

BOSNA I HERCEGOVINA
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE
FEDERALNO MINISTARSTVO FINANSIJA
FEDERALNO MINISTARSTVO FINANSIJA

BOSNIA AND HERZEGOVINA
FEDERATION OF
BOSNIA AND HERZEGOVINA
FEDERAL MINISTRY OF FINANCE

**SMJERNICE ZA RAZVOJ UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI
U JAVNOM SEKTORU U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE**

Sarajevo, april 2021. godine

SADRŽAJ

| | |
|--|----|
| 1. UVOD..... | 3 |
| 2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST-POJAM I ZAKONSKA OBAVEZA..... | 4 |
| 3. PREDUSLOVI ZA RAZVOJ UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI | 11 |
| 4. ODGOVORNOST RUKOVODSTVA ZA FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU..... | 14 |
| 4.1 Uloga koordinatora za finansijsko upravljanje i kontrolu i organizacionih jedinica za finansije | 20 |
| 5. DELEGIRANJE OVLAŠTENJA I ODGOVORNOSTI | 22 |
| 5.1. Zašto je važno delegirati ovlaštenja i odgovornosti? | 22 |
| 5.2 Područja/procesi u kojima je naročito potrebno urediti ovlaštenja i odgovornosti | 23 |
| 5.3 Kako delegirati ovlaštenja i odgovornosti | 25 |
| 6. IZAZOVI PRAKTIČNE PRIMJENE UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI | 27 |
| 7. PREDNOSTI RAZVIJENE UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI..... | 28 |
| 8. PREPORUKE ZA PRIMJENU UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI S PRAKTIČNIM PRIMJERIMA..... | 30 |
| 9. ZAKLJUČAK..... | 35 |
| PRILOG 1: Procedura o procesu izrade finansijskog zahtjeva za organizacione jedinice | |

1. UVOD

Smjernice za razvoj upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Smjernice) pripremljene su u cilju boljeg razumijevanja i primjene koncepta upravljačke odgovornosti u organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH¹, u skladu sa Zakonom o finansijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine² (u daljem tekstu: Zakon o FUK), te zahtjevima u procesu evropskih integracija.

Evropska komisija definira upravljačku odgovornost kao „*proces na osnovu kojeg su rukovodioci na svim nivoima odgovorni za, i po potrebi dužni da obrazlože, odluke i postupke poduzete u pravcu ostvarivanja ciljeva organizacije kojom upravljaju. Upravljačka odgovornost podrazumijeva odgovornost za dobro finansijsko upravljanje na svim nivoima, odnosno odgovarajuću organizaciju, procedure i izvještavanje o rezultatima organizacije.*“³

Naime, finansijsko upravljanje i kontrola provodi se u cilju unapređenja sistema javnih internih kontrola u organizaciji, a koncept upravljačke odgovornosti smatra se ključnim pitanjem i preduslov je za funkcioniranje svih dijelova sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

Svrha Smjernica je da osiguraju podršku praktičnoj implementaciji upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji BiH i detaljnije pojasne:

- pojam upravljačke odgovornosti i zakonske obaveze rukovodilaca organizacije;
- odgovornost rukovodioca za finansijsko upravljanje i kontrole;
- zašto je važno i kako delegirati ovlaštenja i odgovornosti;
- izazovi u primjeni upravljačke odgovornosti u praksi, te
- preporuke za razvoj upravljačke odgovornosti s praktičnim primjerima koje korisnicima mogu poslužiti u njihovoj praksi.

Smjernice su namijenjene rukovodiocima organizacija i drugim rukovodiocima na ostalim nivoima upravljanja u organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH (pomoćnici ministara i direktora, sekretari, rukovodioci osnovnih i unutrašnjih organizacionih jedinica i dr.), kao i svim zaposlenicima radi boljeg razumijevanja.

One dodatno razrađuju obavezu rukovodećeg osoblja koje raspolaže javnim resursima u organizaciji da odgovaraju za fiskalna, upravljačka i programska zaduženja koja su im povjerena, te da izvještavaju one koji su im ta zaduženja prenijeli.⁴

¹ Organizacije javnog sektora u smislu ovih Smjernica uključuju organizacije propisane članom 2. Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli.

² Službene novine Federacije BiH“ broj 38/16

³ *Pregled sistema internih kontrola u javnom sektoru za države članice Evropske unije za 2012. godinu*, Evropska komisija (2011), Izdavaštvo Evropske unije, Luksemburg

⁴ Na bazi INTOSAI smjernica za javni sektor INTOSAI GOV 90100

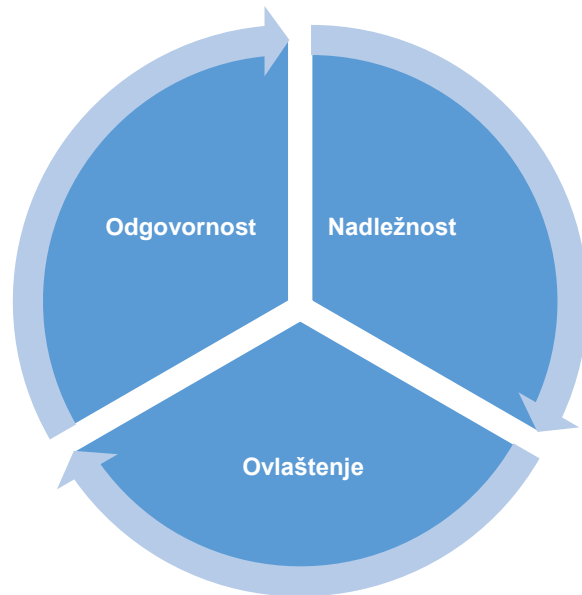
2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST-POJAM I ZAKONSKA OBAVEZA

Upravljačka odgovornost prepoznata je kao jedan od osnovnih principa oblasti internih finansijskih kontrola u javnom sektoru (eng. *Public Internal Financial Control*, skr. PIFC). U tom smislu, Evropska komisija je definirala osam principa koji trebaju poslužiti kao osnova za efikasnu javnu internu kontrolu, a upravljačka odgovornost je upravo jedan od njih⁵.

Zakon o FUK, vodeći se principima Evropske komisije, definirao je upravljačku odgovornost kao *obavezu rukovodilaca na svim nivoima upravljanja u organizaciji da sve poslove obavljaju zakonito, poštujući principe ekonomičnosti, efektivnosti, efikasnosti i javnosti, kao i da za svoje odluke, postupke i rezultate odgovaraju onome koji ih je imenovao ili im prenio odgovornost*.⁶

Zakonski okvir uređuje upravljačku odgovornost rukovodilaca organizacija i omogućava rukovodiocu organizacije da prenese ovlaštenja i nadležnosti na druga lica, međutim, ukupna i konačna nadležnost, ovlaštenje i odgovornost lica zaduženih za upravljanje (ministri, viši rukovodioci, upravljački organi) jeste da imaju nadležnost, ovlaštenje i naposljetku odgovornost za sve aspekte funkcioniranja tog korisnika javnih sredstava, njegove rezultate i utjecaj.⁷

Dakle, koncepti ovlaštenja, odgovornosti i nadležnosti su međusobno uslovljeni i povezani:



Slika 1. Povezanost ovlaštenja, odgovornosti i nadležnosti

⁵ Principi koje je definisala Evropska komisija objavljeni su u dokumentu „Principi javne interne kontrole” (Principles of Public Internal Control, Position Paper No. 1, Ref. 2015-1 <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesoPIC-PositionPaper.pdf>)

⁶ Član 3. tačka 22. Zakona o FUK

⁷ Principi interne kontrole u javnom sektoru, Zajednički stav br. 1, Interna kontrola u javnom sektoru i pristup EU, 2015-1, str. 8.

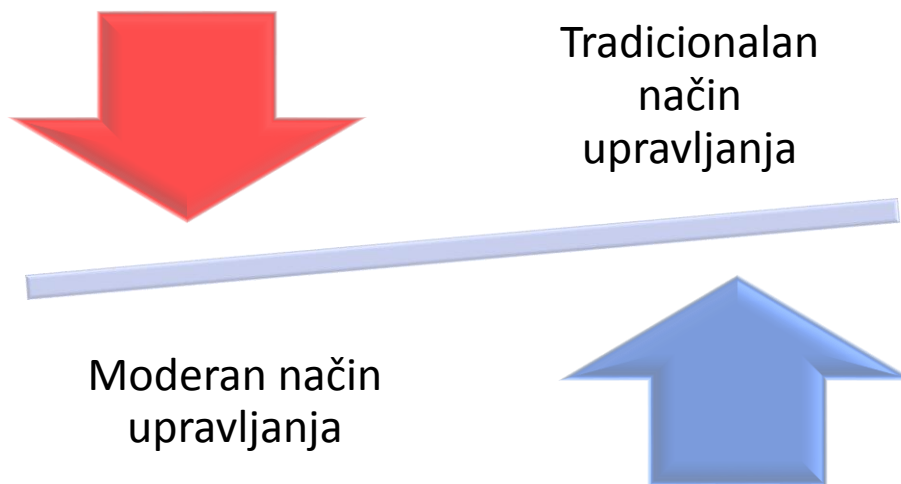
Nadležnost predstavlja sposobnost ili pravo da se naloži donošenje odluka koje se odnose na korištenje delegiranih resursa (ljudskih, finansijskih), u svrhu ostvarivanja ciljeva koji su obuhvaćeni datim ovlaštenjima.

Ovlaštenje predstavlja obavezu izvršenja dodijeljenih zaduženja/dužnosti. Ono se dodjeljuje na osnovu nadležnosti davaoca ovlaštenja – prava na postupanje, i sa sobom nose odgovornost.

Odgovornost⁸ predstavlja obavezu da se onima koji su dodijelili određena ovlaštenja odgovara za ispunjavanje tih ovlaštenja (obaveza postupanja). Odgovornost obuhvata i davanje informacija, kao i obrazloženja i razloga za provođenje određenih postupaka, aktivnosti ili odluka.

Lice kojem je dodijeljeno ovlaštenje, odgovornost u pravom smislu te riječi demonstrira kada jasno istakne šta namjerava da poduzme, način na koji će to ostvariti i u kojoj mjeri, ostvari predviđeno, te prikaže šta je učinjeno.

Primjena upravljačke odgovornosti zahtijeva modernizaciju pristupa upravljanju u javnom sektoru, u odnosu na tradicionalan način upravljanja organizacijom.



Slika 2. Načini upravljanja u organizaciji u primjeni upravljačke odgovornosti

Kod tradicionalnog načina upravljanja, fokus upravljanja i kontrole je najčešće na praćenju izvršenja budžeta/finansijskog plana i trošenja finansijskih sredstava, kao i usklađenosti sa zakonskim zahtjevima. Veoma malo ili nimalo pažnje se posvećuje ostvarivanju ciljeva i pokazateljima učinka, pa shodno tome, efikasnosti i efektivnosti u trošenju javnih finansijskih sredstava, čime se manje podržava upravljačka odgovornost.

