

BOSNA I HERCEGOVINA
MINISTARSTVO FINANSIJA/
FINANSIJA I TREZORA



БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА
Министарство финансија и
финансија и трезора

BOSNIA AND HERCEGOVINA
MINISTRY OF FINANCE
AND TREASURY

CENTRALNA/SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA
ЦЕНТРАЛНА ХАРМОНИЗАЦИЈСКА ЈЕДИНИЦА

ПРИРУЧНИК ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ У ИНСТИТУЦИЈАМА БИХ

Сарајево, децембар 2014. године

САДРЖАЈ

ПРЕДГОВОР.....	3
1. УВОД У ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	7
1.1. Дефиниција, дјелокруг, сврха и карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола.....	7
1.2. Регулаторни оквир за финансијско управљање и контролу у институцијама.....	13
1.2.1. Основни закон који уређује финансијско управљање и контролу	13
1.2.2. Остала регулатива која уређује подручје финансијског управљања и контроле	14
1.3. Институционални односи и њихов утицај на финансијско управљање и контролу.....	16
1.4. Надлежности и улога Централне хармонизацијске јединице.....	17
2. УПРАВЉАЧКА ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА ИНСТИТУЦИЈА И ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА УНУТРАШЊИХ ОРГАНИЗАЦИОНИХ ЈЕДИНИЦА.....	22
2.1. Управљачка одговорност руководиоца институција.....	22
2.2. Пренос овлашћења и одговорности.....	23
2.3. Управљачка одговорност руководиоца унутрашњих организационих јединица.....	24
3. УЛОГА ОРГАНИЗАЦИОНИХ ЈЕДИНИЦА ЗА ФИНАНСИЈЕ У РАЗВОЈУ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	27
3.1. Организационе јединице за финансије - координатор у спровођењу финансијског управљања и контроле.....	27
4. МЕТОДОЛОШКИ ОКВИР ЗА СПРОВОЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	32
4.1. Контролно окружење.....	33
4.1.1. Етичке вриједности, интегритет, компетентност и мотивација запосленика	33
4.1.2. Руковођење и стил управљања	35
4.1.3. Плански приступ пословању.....	36
4.1.4. Организациона структура, уређивање овлашћења и одговорности, линије извјештавања	42
4.2. Управљање ризицима.....	44
4.3. Контролне активности.....	48
4.3.1. Улога контролних активности	48
4.3.2. Писана правила – процедуре.....	49
4.3.3. Облици контролних активности	50
4.4. Информације и комуникације.....	59
4.4.1. Важност информација и комуникација	59
4.4.2. Рачуноводствени системи.....	60
4.4.3. Систем трезора.....	62
4.4.4. Документованост система	63

4.4.5.	Архивирање документације	65
4.4.6.	Комуникација	66
4.5.	Праћење и процјена система финансијског управљања и контрола.....	69
5.	ПЛАНИРАЊЕ АКТИВНОСТИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ И РАЗВОЈ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	74
5.1.	Активности за превазилажење уочених недостатака система финансијског управљања и контрола.....	80
6.	ИЗВЈЕШТАВАЊЕ О ФИНАНСИЈСКОМ УПРАВЉАЊУ И КОНТРОЛИ	82
6.1.	Извјештавање путем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције.....	82
6.2.	Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли.....	82
6.3.	Консолидовани годишњи извјештај о систему финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ.....	84
7.	ПРИЛОЗИ	85
	Прилог 1: Економичност, ефикасност и ефективност у пружању јавних услуга.....	86
	Прилог 2: Примјер описа послова организационе јединице за финансије у дијелу координације финансијског управљања и контроле.....	90
	Прилог 3: Balanced Scorecard (BSC метода) – метода за мјерење успјешности.....	91
	Прилог 4 -1а: Образац за утврђивање/попис пословних процеса - примјер попуњеног обрасца.....	96
	Прилог 4 – 2: Образац мапе пословних процеса.....	98
	Прилог 4 - 2а: Образац мапе пословних процеса- примјер попуњеног обрасца.....	99
	Прилог 5 – 1: Идентификациони образац.....	100
	Прилог 5 - 1а: Идентификациони образац - примјер попуњеног обрасца.....	101
	Прилог 5 – 2: Образац за израду дијаграма тока са симболима за израду дијаграма тока....	102
	Прилог 5 - 2а: Образац за израду дијаграма тока - примјер попуњеног обрасца.....	104

ПРЕДГОВОР

Успостављање и развој савременог система управљања јавним расходима у институцијама БиХ представља комплексан скуп активности које су институције БиХ спровеле и спроводе, почев од израде законодавног оквира, организационог структурисања и позиционирања појединих сегмената стратешког планирања, средњорочног и годишњег буџетирања, програмирања, па до инсталисања и оперативног кориштења низа апликативних рјешења која помажу остварењу постављених циљева и у коначном, остварању мисије сваке од институција.

Интерне финансијске контроле у јавном сектору (енг. Public Internal Financial Control - PIFC) представљају цјелокупан систем финансијских и других контрола које успоставља руководиоца институције са циљем успјешног управљања и остваривања циљева институције. Интерне финансијске контроле у институцијама обухватају мјере за контролисање прихода, расхода, имовине и обавеза.

Појам и концепт интерних финансијских контрола у јавном сектору развила је Европска комисија као помоћ у разумијевању и примјени добро развијених и ефективних система контроле у процесу придруживања Европској унији. Циљ система је обезбиједити да се јавним средствима (националним и средствима Европске уније) управља на ефикасан и економичан начин.

Оквир PIFC-а чине три стуба која би требало да обезбиједе довољно синергетских ефеката како би се обезбиједило разумно увјеравање да интерне контроле функционишу адекватно и ефективно, а то су:

- финансијско управљање и контрола уз јачање одговорности за остваривање циљева институције те економично, ефикасно и ефективно функционисање система финансијског управљања и контрола у институцији
- функционално независна и децентрализована интерна ревизија (ИР) као помоћ руководиоцу институције која врши прегледе ефективности интерних контрола
- ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ, као засебна јединица, која развија и усмјерава процес PIFC-а. Између осталог, одговорна је за успостављање стандарда интерне контроле и интерне ревизије, те обезбјеђује да се ти стандарди одржавају на одговарајућем нивоу квалитета.

