i isplata dobavljaču

VEZA SA DRUGIM PROCESIMA / POSTUPCIMA
Specifikacija-nadležna ustrojstvena jedinica, dostavljanje nacрта ugovora Pravobraniteljstvu na mišljenje, obavijest o zaključenju ugovora-Agencija za javne nabave, isplate dobavljaču-trezor

RESURSI POTREBNI ZA REALIZACIJU PROCESA
Zaposlenici zaduženi za provedbu aktivnosti javnih nabav, financijska sredstva, podrška informacijskog sustava.

ŠIFRE I NAZIVI POSTUPAKA
1.1.Proces nabave roba

Prilog 5 – 1: Identifikacijski obrazac

REVIZIJSKI TRAG-IDENTIFIKACIJSKI OBRAZAC	
Datum/...../.....	
Pripremio:	
Datum:/...../.....	
Odobrio:	
Verzija:	
Institucija:	
Proces:	
Podproces:	
Iznos proračuna:	
Zakonski okvir:	
Cilj:	
Uključene ustrojstvene jedinice institucije:	
Uključene vanjske strane:	
ORGANIZACIJSKA ŠEMA	

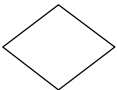
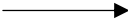
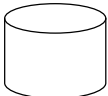
Prilog 5 - 1a: Identifikacijski obrazac - primjer popunjenog obrasca

REVIZIJSKI TRAG-IDENTIFIKACIJSKI OBRAZAC
Datum 20.02.2012. Pripremio: XY- stručni savjetnik Datum: 24.02.2012 Odobrio: YZ- Pomoćnik ministra Verzija 1.0 Institucija: Ministarstvo financija i trezora BiH Proces: Javna nabava Podproces: Javna nabava roba (računarske opreme) Iznos proračuna: 155.488 KM Zakonski okvir: Zakon o javnim nabavama Cilj: Zadovoljenje potreba u MFiT BiH za odgovarajućom robom, uz osiguravanje uvjeta za dobru i transparentnu provedbu postupka javnih nabava. Uključene ustrojstvene jedinice institucije: Rukovoditelj institucije, Odsjek za financijsko računovodstvene poslove, Odsjek za upravljanje informatičkim sustavom i drugi odsjeci. Uključene vanjske strane: ponuđači, Agencija za javne nabave, Ured za razmatranje žalbi, Službeni glasnik BiH, Pravobraniteljstvo.
ORGANIZACIJSKA ŠEMA
<pre>graph TD; A[Rukovoditelj institucije] --> B[Odsjek za financijsko računovodstvene poslove]; A --> C[Odsjek za upravljanje informatičkim sustavom]; A --> D[Drugi odsjeci];</pre>

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

DIJAGRAM TIJEKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POPRAVNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	

LEGENDA SIMBOLA ZA IZRADU DIJAGRAMA TIJEKA

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

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

Primjer vertikalnog opisa procesa nabave – otvoreni postupak nabave

DIJAGRAM TIJEKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POP RATNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
<pre> graph TD POLETAK([POLETAK]) --> PLAN_NABAVE[PLAN NABAVE] PLAN_NABAVE --> ISKAZIVANJE_POTREBA[ISKAZIVANJE POTREBA] ISKAZIVANJE_POTREBA --> D1{ } D1 -- NE --> ISKAZIVANJE_POTREBA D1 -- DA --> D2{ } D2 -- NE --> ISKAZIVANJE_POTREBA D2 -- DA --> ODLUKA_POKRETANJE[ODLUKA O POKRETANJU POSTUPKA] ODLUKA_POKRETANJE --> RJESENJE_FORMIRANJE[RJEŠENJE O FORMIRANJU POVJERENSTVA] RJESENJE_FORMIRANJE --> D3{ } D3 -- NE --> RJESENJE_FORMIRANJE D3 -- DA --> FORMIRANJE_POVJERENSTVA[FORMIRANJE POVJERENSTVA] FORMIRANJE_POVJERENSTVA --> PRIPREMA_TENDERSKE_DOKUMENTACIJE[PRIPREMA TENDERSKE DOKUMENTACIJE] PRIPREMA_TENDERSKE_DOKUMENTACIJE --> D4{ } D4 -- NE --> PRIPREMA_TENDERSKE_DOKUMENTACIJE D4 -- DA --> OBAVIJEST_O_NABAVI[OBAVIJEST O NABAVI] OBAVIJEST_O_NABAVI --> OBJAVA_OBAVIJESTI[OBJAVA OBAVIJESTI] OBJAVA_OBAVIJESTI --> OBJAVA_OBAVIJESTI </pre>	Plan nabave donosi se u okviru sredstava planiranih proračunom Iskazivanje potreba za nabavom robe, radova ili usluga Kontrola je li nabava planirana i uključena u Plan nabave Kontrola jesu li osigurana financijska sredstva Odluka o pokretanju postupka Rješenje o formiranju povjerenstva za JN Odluka o imenovanju članova Povjerenstva za javne nabave Formiranje povjerenstva Priprema tenderske dokumentacije sukladno Zakonu o javnim nabavama Odluka o tenderskoj dokumentaciji Objava Obavijesti o javnoj nabavi u Službenom glasniku, na web stranici	Rukovoditelj Šefovi sektora/službi Šef odsjeka za financije Šef odsjeka za financije Rukovoditelj Rukovoditelj Rukovoditelj Predsjedatelj povjerenstva za javne nabave Rukovoditelj		Godišnji plan Zahtjev za nabavu Odluka o osnivanju povjerenstva za javne nabave Tenderska dokumentacija Odobrenje tenderske dokumentacije Obavijest o javnoj nabavi