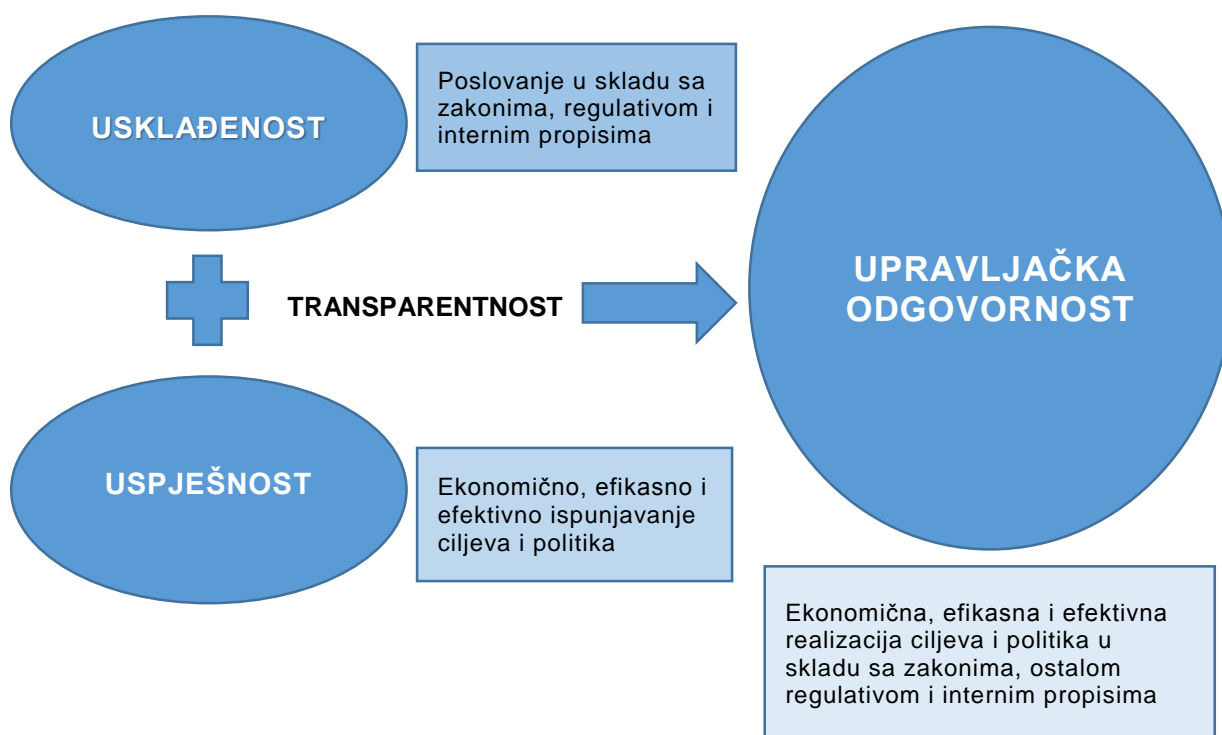
Moderan način upravljanja zahtijeva da se sam proces upravljanja posmatra u širem smislu, pri čemu **upravljanje** podrazumijeva „*uspostavljanje plana ili mape puta za ciljeve koje je potrebno ostvariti, opredjeljivanje sredstava za realizaciju plana u skladu sa predviđenim rokovima, kao i utvrđivanje onoga što je zaista ostvareno u poređenju sa prvobitno planiranim, utvrđivanje odstupanja i razloga odstupanja, kao i njihovo unošenje u prvobitne planove i odluke o opredjeljivanju sredstava. Rukovodstvo snosi odgovornost, što zahtijeva postojanje transparentnosti. Odgovornost zavisi od jasnoće i razumljivosti izvještavanja,*

⁸ Principi interne kontrole u javnom sektoru, Zajednički stav br. 1, Interna kontrola u javnom sektoru i pristup EU, 2015-1, str. 7.

kao i kapaciteta lica kojima se informacije dostavljaju na pregled, razmatranje i osporavanje.“⁹

U tom smislu upravljačka odgovornost treba da bude povezana i usklađena sa ciklusima planiranja i kontrole (od obaveze izvršenja, prava postupanja do izvještavanja koje treba potvrditi da li su poštovana pravila, ili nisu, u kojem slučaju je potrebno obrazložiti odstupanja).

Dakle, upravljačka odgovornost podrazumijeva odgovornost za sve aspekte upravljanja i donošenja odluka, od planiranja do izvještavanja, te od delegiranja do kontrole, a obuhvata obavezu rukovodioca da kroz sistem finansijskog upravljanja i kontrole osigura usklađenost poslovanja sa zakonima, ostalim propisima i internim procedurama, te usmjerenost poslovanja na rezultate (učinak, uspješnost), poštujući principe transparentnosti u radu organizacija javnog sektora:



Slika 3. Koncept upravljačke odgovornosti

Bitno je naglasiti da zahtjev za primjenu koncepta upravljačke odgovornosti predstavlja novi zahtjev za organizacije javnog sektora u procesu evropskih integracija Bosne i Hercegovine, međutim propisi koji su na snazi za organizacije javnog sektora u Federaciji BiH već sadrže odredbe koje su vezane za upravljačku odgovornost i koje podržavaju navedeni koncept.

U nastavku je data tabela u kojoj je dat primjer zakonskih, podzakonskih i drugih odredbi koje podržavaju koncept upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji BiH:

⁹ Noel Hepworth, Upravljačka odgovornost, temelj sistema IFKJ; Konferencija o IFKJ, Brisel, septembar 2009, str. 2, ReSPA, Radni dokument

Tabela 1. Pregled pojedinih odredbi koje podržavaju koncept upravljačke odgovornosti u javnom sektoru u Federaciji BiH

| PODRUČJE ODGOVORNOSTI | ZAJEDNIČKO ZA SVE KORISNIKE | SPECIFIČNOSTI | | |
|--|---|--|--|--|
| | | BUDŽETSKI KORISNICI | VANBUDŽETSKI KORISNICI | JAVNA PREDUZEĆA |
| ODGOVORNOST RUKOVODILACA ZA CILJEVE I KORIŠTENJE SREDSTAVA | Rukovodilac korisnika javnih sredstava odgovoran je da ciljeve organizacije ostvaruje upravljanjem tim sredstvima na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način (član 12. stav 2. Zakona o FUK) | <p>Rukovodilac budžetskog korisnika je odgovoran za zakonito i namjensko korištenje sredstava. (član 44. stav 1. tačka 1. Zakona o budžetima u Federaciji Bosne i Hercegovine¹⁰)</p> <p>Budžetski korisnici odgovorni su za zakonito, namjensko, efikasno i ekonomično raspolaganje budžetskim sredstvima. Budžetski korisnici odgovorni su za potpunu i pravovremenu naplatu prihoda i primitaka iz svoje nadležnosti, za njihovu uplatu u budžet i za izvršavanje svih rashoda i izdataka u skladu sa propisima. (član 46. Zakona o budžetima u FBiH)</p> <p>Budžetski korisnici odgovorni su za potpuno i pravovremeno uplaćivanje svih prihoda i primitaka na jedinstveni račun trezora. (član 23. Zakon o trezoru u FBiH)¹¹</p> | <p>Rukovodilac vanbudžetskog korisnika (direktor fonda) odgovoran je za poslovanje fonda, namjensko trošenje sredstava i zakonitost rada.</p> <p>(prema odredbama iz statuta donesenih na temelju posebnih zakona o osnivanju fonda)</p> <p>Rukovođenje Zavodom</p> <p>Za zakonitost rada Zavoda odgovoran je direktor koji ima svojega zamjenika. Direktor predstavlja i zastupa Zavod.</p> | <p>Uprava je dužna izraditi i nadgledati realizaciju trogodišnjeg plana poslovanja za javno preduzeće.</p> <p>(član 11. tačka c), član 23. i član 24. Zakona o javnim preduzećima u FBiH)¹²</p> |
| DELEGIRANJE OVLAŠTENJA I ODGOVORNOSTI | Rukovodilac korisnika javnih sredstava može u skladu sa važećom regulativom o unutrašnjoj organizaciji i načinu rada | Odgovornost za planiranje i stvaranje obaveza, u okviru odobrenog budžeta, odnosno finansijskog plana, isključivo je na rukovodiocu budžetskog korisnika. | Kantonalni zavod zdravstvenog osiguranja, po ovlaštenju direktora Kantonalnog zavoda | Uprava može na jednog ili više svojih članova izvršiti prijenos svake od dužnosti, uz jednoglasnu pisanu saglasnost |

¹⁰ „Službene novine FBiH“, br. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15, 104/16, 5/18, 11/19 i 99/19

¹¹ „Službene novine FBiH“, br. 26/16 i 3/20

¹² „Službene novine FBiH“, br. 8/05, 81/08, 22/09 i 109/12

| PODRUČJE ODGOVORNOSTI | ZAJEDNIČKO ZA SVE KORISNIKE | SPECIFIČNOSTI | | |
|--|--|--|--|---|
| | | BUDŽETSKI KORISNICI | VANBUDŽETSKI KORISNICI | JAVNA PREDUZEĆA |
| | <p>prenijeti ovlaštenja na druge zaposlene u organizaciji.</p> <p>Prenošenjem ovlaštenja prenosi se i dio odgovornosti na tog zaposlenika, međutim prenošenje ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovodioca korisnika javnih sredstava.</p> <p><i>(član 13. Zakon o FUK)</i></p> | <p>Odgovornost za pravilnost i tačnost unosa podataka je na licu koje je ovlašteno da vrši prijenos.</p> <p>Ovjeravanje i potpisivanje knjigovodstvenih isprava na osnovu kojih se vrši unos podataka, vrši rukovodilac budžetskog korisnika ili lice koje je on pismeno ovlastio.</p> <p><i>(Glava 3, član 2, tačka 8. Uputstva za izvršavanje budžeta sa Jedinstvenog računa Trezora)¹³</i></p> | <p>zdravstvenog osiguranja, mogu zastupati i drugi radnici u poslovima iz svoje nadležnosti.</p> <p><i>(član 13. Statuta Zavoda zdravstvenog osiguranja Zeničko-dobojskog kantona)¹⁴</i></p> | <p>nadzornog odbora, ali će uprava i dalje biti odgovorna za izvršenje svake od prenesenih dužnosti.</p> <p><i>(član 21., Zakona o javnim preduzećima u FBiH)¹⁵</i></p> |
| ODGOVORNOST SREDNJEG I NIŽEG RUKOVODSTVA | <p>Upravljačka odgovornost je obaveza rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava da sve poslove obavljaju zakonito, poštujući principe ekonomičnosti, efektivnosti, efikasnosti i javnosti, kao i da za svoje</p> | <p>Sekretar organa državne službe</p> <ul style="list-style-type: none"> - obavlja poslove od značaja za unutrašnju organizaciju i rad organa državne službe, koordinira radom odjela i sektora, saraduje između organa i drugih tijela državne službe i preduzeća, realizira program rada organa državne službe i odgovoran je za korištenje finansijskih, materijalnih i ljudskih potencijala koji su mu povjereni i obavlja druge poslove koje | <p>Direktor Središnje službe</p> <ul style="list-style-type: none"> - rukovodi Središnjom službom - predlaže direktoru zavoda program rada, finansijski plan, donošenje općih akata, uputstava i drugih akata zavoda - prati prikupljanje sredstava doprinosa | <p>Uprava je dužna i odgovorna:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) za dosljedno provođenje etičkog kodeksa u javnom preduzeću, b) da osigura da sva odgovorna lica postupaju u skladu sa etičkim kodeksom tako što će se protiv lica koja krše |

¹³ „Službene novine FBiH“, broj: 34/16

¹⁴ „Službene novine ZDK“, broj: 11/16

¹⁵ „Službene novine FBiH“, br. 8/05, 81/08, 22/09 i 109/12

| PODRUČJE ODGOVORNOSTI | ZAJEDNIČKO ZA SVE KORISNIKE | SPECIFIČNOSTI | | |
|-----------------------|--|---|--|--|
| | | BUDŽETSKI KORISNICI | VANBUDŽETSKI KORISNICI | JAVNA PREDUZEĆA |
| | <p>odluke, postupke i rezultate odgovaraju onome koji ih je imenovao ili im prenio odgovornost;</p> <p>Član 3. tačka 21) Zakona o FUK</p> <p>Osim rukovodioca korisnika javnih sredstava, za uspostavljanje, provođenje i razvoj FUK odgovorni su rukovodioci osnovnih organizacionih jedinica, odnosno osobe na koje je rukovodilac korisnika javnih sredstava prenio ovlaštenja u skladu sa članom 13. Zakona o FUK.</p> <p><i>(član 5. stav (2) Pravilnika o provođenju FUK)¹⁶</i></p> | <p>mu odredi rukovodilac organa državne službe</p> <ul style="list-style-type: none"> - za svoj rad i upravljanje odgovara rukovodiocu organa uprave <p>Rukovodilac uprave i ustanove koje se nalaze u sastavu ministarstva</p> <ul style="list-style-type: none"> - rukovodi upravom, odnosno ustanovom u skladu sa zakonom - odgovara ministru i Vladi <p>Pomoćnik rukovodioca organa državne službe</p> <ul style="list-style-type: none"> - obavlja poslove rukovodnog karaktera unutar osnovne organizacione jedinice i odgovoran je za korištenje finansijskih, materijalnih i ljudskih potencijala dodijeljenih osnovnoj organizacionoj jedinici - za svoj rad i upravljanje odgovara rukovodiocu organa državne službe <p>Šef unutrašnje organizacione jedinice</p> <ul style="list-style-type: none"> - rukovodi jedinicom i obavlja složenije poslove i odgovoran je za korištenje finansijskih, materijalnih i ljudskih potencijala dodijeljenih unutrašnjoj organizacionoj jedinici - za svoj rad odgovara pomoćniku, odnosno sekretaru organa državne | <ul style="list-style-type: none"> - brine o zakonitom radu na rješavanju o pravima - zaključuje ugovor o radu sa zaposlenicima u Središnjoj službi i odlučuje o pravima i obavezama zaposlenika - za svoj rad odgovara Upravnom odboru i direktoru Zavoda <p>Šef unutrašnje organizacione jedinice (sektora, odjeljenja i odsjeka)</p> <ul style="list-style-type: none"> - odgovorni za poslove iz nadležnost osiguranja (penzijskog, zdravstvenog, zapošljavanja); planove i analize finansijskog poslovanja, rješavanje u drugom stepenu; matične evidencije; IT i sl.) <p><i>(prema odredbama iz Statuta)</i></p> | <p>navedeni kodeks provesti disciplinski postupak.</p> <p>Uprava može na jednog ili više svojih članova izvršiti prijenos svake od navedenih dužnosti, uz jednoglasnu pisanu saglasnost nadzornog odbora, ali će uprava i dalje biti odgovorna za izvršenje svake od prenesenih dužnosti.</p> <p><i>Član 21. Zakona o javnim preduzećima</i></p> |