У том смислу успостављен је и законски основ за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ који ће бити заснован на добрим међународним праксама, праксама у окружењу, а посебно на праксама и препорукама надлежних органа Европске комисије које на основу сублимираних искустава могу компетентно процијенити да ли институције имају или да ли су способне изградити капацитете за успостављање и примјену модерног система финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ.

Важно је напоменути чињеницу да се успостављање и развој система финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ у највећој мјери заснива на истим или сличним подлогама на којима се успостављају системи финансијског управљања и контроле на ентитеским и нижим нивоима власти, јер је и законодавни оквир сличан, а надлежна ентитеска тијела су прихватила исте основе за успостављање и развој наведеног система.

Кроз успостављени систем координације омогућено је да сви корисници у БиХ могу добити квалитетније подлоге и подршку за извршавање својих законских обавеза.

Доношењем овог Приручника Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора (ЦХЈ) реализује једну од најзначајнијих обавеза сходно члану 33б. Закона о финансирању институција БиХ. Наиме, ЦХЈ је објавила Стандарде интерне контроле у институцијама БиХ који су засновани на Смјерницама за интерну контролу у јавном сектору Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI) и Стандардима интерне контроле Европске комисије.

Наведени стандарди су директно засновани и на Интегрисаном оквиру интерних контрола (COSO оквир), а садржај овог Приручника у основи представљају даљу разраду и подлоге за лакшу примјену стандарда, односно Приручник са стандардима постаје алат који институције користе за израду интерних прописа којима се оперативно успоставља и спроводи финансијско управљање и контрола, како би руководиоци институција могли извршавати обавезе прописане члановима 33ц., 33д. и 33е. Закона о финансирању институција БиХ.

Циљ финансијског управљања и контроле је да обезбиједи усаглашеност са законском регулативом, да обезбиједи разумно увјеравање да се јавна средства троше на одговарајући начин, промовише принцип „вриједност за новац“, као и високи стандарди управљања ресурсима, односно да се обезбиједи стварна одговорност и добри системи интерне контроле.

Примарна одговорност за успостављање и развој система PIFC-а је на руководиоцима институција, који су одговорни за успостављање и провођење адекватног и ефективног функционисања интерне финансијске контроле у својим институцијама.

Руководиоци институција су одговорни да се јавни послови обављају у складу са законом и одговарајућим стандардима, односно да се јавним средствима управља на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Потребно је нагласити да се финансијско управљање и контрола односи на све финансијске и нефинансијске аспекте пословања институције. Финансијско управљање и контрола се спроводи у свим организационим јединицама и обухвата све ресурсе, укључујући и стране фондове.

Свака активност, пројекат и програм у институцији мора имати систем контроле у којем се утврђени циљеви контролишу. Систем контроле чине процедуре, правила, политике и инструкције које су осмишљене тако да обезбиједи остварење постављених циљева.

Да би успоставили адекватан и ефективан систем контрола, руководиоци имају сљедеће одговорности:

Стимулисање окружења које промовише контролу подразумева понашање и ставове руководиоца према контроли који показују високе етичке и личне стандарде, интегритет, марљивост, лојалност и поштење. Овакав начин понашања и ставови створиће окружење у којем се подстичу адекватни и ефективни контролни процеси.

Утврђивање ризика и процјена могућег утицаја ризика на пословање подразумева утврђивање подручја изложених могућим ризицима од губитака код сваке активности и у свим организационим јединицама институције. Изложеност се након тога оцјењује у смислу утицаја на институцију и вјероватноће остварења. Руководиоци доносе одлуке о контролисању, те изложености, усклађујући ризик и контроле и узимајући у обзир трошкове спровођења контроле.

Успостављање адекватне инфраструктуре пословања која се састоји од политика, стандарда пословања и пословне успјешности, буџета, планова, система процедура итд. које се баве утврђеним подручјима изложености и којима се ризик своди на прихватљив ниво.

Осмишљавање и спровођење контролних процеса којима се запосленици мотивишу и усмјеравају да послове обављају на начин који омогућава остваривање позитивног резултата.

Успостављање програма континуираног праћења у сврху утврђивања и извјештавања о ефикасности контролних процеса.

Јасно је да законска обавеза за постојањем ефикасног система интерне контроле подстиче институције да шире сагледају цјеловити контролни оквир за који су одговорни. То доводи до израде цјеловите процјене контролних активности институције, са циљем стварања разумног увјеравања у погледу ефикасности система интерне контроле.

Сврха Приручника за финансијско управљање и контролу јесте да руководиоцима институција и лицима задуженим за финансијско управљање и контролу помогне у осмишљавању и спровођењу финансијског управљања и контроле у сврху ефикасног извршавања активности, пројеката и програма. Поред тога, циљ Приручника је и давање смјерница за постојање адекватних интерних контрола у институцији, те дефинисање одговорности за ефикасно управљање буџетским средствима и средствима Европске уније и других међународних институција.

Приручник за финансијско управљање и контролу дефинише оквир за интерну контролу у институцијама БиХ. Осим тога, Приручник уз Стандарде интерне контроле пружа и основу у односу на коју се могу оцјењивати поједини елементи успостављеног система интерних контрола у институцији.

Приручник за финансијско управљање и контролу садржи смјернице за спровођење интерних контрола. Ове смјернице не износе детаљне политике, процедуре и процесе за спровођење интерних контрола, него дају широки оквир у којем институције могу разрадити системе интерних контрола у складу са својим специфичностима. Намјена Приручника је и да пружи усмјерење институцијама потребно за адекватну примјену Стандарда интерних контрола у институцијама.

Приликом израде овог Приручника кориштена је стручна помоћ консултаната ангажованих на пројекту „Јачање управљања јавним финансијама у Босни и Херцеговини“, тако да Приручник представља истовремено и излазне резултате Пројекта.

Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ, извршавајући обавезе сходно одредбама члана 33ф. Закона о финансирању институција БиХ, вршит ће ажурирање појединих дјелова Приручника како би се приручник континуирано усклађивао са међународно прихваћеним стандардима, стандардима интерне контроле, праксама и прописима у Европској унији.

