

Priručnik
za finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom
sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine

juni 2023. godine

Sadržaj

UVOD	3
1. UVOD U FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU	5
1.1. Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sistema finansijskog upravljanja i kontrole.....	5
1.2. Regulatorni okvir za finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru.....	13
1.3. Institucionalni odnosi u javnom sektoru i njihov utjecaj na finansijsko upravljanje i kontrolu.....	17
1.4. Nadležnost i uloga Centralne harmonizacijske jedinice	19
2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODILACA ORGANIZACIJA I RUKOVODILACA OSNOVNIH ORGANIZACIONIH JEDINICA	22
2.1. Upravljačka odgovornost rukovodioca organizacije	23
2.2. Prijenos ovlaštenja i odgovornosti.....	24
2.3. Upravljačka odgovornost rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica	24
3. ULOGA ORGANIZACIONIH JEDINICA ZA FINANSIJE U RAZVOJU FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	26
4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	29
4.1. Kontrolno okruženje	29
4.2. Upravljanje rizicima	46
4.3. Kontrolne aktivnosti.....	51
4.4. Informacije i komunikacije	62
4.5. Praćenje i procjena sistema FUK.....	72
5. PRIJAVA NEPRAVILNOSTI I PREVARA	77
5.1. Budžetski nadzor	78
6. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA RAZVOJ FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE	81
7. IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI	83
7.1. Godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema FUK.....	83
7.2. Konsolidovani godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema finansijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru u FBiH.....	83
ZAKLJUČAK	85
PRILOZI	86

UVOD

Svrha ovog priručnika je pružiti podršku organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole (u daljem tekstu: FUK) i nadogradnji postojećeg sistema internih kontrola u skladu sa regulativom za finansijsko upravljanje i kontrolu.

Pod obveznicima uspostave i razvoja FUK, u skladu sa članom 2. Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine¹ - u daljem tekstu: Zakon o FUK, podrazumijevaju se korisnici javnih sredstava prvog i drugog nivoa budžeta Federacije, kantoni, gradovi, općine i vanbudžetski fondovi, pravna lica u kojima Federacija ili kanton imaju većinski vlasnički udjel, kao i organizacije i tijela u javnom sektoru u Federaciji koja se finansiraju iz fondova i programa Evropske unije (u daljem tekstu: korisnici).

Priručnik sadrži osnovna obilježja FUK koje bi svi korisnici trebali primijeniti pri uspostavi ovog sistema, pri čemu svakako treba imati u vidu i poštovati različitost organizacija u javnom sektoru i potrebu za određenim prilagođavanjima koja će proizaći u tom procesu.

Cilj FUK je da se osigura usaglašenost rada i poslovanja sa važećom regulativom, pomogne da se osigura razumno uvjeravanje da se javna sredstva troše na odgovarajući način, promovira princip „vrijednost za novac“, kao i visoki standardi upravljanja resursima i odgovorno ponašanje, odnosno da se osigura stvarna odgovornost i dobri sistemi internih kontrola u organizacijama javnog sektora.

Potrebno je naglasiti da FUK obuhvata sve finansijske i nefinansijske aspekte poslovanja organizacije, provodi se u svim organizacionim jedinicama i obuhvata sve resurse, uključujući i strane fondove. Svaka aktivnost, projekat i program u organizaciji treba imati sistem kontrole u kojem se kontrolišu utvrđeni ciljevi. Sistem kontrole čine procedure, pravila, politike i instrukcije koje su osmišljene tako da osiguraju ostvarenje postavljenih ciljeva.

Rukovodioci organizacija javnog sektora su odgovorni da se javni poslovi obavljaju u skladu sa zakonom i odgovarajućim standardima, odnosno da se javnim sredstvima upravlja na ekonomičan, efikasan i efektivan način. Da bi uspostavili adekvatan i efektivan sistem kontrola, rukovodioci imaju sljedeće odgovornosti:

- *Stimulisanje okruženja koje promovira kontrolu.* To podrazumijeva ponašanje i stavove rukovodioca prema kontroli koji pokazuju visoke etičke i lične standarde, integritet, marljivost, lojalnost i poštenje. Ovakav način ponašanja i stavovi stvaraju okruženje u kojem se podstiču odgovarajući i efikasni kontrolni procesi;
- *Utvrđivanje rizika i procjena mogućeg utjecaja rizika na rad i poslovanje.* To podrazumijeva utvrđivanje područja izloženih mogućim rizicima kod svake aktivnosti i u svim organizacionim jedinicama korisnika. Izloženost se nakon toga ocjenjuje u smislu utjecaja na organizaciju i vjerovatnoće ostvarenja rizika. Rukovodioci donose odluke o kontrolisanju te izloženosti, usklađujući rizik i kontrole i uzimajući u obzir troškove provođenja kontrole, kao odgovora na rizik;

¹„Službene novine Federacije BiH“, broj: 38/16

- *Uspostavljanje adekvatne infrastrukture rada i poslovanja* koja se sastoji od politika, standarda poslovanja i poslovne uspješnosti, budžeta/finansijskih planova, planova rada, sistema procedura i dr. koje se bave utvrđenim područjima izloženosti i kojima se rizik svodi na prihvatljiv nivo;
- *Osmišljavanje i provođenje kontrolnih procesa* kojima se zaposlenici motivišu i usmjeravaju da poslove obavljaju na način koji omogućava ostvarivanje pozitivnih rezultata i unapređenje rada;
- *Uspostavljanje programa kontinuiranog praćenja* u svrhu utvrđivanja i izvještavanja o efikasnosti kontrolnih procesa.

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

Šira svrha Priručnika za FUK jeste da rukovodiocima organizacija i imenovanim koordinatorima za FUK pomogne u osmišljavanju i provođenju FUK radi efikasnog izvršavanja aktivnosti, projekata i programa. Pored toga, cilj ovog priručnika je i davanje smjernica za dalji razvoj internih kontrola kod korisnika, te definiranje odgovornosti za efikasno upravljanje javnim sredstvima i sredstvima Evropske unije i drugih međunarodnih institucija.

Priručnik za FUK definiše okvir za internu kontrolu u organizacijama u Federaciji BiH i na svojevrsan način pruža osnovu sistema FUK u odnosu na koju se može ocjenjivati interna kontrola.

Priručnik za FUK sadrži smjernice za provođenje internih kontrola koje ne iznose detaljne politike, procedure i procese za provođenje internih kontrola, nego daju široki okvir u kojem obveznici uspostave sistema FUK mogu razraditi interne kontrole u skladu sa svojim specifičnostima.

Bitno je na kraju dodati da je Federalno ministarstvo finansija započelo razvoj informatizacije sistema javnih internih finansijskih kontrola putem aplikacije PIFC koja je dostupna svim organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH, a koja služi za razvoj i unapređenje finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije kod korisnika, te jednostavniju i kvalitetniju konsolidaciju podataka o razvoju u oblasti PIFC².

² Aplikacija PIFC je razvijena 2021, a testirana 2022. godine uz podršku EU projekta „Unapređenja javnih internih finansijskih kontrola u BiH i između ostalog omogućava vođenje elektronskih mapa procesa, registra rizika, računanje ključnih pokazatelja uspješnosti za javna preduzeća, te kvalitetnije izvještavanje i povezivanje organizacije javnog sektora u Federaciji BiH

1. UVOD U FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU

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

Definicija

FUK se definira kao sveobuhvatan sistem internih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni rukovodioci korisnika, a kojim se upravljajući rizicima osigurava razumno uvjeravanje da će se u ostvarivanju ciljeva budžetska i druga sredstva koristiti pravilno, ekonomično, efikasno i efektivno³.

Interne finansijske kontrole u javnom sektoru⁴ predstavljaju cjelokupan sistem finansijskih i drugih kontrola koje uspostavlja rukovodilac organizacije sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja ciljeva organizacije. Interne finansijske kontrole u javnom sektoru obuhvataju mjere za kontroliranje prihoda, rashoda, imovine i obaveza.

Adekvatni sistemi FUK uspostavljeni su onda kada upravljačka struktura planira i organizuje poslovanje na način da se osigurava **razumno uvjeravanje**⁵ da se uspješno upravlja rizicima i da se u realizaciji ciljeva kao što su: obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, efektivan i efikasan način, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, zaštita sredstava od gubitaka, zloupotrebe i štete, jačanje odgovornosti za ostvarenje poslovnih ciljeva, te pouzdanost i sveobuhvatnost finansijskih i drugih izvještaja, osigura da se javna sredstva (uključujući sve izvore finansiranja) koriste pravilno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Djelokrug i svrha

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

Okvir PIFC-a sastoji se od tri komponente koje zajednički funkcioniraju kako bi se osiguralo razumno uvjeravanje da interne kontrole funkcioniraju adekvatno i efikasno:

1. **finansijsko upravljanje i kontrola** uz jačanje odgovornosti za ostvarivanje ciljeva organizacije, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u organizaciji;
2. funkcionalno nezavisna **interna revizija** kao pomoć rukovodiocu organizacije koja vrši preglede efikasnosti internih kontrola;
3. **centralna harmonizacijska jedinica**, kao zasebna jedinica, koja razvija i usmjerava proces PIFC-a. Između ostalog, ova jedinica odgovorna je za uspostavljanje standarda interne kontrole i interne revizije, te osigurava da se ti standardi održavaju na odgovarajućem nivou kvaliteta.

³ Član 3. tačka 6) Zakona o FUK

⁴ Eng. Public Internal Financial Control (PIFC)

⁵ Razumno uvjeravanja podrazumijeva zadovoljavajući nivo sigurnosti po određenom pitanju uzimajući u obzir odnos troškova i prednosti i rizike.

Primarna odgovornost za uspostavu i razvoj sistema PIFC je na rukovodiocima organizacije, koji su, u skladu sa zakonom, odgovorni za uspostavljanje i provođenje adekvatnog i efektivnog funkcioniranja interne finansijske kontrole u svojim organizacijama.

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

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

Finansijski učinci su u pozadini svih odluka, aktivnosti i poslovnih događaja, bez obzira da li su vidljivi direktno ili indirektno, odnosno prije ili kasnije. Upravo u ovim područjima (stanje prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obaveza, ugovora - potpisanih i zatim stavljenih u realizaciju) su vidljive krajnje posljedice finansijskih učinaka poslovanja, odnosno poduzetih ili nepoduzetih aktivnosti, realiziranih odluka, provedenih investicijskih projekata i slično. Iz tog razloga su za FUK posebno važna područja koja su vezana za planiranje i izvršavanje budžeta ili finansijskog plana, računovodstvo, izvještavanje i javne nabavke. Pobrojana područja su ujedno i ključna područja za fiskalnu odgovornost.

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

Dakle, FUK se odnosi na upravljačku odgovornost u svim oblastima, a posebno u oblastima planiranja, programiranja, izrade i realizacije budžeta i finansijskih planova i računovodstva i izvještavanja, kako bi se postigli postavljeni ciljevi i osigurala zaštita resursa od gubitaka, neadekvatnog korištenja i prevara.

Svrha FUK je da osigura:

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

Osnovne karakteristike kvalitetnih sistema FUK uključuju upravljanje po principu „vrijednost za novac“, upravljačku odgovornost na svim nivoima upravljanja i sistemski pristup i razumijevanje kontrola:

Upravljanje po principu „vrijednost za novac“

Jedna od osnovnih karakteristika kvalitetnih sistema FUK je upravljanje po principu „vrijednost za novac“. Upravljanje po principu „vrijednost za novac“ treba da osigura da se u pružanju usluga i drugim aktivnostima kojima se organizacije bave, zadovolje standardi kvaliteta i da se to učini na ekonomičan, efikasan i efektivan način, odnosno pruži kvalitetna usluga uz što je moguće manju potrošnju finansijskih sredstava. To od upravljačke strukture u javnom sektoru zahtijeva da aktivno upravlja javnim aktivnostima polazeći od sljedećih pitanja:

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

Navedeni pristup upravljanju zahtijeva detaljnije informacije o rashodima i prihodima, što otvara cijeli niz pitanja na koje upravljačka struktura u javnom sektoru 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 periodu?
- Koji su troškovi alternativnih načina pružanja usluga ili organizovanja poslovanja?

Navedeno ukazuje da aktivno upravljanje zahtijeva adekvatne upravljačke informacione sisteme, čiji su temelj kvalitetni računovodstveni sistemi koji pružaju potrebne informacije za upravljanje rashodima, prihodima, imovinom i obavezama.

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

Jedan od ciljeva FUK je obavljanje poslovanja ne samo na pravilan i etičan način i u skladu sa zakonima i podzakonskim propisima, već i u skladu sa **principom 3E (ekonomičan, efikasan i efektivan način)**.

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 nerasprično i uravnoteženo poslovanje.

Korisnik javnih sredstava koji posluje ekonomično nabavlja resurse neophodne za izvršenje aktivnosti po najnižim troškovima, a da istovremeno ne narušava zahtjeve za

kvalitetom, količinom i blagovremenošću⁶. Smisao ekonomičnosti je da ne pribavljamo ono što nam ne treba, već samo ono što nam stvarno treba i što ćemo zaista koristiti.

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 organizacija 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 zadanog kvantiteta i količine resursa.

Korisnik javnih sredstava 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. Jednostavnije rečeno, korisnik javnih sredstava je više efikasan kada isporuči više usluga, odnosno kada daje bolje rezultate sa istim resursima, ili kada određeni nivo usluge ostvari korištenjem minimalnih resursa⁷.

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

Efektivno poslovanje znači poslovanje u kojem rezultati neke aktivnosti odgovaraju cilju ili željenim učincima koji su se namjeravali postići. Korisnik javnih sredstava 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 postići⁸.

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

Ekonomičnost, efikasnosti i efektivnost treba promatrati kao cjelinu, jer npr. nema smisla raditi nešto na jeftiniji način ako s tim ne ostvarujemo željeni rezultat. Naime, korisnik javnih sredstava može nešto raditi na jeftiniji način 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 prikazane. Za mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti

⁶ Primjer ekonomičnosti: nabavka školskog i kancelarijskog materijala odgovarajućeg kvaliteta po najpovoljnijoj cijeni.

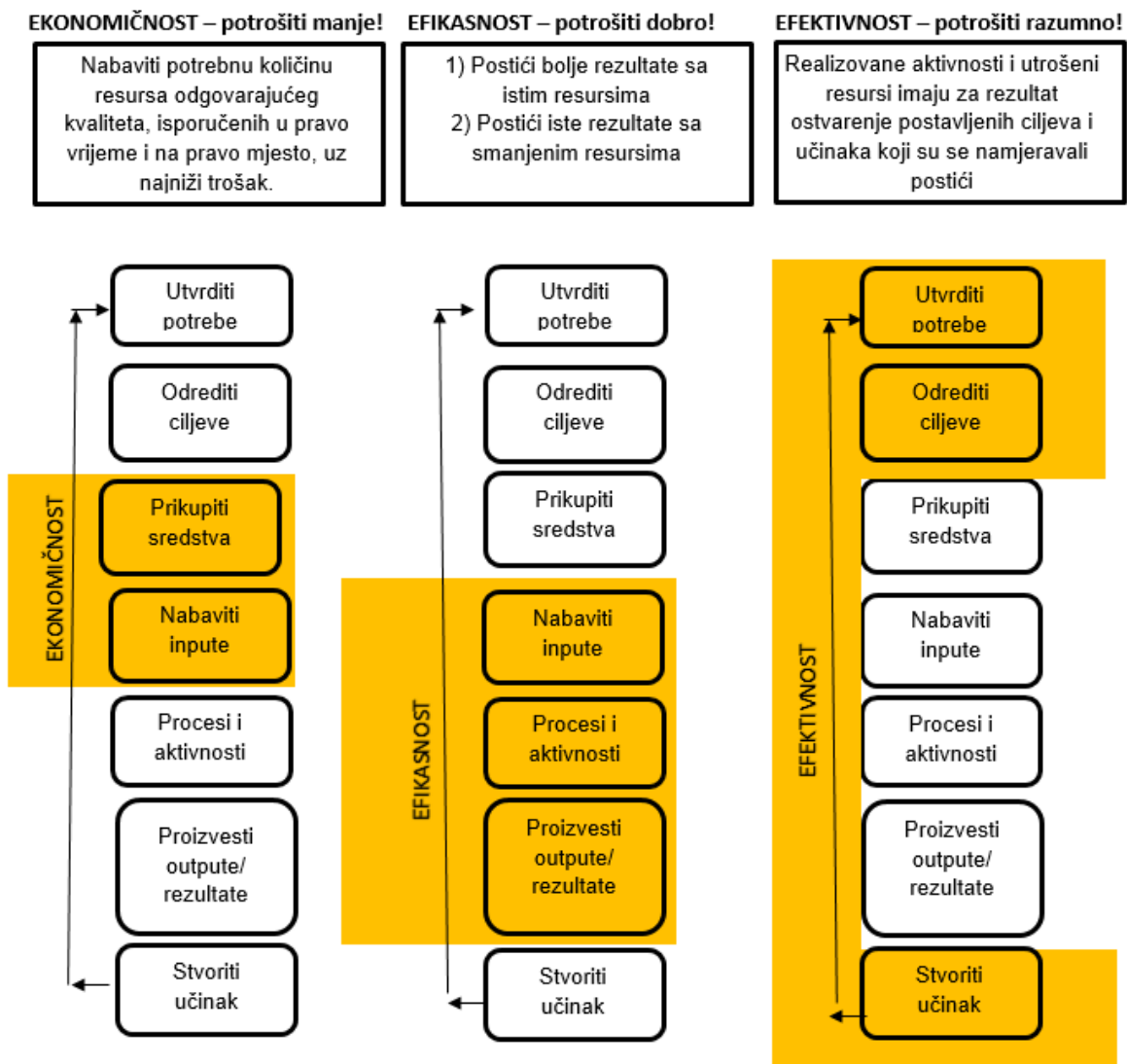
⁷ Primjer efikasnosti: ukoliko su kvalitet njege i brige za pacijenta ostali isti uprkos smanjenju budžeta bolnice, tada je bolnica efikasnija; parametar za mjerenje efikasnosti je i smanjenje troškova servisiranja i održavanja vozila, kompjutera, opreme. S druge strane, vozni park u kojem ostaje puno službenih vozila koja se ne koriste ili su pokvarena zbog neredovnog održavanja, primjer je neefikasnosti.

⁸ Primjer efektivnosti: smanjena stopa bolesti kao rezultat medicinske njege, poboljšanja u zdravstvu i kvalitetu življenja, te smanjenja stopa mortaliteta.

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

Razvojem strateškog planiranja se od korisnika javnih sredstava zahtijeva utvrđivanje općih i posebnih ciljeva, definiranje načina ostvarenja, te utvrđivanje pokazatelja rezultata i pokazatelja uspješnosti, čime se stvaraju preduslovi za bolje i veće mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja korisnika u javnom sektoru.

Prikaz na šta je usmjerena ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u kontekstu elemenata iz strateškog plana (ciljevi, aktivnosti, rezultati, učinci) i resursa potrebnih za njihovu realizaciju, dat je na sljedećoj slici:



Slika broj 1 - Povezanost ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u pružanju javnih usluga

Inputi (ulazi) uključuju sve resurse koji se u okviru programa troše u cilju pružanja određene usluge, npr. ljudski, finansijski, tehnički i dr. (kao i korištenje imovine, npr. kancelarijskog prostora).

Procesi predstavljaju radnje i aktivnosti koje korisnik javnih sredstava poduzima s inputima (ulazima) kako bi ostvario određene rezultate (izlaze). To je mjera koja pokazuje kako korisnik javnih sredstava 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 cestu.

Upravljačka odgovornost na svim nivoima upravljanja

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

Važno je da rukovodioci prate jasno postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti ostvarenja ciljeva, uključujući i finansijske parametre, a linije ovlaštenja i odgovornosti trebaju biti čvrsto uspostavljene, jasno definirane, transparentne i dosljedno primijenjene.

Pored toga, potrebno je da je upravljačka struktura na svim nivoima upravljanja:

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

Paralelno sa razvojem linija ovlaštenja i odgovornosti unutar organizacione strukture potrebno je razvijati i sistem izvještavanja. Naime, rukovodstvo na višim nivoima treba imati pravovremene informacije o tome da li rukovodstvo na nižim nivoima ostvaruje ono šta se od njega očekuje, da li je to u skladu sa zakonskim ovlaštenjima i koliko je u tome uspješno.

Razvoj upravljačke odgovornosti otežavaju sljedeći faktori:

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

Sistemski pristup i razumijevanje kontrole

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

odredbama Zakona o FUK, pratećim propisima i standardima interne kontrole propisane su komponente internih kontrola putem kojih se provodi FUK.

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

Sistemi FUK zasnivaju se na pet međusobno povezanih komponenti internih kontrola,⁹ koje uključuju:

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

Za funkcioniranje sistema FUK zasnovanog na navedenim komponentama neophodno je razumijevanje njihovog značenja i međusobne povezanosti: da bismo uspostavili adekvatne kontrolne aktivnosti, potrebno je prije svega sagledati okruženje u kojem se kontrole uspostavljaju, te analizirati kakvo je to okruženje.

Kontrolno okruženje čine lični i profesionalni integritet, etičke vrijednosti zaposlenih i njihova kompetentnost, te načini rukovođenja i stilovi upravljanja. Prilikom sagledavanja kontrolnog okruženja, treba razmotriti i da li je misija organizacije jasno određena, postoji li vizija poslovanja i planski pristup poslovanju što uključuje postavljene ciljeve sadržane u strateškim i drugim planskim dokumentima i slično. Važno je analizirati i organizacionu strukturu, uključujući način podjele ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvještavanja, postojanje prakse pisanih pravila i procedura, politike upravljanja ljudskim resursima i slično. Kvalitetan sistem FUK uzima u obzir sve prethodno navedene elemente iz kontrolnog okruženja i razmatra njihov utjecaj.

Ono što je također karakteristično za kvalitetne sisteme FUK 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 korisnika, te poduzimanje potrebnih radnji, posebno kroz sistem FUK. Važno je istaknuti da upravljanje rizicima treba postati sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka. Provođenje procesa upravljanja rizicima ogleda se prvenstveno u dokumentovanju informacija o rizicima, njihovoj vrsti, vjerovatnoći nastanka i procjeni utjecaja, uvođenju sistemskog izvještavanja o rizicima, izradi strategija upravljanja rizicima i slično.

⁹ Komponente su utvrđene u skladu s INTOSAI smjernicama za standarde interne kontrole za javni sektor zasnivaju se na COSO modelu za internu kontrolu (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, odnosno Odbor pokroviteljskih organizacija (COSO)).

Sistemski pristup uspostavljanju **kontrolnih aktivnosti** osigurava se sagledavanjem kontrolnog okruženja uzimajući u obzir rizike koji potencijalno prijete realizaciji ciljeva. Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, procedure i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva smanjenjem rizika na prihvatljiv nivo ili drugim odgovarajućim pristupom upravljanju rizicima.

Kao primjeri kontrolnih aktivnosti mogu se navesti:

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

Važna komponenta sistema internih kontrola je i ona koja se odnosi na sistem **informacija i komunikacija** s obzirom na važnost poslovnih informacija za funkcije upravljanja i kontrole. Budući da je kvalitet odluka koje donose upravljačke strukture u direktnoj vezi sa kvalitetom informacija na temelju kojih se te odluke donose, neophodno je da informacije budu odgovarajuće, ažurne, tačne i dostupne. Navedeno zahtijeva efikasnu komunikaciju na svim nivoima u organizaciji, izgradnju odgovarajućeg upravljačkog informacionog sistema, te uspostavljanje i razvoj efikasnog, pravovremenog i pouzdanog sistema izvještavanja.

Jednom uspostavljen sistem FUK zahtijeva stalno praćenje. **Praćenje i procjena** sistema finansijskog upravljanja i kontrola obavlja se u svrhu procjenjivanja njegovog odgovarajućeg funkcioniranja i osiguravanja pravovremenog ažuriranja. Praćenje i procjena sistema obavlja se kontinuiranim praćenjem, samoprocjenom i internom revizijom.

Potrebno je naglasiti da sistem internih kontrola, bez obzira na to koliko je dobro osmišljen i operativan, rukovodstvu može da pruži samo razumno, ali ne i apsolutno uvjeravanje da se ostvaruju ciljevi organizacije. Razumna mjera u uvjeravanju je stvar procjene, pri čemu rukovodioci treba da identifikuju i procijene rizike koji su vezani za aktivnosti, programe i projekte, te da utvrde prihvatljiv stepen rizika u različitim okolnostima.

Dakle, iako interna kontrola može pomoći organizaciji da ostvari svoje ciljeve, ona sama po sebi ne predstavlja rješenje za dobro upravljanje, ali, između ostalog, pruža informacije rukovodstvu o napretku organizacije u pogledu ostvarivanja ciljeva.

1.2. Regulatorni okvir za finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru

Primarni zakoni koji uređuju finansijsko upravljanje i kontrolu

Temeljni zakoni kojima se uređuje upravljanje javnim finansijama i definišu pravila za finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru su Zakon o budžetima u Federaciji Bosne i Hercegovine ¹⁰ i Zakon o FUK.

Zakon o budžetima u Federaciji BiH (u daljem tekstu: Zakon o budžetima) temeljni je akt koji uređuje područje javnih finansija, a njegova je osnovna svrha uspostaviti upravljanje i kontrolu nad finansijskim tokovima budžeta. Glavna područja koja uređuje Zakon o budžetima uključuju planiranje i izvršavanje budžeta Federacije BiH, budžeta kantona, gradova i općina i finansijskih planova vanbudžetskih fondova, budžetske principe, zaduživanje, garancije i upravljanje dugom, program javnih investicija, pravila fiskalne odgovornosti, kao i računovodstvo, izvještavanje, nadzor i reviziju budžeta i drugih budžetskih korisnika.

Uz Zakon o budžetima doneseni su podzakonski akti kojima se detaljnije uređuju posebna područja definirana ovim Zakonom. Između ostalog, Zakon o budžetima uveo je obavezu sastavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti.¹¹ Ovim odredbama se rukovodilac budžetskog korisnika zadužuje da svake godine za prethodnu budžetsku godinu, za period u kojem je obavljao poslove rukovodioca, popuni Izjavu o fiskalnoj odgovornosti kojom potvrđuje da je odgovoran za zakonito i namjensko korištenje sredstava i efikasno i uspješno funkcioniranje sistema FUK u okviru budžetom utvrđenih sredstava.

Zakon o FUK je *lex specialis* (poseban zakon) koji uređuje finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru, propisuje zajedničke okvirne principe i standarde, reguliše odgovornosti za uspostavljanje, razvoj i implementaciju FUK, nadležnosti Centralne harmonizacijske jedinice Federalnog ministarstva finansija i drugih organizacija u javnom sektoru u Federaciji u provođenju sistema internih finansijskih kontrola, izvještavanje o FUK, kao i poduzimanje radnji protiv nepravilnosti i prevara. Zakon o FUK obavezuje rukovodioce organizacija na uspostavljanje i razvoj sistema internih finansijskih kontrola, preuzimanje odgovornosti koju imaju u skladu sa Zakonom o budžetima, da osiguraju uspješno provođenje odredbi Zakona o budžetima, te da spriječe rizik pojave nepravilnosti i prevara u organizaciji.