¹⁶ „Službene novine FBiH“, br. 6/17 i 3/19

| PODRUČJE ODGOVORNOSTI | ZAJEDNIČKO ZA SVE KORISNIKE | SPECIFIČNOSTI | | |
|--|--|---|------------------------|--|
| | | BUDŽETSKI KORISNICI | VANBUDŽETSKI KORISNICI | JAVNA PREDUZEĆA |
| | | <p>službe ako nema pomoćnika rukovodioca (član 8. do član 12. Zakon o državnoj službi u FBiH koji se sukladno članu 74a može primjenjivati u kantonima u skladu sa zakonima kantona)</p> | | |
| ODGOVORNOST RUKOVODILACA ZA USPOSTAVU I RAZVOJ FUK I IZRADU INTERNIH PROPISA | <p>Rukovodilac korisnika javnih sredstava odgovoran je za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK-a.</p> <p>Rukovodilac korisnika javnih sredstava odgovoran je za izradu internih propisa o FUK-u i za implementaciju FUK-a u svim organizacionim jedinicama u organizaciji, poštujući principe zakonitosti, finansijskog upravljanja i transparentnosti u skladu sa standardima interne kontrole. (član 12. st. (1) i (3) Zakona o FUK)</p> | <p>Rukovodilac budžetskog korisnika odgovoran je za efikasno i uspješno funkcioniranje sistema finansijskog upravljanja i kontrola u okviru budžetom utvrđenih sredstava.</p> <p>Rukovodilac budžetskog korisnika obavezan je na godišnjem nivou podnijeti Izjavu o fiskalnoj odgovornosti. (član 44. stav 1. tačka 2. i stav 2. Zakona o budžetima u FBiH)</p> <p>Odgovorna lica budžetskih korisnika uspostavljaju i održavaju sistem upravljanja i računovodstvene kontrole nad odobrenim budžetima i odobrenim finansijskim planovima, operativnim budžetima, naplatama prihoda i primitaka i budžetskim izdacima i isplatama. (član 12. stav 2. Zakona o trezoru u FBiH)</p> | | <p>U ispunjavanju svojih obaveza i odgovornosti nadzorni odbor i uprava dužni su poticati na odgovorno korištenje i kontrolu imovine i resursa javnog preduzeća, te aktivno učestvovati u kontroli provođenja važećih zakona, pravilnika i drugih propisa u javnom preduzeću.</p> <p>(član 16. i 17. Zakona o javnim preduzećima u FBiH)</p> |

3. PREDUSLOVI ZA RAZVOJ UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI

Da bi u organizaciji postojalo stimulatívno okruženje za primjenu koncepta upravljačke odgovornosti, prethodno treba postojati svojevrsna kultura odgovornosti i transparentnosti, koja je sastavni dio svih aktivnosti koje se provode u organizaciji i u kojoj učestvuju svi rukovodioci i zaposleni.

Koncept upravljačke odgovornosti zahtijeva postojanje odgovornosti za rad unutar okvira jasno dodijeljenih i delegiranih nadležnosti, gdje je odgovornost rukovodilaca usmjerena na učinak, a ne samo na usklađenost poslovanja sa propisima. Dakle, veća odgovornost je u direktnoj vezi sa boljim učinkom, a unapređenje učinka je presudno za ostvarivanje sveukupnih reformskih ciljeva javne uprave. Upravo iz tog razloga su reforme javne uprave i reforme upravljanja javnim finansijama krovne reforme u okviru kojih se obavezno nalazi koncept internih finansijskih kontrola, od čijeg razvoja direktno zavisi i stepen upravljačke odgovornosti u javnom sektoru.

Naime, u javnom sektoru koncept upravljačke odgovornosti funkcioniра zajedno sa internom finansijskom kontrolom, koja je osmišljena da kroz dobro upravljanje rizicima poveća stepen realizacije zadatih ciljeva i osigura najvažnije sisteme i strukturu za ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava koji se odnose na poslovne aktivnosti, usklađenost i izvještavanje. Upravo iz tog razloga, preduslovi za uspješnu primjenu upravljačke odgovornosti su isti oni preduslovi za uspješno funkcioniranje internih finansijskih kontrola, kako je prikazano na sljedećoj slici:



Slika 4. Preduslovi za primjenu upravljačke odgovornosti

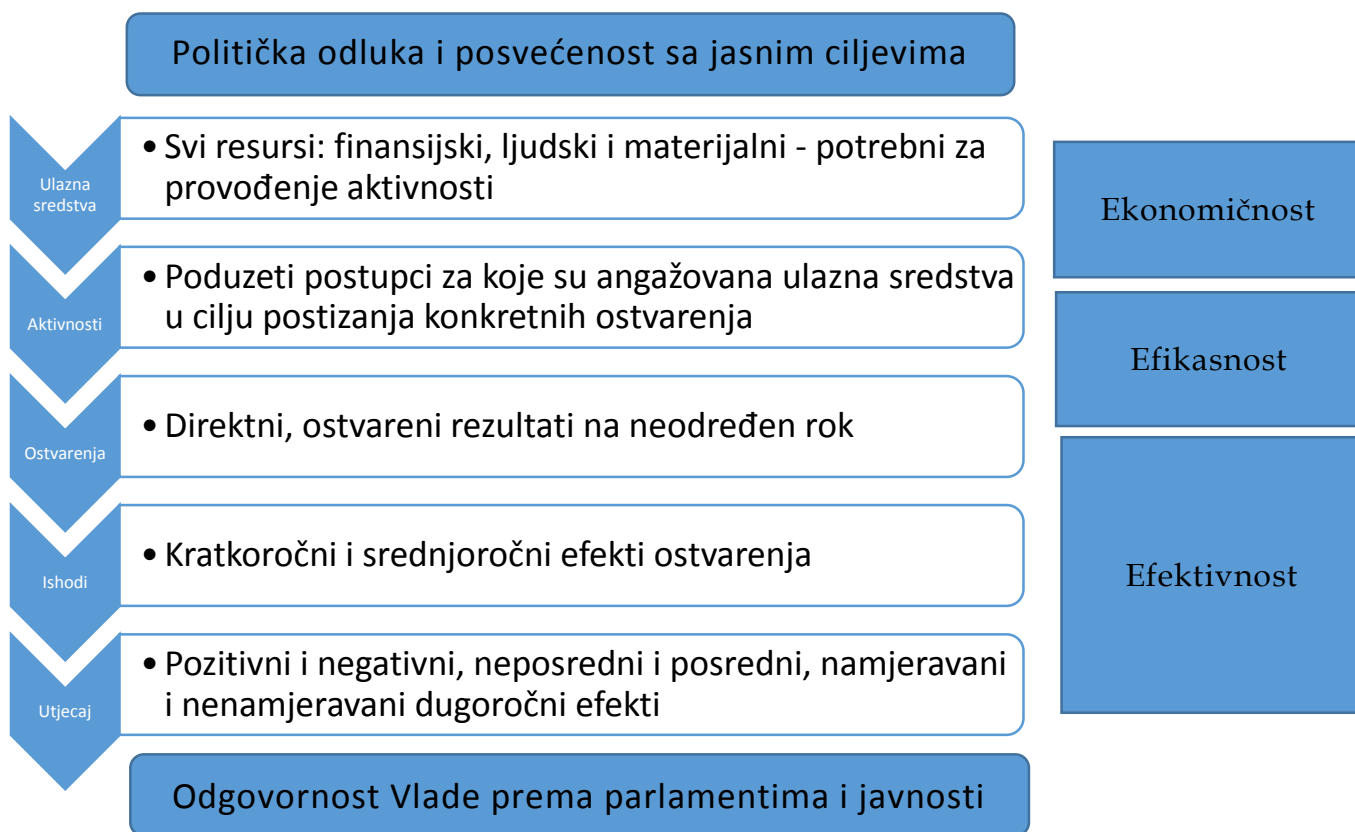
Kako bi se unaprijedila efektivnost koncepta upravljačke odgovornosti, potrebno je, između ostalog, uraditi sljedeće:

- **provesti reformu pravnog okvira** koji treba da pruži veću nedvosmislenost i izvjesnost u pogledu uloga i nadležnosti rukovodstva i zaposlenika, uključujući i odgovornost nadležnim institucijama/tijelima. Efektivnost pravnog okvira zahtijeva i kontinuirano praćenje propisa i pravovremeno revidiranje vlastitih internih akata kako bi oni bili ažurni i usklađeni sa reformskim principima i zahtjevima;
- voditi računa o **“tonu” rukovodstva** koji podrazumijeva uspostavu dobrog modela ponašanja rukovodstva koje služi kao dobar primjer ostalima, uz poštivanje zaposlenih, ohrabivanje i učestvovanje u otvorenim diskusijama;
- imati **razvijeno etičko okruženje i etičke vrijednosti** kroz unapređenje etičkog kodeksa, edukacija u pogledu etičkog ponašanja i promociju jednakog postupanja višeg rukovodstva prema svim zaposlenim;
- **preispitati kadrovsku politiku**, uključujući uslove angažovanja viših rukovodilaca (ravnoteža između očekivanja i kapaciteta), adekvatnost naknade u odnosu na ostvareni učinak, te pitanje primjene sistema nagrada i sankcija;
- kontinuirano **unapređivati postupak definiranja i objelodanjivanja ciljeva** i usredotočiti se na procese, a ne na organizacione jedinice. Rukovodioci koji zaposlene uključuju u postupak definiranja ciljeva i očekivanja, mogu pretpostaviti da će zaposleni imati jasniju sliku o tome što se od njih očekuje, što će se odraziti na rezultat;
- **integrisati upravljanje rizicima u procese planiranja i donošenja odluka i uspostaviti efikasne i efektivne kontrolne aktivnosti** koje će osigurati efikasno upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama;
- **povezati strateško i operativno planiranje sa finansijskim planom i uspostaviti balans u pogledu resursa kao i očekivanja u pogledu učinka** (u tu svrhu potrebno je utvrditi mjerila efikasnosti za izvještavanje o učinku);
- pojednostaviti i **razjasniti linije izvještavanja i sadržaj izvještaja** vodeći posebnu pažnju o transparentnosti - da različiti nivoi unutar organizacije budu podjednako informisani, naročito o procesu odlučivanja i ishodima tih odluka, imajući u vidu da odsustvo informacija i komunikacije može ozbiljno ugroziti efektivnost organizacije;
- **koristiti informacije o ostvarenom učinku** za stjecanje novih znanja i iskustava, ostvarivanje najbolje vrijednosti za uložena sredstva, te pozivanje na odgovornost onih koji su bili zaduženi za taj proces;
- pratiti i procjenjivati adekvatnost, efikasnost i efektivnost uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrola, u cilju unapređenja postojećeg stanja, posebno putem **nezavisne i nepristrane interne revizije** koja, kao takva, dalje unapređuje odgovornost i transparentnost poslovanja i kojoj treba posebno dati na značaju.