Одлука о доношењу Приручника објављује се у „Службеном гласнику БиХ“, а текст Приручника објављује се на веб-страници Министарства финансија и трезора БиХ и доступан је заинтересованим странама и свеукупној јавности.

1. УВОД У ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

1.1. Дефиниција, дјелокруг, сврха и карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола

Дефиниција

Финансијско управљање и контрола Законом о финансирању институција БиХ дефинише се као „свеобухватан систем политика, процедура и активности који успоставља и за који је одговоран руководилац институције. Систем финансијског управљања и контроле заснива се на управљању ризицима и даје разумно увјеравање да ће циљеви институције бити остварени на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин“.

Адекватни системи финансијског управљања и контрола успостављени су онда када управљачка структура планира и организује пословање на начин да се пружа разумно увјеравање¹ да се успјешно управља ризицима и да се при реализацији циљева буџетска средства (укључујући све изворе финансирања) користе правилно, етично, економично, ефикасно и ефективно.

Дјелокруг

Финансијски учинци су у позадини свих одлука, активности и пословних догађаја без обзира да ли су видљиви директно или индиректно, односно прије или касније.

Финансијско управљање и контрола прожима цијелу организациону структуру, обухвата цјелокупно пословање и све пословне трансакције, а посебно оне које се односе на:

- приходе и примитке
- расходе и издатке
- процедуре јавних набавки и уговарање
- поврате неоправдано и незаконито утрошених буџетских средстава
- имовину и обавезе

Управо у овим подручјима (стању прихода и примитака, расхода и издатака, имовине, обавеза, уговора, потписаних и затим стављених у реализацију) су видљиве крајње посљедице финансијских учинака пословања, односно предузетих или непредузетих активности, реализованих одлука, проведених инвестиционих пројеката и слично.

Из тог разлога су за финансијско управљање и контролу посебно важна подручја која су везана за планирање и извршавање буџета, рачуноводство, извјештавање и јавне набавке. Набројана подручја су уједно и кључна подручја за фискалну одговорност.

Важно је истаћи да за финансијско управљање и контролу **нису и не могу бити задужене само организационе јединице за финансије, већ је то саставни дио управљачке одговорности на свим нивоима управљања и у свим организационим јединицама.**

¹Разумно увјеравање подразумијева задовољавајући ниво безбиједности по одређеном питању узимајући у обзир однос трошкова и предности и ризике.

Финансијско управљање и контрола односи се на управљачку одговорност у областима: планирања, програмирања, израде и извршења буџета, рачуноводства и извјештавања, како би се постигли постављени циљеви и обезбиједила заштита ресурса од губитака, неадекватног кориштења и превара.

Сврха

Сврха финансијског управљања и контроле је да обезбиједи:

- обављање пословања на правилан, етичан, економичан, ефикасан и ефективан начин,
- усклађеност пословања са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама,
- заштиту имовине и других ресурса од губитака узрокованих лошим управљањем, неоправданим трошењем и кориштењем, те од неправилности и превара,
- јачање одговорности за успјешно остваривање постављених циљева и
- благовремено финансијско извјештавање и праћење резултата пословања.

Основне карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола

Основне карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола укључују следеће:

- управљање по принципу „вриједност за новац“
- управљачку одговорност на свим нивоима управљања
- системски приступ и разумијевање контрола

Управљање по принципу „вриједност за новац“

Једна од основних карактеристика квалитетних система финансијског управљања је управљање по принципу „вриједност за новац“.

Управљање по принципу „вриједност за новац“ треба да обезбиједи да се у пружању услуга и другим активностима којима се институције баве задовоље стандарди квалитета и да се то учини на економичан, ефикасан и ефективан начин, односно пружи квалитетна услуга уз што је могуће мању потрошњу финансијских средстава.

То од управљачке структуре у институцијама захтијева да активно управља пословима полазећи од следећих питања:

- Шта се добија за уложена финансијска средства?
- Може ли се пружити иста услуга, а потрошити мање финансијских средстава?
- Како пружити најквалитетнију услугу користећи новчана средства која су у датом тренутку на располагању?

Такав приступ управљању захтијева детаљније информације о расходима и приходима, што отвара цијели низ питања на које управљачка структура у институцијама треба тражити одговоре, на примјер:

- Колико коштају услуге, активности, процеси и шта узрокује трошкове?
- Како нове инвестиције утичу на трошкове, а како на приходе?
- Како промјене у начину кориштења услуга или промјене у начину организације пословања утичу на расходе, а како на приходе?
- Које се промјене у пословању очекују у средњорочном периоду?
- Финансијске импликације које произилазе из новог законодавства?
- Остала слична питања

Активно управљање захтијева адекватне управљачко – информационе системе, чији су основ квалитетни рачуноводствени системи који пружају потребне информације за управљање расходима, приходима, имовином и обавезама.

За успјешно управљање по принципу „вриједност за новац“ потребно је превазићи уско поимање рачуноводства (које служи углавном у сврху евиденције пословних догађаја и прописаног финансијског извјештавања), односно недовољно разумијевање улоге и сврхе рачуноводствених система за потребе ефикасног финансијског управљања и контроле.

Примјена принципа „вриједност за новац“ у пракси налаже промјену у начину и приступу управљања у институцијама, јер захтијева постављање јасних циљева пословања и њихову реализацију на принципима економичности, ефикасности и ефективности. Уз јасно постављене циљеве пословања потребно је знати ко спроводи које активности на реализацији циљева и колико је у томе успјешан, односно захтијева се уређен систем управљачке одговорности.

Детаљније о економичности, ефикасности и ефективности и њиховој повезаности у пружању јавних услуга у прилогу број 1 овога Приручника.

Управљачка одговорност на свим нивоима управљања

Друга по реду карактеристика квалитетних система финансијског управљања је развијена управљачка одговорност на свим нивоима управљања. Претпоставка за то је адекватна организациона структура унутар које су успостављене јасне линије овлашћења и одговорности на свим нивоима управљања.

Руководиоци на свим нивоима управљања морају бити свјесни да управљање, односно доношење одлука подразумева финансијске учинке за које су одговорни, а сходно томе одговорни су и за финансијско управљање и контролу.