Također, Zakon o FUK obavezuje rukovodioce korisnika na uspostavu odgovarajućeg, efikasnog i efektivnog sistema FUK koji treba osigurati:

- planski pristup poslovanju i definiranje ciljeva organizacije;
- uređenu organizacionu strukturu – definirana ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvještavanja;
- jasne procedure poslovanja;
- upravljanje rizicima;

¹⁰ Službene novine Federacije BiH", br. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15, 104/16,5/18, 11/19, 99/19 i 25a/22

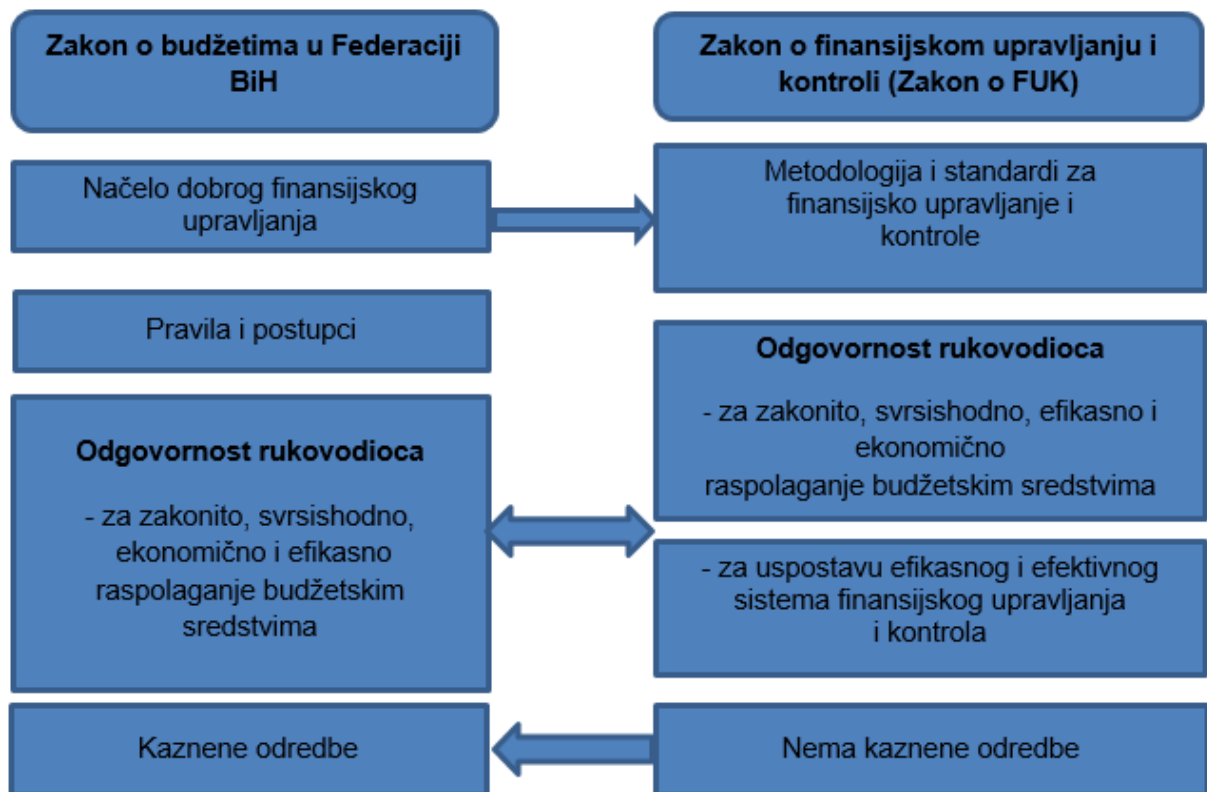
¹¹ Pravilnik o obliku, sadržaju, načinu popunjavanja i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti ("Službene novine Federacije BiH", broj 13/14)

- uspostavljanje i razvoj odgovarajućih kontrolnih mehanizama;
- uspostavljanje i razvoj sistema informacija i komunikacija, kao i
- stalno praćenje i procjenu sistema FUK.

Zakon o FUK predstavlja, u prvom redu, komplementarno zakonsko rješenje Zakonu o budžetima u Federaciji BiH. Naime, Zakon o budžetima postavlja temeljna pravila i procedure za izradu i donošenje budžeta, odnosno finansijskih planova, upravljanje budžetskim sredstvima i imovinom, budžetsko računovodstvo i izvještavanje. Za provođenje navedenog u praksi potrebni su efikasni sistemi FUK, a metodologiju i standarde za uspostavljanje i način funkcioniranja sistema FUK propisuje Zakon o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH.

Oba zakona, Zakon o budžetima i Zakon o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH, ističu odgovornost rukovodioca organizacije “za: 1. zakonito i namjensko korištenje sredstava i 2. efikasno i uspješno funkcioniranje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u okviru budžetom utvrđenih sredstava”¹² i “da ciljeve organizacije ostvaruje upravljanjem sredstvima organizacije na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način”.¹³

Zakon o FUK nema prekršajnih odredbi, međutim sistemi internih finansijskih kontrola koji nisu efikasni i efektivni mogu imati za posljedicu nezakonitu i neefikasnu potrošnju javnih sredstava, za šta su sankcije predviđene u Zakonu o budžetima.



Slika broj 2 - Povezanost Zakona o budžetima u Federaciji BiH i Zakona o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH

¹² Član 44. Zakona o budžetima

¹³ Član 12, stav (2) Zakona o FUK

Na osnovu Zakona o FUK doneseni su podzakonski akti kojima se detaljnije uređuju pojedina pitanja utvrđena Zakonom:

1. Pravilnik o provođenju FUK („Službene novine Federacije BiH“, br. 6/17 i 3/19)
2. Standardi interne kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH („Službene novine Federacije BiH“, broj: 75/16)
3. Smjernice za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji BiH („Službene novine Federacije BiH“, broj: 42/22)
4. Smjernice za razvoj upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 30/21)

Metodološki okvir za provođenje FUK ukazuje da je provođenje aktivnosti i procedura koje obuhvata FUK uređeno brojnim zakonima i podzakonskim propisima u zavisnosti na koja područje se te aktivnosti i procedure odnose.

Ostala regulativa koja uređuje područje finansijskog upravljanja i kontrole

Kao što je prethodno istaknuto, Zakon o FUK i Zakon o budžetima predstavljaju krovne zakone za FUK jer postavljaju principe, standarde, metodološki okvir i temeljna pravila za FUK. Međutim, FUK u sebi integriše brojna druga područja (upravljanje ljudskim resursima, etička pitanja, organizaciju, javne nabavke, odnose između povezanih organizacija i dr.) koja se detaljnije uređuju kroz druge zakone i podzakonske propise, uputstva, smjernice i sl. Prema tome, regulativa koja uređuje FUK daleko je brojnija i kompleksnija od temeljnih propisa i uključuje veliki broj zakonskih i podzakonskih propisa koji uređuju pojedina područja poslovanja. Zbog toga je nemoguće na isti način razvijati FUK u svim organizacijama javnog sektora, jer će svaka organizacija to činiti na sebi svojstven način, u skladu sa zahtjevima vlastitih nadležnosti i regulatornog okvira kojeg primjenjuje.

U nastavku je dat tabelarni pregled nekih od područja vezanih za FUK, te propisa koji ih uređuju:

Tabela broj 1 - Pregled nekih od područja vezanih uz FUK i regulative koja ih uređuje

Područje	Propisi
Etika/Integritet	- Etički kodeks za državne službenike u Federaciji BiH - Etički kodeks/ Kodeks profesionalne etike za interne revizore u Federaciji BiH
Ljudski resursi	- Zakon o državnoj službi u Federaciji Bosne i Hercegovine - Zakon o namještenicima u organima državne službe u Federaciji Bosne i Hercegovine - Zakon o radu
Strateško planiranje	- Zakon o razvojnom planiranju i upravljanju razvojem u Federaciji BiH - Uredba o trogodišnjem i godišnjem planiranju rada, monitoringu i izvještavanju u Federaciji Bosne i Hercegovine
Organizacijska struktura	- Zakon o organizaciji organa uprave u Federaciji Bosne i Hercegovine

	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o federalnim ministarstvima i drugim tijelima federalne uprave - Zakon o privrednim društvima - Uredba o načelima za utvrđivanje unutrašnje organizacije federalnih organa uprave i federalnih upravnih organizacija
Javne nabavke	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o javnim nabavkama Bosne i Hercegovine
Računovodstvo i finansijsko izvještavanje	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine - Uredba o računovodstvu budžeta u Federaciji BiH
Dokumentovanje/ Arhiviranje	<ul style="list-style-type: none"> - Uredba o kancelarijskom poslovanju u organima uprave i službama za upravu u Federaciji BiH - Uputstvo o načinu vršenja uredskog poslovanja u organima uprave i službama za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine - Uredba o organiziranju i načinu vršenja arhivskih poslova u organima uprave i službama za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine

Tabela broj 2 - Primjer propisa koji uređuju FUK u specifičnim područjima

Područje	Propisi
Školstvo	<ul style="list-style-type: none"> - Okvirni zakon o predškolskom odgoju i obrazovanju u Bosni i Hercegovini - Okvirni zakon o osnovnom i srednjem obrazovanju u Bosni i Hercegovini
Zdravstvo	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o zdravstvenoj zaštiti - Zakon o zdravstvenom osiguranju
Javna preduzeća	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o javnim preduzećima u Federaciji BiH
Prostorno uređenje	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o prostornom planiranju i korištenju zemljišta na nivou Federacije BiH

Napomena: U prethodnim je tabelama naveden samo dio propisa kao primjer, jer svrha ovog pregleda nije da se na jednom mjestu objedinjeno prikaže sva regulativa u pojedinim oblastima, već da se ukaže na širinu i kompleksnost sistema FUK.

Provođenje finansijskog upravljanja i kontrole u praksi obuhvata brojne aktivnosti i procedure u skladu sa važećim propisima i oblikovanje ovog sistema u praksi kod korisnika uveliko zavisi od specifičnosti koje proizlaze iz područja poslovanja pojedinih organizacija.

Za uspješno provođenje FUK u praksi i kako bi se izbjegla pogrešna percepcija da je FUK izolovana aktivnost koja se provodi samo da bi se formalno ispunile obaveze prema Zakonu o budžetima i Zakonu o FUK, važno je shvatiti da je riječ o sistemu koji istovremeno integriše i poboljšava različita područja poslovanja, u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima.

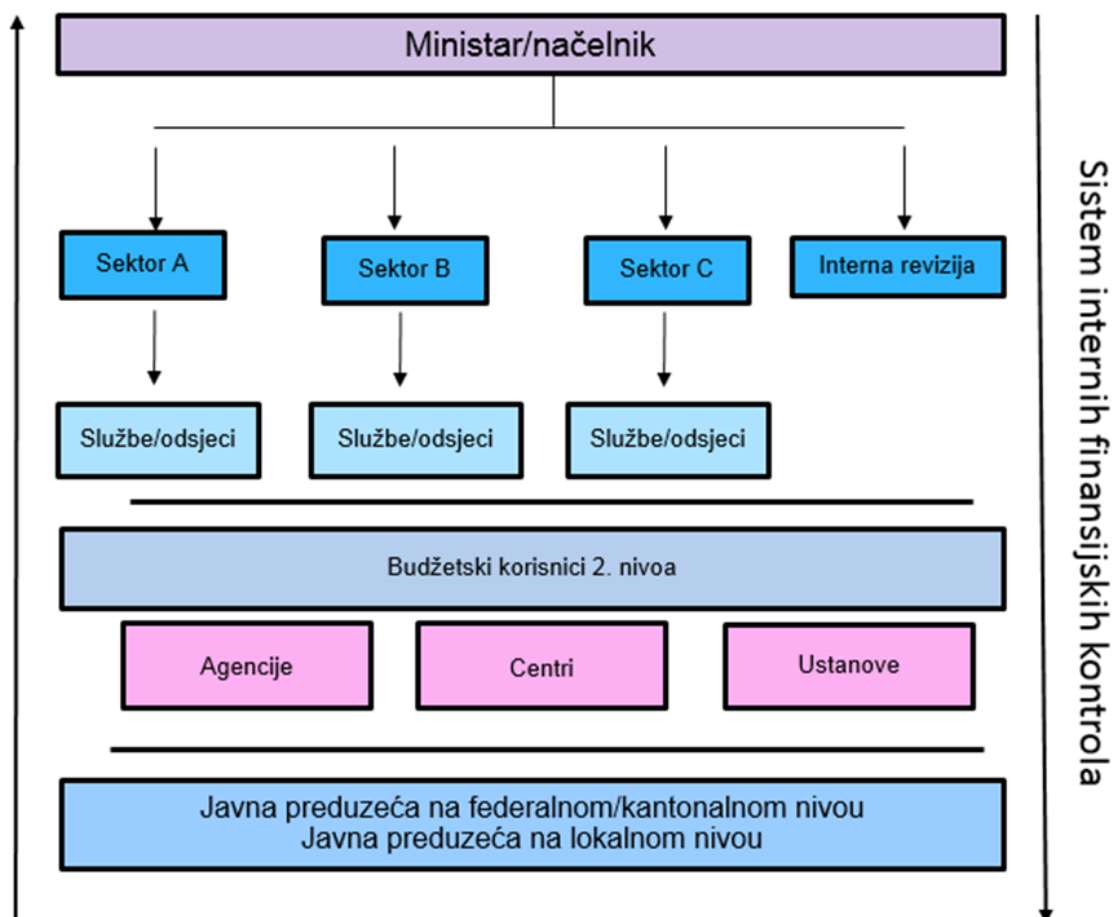
1.3. Institucionalni odnosi u javnom sektoru i njihov utjecaj na finansijsko upravljanje i kontrolu

Međusobna povezanost institucija u javnom sektoru kroz osnivačke odnose, način finansiranja, provođenje strateških ciljeva, konsolidaciju budžeta, odnosno finansijskih planova i izvještaja i funkcionalnu povezanost pojedinih organizacija utječe na oblast FUK, pa stoga zahtijeva koordiniran pristup kako bi se omogućio sveobuhvatan i cjelovit razvoj FUK u javnom sektoru.

Primjeri međusobno povezanih institucija su ministarstva i upravne organizacije (samostalne ili u sastavu organa uprave), osnovane sa svrhom provođenja određenih aktivnosti iz resora za koje je zaduženo njima nadležno ministarstvo.

Primjeri međusobno povezanih institucija predstavljaju i kantoni i budžetski korisnici u njihovom sastavu (ustanove u zdravstvu, školstvu, kulturi i sl.), jedinice lokalne samouprave i budžetski korisnici u njihovom sastavu (ustanove u zdravstvu, školstvu, kulturi, socijalne ustanove i sl.), uključujući i pravna lica u većinskom vlasništvu Federacije i kantona.

Povezanost između federalnih ministarstava i upravnih organizacija, kantona i njihovih budžetskih korisnika, jedinica lokalne samouprave i njihovih budžetskih korisnika jasno je vidljiva u budžetu kroz organizacionu klasifikaciju.



Slika broj 3 - Povezanost sa korisnicima u sastavu

Korisnici u sastavu ministarstva/kantona/jedinica lokalne samouprave u funkciji su realizacije postavljenih ciljeva određenog resora, odnosno realizacije strateških ciljeva resornog ministarstva; kantoni u svojoj viziji i strateškim dokumentima ističu kao prioritet razvoj obrazovne, zdravstvene, kulturne i ostale društvene infrastrukture. Međutim, aktivnosti koje su usmjerene na realizaciju takvih ciljeva provode škole, vrtići, bolnice, muzeji, biblioteke, dakle korisnici u sastavu kantona.

Korisnici u sastavu ministarstva/kantona/grada/općine svoje budžete ili finansijske planove, odnosno svoje finansijske izvještaje, dostavljaju na konsolidaciju nadležnom organu, što onda u cjelini predstavlja budžet ministarstva, kantona, grada, općine. U smislu FUK, koordiniran pristup između povezanih organizacija podrazumijeva, prije svega, jasno definiranje ovlaštenja i odgovornosti, načina saradnje, načina izvještavanja, kao i funkcije nadzora.

Svako uređuje sistem FUK na svom nivou, međutim, korisnici prvog nivoa trebaju voditi računa da putem finansijskog upravljanja i kontrole urede i saradnju sa korisnicima u svom sastavu.

U tom smislu, od korisnika prvog nivoa (ministarstava, kantona, jedinica lokalne samouprave) očekuje se sljedeće:

- uključivanje rukovodilaca korisnika nižeg nivoa na sastanke rukovodstva višeg nivoa,
- uključivanje korisnika nižeg nivoa u izradu strateških dokumenata koji se pripremaju na višem nivou,
- detaljnije uređivanje međusobne saradnje sa korisnicima u njihovom sastavu (npr. sporazumima, uputstvima i dr. se detaljnije uređuju ovlaštenja i odgovornosti u procesu strateškog planiranja i sl.)
- definiranje načina izvještavanja od strane korisnika nižeg nivoa o najznačajnijim rizicima u njihovom poslovanju,
- nadziranje u kojoj mjeri korisnici u njihovom sastavu imaju uređene kontrolne aktivnosti u procesima izrade i realizacije budžeta, odnosno finansijskih planova, nabavke i ugovaranja, upravljanja imovinom i slično,
- uspostava informatičke povezanosti sa korisnicima u njihovom sastavu, gdje god je to moguće,
- uspostava odgovarajućih sistema izvještavanja koji osiguravaju praćenje funkcioniranja sistema FUK kod organizacija koje su u njihovom sastavu.

Povezanost korisnika u sastavu, ogleda se i kroz dostavljanje Godišnjeg izvještaja o funkcionisanju sistema FUK (GI FUK), kroz koj se ostvaruje uvid i u funkcioniranje sistema FUK kod korisnika u njihovom sastavu.

Ministarstva/kantoni/jedinice lokalne samouprave koji daju transfere i subvencije javnim preduzećima u njihovom većinskom vlasništvu također su u obavezi da razvijaju institucionalne odnose. Kako bi imao određeni nivo sigurnosti da se data sredstva u javnim preduzećima koriste ne samo zakonito i pravilno, nego i

ekonomično, efikasno, efektivno i svrsishodno, rukovodilac budžetskog korisnika može urediti sisteme kontrola vezane za odnos sa javnim preduzećima u svojoj nadležnosti odnosno u svom vlasništvu na način koji se, u skladu sa procijenjenim rizicima, smatra adekvatnim.

Naime, javna preduzeća¹⁴ u funkciji su realizacije ciljeva resornog ministarstva/kantona/grada ili općine i obavljaju djelatnosti od javnog društvenog interesa, te se često finansiraju i značajnim budžetskim sredstvima. Shodno tome, takva preduzeća trebaju razvijati elemente sistema FUK i poslovati u skladu sa principima FUK, na šta ih obavezuje i Zakon o FUK. Njihovi osnivači su u obavezi da prate razvoj takvog sistema kontrola koji će pružiti uvjerenje da su doznačena javna sredstva utrošena u skladu sa principima kvalitetnog finansijskog upravljanja, odnosno u svrhu realizacije postavljenih ciljeva i da poslovanje preduzeća ili ustanova neće ugroziti vlasnički kapital.

Osim zakonskih propisa koji uređuju FUK, treba naglasiti da je saradnja i povezanost organizacija u javnom sektoru uređena i na druge načine, na primjer: kroz određene sporazume o saradnji, posebne zakone koji regulišu određena područja gdje je u provođenje uključeno više organizacija, posebnim ugovorima, odlukama i slično.

Formalno-pravni okvir koji se odnosi na međusobnu povezanost subjekata u javnom sektoru u kontekstu FUK potrebno je kontinuirano preispitivati, mijenjati i dopunjavati u skladu sa potrebama prakse u cilju efikasnijeg i boljeg funkcioniranja sistema FUK.

1.4. Nadležnost i uloga Centralne harmonizacijske jedinice

Centralna harmonizacijska jedinica Federalnog ministarstva finansija (dalje u tekstu: CHJ FMF) je sektor pri Federalnom ministarstvu finansija ovlašten za razvoj, rukovođenje i koordinaciju javne interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH¹⁵ i ima sljedeće zakonske nadležnosti:

- pripremanje zakona i podzakonskih propisa iz područja FUK za organizacije u Federaciji BiH;
- pripremanje i ažuriranje strateških dokumenata iz oblasti razvoja sistema FUK u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima, standardima interne kontrole, praksama i propisima u Evropskoj uniji;
- koordiniranje uspostave i razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru;
- definiranje sadržaja programa obuke i koordinaciju aktivnosti na provođenju programa obuke iz oblasti FUK u organizacijama u Federaciji BiH;

¹⁴ Shodno članu 2. Zakona o javnim preduzećima u Federaciji BiH, javno preduzeće je pravno lice koje je upisano u sudski registar kao privredno društvo i koje obavlja djelatnost od javnog društvenog interesa (energetika, komunikacije, komunalne djelatnosti, upravljanje javnim dobrima i druge djelatnosti od javnog društvenog interesa) ili pravno lice definirano kao javno preduzeće posebnim propisom.

¹⁵ Pored nadležnosti za FUK definiranih članom 16. Zakona o FUK, nadležnosti CHJ u domenu interne revizije utvrđene su članom 6. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ br. 47/08 i 101/16).

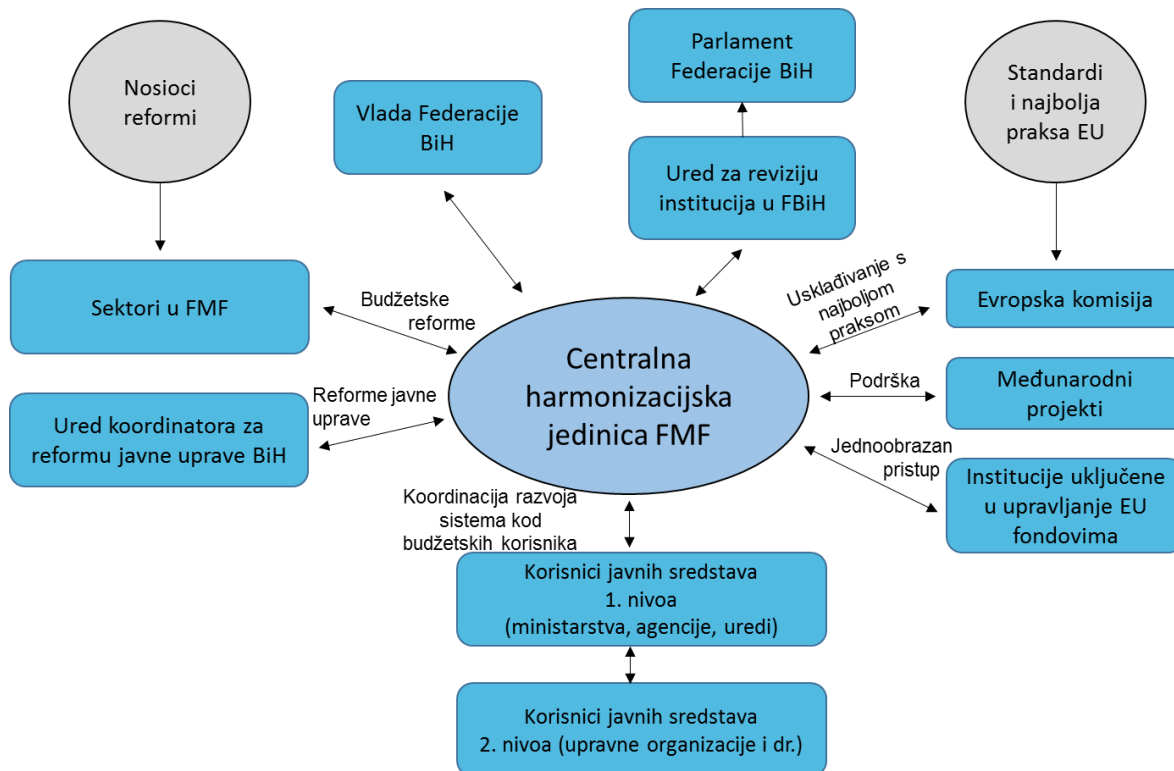
- definiranje forme i sadržaja godišnjih izvještaja, postupaka i rokova izvještavanja o adekvatnosti i efektivnosti sistema FUK u organizacijama u FBiH;
- vršenje analize, davanje preporuka kojima se unapređuje FUK u organizacijama u Federaciji BiH i praćenje njihove realizacije;
- ocjenjivanje adekvatnosti i efektivnosti sistema FUK u organizacijama u Federaciji BiH na godišnjem nivou u svrhu prikupljanja informacija za razvoj metodologije i standarda rada;
- vođenje i održavanje registra osoblja uključenog u FUK u organizacijama u Federaciji BiH.

CHJ FMF je zadužena za koordinaciju uspostavljanja i razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru u Federaciji BiH, što podrazumijeva saradnju sa velikim brojem korisnika kako bi se osiguralo usklađivanje razvoja FUK sa, razvojem javne uprave i javnog sektora, kao i jednoobrazan pristup u razvoju sistema FUK za sredstva iz svih izvora.

Koordinaciona uloga uključuje i kontinuirano praćenje napretka i izvještavanje Vlade Federacije BiH o ovom sistemu, posebno kroz izradu Godišnjeg konsolidovanog izvještaja o funkcioniranju sistema FUK koji CHJ FMF putem ministra finansija dostavlja Vladi Federacije BiH na razmatranje i usvajanje.

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

Na sljedećoj slici dat je prikaz koordinacione uloge CHJ i saradnje sa ključnim učesnicima u razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru u Federaciji BiH.



Slika broj 4 – Koordinaciona uloga CHJ FMF u razvoju finansijskog upravljanja i kontrola

U cilju razmjene informacija o pravcu razvoja sistema FUK i metodama koje se koriste za procjenu kvaliteta sistema FUK, CHJ FMF saraduje sa Uredom za reviziju institucija u Federaciji BiH, imajući u vidu da se upravo putem izvještaja Ureda za reviziju zakonodavna i izvršna vlast i javnost informišu o razvijenosti sistema FUK, uočenim slabostima i nedostacima kao i ostvarenom napretku u ovoj oblasti.

Pored navedenog, u cilju aktivnog učešća u reformskim aktivnostima, CHJ FMF ostvaruje saradnju i sa Uredom koordinatora za reformu javne uprave u BiH, s obzirom da je jedna od šest reformskih oblasti unutar Strategije reforme javne uprave i oblast javnih finansija i unutar nje javne interne finansijske kontrole.

Pored koordinacije i saradnje CHJ FMF sa sektorima za budžet i trezor unutar Federalnog ministarstva finansija (u daljem tekstu: FMF) u smislu usklađenosti priručnika, instrukcija i smjernica iz oblasti FUK sa stepenom razvoja budžetskog i trezorskog sistema, od posebnog je značaja saradnja CHJ FMF sa korisnicima na federalnom, kantonalnom i lokalnom nivou koji sistem FUK trebaju provoditi i razvijati u svakodnevnom poslovanju. Putem godišnjih izvještaja o sistemu FUK, CHJ FMF dobiva informacije o razvijenosti sistema FUK kod korisnika, koje ujedno služe i kao osnov za utvrđivanje mjera za daljnji razvoj FUK.

Saradnja CHJ FMF sa ostalim centralnim harmonizacionim jedinicama u BiH¹⁶ ostvaruje se i putem Koordinacionog odbora centralnih jedinica za harmonizaciju u Bosni i Hercegovini koji je uspostavljen sa primarnim ciljem harmonizacije politika, procedura i aktivnosti na polju javnih internih finansijskih kontrola. U oblasti FUK u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini, Koordinacioni odbor ima zaduženja za izradu okvirnih propisa zakonodavstva iz oblasti FUK, izradu okvirnog programa obuke za FUK, te predlaganje propisa za uspostavljanje, funkcioniranje i koordinaciju rada tijela nadležnih za koordinaciju borbe protiv nepravilnosti i prevara u institucijama Bosne i Hercegovine, Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu u saradnji s nadležnim tijelima Evropske komisije.

Sistem FUK razvija se u skladu sa standardima i praksom Evropske unije, stoga je važna i saradnja s međunarodnim stručnjacima u okviru projekata finansiranih od strane Evropske unije i drugih donatora, koji prenose uspješne prakse iz drugih zemalja koje je moguće primijeniti poštujući relevantne okolnostima i specifičnosti javnog sektora u Federaciji BiH.