Dakle, primjena koncepta upravljačke odgovornosti u organizaciji, zahtijeva realizaciju preduslova u svim segmentima, krenuvši od regulatornih promjena i tona na vrhu, pa do kadrovskih kapaciteta i izvještavanja.

U organizaciji treba postojati efikasan i efektivan sistem koji će omogućiti blagovremene i pouzdane upravljačke informacije o troškovima, učincima, kvaliteti i postignutim rezultatima u odnosu na ciljeve, kako bi rukovodioci mogli procijeniti vrijednost za novac ili poduzeti korektivne mjere u slučaju prekoračenja zbog povećanih troškova ili smanjenih prihoda.

Poseban fokus je stavljen na učinak u provođenju javnih politika, koji treba da pozitivno utječe na ekonomske, socijalne, kulturološke i druge promjene i istakne i osnaži vrijednosti javnog sektora.



Slika 5. Rezultati adekvatno primijenjenog koncepta upravljačke odgovornosti

4. ODGOVORNOST RUKOVODSTVA ZA FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU

Finansijsko upravljanje i kontrola zasniva se na upravljanju rizicima i uvodi se radi unapređenja upravljanja i odlučivanja u realizaciji ciljeva organizacije, a naročito općih ciljeva kao što su: usklađenost poslovanja sa propisima, planovima, ugovorima, politikama i procedurama, obavljanja aktivnosti na pravilan, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način, zaštita imovine, obaveza i drugih resursa od gubitaka koji mogu nastati lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te zaštita od nepravilnosti, zloupotrebe i prevara, kao i pouzdano, potpuno i pravovremeno finansijsko izvještavanje i praćenje rezultata poslovanja.¹⁷

Prema Zakonu o FUK, rukovodilac korisnika javnih sredstava odgovoran je:

- ✓ za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK-a u organizaciji,
- ✓ da ciljeve korisnika javnih sredstava ostvaruje upravljanjem tim sredstvima na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način.
- ✓ za izradu internih propisa o FUK i za implementaciju sistema FUK u svim organizacionim jedinicama u okviru organizacije u odnosu na sve programe i procese koji se izvršavaju, poštujući principe zakonitosti, finansijskog upravljanja i transparentnosti u skladu sa standardima interne kontrole¹⁸.

Kroz sistem FUK, pored ostalog, usmjeravaju se i kontrolišu finansijski učinci poslovanja, a finansijski učinci prisutni su u pozadini svake odluke, svake aktivnosti, svega što se događa u poslovanju i vezani su za realizaciju ciljeva, funkcija i procesa. Rukovodioci na svim nivoima upravljanja, donošenjem i provođenjem odluka stvaraju finansijske učinke i utječu na realizaciju ciljeva i funkcija. **Rukovodioci su stoga odgovorni za postignute ili nepostignute rezultate i za finansijske učinke koji proizlaze iz njihovih postupaka, a čije se krajnje posljedice vide na stanju prihoda, rashoda, imovine i obaveza.**

Npr. nakon što je korisniku javnih sredstava odobren predviđeni budžet/finansijski plan, on treba odražavati prioritete korisnika. Kod navođenja aktivnosti u poslovanju koje se realizuju tokom jedne finansijske godine, naglašava se značaj internih kontrola i navodi na koji je način vršeno upravljanje приходима, rashodima, imovinom i gubicima. Ovo upravljanje resursima podrazumijeva uspostavljanje adekvatnih procedura, osiguravanje finansijskih sredstava za rad, praćenje raspolaganja sredstvima i upravljanje приходима, rashodima, imovinom i obavezama. U cilju ostvarivanja odgovornosti, rukovodstvo mora da zna da li je upravljanje sredstvima i uslugama bilo dobro i u tu svrhu mora da provede ocjenu i analizu rashoda u poređenju sa izvršenim uslugama i ostvarenim javnim

¹⁷Obuhvata sve finansijske i nefinansijske procese i aktivnosti u poslovanju i provodi se u svim organizacionim jedinicama i na svim nivoima korisnika javnih sredstava, a posebno obuhvata poslovne transakcije vezane uz prihode i primitke, rashode i izdatke, nabavku, ugovaranje, povrate pogrešno uplaćenih iznosa, imovinu i obaveze

¹⁸ Član 12. Zakona o FUK (Upravljačka odgovornost)

interesom. Postupak praćenja se odvija tokom cijele godine, dok se ocjena sprovodi na kraju finansijske godine. Na osnovu dobijenih nalaza, postavljaju se osnove za buduće pružanje usluga i finansijsko planiranje.

Odgovornosti rukovodilaca u pogledu finansijskog upravljanja se mogu utvrditi npr. kroz sljedeće:

- programi koji se provode u organizaciji trebaju biti realizovani kroz ostvarivanje koncepta „*najbolja vrijednost za novac*“;
- odluke se donose blagovremeno i na osnovu pouzdanih finansijskih informacija i analiza;
- uspostavljene su troškovno prihvatljive interne kontrole u cilju očuvanja imovine i informacija;
- uspostavljeno je odgovarajuće okruženje koje omogućava zaposlenicima da svoja zaduženja obavljaju na pravilan i pravičan način;
- uspostavljen je mehanizam koji osigurava da rukovodioci na svim nivoima mogu da izvijeste o vlastitom učinku i finansijskoj odgovornosti;
- strukture finansijskog upravljanja su u skladu sa tekućim i predviđenim budućim potrebama organizacije;
- u cilju ostvarivanja ovih zaduženja, rukovodioci organizacija treba da zahtijevaju od rukovodilaca organizacionih jedinica da pribave odgovarajuće dokaze kao potvrdu ostvarenosti navedenih zaključaka.

Rukovodioci koji organiziraju poslovanje, predlažu i donose odluke, te provode aktivnosti trebaju preuzimati odgovornost i za:

- rizike vezane za područja poslovanja za koje su nadležni i kojima trebaju upravljati;
- kontrolne aktivnosti koje trebaju uspostaviti i provoditi;
- kontinuirano praćenje sistema internih kontrola i blagovremeno ažuriranje.

Najvažniji rizik sa kojim se suočavaju svi korisnici javnih sredstava jeste mogućnost prekomjerne koncentracije odlučivanja u rukama najvišeg rukovodstva, te je iz tog razloga neophodno osigurati sistem ujednačene raspodjele nadležnosti. U cilju reagovanja na moguće finansijske i operativne rizike i izbjegavanje bilo kakvog sukoba interesa, javlja se neizbježna potreba za uspostavljanjem snažnog kontrolnog okruženja, kao i za jasnim definiranjem linija ovlaštenja, odgovornosti i izvještavanja.¹⁹

Zadovoljavajući sistem odgovornosti zahtijeva da svi akteri izvršavaju svoje funkcije i ispunjavaju svoje obaveze ekonomično, efikasno i efektivno i iako svi zaposlenici snose odgovornost za izvršenje svojih funkcija, više rukovodstvo ipak ima veći obim odgovornosti u vezi sa sredstvima datim na raspolaganje. U tom smislu, rukovodilac organizacije snosi krajnju odgovornost za to kako organizacija kojoj je na čelu posluje, ostvaruje li postavljene ciljeve, radi li na zakonit, pravilan, ekonomičan, efikasan i

¹⁹ Accountability and good governance in the public sector (Odgovornost i dobro upravljanje u javnom sektoru), Günther Witthöft

efektivan način, međutim koliko će rukovodilac organizacije biti uspješan u tome, ovisi i kako ostali, njemu podređeni rukovodioci usmjeravaju i kontrolišu resurse koji su im dati na raspolaganje za realizaciju funkcija i zadataka, te koje rezultate postižu u okviru njima datih nadležnosti.

Dakle, rukovodilac organizacije odgovoran je da osigura sveukupnu uspostavu i razvoj FUK za cjelokupnu organizaciju, a rukovodioci na nižim nivoima odgovorni su uspostaviti i razvijati FUK u okvirima svoje nadležnosti.

Snažan sistem internih kontrola je važan za realizaciju politika u javnom sektoru i ostvarivanje planiranih ishoda kroz primjenu finansijske discipline, strateške alokacije resursa, efikasnog pružanja usluga i odgovornosti. U konačnici, neophodno je da korisnici javnih sredstava koji su zaduženi za provođenje vladinih politika, svoj posao obavljaju na način kojim se osigurava efektivno pružanje usluga i odgovarajuća vrijednost za uloženi novac.

U Tabeli 2. dat je primjer šta može uključivati sveukupnu odgovornost rukovodioca organizacije, a u kojim područjima poslovanja odgovornost trebaju preuzeti ostali rukovodioci, što treba biti formalno i jasno uređeno kroz sistem delegiranja ovlaštenja i odgovornosti (detaljnije pojašnjeno u poglavlju 5. Smjernica).

Tabela 2. Okvirni pregled raspodjele ovlaštenja i odgovornosti različitih nivoa upravljanja

| KLJUČNA PODRUČJA I PROCESI POSLOVANJA | RUKOVODILAC ORGANIZACIJE | RUKOVODIOCI OSNOVNIH/UNUTRAŠNJIH ORGANIZACIONIH JEDINICA |
|---------------------------------------|---|--|
| Organizaciona struktura | Uspostava cjelokupne unutrašnje organizacije koja je prikladna funkcijama i zadacima organizacije, s jasno definiranim ovlaštenjima i odgovornostima za efikasno i efektivno provođenje poslovnih ciljeva i korištenje finansijskih sredstava dodijeljenih za njihovo provođenje. | <ul style="list-style-type: none"> - Prijedlog unutrašnje organizacije/sistematizacije osnovnih/unutrašnjih organizacionih jedinica kojima rukovode, prijedlozi opisa poslova i zadataka za realizaciju funkcija i procesa za koje su nadležni. |
| Strateško i srednjoročno planiranje | Odobrava izradu i provođenje strateških i drugih planova (trogodišnji planovi rada), kao i programa za ostvarivanje poslovnih ciljeva organizacije. | <ul style="list-style-type: none"> - Utvrđivanje i realizacija poslovnih ciljeva iz njihove nadležnosti koji moraju biti u skladu sa ciljevima i sredstvima organizacije. - Utvrđivanje pokazatelja uspješnosti na temelju kojih se omogućava izvještavanje o postignutim rezultatima i učincima iz njihove nadležnosti. |
| Finansijsko planiranje i izvršenje | Odobrava izradu i realizaciju finansijskog plana organizacije (sveukupnog budžetskog zahtjeva) u skladu sa strateškim i drugim planovima, poštujući zakone i propise, te principe ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. | <ul style="list-style-type: none"> - Izrada budžetskog zahtjeva za sredstava potrebna za realizaciju ciljeva, funkcija, aktivnosti i procesa iz njihove nadležnosti, na utemeljenim i opravdanim osnovama. - Predlaganje prioriteta finansiranja iz njihove nadležnosti u okvirima odobrenih limita. - Upravljanje dodijeljenim sredstvima u skladu s prenesenim ovlaštenjima i odgovornostima, na pravilan, zakonit, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način. |