Стога је важно да руководиоци прате јасно постављене циљеве и показатеље успјешности остварења циљева, укључујући и финансијске параметре. Линије овлашћења и одговорности морају бити чврсто успостављене, јасно дефинисане, транспарентне и досљедно примијењене.

Поред тога, управљачка структура на свим нивоима управљања:

- упозната је са својим надлежностима и одговорностима,
- има јасно одређена овлашћења за остварење циљева који су јој додијељени,
- утврђује ризике и управља ризицима, што укључује успостављање и развој система контрола,
- има адекватне информационе системе, односно располаже подацима о расходима и приходима, постигнутим резултатима како би могла процијенити вриједност остварену за уложена средства,
- извјештава шта је остварено за уложена средства и на који начин.

Паралелно са развојем линија овлашћења и одговорности унутар организационе структуре треба развијати и систем извјештавања.

Руководство на вишим нивоима треба имати благовремене информације о томе да ли руководство на нижим нивоима остварује оно шта се од њега очекује, да ли је то у складу са законима, политикама, плановима, процедурама, пренесеним овлашћењима и колико је у томе успјешно.

Развој управљачке одговорности отежавају следећи фактори:

- циљеви пословања нису јасно постављени,
- организациона структура није адекватна за ефикасно управљање,
- нису у довољној мјери развијени системи преноса овлашћења и одговорности унутар институције,
- не постоје одговарајући информациони системи,
- није довољно развијено рачуноводство, посебно трошковно рачуноводство и управљачко рачуноводство.

Системски приступ и разумијевање контроле

Управљање по принципу „вриједност за новац“ са развијеном управљачком одговорношћу на свим нивоима управљања захтијева адекватне системе интерних финансијских контрола.

Постављајући методологију за финансијско управљање, одредбама Закона о финансирању институција БиХ дефинисане су компоненте интерних контрола путем којих се проводи финансијско управљање и контрола.

То нас доводи до **треће важне карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола, а то је системски приступ и разумијевање контроле, у којем контролне активности представљају тек једну од компонената финансијског управљања и контроле.**

Финансијско управљање и контрола заснивају се на пет међусобно повезаних компоненти система интерних контрола,² које укључују:

- a) контролно окружење
- b) управљање ризицима
- c) контролне активности
- d) информације и комуникације
- e) праћење и процјену система.

За функционисање система финансијског управљања и контрола заснованог на наведеним компонентама неопходно је разумијевање њиховог значења и међусобне повезаности.

Да бисмо успоставили адекватне контролне активности, потребно је прије свега сагледати окружење у којем се контроле успостављају, те анализирати какво је то окружење. Контролно окружење чине лични и професионални интегритет, етичке вриједности запослених и њихова компетентност, те начини руковођења и стилови управљања.

Приликом сагледавања контролног окружења, треба да се размотри и да ли је мисија институције јасно одређена, да ли постоји визија пословања и плански приступ пословању, што укључује постављене циљеве садржане у стратешким и другим планским документима и слично. Сагледавајући контролно окружење, важно је анализирати и организациону структуру, укључујући начин подјеле овлашћења и одговорности, те линије извјештавања, постојање праксе писаних правила и процедура, политике управљања људским ресурсима и слично. Квалитетан систем финансијског управљања и контрола узима у обзир све претходно наведене елементе из контролног окружења и сагледава њихов утицај.

Оно што је такођер карактеристично за квалитетне системе финансијског управљања и контрола је и развијен процес управљања ризицима. Наиме, окружење које има развијен плански приступ пословању, гдје је јасно постављена визија пословања и дефинисани стратешки и оперативни циљеви захтијева и утврђивање ризика који могу бити пријетња реализацији постављених циљева и предузимање мјера како би се на њих адекватно одговорило. Управљање ризицима треба сагледати као цјелокупан процес утврђивања, процјењивања и праћења ризика, узимајући у обзир циљеве институције, те предузимање потребних радњи, посебно кроз систем финансијског управљања и контроле. Важно је истаћи да управљање ризицима треба да постане саставни дио процеса планирања и доношења одлука. Спровођење процеса управљања ризицима огледа се првенствено у документовању информација о ризицима, њиховој врсти, процјени вјероватноће настанка и утицаја, увођењу системског извјештавања о ризицима, изради стратегија управљања ризицима и слично.

Системски приступ успостављању контролних активности обезбјеђује се сагледавањем контролног окружења узимајући у обзир ризике који потенцијално пријете реализацији циљева.

² Компоненте су утврђене у складу са INTOSAI Смјерницама за стандарде интерне контроле за јавни сектор, а заснивају се на COSO моделу за интерну контролу (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*)

Контролне активности представљају писана правила, процедуре и мјере које се успостављају ради остварења циљева смањењем ризика на прихватљив ниво или другим одговарајућим приступом управљању ризицима. Као примјери контролних активности могу се навести:

- раздвајање дужности у дијелу давања овлашћења за припрему, обраду, евидентирање и плаћање;
- систем двоструког потписа;
- правила која обезбијеђују заштиту имовине и информација;
- процедуре потпуног, тачног, правилног и ажурног евидентирања свих пословних трансакција;
- правила документовања и слично.

Важна компонента система интерних контрола је и она која се односи на систем информација и комуникација, с обзиром на важност пословних информација за функције управљања и контроле. Будући да је квалитет одлука које доносе управљачке структуре у директној вези са квалитетом информација на основу којих се те одлуке доносе, информације морају да буду одговарајуће, ажурне, тачне и доступне. Наведено захтијева ефикасну комуникацију на свим нивоима у институцији, изградњу одговарајућег управљачког информационог система те успостављање и развој ефикасног, благовременог и поузданог система извјештавања. У овој компоненти је од посебног значаја улога рачуноводствених система.

Једном успостављен систем финансијског управљања и контроле захтијева стално праћење. Праћење и процјена система финансијског управљања и контроле обавља се у сврху процјењивања његовог одговарајућег функционисања и обезбјеђења благовременог ажурирања. Праћење и процјена система обавља се:

- континуираним праћењем,
- самопроцјеном и
- интерном ревизијом.