Saradnja CHJ FMF sa prethodno navedenim institucijama je važna jer osigurava pretpostavke za sveobuhvatan razvoj FUK na nivou cijelog javnog sektora. Takav razvoj se postiže kroz zakonske i podzakonske propise koji uređuju budžetski sistem, sistem javne uprave, načine procjene kvaliteta sistema finansijskog upravljanja i kontrola i slično, a u koje se ugrađuju elementi sistema FUK.

2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODILACA ORGANIZACIJA I RUKOVODILACA OSNOVNIH ORGANIZACIONIH JEDINICA

Kao što je istaknuto u uvodnom dijelu Priručnika, upravljanje, odnosno donošenje odluka na svim nivoima upravljanja podrazumijeva finansijske učinke za koje su odgovorni rukovodioci, a koji su, shodno tome, odgovorni i za razvoj FUK.

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

¹⁶ Centralna harmonizaciona jedinica Ministarstva finansija i trezora Bosne i Hercegovine, Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija Republike Srpske i Ured centralne harmonizacione jedinice Direkcije za finansije Brčko Distrikta BiH

Dakle, ključne osobe koje su odgovorne za to na koji način i koliko efikasno funkcioniraju sistemi FUK jesu rukovodioci, prvenstveno rukovodilac organizacije i rukovodioci osnovnih organizacionih jedinica u okviru svojih ovlaštenja i odgovornosti.

Rukovodilac organizacije, prema Zakonu o FUK¹⁷, može prenijeti ovlaštenja i odgovornosti, što ne isključuje njegovu krajnju odgovornost. U isto vrijeme, krajnja odgovornost rukovodioca organizacije ne oslobađa odgovornosti ostale rukovodioce u dijelu za koji su oni nadležni. Prijenos ovlaštenja je u određenim segmentima uređen i drugim propisima.¹⁸

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

Upravljačka odgovornost detaljno je razrađena Smjernicama za razvoj upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 30/21) koje je objavilo Federalno ministarstvo finansija.

2.1. Upravljačka odgovornost rukovodioca organizacije

Odgovornost rukovodioca organizacije u vezi sa sistemom FUK jasno je određena Zakonom FUK kojim je propisano da je rukovodilac organizacije odgovoran¹⁹:

1. za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK u odnosnoj organizaciji;
2. da ciljeve organizacije ostvaruje upravljanjem sredstvima organizacije na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način;
3. za izradu internih propisa o FUK i za implementaciju sistema FUK u svim organizacionim jedinicama u okviru organizacije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava organizacija, poštujući principe zakonitosti, finansijskog upravljanja i transparentnosti u skladu sa standardima interne kontrole.

Odgovornost rukovodioca organizacije za uspostavljanje adekvatnog, efikasnog i efektivnog sistema FUK usklađenog sa međunarodnim važećim standardima interne kontrole uključuje:

- izradu i provođenje strateških i drugih planova, kao i programa za ostvarivanje općih i posebnih ciljeva organizacije,
- usklađenost strateških i operativnih planova i programa sa budžetom i finansijskim planovima,
- uspostavljanje adekvatne organizacione strukture sa uređenim ovlaštenjima i odgovornostima,
- uspostavljanje linija izvještavanja u skladu sa prenesenim ovlaštenjima i odgovornostima u svrhu praćenja rezultata ostvarenih sredstvima dodijeljenim za određene programe, projekte i aktivnosti,

¹⁷ Član 13. Zakona o FUK

¹⁸ Npr: član 70. stav (3) Zakona o organizaciji organa uprave u Federaciji BiH koji propisuje da rukovodioci organizacije mogu ovlastiti rukovodeće državne službenike ili druge državne službenike da donose pojedinačne akte za određena pitanja

¹⁹ Član 12. Zakona o FUK

- integrisanje sistema upravljanja rizicima u procese planiranja i odlučivanja,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih kontrolnih aktivnosti koje osiguravaju efikasno upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih sistema informacija i komunikacija,
- praćenje i procjenu adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti uspostavljenih sistema FUK, te unapređivanje u skladu sa stepenom provođenja i razvoja,
- osiguravanje jasno definiranog načina saradnje, ovlaštenja i odgovornosti, te sistema izvještavanja između korisnika prvog i drugog nivoa.

Za korisnike koji, u skladu sa Zakonom o budžetima, imaju obavezu popunjavanja i dostavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti, rukovodilac organizacije dostavljanjem iste potvrđuje da je osigurao: zakonito i namjensko korištenje sredstava i efikasno i uspješno funkcioniranje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u okviru budžetom utvrđenih sredstava.

Također, kada su u pitanju javna preduzeća, u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima, u izvršavanju svojih obaveza i odgovornosti, nadzorni odbor i uprava dužni su aktivno sudjelovati u nadzoru provedbe važećih zakona, pravilnika i drugih propisa u javnom preduzeću, što također predstavlja aktivan angažman rukovodstva u razvoju i unapređenju sistema FUK.

2.2. Prijenos ovlaštenja i odgovornosti

Iako rukovodilac organizacije snosi krajnju odgovornost, to ne podrazumijeva da je dužan donositi sve odluke i da treba potpisivati svu dokumentaciju. Donošenje svih odluka i potpisivanje svih dokumenata ne osigurava kontrolu poslovanja organizacije, a imati kontrolu nad organizacijom ne znači da je rukovodilac organizacije obavezan kontrolisati svaku pojedinu finansijsku i poslovnu odluku.

Shodno tome, rukovodilac organizacije je odgovoran za efikasno i efektivno ostvarivanje postavljenih ciljeva organizacije i treba urediti unutrašnju organizaciju i dodijeliti relevantna ovlaštenja i odgovornosti rukovodiocima koji imaju kapacitet za ostvarivanje tih ciljeva organizacije.

Takav pristup rukovodiocu organizacije pruža razumno uvjeravanje da se ciljevi ostvaruju u skladu sa relevantnim zakonima i propisima, sredstvima dodijeljenim budžetom/finansijskim planom, da je poslovanje efikasno i efektivno i da se odluke donose u javnom interesu.

2.3. Upravljačka odgovornost rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica

Rukovodioci osnovnih organizacionih jedinica imaju važnu ulogu za uspješno funkcioniranje sistema FUK i predstavljaju operativni nivo provođenja ovog sistema u skladu sa dodijeljenim ovlaštenjima i odgovornostima. Ovlaštenja i odgovornosti rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica proizlaze iz pravilnika o unutrašnjoj

organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta kojima su, između ostalog, određeni djelokrug rada, opis poslova i uslovi obavljanja ključnih funkcija i aktivnosti.

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

Zaduženja rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica uključuju:

- utvrđivanje strateških ciljeva iz njihove nadležnosti,
- određivanje pokazatelja uspješnosti koji će im omogućiti izvještavanje prema višim nivoima o rezultatima i učincima,
- realizaciju ciljeva u skladu sa odobrenim budžetom, odnosno raspoloživim finansijskim sredstvima,
- nadzor nad provođenjem programa, projekata i aktivnosti za koje su nadležni,
- utvrđivanje rizika i upravljanje rizicima iz njihove nadležnosti,
- unapređivanje načina obavljanja poslovanja u smislu efikasnosti i efektivnosti, a u tu svrhu rukovodioci trebaju dobro poznavati svoje područje poslovanja,²⁰
- upravljanje ljudskim, materijalnim i finansijskim resursima za koje su odgovorni na ekonomičan i efektivan način,
- mjerenje i procjena učinka da li provedene aktivnosti ispunjavaju očekivanja u smislu kvantiteta i kvaliteta,
- stručno usavršavanje zaposlenih,
- uspostavljanje i održavanje saradnje sa korisnicima nižeg nivoa,
- uspostavljanje i održavanje uspješne saradnje sa organizacionim jedinicama za finansije i budžet.

Uspješnim se može smatrati onaj rukovodilac koji ostvaruje „vrijednost za novac“. Da bi se postigla efektivna upravljačka odgovornost, rukovodiocima osnovnih organizacionih jedinica trebaju pouzdane i blagovremene informacije. Pored toga, važno je da je budžet, odnosno finansijski plan, strukturiran tako da je moguće vezati finansijska sredstva za određene programe i projekte, sa jasnom odgovornošću pojedinog rukovodioca.

²⁰ Na primjer: koliko koštaju njihove aktivnosti i šta uzrokuje troškove? Kako nova ulaganja, nove/dodatne aktivnosti utječu na troškove, a kako na prihode i koju vrijednost ostvaruju? Koje su alternative i gdje su moguće uštede?



Slika broj 5 - Decentralizacija ovlaštenja i odgovornosti

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

Organizacione jedinice za finansije i njihova uloga u provođenju finansijskog upravljanja i kontrole

Organizacione jedinice za finansije spadaju u grupu ključnih aktera za razvoj FUK na nivou korisnika i kao što je važno da rukovodioci razumiju svoju ulogu u sistemu FUK, važno je da se na pravilan način shvati i razumije uloga organizacionih jedinica za finansije, s obzirom da se u praksi često događa da se ta uloga nedovoljno razumije i/ili pogrešno interpretira.

Imajući u vidu da je riječ o FUK, zbog riječi „finansijsko” može se stvoriti pogrešna interpretacija da se poslovima vezanim za finansijsko upravljanje i kontrolu trebaju baviti isključivo organizacione jedinice za finansije.

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

Razvoj FUK na način da se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, postizanje ekonomičnosti i efikasnosti, te odgovornosti rukovodioca za finansijske učinke, utječe na promjenu uloge organizacionih jedinica za finansije. Često se stvara pogrešan privid da su organizacione jedinice za finansije jedine koje trebaju „voditi brigu o finansijama”. Ta pogrešna interpretacija uloge organizacionih jedinica za finansije

posljedica je tradicionalnog, uskog poimanja „finansijskog upravljanja”, odnosno pod tim pojmom najčešće se podrazumijeva samo kontrolisanje da li su sredstva potrošena u skladu sa visinom i vrstom troška odobrenog budžetom, odnosno finansijskim planom, a rezultati i učinci su u drugom planu ili se uopće ne prate. U tako postavljenom sistemu ”vođenje brige o finansijama” zapravo je čista administrativna uloga.

Organizacione jedinice za finansije raspolažu informacijama koliko je sredstava utrošeno, koliko je još preostalo, one obavljaju kontrolu finansijske dokumentacije (uglavnom formalne kontrole da li finansijska dokumentacija sadrži sve propisane elemente), vode knjigovodstvene evidencije, pripremaju zakonom propisane finansijske izvještaje, te izrađuju druge izvještaje po potrebi, najčešće na zahtjev rukovodioca korisnika. Ova administrativna uloga organizacionih jedinica za finansije može ispuniti zahtjeve i može biti dovoljna u uslovima inputno orijentisanog budžetskog sistema. Međutim, naglasak je na odgovornosti rukovodstva u upravljanju javnim sredstvima i s tim u vezi implementaciji FUK, a organizacione jedinice za finansije u saradnji sa koordinatorom za FUK preuzimaju aktivnu ulogu i pružaju adekvatnu podršku rukovodiocima drugih organizacionih jedinica putem davanja savjeta, prijedloga i rješenja kako oblikovati sisteme kontrola.

Organizacione jedinice za finansije imaju zadatak da budu podrška rukovodiocima u preuzimanju upravljačke odgovornosti za finansijske učinke. One nisu i ne mogu biti odgovorne za budžete/finansijske planove po pojedinim organizacionim cjelinama i programima, niti su odgovorne za postizanje rezultata programa. Za to su odgovorni rukovodioci u čijoj se nadležnosti ti programi, projekti i aktivnosti provode.

Razvoj FUK zahtijeva jačanje odgovornosti rukovodioca korisnika za način upravljanja raspoloživim resursima, obavezama, troškovima i rezultatima i uz to postizanje puno veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u poslovanju.

Zbog toga rukovodioci snose glavnu odgovornost da osiguraju trošenje u skladu sa budžetom/finansijskim planom, da obaveze ne premaše budžet/finansijski plan, da je trošenje svrsishodno kako bi se podržala cjelokupna politika postizanja ciljeva organizacije i da je sve to izvršeno na efikasan i efektivan način u smislu dobrog upravljanja, te da su interne kontrole koje obuhvataju finansije pravilno provedene u praksi.

Organizacione jedinice za finansije trebaju pružiti savjete i podršku rukovodiocima, što uključuje niz aktivnosti, od kojih se ističu sljedeće:

- osigurati da svi rukovodioci uzimaju u obzir finansijske informacije pri donošenju odluka,
- osigurati da su finansijski resursi adekvatno uzeti u obzir pri izradi strateških dokumenata i definiranja strateških ciljeva i određivanja prioriteta,
- osigurati da su rukovodioci organizacija i osnovnih organizacionih jedinica uključeni u proces pripreme i izrade budžeta/finansijskog plana i da imaju na raspolaganju informacije potrebne za pripremu budžeta/finansijskih planova, te da se operativne promjene i promjene u okruženju odražavaju u takvim budžetima/finansijskim planovima,
- preispitivati podnesene budžetske zahtjeve rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica i njihovu usklađenost sa ciljevima i prioritetima organizacije i budžetskim instrukcijama FMF,

- blagovremeno informisanje rukovodilaca o dodijeljenim javnim sredstvima,
- pružanje podrške rukovodstvu u usklađivanju međusobno suprotstavljenih ciljeva: npr. u slučaju prevelikih izdataka u odnosu na raspoloživost sredstava,
- preispitivanje realizacije iz prethodnih razdoblja u svrhu praćenja efikasnosti i efektivnosti, te ukazivanje rukovodiocima gdje su potrebne detaljnije analize,
- razmatranje prijedloga novih aktivnosti i ulaganja kako bi se osiguralo da su pripadajući troškovi i prihodi uzeti u obzir, odnosno osigurati da postoji odgovarajuće finansijsko planiranje i nadzor nad investicijskim projektima, bez obzira radi li se o novom projektu ili o održavanju.

Rukovodioci odgovorni za rezultate i finansijske učinke, te za racionalno korištenje sredstava, imaju obavezu postupati po usvojenim pravilima za finansijsko poslovanje. Postojanje pravila, naročito u dijelu planiranja i izvršavanja budžeta/finansijskog plana, vođenja evidencija i izrade izvještaja za potrebe upravljanja prihodima, troškovima, imovinom i obavezama, znatno olakšava rad rukovodiocima jer jasnije ukazuje šta se od njih očekuje, šta trebaju napraviti kako bi uzeli u obzir finansijske aspekte poslovanja u planiranju i provođenju svojih aktivnosti.

Pravila se neće primijeniti sama po sebi i neće donijeti nikakva poboljšanja u poslovanju ukoliko ne postoji podrška i saradnja rukovodstva na svim nivoima organizacije, posebno kod primjene pravila za finansijsko poslovanje.

Koordinator za finansijsko upravljanje i kontrolu

Rukovodilac korisnika imenuje koordinatora za FUK iz reda najvišeg rukovodstva u korisniku.²¹

Uloga koordinatora za FUK uključuje sljedeće:

- pružanje savjeta i podrške rukovodiocu korisnika javnih sredstava o načinu uspostavljanja, provođenja i razvoja FUK na nivou organizacije,
- pružanje savjeta i podrške rukovodiocima organizacionih jedinica o načinu uspostavljanja, provođenja i razvoja FUK u dijelu za koji su oni nadležni,
- planiranje, pripremu i praćenje provođenja planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju FUK,
- koordinaciju samoprocjene i izrade Godišnjeg izvještaja o funkcioniranju sistema FUK,
- u kantonalnim ministarstvima finansija vrši koordinaciju izrade konsolidovanog izvještaja o funkcioniranju sistema FUK za kanton,
- koordinaciju izrade internih akata iz budžetskog ciklusa (pravilnika, instrukcija, uputstava, smjernica) kojima se razrađuju postupci, definiraju nadležnosti i odgovornosti svih učesnika, te uređuju kontrolne aktivnosti u procesu planiranja, programiranja, izrade i realizacije budžeta, odnosno finansijskog plana, te u procesu nabavki i ugovaranja, kao i
- saradnju sa CHJ FMF.

²¹ U tom smislu za osobu ovlaštenu za FUK može se imenovati: na nivou ministarstava (npr: sekretar i pomoćnici ministra), na nivou vanbudžetskih fondova i javnih preduzeća (npr: pomoćnici direktora), na nivou jedinica lokalne samouprave (npr: sekretar i pomoćnici načelnika).

U procesu koordinacije aktivnosti vezanih za uspostavljanje, provođenje i razvoj FUK na nivou korisnika javnih sredstava, koordinatoru za FUK podršku pruža organizaciona jedinica za finansije.

4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

FUK se provodi putem pet međusobno povezanih komponenti internih kontrola koje obuhvataju:

1. kontrolno okruženje,
2. upravljanje rizicima,
3. kontrolne aktivnosti,
4. informacije i komunikacije i
5. praćenje i procjenu.

Važno je naglasiti da svaka od ovih komponenti sadrži brojne aktivnosti, načine i postupke koje korisnici provode poštujući zakonske i podzakonske propise i uvažavajući specifičnosti svojih organizacija.

Za razvoj FUK važno je da korisnici razumiju značenje ovih komponenti i da aktivnosti, načine i postupke koje oni sadrže prepoznaju kao svoje svakodnevne aktivnosti u poslovanju (a ne kao dodatni posao), kao i da shvate međusobnu povezanost ovih komponenti i njihov utjecaj na kvalitet FUK.

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

4.1. Kontrolno okruženje

Preduslov za razvoj kvalitetnih sistema FUK je okruženje kojim je moguće upravljati i koje je moguće kontrolisati, a koje podrazumijeva:

- etičke vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenih,
- način rukovođenja i stil upravljanja,
- postojanje planskog pristupa poslovanju,
- uređenu organizacionu strukturu sa jasno definiranim ovlaštenjima i odgovornostima za realizaciju aktivnosti, postavljenih ciljeva i upravljanje javnim sredstvima.

Kontrolno okruženje je temelj za razvoj ostalih komponenti FUK koji osigurava disciplinu i strukturu u organizaciji. Ukoliko korisnik nema dobro kontrolno okruženje, razvoj ostalih komponenti će onda predstavljati samo formalno ispunjenje određenih zakonskih obaveza i metodoloških smjernica bez njihove primjene u praksi i sagledavanja koristi za dobro upravljanje koje može imati korisnik.

U svrhu identifikacije kontrolnog okruženja u organizaciji, predviđeni su obrasci kojima se identifikuju važeći zakonski i podzakonski akti na nivou organizacione jedinice (Prilog 1. ovog Priručnika) i važeći interni akti unutar organizacije (Prilog 2. ovog Priručnika).

Etičke vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenih

Svaki sistem se zasniva na ljudima, pa tako i sistem FUK, jer su zaposlenici ti koji stvaraju sistem i funkcioniraju unutar uspostavljenog sistema. Samim tim, upravljanje ljudskim resursima i kompetentnost zaposlenika predstavlja jedno od važnih područja za razvoj sistema FUK i obuhvata:

- aktivnosti vezane za 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 i
- izradu planova obuke i vođenje evidencije o izvršenim obukama.

Upravljanje ljudskim resursima treba osigurati da se prava osoba nalazi na pravom mjestu u pravo vrijeme. To se može postići analiziranjem obima i sadržaja posla, potrebnog broja zaposlenika i vještina, planiranjem mobilnosti zaposlenika, obukom i edukacijom, povećanjem kvalifikacija i mogućnostima za razvoj karijere, a za to je potrebno planiranje ljudskih resursa.

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

Polazna osnova za stvaranje dobrog okruženja su etičke vrijednosti, moral i integritet zaposlenih. Etičke vrijednosti i integritet zaposlenih usmjeravaju ih u radu što se odražava kroz njihovo samopouzdanje, disciplinu i spremnost za obavljanje poslova.

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

Nadalje, osim etičkih vrijednosti i integriteta važna je kompetentnost zaposlenih. Koliko uspješno će korisnik realizirati postavljene strateške ciljeve u velikoj mjeri zavisi od stručnih kompetencija zaposlenih, njihove spremnosti i motivacije za saradnju.

Kompetentnost je kombinacija znanja, vještina i metoda za izvršavanje odgovornosti u postizanju ciljeva korisnika i pojedinačnog radnog mjesta, pa je stoga neophodno definirati potrebni nivo kompetentnosti zaposlenih i omogućiti provođenje odgovarajuće politike i prakse u tom području.

Motivacija je stav koji zaposleni imaju prema svom radu što se odražava kroz njihovo samopouzdanje, disciplinu i spremnost za obavljanje zadataka. Rukovodstvo treba pratiti stepen motivacije zaposlenika kako bi se uvjerilo da su posvećeni ostvarivanju misije organizacije.

Zbog toga, u okviru upravljanja ljudskim resursima posebnu pažnju treba posvetiti:

- **vještinama i kompetencijama zaposlenih** (Da li je postojeći nivo znanja i vještina zaposlenih usklađen sa strategijom korisnika? Da li su zaposleni u mogućnosti odgovoriti svakodnevnim obavezama?)
- **motivaciji zaposlenih** (Da li unutar organizacije postoji okruženje koje motiviše zaposlene da svoje kompetencije i rad usmjere prema ostvarenju strateških ciljeva?).

Pred zaposlene i upravljačku strukturu u javnom sektoru postavljaju se sve veći zahtjevi u pogledu stručnosti i edukacije, jer ni najbolja raspoloživa oprema, niti najsavremenija informaciono-komunikaciona tehnologija neće doprinijeti uspješnosti poslovanja ukoliko ne postoje stručni i obučeni zaposlenici koji će je znati upotrijebiti.

Sposobni zaposlenici koji razvijaju nove ideje, stvaraju vrijednosti i unapređuju poslovanje korisnika predstavljaju ključan resurs. U tom smislu praćenje uspješnosti zaposlenih, njihove motivisanosti, vještina, profesionalne kompetencije, napredovanja u postizanju stručnosti u obavljanju radnih zadataka, vrlo je važno u sistemu FUK, jer direktno doprinosi oblikovanju i provođenju ovog sistema u praksi.

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

- povećati vrijednost za korisnike kroz nove i poboljšane usluge,
- razviti nove poslovne mogućnosti,
- razviti nove ili unaprijediti postojeće poslovne procese,
- smanjiti greške i troškove vezane za greške,
- poboljšati odgovornost i vrijeme potrebno za realizaciju aktivnosti,
- povećati produktivnost i efikasnost upotrebe resursa i
- povećati uspješnost kojom korisnik ispunjava svoje društvene i socijalne obaveze.

Zadovoljni zaposlenici kvalitetnije obavljaju radne zadatke i na taj način doprinose boljem izvršavanju misije i vizije organizacije. U tom smislu važan je i sistem motivisanja i nagrađivanja zaposlenih (napredovanjem na više pozicije, dodatnim slobodnim danima, finansiranjem određenih aktivnosti u smislu dodatnog usavršavanja, uključivanja u studijska putovanja i sl.).

Uzimajući u obzir gore navedeno, kako bi se osiguralo poštivanje načela dobrog upravljanja i neometano funkcioniranje organizacije, preporuka je da se korisnik organizacijski ustroji u skladu sa misijom, operativnim prioritetima i ciljevima organizacije. Struktura organizacije treba podržavati proces donošenja odluka što obuhvaća nadležnost, odgovornost i izvještavanje i treba osigurati da zaposlenici doprinose postizanju ciljeva organizacije. U tom procesu važno je prepoznati rezultate rada i potrebe zaposlenika za njihovim razvojem, kako bi se poboljšale njihove vještine i osiguralo ostvarivanje uspješnosti organizacije.

Rukovođenje i stil upravljanja

Razvoj FUK zavisi od svijesti rukovodioca korisnika i ostalih rukovodilaca i shvatanja njihove odgovornosti za FUK u organizaciji. Na razvoj FUK bitno utječe način na koji rukovodstvo korisnika upravlja i vodi poslovanje, nadgleda odluke i radnje viših rukovodilaca, uspostavlja organizacionu strukturu, kao i stav koji ima prema sistemu internih kontrola.

Rukovodstvo treba da utvrdi „ton“ kroz koji se naglašava važnost interne kontrole, a koji karakteriše:

- minimalno kršenje kontrola i procjena i praćenje sistema,
- podrška samoprocjeni i internoj i eksternoj reviziji,
- prihvatanje rezultata samoprocjene i revizija i
- stalna edukacija koja osigurava da svi razumiju sistem internih kontrola i svoju ulogu u tom sistemu.

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

Takav proaktivan pristup u upravljanju zahtijeva redovne sastanke najvišeg nivoa rukovodstva na kojima se raspravlja o ciljevima, planovima rada, budžetu/finansijskom planu, realizaciji postavljenih ciljeva, odstupanjima u realizaciji postavljenih ciljeva i očekivanih rezultata, te mjerama za rješavanje uočenih odstupanja.

Ciljevi korisnika trebaju biti jasno postavljeni, a zaposleni trebaju biti upoznati sa njima i razumjeti kako se ciljevi njihove organizacione jedinice uklapaju u ciljeve korisnika, te da im je jasna njihova uloga, kao i njihov doprinos realizaciji postavljenih ciljeva i ukazivanje na rizike u poslovanju u njihovom djelokrugu. S druge strane, važno je da rukovodstvo ima povratne informacije o realizaciji postavljenih ciljeva, mogućim poteškoćama i rizicima, te prilikama za poboljšanje poslovanja.

Politika organizacije predstavlja službeno uspostavljanje načela ili pravila koje zaposlenici trebaju poštivati, a koja su bitna za misiju ili poslovanje organizacije.

Politika je ono 'što' radimo, a procedura je 'kako' to radimo. Politike se pišu u obliku izjava ili pravila, dok se procedure pišu u obliku uputa, s logičkim koracima i ukazuju zaposlenicima kako da izvedu ili provedu politiku.

Politike imaju nekoliko važnih funkcija:

- prenijeti vrijednosti i očekivanja o tome kako se stvari obavljaju u organizaciji;
- osigurati da je poslovanje organizacije usklađeno s propisima;
- dokumentirati i provoditi primjere dobre prakse;
- podržavati dosljedno postupanje prema zaposlenicima, pravedan pristup i transparentnost;
- pomoći rukovodstvu u donošenju dosljednih, ujednačenih i predvidivih odluka.

Planski pristup poslovanju

Jedno od područja koje je izuzetno važno za FUK je **razvijen planski pristup poslovanju**, što podrazumijeva da korisnici:

- razumiju vlastitu misiju (*zašto postojimo*),
- imaju jasnu viziju poslovanja (*gdje želimo biti*),
- utvrđuju strateške ciljeve na osnovu prethodno provedenih analiza postojećeg stanja i načina poslovanja, odnosno analiza snaga i slabosti, prilika i prijetnji,
- utvrđuju programe kroz koje će se realizirati postavljeni ciljevi,
- osiguravaju povezanost strateških planskih dokumenata i programa s operativnim planovima kako bi svakodnevno poslovanje bilo podrška realizaciji postavljenih strateških ciljeva i ciljeva programa,
- osiguravaju povezanost strateških i operativnih planskih dokumenata sa budžetom/finansijskim planom, kako bi se u postavljanju ciljeva uzela u obzir finansijska ograničenja kao i svi mogući izvori finansiranja (javna sredstva, sredstva fondova Evropske unije), a u realizaciji pratili finansijski učinci,
- utvrđuju rizike u odnosu na postavljene ciljeve,
- nadziru realizaciju postavljenih ciljeva i pravovremeno usklađuju postavljene ciljeve sa promjenama u okruženju,
- koordiniraju aktivnosti u pripremi planskih dokumenata između prvog i drugog nivoa korisnika.

Strateško planiranje

Strateško planiranje je proces koji uključuje postavljanje dugoročnih ciljeva poslovanja na osnovu provedenih analiza stanja, određivanje načina kojima će se to postići, utvrđivanje pokazatelja uspješnosti, te kontinuirano praćenje napretka u odnosu na postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti.