| KLJUČNA PODRUČJA I PROCESI POSLOVANJA | RUKOVODILAC ORGANIZACIJE | RUKOVODIOCI OSNOVNIH/UNUTRAŠNJIH ORGANIZACIONIH JEDINICA |
|---------------------------------------|--|--|
| Izveštavanje | Uspostava sistema izveštavanja u skladu sa prenesenim ovlaštenjima i odgovornostima radi praćenja finansijskih i nefinansijskih rezultata, izrade propisanih izvještaja u zakonskim rokovima, te praćenje učinaka ostvarenih dodijeljenim finansijskim sredstvima. | <ul style="list-style-type: none"> - Uspostava i održavanje baza podataka koje osiguravaju ažurne, tačne i cjelovite podatke za praćenje finansijskih i nefinansijskih rezultata za koje su nadležni. - Izrada tačnih, cjelovitih i ažurnih izvještaja za koje su nadležni. |
| Upravljanje rizicima | <p>Uspostava, funkcioniranje i razvoj procesa upravljanja rizicima.</p> <p>Upravljanje strateškim rizicima organizacije</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Upravljanje rizicima koji mogu utjecati na ostvarenje poslovnih ciljeva iz njihove nadležnosti. |
| Kontrolne aktivnosti | Usvajanje internih akata kojima se razrađuju kontrolne aktivnosti i zadužuju organizacione jedinice i zaposlenici za njihovo provođenje, a radi osiguranja zakonitosti, pravilnosti, ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u upravljanju prihodima, rashodima, imovinom i obavezama | <ul style="list-style-type: none"> - Provođenje i razvoj kontrola u poslovnim procesima, programima, projektima i aktivnostima u kojima sudjeluju i/ili za koje su nadležni radi ostvarenja poslovnih ciljeva i osiguranja zakonitog, pravilnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog raspolaganja finansijskim sredstvima dodijeljenim u nadležnost. - Prijedlozi za unapređenje internih akata kojima se uređuju kontrolne aktivnosti u organizaciji. |
| Informacije i komunikacije | <p>Uspostava efikasnih i efektivnih informacijskih i komunikacijskih sistema unutar organizacije.</p> <p>Uspostava načina saradnje i komunikacije s drugim organizacijama, uključujući i sistem izveštavanja prema njima (npr. prema Federalnom ministarstvu finansija, prema kantonalnim ministarstvima finansija, prema osnivačima u slučaju pravnih lica kojima je osnivač Federacija/kanton i slično).</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Ažurni, tačni, pouzdani, pravovremeni podaci, informacije i izvještaji. - Prijedlozi za unapređenje informacijskih i komunikacijskih sistema. |

| KLJUČNA PODRUČJA I PROCESI POSLOVANJA | RUKOVODILAC ORGANIZACIJE | RUKOVODIOCI OSNOVNIH/UNUTRAŠNJIH ORGANIZACIONIH JEDINICA |
|---------------------------------------|---|---|
| Praćenje i procjena sistema FUK | <p>Praćenje i vrednovanje postignutih rezultata i učinaka organizacije;</p> <p>Redovno i periodično praćenje i procjena efikasnosti i efektivnosti sistema internih finansijskih kontrola;</p> <p>Godišnja samoprocjena sistema internih finansijskih kontrola za izradu godišnjeg izvještaja o sistemu FUK za CHJ, te Izjave o fiskalnoj odgovornosti i utvrđivanje mjera za daljnja unapređenja sistema internih finansijskih kontrola.</p> | <ul style="list-style-type: none"> - praćenje i vrednovanje postignutih rezultata i učinaka za koje odgovaraju; - stalno praćenje i samoprocjena efikasnosti i efektivnosti sistema internih kontrola u njihovoj nadležnosti; - priprema podataka za izradu godišnjeg izvještaja o sistemu FUK i Izjave o fiskalnoj odgovornosti, te prijedlozi mjera za unapređenja sistema FUK iz njihove nadležnosti. |

4.1 Uloga koordinatora za finansijsko upravljanje i kontrolu i organizacionih jedinica za finansije

Za primjenu upravljačke odgovornosti u organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH, rukovodiocima su potrebni savjeti i podrška imenovanih koordinatora za finansijsko upravljanje i kontrolu i organizacionih jedinica za finansije, koji trebaju imati aktivnu ulogu u davanju savjeta, prijedloga i rješenja kako oblikovati i unapređivati postojeće sisteme internih kontrola.²⁰

Koordinator za finansijsko upravljanje i kontrolu je lice koje rukovodilac organizacije imenuje iz reda najvišeg rukovodstva u korisniku, a njegova uloga, između ostalog, obuhvata:

- 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 izrade internih akata u finansijskim procesima (pravilnika, instrukcija, uputstava, smjernica)²¹.

S druge strane, uloga **organizacionih jedinica za finansije** jeste da:

a) pruže stručnu podršku i savjete, te daju mišljenja rukovodiocima:

- za procjene fiskalnih učinaka i finansijske održivosti njihovih odluka;
- za procjenu najprikladnijeg odnosa troškova i koristi u realizaciji usluga, funkcija, aktivnosti i slično;
- za kontrole prihoda, rashoda i obaveza kako bi se osiguralo da su u skladu sa finansijskim/planskim ograničenjima;

b) iniciraju izradu prijedloga ili ažuriranje internih akata za finansijske procese u organizaciji

Uloga jedinice za finansije jeste da inicira izradu ili ažuriranje internih akata za finansijske procese u organizaciji (planiranje i izrada budžeta/finansijskog plana, izvršavanje budžeta/finansijskog plana, izvještavanje o realizaciji budžeta/finansijskog

²⁰ U slučaju da se radi o organizaciji čija struktura ne predviđa postojanje posebne organizacione jedinice za finansije, tu ulogu će imati pojedinačni zaposlenici koji vrše poslove finansija ili organizacione jedinice za finansije drugih organizacija koje vrše poslove finansija i za tu organizaciju u skladu sa važećom regulativom.

²¹ U obavljanju njegove uloge podršku mu pruža organizaciona jedinica za finansije.

plana), na način da se uredi nadležnosti i odgovornosti rukovodilaca organizacionih jedinica uključenih u te procese, aktivnosti koje se od njih očekuju i rokovi provođenja.

U zavisnosti od prakse u organizaciji (ko izrađuje interne akte), organizaciona jedinica za finansije može sačiniti prijedloge internih akata iz svoje nadležnosti ili učestvovati u izradi na način da će dostaviti inicijativu i konkretne prijedloge organizacionoj jedinici nadležnoj za izradu internih akata, a interni akt odobrava i donosi rukovodilac organizacije. U tom procesu jedinica za finansije treba sarađivati sa koordinatorom za finansijsko upravljanje i kontrolu i odgovornim rukovodiocima u okviru njihove nadležnosti, kao i sa ostalim horizontalnim funkcijama kao što su javne nabavke, upravljanje ljudskim resursima i slično.

c) osiguraju pravovremene finansijske informacije

Uloga jedinice za finansije jeste i da kroz pravovremene finansijske izvještaje (tromjesečno, mjesečno ili u drugim intervalima) osigura i finansijske informacije dostupne u obliku koji će rukovodiocima pomoći pri odlučivanju.

Dakle, rukovodioci organizacija javnog sektora jesu odgovorni za način na koji upravljaju finansijskim sredstvima i šta se postiže za uložena sredstva, međutim, potrebni su im savjeti i podrška kako od koordinatora za finansijsko upravljanje i kontrolu, tako i od strane jedinice za finansije šta učiniti i na koji način, kako bi se adekvatno uzeli u obzir finansijski aspekti poslovanja u planiranju i provođenju aktivnosti, kao i jasna pravila za finansijske procese u kojima učestvuju i blagovremene finansijske informacije.

Postojanje jasnih pravila u svim procesima u organizaciji, a naročito u finansijskim procesima, rukovodiocima u velikoj mjeri olakšava primjenu upravljačke odgovornosti jer imaju preciznije i jasnije informacije šta se od njih očekuje, za šta su konkretno odgovorni i šta trebaju učiniti.

S obzirom da je rad organizacija javnog sektora veoma složen, da se propisi i standardi kontinuirano mijenjaju i ažuriraju, a da se nova iskustva brzo stižu, ali još brže i zaboravljaju, razmjena iskustava, specijalističke edukacije i periodična objavljivanja publikacija u formi vodiča za najbolje prakse može predstavljati veoma važan resurs u radu i poslovanju organizacija javnog sektora.

5. DELEGIRANJE OVLAŠTENJA I ODGOVORNOSTI

Delegiranje ovlaštenja i odgovornosti je proces kojim se prenose, sa višeg na niži nivo rukovođenja, ovlaštenja i odgovornosti za obavljanje poslova i zadataka i za postizanje očekivanih rezultata.

Naime, iako rukovodioci snose krajnju odgovornost, oni trebaju da delegiraju dio svojih nadležnosti i oslanjaju se na rad svojih zaposlenih. Zbog toga, zaduženja rukovodilaca trebaju biti jasna, kako u pogledu nadležnosti koje ima organizacija, tako i u pogledu vremenskih rokova za ostvarenje ključnih zaduženja i mogućnosti.²²

Djelotvorno delegiranje podrazumijeva **jasnu i formalnu raspodjelu zadataka i resursa** unutar organizacije koji su potrebni za ostvarivanje ciljeva sa indikatorima učinka, kao i **sistem izvještavanja i praćenja** koji pruža finansijske i nefinansijske informacije višem nivou rukovodstva.

Kada je u pitanju upravljanje i razvoj sistema internih kontrola u organizaciji, **Zakonom o FUK je propisano da rukovodilac organizacije može, u skladu sa važećom regulativom o unutrašnjoj organizaciji i načinu rada, prenijeti ovlaštenja vezana za upravljačku odgovornost**²³ na druge zaposlene u organizaciji. Zakonom je također jasno propisano da se prenošenjem ovlaštenja prenosi i dio odgovornosti na tog zaposlenika, ali da unatoč tome prenošenje ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovodioca organizacije.²⁴

Dakle, delegiranje ovlaštenja i odgovornosti nikad ne isključuje krajnju odgovornost rukovodioca organizacije, ali osigurava aktivnu uključenost rukovodilaca na nižim nivoima u poslovne procese i obavezuje ih na preuzimanje odgovornosti prema rukovodiocu organizacije za onaj dio poslovanja koji je pod njihovom nadležnošću, uz napomenu da odgovornosti rukovodioca moraju biti usklađene s dodijeljenim ovlaštenjima, odnosno pravima za odlučivanje.

5.1. Zašto je važno delegirati ovlaštenja i odgovornosti?

Ukoliko će rukovodilac organizacije donositi sve odluke lično i sve kontrolisati do najmanjeg detalja, neće imati vremena baviti se strateškim pitanjima i općim nadzorom i kontrolom nad poslovanjem organizacije u cjelini. Ujedno, donošenje određenih odluka i potpisivanje svih dokumenata zahtjeva dobro poznavanje zakonske regulative relevantne za područja koja uređuje odluka, poznavanje određenih tehničkih detalja i druge pojedinosti (ekonomske, pravne ili bilo koje druge discipline) za što rukovodilac ne mora nužno imati potrebna specijalistička ili stručna znanja.

²² SIGMA dokument br. 56, „Upravljačka odgovornost u državama Balkana“.

²³ Član 12. Zakona o FUK

²⁴ Član 13. Zakona o FUK

Situacije u kojima rukovodioci organizacije donose sve ili većinu odluka i potpisuju sve dokumente (npr. naloge za službeni put, rješenja za godišnji odmor, sve ugovore, naloge za plaćanje i slično), a da istovremeno za postupke koji prethode donošenju odluka ili izradi dokumenata nisu jasno uređena ovlaštenja i odgovornosti ostalih rukovodioca koji u tome učestvuju, imaju za posljedicu smanjenu organizacionu učinkovitost. Česta posljedica takvih situacija jeste da se rukovodioci na nižim nivoima upravljanja otuđuju od unutrašnjih kontrolnih procesa jer nemaju jasno specificirane zadatke koji se od njih očekuju i kontrolne postupke i oslanjaju se na kontrole koje će provesti sljedeći u nizu ili onaj ko je krajnji u procesu donošenja odluka ili potpisivanja dokumenta.

Dakle, delegiranje ovlaštenja i odgovornosti može omogućiti veću učinkovitost rukovodioca i organizacije općenito, ali je pri tome bitno osigurati da rukovodioci na koje su prenesena ovlaštenja znaju koje ciljeve/rezultate trebaju ostvariti, koja su im finansijska sredstava na raspolaganju, koja ovlaštenja imaju za upravljanje sredstvima i za donošenje odluka, da imaju razvijene sisteme internih kontrola, posebno kontrole aktivnosti, potrebne informacije, te kompetentne zaposlenike.

5.2 Područja/procesi u kojima je naročito potrebno urediti ovlaštenja i odgovornosti

Upravljačka odgovornost, koja treba da bude decentralizirana, zahtijeva ne samo postojanje organizacionih ciljeva, već i njihovu razgranatost prema svim nivoima unutar organizacije, uz najširu moguću distribuciju ovlaštenja.

U tom smislu strateški ciljevi na visokom nivou (po pravilu sadržani u relevantnim sektorskim strategijama) treba da budu konkretizovani kroz operativne (kratkoročne) ciljeve i na nivou pojedinačnih organizacionih jedinica. Ovako strukturirani, ciljevi će biti usklađeni sa nivoom pojedinačnih rukovodilaca, što sve zajedno predstavlja dobro okruženje za ostvarivanje kako organizacionih, tako i pojedinačnih rezultata.