Систем интерне контроле, без обзира на то колико је добро осмишљен и оперативан, руководству може да пружи само разумно, а не и апсолутно, увјеравање, да се остварују циљеви институције. Разумно увјеравање подразумијева задовољавајући ниво безбиједности по одређеном питању узимајући у обзир однос трошкова користи и ризика. Разумна мјера у увјеравању је ствар процјене. При тој процјени руководиоци треба да идентификују ризике који су инхерентни за активности, програме и пројекте, да процијене те ризике и утврде прихватљив степен ризика у различитим околностима.

Дакле, иако интерна контрола може помоћи институцији да оствари своје циљеве, она сама по себи не представља рјешење за добро управљање. Интерна контрола може пружити само управљачке информације о напретку или о недовољном напретку институције у погледу остваривања циљева. Интерном контролом не могу се остварити циљеви чије остварење зависи од руководства.

1.2. Регулаторни оквир за финансијско управљање и контролу у институцијама

1.2.1. Основни закон који уређује финансијско управљање и контролу

Основни закон који уређује управљање јавним финансијама и дефинише правила за финансијско управљање и контролу у институцијама је Закон о финансирању институција БиХ.

Главна подручја која уређује Закон о финансирању институција БиХ укључују:

- планирање, израду и доношење буџета за једну годину и пројекције за сљедеће двије године, те извршење буџета на нивоу државе
- буџетско рачуноводство и извјештавање
- управљање буџетским средствима, имовином државе и спољним дугом
- буџетске односе у јавном сектору, као и односе буџета и институција са субјектима изван система буџета, односно јавног сектора
- сврху, циљеве и област примјене финансијског управљања и контроле и успостављање система финансијског управљања и контроле
- компоненте финансијског управљања и контроле
- одговорност руководиоца институције за успостављање и функционисање финансијског управљања и контроле
- надлежности Централне хармонизацијске јединице и Координационог одбора централних хармонизацијских јединица
- предузимање радњи против неправилности и превара
- казнене одредбе којима су дефинисане новчане казне руководиоцима институција у случају непоштивања Закона.

Уз Закон о финансирању институција БиХ доносе се подзаконски акти којима се детаљније уређују посебна подручја дефинисана Законом.

Закон о финансирању институција БиХ обавезује руководиоце институција на успостављање одговарајућег ефикасног и ефективног система финансијског управљања и контрола. Такав систем треба обезбиједити сљедеће:

- плански приступ пословању – дефинисање циљева институције
- уређену организациону структуру – дефинисана овлашћења и одговорности, те линије извјештавања
- јасне процедуре пословања
- управљање ризицима
- успостављање и развој одговарајућих контролних механизма
- успостављање и развој система информација и комуникација
- стално праћење и процјену система финансијског управљања

Између осталог, Закон о финансирању институција БиХ увео је обавезу руководиоцу институције да уз годишњи извјештај о извршењу буџета доставља **Изјаву о одговорности за остваривање циљева институције.**

Изјавом руководиоца институције потврђује да је током фискалне године обезбиједио:

- намјенско, сврсисходно и законито кориштење средстава одобрених буџетом институције за остваривање утврђених циљева, те
- економично, ефикасно и ефективно функционисање система финансијског управљања и контрола у институцији.

Изјава се састоји од три цјелине:

- потврде остварења главних циљева утврђених Програмом рада за предметну годину,
- потврде намјенског, сврсисходног и законитог утрошка средстава одобрених буџетом за остваривање утврђених циљева,
- потврде да је систем финансијског управљања и контроле успостављен и да се спроводи у складу са Законом о финансирању институција БиХ.

Закон о финансирању институција БиХ даље прописује да ће у случају када надлежни суд потврди оптужницу против руководиоца институције због превара за које је био одговоран, руководиоца институције ставити свој мандат за обављање дужности на располагање органу који га је именовао.

1.2.2. Остала регулатива која уређује подручје финансијског управљања и контроле

Закон о финансирању институција БиХ представља кровни закон за финансијско управљање и контролу јер поставља принципе, стандарде, методолошки оквир и основна правила за финансијско управљање и контролу.

Међутим, финансијско управљање и контрола у себи интегрише бројна подручја, као што су: управљање људским ресурсима, етичка питања, организацију, јавне набавке, односе између повезаних институција и др., која се детаљније уређују другим законима и подзаконским актима, упутствима, смјерницама и сл. Према томе, регулатива која уређује финансијско управљање и контролу далеко је опсежнија од основног прописа.

У наставку је табеларни преглед неких од подручја везаних за финансијско управљање и контролу и прописа који их уређују. **Напомињемо да нису наведени сви законски и подзаконски прописи јер сврха овог прегледа није да се на једном мјесту обједињено прикаже сва регулатива, већ да се укаже на ширину и комплексност система финансијског управљања и контрола.**

Подручје	Прописи
Етика/Интегритет	- Кодекси и подзаконски акти којима се регулише ова област за запосленике, државне службенике, полицијске службенике, професионална војна лица, носиоце правосудних функција, именована лица итд.
Људски ресурси	- Закон о државној служби у институцијама БиХ - Закон о раду у институцијама БиХ - Закон о служби у оружаним снагама БиХ

Подручје	Прописи
	- Закон о полицијским службеницима БиХ - Закон о министарским именовањима, именовањима Савјета министара и другим именовањима БиХ - И други закони који регулишу ову област - Правилник о поступку оглашавања, избора кандидата, премјештаја и постављења државних службеника у случају преноса или преузимања надлежности од стране институција БиХ - Правилник о интерном премјештају и распоређивању запосленика у институцијама БиХ - Правилник о дисциплинској одговорности у институцијама БиХ - Правилник о поступку оцјењивања и унапређивања државних службеника у БиХ - Правилник о министарским именовањима, именовањима Савјета министара и другим именовањима БиХ - И други подзаконски акти који регулишу ову област
Организациона структура	- Закон о управи - Закон о министарствима и другим органима управе БиХ - Закон о Савјету министара БиХ - И други закони који регулишу ову област - Правилници о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста - И други подзаконски акти који регулишу ову област
Јавне набавке	- Закон о јавним набавкама БиХ - И други подзаконски акти који регулишу ову област
Рачуноводство, финансијско пословање и извјештавање	- Закон о буџету институција БиХ и међународних обавеза БиХ (доноси се на годишњем нивоу) - Закон о ревизији институција БиХ - Закон о интерној ревизији институција БиХ - Закон о платама и накнадама у институцијама БиХ - Закон о платама и другим накнадама у судским и тужилачким институцијама БиХ - И други закони који регулишу ову област - Правилник о рачуноводству, рачуноводственим политикама и процедурама за кориснике буџета институција БиХ - Правилник о финансијском извјештавању институција БиХ - Инструкције Министарства финансија и трезора БиХ - И други подзаконски акти који регулишу ову област
Канцеларијско пословање /Архивирање	- Закон о архивској грађи и Архиву БиХ - Закон о печату институција БиХ - И други закони који регулишу ову област - Правилник о заштити и чувању архивске грађе у Архиву БиХ - Упутство о начину вршења канцеларијског пословања