Preporuka je svim obveznicima u javnom sektoru da mjere/projekte/aktivnosti koji se finansiraju ili će se finansirati iz javnih sredstava, imaju uporište u nekom strateškom dokumentu koji sadrži šta se želi postići i na koji način se organizacija namjerava suočiti sa izazovima i poteškoćama koje nije moguće riješiti u kratkom roku.

Strateški plan predstavlja dokument u kojem se definiraju ciljevi, aktivnosti potrebne za postizanje tih ciljeva i ostali ključni elementi utvrđeni u fazi planiranja. Nedostatak strategije otežava ostvarivanje ciljeva trogodišnjeg i godišnjeg plana ili čak pojedinačnog programa.

Organizacija treba imati viziju i misiju, te u skladu s njima razviti dugoročnu strategiju definiranjem smjera u kojem želi ići organizacija, pri čemu treba uvažavati javni interes i osigurati kontinuitet rada organizacije.

Strateški pristup planiranju zasniva se na razumijevanju šireg konteksta u kojem funkcionira korisnik, problema koji postoje u određenom sektoru (npr. zdravstvu, socijalnoj zaštiti, obrazovanju, odbrani, saobraćaju, turizmu i sl.), te kompleksnosti njihovog rješavanja.

Može se reći da je proces strateškog planiranja dugo prisutan u javnom sektoru, međutim tek od 2011. godine počinje provođenje ovog procesa na sistematičan

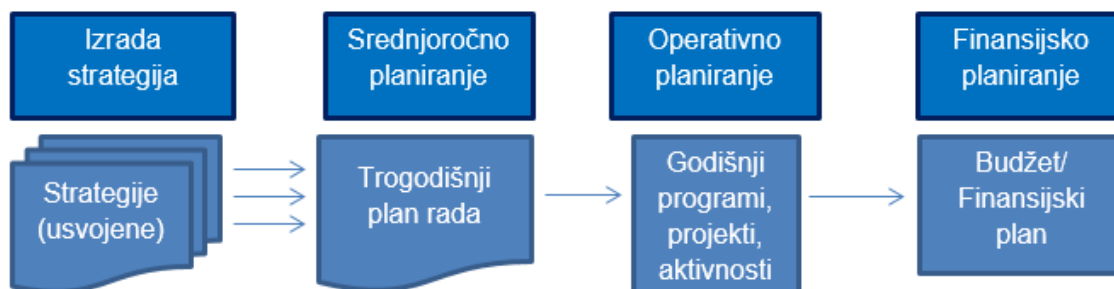
način. Korisnici su pripremali i donosili određene strateške dokumente i u istima postavljali strateške ciljeve i načine kako će se ti ciljevi realizirati, međutim uočene su slabosti u vidu nepovezanosti ciljeva i finansijskih sredstava, odnosno nepovezanosti strateškog i budžetskog planiranja, kao i nepostojanje jednoobrazne metodologije izrade i provedbe strateških planova.²²

Za provođenje strateških dokumenata važna je izrada indikativnog finansijskog okvira koji sadrži procjenu potrebnih finansijskih sredstava po strateškim ciljevima, prioritetima i mjerama iz budžeta, te po ostalim izvorima finansiranja, kao što su kreditna sredstva, sredstva Evropske unije i ostale donacije.

Nosilac izrade strateških dokumenata definira pritom okvir za provođenje, praćenje, izvještavanje i evaluaciju strateških dokumenata, vrši provjeru međusobne usklađenosti strateških dokumenata u Federaciji i provodi konsultacije o strateškim dokumentima.

Trogodišnji plan rada je implementacijski dokument koji operacionalizira strateške ciljeve, prioritete i mjere iz relevantnih strateških dokumenata, te zakonske nadležnosti i izrađuje se svake godine za trogodišnje razdoblje, a priprema se u godini prije početka razdoblja na koji se odnosi. Definira se na osnovu strateških ciljeva i prioriteta iz strateških dokumenata, a ukoliko na određenom nivou vlasti u Federaciji nema strateškog dokumenta, glavni program se utvrđuje na osnovu relevantnih strateških dokumenata nadređenog nivoa vlasti u Federaciji za koji postoji strateški dokument.

Godišnji plan rada izrađuje za svaku kalendarsku godinu i predstavlja implementacijski dokument koji se sa aktivnostima/projektima koji će se poduzimati na godišnjem nivou kako bi se realizirali programi (mjere) iz trogodišnjeg plana rada, te ostvarili prioritete i strateški ciljevi iz relevantnih strateških dokumenata i zakonskih nadležnosti utvrđenih u trogodišnjem planu rada.



Slika broj 6 - Povezanost usvojenih strategija, strateških planova na trogodišnjem nivou i finansijskog plana

U nastavku je dat detaljan opis pojedinačnih elemenata koje svaki strateški planski dokument treba da sadrži:

²² U 2017. godini donesen je Zakon o razvojnom planiranju i upravljanju razvojem u Federaciji Bosne i Hercegovine koji predviđa donošenje podzakonskih akata kojima će se detaljnije urediti procesi izrade strateških dokumenata u Federaciji BiH, trogodišnje i godišnje planiranje, monitoring i izvještavanje, proces evaluacije, te indeks razvijenosti.

Analiza stanja predstavlja prvi korak u pripremi strateških planskih dokumenata, pomaže korisnicima da spoznaju vlastite potencijale odnosno definiraju svoje prednosti i slabosti, te realno utvrde opće i posebne ciljeve i načine njihovog ostvarenja.

Najčešće korišteni alat za analizu stanja je **SWOT analiza**. Tom analizom korisnik identifikuje svoje prednosti i slabosti, te postojeće prilike i predstojeće prijetnje koje dolaze iz okoline i koje mogu utjecati na njegovo poslovanje.

Skraćenica SWOT sastavljena je od prvih slova (na engleskom jeziku) svih četiri faktora koji se koriste u toj metodi²³:

- a) **prednosti** - karakteristike organizacije koje joj mogu pomoći u postizanju cilja;
- b) **slabosti** - karakteristike organizacije koje mogu ometati ili otežati postizanje određenog cilja;
- c) **prilike** - vanjski čimbenici koji mogu pomoći u postizanju cilja;
- d) **prijetnje** - vanjski čimbenici koji mogu ometati postizanje određenog cilja.

Glavni zadatak SWOT analize jeste podijeliti dostupne informacije u interne (prednosti i slabosti) i vanjske (prilike i prijetnje) faktore. Kada se to učini, rezultati SWOT analize pokazuju koji faktori mogu pomoći organizaciji u postizanju strateških ciljeva, a koji faktori (slabosti i prijetnje) predstavljaju prepreke koje je potrebno prevladati ili smanjiti njihov utjecaj.

Misija je glavni razlog postojanja i djelovanja korisnika, opisuje šta čini specifične nadležnosti organizacije i pruža smjernice za donošenje ključnih odluka.

Preporuka je da izjava o misiji sadrži definiciju područja djelovanja ili odgovor na pitanja koji su tekući zadaci, a koji bi trebali biti budući zadaci korisnika i izjavu o vrijednostima korisnika.

Misija treba biti razumljiva zaposlenicima, korisnicima i drugim zainteresiranim stranama, povezana sa jasnom vizijom budućnosti organizacije i uključivati temeljne kriterije vrijednosti rada i poslovanja organizacije.²⁴.

Vizija je smjer razvoja koji korisnik želi ostvariti u dugoročnom periodu, odnosno daje opis kako će izgledati organizacija kad dostigne svoj puni potencijal. Definicija vizije je obično kratka, konkretna i pamtljiva, a predstavlja ono što organizacija treba biti, cilj prema kojem se dugoročno kreće.

Misija je ono što jesmo, vizija je ono što želimo biti.
--

Opći ciljevi (strateški ciljevi) su široko postavljeni pravci djelovanja, odnosno izjave o tome šta korisnik namjerava postići iduće tri godine, oni određuju smjer kretanja i djelovanja kako bi postizanjem tih ciljeva korisnik ostvario svoju misiju i viziju.

Posebni ciljevi (prioriteti) su izjave o tome koja su najvažnija područja kojima će se korisnik budžeta baviti u naredne tri godine i koje se konkretne promjene očekuju, a usmjerene su ka postizanju određenog strateškog cilja. Detaljniji su od strateškog

²³ SWOT eng. Strengths- Weaknesses- Opportunities - Threats

²⁴ Npr. definicija misije treba odgovoriti na pitanja kao što su: koje potrebe ispunjava organizacija, ko su njeni korisnici, koje su vrijednosti i resursi organizacije, koje moderne tehnologije koristi i sl

cilja, vremenski okvir provođenja je kraći i pomažu definiranju njihovog načina ostvarenja.

Pažljiva formulacija općih i posebnih ciljeva preduslov je uspješnog planiranja, jer nejasni opći i posebni ciljevi dovode do nedovoljne uspješnosti i pogrešnih prioriteta. Osim toga, posebni ciljevi trebaju biti fleksibilni – treba postojati mogućnost da se brzo isprave i promijene, zbog toga što su unutrašnji i vanjski faktori promjenjivi, pa se mijenjaju i njihovi učinci.

Jedan od načina za uspješno definiranje ciljeva jeste SMART metoda²⁵, prema kojoj ciljevi trebaju biti:

S – Specifični - Ako je cilj specifičan to znači da mora biti matematički precizno izražen. Može se postaviti u brojkama, indeksima, koeficijentima ili postotcima i slično. Pogrešno je, recimo, cilj definirati ovako: „*Zaključiti ugovor s nekoliko novih korisnika*“. Ako nije navedeno s koliko novih korisnika je potrebno sklopiti ugovore, neće se moći utvrditi da li je navedeni cilj ostvaren.

M – Mjerljivi - Mjerljivost znači da je postavljen određeni kvantitativni pokazatelj prema kojem se može procijeniti ciljana vrijednost. Ako primjerice postavimo cilj „*Povećati broj usluga*“, nećemo moći utvrditi je li se prodaja uistinu povećala. Cilj „*Povećati broj usluga za 20% u odnosu na prethodnu godinu*“ ispravno je postavljen.

A – Ostvarivi - Cilj mora predstavljati nešto što je moguće postići, pazeći pritom da istovremeno bude i dovoljno ambiciozan. Potrebno je procijeniti hoće li postojati svi potrebni uslovi i hoće li za postizanje cilja biti dostupno dovoljno resursa, npr. „*Povećati prihode za 10% u odnosu na isti period prošle godine.*“, a ne „*Povećati prihode za 70% u odnosu na isti period prošle godine*“.

R – Relevantni - Relevantnost znači da ciljevi moraju biti relevantni (bitni, značajni) za svrhu kojoj doprinose, za organizaciju u kojoj se provode i za same zaposlenike. Ako na primjer zaposlenik IT odjela dobije kao pojedinačni cilj - „*Povećati dobit javnog preduzeća za 5%*“, malo je vjerojatno da će zaposlenik razumjeti što se od njega očekuje, jer taj cilj nije relevantan za njegov opis zadataka. Budući da je glavna odgovornost zaposlenika IT odjela održavanje informacionog sistema, prikladniji cilj bio bi npr. „*Smanjiti mjesečne troškove održavanja informacionog sistema za 10%*“. Ovaj specifični cilj doprinosi postizanju ukupnog cilja javnog preduzeća, a to je povećanje dobiti.

T – Vremenski

definirani - Vremenski definiran cilj znači da on mora biti mjerljiv tokom određenog vremenskog razdoblja. Mora imati početak i završetak. Ako npr. odredimo da je potrebno smanjiti potrošnju za 10%, nije jasno hoće li se to postići nakon jednog mjeseca, šest mjeseci, jedne godine ili tri godine.

²⁵ **SMART** eng. **Specific** (Specifični)-**Measurable** (Mjerljivi)-**Achievable** (Ostvarivi)-**Relevant** (Relevantni)-**Timely** (Vremenski definirani)

Načini ostvarenja postavljenih ciljeva (mjere) obuhvataju grupu aktivnosti koje vode ostvarenju posebnog cilja, odnosno ukazuju kako će se postići posebni ciljevi koje korisnik budžeta želi ostvariti.

Indikatori označavaju vrstu i stepen promjena koje se ostvaruju kroz realizaciju programa, projekata i razvojnih ciljeva, a služe kao kvalitativni i kvantitativni pokazatelj nivoa ostvarivanja utvrđenih ciljeva razvoja, odnosno realizacije programa ili projekata.

Dakle, indikatori predstavljaju pokazatelje uspješnosti za praćenje rezultata i razvojnih učinaka koji su objektivno mjerljivi ili konkretni, a mogu se podijeliti na:

- **kvantitativne indikatore** (pokazatelji rezultata) - određuju se prema načinu ostvarenja postavljenih ciljeva/aktivnosti i pružaju informacije o proizvedenim dobrima i pruženim uslugama. Ovi pokazatelji su fokusirani na operative aspekte realizacije aktivnosti, odnosno načina ostvarenja postavljenih ciljeva. U praksi ih je lakše utvrditi i mjeriti, a odgovaraju na pitanje koliko je usluga pruženo/koliko dobara proizvedeno (*npr. održano je 20 radionica za prekvalifikaciju nezaposlenih osoba*).
- **kvalitativne indikatore** (pokazatelji utjecaja, odnosno učinka) - određuju se prema posebnim ciljevima i pružaju informacije o efikasnosti, dugoročnim rezultatima, te društvenim i ekonomskim promjenama koje se postižu ostvarenjem posebnih ciljeva/programa. Učinci su ponekad vidljivi tek nakon više godina, teže su mjerljivi, zbog čega je i njihovo utvrđivanje i mjerenje dosta kompleksno, a odgovaraju na pitanje koji se učinak postiže realizacijom određene aktivnosti, odnosno programa.

Pokazatelji uspješnosti su koristan upravljački alat koji omogućuje mjerenje, praćenje, ocjenjivanje i poboljšanje uspješnosti poslovanja korisnika. Oni imaju ključnu ulogu u upravljanju uspješnošću na svim organizacionim nivoima, te pomažu u procjeni do koje je mjere postavljeni cilj ispunjen. Također, omogućuju praćenje efikasnosti pružanja usluga u kontekstu njihovog doprinosa ostvarenju postavljenog cilja.

Uvođenje pokazatelja uspješnosti i njihova odgovarajuća primjena od ključnog je značaja za mjerenje ostvarene vrijednosti za novac, što je naročito važno u javnom sektoru u kojem se uspješnost ne može mjeriti ostvarenom dobiti.

Uvođenje pokazatelja uspješnosti također je važan preduslov za razvoj sistema odgovornosti za postignute rezultate i doprinosi boljem informisanju rukovodstva organizacije, Vlade Federacije BiH, Parlamenta i šire javnosti o tome što pojedini korisnik radi i koliko uspješno. Naime, da bi se izmjerila uspješnost u javnom sektoru, nije dovoljno samo mjeriti da li je korisnik potrošio sredstva u skladu sa planom i zakonom, nego i da li su građanima pružene kvalitetne, brze i tačne usluge i informacije, da li su javna sredstva utrošena na pravilan, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način, da li su efikasni poslovni procesi u organizaciji koja pruža usluge građanima i sl.

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

Metoda koja se može koristiti za mjerenje uspješnosti poslovanja odnosno ostvarivanja postavljenih ciljeva u javnom sektoru je i **Balanced Scorecard (BSC) metoda**²⁶. Riječ je o metodi koja se često koristi u privatnom sektoru, ali sve češće je nalazimo u primjeni i u javnom sektoru. BSC metoda polazi od osnovne pretpostavke da finansijski pokazatelji nisu jedini i dovoljni pokazatelji poslovanja, već su potrebna četiri (ili više) segmenta kako bi se dobio uravnoteženi pregled za mjerenje rezultata uspješnosti poslovanja organizacije.

Implementacija BSC metode nije jednostavna i treba se posmatrati kao individualni proces za svaki pojedini subjekt, obzirom da je svaki korisnik specifičan i implementacija BSC modela se mora prilagoditi specifičnosti pojedinog korisnika, odnosno resora.

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

Dakle, kod BSC metode praćenje uspješnosti poslovanja se posmatra kroz različite segmente i osim ključnog finansijskog segmenta, bitno je kroz kvalitetno odabrane pokazatelje posmatrati: učinke koji na korisnika imaju aktivnosti za ostvarivanje postavljenih ciljeva, kvalitet poslovnih procesa u organizaciji, kao i samu organizaciju, funkcionalnu povezanost njenih struktura i zadovoljstvo zaposlenika organizacije.

Četiri osnovna segmenta BSC metode za mjerenje uspješnosti su: korisnici, finansije, ljudi i procesi:

U segmentu korisnika postavlja se pitanje što korisnici očekuju i kako ćemo mjeriti da li su oni zadovoljni uslugama koje im pruža javni sektor. Naime, javni sektor mora biti na usluzi svojih građana, a ne smijemo zaboraviti i da građani kao porezni obveznici finansiraju javni sektor, stoga korisnici očekuju brze, tačne i kvalitetne usluge.²⁷

U segmentu finansija posmatramo da li je osigurana fiskalna odgovornost, kako povećati vlastite prihode, kako smanjiti troškove, kako bolje planirati sredstva, kako bolje upravljati budžetom/finansijskim planom, te kako poboljšati kontrolu budžeta/finansijskog plana i procjenu rizika.²⁸

²⁶ Opisivanje BSC metode u ovom priručniku nema za cilj nametanje obaveze primjene BSC modela korisnicima javnih sredstava u Federaciji BiH, već je namjera ukazati u kojem se smjeru može ići, odnosno šta sve ova metoda obuhvata i koje su njene karakteristike, te na koje se sve načine može mjeriti uspješnost poslovanja sa posebnim naglaskom na ključne pretpostavke za mjerenje uspješnosti.

²⁷ Primjeri pokazatelja koji ukazuje na neuspješnost u pružanju usluga korisnicima su: velik broj prigovora/žalbi po rješenjima, nepoštovanje rokova pri odgovaranju na upite građana i sl. Primjer mjerenja uspješnosti kod zdravstvenih usluga je npr. ako je postavljen cilj da populacija iznad 65 godina u roku od godine dana obavi određeni zdravstveni pregled, mjerenje uspješnosti u segmentu korisnika se može posmatrati kroz broj ljudi iz te skupine koji su obavili konkretan pregled, kao i kakve su ocjene dali u anketnom listiću.

²⁸ Primjeri pokazatelja neuspješnosti u ovom segmentu mogu biti: značajno odstupanje od finansijskog plana, akumuliranje neizmirenih obaveza ili pretjerani otpis potraživanja. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu finansija kod jedinica lokalne samouprave jeste da lokalne samouprave imaju postavljen cilj smanjenja transakcijskih troškova, a kako bi ostvarile taj dati cilj implementirale su sistem trezorskog poslovanja.

U segmentu ljudi fokus je na zaposlenicima. Korisnici javnih sredstava u ostvarivanju misije i postizanju ciljeva poslovanja moraju se prvenstveno osloniti na vještine, znanja i sposobnost svojih 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.²⁹

U segmentu procesa fokus je na provođenju ključnih internih poslovnih procesa organizacije. Kada se utvrde ključni poslovni procesi, nadograđuju se poslovnim aktivnostima. S obzirom na različitost javnog sektora, 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 (npr: poboljšanje pružanja usluga, poboljšanje procesa planiranja i dr.).

U javnom sektoru se za poboljšanje poslovnih procesa, odnosno za mjerenje njihove uspješnosti uvijek moraju postavljati pitanja, poput: pitanja kako unaprijediti kvalitet usluge ili kako povećati transparentnost pružanja usluge.³⁰

U BSC metodi potrebno je utvrditi ciljeve za svaki segment, definirati uzročno-posljedične veze među njima (strateška mapa), definirati mjerljive pokazatelje uspješnosti i ciljne vrijednosti, kao i aktivnosti koje će omogućiti provođenje strategije i ostvarivanje postavljenih ciljeva u visini utvrđenih vrijednosti.

Preduslovi za primjenu BSC metode su: postojanje strateškog dokumenta, jasno postavljeni ciljevi (opći i posebni ciljevi i prioriteti), kvalitetno odabrani pokazatelji, dobar sistem prikupljanja podataka, određeni broj jasno utvrđenih mjera, dobra organizacijska struktura s jasnom podjelom ovlaštenja i odgovornosti, postavljeni ciljevi jasno povezani sa finansijskim sredstvima, podrška rukovodioca korisnika javnih sredstava u primjeni BSC metode koja mora biti stvarna, a ne samo formalne prirode. Primjena BSC metode ima za rezultat ostvarenje ciljeva, unapređenje procesa, efikasniju i efektivniju upotrebu resursa, motiviranije/educiranije zaposlenike, unapređenje informacionih sistema, sposobnost praćenja napretka, te veće zadovoljstvo korisnika.

Za kvalitetan sistem internih kontrola potrebno je sagledati i uspješnost poslovanja, a gore navedeni osnovni preduslovi su ključni za mjerenje uspješnosti. Ispunjavanje ovih preduslova, odnosno razvoj strateškog planiranja, postavljanje mjerljivih ciljeva

²⁹ Primjeri pokazatelja neuspješnosti u ovom segment su: nedostatak jasnih opisa poslova i definiranih odgovornosti, odnosno nedokumentovanost istih, veliki broj izostanaka s posla, bolovanja, kao i prekovremenih sati. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu zadovoljstva zaposlenika može biti kada postavimo cilj: "unaprijediti znanje zaposlenika o FUK", a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja posmatramo kroz broj educiranih internih revizora i broj održanih seminara o FUK koji su prošli svi zaposlenici u organizaciji.

³⁰ Primjer pokazatelja neuspješnosti u segmentu poslovnog procesa nabavki mogu biti: pretjerano korištenje procedura za hitne, nepredviđene nabavke, nepoštivanje plana nabavke, često vraćanje robe dobavljaču i sl. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu efikasnosti poslovnih procesa može biti kada imamo za cilj bolju povezanost sa potrebama građana, a ostvarivanje tog cilja mjerimo kroz broj odgovora na upite građana datih u roku od 48 sati.

za čije ispunjavanje smo predvidjeli kvalitetne mjere i uspostavljanje veze istih sa javnim sredstvima, uz dobro definirane pokazatelje, pomoći će nam u mjerenju vlastite uspješnosti, bez obzira da li primjenjujemo BSC metodu ili neku drugu. U ovom procesu mjerenja uspješnosti posebnu važnost imaju izvještaji koji povezuju finansijske parametre sa nefinansijskim parametrima, jer se time dobija povratna informacija o uspješnosti, što može dovesti do poboljšanja budućih planova (bolje postavljene ciljevi, kvalitetnije pripremljene mjere, bolje definiranje pokazatelja, kvalitetnija povezanost ciljeva i javnih sredstva i dr.).

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

Dakle, analiza stanja, misija, vizija, ciljevi, načini realizacije, pokazatelji uspješnosti u skladu sa regulativom koja uređuje ovu oblast u Federaciji BiH, predstavljaju jedan od ključnih preduslova za razvoj svih ostalih komponenti FUK. Postojanje jasnih ciljeva, njihovo povezivanje sa budžetom, odnosno finansijskim planom, sa jasnom programskom i ekonomskom klasifikacijom i kvalitetni pokazatelji kojima je moguće pratiti ostvarivanje ciljeva, stvaraju dobro okruženje jer organizacija zna u kojem smjeru ide i koji su joj prioriteta, te svoje resurse i način poslovanja stavlja u funkciju ostvarenja ciljeva.

Programsko planiranje

Programsko planiranje je proces utvrđivanja programa, njihovih ciljeva i pokazatelja uspješnosti, te grupisanja rashoda i izdataka po aktivnostima i projektima, od kojih se program sastoji, a čija realizacija doprinosi ostvarenju zajedničkog cilja. Veza između ciljeva, načina njihovog ostvarenja i budžetskih sredstava sadržana je u programima koji daju prikaz rashoda i izdataka po aktivnostima i projektima i koji su usmjereni ispunjavanju određenih strateških ciljeva.

Razvoj strateškog planiranja, prvenstveno izrada trogodišnjih planova, nameće i potrebu razvoja programskog planiranja. Proces prelaska sa linijskog budžeta na budžet po programima u Federaciji započeo je 2006. godine i još uvijek traje. Proces strateškog planiranja je potrebno uskladiti sa procesom izrade budžeta, a kako bi se osiguralo da strateški ciljevi ispunjavaju kriterije “ostvarivosti i realnosti”, osnovni uslov je da postoji dovoljno finansijskih sredstava za njihovo provođenje.

Važnost programskog budžetiranja proizlazi iz činjenice što je upravo programsko planiranje ključna veza između strateškog planiranja i budžetskog planiranja. Strateški planski dokumenti čine osnovu za izradu trogodišnjih planova koji utvrđuju pravce djelovanja korisnika, a kojima se definiraju programi i aktivnosti u implementaciji strateških ciljeva, njihov finansijski okvir, izvori finansiranja u trogodišnjem periodu u skladu sa kalendarom izrade budžeta Vlade Federacije BiH.

U Bosni i Hercegovini se primjenjuje proces upravljanja budžetom koji karakteriše korištenje metodologije programskog budžetiranja, kao načina planiranja budžeta baziranog na rezultatima u izradi budžetskih zahtjeva i finansijskom upravljanju. Ova

metodologija zahtijeva direktno povezivanje finansijskih resursa sa rezultatima rada, koji se postižu:

- definiranjem strateških i operativnih ciljeva budžetskih korisnika, čijim se ispunjenjem ostvaruje njihova misija;
- definiranjem budžetskih programa i aktivnosti, čijom će implementacijom ovi ciljevi biti postignuti;
- definiranjem kvantitativnih mjera učinka, odnosno pokazatelja izlaznih i krajnjih rezultata, te efikasnosti pojedinih budžetskih programa;
- planiranjem potrebnih sredstava na bazi očekivanih rezultata rada.

Takav pristup omogućava veću preglednost i transparentnost programske klasifikacije; prioriteta organizacija postaju vidljiviji i utvrđuju se ciljevi provođenja programa i pokazatelja uspješnosti kojima se mjeri ostvarivanje tih ciljeva.

Svrha uvođenja ciljeva provođenja programa je dobiti odgovore na sljedeća pitanja:

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

Ostvarenje ciljeva programa prati se kroz pokazatelje uspješnosti kao podlogu za mjerenje efikasnosti programa i koristi se time prilikom izvještavanja o izvršenju budžeta. Kroz pokazatelje se uočavaju programi koji nisu uspješno realizirani i potiču budžetske korisnike da se zapitaju: da li je ova usluga neophodna; koji je cilj ove usluge; koji su željeni rezultati; kako kreirati uslugu da se ti rezultati ostvare?

Pokazatelji uspješnosti u programskom budžetiranju 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 (godišnji planovi: rada, nabavki, zapošljavanja, investicija, održavanja, opremanja, edukacije i drugi dokumenti) koji sadrže detaljniju razradu materijalnih i ljudskih resursa, te razradu aktivnosti koje se planiraju provesti na nivou organizacije i pojedinih organizacionih jedinica. Neki od ovih planova se mogu donijeti i za period duži od godinu dana.

Operativni planski dokumenti bi trebali imati vezu sa strateškim ciljevima i ciljevima programa. Određivanje resursa potrebnih za realizaciju postavljenih strateških ciljeva kroz operativne planske dokumente omogućava da svakodnevno poslovanje podržava realizaciju postavljenih strateških ciljeva i za njih vezanih programa, projekata i aktivnosti, koji su uglavnom međusobno povezani. Npr. realizacija operativnih ciljeva u finansijskom segmentu odnosi se na finansijske ciljeve i nove vrijednosti koje korisnik želi postići, kao i na aktivnosti potrebne da bi se oni postigli. Za postizanje novih vrijednosti potrebno je organizirati obuku za zaposlenike, a novi zaposlenici trebaju steći potrebne kompetencije, što podrazumijeva dobro upravljanje ljudskim resursima, a dobro upravljanje resursima direktno doprinosi dobrom upravljanju poslovnim procesima i postizanju veće efektivnosti rada.