Važnost interne podjele nadležnosti na osnovu koje se uspostavlja jasan okvir ovlaštenja je naročito prepoznata u COSO modelu²⁵ u kome je preporučeno da interna podjela treba da uključuje:

1. Uspostavljanje povezanosti između općih nadležnosti organizacije i nadležnosti njenih operativnih jedinica, da bi se prikazala povezanost između operativnih nivoa i misije cjelokupne organizacije;
2. Utvrđivanje povezanosti između nadležnosti pojedinačnih organizacionih jedinica, u cilju unapređenja mogućnosti za njihovu saradnju;

²⁵ COSO model je općeprihvaćeni međunarodni model za uspostavljanje, vođenje i procjenu sistema internih kontrola koji čini pet međusobno povezanih komponenti: kontrolno okruženje, procjena rizika, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, praćenje i procjena. Skraćenica COSO odnosi se na Komitet sponzorskih organizacija Treadway komisije (eng. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission).

3. Utvrđivanje ishoda za dodijeljene nadležnosti za svaki pojedinačni nivo u organizaciji, čime se omogućava mjerenje (i izvještavanje) o efektivnosti i efikasnosti poslovnih aktivnosti, kao i racionalno dodjeljivanje sredstava.²⁶

Područja i procesi u kojima je naročito potrebno urediti ovlaštenja i odgovornosti, odnosno prenijeti ovlaštenja i odgovornosti za obavljanje poslova na niže nivoe rukovodstva su sljedeći:

Planiranje i izvršavanje budžeta/finansijskog plana

- planiranje budžeta/finansijskog plana
- planiranje javnih nabavki
- izvršavanje budžeta/finansijskog plana i dr.

Tokom procesa planiranja, potrebno je utvrditi na koji način će se vršiti mjerenje pruženih usluga i projekata, te utvrditi ključne indikatore učinka da bi se moglo izvjestiti o pruženim uslugama i njihovom kvalitetu. Budžet/finansijski plan treba pripremiti u skladu sa vlastitim organizacionim ciljevima, strategijama i srednjoročnim finansijskim planom, a programski budžet je efektivan alat za ostvarivanje odgovornosti (u okviru kojeg se navode očekivana ostvarenja, indikatori ostvarenosti, očekivani ishodi i potrebna ulazna sredstva - inputi).

Računovodstvo

- obrada, kontrola i evidencija knjigovodstvenih isprava
- uspostava i vođenje poslovnih knjiga i evidencija
- izrada propisanih finansijskih izvještaja i pomoćnih internih izvještaja
- upravljanje imovinom (finansijskom i nefinansijskom) uključujući popis imovine, postupke rashodovanja i otpisivanja, donacija i dr.

Za postojanje adekvatnog okvira odgovornosti, neophodno je imati detaljan sistem obračuna troškova da bi se na odgovarajući način evidentirali, dodjeljivali i pratili svi troškovi koje organizacija ima, a rukovodioci trebaju izvještavati o svom učinku uz navođenje iznosa utrošenih sredstava. U tom smislu potrebno je uspostaviti detaljne smjernice o načinima prikupljanja dokaza koji će potvrditi ostvarenost rezultata koji su navedeni u izvještaju o učinku.

Upravljanje ljudskim resursima

- prijem zaposlenika
- vođenje evidencije prisutnosti na poslu
- odobravanje zahtjeva za službena putovanja u zemlji i inostranstvu
- odobravanje zahtjeva za stručno osposobljavanje i usavršavanje
- ocjenjivanje rada zaposlenih i prijedlozi za napredovanja

²⁶ SIGMA, Upravljačka odgovornost u javnoj upravi: Praktični aspekti ovog koncepta i njegova primjena, radni dokument, četvrta regionalna konferencija o IFKJ za države kandidate za članstvo u EU, Crna Gora 29-30. septembar 2016. godine.

- odobravanje zahtjeva/donošenje rješenja za godišnji odmor i dr.

Funkcija upravljanja ljudskim resursima omogućuje organizaciji da uspostavi povezanost vlastitih organizacionih ciljeva (predviđenih strategijama i planovima) sa upravljanjem ljudskim resursima u organizaciji. Naime, kapaciteti rukovodilaca u pogledu realizacije vlastitih ciljeva zavise, pored njihovih ličnih znanja i kompetencija i od kvaliteta osoblja koje je zaposleno u njihovim organizacionim jedinicama, podrazumijevajući da su za kvalitetan rad potrebni kvalitetni zaposlenici.

Također, važno je uspostaviti odgovarajuću ravnotežu između aktivnosti nadzora (ili čak kontrole) koji je potreban za prevenciju korupcije i nepotizma, sa jedne strane i strateškog prostora koji je rukovodiocima potreban za stvaranje tima koji će ostvarivati rezultat.

Specifični procesi i aktivnosti koji proizlaze iz nadležnosti organizacije

- provođenje specifičnih postupaka za koje je organizacija nadležna
- izdavanja rješenja na osnovu kojih se ostvaruju određena prava ili na osnovu kojih se ukidaju određena prava
- izdavanje uvjerenja i potvrda iz službenih evidencija i dr.

Da bi organizacija uspostavila dobru praksu, potrebno je ocijeniti u kojoj mjeri se u organizaciji primjenjuju zahtjevi Standarda internih kontrola, uključujući i sastavljanje akcionog plana za unapređenje postojećeg stanja. Naime, korisnici javnih sredstava treba da prikažu da su ostvarili sve preuzete obaveze, zahtjeve i prioritete i da su u svom radu efektivno koristili javna sredstva. Stoga moraju da podnose, najmanje jednom godišnje, izvještaje javnosti da bi zainteresovane strane mogle da upoznaju i donesu sud o učinku tog korisnika javnih sredstava i da dobiju odgovor na pitanja da li se pruža najbolja vrijednost za uloženi novac i da li se dobro upravlja sredstvima. To je najjednostavnije učiniti kroz upitnik samoprocjene u okviru redovnog godišnjeg izvještavanja o funkcioniranju sistema finansijskog upravljanja i kontrole, te u okviru dostavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti ukoliko imaju obavezu za dostavu iste, kao i kroz druge vrste izvještaja zainteresovanim stranama.

5.3 Kako delegirati ovlaštenja i odgovornosti

Ovlaštenja i odgovornosti mogu se urediti na različite načine u zavisnosti od regulative u skladu sa kojom organizacija djeluje i prakse koju provodi. U nastavku je dat primjer tri najčešća načina prenošenja ovlaštenja i odgovornosti:

- Putem pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta

Pravilnicima o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta pobrojane su aktivnosti u nadležnosti pojedinih radnih mjesta i određene odgovornosti, kako na nivou organizacionih jedinica, tako i na nivou pojedinačnih radnih mjesta. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji može sadržavati generalne odredbe koje važe u vezi delegiranja ovlaštenja i odgovornosti, ali i pojedinačna delegiranja u okviru konkretnih radnih mjesta. Ovaj sadržaj

neophodno je nadograditi sa internim aktima koji dodatno uređuju konkretne zadatke, postupke, kontrole i izlazne rezultate koji se postavljaju pred rukovodioce i zaposlene.

- ***Putem internih akata (interni pravilnici, procedure, uputstva)***

Za složenije procese, kao što su procesi iz područja planiranja i izvršavanja budžeta/finansijskog plana, javnih nabavki, ugovaranja i slično, rukovodilac organizacije treba donijeti odgovarajuće interne akte.

Internim aktima detaljnije se razrađuju zadaci, rokovi, postupci, kontrole i izlazni rezultati koji se postavljaju pred rukovodioce i zaposlene po fazama konkretnih poslovnih procesa i upravo se u internim aktima može dodatno razraditi delegiranje ovlaštenja i odgovornosti u pojedinim procesima. Naročito je važno urediti šta je predmet kontrole, ko je odgovoran za njeno provođenje i kako se dokazuju i prate provedene kontrole. Jasno uređena ovlaštenja i odgovornosti za provođenje kontrola pomažu rukovodiocu organizacije da zadrži ukupnu odgovornost za prenesene poslove, a rukovodiocima nižih nivoa da dokumentuju i izvijeste o provedenim kontrolama.

- ***Putem pojedinačnog akta o prijenosu ovlaštenja i odgovornosti.***

Rukovodilac organizacije može putem pojedinačnog akta (rješenje, odluka i sl.) prenijeti konkretna ovlaštenja i odgovornosti za izvršavanje poslova na nivo direktno podređenih rukovodilaca ili drugih zaposlenih. Preporuka je da, pored standardnih obaveznih elemenata akta, rješenje/odluka o prijenosu ovlaštenja i odgovornosti obavezno sadrži sljedeće elemente:

- ime i prezime i radno mjesto osobe kojoj se prenose ovlaštenja
- određivanje poslova za koje je osoba odgovorna
- vremenski period na koje se ovlaštenje odnosi

Kada se prijenos ovlaštenja i odgovornosti odnosi na finansijske transakcije, bitno je da navedeni pojedinačni akt utvrdi i finansijsku vrijednost transakcija koje je niži rukovodilac ovlašten da odobri i/ili potpiše pripadajuće dokumente (npr. finansijsku vrijednost naloga za plaćanje koje može potpisati ovlašteni zaposlenik organizacione jedinice za finansije, finansijsku vrijednost ugovora koji može potpisati rukovodilac određene organizacione jedinice, rješenja o nekim pravima i slično).

Prilikom prenošenja ovlaštenja i odgovornosti u organizaciji, potrebno je imati u vidu i izbjeći sljedeće najčešće greške koje onemogućavaju efektivnu odgovornost:

- **Nepoznate ili loše definirane uloge i zaduženja** – uloge i zaduženja svih strana u odnosu moraju biti jasno definirana kako bi se moglo znati ko snosi odgovornost ukoliko dođe do loših rezultata;
- **Nejasna ili nedefinirana očekivanja u pogledu učinka** – neophodno je jasno definirati kratkoročne i dugoročne ciljeve i očekivane ishode, budući da nije lako zahtijevati odgovornost učesnika ako se ne ostvari učinak;
- **Nepostojanje ravnoteže između očekivanja i kapaciteta** – očekivanja u pogledu ostvarivanja učinka moraju biti u jasnoj vezi i usklađena sa kapacitetima svih strana;

- **Nepostojanje ili neadekvatno izvještavanje o učinku** – pravovremenim i adekvatnim izvještavanjem u kom se ističu ostvareni doprinosi subjekata koji podnose izvještaj, unapređuje se efektivnost odgovornosti;
- **Nisu primijenjena prethodna iskustva** – potrebno je uspostaviti kontrolne radnje u slučajevima kada nisu ostvarena očekivanja u pogledu učinka (revidiranje ciljeva, prilagođavanje resursa i dr.).

6. IZAZOVI PRAKTIČNE PRIMJENE UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI

Iako postoje zakonske pretpostavke za primjenu upravljačke odgovornosti rukovodilaca na svim nivoima, instrumenti i alati za njenu cjelovitu primjenu u konkretnim poslovnim procesima još uvijek nisu dovoljno razvijeni, što je posljedica niza izazova navedenih u nastavku:

U većini organizacija **još uvijek je prisutno nerazumijevanje ili pogrešno interpretiranje upravljačke odgovornosti** da je organizaciju moguće imati pod kontrolom jedino ako rukovodilac lično može kontrolisati svaku pojedinu poslovnu i finansijsku odluku.

Dio rukovodilaca nije sklon delegiranju određenih poslova jer smatra da se time dovodi u pitanje njegova kontrola nad organizacijom i nad procesima za koje je odgovoran, što je posebno izraženo u situacijama kada rukovodilac organizacije nema dovoljno povjerenja u kompetencije i stručnost svojih podređenih ili kada ima loša iskustva sa delegiranjem, odnosno kada poslovi koji su bili delegirani nisu realizovani na kvalitetan način.

Još uvijek nije shvaćena važnost sistema internih finansijskih kontrola kroz koje rukovodilac organizacije može da uspostavi opći nadzor i kontrolu nad organizacijom u cjelini, a da pri tome ne mora kontrolisati lično svaki pojedini postupak i svaki detalj.