Подручје	Прописи
	министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ - Упутство о архивској књижи, чувању регистратурне и архивске грађе, одабирању архивске грађе и примопредаји архивске грађе између министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ и Архива БиХ - И други подзаконски акти који регулишу ову област

Обликовање овог система у пракси, такођер зависи од специфичности које произлазе из подручја пословања појединих институција. Спровођење финансијског управљања и контроле у пракси чине бројне активности и процедуре у оквиру различитих подручја и законска и подзаконска регулатива који их уређује.

Унапређења у регулативи која уређује поједина подручја из дјелокруга пословања директно доприносе унапређењу финансијског управљања и контрола у институцији, а исто тако потреба развоја финансијског управљања потиче одређене промјене и допуне у постојећој регулативи.

За успјешно спровођење финансијског управљања и контроле у пракси важно је схватити да је ријеч о систему који интегрише различита подручја пословања како би се избјегла погрешна перцепција да је финансијско управљање и контрола изолована активност која се спроводи само да би се формално испуниле обавезе према Закону о финансирању институција БиХ.

Стандарди интерне контроле су обавезни основ институцијама при изради подзаконског оквира ради остваривања њихових циљева и стварања услова за етички уређено, економично, ефикасно и ефективно пословање. Стандарди интерне контроле се детаљније разрађују кроз пет међусобно повезаних компоненти COSO модела.

1.3. Институционални односи и њихов утицај на финансијско управљање и контролу

За свеобухватан и цјеловит приступ развоју финансијског управљања и контроле у институцијама потребно је узети у обзир чињеницу да су одређене институције БиХ међусобно повезане и да та повезаност утиче на развој финансијског управљања и контроле.

Међусобна повезаност институција произлази из оснивачких односа, консолидације буџета, односно финансијских планова и финансијских извјештаја, те повезаности у остваривању стратешких циљева институција. Наведена повезаност захтијева координиран приступ развоју финансијског управљања између повезаних институција (на примјер, активности агенција и управних организација су у функцији реализације стратешких циљева ресорних министарстава).

У смислу финансијског управљања и контроле координиран приступ између повезаних институција, прије свега подразумијева јасно дефинисање:

- овлашћења и одговорности,
- начина сарадње,
- начина извјештавања,
- функције надзора ресорних министарстава.

У том смислу од министарстава и управних организација у њиховом саставу очекује се сљедеће:

- укључивање руководиоца управних организација на састанке руководства надлежних министарстава (нпр. колегије министара)
- детаљније уређивање међусобне сарадње са управним организацијама (нпр. упутствима детаљније уредити овлашћења и одговорности у процесу стратешког планирања и сл.)
- дефинисање начина извјештавања од стране управних организација о најзначајнијим ризицима у њиховом пословању
- надзирање у којој мјери управне организације имају уређене контролне активности у процесима израде и реализације буџета, набавке и уговарања, управљања имовином и слично
- успостављање информатичке повезаности са управним организацијама (нпр. трезорско пословање)
- успостављање одговарајућих система извјештавања који обезбјеђују праћење функционисања система финансијског управљања и контроле код управних организација.

Формално-правни оквир који се односи на међусобну повезаност институција у контексту финансијског управљања и контроле, потребно је континуирано преиспитивати, мијењати и допуњавати у складу са потребама праксе, а све у циљу ефикаснијег и бољег функционисања система финансијског управљања и контрола.

1.4. Надлежности и улога Централне хармонизацијске јединице

Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ је управна организација у оквиру Министарства финансија и трезора БиХ, основана у складу са Законом о интерној ревизији институција БиХ (у даљем тексту: ЦХЈ).

У области финансијског управљања и контроле, према Закону о финансирању институција БиХ,

ЦХЈ је надлежна за:

- припрему и ажурирање стратешких докумената и смјерница из области финансијског управљања и контроле у складу са међународно прихваћеним стандардима, стандардима интерне контроле, праксама и прописима у Европској унији;
- припрему закона и подзаконских аката из области финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ;

- дефинисање садржаја програма обуке и координацију програма обуке из области финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ;
- процјену система финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ;
- вршење анализа и предлагање оперативних рјешења којима се унапређује финансијско управљање и контрола у институцијама БиХ;
- прописивање форме годишњег извјештаја, поступака и рокова извјештавања о финансијском управљању и контроли институција БиХ;
- праћење примјене прописа из области финансијског управљања и контроле на основу годишњих извјештаја о финансијском управљању и контроли које институције БиХ достављају ЦХЈ;
- израду консолидованог годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ;
- учествовање у раду Координационог одбора централних јединица за хармонизацију у складу са одредбама овог закона и Закона о интерној ревизији институција БиХ.

ЦХЈ је задужена за координацију успостављања и развоја интерних финансијских контрола у институцијама БиХ. Координација при томе укључује сарадњу са великим бројем учесника како би се обезбиједио **усклађен развој финансијског управљања и контрола** са развојем у буџетском систему, са развојем јавне управе, једнообразан приступ у развоју система финансијског управљања и контрола за средства из свих извора.