DIJAGRAM TIJEKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POPRAATNI 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 -- DA --> J[DOSTAVA ODLUKE PONUŠALIMA] I -- NE --> K[PRIGOVORI I ŽALBE] K --> L{ } L -- DA --> M((B)) L -- NE --> N[DOSTAVA ODGOVORA NA PRIGOVOR/ŽALBU] M --> N N --> End[] </pre>	javnih nabava i u drugim medijima po izboru ugovornog organa			
	Dostava tenderske dokumentacije zainteresiranim			
	Zaprimanje i evidentiranje pristiglih ponuda	Predjedatelj povjerenstva za JN		
	Javno otvaranje ponuda			
	Zapisnik sa javnog otvaranja ponuda	Član povjerenstva za JN	3 dana od zaprimanja zahtjeva	Evidencija zahtjeva za dostavljanje tenderske dokumentacije
	Odluka o pravovremenosti i potpunosti ponuda. U slučaju da ne postoje dvije potpune ponude poništenje.	Član povjerenstva za JN		Evidencija zaprimljenih ponuda
	Pregled, ocjena i usporedba ponuda	Predsjedatelj povjerenstva za JN		Kontrolna lista postupka javnog otvaranja ponuda
	Zapisnik sa prijedlogom najpovoljnijeg ponuđača	Predsjedatelj povjerenstva za JN	3 dana	Zapisnik o otvaranju ponuda
	Odluka o najpovoljnijem ponuđaču	Predsjedatelj povjerenstva za JN		Odluka o poništenju
	Dostava odluke o izboru najpovoljnijeg ponuđača	Rukovoditelj		Zapisnik o pregledu, ocjeni i usporedbi ponuda
	Zaprimanje prigovora	Predsjedatelj povjerenstva za JN		Odluka o izboru najpovoljnije ponude
	Odluka o navodima u prigovoru/žalbi	Predsjedatelj povjerenstva za JN Rukovoditelj		Obavijest ponuđača o rezultatima
	Odgovor na prigovor	Predsjedatelj povjerenstva za JN Rukovoditelj		

DIJAGRAM TIJEKA	OPIS AKTIVNOSTI	IZVRŠENJE		POP RATNI DOKUMENTI
		ODGOVORNOST	ROK	
<pre> graph TD A[MIŠLJENJE PRAVOBRANITELJSTVA] --> B[ZAKLJUČENJE UGOVORA O NABAVI] 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 Pravobraniteljstva			
	Zaključenje ugovora o nabavi			
	Obavještenje o dodjeli ugovora	Rukovoditelj	5 dana od prijema prigovora	
	Obavještenje Agencija za JN o dodjeli ugovora			Ugovor
	Prijem ugovorene robe, radova ili usluga (predmeta nabave)	Rukovoditelj	Najmanje 15 dana od dana kada su ponuđači obaviješteni o rezultatu	Obavijest o dodjeli ugovora
	Kontrola je li isporuka provedena sukladno ugovorenim uvjetima	Šef odsjeka za financije		Dokument o prijemu predmeta nabave
	Zapisnik o ispunjenju ugovora		30 dana po zaključenju ugovora	
		Šef odsjeka		
		Šef odsjeka za financije		Nalog za plaćanje
		Šef odsjeka za financije		