Decentralizacija, odnosno prijenos ovlaštenja i odgovornosti na niže rukovodstvo nije dovoljno razvijena, što za posljedicu ima da niže rukovodstvo i zaposlenici izbjegavaju učešće u procesu donošenja odluka i preuzimanje odgovornosti za rizike i kontrole kojima bi se trebali baviti, jer to ne posmatraju kao sastavni dio svoga posla.

Delegiranje ovlaštenja i odgovornosti otežavaju i situacije kada **podređeni zaposlenici smatraju da imaju više poslova nego što po opisu posla trebaju obavljati te nisu motivirani, ne žele i/ili nisu spremni preuzimati dodatne obaveze i odgovornosti koje bi im bile delegirane.**

Jedna od poteškoća za razvoj upravljačke odgovornosti **u nekim organizacijama jesu i neadekvatne organizacione strukture u kojima je otežano jasno uređivanje ovlaštenja i odgovornosti** za realizaciju funkcija, postavljenih ciljeva i upravljanje javnim sredstvima.

Procjena rizika, koja bi trebala biti važan element u procesu donošenja odluka od strane rukovodstva, **posmatra se kao obična administrativna obaveza** o kojoj bi brigu trebali voditi zaposlenici nižeg nivoa ili jedna osoba u organizaciji, što za rezultat ima da je upravljanje rizicima u velikoj mjeri u organizaciji neefikasno.

Interni akti koji bi trebali pomoći razvoju upravljačke odgovornosti **u nekim organizacijama još uvijek nisu doneseni ili im nedostaju jasnija uputstva i konkretniji zadaci** koji se očekuju od rukovodstva, naročito u pogledu kontrola (ko treba kontrolisati, šta treba kontrolisati, u kojim rokovima, kako se dokazuju provedene kontrole i slično).

Ovlaštenja za upravljanje finansijskim sredstvima najčešće su centralizovana na najvišim nivoima upravljanja, što u praksi rezultira time da naloge za plaćanje, odobravanje računa i slično isključivo potpisuje rukovodilac organizacije.

Situaciju komplikuje **nedovoljna uređenost uloga i odgovornosti, te modaliteta za saradnju među resornim sektorima i organizacionim jedinicama za finansije** u ključnim finansijskim procesima u organizaciji.

Kod budžetskih korisnika budžetski zahtjevi se pripremaju u programskom formatu, međutim **budžeti se ne usvajaju niti se izvršenje budžeta prati kroz programsku klasifikaciju**. Upravo nedostatak neposrednog povezivanja ciljeva poslovanja i budžetskih sredstava ima za posljedicu nedostatak podloge za ocjenu efikasnosti i efektivnosti poslovanja, zbog čega se malo ili nimalo analizira, prati i sistemski kontroliše troše li se sredstva na efikasan i efektivan način, te koji se rezultati i učinci postižu.

7. PREDNOSTI RAZVIJENE UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI

Kao što je prethodno rečeno, razvijena upravljačka odgovornost podrazumijeva razvijen sistem internih kontrola u organizaciji, čime se smanjuje izloženost rizicima u poslovanju. Primjerice, rizici neusklađenosti poslovanja sa zakonima i propisima, rizici neefikasnosti u pružanju usluga raznim korisnicima, rizici neefikasnog upravljanja javnim sredstvima i dr. za posljedicu mogu imati neadekvatno planiranje, nenamjensku potrošnju, finansiranje neprioritetnih aktivnosti, necjelovite i neblagovremene naplate prihoda, nepouzdanе finansijske izvještaje, umanjen učinak zaposlenih i brojne druge probleme.

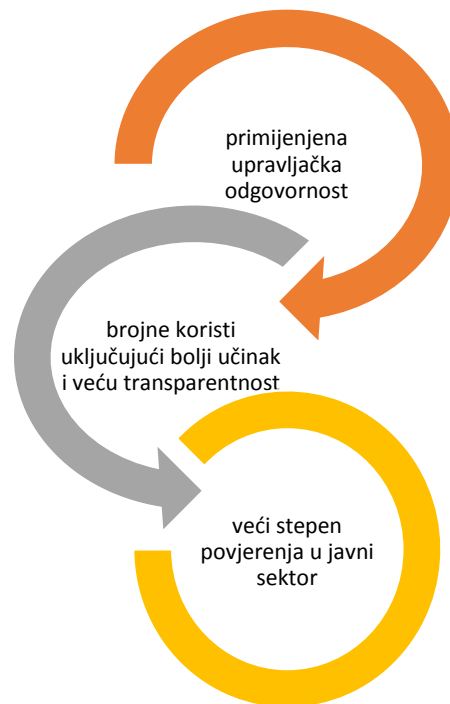
Upravljačka odgovornost podrazumijeva da od rukovodioca zavisi da osigura da ishod bude pozitivan, iako je moguće da neće biti neposredno uključen u realizaciju

zaduženja. U takvom sistemu jasno su definirani ostvarljivi ciljevi na osnovu datih resursa, ovlaštenja i nadležnosti su usklađene da bi se ostvarili navedeni ciljevi i izvještava se o rezultatima i učinku.

Povezivanje organizacionih ciljeva sa individualnim ciljevima unutar organizacije predstavlja ključni element sistema upravljanja učinkom koji je u osnovi upravljačke odgovornosti. U tom smislu, upravljanje učinkom se, prije svega, odnosi na razmatranje i formulisanje ciljeva, osiguranje stalne komunikacije, razmatranje kvaliteta i ocjenu učinka pojedinca prema dogovorenim ciljevima, razmatranje mogućnosti za unapređenje kroz direktne rezultate, čime se doprinosi većem stepenu upravljačke odgovornosti.

Kada se konceptu upravljačke odgovornosti pristupi na ispravan način i kada rukovodstvo i zaposleni razumiju ulogu upravljačke odgovornosti i koristi koju sa sobom nosi, na nivou cijele organizacije postaju vidljivi rezultati takvog načina upravljanja:

- veće učešće zaposlenih i veća posvećenost radu,
- učinkovitije poslovanje organizacije u cjelini,
- veći stepen kreativnosti i inovacija,
- povećanje kvaliteta usluga građanima ili trećim stranama,
- veće zadovoljstvo korisnika usluga,
- pozitivno mišljenje interne i vanjske revizije na sistem internih kontrola, finansijske izvještaje i usklađenost poslovanja,
- bolju reputaciju organizacije i dr.



Slika 6. Korist od primjene upravljačke odgovornosti

8. PREPORUKE ZA PRIMJENU UPRAVLJAČKE ODGOVORNOSTI S PRAKTIČNIM PRIMJERIMA

U primjeni upravljačke odgovornosti rukovodstvu su na raspolaganju različiti instrumenti koji se mogu iskoristiti u svrhu boljeg upravljanja. U ovim smjernicama u tu svrhu naveden je primjer korištenja **registara rizika** i **internih akata**.

Naime, od organizacija javnog sektora traži se da uspostave i rade na očuvanju efektivnog sistema upravljanja učinkom koji će im omogućiti da efektivno i efikasno realiziraju ciljeve organizacije. U tom smislu upravljanje rizicima i kontrolne aktivnosti su važan i sastavni dio sistema upravljanja učinkom i od suštinske su važnosti za ostvarivanje rezultata. Ove mjere obuhvataju stalne procese koji su osmišljeni u cilju identifikacije i postupanja sa značajnim rizicima za ostvarivanje ishoda organizacije.

Registri rizika

U skladu sa Standardima interne kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH²⁷ i to Standardom br. 6, organizacije u javnom sektoru imaju obavezu voditi registar rizika u kojem se dokumentuje proces upravljanja rizikom i koji se ažurira najmanje jednom godišnje.

U primjeni koncepta upravljačke odgovornosti, od rukovodstva se traži da fokus stavi na rizike u organizaciji i to na način da:

- spriječe pojavu rizika (preventivne kontrole);
- u slučaju da su se rizici aktivirali, da blagovremeno otkriju nastale probleme (detektivne kontrole) i
- ublaže posljedice aktiviranih rizika ili već nastalih problema (korektivne kontrole).

U tom smislu od rukovodstva se zahtijeva da utvrdi rizike, analizira njihove uzroke i posljedice, te procijeni njihov utjecaj i vjerovatnoću uključujući ukupnu izloženost riziku, te da na osnovu toga procijeni funkcionalnost postojećih kontrola u odnosu na utvrđene rizike (predloži nove kontrole ili dopune i izmjene postojećih kontrola kako bi se spriječila pojava rizika ili barem smanjila izloženost riziku).

Prilikom utvrđivanja rizika važno je da rukovodstvo razmatra rizike u odnosu na izlazne rezultate funkcija i procesa, a ne samo rizike u odnosu na ulazne resurse. Naime, praksa pokazuje da su organizacije javnog sektora najviše fokusirane na rizike vezane uz ulazne resurse (finansije, ljudi, oprema i sl.) te se kao rizici često navode nedostatak finansijskih sredstava, nedovoljan broj zaposlenih, kašnjenje u dostavi podataka i sl. Rijetko se u registrima rizika mogu vidjeti rizici kao što su npr. neadekvatne odluke o određenim

²⁷ „Službene novine FBiH“, broj: 75/016

pravima, neracionalno upravljanje imovinom, loša kvaliteta usluge koja se pruža građanima i sl.

Ograničenost resursa (nedovoljna finansijska sredstava, nedostatak ljudi i opreme) treba uzeti u obzir, ali više u smislu mogućih uzroka rizika vezanih uz izlazne rezultate, nego kao rizici sami za sebe. Naime, stavljanje takvih problema u prvi plan kod upravljanja rizicima, udaljava rukovodstvo od analiziranja ostalih slabosti u upravljanju i kontrolama koji jesu u njihovoj nadležnosti i zbog kojih jesu izloženi rizicima vezanim uz izlazne rezultate, ali koje ne prepoznaju, niti se njima bave.

Registri rizika su za rukovodstvo veoma bitni, jer se na osnovu istih rukovodioci u čijoj su nadležnosti određeni poslovni procesi i funkcije mogu zadužiti da uspostave nove kontrole ili izmijene/dopune postojeće kontrole, te osiguraju njihovu primjenu kako bi se rizici u poslovanju u potpunosti eliminirali ili barem smanjili na prihvatljiv nivo.

Na taj način registri rizika postaju koristan instrument za razvoj upravljačke odgovornosti jer sadrže informacije koje utječu direktno na realizaciju ciljeva organizacije, kvalitetu budućih planova, kao i kvalitetu odluka koje rukovodstvo donosi u skladu sa svojim nadležnostima.

PRIMJER 1: Rizik, kontrole i delegiranje odgovornosti rukovodstva u upravljanju transferima

U slučaju upravljanja transferima, da bi se smanjio rizik nenamjenskog trošenja transfera potrebno je uspostaviti nekoliko kontrolnih aktivnosti i zadužiti rukovodstvo za njihovo provođenje kako bi se smanjila mogućnost pojave tog rizika, blagovremeno otkrio rizik i ublažile njegove posljedice. Primjeri kontrola i delegiranja odgovornosti za njihovu realizaciju prikazani su u tabeli u nastavku.