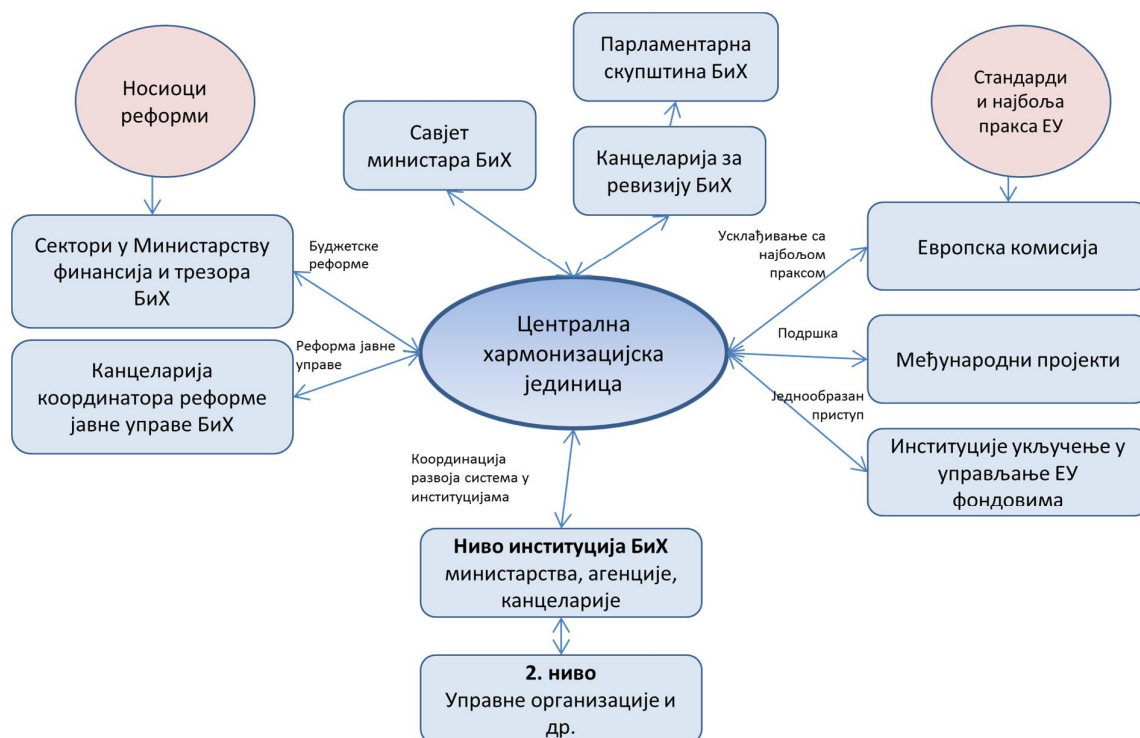
Координација такођер подразумијева сарадњу са Европском комисијом у сврху развоја овог система у складу са стандардима и најбољом праксом Европске уније, уважавајући специфичности и околности у БиХ, прије свега степен развијености овог система у пракси и подручја која захтијевају унапређење.

Координациона улога ЦХЈ укључује и континуирано праћење напретка и извјештавања Савјету министара БиХ о овом систему.

Из тога произилази да ЦХЈ посебно развија сарадњу и координацију активности са:

- Сектором за трезорско пословање Министарства финансија и трезора БиХ
- Сектором за буџет Министарства финансија и трезора БиХ
- Савјетом министара БиХ
- Канцеларијом за ревизију институција БиХ
- Канцеларијом координатора за реформу јавне управе
- корисницима буџета институција БиХ
- Координационим одбором централних хармонизацијских јединица
- међународним и локалним стручњацима у оквиру пројеката финансираних од стране Европске уније и других међународних институција

На сљедећој слици (Слика број 1) дат је приказ координационе улоге ЦХЈ и сарадње са кључним учесницима у развоју система финансијског управљања и интерних контрола у институцијама БиХ.



Слика број 1 – Координациона улога ЦХЈ у развоју финансијског управљања и контрола

Координација и сарадња са Сектором за буџет и Сектором за трезорско пословање важна је из разлога што је развој финансијског управљања и контрола првенствено условљен развојем буџетског система.

Развојем буџетског система који је усмјерен на остварење циљева, дугорочно планирање и повезивање циљева са буџетским средствима, развој показатеља учинка и управљање ризицима стварају се предуслови за cjеловит развој система финансијског управљања и контроле.

Приручници, инструкције, смјернице које припрема ЦХЈ из подручја финансијског управљања и контроле требају да буду усклађени са степеном развоја буџетског система.

Координација и сарадња са Савјетом министара БиХ важна је из разлога што су надлежности Савјета министара, као што су организациона структура институција БиХ, односи између институција, управљање људским ресурсима (укључујући и питања етике, морала, система награђивања и мотивисања и сл.), начини оснивања и рада институција, годишње планирање рада у институцијама и др. важни елементи за развој финансијског управљања и контроле. Зато је важно да регулатива која уређује наведено подржава развој финансијског управљања и контроле.

Сарадња са Канцеларијом за ревизију институција БиХ има за циљ размјену информација о правцу развоја система финансијског управљања и контрола те размјену информација о резултатима процјене квалитета система финансијског управљања и контрола коју проводе и ЦХЈ и Канцеларија за ревизију институција БиХ.

Такођер, сарадња са Канцеларијом за ревизију институција БиХ има за циљ размјену информација о начинима и методама које се користе за процјену квалитета система финансијског управљања и контрола, а све са сврхом њиховог развоја и унапређивања. Путем извјештаја Канцеларије за ревизију институција БиХ који се подносе Парламентарној скупштини БиХ, парламентарни посланици и јавност информишу се о развијености система финансијског управљања и контрола, уоченим слабостима и недостацима као и оствареном напретку у овој области.

Најважнија улога Канцеларије координатора за реформу јавне управе у БиХ је да промовише, иницира и координира реформске активности између Савјета министара БиХ, ентитетских влада и Владе Брчко дистрикта БиХ, блиско сарађујући са Делегацијом Европске уније у БиХ. Канцеларија координира, усмјерава и прати реформу јавне управе, како би њена унапријеђена организациона структура, уз примјену најбоље европске праксе, била способна да проведе цјелокупан процес еуроинтеграција БиХ и постане дијелом европског административног простора. Спровођење реформе засновано је на Стратегији реформе јавне управе, документу који садржи смјернице за јачање општих управних капацитета у шест реформских области:

- Израда политика и координациони капацитети
- Јавне финансије
- Управљање људским потенцијалима
- Управни поступак
- Институционална комуникација
- Информационе технологије

Од посебног је значаја **сарадња ЦХЈ са институцијама на државном нивоу** које су у обавези спроводити финансијско управљање и контролу у свакодневном пословању.