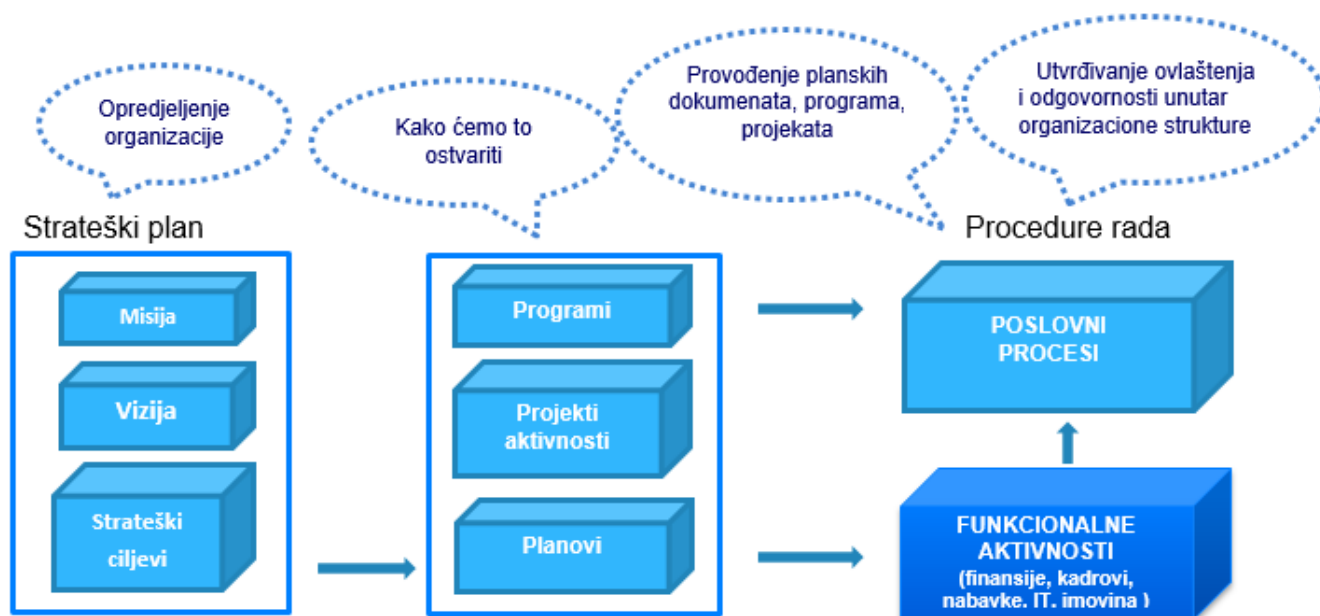
Dakle, trogodišnji plan potrebno je razraditi u godišnji plan ili plan upravljanja i različite operative planove i na taj način dati smjer svakodnevnim aktivnostima kako bi se realizirali ciljevi organizacije. Godišnji plan obuhvata detaljne informacije o realizaciji pojedinih aktivnosti, koje zaposlenicima daju upute na koji način trebaju provoditi svakodnevne zadatke koji su nužni za rad i poslovanje organizacije. Svi zaposlenici trebaju biti upoznati sa ciljevima i svrhom godišnjeg plana, te zašto je on za njih važan.

Za provođenje godišnjih planova potrebno je redovno praćenje ostvarenja plana od strane rukovodstva, te provođenje kontrole kako bi se smanjila moguća odstupanja od plana. Kontrola koju provode rukovodioci obuhvata:

- redovno praćenje šta je ostvareno,
- provođenje korektivnih radnji ako zadaci nisu ostvareni ili nisu ostvareni na vrijeme;
- provjera dostupnosti resursa u trenutku kada su potrebni;
- nadzor i motiviranje zaposlenika kako bi se osiguralo da se zadaci izvršavaju;
- prilagođavanje godišnjeg plana po potrebi;
- prijavljivanje problema nadređenima i dr.

Stoga je neophodno uključiti rukovodioce na svim nivoima u planiranje rada organizacionih jedinica i postaviti opće i specifične ciljeve u saradnji sa zaposlenicima na nižim nivoima i osigurati da su svi zaposlenici svjesni svojih ciljeva i zadataka.

Neophodno je i ažurirati plan rada tokom razdoblja realizacije, te razviti procedure razmjene informacija o provođenju planova rada kako bi rukovodstvo dobilo informacije o napretku u ostvarenju ciljeva.



Slika broj 7: Sistemski pristup upravljanju

Finansijsko planiranje – finansijski plan

U sistemu planiranja koji povezuje strateško, programsko i operativno planiranje, budžet i finansijski plan predstavljaju novčani iskaz potrebnih resursa za realizaciju postavljenih ciljeva.

S obzirom da su budžetska sredstva ograničena, finansijska ograničenja moraju se uzeti u obzir prilikom postavljanja ciljeva i utvrđivanja programa, odnosno aktivnosti i projekata, jer se prioritete određuju zavisno od raspoloživosti finansijskih sredstava i potreba koje se trebaju zadovoljiti. Često se stvara utisak da izrada budžeta, odnosno finansijskih planova, započinje tek kada ministarstvo finansija dostavi instrukciju za izradu prijedloga budžeta, odnosno u trenutku kada korisnici budžeta usklađuju svoje potrebe za finansijskim sredstvima sa utvrđenim limitima i primjenjuju propisanu metodologiju (način izrade i rokove). Međutim, ovoj fazi prethode pripreme u smislu definiranja finansijskih sredstava potrebnih za realizaciju ciljeva, programa, projekata i aktivnosti.

Kvalitet budžeta odnosno finansijskih planova zavisit će o tome koliko su u pripremi realno procijenjene i uzete u obzir sve potrebe za realizaciju ciljeva, programa, projekata, odnosno da su utvrđeni prioritete s obzirom na raspoloživa budžetska sredstva, uzeti u obzir rizici nemogućnosti finansiranja nekih projekata, te razrađene alternative za slučaj da od nekih projekata i/ili aktivnosti treba odustati ili ih provesti u manjem obimu zavisno od raspoloživih sredstava.

Također, kvalitet budžeta, odnosno finansijskih planova zavisit će i o tome koliko su sveobuhvatno napravljene procjene rashoda i prihoda, uzete u obzir sve ugovorene obaveze, napravljene cjelovite projekcije rashoda za projekte u toku ili završene projekte čiji rezultati stavljanjem u upotrebu stvaraju nove rashode koji do tada nisu postojali (npr. izgrađena škola ili nabavljena nova oprema stavljanjem u upotrebu stvara nove troškove), poduzete mjere za naplatu svih potraživanja i slično.

Dakle, priprema budžeta, odnosno finansijskog plana, složen je proces koji između ostalog zahtijeva:

- **povezivanje planskih dokumenata** (strateških i operativnih planova) **sa finansijskim planom** (npr. propisani obrasci za iskazivanje potreba koji sadrže vezu sa ciljevima i programima, vremenska usklađenost u pripremi plana nabavke i budžeta i finansijskog plana i slično);
- **definiranje postupaka, učesnika i rokova**, na primjer: ko ima ovlaštenja iskazati potrebe za finansijskim sredstvima i za koje vrste troškova/prihoda;
- **definiranje načina iskazivanja potreba za finansijskim sredstvima** (na koji način se potrebe obrazlažu, što je sve potrebno kao podloga za iskazane potrebe) i način kontrolisanja njihove opravdanosti i cjelovitosti;
- **odlučivanje o prioritetima finansiranja** na temelju izrađene liste prioriternih programa, projekata, aktivnosti;

- **procjenu utjecaja finansiranja** predloženih programa, projekata, aktivnosti na očekivana sredstva;
- **koordinaciju izrade budžeta i finansijskih planova sa nižim nivoima korisnika.**

Kada su finansijski planovi loše pripremljeni, poteškoće neće izostati i biće brojnije, uz napomenu da je moguće loše realizirati dobro pripremljen budžet, ali nije moguće dobro realizirati loše pripremljen budžet.

U pripremu finansijskog plana trebaju biti uključene sve organizacione jedinice, jer su one te koje su odgovorne za realizaciju ciljeva, programa, projekata, aktivnosti i zato trebaju biti u mogućnosti iskazati svoje potrebe. Pri tom je potrebno imati dobar sistem komunikacije između onih koji pripremaju budžet/finansijski plan i onih koji sudjeluju u njihovoj realizaciji, kako bi ulazni podaci za izradu finansijskih planova bili tačno prenijeti i kako bi se uzele u obzir informacije iz prethodnih iskustava u realizaciji finansijskog plana.

Razvoj budžetskog sistema (prvenstveno razvoj strateškog i programskog planiranja), stavlja naglasak na ciljeve i rezultate. **Zbog toga u pripremi finansijskog plana više nije u fokusu samo visina i vrsta planiranih troškova, nego ono što se planiranim sredstvima nastoji postići, odnosno ciljevi koje treba realizirati i rezultati koji se žele postići.** Efikasni sistemi FUK omogućit će da realizacija finansijskog plana slijedi plansku fazu, a da se na promijenjene okolnosti može brže i lakše reagovati.

Organizaciona struktura

Organizaciona struktura određuje način na koji se dodjeljuju, kontrolišu i koordiniraju uloge, ovlaštenja i odgovornosti u organizaciji, te način na koji se informacije prenose između različitih nivoa rukovodstva.

Organizaciona struktura, odnosno unutrašnja organizacija korisnika treba biti uspostavljena na način da osigura realizaciju osnovnih funkcija kod ovih korisnika, te postavljenih ciljeva poslovanja.

Zakonom o FUK i Standardima interne kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH (standard 4, *Organizaciona struktura i delegiranje ovlaštenja i odgovornosti*) definiran je značaj uspostavljanja odgovarajuće unutrašnje organizacione strukture³¹.

Uspješna organizacija unutrašnje strukture korisnika, između ostalog, podrazumijeva da unutrašnja organizacija bude racionalna i da osigurava uspješno i efikasno obavljanje svih poslova, da se poslovi grupišu prema njihovoj međusobnoj povezanosti i srodnosti, vrsti, obimu i stepenu složenosti, da se vodi računa o adekvatnom broju izvršilaca i da unutrašnja organizacija omogućava punu i

³¹ Posebnim propisima uređena je struktura pojedinih organizacija (npr. Uredba o načelima za utvrđivanje unutrašnje organizacije federalnih organa uprave i federalnih upravnih organizacija, Zakon o javnim preduzećima u Federaciji BiH i dr.)

ravnomjernu zaposlenost svih zaposlenika tako da mogu doći do izražaja njihove stručne i druge sposobnosti.

Dakle, za razvoj FUK važno je osigurati adekvatnu organizacionu strukturu, odnosno unutrašnju organizaciju korisnika, što znači da ona treba biti uspostavljena na način da osigura:

- da su organizacionom strukturom jasno definirana ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju osnovnih funkcija poslovanja,
- da je organizaciona struktura, odnosno način na koji su organizovane uprave, sektori, službe, odsjeci i dr. prikladna za razradu ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje javnim sredstvima,
- da je iz opisa poslova korisnika prvog nivoa vidljiva njihova nadležnost nad korisnicima koji su u njihovom sastavu i
- da se organizaciona struktura ažurira u skladu sa promjenama u poslovanju koje proizlaze iz promijenjenih okolnosti, regulative, ciljeva i načina poslovanja i slično.

S organizacionom shemom trebaju biti upoznati svi zaposlenici kako bi razumjeli organizaciju kao cjelinu, odnos između njenih različitih dijelova, kao i njihove uloge u organizaciji. Također, Standardi interne kontrole, između ostalog, zahtijevaju i primjenu načela transparentnosti po ovom pitanju, u smislu da je organizaciona shema objavljena na web stranici i dostupna javnosti.

Uređivanje ovlaštenja i odgovornosti

Primarnom zakonskom regulativom i aktima o unutrašnjoj organizaciji uređuje se djelokrug rada organizacije i organizacionih jedinica, obzirom da takvi akti sadrže opise poslova koje obavljaju pojedine organizacione jedinice i zaposlenici unutar njih.

Međutim, uređeni sistemi FUK zahtijevaju i detaljnije uređivanje ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje finansijskim sredstvima. Naime, ovlaštenja i odgovornosti, zadaci i obaveze izvještavanja o ostvarivanju ciljeva za svaki dio organizacione strukture trebaju biti jasni i definirani u pisanom obliku, te preneseni zaposlenicima.

Rukovodilac korisnika, ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje javnim sredstvima detaljnije može urediti donošenjem pojedinačnih akata, na primjer: imenovanjem osoba odgovornih za provođenje strateškog plana, prijenosom ovlaštenja i odgovornosti za upravljanje odobrenim javnim sredstvima i sl.

Veoma je bitno napomenuti da se prenošenjem ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovodioca korisnika već se jasnije i konkretnije uređuje odgovornost rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica u realizaciji ciljeva i trošenju i kontrolisanju javnih sredstava.

Linije izvještavanja

Paralelno sa razvojem linija ovlaštenja i odgovornosti, potrebno je unapređivati i linije izvještavanja. Rukovodstvo na višim nivoima treba imati pravovremene informacije da li rukovodstvo na nižim nivoima ostvaruje ono što se od njega očekuje i koliko je u tome uspješno. U tu svrhu potrebno je razvijati interne sisteme izvještavanja, prije svega o realizaciji postavljenih ciljeva, načinu upravljanja javnim sredstvima i slično.

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

Korisnici koji u svom sastavu imaju niže nivoe korisnika, trebaju imati razvijene linije izvještavanja kako bi se osigurale pravovremene informacije za potrebe nadziranja funkcioniranja organizacije, blagovremenog otkrivanja poteškoća u poslovanju i poduzimanja potrebnih mjera.

Pojedina izvještavanja i informacije imaju posebnu vrijednost. Informacije o ostvarivanju ciljeva i finansijskim rezultatima trebaju biti pravovremeno dostupne vlasnicima, a vlasnici također trebaju provoditi analizu informacija u smislu utjecaja na budžet/finansijski plan i rizika koji su s tim povezani. Pri tom je potrebno štititi povjerljive informacije o radu i poslovanju.³²

4.2. Upravljanje rizicima

Razvoj FUK zahtijeva i razvoj upravljanja rizicima na sistematičan način stvaranjem takvog okruženja u kojem će razmatranje rizika biti dio svakodnevnog poslovanja.

Upravljanje rizicima³³ odgovornost je rukovodstva i omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje predviđanje i optimiziranje raspoloživih sredstava, bavljenje prioritetima, te izbjegavanje budućih problema koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva.

Upravljanje rizicima definirano je Zakonom o FUK kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika, te poduzimanja potrebnih radnji, posebno kroz primjenu sistema FUK, a u svrhu smanjenja rizika. Upravljanje rizicima je metodološki detaljno razrađeno Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji BiH.³⁴

To je ciklus koji se kontinuirano odvija, a obuhvata: utvrđivanje rizika, procjenu njihove vjerovatnoće i utjecaja, poduzimanje mjera kao odgovor na rizike, dokumentovanje podataka o najznačajnijim rizicima, te praćenje i izvještavanje o rizicima. Preduslov

³² Npr. Vlada Federacije treba imati potpune i tačne informacije o ostvarivanju ciljeva, te finansijskim rezultatima javnih preduzeća kako bi mogla razviti kvalitetne sektorske politike, te provoditi odgovarajući nadzor.

³³ Rizik je vjerovatnoća da će se desiti neki događaj koji može da utječe na ostvarivanje ciljeva organizacije (rizikom se smatraju i neiskorištene prilike ili mogućnosti za poboljšanje poslovanja).

³⁴ "Službene novine Federacije BiH", broj: 42/22

za upravljanje rizicima je utvrđivanje ciljeva na različitim nivoima i vezivanje za poslovne procese u organizaciji.

Ukoliko prilikom planiranja ne promišljamo o potencijalnim događajima koji mogu stvarati poteškoće u realizaciji ciljeva i ne razmotrimo moguće mjere za njihovo ublažavanje, u budućnosti nam ti događaji mogu predstavljati problem i tražiti brzu reakciju, koja je najčešće usmjerena na rješavanje posljedica. Upravljaajući rizicima nastoji se riješiti uzrok mogućeg problema. Koliko je razvijeno upravljanje rizicima, toliko su razvijene kontrolne aktivnosti, koje su onda usmjerene i na osiguranje realizacije postavljenih ciljeva, a ne samo na osiguranje zakonitosti i pravilnosti.

Važno je istaknuti da su rizici neizbježni u svakodnevnom poslovanju i svaki korisnik treba poduzeti radnje na način da može opravdati nivo do kojeg ih prihvaća. Budući da se ekonomski, regulatorni i poslovni uslovi stalno mijenjaju, potrebni su mehanizmi za identifikovanje i rješavanje posebnih rizika vezanih za promjene.

Rukovodstvo treba da procijeni sve identifikovane rizike u smislu njihovog **utjecaja** (efekat koji bi nepovoljan događaj imao na organizaciju ukoliko bi se rizik ostvario) i **vjerovatnoće nastanka** (koliko je vjerovatno da će neki neželjeni događaj nastati ukoliko ne bi postojale kontrolne aktivnosti u svrhu sprječavanja ili smanjivanja rizika).

Upravljanje rizicima omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje planiranje i optimalno raspolaganje sredstvima, definiranje prioriteta, te izbjegavanje budućih problema koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva.

Upravljanje rizicima kao dio procesa planiranja i donošenja odluka

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

Da bi upravljanje rizicima postalo sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka, neophodno je da svaki korisnik uspostavi praksu razmatranja mogućih rizika prilikom izrade planskih dokumenata (strateških, operativnih i finansijskih), jer oni koji donose odluke trebaju imati informacije o rizicima koji su s njima povezani.

Rizici se javljaju u različitim fazama upravljačkog procesa. Ključna područja u kojima rukovodstvo treba utvrditi najznačajnije rizike i poduzeti aktivnosti za upravljanje i praćenje rizika slijede u nastavku.



Slika broj 8 - Ključna područja za utvrđivanje rizika

Odgovornost za upravljanje rizicima

Za upravljanje rizicima odgovoran je rukovodilac, što podrazumijeva utvrđivanje najznačajnijih rizika i poduzimanje potrebnih mjera u cilju adekvatnog upravljanja rizicima. Međutim, za kvalitetno upravljanje rizicima, potreban je i angažman ostalih zaposlenika. S tim u vezi, rukovodilac može (a da pritom ne umanjuje svoju odgovornost za rizike) zadužiti osobe koje su odgovorne za identifikaciju rizika, odnosno za prikupljanje podataka o rizicima i njihovo evidentiranje u registru rizika³⁵.

Kod javnih preduzeća upravljanje strateškim rizicima važno je za osnivača/vlasnika i resorno ministarstvo, a detaljne informacije o stepenu u kojem je javno preduzeće izloženo rizicima omogućuju organima upravljanja da preduzećem adekvatno i efikasno upravljaju.

Dokumentovanje podataka o rizicima

Informacije o rizicima (opis rizika koji sadrži uzrok i posljedice, procjenu vjerovatnoće i utjecaj, nosilac odgovornosti za praćenje pojedinih rizika i slično) trebaju biti dokumentovane kako bi se rizici i predviđeni odgovori na rizike mogli lakše pratiti i ažurirati³⁶.

Također, prilikom izrade strateških planskih dokumenata i godišnjih planova (programa) rada, kao i značajnijih projekata potrebno je navesti i ključne rizike koji mogu negativno utjecati na realizaciju strateških ciljeva i planiranih aktivnosti.

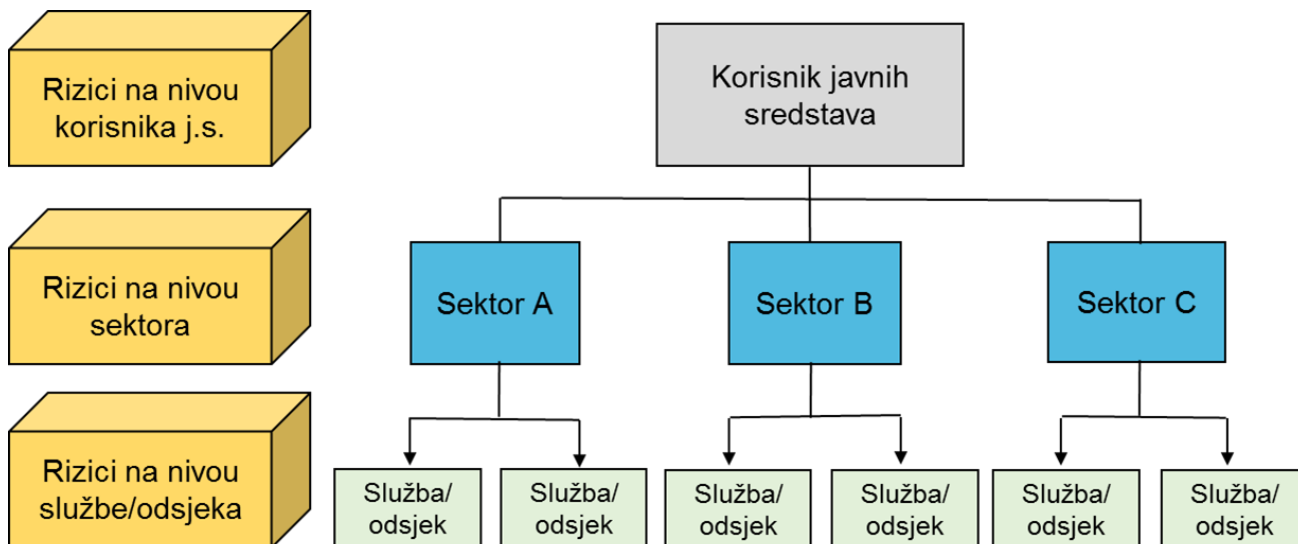
Praćenje rizika

³⁵ Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji BiH preporučeno je imenovanje koordinadora za upravljanje rizicima.

³⁶ Detaljna pojašnjenja i obrasci za utvrđivanje, dokumentovanje i praćenje rizika dati su u Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji.

Organizacione jedinice odgovorne su za ostvarenje određenih ciljeva odnosno realizaciju planiranih aktivnosti i pri tome utvrđuju rizike koji mogu utjecati na njihovu realizaciju.

Rukovodstvo na svim nivoima odlučuje o načinu upravljanja rizicima i aktivnostima koje je potrebno poduzeti. Poduzete aktivnosti/mjere predstavljaju dio interne kontrole, a uključuju: **smanjivanje ili ublažavanje, prenošenje, izbjegavanje i prihvatanje rizika.**



Slika broj 9 - Model izvještavanja o rizicima na nivou korisnika

Pretpostavke za efikasno upravljanje rizicima kod korisnika

Kako se upravljanje rizicima ne bi shvatilo kao jednokratna aktivnost koju će provoditi niži rukovodioci i zaposlenici i gdje viši rukovodioci ne žele biti izloženi riziku koji može ukazivati na vlastite slabosti, potrebno je ispuniti određene pretpostavke:

- upravljanje rizicima podržano je od strane rukovodstva pri čemu su svi zaposlenici informisani o postojanju rizika u poslovanju i prate ih;
- upravljanje rizicima je sastavni dio strateškog i godišnjeg procesa planiranja;
- rizici i upravljanje rizicima razmatraju se prilikom procjene strateških politika i odluka, izrade i odobrenja budžeta/finansijskog plana, procjene učinaka, planiranja i upravljanja projektima, te saradnje sa drugim zainteresovanim stranama;
- redovno ažuriranje registara rizika.

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

Model „Tri linije“

Model “Tri linije”³⁷ na jednostavan i efektivan način poboljšava sistem upravljanja rizikom u organizaciji. Ovaj model pojašnjava ključne uloge i zadatke pojedinih grupa u organizaciji u procesu upravljanja rizikom i koncipiran je tako da odgovara svakoj organizaciji bez obzira na njenu veličinu i složenost poslovanja.

Model “Tri linije” razlikuje tri grupe (linije) koje su uključene u efektivno upravljanje rizikom:

1. “vlasnici rizika” koji operativno provode upravljanje rizikom;
2. funkcije koje vrše nadzor rizika i
3. funkcije koje osiguravaju nezavisno uvjeravanje (interna revizija).

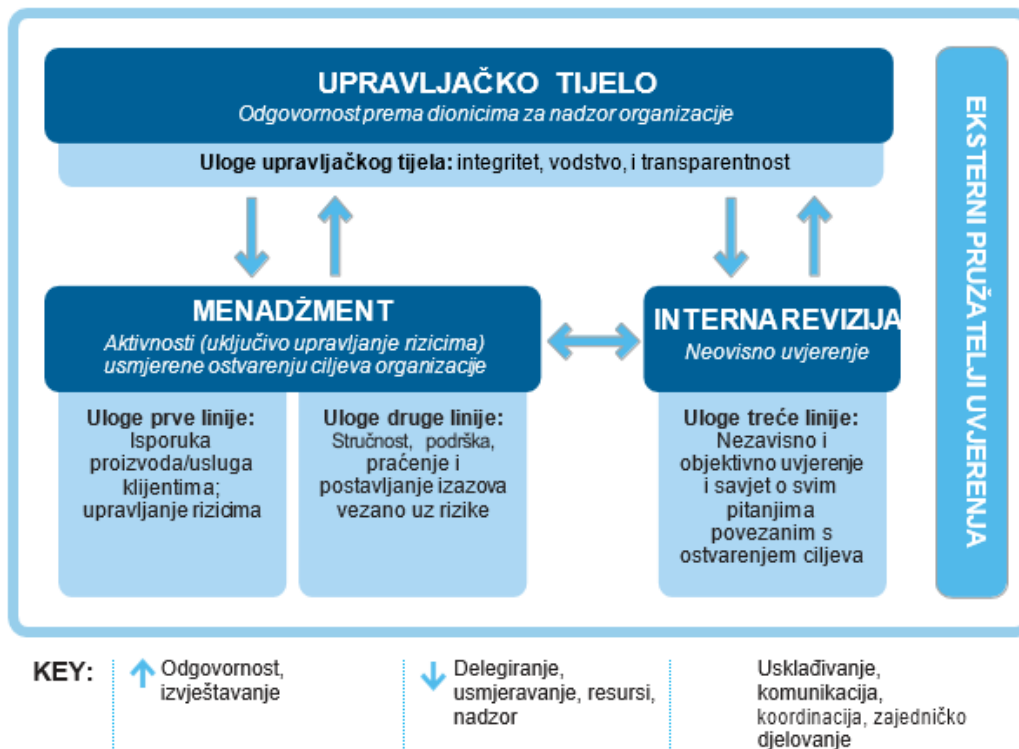
Dakle, u modelu “Tri linije”, interne kontrole koje uspostavlja operativno rukovodstvo smatraju se **prvom linijom** u upravljanju rizikom, jer je operativno rukovodstvo vlasnik rizika i direktno upravlja njime, a usto je odgovorno i za poduzimanje korektivnih mjera za otklanjanje nedostataka u funkcioniranju procesa i kontrola.

Različite funkcije koje su u organizaciji uspostavljene u cilju upravljanja rizikom i funkcije za nadzor usklađenosti smatraju se **drugom linijom** i razlikuju se u zavisnosti od specifičnosti same organizacije, resora i nadležnosti.³⁸

Treću liniju predstavlja nezavisno uvjeravanje - interna revizija koja rukovodstvu osigurava značajno uvjeravanje u vezi efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizikom i internih kontrola, uključujući i način na koji prva i druga linija ostvaruju ciljeve upravljanja rizikom i funkcioniranja internih kontrola. Interna revizija svoje uvjeravanje zasniva na visokom nivou nezavisnosti i objektivnosti koji nije moguć u funkcijama druge linije.

³⁷Model uspostavljen od Globalnog instituta internih revizora (IIA)

³⁸Tipične funkcije “druge linije” najčešće uključuju: funkciju upravljanja rizikom, funkciju usklađenosti koja vrši nadzor nad specifičnim rizicima neusklađenosti sa zakonom i pozitivnim propisima, kontroling - kao funkciju za nadzor finansijskih rizika i pitanja finansijskog izvještavanja.