Tabela 3: Primjer rizika, kontrola i odgovornosti rukovodstva

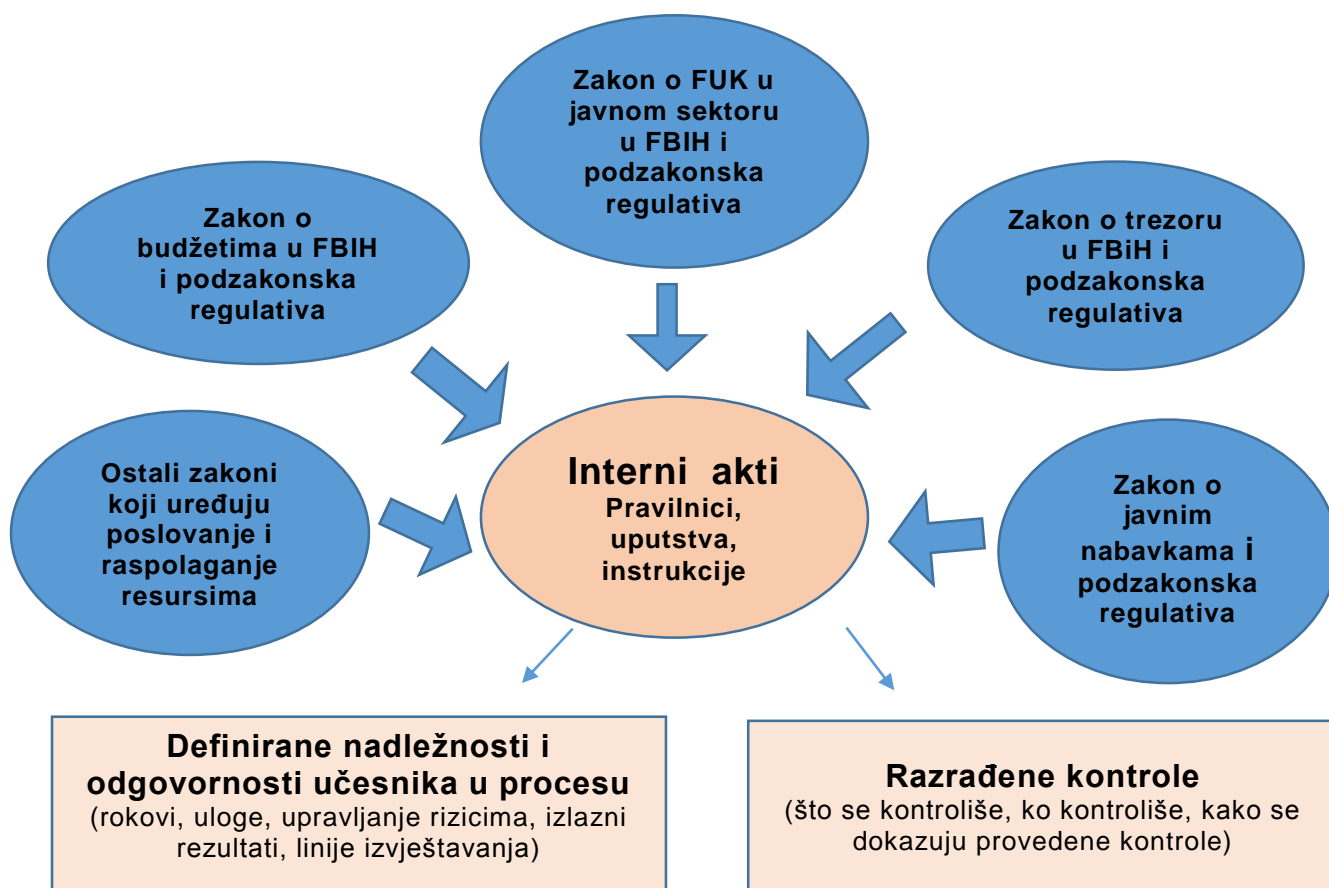
| RIZIK | MOGUĆI UZROCI RIZIKA | KONTROLE KOJE TREBA PROVESTI RUKOVODSTVO | SVRHA KONTROLE | ODGOVORNOST RUKOVODSTVA ZA USPOSTAVU I PROVEDBU KONTROLA |
|---------------------------------------|---|--|----------------|--|
| Nenamjensko trošenje transfera | <ul style="list-style-type: none"> - Ne postoje jasni kriteriji za dodjelu sredstava; - Ugovorima za dodjelu sredstava koji se potpisuju s korisnicima nije specificirana namjena i uslovi korištenja sredstava; | <ul style="list-style-type: none"> - Propisati i primijeniti jasne kriterije za dodjelu sredstava; - Ugovorima s korisnicima sredstava specificirati namjenu i uslove korištenja sredstava, te način izvještavanja. | Prevenција | Rukovodilac organizacione jedinice koja priprema programe utroška, javne pozive i ugovore za dodjelu sredstava |
| | <ul style="list-style-type: none"> - Pisani izvještaji o korištenju sredstava ne sadrže kopije računa ili drugu dokumentaciju koja potvrđuje vjerodostojnost izvještaja; - Pisani izvještaji se samo zaprime, ali se ne kontrolišu; - Ne provode se kontrole na licu mjesta; | <ul style="list-style-type: none"> - Pregledati blagovremeno dostavljene pisane izvještaje o utrošku sredstava i prateću dokumentaciju; - Provesti kontrole na licu mjestu; - Sastaviti izvještaje o provedenim naknadnim kontrolama i dostavljati ih rukovodiocu organizacije na tromjesečnoj osnovi. | Detekcija | Rukovodilac organizacione jedinice koja prati realizaciju transfera |
| | <ul style="list-style-type: none"> - Korisnici sredstava koji možda nenamjenski troše sredstva nisu blagovremeno otkriveni i ponovno apliciraju u sljedećim ciklusima javnih poziva. | <ul style="list-style-type: none"> - Za utvrđeno nenamjensko trošenje izvršiti povrate sredstava i onemogućiti ponovno apliciranje takvim korisnicima; - Izvještaj o izvršenim povratima sredstava i o korisnicima kojima je zabranjeno ponovno apliciranje dostaviti rukovodiocu organizacija na tromjesečnoj osnovi. | Korekcija | Rukovodilac organizacione jedinice koja prati realizaciju transfera |

Interni akti

Interni akti su jedan od najvažnijih instrumenta za primjenu upravljačke odgovornosti. Donošenje internih akata obaveza je rukovodioca organizacije i to na osnovu Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u Federaciji BiH²⁸. Interni akti uključuju interne pravilnike, instrukcije i uputstva.

Svrha internih akata jeste da se kroz njih na osnovu zakona i drugih propisa, uvažavajući specifičnosti u poslovanju, detaljnije urede složeniji procesi u organizaciji u kojima učestvuje veći broj organizacionih jedinica i to na način da se:

- definiraju nadležnosti i odgovornosti učesnika u procesu u pogledu rokova, uloga, upravljanja rizicima, izlaznih rezultata, te linije izvještavanja i
- razrade kontrolne aktivnosti na način da se jasno zna ko treba kontrolisati, šta treba kontrolisati, kako se dokazuju kontrole.



Slika 7. Svrha internih akata

Osnovne aktivnosti i postupke koji se trebaju provoditi u navedenim procesima uređuje vezana zakonska regulativa kao i prateća podzakonska regulativa, a na osnovu toga organizacije trebaju utvrditi ko, kada i kako u organizacijama provodi pojedine radnje i aktivnosti u cilju da se ovi procesi realiziraju na što uspješniji način i na nivou pojedinačnih organizacionih jedinica i na nivou cijele organizacije.

Internim aktima naročito je potrebno detaljnije urediti procese iz ključnih područja iz budžetskog/finansijskog ciklusa kao što su npr.: planiranje i izrada budžeta/finansijskog plana organizacije i njegovo izvršenje, javne nabavke i

²⁸ Član 12. stav (3) Zakona o FUK

ugovaranje, naplata potraživanja i drugi procesi u zavisnosti od specifičnosti poslovanja organizacije.

Primjer 2: Primjer internog akta/procedura i delegiranje odgovornosti u procesu planiranja budžeta kao odgovor na rizik

U procesu planiranja budžeta jedan od rizika sa kojim se korisnici susreću jeste i nerealno planiranje rashoda, odnosno neki su rashodi precijenjeno planirani, a drugi su podcijenjeni. Uzrok navedenog rizika je i to što korisnici finansijske zahtjeve izrađuju u okviru finansijskih službi uz relativno slabo učešće ostalog rukovodnog osoblja, zbog čega nedostaju detaljnije analize i obrazloženja zahtjeva što bi olakšalo odluke o opravdanosti i prioritetima za finansiranje.

Federalno ministarstvo finansija je redovno kroz Budžetske instrukcije 1 i 2 isticalo potrebu da korisnici izrade interne pravilnike ili druge akte kojima bi uredili zadatke i odgovornosti odjeljenja/službi koje, pored finansijske službe, trebaju biti uključene u izradu finansijskih zahtjeva, međutim, praksa je pokazala da je tek dio korisnika zaista i izradio ove procedure.

Zbog toga je, u cilju postizanja većeg nivoa kvalitete procesa izrade finansijskih zahtjeva, Federalno ministarstvo finansija izradilo primjer procedure o procesu izrade finansijskog zahtjeva za organizacione jedinice korisnika koji je korisnicima dostavilo uz Budžetske instrukcije br. 1 izrađene u februaru 2021. godine (Prilog 1).

Cilj navedenog internog akta je da se uredi proces finansijskog planiranja, ovlaštenja i odgovornosti u procesu izrade finansijskog zahtjeva unutar organizacionih jedinica korisnika, a krajnji cilj je da korisnici izrade finansijske zahtjeve koji osiguravaju efektivnu alokaciju raspoloživih sredstava, a koji bi bili usklađeni sa njihovim ciljevima i planiranim aktivnostima, kao i sa strateškim prioritetima Federacije BiH.

9. ZAKLJUČAK

Primjena upravljačke odgovornosti podrazumijeva da u organizaciji postoji efikasan i efektivan sistem koji omogućava blagovremene i pouzdane upravljačke informacije o troškovima, učinkovitosti, kvaliteti i postignutim rezultatima u odnosu na ciljeve, koji služi rukovodiocima za procjenu „vrijednosti za novac“ ili za poduzimanje korektivnih mjera u slučaju prekoračenja zbog povećanih troškova ili smanjenih prihoda. Kada je model upravljanja u organizaciji strogo tradicionalan, odnosno kada su sve upravljačke nadležnosti na nivou organizacije koncentrisane isključivo u rukama rukovodioca organizacije, u tom slučaju veoma je teško provesti reformske procese ka stvaranju okruženja koje je fokusirano na učinak, uz punu primjenu upravljačke odgovornosti.

Primjena upravljačke odgovornosti zahtijeva, zbog toga, modernizaciju pristupa upravljanju u javnom sektoru u odnosu na tradicionalan način upravljanja, gdje je odgovornost rukovodilaca usmjerena na učinak, a ne samo na usklađenost poslovanja sa propisima.

Namjera ovih Smjernica je da korisnicima omogući bolje razumijevanje pojma upravljačke odgovornosti, posebno po pitanju razloga i načina delegiranja ovlaštenja i odgovornosti koje može omogućiti veću učinkovitost rukovodioca i organizacije općenito. Međutim da bi to bilo moguće, bitno je osigurati da rukovodioci znaju koje ciljeve/rezultate trebaju ostvariti, koja su im finansijska sredstva na raspolaganju, koja ovlaštenja imaju za upravljanje sredstvima i za donošenje odluka. Za dobre rezultate potrebni su im razvijeni sistemi internih kontrola i kompetentni i motivisani zaposlenici. Postojanje jasnih pravila u svim procesima u organizaciji (naročito u procesima finansijske prirode), rukovodiocima u velikoj mjeri olakšava primjenu upravljačke odgovornosti jer imaju preciznije i jasnije informacije šta se od njih očekuje, za šta su konkretno odgovorni i šta trebaju učiniti. U tom segmentu su od ključne važnosti savjeti i podrška koordinatora za finansijsko upravljanje i kontrolu i organizacionih jedinica za finansije.

Koncept upravljačke odgovornosti funkcioniра zajedno sa internim kontrolama, koje pomažu da se kroz dobro upravljanje rizicima poveća stepen realizacije zadatah ciljeva. Upravo iz tog razloga, preduslovi za uspješnu primjenu upravljačke odgovornosti su isti oni preduslovi za uspješno funkcioniranje sistema internih kontrola, od regulatornih promjena i tona na vrhu, pa do kadrovskih kapaciteta i izvještavanja. Smjericama su date i određene preporuke za razvoj upravljačke odgovornosti sa primjerima iz prakse jer kada se konceptu upravljačke odgovornosti pristupi na ispravan način i kada rukovodstvo i zaposleni primijene upravljačku odgovornost i koristi koju ona sa sobom nosi, na nivou cijele organizacije postaju vidljivi brojni rezultati takvog načina upravljanja. Organizacije javnog sektora na taj način mogu pokazati da su ostvarile svoja zaduženja i nadležnosti i da su pritom efikasno i efektivno koristile javna sredstva koja su im data na raspolaganje.

MINISTRICA

Broj:10-45-1-2954/21

Sarajevo, 07.04.2021. godine

Jelka Milićević