Slika broj 10 - Model "Tri linije" (preuzeto od IIA Global, www.theiia.org)

Bitno je naglasiti da ne postoji univerzalno rješenje na koji način trebaju koordinirati "Tri linije", međutim ovaj model je od suštinske važnosti kada se dodjeljuju nadležnosti i koordiniraju funkcije vezane za upravljanja rizikom, jer ukazuje na ulogu koju ima svaka od grupa u procesu upravljanja rizikom.

4.3. Kontrolne aktivnosti

Pojam kontrolnih aktivnosti

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

Svrha kontrolnih aktivnosti je osigurati zakonitost i pravilnost u poslovanju, zatim ekonomično, efikasno i efektivno raspolaganje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama, odnosno spriječiti nezakonitosti i nepravilnosti, neovlaštena postupanja sa imovinom i drugim resursima sa kojima raspolaže korisnik.

Kontrolne aktivnosti ne mogu se posmatrati izolovano, već kao sastavni dio cjelokupnog sistema internih finansijskih kontrola i u međusobnom su odnosu sa ostalim komponentama COSO modela. Način na koji su razvijene kontrolne aktivnosti i njihova raznolikost, odraz su razvijenosti ostalih komponenti sistema internih finansijskih kontrola

i obrnuto, što su ostale komponente razvijenije i kontrolne aktivnosti će biti brojnije i raznovrsnije.

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

Kontrolne aktivnosti su dinamične i podložne promjenama i trebaju se razvijati kao odgovor na vanjske faktore, rizike, promjene prioriteta, tehničkih dostignuća, organizacionih odnosa i slično. One se mijenjaju na inicijativu rukovodstva ili kao odgovor na nalaze i preporuke interne i/ili vanjske revizije.

Važno je da su kontrolne aktivnosti troškovno efikasne, odnosno da troškovi kontrola ne smiju biti veći od dobivene koristi. Rukovodioci trebaju procijeniti troškove i koristi kontrolnih aktivnosti i provoditi one kontrolne aktivnosti koje su neophodne za postizanje ciljeva subjekata uz prihvatljiv rizik koji su postavili.

Primjena i obim kontrolnih aktivnosti se zasnivaju na pouzdanoj analizi rizika i proporcionalni su procijenjenom riziku. Nepostojanje određenog oblika kontrolne aktivnosti u određenom trenutku ili fazi procesa, ne mora nužno značiti i slabost u sistemu internih finansijskih kontrola ukoliko negdje drugdje postoji kontrola koja efikasno nadoknađuje njeno nepostojanje.

Da bi kontrolne aktivnosti bile efikasne, one trebaju biti dosljedno primjenjivane. Uspostavljene kontrolne aktivnosti trebaju funkcionirati dosljedno po planu čitavo vrijeme, trebaju ih provoditi svi zaposlenici koji su uključeni u njihovo provođenje, a ne da se zaobilaze kada je ključno osoblje odsutno ili je obim poslova prevelik. Svako odstupanje od standardnih procedura treba biti opravdano i odobreno od strane ovlaštene osobe.

Kontrolne aktivnosti trebaju biti dokumentovane, odnosno treba da postoji revizijski trag šta je kontrolisano i ko je i kada izvršio kontrolu. Zato su za kontrolne aktivnosti posebno važne **kontrolne liste, obrasci, formulari, pisani ili elektronski trag** provedenih kontrolnih aktivnosti.

Pisana pravila – procedure

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

Dakle, **pisanim procedurama** se detaljnije uređuju kontrolne aktivnosti, postupci i mjere koje one obuhvataju, način na koji se primjenjuju i u kojim fazama procesa, te ko je ovlašten i odgovoran za njihovo provođenje.

Interni akti kojima se uređuju ključni procesi mogu sadržavati sljedeće:

- **proces izrade i realizacije strateškog plana** (odrediti nosioce izrade, učesnike, nadležnosti i odgovornosti za postavljanje strateških ciljeva, rokove, praćenje realizacije strateških ciljeva, koordinacija izrade plana sa korisnicima nižih nivoa i sl.)
- **proces izrade i izvršenja budžeta/finansijskog plana** (odrediti učesnike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti za iskazivanje potreba, postupak procjene opravdanosti iskazanih potreba, usklađenost budžeta/finansijskog plana i ostalih planskih dokumenata, ovlaštenja i odgovornosti za izvršenje budžeta/finansijskog plana, procedura u slučaju potrebe potrošnje u iznosu većem od planiranog, postupak u slučaju odstupanja izvršenja od plana, postupak rebalansa i sl.)
- **proces evidencije poslovnih događaja i transakcija** (urediti načine evidentiranja poslovnih događaja i transakcija, način obrade materijalno-finansijske dokumentacije kojom se poslovni događaji dokazuju, kontrolni postupci prilikom provjere tačnosti dokumentacije, postupci čuvanja i arhiviranja dokumentacije i sl.)
- **proces nabavke i ugovaranja** (odrediti učesnike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti, način usklađivanja plana nabavki i budžeta/finansijskog plana, evidencije ugovorenih obaveza i izvještavanje i sl.)
- **proces upravljanja imovinom**: materijalnom; nekretnine, vozila, oprema, računari, zalihe i nematerijalnom; licence, intelektualno vlasništvo (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 s nenaplaćenim potraživanjima - opomene, prinudna naplata, zastare, otpis nenaplativih potraživanja i sl.)
- **proces povrata neopravdano utrošenih ili pogrešno isplaćenih sredstava** (u slučajevima kada se naknadno utvrdi da su sredstva neopravdano utrošena ili pogrešno isplaćena može se detaljnije urediti postupak povrata takvih sredstava).

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

Korisnici koji u svom sastavu imaju niže nivoe korisnika trebaju voditi računa da kroz pisane procedure za ključne procese urede i način saradnje i aktivnosti koje očekuju od korisnika u svom sastavu.

Izradu internih akata uglavnom iniciraju organizacione jedinice u čijoj se nadležnosti navedena pitanja/procesi nalaze, a pri tom je bitno da su u izradu i pripremu internih akata uključene i ostale organizacione jedinice.

Interne akte potpisuje rukovodilac korisnika i isti nakon potpisivanja trebaju biti dostupni svim zaposlenicima (npr. kroz intranet platformu).

Oblici kontrolnih aktivnosti

Kontrolne aktivnosti mogu se podijeliti na **prethodne (ex ante)** i **naknadne (ex post)** kontrole.

Prethodne kontrole su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitosti i pravilnosti finansijskih i drugih odluka, a provode se prije donošenja finansijskih i drugih odluka, odnosno prije odlučivanja o korištenju sredstava i tokom realizacije finansijskih i drugih odluka, a prije faze plaćanja.

Naknadne kontrole su kontrolne aktivnosti usmjerene na osiguranje zakonitog, svrsishodnog i pravovremenog prikupljanja i korištenja javnih sredstava, ostvarivanja očekivanih rezultata, te otkrivanja mogućih pogrešaka, odstupanja i nepravilnosti, a provode se nakon donošenja finansijskih i drugih odluka ili okončanja poslovnog događaja.

Slijede detaljnija pojašnjenja nekih od kontrolnih postupaka i mjera i primjeri kako se one mogu primijeniti u ključnim područjima za FUK:

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 sredstava za njihovu realizaciju, ekonomske isplativosti i 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, a uključuju:

- provjeru zakonitosti i regularnosti predložene transakcije (zahtjev za isplatu subvencija u skladu je sa kriterijima za dodjelu subvencija);
- provjeru raspoloživosti finansijskih sredstava (sredstva za nabavku određene opreme planirana su u finansijskom planu);
- provjeru svrsishodnosti i opravdanosti iskazanih potreba (potreba za novom opremom u skladu je sa novim razvojnim aktivnostima);
- provjeru ekonomske isplativosti i opravdanosti ulaganja (ekonomska isplativost i opravdanost ulaganja u novu opremu, izgradnju nove škole).

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

Postupci odobrenja trebaju biti utvrđeni u pisanoj formi (formulari za podnošenje prijedloga za nabavku opreme, obrasci za prijedloge novih projekta, propisani kriteriji za dodjelu subvencija, različitih naknada i sl.), a dodijeljena ovlaštenja osobama za odobravanje (ko, šta i na osnovu čega nešto odobrava) trebaju biti jasna.

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

Naime, prije započinjanja nove investicije provodi se procjena opravdanosti i isplativosti projekta, odnosno ulaganja i operativni troškovi se dugoročno trebaju sagledati cjelovito kako bi se izbjegle poteškoće u finansiranju troškova održavanja i drugih troškova.³⁹

Evidentiranje i odobravanje izuzetaka

Slučajevi prekoračenja ili odstupanja od utvrđenih postupaka i procedura uslijed vanrednih okolnosti trebaju biti dokumentovani, obrazloženi i odobreni od strane ovlaštenih osoba prije poduzimanja daljnjih mjera.

U slučaju nastanka neplaniranih rashoda takve je zahtjeve potrebno detaljno obrazložiti, raspraviti mogućnosti njihove realizacije i pribaviti potrebna obrazloženja i odobrenja.

Postupak prijenosa ovlaštenja i odgovornosti

Ovlaštenja i odgovornosti trebaju biti jasno definirana, formalno utvrđena i dodijeljena pojedincu.

Odgovornosti rukovodilaca i svih zaposlenih u vezi sa njihovom ulogom u postizanju ciljeva i upravljanju javnim sredstvima trebaju biti jasno definirane, a delegiranjem ovlaštenja i odgovornosti za pojedine poslove i zadatke na druge zaposlene, ne isključuje se odgovornost rukovodioca korisnika i drugih rukovodilaca za poslove koje su delegirali.

Prijenos ovlaštenja i odgovornosti treba biti u pismenoj formi sa jasnim opisom poslova i zadataka, te jasno definiranim ovlaštenjima i odgovornostima.

³⁹ Na primjer, prisutni su slučajevi da se nabavljena oprema ili izgrađeni objekat (dvorana, bazen, škola) ne koristi ili se djelimično koristi, što predstavlja nepotrebno ulaganje koje je angažovalo sredstva, a ne daje rezultate.

Načelo razdvajanja dužnosti

Načelo razdvajanja dužnosti polazi od toga da nijedan pojedinac nije istovremeno odgovoran za više povezanih poslovnih aktivnosti (npr. pokretanje transakcije, odobrenje transakcije, evidentiranje transakcije, usklađivanje, pregled izvještaja).

Svrha načela razdvajanja dužnosti je smanjiti mogućnost da jedna osoba bude u prilici napraviti i sakriti greške, nepravilnosti i prevare u obavljanju svojih dužnosti i kod prijenosa ovlaštenja i odgovornosti rukovodilac korisnika treba obavezno voditi računa o načelu razdvajanja dužnosti.

Sistem dvostrukog potpisa

Sistem dvostrukog potpisa vezan je za načelo razdvajanja dužnosti na način da se kroz minimalno dva potpisa na dokumentaciji (zahtjev za nabavku, ugovori, računi, nalozi za isplatu i slično) dokazuje da je jedna osoba pripremila dokument, a druga prekontrolisala i odobrila navedenu radnju.

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

Manji korisnici (škole, vrtići, muzeji i slično) zbog manjeg broja zaposlenika koji rade na takvim poslovima mogu imati poteškoće u primjeni načela razdvajanja dužnosti i dvostrukog potpisa u ključnim poslovnim procesima. Povećanje broja zaposlenih svakako nije racionalno rješenje već se navedenom problemu može pristupiti na dva načina:

- **uvesti pojačan nadzor** (upravljačku kontrolu) kako bi se spriječio rizik propusta ili potencijalnih grešaka, nepravilnosti ili zloupotrebe takvih situacija ili
- razmotriti mogućnosti **uvođenja centralizacije** određenih procesa i poslova na nivou nadležnog budžeta, kantona i jedinice lokalne samouprave, pri čemu je važno definirati koji se poslovi trebaju obavljati centralizovano, sa nivoa nadležnog budžeta, a koji se mogu obavljati kod korisnika.

Postupci koji osiguravaju zaštitu imovine i informacija od otuđenja i oštećenja

Adekvatne fizičke kontrole trebaju biti uspostavljene kako bi štatile imovinu i informacije korisnika, a obim fizičkih kontrola treba biti proporcionalan identifikovanim 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 sistemi, protivpožarna zaštita, identifikovanje osoba kod ulaza u

zgradu, prostorije, lozinke na računarima i slično. Fizička kontrola je i popis imovine koji se provodi sa svrhom da se utvrdi postoje li sredstva, jesu li na pravom mjestu i u upotrebi.

Redovno održavanje imovine (opreme, postrojenja, vozila i slično) kroz servise, popravke, zamjenu rezervnih dijelova, važan je postupak u svrhu zaštite imovine i očuvanja njene upotrebne vrijednosti, kako bi se smanjili rizici iznenadnih oštećenja i kvarova i povezanih troškova.

Blagovremeno planiranje zamjene imovine čiji se vijek trajanja bliži kraju, jedan je od načina sprečavanja neočekivanih gubitaka. Brze popravke oštećenja također su važan postupak u očuvanju zaštite imovine jer zakašnjela reakcija može dovesti do daleko većih šteta i gubitaka. Postupanje sa otpisanom imovinom također treba biti jasno definirano. **Postupci koji osiguravaju naplatu potraživanja**

Korisnici trebaju poduzimati sve potrebne mjere za naplatu svojih potraživanja, pri čemu je prvenstveno potrebno osigurati cjelovite i ažurne evidencije svih potraživanja.

Procedura obrade izlaznih faktura kao i mjere koje je potrebno poduzimati za naplatu potraživanja i postupanje sa nenaplaćenim potraživanjima trebaju biti uređene i dostupne zaposlenicima koji postupaju u skladu sa njima.

Važno je uspostaviti dobru komunikaciju između organizacionih jedinica koje izdaju fakture i organizacionih jedinica za finansije koje evidentiraju izlazne fakture kako bi se na vrijeme evidentirala sva potraživanja, a mogući problemi u naplati potraživanja na vrijeme uočili i poduzele potrebne mjere za naplatu.

Osnovno pravilo je da treba poduzimati sve mjere da se potraživanja naplate. Prijedlog za otpis potraživanja treba biti detaljno obrazložen i odobren od strane osoba koje imaju ovlaštenja za takav postupak, a svi otpisi potraživanja trebaju biti evidentirani.

Postupci vezani za stvaranje ugovorenih obaveza

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

- lice i način pokretanja postupka ugovaranja,
- lice i vrijeme obavljanja kontrole usklađenosti nabavke sa odobrenim sredstvima i planom nabavke,
- lice i vrijeme dodatnog provjeravanja stvarne potrebe za predmetom nabavke,
- lice koje odobrava pokretanje nabavke.

Prilikom sklapanja ugovora potrebno je voditi računa da ugovori sadrže instrumente osiguranja plaćanja, instrumente osiguranja kvalitete 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 se smatraju potrebnim urediti, a vezana su za osiguranje kvalitetne isporuke roba, radova i usluga.

Kod postupaka za stvaranje ugovorenih obaveza također je potrebno voditi računa o raspoloživim sredstvima.⁴⁰

Postupci potpunog, tačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja poslovnih transakcija

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

Postupci obrade i evidencije materijalno-finansijske dokumentacije trebaju biti uređeni pisanim procedurama iz kojih se jasno vidi ko i šta kontroliše i u kojim fazama poslovnog procesa, zatim 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 zaprima račune, ko preuzima robu/radove/usluge, koje dokumente tom prilikom popunjava, ko i na koji način provjerava vrstu, količinu i kvalitet robe/radova/usluga i da li su u skladu sa naručenim/ugovorenim.

Prvi nivo kontrole ima za cilj provjeru odgovara li fakturisana realizacija stvarnoj realizaciji i jesu li isporučene robe/oprema, obavljene usluge, izvršeni radovi u skladu sa ugovorenim. Za provođenje ovih suštinskih kontrola koje provode nadležne organizacione jedinice, koriste se i kontrolne liste koje sadrže sve bitne elemente koje je potrebno provjeriti. Popunjene kontrolne liste prilažu se uz račun kao dokaz provedenih suštinskih kontrola.

Rukovodilac nadležne organizacione jedinice (ili druga ovlaštena osoba) račun odobrava potpisom i prosljeđuje na daljnju obradu organizacionoj jedinici za finansije u roku koji također treba biti jasno definiran. Organizaciona jedinica nadležna za finansije provodi formalne provjere svih elemenata računa i matematičke kontrole, te odobrava evidentiranje računa u računovodstvenom sistemu i daje nalog za plaćanje u skladu s datumom dospjeća.

Materijalne evidencije koje sadrže podatke o imovini također trebaju sadržavati ažurne, tačne i potpune podatke za potrebe upravljanja imovinom. Pored obaveznih podataka

⁴⁰ Tako je npr. Zakonom o budžetima propisano da budžetski korisnici ne smiju stvarati obaveze iznad iznosa odobrenog operativnog budžeta, te da rashodi i izdaci svakog budžetskog korisnika ne mogu prelaziti iznose alociranih budžetskih sredstava odobrenih za svaki mjesec ili drugi vremenski period koji je utvrdilo Ministarstvo finansija, osim uz saglasnost Ministarstva finansija.

(vrsta imovine, vrijednost, količina) vodi se i detaljna evidencija imovine koja ima veliku vrijednost, odnosno značaj za poslovanje korisnika⁴¹.

Zalihe su vrijedna imovina koja osigurava poslovanje uz minimalni rizik od zastoja i poteškoća u provođenju aktivnosti, sa najmanjim mogućim troškom držanja zaliha i evidencije zaliha imovine trebaju osigurati ažurne podatke o stanju na zalihama, mjestu i količini.

Važno je imati potpune, ažurne i tačne evidencije poslovnih transakcija vezanih za zalihe, kako bi se lakše:

- utvrdile aktivnosti koje zahtijevaju zalihe i postojeće potrebe za zalihama;
- vrednovale utvrđene aktivnosti sa ciljem smanjenja potreba za zalihama;
- utvrdile veličine i terminski raspored popunjavanja zaliha, te najefikasniji način držanja i nabavke zaliha;
- obračunali i minimizirali troškovi držanja zaliha.

Održavanje detaljne evidencije o stanju imovine može biti skupo i ne uvijek nužno i opravdano, odnosno takve su evidencije prikladnije za one korisnike koji raspolažu imovinom od velike vrijednosti ili su od posebnog značaja za poslovanje.

Uputstvo za rad i odgovarajuća obuka zaposlenika

Uputstva za rad i odgovarajuća obuka zaposlenih važni su postupci koji osiguravaju razumijevanje i postupanje zaposlenika u skladu sa procedurama koje koristi korisnik.

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 iste, kao i kome se mogu obratiti ukoliko su im potrebna detaljnija pojašnjenja.

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

Praćenje kontrolnih postupaka

⁴¹ Na primjer, za opremu veće vrijednosti vode se detaljniji podaci: godina proizvodnje, proizvođač, model opreme, pripadnost određenoj grupi opreme, evidencija hronologije održavanja opreme (servisi, popravke, zamjena rezervnih dijelova) i slično.

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

Kontrolne aktivnosti mogu podbaciti u slučaju zaobilaženja kontrola ili kada postoji sprega u svrhu počinjenja prevara, zbog čega je važno pratiti kontrolne postupke, odnosno njihovu efikasnost i efektivnost i na vrijeme poduzimati mjere za uklanjanje uočenih nedostataka i slabosti.

Pravila dokumentovanja

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

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

Kontrolni postupci trebaju biti dokumentovani, a kontrolne liste, obrasci, formulari i dr. koji se koriste za dokazivanje provedenih kontrola trebaju biti što je moguće potpunije i jednostavnije za upotrebu. Posebno treba obratiti pažnju na formu obrazaca koji će biti upotrijebljeni za unos podataka u informacione sisteme.

Naknadne kontrole

Naknadne kontrole uključuju sve one postupke koje korisnici trebaju provoditi nakon što se donesu finansijske i druge odluke, odnosno provedu određene poslovne transakcije (npr. plaće, računi za nabavljenu robu, isplate donacija, pomoći i drugi transferi i sl.).

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

Naknadne kontrole usmjerene su na:

- provjeru da li su robe, radovi i usluge zaprimljeni ili obavljeni u skladu sa ugovorenim specifikacijama, da li su u upotrebi i da li je plaćeni iznos ekvivalentan njihovoj stvarnoj vrijednosti,
- provjeru jesu li ostvareni rezultati programa, projekata i aktivnosti u skladu sa dogovorenim uslovima,
- provjeru održivosti rezultata nakon završetka programa, projekata i aktivnosti,

- provjeru da li su adekvatno dokumentovane izmjene i dopune ugovora ukoliko je bilo odstupanja u realizaciji programa, projekata i aktivnosti,
- provjeru da li su isplate zasnovane na kompletnoj dokumentaciji koja dokazuje poslovne događaje i transakcije odobrene od strane ovlaštenih osoba,
- provjeru da li su sredstva isplaćena krajnjim korisnicima kroz donacije, pomoći, subvencije i druge transfere zakonito i namjenski korištena i dr.

Naknadne kontrole naročito je važno provoditi upravo kod isplate donacija, pomoći, subvencija i drugih transfera krajnjim korisnicima.

Primjer kontrolnih postupaka koji se koriste u svrhu naknadnih kontrola su izvještaji (o utrošku sredstava/realizaciji projekata i sl.) i kontrole na licu mjesta kod krajnjih korisnika. Korisnici koji daju subvencije, jednokratne pomoći, donacije, transfere za kapitalne izdatke, trebaju od krajnjih korisnika zahtijevati izvještaje o utrošku sredstava/realizaciji projekta, koji sadrže opisni i finansijski dio:

- u **opisnom dijelu** se popisuju i opisuju sprovedene aktivnosti, te postignuti rezultati i upoređuju se sa planiranim aktivnostima i rezultatima. Također mogu se navesti i problemi i poteškoće koje su nastale tokom realizacije projekta i način rješavanja istih;
- u **finansijskom dijelu** daje se pregled planiranih prihoda i rashoda finansiranog projekta/aktivnosti, te realiziranih prihoda i rashoda. Za realizirane prihode i rashode potrebni su dokazi (npr. za rashode: ugovori, računi, obračuni, a za prihode: pregled uplata za projekat/aktivnost na namjenski podračun u banci).

Dinamiku izvještavanja o utrošku sredstava/realizaciji projekta određuje korisnik u skladu sa svojim potrebama. Za dobar sistem FUK, pored kontrola u obliku pisanih izvještaja koji se traže od krajnjih korisnika sredstava, potrebne su i povremene kontrole na licu mjesta.

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

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

Ukoliko se uoče određene nepravilnosti u korištenju sredstava (nenamjensko korištenje sredstava) može se zahtijevati povrat sredstava, odnosno druge predviđene mjere.⁴²

⁴² Detaljnije informacije i pojašnjenja u vezi internih kontrola prilikom dodjele sredstava putem transfera i subvencija vidjeti u Smjernicama o minimalnim standardima dodjele budžetskih sredstava putem transfera i subvencija u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj: 65/18)

Inspekcije kao oblik naknadne kontrole

U okviru pojedinih ministarstava, odnosno tijela federalne/kantonalne uprave, uspostavljene su inspekcijske službe koje obavljaju poslove inspekcijskog nadzora u skladu sa odredbama Zakona o budžetima u Federaciji BiH, Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH, Zakona o radu i drugim posebnim zakonima.

Provođenje inspekcijskog nadzora, u skladu sa posebnim zakonima, podrazumijeva neposredan uvid u opće i pojedinačne akte, relevantnu dokumentaciju, uslove i način rada nadziranih pravnih i fizičkih lica, 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 službenici ovlašteni za provođenje nadzora kada je to određeno posebnim zakonom.

Ovdje je riječ o klasičnom inspekcijskom nadzoru koji se može smatrati naknadnom kontrolom u pojedinačnim predmetima⁴³..

4.4. Informacije i komunikacije

O važnosti informacija i komunikacija

Jedna od komponenti sistema FUK je i komponenta informacije i komunikacije, koju kao i ostale komponente nije moguće razmatrati odvojeno, već u kontekstu njene povezanosti sa ostalim komponentama.

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

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

Kvalitetni sistemi FUK zahtijevaju upravljačko – informacione sisteme koje čine dobre baze podataka, sistemi evidencija, sistemi izvještavanja, jasno definirane linije izvještavanja i slično. Kvalitetni sistemi FUK podrazumijevaju upravljanje po načelu „vrijednost za novac“ što znači da su pored finansijskih informacija (informacije o stanju prihoda, rashoda, imovine, obaveza) potrebne i nefinansijske informacije (koji su rezultati ostvareni, koji su ciljevi realizirani, informacije o rizicima i njihovom utjecaju ako se ostvare, šta očekuju korisnici naših usluga, jesmo li ispunili njihova očekivanja, informacije o kupcima, dobavljačima i sl.).

⁴³ Takav nadzor, uspostavljen je npr. u Federalnom ministarstvu finansija, kantonalnim ministarstvima finansija, Poreznoj upravi Federacije BiH, i dr.

Pored informacija, važan je i sistem komunikacija kojim se prenose informacije (ko prenosi informacije, kome i na koji način). Bitna je komunikacija unutar organizacije koja podrazumijeva: jasno postavljanje zadataka, praćenje realizacije, davanje uputstava i smjernica, komunikacija između rukovodioca i zaposlenika, komunikacija između povezanih sektora, odjela, službi i komunikacija između korisnika prvog i drugog nivoa, te komunikacija između različitih korisnika.

S obzirom na činjenicu da bi korisnici trebali biti u funkciji građana, važna je i komunikacija sa građanima i to iz dva razloga: prvo, da se saznaju potrebe i očekivanja građana, a drugo, da se demonstrira odgovornost i transparentnost poslovanja korisnika i prezentiraju ciljevi poslovanja i ostvareni rezultati.

Upravljačko-informacioni sistemi mogu se posmatrati sa različitih aspekata, a u nastavku teksta fokus će biti na računovodstvenim sistemima, važnosti trezorskog sistema za finansijsko upravljanje i kontrole, dokumentovanosti ključnih poslovnih procesa, te arhiviranju dokumentacije i komunikaciji.

Računovodstveni sistemi

Računovodstveni sistemi predstavljaju osnovu upravljačko – informacijskih sistema koji osiguravaju informacije o troškovima, prihodima, imovini, obavezama. Sistem računovodstva u Federaciji BiH zasniva na računovodstvenim principima: tačnosti, istinitosti, pouzdanosti, sveobuhvatnosti, pravovremenosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, te na Međunarodnim računovodstvenim standardima⁴⁴.

Za razvoj FUK, važna je razvijenost računovodstvenih sistema u smislu koliko su detaljne informacije koje pružaju, vrste izvještaja koji se na osnovu njih kreiraju, kome su te informacije namijenjene, te koliko se računovodstvene informacije koriste u procesu donošenja odluka.

Računovodstveni sistemi uspostavljeni kod korisnika primarno su u funkciji finansijskog računovodstva, čija je važna karakteristika procesuiranje informacija koje se odnose na prošle poslovne aktivnosti i prvenstveno je u funkciji eksternog izvještavanja.

Razvoj FUK zahtijeva od korisnika unapređenje efikasnosti i efektivnosti u poslovanju, te jačanje odgovornosti rukovodioca kod upravljanja raspoloživim resursima, obavezama, troškovima i rezultatima.

Upravljačka odgovornost rukovodioca u finansijskom upravljanju, pored ostalog, uključuje odgovornost kod planiranja budžeta/finansijskih planova, upravljanja rashodima, prihodima, realizacije programa i ostvarivanja rezultata i donošenja odluka. U vezi toga, rukovodiocima su potrebne detaljnije informacije o rashodima, prihodima, imovini,

⁴⁴ Član 7. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji BiH („Službene novine Federacije BiH“ broj 15/21)

obavezama, ostvarenim rezultatima i slično, stoga računovodstveni sistem treba biti organiziran na način koji će osigurati redovan protok tačnih informacija.

Za razvoj FUK, na osnovu sadržaja i strukture podataka sadržanih u finansijskom računovodstvu, neophodno je detaljnije razraditi podatke, sistem evidencija i izvještaja za potrebe internih obračuna i internog sistema izvještavanja, a takva razrada predstavlja razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva⁴⁵.

Sadržaj internih izvještaja kreira se u skladu sa potrebama, zahtjevima i specifičnostima korisnika. Interni obračuni i sistemi izvještavanja trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvještavanja o ostvarenim rezultatima za različite nivoe rukovodilaca.

Rukovodioci zahtijevaju detaljnije izvještaje o tome šta je postignuto i na koji način, da li su ispoštovani vremenski rokovi, gdje su moguće uštede pri čemu se ne smije dovoditi u pitanje održivost aktivnosti/projekata, a također i o ostvarenju postavljenih pokazatelja uspješnosti. Taj interes neminovno proizlazi iz situacije kada rukovodioci jasno znaju za što su odgovorni, kojim dijelom budžeta, odnosno finansijskog plana raspolažu, koja ovlaštenja imaju, odnosno što se od njih očekuje. I kada su jasno uređena ovlaštenja i odgovornosti, uslijed nedostatka nadzora nad rukovodiocima može izostati njihov interes i uviđanje potreba za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Razvoj računovodstvenih sistema znatno je unaprijeđen adekvatnom informatičkom podrškom, a s obzirom da informatička podrška zahtijeva značajna sredstva, prije bilo kakvih odluka potrebno je provesti detaljne analize raspoloživih resursa, stvarnih potreba i prioriteta.

Sistem trezora

Informacije i komunikacija u znatnoj su mjeri unaprijeđeni uvođenjem sistema trezorskog poslovanja u Federaciji.

Trezor je osnovna organizaciona jedinica unutar Federalnog ministarstva finansija, ministarstava finansija kantona, službi za finansije općina, gradova i vanbudžetskih fondova u kojoj se obavljaju poslovi koji se odnose na planiranje izvršenja i izvršenje budžeta Federacije, kao i budžeta kantona, općina, gradova i finansijskih planova vanbudžetskih fondova; vođenje računovodstva i računovodstvenih politika; upravljanje novcem i vođenje Jedinственog računa trezora; upravljanje neangažiranim sredstvima i imovinom⁴⁶

⁴⁵ Troškovno računovodstvo usmjereno je na troškove (detaljnije utvrđivanje troškova, klasifikaciju troškova, pridruživanje i praćenje troškova po programima, projektima, aktivnostima i organizacionim jedinicama, detaljnije analiziranje troškova, praćenje odstupanja od planiranih veličina i sl) dok je upravljačko računovodstvo usmjereno na razvoj sistema evidencija i izvještaja za potrebe rukovodstva, posebno za potrebe boljeg planiranja i kontrolisanja.

⁴⁶ Član 2. Zakona o Trezoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 26/16 i 3/20);

Trezor predstavlja važno područje u sistemu FUK jer poslovanje preko trezora za budžetske korisnike znači efikasniju kontrolu i racionalnije upravljanje prihodima i rashodima. Po uzoru na trezor Federacije BiH i budžetski korisnici na nižim nivoima uvode sistem trezora prilagođen specifičnostima kantona, odnosno jedinica lokalne samouprave, ali i finansijskim i drugim mogućnostima.

Integracija računovodstvenih sistema korisnika javnih sredstava u sistem trezora važan je iskorak u unapređenju sistema FUK zbog uvođenja systemske kontrole i transparentnosti kod stvaranja budžetskih obaveza, planiranja buduće potrošnje, ali i efikasnosti u planiranju likvidnosti i izradi planova novčanih tokova.

Pored informacije koje korisnici imaju o obavezama u svojim Glavnim knjigama i finansijskim izvještajima, za stvaranje cjelovite slike o potrošnji koriste se i informacije o preuzimanju obaveza iz ranijih perioda.

U okviru unapređenja sistema trezora nužno je osigurati evidentiranje svih faza stvaranja obaveza korisnika. To podrazumijeva da je korisnik dužan voditi evidenciju o nastalim obavezama i o njihovom dospijeću kako bi se u svakom trenutku raspolagalo informacijama o izvršenim rezervacijama i preostalim raspoloživim (budžetskim) sredstvima.

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

Npr. ugovor, kao prva faza u procesu stvaranja obaveza predstavlja stvarno preuzetu obavezu za koju se, između ostalog, navodi iznos i datum dospijeća plaćanja. Narudžbenica predstavlja drugu fazu u procesu stvaranja obaveze kojom se vrši rezervacija sredstava, a faktura, kao osnovni knjigovodstveni dokument kojim se dokazuje nastanak obaveze za isporučenu robu ili izvršenu uslugu, predstavlja posljednju fazu u stvaranju obaveza.

Poslovanje putem trezora dovodi do efikasnijeg i transparentnog korištenja javnih resursa, omogućuje da se integracijom računovodstvenih, budžetskih i generalno poslovnih procesa informacija unosi samo jednom u informacioni sistem za dalju obradu od strane ovlaštenih lica. Prednosti poslovanja putem trezora su u tome što se osigurava kvalitetnija kontrola nad trošenjem sredstava i omogućuje standardizovano računovodstveno praćenje i izvještavanje, tako da korisnici na svim nivoima u svakom trenutku imaju tačne informacije o izvršenju budžeta/finansijskog plana.

Dokumentovanost sistema

Za FUK je važno osigurati revizorski trag, odnosno dokumentovani tok finansijskih i drugih transakcija od početka do kraja sa ciljem omogućavanja rekonstrukcije svih pojedinačnih aktivnosti i njihovog odobravanja.

Sve odluke i njihova realizacija trebaju biti adekvatno dokumentovane, isplate zasnovane na vjerodostojnoj dokumentaciji, materijalno-finansijska dokumentacija pravilno obrađena i naznačeni svi elementi potrebni za evidenciju Također je važno da dokumentacija sadrži sve potrebne potpise (podnosilac zahtjeva, službenik koji odobrava, službenik koji provodi kontrolu, službenik koji vrši isplatu).

Uređen sistem FUK zahtijeva dokumentovanje ključnih procesa u organizaciji i postojanje pisanih, odnosno dokumentovanih procedura.

Ključni poslovni procesi trebaju biti dokumentovani u mapi poslovnih procesa i regulisani odgovarajućim internim aktima kako bi se pored ostalog povećao stepen transparentnosti. Takvi interni akti se redovno ažuriraju u skladu sa stepenom razvoja i provođenja određenog procesa. Sve promjene u internim aktima se blagovremeno evidentiraju na način da se utvrdi ko je ovlašten i odgovoran da:

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

Ukoliko učesnik procesa tokom obavljanja svojih aktivnosti u skladu sa propisanim internim aktom, uoči mogućnost poboljšanja određenih dijelova procesa, potrebno je da o tome obavijesti nadređene osobe kako bi se unaprijedila primjenjivost internih akata.

Izrada mape poslovnih procesa

Poslovni procesi su skup povezanih radnji usmjerenih prema ostvarenju poslovnih ciljeva. Mapiranje procesa uključuje popis i opis svih poslovnih procesa.

Kao rezultat popisa i opisa poslovnih procesa sastavlja se knjiga (mapa) procesa koja predstavlja cjeloviti opis poslovnih procesa s ciljevima organizacije i njenog djelovanja, te utvrđuje međusobna povezanost između procesa i prilike za moguća poboljšanja poslovanja organizacije.

Mapa poslovnih procesa se odnosi na popis poslovnih procesa u organizacionim jedinicama na nivou cijele organizacije. Sastavljanje popisa procesa i izrada mape poslovnih procesa osigurava jedinstvenost odvijanja poslovnih procesa, utvrđivanje aktivnosti koje se provode, odgovornost za provođenje aktivnosti, rok u kojem se trebaju provesti, te pregled kontrola koje su utvrđene u pojedinom procesu, a koje osiguravaju ostvarenje ciljeva samog procesa.

Popis procesa je pregled procesa koji se odvijaju u samoj organizaciji-korisniku. Pregled procesa sadrži pregled aktivnosti i postupaka kojima se određuje način odvijanja pojedinog poslovnog procesa, kao i obrazaca, odnosno dokumenata koji se prilikom njihovog odvijanja koriste.

Izvori koji se mogu koristiti pri izradi popisa poslovnih procesa uključuju organizacione sheme (odnosno organigram organizacije), sistematizaciju radnih mjesta, materijale vezane za budžet/finansijski plan, propise, interne akte, pravilnike (pravilnik o unutrašnjoj organizaciji), priručnike, te upravljačke informacijske sisteme. S obzirom da su struktura i poslovi u organizacijama uređeni pravilnicima o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, prilikom započinjanja ove aktivnosti najbolje je početi upravo od tog internog akta.

Mapiranje svih procesa u organizaciji doprinosi kreiranju cjelovite slike o načinu na koji organizacija ostvaruje svoje poslovne ciljeve. Mapiranjem procesa ćemo dobiti sveobuhvatan opis organizacije i njenog djelovanja, uočiti postoje li nedostaci s obzirom na definiciju procesa, te sagledati međusobnu povezanost između procesa, kao i prilike za moguća poboljšanja poslovanja organizacije.

U organizaciji je potrebno razmotriti sve procese kako bi se osigurala njihova efikasnost i efektivnost, te sposobnost za ostvarivanje očekivanih rezultata. S obzirom da su mnoge organizacione jedinice međusobno povezane i podržavaju jedna drugu, posebno putem informacionih sistema, određeni broj procesa se odvija u više organizacionih jedinica organizacije⁴⁷.

Poslovni procesi, odnosno način njihovog provođenja trebaju biti dokumentovani, odnosno prikazani u pisanom obliku. Dokumentovanjem poslovnih procesa omogućava se zaposlenicima da tačno znaju svoja ovlaštenja i odgovornosti.

U prvoj fazi izrade mape poslovnih procesa, za potrebe popunjavanja obrasca za utvrđivanje/popis poslovnih procesa (prilog 3 ovog Priručnika), vrši se prikupljanje podataka o procesima i njihovim glavnim aktivnostima po organizacionim jedinicama organizacije. Potrebno je procese identifikovati na osnovu postojećih nadležnosti organizacije i važećih pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, te voditi računa o tome da se pojedine aktivnosti istog procesa ne označe pogrešno kao procesi.⁴⁸ Rezultat ove faze je izrada popisa procesa koji u određenoj organizaciji postoje, uz eventualno navođenje potprocesa po potrebi.

U drugoj fazi izrade mape poslovnih procesa potrebno je utvrđene i odobrene poslovne procese pojedinačno "mapirati" u obrascu mape poslovnih procesa (prilog 4 ovog Priručnika). Na taj način identifikuju se cilj procesa, ulazne i izlazne vrijednosti, kontrolne

⁴⁷ Npr. obračun i isplata plaća, nabavka, računovodstvo, izrada budžeta/finansijskog plana i sl.

⁴⁸ Na primjer, zaprimanje pošte, uručivanje, otpremanje pošte, te arhiviranje nisu četiri procesa nego jedan proces koji se sastoji od navedenih aktivnosti. Također, proces izrade prijedloga zakona i podzakonskih akata je proces koji se odvija u više-manje svim organizacionim jedinicama korisnika. Takav proces je onda potrebno samo jednom upisati u mapu poslovnih procesa i na nivou cjelokupne organizacije odrediti način njegovog odvijanja, odnosno u jedinstvenom postupku ili proceduri opisati na koji način sve organizacione jedinice trebaju postupati prilikom provođenja tog procesa.

aktivnosti, te regulatorni okvir mapiranog procesa. U navedenom obrascu navodi se također i eventualna veza sa drugim procesima u organizaciji, te resursi koji su potrebni za realizaciju navedenog procesa.

Mapiranje poslovnih procesa i njihova razrada je veoma značajna, jer predstavlja temelj za utvrđivanje i procjenu rizika u organizaciji. Kvalitetne mape poslovnih procesa u kojima su precizirani jasni ciljevi olakšavaju identifikaciju ključnih rizika i rukovodstvu omogućavaju da za utvrđene rizike, naročito one visokog nivoa preispitaju postojeće kontrolne aktivnosti i poduzmu adekvatne mjere.

Arhiviranje dokumentacije

Kancelarijsko poslovanje obuhvata: primanje, otvaranje, pregledanje i raspoređivanje pošte, odnosno akata, zavođenje akata, združivanje akata, dostavljanje predmeta i akata u rad, rad s aktima, razvođenje predmeta i akata, rokovnik predmeta, otpremanje pošte i stavljanje predmeta i akata u arhivu (arhiviranje) i njihovo čuvanje⁴⁹.

Arhivska građa je sav izvorni i reproducirani (pisani, crtani, štampani, fotografisani, filmovani, fonografisani ili na drugi način zabilježeni) dokumentacijski materijal od značaja za historiju, kulturu i ostale društvene potrebe, koji je nastao u radu bez obzira kad je i gdje nastao.⁵⁰

Registratorski materijal čine spisi (akti i predmeti), fotografski i fonografski snimci i na drugi način sastavljeni zapisi i dokumenti, kao i knjige i kartoteke o evidenciji tih spisa, zapisa i dokumenata, primljeni i nastali u radu dok su od značaja za njihov tekući rad ili dok iz tog registratorskog materijala nije odabrana arhivska građa koja će se trajno čuvati.

Cjelokupni registratorski materijal nastao u radu upisuje se u arhivsku knjigu po godinama i klasifikacijskim oznakama. Svi predmeti i akti u kancelarijskom poslovanju iz nadležnosti organizacije obavezno se razvrstavaju po vrsti materije koja je svrstana u odgovarajuće grupe sa propisanim brojčanim oznakama.

Radi pravilnog arhiviranja i čuvanja predmeta i drugog registratorskog materijala u arhivu organizacije, odnosno zajedničkom arhivu, rukovodilac organizacije obavezan je donijeti listu kategorija registratorskog materijala sa rokovima čuvanja.

Rokovi čuvanja mogu biti utvrđeni na mjesece, godine i trajno. Između ostalog, na tako utvrđen način čuva se i dokumentacija vezana za finansije. U ovu grupu spadaju sve vrste predmeta i akata koji se odnose na budžete, finansijske planove i fondove, završne račune

⁴⁹ Član 2. Uredbe o kancelarijskom poslovanju ("Službene novine Federacije BiH", broj 20/98)

⁵⁰ Ovim uputstvom, u skladu sa Uredbom o kancelarijskom poslovanju organa uprave i službi za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine, uređuju se klasifikacione oznake predmeta i akata; primanje, otvaranje, pregledanje i raspoređivanje pošte, odnosno akata; zavođenje akata; združivanje akata; dostavljanje predmeta i akata u rad; rad službenika ovlaštenih za rješavanje predmeta akata; razvođenje predmeta i akata; rokovnik predmeta; otpremanje pošte i stavljanje predmeta i akata u arhivu (arhiviranje) i čuvanje predmeta u federalnim organima uprave i federalnim ustanovama, kao i u kantonalnim – županijskim organima uprave i ustanovama i u gradskim i općinskim službama za upravu, ako propisom kantona/županije nije drugačije određeno.

i bilanse, izvršenje budžeta/finansijskog plana, upravljanje imovinom, poslovna sredstva, prihod, troškove poslovanja, dohodak, plaće, naknade, fondove, kredite, kamate, osiguranje, devizno poslovanje, kreditne odnose s inostranstvom, finansiranje organa vlasti i drugih institucija, finansiranje društvenih djelatnosti i drugih institucija, nadzor nad finansijskim, deviznim i drugim poslovanjem, informacije, izvještaje i druge predmete i akte koji se odnose ili su u vezi s pitanjima iz ove grupe⁵¹.

Pored finansijske dokumentacije, čuvaju se i arhiviraju i svi ostali akti, kao npr.:

- dokumentacija u vezi sa zakonima, drugim propisima i općim aktima (sve vrste predmeta i akata koji se odnose na izradu prednacrt, nacrt i prijedloga zakona i njihovo donošenje, kao i izmjene i dopune zakona, izradu i donošenje podzakonskih propisa i dr.);
- dokumentacija u vezi s radom i radnim odnosima (opći akti iz radnog odnosa, ugovori o radu, dokumentacija u vezi s ostvarivanjem i zaštitom prava iz radnog odnosa i radnog staža i dr.) i
- dokumentacija koja se odnosi na imovinsko – pravne poslove (sve vrste predmeta i akata koji se odnose na vlasničko – pravne i druge stvarno – pravne odnose na nekretninama, evidenciju na nekretninama i pravima na nekretninama, promet nekretnina i dr.).

Komunikacija

U skladu sa Zakonom o FUK, rukovodilac korisnika je odgovoran za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK-a čiji je sastavni dio i komponenta Informacije i komunikacije.

Komunikacija unutar organizacije predstavlja važan element u sistemu FUK i uključuje komunikaciju: između rukovodilaca i zaposlenika, između različitih organizacionih jedinica sa posebnim naglaskom na komunikaciju između osnovnih organizacionih jedinica i organizacione jedinice za finansije, sa korisnicima javnih sredstava u sastavu, između različitih korisnika, komunikaciju sa građanima, korisnicima usluga javnog sektora i dr.

Kvalitetna komunikacija treba imati na raspolaganju i čitav raspon modernih alata za komunikaciju; službenu internet stranicu, saopćenja za javnost, elektronsku komunikaciju (e-mail), prezentacije, konferencijske pozive i sl.

Komunikacija između rukovodilaca i zaposlenika

Važnost komunikacije između rukovodilaca i zaposlenika u kontekstu FUK proizlazi iz činjenice što se kroz tu komunikaciju prenose ciljevi, zadaci, uputstva i sl. od strane rukovodilaca prema zaposlenicima. Zaposlenici prema rukovodstvu upućuju povratne

⁵¹ Pored navedenog i Zakon o računovodstvu i reviziji propisuje način i rokove čuvanja knjigovodstvenih isprava, poslovnih knjiga, izvještaja i ostale dokumentacije.

informacije o provođenju, potrebnim preduslovima za realizaciju ciljeva i zadataka, uočenim rizicima, slabostima u sistemima i sl.

Kvalitet ove dvosmjerne komunikacije ogleda se u tome da zaposlenici imaju jasniju sliku što se od njih očekuje i koji je njihov doprinos, a rukovodioci bolju informisanost o operativnom provođenju zadataka, eventualnim poteškoćama i mjerama koje treba poduzimati.

Komunikacija između organizacionih jedinica

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

Komunikacija organizacione jedinice za finansije sa drugim organizacionim jedinicama

Razvoj FUK zahtijeva i razvoj komunikacije između organizacione jedinice za finansije i drugih organizacionih jedinica, a njegovu suštinu čini razvoj upravljačke odgovornosti za finansijske učinke poslovanja kod rukovodioca korisnika i rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinica, koji su odgovorni za finansijske učinke poslovanja.

U praksi je često prisutna situacija da cjelokupnu brigu za finansije vode rukovodioci za finansije, dok ostali rukovodioci to često ne smatraju svojom odgovornošću. Razvoj FUK vodi ka promjeni takve prakse, zbog čega je važno razvijati komunikaciju između organizacione jedinice za finansije i ostalih organizacionih jedinica. Od organizacionih jedinica za finansije očekuje se razvoj savjetodavne uloge i podrške rukovodiocima u preuzimanju njihove upravljačke odgovornosti. S druge strane, od ostalih organizacionih jedinica očekuje se uvažavanje tih savjeta i podrške, kao i aktivna uključenost u izradu internih uputstava, pravila i procedura vezanih za budžet/finansijski plan, a čiju izradu najčešće inicira organizaciona jedinica za finansije.

Komunikacija sa korisnicima u sastavu

Korisnici koji u svom sastavu imaju korisnike nižeg nivoa trebaju:

- sa istima uspostaviti i razvijati efikasnu komunikaciju, posebno u segmentu informisanja o ciljevima rada i poslovanja,
- uključivati korisnike u svom sastavu u izradu planskih dokumenata (finansijskog plana, strateških dokumenata razvoja, operativnih planskih dokumenata i sl.),
- uključivati rukovodioce korisnika nižeg nivoa na kolegije rukovodilaca višeg nivoa (ministra, gradonačelnika, načelnika) u slučajevima kad je to potrebno,
- razvijati saradnju i komunikaciju između nadležnih organizacionih jedinica (sektori, službe i sl.) sa korisnicima u sastavu.

Također se od strane korisnika očekuje da ukažu na određene rizike u poslovanju, kao i da blagovremeno upozore korisnika u čijem su sastavu na poteškoće u poslovanju i sl.

Komunikacija sa korisnicima u sastavu važna je zbog potrebe koordiniranog pristupa u razvoju FUK.

Komunikacija između više korisnika

Brojna su područja u javnom sektoru u kojem istovremeno djeluje više korisnika npr. područje zdravstva (resorno ministarstvo, zavodi zdravstvenog osiguranja, zdravstvene ustanove i dr.), područje socijalne politike (resorno ministarstvo, centri za socijalni rad, kantoni/gradovi/općine) i sl.

Pored toga, određene aktivnosti često predstavljaju međuresorne zadatke. Komunikacija između korisnika koje povezuje provođenje određene funkcije u javnom sektoru, od ključnog značaja je za uspješno provođenje te funkcije u cjelini.

Razvoj FUK između ostalog uključuje i razvoj komunikacijskih kanala između korisnika, a u cilju bolje raspoloživosti potrebnih informacija, smanjenja troškova obrade podataka, postizanja bolje umreženosti, a time bržih i efikasnijih usluga za građane, kao i bolje informacione podloge za donošenje odluka⁵².

Komunikacija sa korisnicima usluga, građanima, javnošću

Korisnici 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 i zato je komunikacija sa građanima, odnosno javnošću, također važan dio u sistemu FUK. Važnost komunikacije sa građanima može se razmatrati sa dva aspekta:

- Prvo, građani kao korisnici zahtijevaju kvalitetne, kompletne javne usluge koje se pružaju na ekonomičan i jednostavan način bez obimnih administrativnih zahtjeva. Stoga je važno da korisnici imaju saznanja o potrebama, interesima i željama korisnika svojih usluga. Korisnici koji raspolažu sa više informacija o korisnicima svojih usluga u stanju su bolje se prilagoditi, prepoznati i predvidjeti njihove potrebe. Ukoliko aktivno sarađuju sa korisnicima svojih usluga (uključuju ih u rasprave o važnim projektima, sprovode analizu zadovoljstva korisnika pruženom uslugom, omogućavaju im da iznesu preporuke i prijedloge), u stanju su pružiti bolje i adekvatnije usluge, a u skladu sa raspoloživim resursima (finansijskim sredstvima, ljudskim kapacitetima, informatičkom podrškom i sl.).
- S druge strane, građani kao porezni obveznici žele da njihova sredstva budu racionalno utrošena, da oni koji upravljaju u javnom sektoru vode brigu “dobrog domaćina” i efikasno upravljaju javnim sredstvima.

Komunikacija sa interesnim stranama treba se temeljiti na načelima transparentnosti, integriteta i društveno odgovornog rada i poslovanja. Stoga je neophodno učiniti dostupnim javnosti finansijske i nefinansijske informacije, poput, godišnjeg plana koji uključuje ciljeve i izvještaj o realizaciji, ostvarenih rezultata, organizacije, vlasničke

⁵² Na primjer, nadzor i kontrola nad ostvarivanjem prava za socijalnu naknadu daleko je brži i efikasniji u sistemu u kojem su umreženi podaci iz Poreske uprave vezano za imovinsko stanje korisnika socijalne pomoći i podaci iz penzionog sistema vezano za isplatu penzija i sl.

strukture i sl., utvrđenim rizicima i poduzetim mjerama, finansijskoj pomoći i preuzetim ugovornim obavezama, informacijama o nabavkama i dr.

4.5. Praćenje i procjena sistema FUK

U skladu sa Zakonom o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH, rukovodilac ima obavezu osigurati praćenje i procjenu efektivnosti i efikasnosti internih kontrola. Sistem FUK zahtijeva kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njegovog funkcioniranja, blagovremenog ažuriranja u slučaju promjene uslova i načina poslovanja, te utvrđivanje mjera za kontinuirani razvoj sistema.

Praćenje i procjena sistema FUK provodi se putem:

- **stalnog praćenja;**
- **samoprocjene i**
- **interne revizije.**

a) Aktivnosti stalnog praćenja

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

Svako u organizaciji ima određenu odgovornost u smislu praćenja, a u okviru opisa radnog mjesta definirani su zadaci i odgovornosti. Praćenje obavljaju zaposlenici, rukovodioci srednjeg nivoa (unutrašnjih organizacionih jedinica) i rukovodioci višeg nivoa, svako u svom području i zavisno od odgovornosti koju imaju.

Zaposlenici se trebaju fokusirati na praćenje vlastitog posla kako bi se rad obavljao na adekvatan način i u okviru toga ispravljanje uočenih greške prije nego se obavljani zadatak prosljedi na razmatranje višim nivoima. Rukovodstvo treba upoznati zaposlenike u vezi kontrolnih aktivnosti i da ih podstiče da budu oprezni i izvještavaju o svim uočenim slabostima i nepravilnostima. Budući da su detaljno upućeni u svakodnevne poslove organizacije, zaposlenici su u najboljoj poziciji da otkriju moguće probleme u postojećim kontrolnim aktivnostima i treba da prate promjene u svom neposrednom internom i eksternom okruženju, utvrde rizike i daju prijedloge o mogućim poboljšanjima.

Rukovodioci srednjeg nivoa (rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica) trebaju sagledati funkcioniranje kontrola za organizacionu jedinicu za koju su nadležni. Oni su odgovorni da osiguraju da zaposleni obavljaju odgovornosti koje su im dodijeljene, da kontrolne aktivnosti funkcioniraju, da organizaciona jedinica ostvaruje svoje ciljeve i da je kontrolno okruženje adekvatno, da postoji otvorena i dovoljna komunikacija, te da su rizici identifikovani i adekvatno riješeni.

Rukovodioci višeg nivoa (rukovodioci osnovnih organizacionih jedinica i sekretari) zbog šireg djelokruga treba još veći naglasak staviti na praćenje ostvarenja ciljeva organizacije i pratiti postojanje rizika i prilika u internom i vanjskom okruženju, koji mogu ukazati na potrebu za promjenama u planovima organizacije. Rukovodstvo treba da osigura poduzimanje adekvatnih radnji u skladu sa rezultatima praćenja⁵³.

Postupak samoprocjene

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

Da bi se utvrdilo trenutno stanje FUK, svaki korisnik/obveznik primjene FUK treba periodično (jednom godišnje) provoditi samoprocjenu (pregled) sistema FUK unutar organizacije u skladu sa važećom regulativom.

Samoprocjenom korisnik treba utvrditi da li je sistem FUK adekvatan, sa pravilima i procedurama koje će osigurati da se poslovanje odvija zakonito, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Svaki negativan ili djelimičan odgovor najčešće ukazuje na određene nedostatke i slabosti, odnosno područja koja zahtijevaju dalja unapređenja u poslovanju.

Samoprocjena sistema FUK provodi se popunjavanjem Upitnika za godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema FUK (u daljem tekstu: Upitnik GI FUK) za obveznike dostavljanja godišnjeg izvještaja FUK.⁵⁴

Upitnik za godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema finansijskog upravljanja i kontrola

Struktura i sadržaj Upitnika GI FUK, kao i način pripreme uređen je Pravilnikom o provođenju sistema FUK, a pitanja su grupisana po komponentama FUK⁵⁵

- kontrolno okruženje,
- upravljanje rizicima,
- kontrolne aktivnosti,
- informacije i komunikacije i
- praćenje i procjena sistema.

⁵³ Na primjer: rukovodstvo može donijeti odluku o postavljanju novih ciljeva kako bi se iskoristile novonastale prilike, može se konsultovati sa zaposlenicima i dodatno ih obučiti kako da isprave proceduralne greške i prilagode kontrolne aktivnosti da bi se rizici sveli na minimum.

⁵⁴ Upitnik za samoprocjenu sistema FUK sastavni je dio obrasca GI – FUK

⁵⁵ "Službene novine Federacije BiH" br. 6/17 i 3/19

Korisnici su u obavezi ispuniti Upitnik, odnosno provesti samoprocjenu sistema FUK, analizirajući ga kroz sve njegove komponente (kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, te praćenje i procjenu).

U Upitniku su zastupljena pitanja vezana za **kontrolno okruženje** koje predstavlja prvu pretpostavku za potpun razvoj sistema FUK (područje etike i integriteta, uređivanje situacija sukoba interesa, način i pristup rukovođenja, način na koji su uređena ovlaštenja i odgovornosti unutar organizacione strukture, razvijenost planskog pristupa poslovanju, upravljanje ljudskim resursima i dr.).

Nadalje, Upitnik GI FUK analizira razvijenost procesa **upravljanja rizicima**, što predstavlja relativno nov proces u organizacijama javnog sektora koji se treba razvijati kao sastavni dio procesa upravljanja, a naročito planiranja i donošenja odluka. Između ostalog, razmatra se koliko se prilikom izrade strateških i godišnjih planova uzimaju u obzir događaji koji mogu nepovoljno utjecati na ostvarenje postavljenih ciljeva, da li su dokumentovani podaci o rizicima i u kolikoj je mjeri uspostavljen sistem izvještavanja o rizicima, da li postoji koordinacija uspostave procesa upravljanja rizicima, da li korisnici nižeg nivoa izvještavaju viši nivo o najznačajnijim rizicima i dr.

Upitnik GI FUK sadrži pitanja koja se odnose na **kontrolne aktivnosti**, međutim ono što se kroz Upitnik traži jest šire razmatranje na koji način su te kontrolne aktivnosti uređene (zahtijevaju se detaljnije informacije o sadržaju i strukturi određenih pisanih procedura kojima se uređuje proces evidencije poslovnih događaja, proces strateškog planiranja, proces ugovaranja i nabavke i sl.).

U području **informacija i komunikacija** se ide korak dalje od izvještavanja na osnovu propisanog zakonskog okvira, odnosno stavlja se veći naglasak na uređenost internog sistema izvještavanja za potrebe sistema internih kontrola i kvalitetnog upravljanja (način izvještavanja, analiziranja izvršenja budžeta/finansijskog plana, razvijenost računovodstvenih sistema, praksa sastavljanja dodatnih internih izvještaja, informatizacija poslovnih sistema, dokumentovanost ključnih poslovnih procesa, razvijenost sistema informacija i komunikacija između višeg i nižeg nivoa korisnika i sl.)

Upitnik GI FUK sadrži i pitanja koja se odnose na **praćenje i procjenu sistema FUK** kroz koja se razmatra način uspostave sistema izvještavanja najvišem rukovodstvu o funkcioniranju sistema FUK, provođenje interne i eksterne revizije, praćenje provođenja preporuka internih i eksternih revizora, provođenje naknadnih kontrola, uspostava sistema izvještavanja koji osigurava praćenje funkcioniranja sistema FUK za niži nivo korisnika i dr.

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

U CHJ FMF dostavljene godišnje izvještaje o funkcioniranju sistema FUK obrađuju i analiziraju, te na osnovu istih sačinjavaju Godišnji konsolidovani izvještaj o funkcioniranju sistema FUK u Federaciji BiH i putem ministra finansija dostavljaju Vladi Federacije na razmatranje i usvajanje.

Dakle, putem pomenutih upitnika, korisnici izvještavaju nadležna ministarstva i FMF o rezultatima samoprocjene sistema FUK, kao i o aktivnostima koje se planiraju poduzeti na rješavanju uočenih slabosti i mjerama za dalja unapređenja i ti podaci služe kao orijentir za buduće aktivnosti i unapređenja.

b) Aktivnosti interne revizije

Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.

Dvije su osnovne vrste revizorskih usluga:

1. provođenje revizija na osnovu kojih revizori pružaju nezavisno, objektivno uvjeravanje i
2. pružanje konsultantskih/savjetodavnih usluga.

Revizije sa ciljem izražavanja uvjeravanja podrazumijevaju objektivno ispitivanje dokaza za potrebe pružanja nezavisne procjene upravljanja, upravljanja rizicima, te kontrolnih procesa u organizaciji.

Revizije sa ciljem izražavanja uvjeravanja mogu se podijeliti na tri osnovne vrste:

- revizija usklađenosti,
- revizija sistema,
- revizija učinka.

Osnovne vrste revizija zavisno na koje su sisteme ili područja usmjerene, mogu se još u praksi dijeliti na finansijske revizije, revizije IT sistema, revizije programa i projekata finansiranih EU sredstvima i slično. Glavna razlika između pojedinih vrsta je u području na koje su usmjerene (fokusirane), te svrsi, odnosno cilju obavljanja revizije.

Konsultantske/savjetodavne usluge namijenjene su stvaranju dodatne vrijednosti i unapređenju poslovanja organizacije, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa s time da interni revizori prilikom davanja savjeta ne preuzimaju rukovodnu odgovornost. Obavljaju se na zahtjev rukovodstva na način da se poštuju zahtjevi standarda interne revizije koji

uređuju planiranje, obavljanje, izvještavanje o rezultatima i praćenje postupanja po rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga⁵⁶.

Interna revizija, koja se uspostavlja i provodi u skladu sa važećom regulativom u javnom sektoru u Federaciji BiH⁵⁷, u funkciji je objektivne i nezavisne procjene sistema FUK. Funkciju interne revizije vrši organizaciona jedinica unutar korisnika, funkcionalno i organizaciono odvojena od ostalih organizacionih jedinica i neposredno odgovorna rukovodiocu korisnika⁵⁸. Ta funkcionalna i organizaciona odvojenost važna je kako bi se internoj reviziji mogla osigurati nezavisnost i objektivnost u planiranju svojih aktivnosti, odnosno utvrđivanju područja koja će revidirati na osnovu procjene rizika, zatim revidiranju poslovnih sistema i procesa, te izvještavanju (naročito neposredno izvještavanje rukovodioca korisnika).

Nezavisnost interne revizije ne znači njenu izolaciju.
--

Rukovodilac interne revizije, po pravilu, učestvuje na sastancima rukovodstva, kako bi mogao imati saznanja od najvišeg upravljačkog nivoa u kojem se smjeru kreće organizacija, šta su prioriteti u radu i poslovanju, gdje se javljaju poteškoće i sl. Sve su to važne informacije internim revizorima kako bi mogli utvrditi područja koja će revidirati i gdje je potrebno usmjeriti revizijske resurse kako bi se ojačali sistemi internih kontrola. Također na sastancima rukovodstva se treba raspravljati i o revizijskim preporukama, da li su provedene i šta se poduzima vezano za rješavanje preporuka.

Za rukovodioca korisnika interna revizija putem svojih izvještaja pruža dodatne, nezavisne informacije o tome kako funkcioniraju sistemi internih kontrola u revidiranim područjima, kako rukovodioci na koje je prenio ovlaštenja i odgovornosti ostvaruju ciljeve i rezultate i kako upravljaju javnim sredstvima za koja su nadležni, te koje se preporuke daju u cilju poboljšanja poslovanja. Za rukovodioca interna 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.

Važno je naglasiti da interna revizija predstavlja nezavisni pogled sa strane na poslovne sisteme i procese koji se zasniva na jasno utvrđenoj revizorskoj metodologiji⁵⁹ na osnovu koje interna revizija može revidirati sisteme i procese, utvrditi slabosti i dati preporuke. Svakom poslovnom sistemu i procesu, interna revizija pristupa sagledavajući ih i analizirajući ih sa tri aspekta:

⁵⁶ Primjeri savjetodavnih usluga uključuju savjete za utvrđivanje prilika za usklađivanje ili optimizaciju poslovanja, edukaciju zaposlenih i rukovodstva, preglede sistema kontrola, savjete za procjene učinaka i samoocjenjivanja sistema kontrola, te savjete usmjerene na budućnost, posebno kod izrade strateških dokumenata i upravljanja rizicima

⁵⁷ Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH kao *lex specialis* i njegovi prateći podzakonski i metodološki akti te drugi zakoni koji uređuju uspostavu interne revizije, npr. Zakon o javnim preduzećima u FBiH i dr.

⁵⁸ Izuzetak su javna preduzeća kod kojih odjelom interne revizije rukovodi direktor interne revizije, kao vanjski saradnik koji za svoj rad odgovara odboru za reviziju.

⁵⁹ Metodologija rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj 20/23

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

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

U postupku provođenja interne revizije važno je usaglašavanje nacrtu revizijskog izvještaja sa revidiranim subjektom sa ciljem da se utvrdi jesu li uzeta u obzir sva potrebna saznanja, dokumentacija i informacije kojima se potkrepljuju revizijski nalazi i da li su preporuke odgovarajuće.

Date preporuke trebaju se provoditi u skladu sa planovima djelovanja, a provođenje revizijskih preporuka odgovornost je rukovodioca. Neprovedene preporuke znače da sistemi i dalje imaju slabosti i da prijete rizici od propusta u radu i poslovanju⁶⁰.

Eksterna revizija – Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH

Pored navedenih oblika unutrašnjeg praćenja i procjenjivanja sistema FUK, važno je naglasiti da korisnicima važan izvor informacija o funkcioniranju sistema FUK predstavljaju i izvještaji Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH.

Nalazi i preporuke Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH koji ukazuju na slabosti u poslovanju korisnika (npr. neevidentirana potraživanja, nedosljednost u provođenju javnih nabavki, odnosno slabosti u internim kontrolama i sl.) ukazuju korisniku na postojanje slabosti u sistemu FUK u tim područjima.

Zbog toga, osim procjene efikasnosti i efektivnosti sistema FUK koju provode sami korisnici, eksterna revizija koju obavlja Ured za reviziju u skladu sa međunarodnim standardima, osigurava dodatne informacije o načinu upravljanja javnim sredstvima i njihovom potrošnjom, te ukazuje na slabosti koje je potrebno rješavati.

5. PRIJAVA NEPRAVILNOSTI I PREVARA

Prema Zakonu o FUK **nepravilnost** predstavlja nepridržavanje ili pogrešnu primjenu zakona i drugih propisa koja proizlazi iz radnji ili propusta korisnika javnih sredstava, a koja ima ili bi mogla da ima štetan utjecaj na budžetska sredstva i sredstva iz drugih izvora.

⁶⁰ Važnost interne revizije istaknuta je i u Zakonu o budžetima Federacije BiH, te Pravilnikom o obliku, sadržaju, načinu popunjavanja i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Naime, sastavni dio Izjave o fiskalnoj odgovornosti jest i mišljenje internih revizora o sistemu FUK za područja koja su bila revidirana u prethodnoj godini.

Za razliku od nepravilnosti, **prevara** je namjerno činjenje ili propust koji se odnosi na lažno, netačno ili nepotpuno prikazivanje činjenica, te na zloupotrebu što za posljedicu ima negativan učinak na sredstva budžeta i sredstva iz drugih izvora.

Rukovodilac korisnika javnih sredstava je prema zakonu odgovoran za upravljanje rizicima od nepravilnosti i prevara i provođenje radnji za sprečavanje i otklanjanje nepravilnosti i prevara u svojoj organizaciji, međutim odgovornost za prijavu imaju svi zaposlenici u organizaciji. U skladu sa Zakonom FUK, svi zaposleni u organizaciji dužni su prijaviti svaku značajnu nepravilnost i eventualnu sumnju na prevaru rukovodiocu korisnika javnih sredstava, odnosno nadležnom tijelu za postupanje po nepravilnostima i prevarama u skladu sa propisima koji regulišu ovu oblast. Naime, obzirom na njihove svakodnevne zadatke, zaposlenici su u najboljoj poziciji da otkriju probleme i eventualne nepravilnosti vezane za postojeće kontrolne aktivnosti, a rukovodstvo treba educirati zaposlenike o postojećim kontrolnim aktivnostima u organizaciji i podsticati ih da budu oprezni i da izvještavaju o uočenim slabostima i nepravilnostima.

Veoma je bitno naglasiti da dostavljanje prijave o nepravilnosti i eventualnoj sumnji na prevaru od strane zaposlenih u organizacijama u Federaciji, prema zakonu, ni na koji način ne može utjecati na njihov radno-pravni status i stečena prava iz radnog odnosa, a zaposlenom koji dostavi informacije o nepravilnosti i sumnji na prevaru, garantuje se zaštita integriteta ličnosti u skladu sa važećim propisima.

Imajući u vidu osjetljivost navedenog pitanja i potrebu zaštite osobe koja prijavljuje uočenu nepravilnost ili prevaru, neophodno je da u organizaciji postoji pisana procedura za postupanje u vezi uočenih nepravilnosti i prevara sa jasnim ulogama i odgovornostima i jasan kanal komunikacije za prijavu nepravilnosti i prevara (telefon/email i dr.).

5.1. Budžetski nadzor

Rukovodilac korisnika i ostali rukovodioci u organizaciji razvijaju sistem FUK kako bi mogli uspješno upravljati organizacijom, osigurati poslovanje u skladu sa zakonima, pravilima, propisima, osigurati da se sredstva prikupljaju i troše namjenski, ekonomično, efikasno i efektivno, odnosno da se minimiziraju rizici propusta i nepravilnosti u poslovanju.

Mehanizmi praćenja i procjene sistema FUK, kao što su godišnja procjena sistema FUK, Izjava o fiskalnoj odgovornosti, interna revizija, također su instrumenti rukovodiocu korisnika da se na vrijeme uoče slabosti i nedostaci u sistemu FUK i poduzmu mjere za njihovo otklanjanje.

Međutim i u idealno uređenim sistemima FUK mogu nastati određene nepravilnosti, propusti, zaobilaženja kontrola koje utječu na zakonito i pravilno korištenje javnih sredstava. Navedene nepravilnosti mogu imati obilježja prekršaja ili se može raditi o radnjama za koje postoji sumnja da se radi o kaznenom djelu, i u takvim slučajevima neophodno je provođenje postupka budžetskog nadzora u skladu sa važećim propisima⁶¹.

⁶¹ Zakon o budžetima u Federaciji BiH i Uredba o budžetskom nadzoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije BiH, broj 34/14)

Budžetska inspekcija je kontrola primjene zakona u oblasti finansijskog poslovanja, namjenskog i zakonitog korištenja sredstava od strane korisnika budžetskih sredstava.

Budžetski nadzor je inspeksijski nadzor zakonitosti, pravovremenosti i namjenskog korištenja budžetskih sredstava kojim se nalažu mjere za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti i obuhvata nadzor računovodstvenih, finansijskih i ostalih poslovnih dokumenata subjekata nadzora.

Budžetski nadzor vrši se kod budžetskih korisnika i vanbudžetskih fondova, pravnih i fizičkih lica korisnika sredstava iz budžeta i finansijskih planova vanbudžetskih korisnika, kao i nadzor nad korištenjem kreditnih sredstava na osnovu garancija, direktnim nadzorom kod subjekata, odnosno analizom njihove finansijsko-računovodstvene dokumentacije.

Budžetski nadzor obavlja se za tekuću fiskalnu godinu, a izuzetno, u slučaju specifičnih okolnosti⁶², budžetski nadzor se može obavljati i za protekle periode.

Osnovni ciljevi provođenja budžetskog nadzora su:

- utvrđivanje da li se budžetska sredstva koriste zakonito, namjenski i blagovremeno
- poduzimanje korektivnih mjera radi zaustavljanja nepravilnosti i prevara kao što su zloupotreba budžetskih sredstava, pogrešno planiranje i upravljanje sredstvima,
- poduzimanje mjera za sprečavanje nastanka štetnih posljedica u budžetu kao i mjera za otklanjanje štete nanesene budžetu,
- provjera pravilnosti postupanja⁶³ budžetskih korisnika u primjeni zakona i drugih na zakonu donesenih propisa i akata,
- prikupljanje pouzdanih i vjerodostojnih finansijskih i drugih podataka, te njihovo pravovremeno dostavljanje nadležnim organima.

Poslove budžetskog nadzora korisnika sredstava budžeta Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova, općina, federalnih i kantonalnih vanbudžetskih fondova, obavljaju budžetski inspektori Federalnog ministarstva finansija odnosno kantonalnih ministarstava finansija, svako u okviru svoje nadležnosti, a poslove budžetskog nadzora gradskih i općinskih organa uprave, obavljaju budžetski inspektori nadležnog kantonalnog ministarstva finansija u kantonima na čijoj teritoriji se grad ili općina nalazi.

Poslovi budžetskog nadzora obavljaju se isključivo po nalogu federalnog ministra finansija ili kantonalnog ministra finansija prema utvrđenim prioritetima, načelu ekonomičnosti i u skladu sa potrebama zadovoljavanja javnog interesa, te po zahtjevima građana ili ovlaštenih lica budžetskih korisnika. Izuzetno, ukoliko se ocijeni da za to postoje opravdani razlozi, po nalogu ministra može se izvršiti vanredni budžetski nadzor.

⁶² Pod specifičnim okolnostima podrazumijevaju se okolnosti koje su nastale na osnovu saznanja i činjenica koje nisu bile poznate u proteklom periodu, a osnovano ukazuju na povrede, odnosno nepravilnosti u primjeni zakona ili drugih propisa u tom periodu (član 3. stav (3) Uredbe o budžetskom nadzoru u FBiH).

⁶³ Pod provjerom pravilnosti postupanja podrazumijeva se provjera korištenja budžetskih sredstava u visini, za namjene i u vrijeme kako je to propisano budžetom Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova i općina – čl. 4. stav (2) Uredbe o budžetskom nadzoru u Federaciji BiH.

Budžetski inspektori u postupku budžetskog nadzora, pored relevantne računovodstvene, finansijske i druge dokumentacije, izvještaja i evidencija, koriste i izvještaje interne revizije kao i izvještaje Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH.

Ukoliko budžetski inspektor utvrdi povrede, odnosno nepravilnosti u primjeni zakona ili drugih propisa dužan je poduzeti upravne i druge mjere za koje je ovlašten važećim propisima.

Korisniku se, između ostalog, može naložiti zabrana raspolaganja dodijeljenim budžetskim sredstvima dok se utvrđene nepravilnosti ne otklone, povrat sredstava u budžet ukoliko se utvrdi da su sredstva korištena suprotno zakonu, druge mjere za koje je ovlašten zakonom ili drugim propisom.

Ukoliko budžetski inspektor u postupku budžetskog nadzora utvrdi postojanje protupravnih radnji rukovodioca i drugih ovlaštenih zaposlenika kontrolisanog budžetskog korisnika, protiv navedenih lica u skladu sa zakonom i drugim propisima dužan je:

- podnijeti prijavu o počinjenom krivičnom djelu nadležnom tužilaštvu,
- podnijeti prekršajnu prijavu nadležnom sudu,
- poduzeti druge mjere za koje su ovlašteni zakonom ili drugim propisom.

Razvojem i jačanjem sistema FUK stvaraju se preduslovi za preventivno djelovanje, odnosno da se minimiziraju rizici lošeg upravljanja, nepravilnosti, propusta i slično. Razvijeniji i efikasniji sistemi FUK smanjuju potrebe za intervencijama budžetskog nadzora.

Važno je istaći da FUK nije zamjena budžetskom nadzoru, niti budžetski nadzor može zamijeniti sisteme FUK.

6. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA RAZVOJ FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

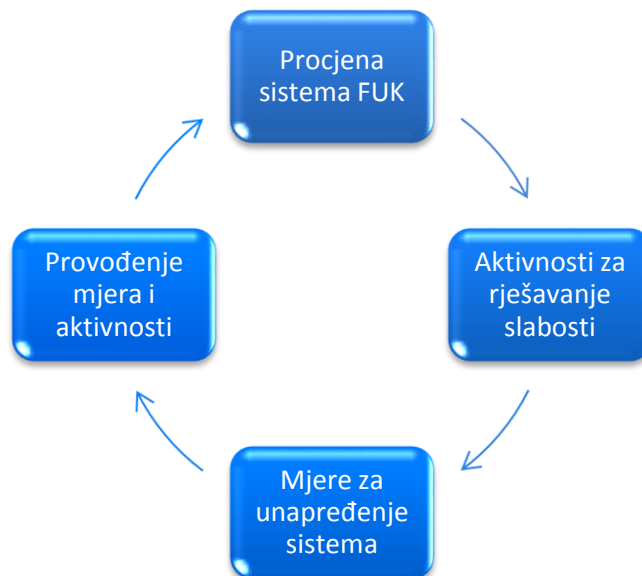
U prethodnom poglavlju bilo je riječi o potrebi kontinuiranog praćenja i procjene sistema FUK koje se obavlja stalnim praćenjem i samoprocjenom, ali i procjenom od strane interne i eksterne revizije.

Svi prethodno navedeni oblici praćenja i procjene sistema FUK putem kojih se uočavaju određene slabosti i nedostaci i utvrđuju mjere i aktivnosti za njihovo rješavanje, predstavljaju polaznu osnovu za planiranje aktivnosti za uspostavljanje i razvoj FUK.

Važno je naglasiti da planiranje aktivnosti za razvoj FUK predstavlja kontinuirani proces koji se može sagledati kroz sljedeće korake:

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

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



Slika broj 11 - Ciklični prikaz planiranja aktivnosti u razvoju sistema FUK

Primjena finansijskog upravljanja i kontrole

Razvoj FUK, u skladu sa članom 6. Pravilnika o provođenju FUK, obuhvata aktivnosti koje se planiraju poduzeti u cilju rješavanja:

- uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvještaja o funkcioniranju sistema FUK;
- uočenih nedostataka prilikom izrade Izjave o fiskalnoj odgovornosti;
- nalaza i preporuka Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH;
- nalaza i preporuka interne revizije;
- drugih mjera predviđenih za dalji razvoj FUK.

Mjere koje se planiraju poduzeti radi otklanjanja uočenih slabosti i nedostataka, odnosno za dalji razvoj FUK po komponentama sprovode se na način da se istim dodijele odgovorne osobe i rokovi za provođenje.

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

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

Važno je naglasiti da korisnici razvoju FUK trebaju pristupiti na način da sagledaju, analiziraju i uvažavaju izvještaje koji su rezultat samoprocjene sistema FUK, izvještaje koji su rezultat rada interne revizije, te izvještaje eksterne revizije odnosno Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH. Također treba uzeti u obzir i mjere koje proizlaze iz razvojnih aktivnosti u pojedinim područjima i nisu nužno usmjerene na rješavanje do sada utvrđenih slabosti, već na dalje unapređenje sistema FUK.

7. IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI

Zakonom o FUK i Pravilnikom o provođenju FUK propisani su obveznici, rokovi, način izvještavanja, te propisani obrasci za godišnje izvještavanje o funkcioniranju sistema FUK.

7.1. Godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema FUK

U skladu sa članom 14. Zakona o FUK, obveznici podnošenja godišnjih izvještaja o funkcioniranju sistema FUK su sljedeći korisnici javnih sredstava:

- a) korisnici javnih sredstava prvog nivoa i vanbudžetski fondovi na federalnom nivou, koji izvještaj dostavljaju Federalnom ministarstvu finansija;
- b) korisnici javnih sredstava prvog nivoa i vanbudžetski fondovi na kantonalnom nivou, koji izvještaj dostavljaju nadležnom kantonalnom ministarstvu finansija;
- c) jedinice lokalne samouprave sa statusom grada, koji izvještaj dostavljaju nadležnom kantonalnom ministarstvu finansija i
- d) pravna lica u kojima Federacija ili kanton imaju većinski vlasnički udio, a koji izvještaj dostavljaju nadležnom resornom ministarstvu.

Obrazac godišnjeg izvještaja predstavlja upitnik koji se sastoji od niza pitanja za samoprocjenu sistema FUK u organizaciji, grupisanih prema pet međusobno povezanih komponenti FUK (pet komponenti COSO okvira) koje obuhvataju: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje i procjena sistema.

Kada je u pitanju godišnje izvještavanje o FUK na nivou kantona, Zakonom o FUK propisano je da kantonalna ministarstva finansija konsoliduju izvještaje za kanton i dostavljaju CHJ FMF konsolidovani izvještaj o funkcioniranju sistema FUK za kanton.

Sastavni dio Upitnika predstavljaju i mjere koje se trebaju poduzeti za dalji razvoj FUK po COSO komponentama.

7.2. Konsolidovani godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema finansijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru u FBiH

Na osnovu pojedinačnih godišnjih izvještaja o funkcioniranju sistema FUK i godišnjih izvještaja za nivoe kantona koje dostave kantonalna ministarstva finansija, CHJ FMF izrađuje Konsolidovani godišnji izvještaj o funkcioniranju sistema FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH (u daljem u tekstu: KI FUK).

KI FUK obuhvata ocjenu sistema FUK na osnovu postojećeg stanja iz dostavljenih izvještaja, mjere planirane za budući razvoj sistema FUK, kao i tabelarni pregled

provođenja FUK kroz pet komponenti Standarda interne kontrole u organizacijama javnog sektora u Federaciji.

Svrha KI FUK je upoznati Vladu Federacije BiH o aktivnostima koje su u izvještajnom periodu provedene na području razvoja sistema FUK, te o trenutnom statusu razvoja kao i budućim pravcima razvoja FUK u organizacijama javnog sektora.

Ovakav način izvještavanja omogućava pregled javnog sektora u segmentu FUK i na osnovu toga i planiranje i izradu sistemskih rješenja za organizacije javnog sektora u Federaciji u cilju unapređenja sistema FUK⁶⁴.

⁶⁴ Sistem izvještavanja o funkcioniranju FUK u javnom sektoru u Federaciji informatizovan je putem aplikacije PIFC koju je Federalno ministarstvo finansija razvilo uz podršku EU projekta „Unapređenje javnih internih finansijskih kontrola u Bosni i Hercegovini“

ZAKLJUČAK

Cilj razvoja sistema FUK u organizacijama javnog sektora u Federaciji jeste uvođenje viših standarda kontrole u upravljanje javnim sredstvima i razvijanje jačeg sistema odgovornosti, veće zakonitosti i pravilnosti u trošenju javnih sredstava.

Razvoj FUK nije kompletan bez razvoja svih pet elemenata COSO okvira: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje i procjena sistema.

Od upravljačkih struktura se zahtijeva da uz novi pristup doprinesu promjenama u dosadašnjem upravljanju i korištenju javnih sredstava postepeno implementirajući i uvodeći više odgovornosti u sve poslovne procese. Odgovarajućim uspostavljanjem internih kontrola, spriječit će se aktiviranje potencijalnih rizika i pomoći u ostvarivanju postavljenih ciljeva poslovanja, te izbjeći propusti i nepravilnosti u upravljanju javnim sredstvima.

Veoma je bitno naglasiti da sve navedeno zahtijeva snažnu međuinstitucionalnu saradnju u prilagođavanju postojećih i donošenju novih propisa, dodatni razvoj stručne edukacije, te kvalitetnu komunikaciju među svim korisnicima.

Radi se o dugotrajnom procesu koji zahtijeva angažman svih zainteresovanih strana utemeljen na zajedničkom razumijevanju i odobravanju, kako bi interne kontrole u dovoljnoj mjeri bile integrirane u procese upravljanja i sve finansijske i nefinansijske procese u poslovanju i doprinjele ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u upravljanju javnim sredstvima Federacije.

Broj: 10-45-1-4302/23
Sarajevo, 08.06.2023. godine

MINISTAR

Toni Kraljević

PRILOZI

Pregled priloga:

1. Pregled važećih zakonskih i podzakonskih akata po organizacionim jedinicama
2. Popis važećih internih akata
3. Popis poslovnih procesa
4. Mapa poslovnih procesa