Путем процјене квалитета система финансијског управљања и контрола (упитник за самопроцјену, годишњи извјештај о систему финансијског управљања и контрола, увид у изјаве о одговорности за остваривање циљева и слично), ЦХЈ добива информације о развијености система финансијског управљања и контрола у институцијама, које уједно служе као основ за утврђивање мјера за даљи развој овог система.

Руководиоци Централне јединице за хармонизацију БиХ, Централне јединице за хармонизацију ФБиХ, Централне јединице за хармонизацију РС, сарадњу остварују и путем Координационог одбора централних јединица за хармонизацију који се успоставља са примарним циљем хармонизације политика, процедура и активности на пољу интерних финансијских контрола у јавном сектору. У области финансијског управљања и контроле у јавном сектору у БиХ, Координациони одбор има задужења за израду оквирних прописа законодавства из области финансијског управљања и контроле, израду оквирног програма обуке за финансијско управљање и контролу, те предлагање прописа за успостављање, функционисање и координацију рада тијела надлежних за координацију борбе против неправилности и превара у институцијама БиХ, Федерацији БиХ, Републици Српској и Брчко Дистрикту БиХ у сарадњи са надлежним тијелима Европске комисије.

Систем финансијског управљања и контроле развија се у складу са стандардима и праксом Европске уније коју је потребно примијенити и ускладити околностима и специфичностима институција БиХ.

Зато је важна сарадња са међународним и локалним стручњацима у оквиру пројеката финансираних од стране Европске уније и других међународних институција.

Сарадња ЦХЈ са претходно наведеним институцијама је важна, јер обезбјеђује претпоставке за свеобухватан развој финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ. Такав развој се постиже кроз законске и подзаконске прописе који уређују буџетски систем, систем јавне управе и слично, а у које се уграђују елементи система финансијског управљања и контрола.

Резиме

У уводном поглављу приказане су основне карактеристике квалитетних система финансијског управљања и контрола, које институцијама могу послужити као оријентир у којем смјеру требају развијати овај систем. Наглашена је повезаност система финансијског управљања и контрола са буџетским системом, примарно кроз Закон о финансирању институција БиХ.

Будући да финансијско управљање и контрола у себи интегрише већи број подручја пословања која се детаљније уређују кроз друге законе и подзаконске прописе, упутства, смјернице и сл., регулативу која уређује овај систем треба сагледати у ширем смислу, а не само кроз Закон о финансирању институција БиХ.

За свеобухватан и цјеловит приступ развоју финансијског управљања и контроле у институцијама потребно је узети у обзир чињеницу да су одређене институције унутар јавног сектора међусобно повезане и да та повезаност утиче на развој финансијског управљања и контроле. Повезаност институција кроз оснивачке односе, начин финансирања, реализацију стратешких циљева, консолидацију буџета и извјештаја, те функционална повезаност појединих институција утиче на цјелокупан процес развоја финансијског управљања и контрола и захтијева координиран приступ у развоју финансијског управљања између повезаних институција.

С обзиром на ширину подручја које покрива финансијско управљање и контрола, његов системски развој захтијева активну сарадњу ЦХЈ са кључним учесницима: Сектором за трезорско пословање Министарства финансија и трезора БиХ, Сектором за буџет Министарства финансија и трезора БиХ везано за активности на развоју буџетског система, Савјетом министара БиХ и Канцеларијом координатора за реформу јавне управе у БиХ везано за активности у развоју система јавне управе, Канцеларијом за ревизију институција БиХ, Координационим одбором централних хармонизацијских јединица, корисницима буџета институција БиХ, те међународним и локалним стручњацима у оквиру пројеката финансираних од стране Европске уније и других међународних институција у сврху усклађивања са стандардима и праксом Европске уније.

Системи финансијског управљања и контрола развијају се да би институције БиХ унаприједиле и побољшале пословање. Функционисање система у пракси, првенствено зависи од самих институција на којима је одговорност да у свакодневном пословању имплементирају поједине елементе система и да тај систем користе и развијају.

2. УПРАВЉАЧКА ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА ИНСТИТУЦИЈА И ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА УНУТРАШЊИХ ОРГАНИЗАЦИОНИХ ЈЕДИНИЦА

Руководиоци на свим нивоима управљања, укључујући и руководиоце унутрашњих организационих јединица, морају бити свјесни да управљање и доношење одлука подразумијевају одговорност за финансијске учинке које те одлуке производе и да су руководиоци одговорни за уважавање утицаја свих параметара који утичу на доношење одлука, а посебно да су они носиоци одговорности за развој финансијског управљања и контроле као цјеловитог система подршке доношењу добрих управљачких одлука.

Другим ријечима, они који организују пословање, предлажу и доносе одлуке, спроводе активности које произлазе из усвојених одлука требају да буду свјесни своје одговорности за начин на који управљају пословањем, финансијске учинке који произлазе из таквог пословања, ризике које носи такво пословање, контролне активности које требају да буду успостављене и примијењене, те континуирано праћење система управљања и његово благовремено ажурирање.

Дакле, кључна лица која су одговорна за правилно и ефикасно функционисање система финансијског управљања и контрола су руководиоци, првенствено руководилац институције и руководиоци унутрашњих организационих јединица у оквиру својих овлашћења и одговорности.

Руководилац институције може пренијети овлашћења и одговорности, али то не искључује његову крајњу одговорност за законито функционисање институције. У исто вријеме, крајња одговорност руководиоца институције не ослобађа одговорности остале руководиоце у дијеловима пословних процеса за који су они надлежни.

За добро успостављен систем одговорности важно је јасно дефинисати овлашћења и одговорности не само за спровођење основних послова већ и за реализацију постављених циљева, остварених резултата и за начин управљања буџетским средствима.

2.1. Управљачка одговорност руководиоца институција

Одговорност руководиоца институција БиХ за успостављање и спровођење финансијског управљања и контроле јасно је одређена Законом о финансирању институција БиХ. У складу са Законом, руководилац институције је одговоран за:

- успостављање, развој и спровођење финансијског управљања и контроле,
- израду интерних прописа о финансијском управљању и контроли и за успостављање система финансијског управљања и контроле у свим организационим јединицама у оквиру институције, те у односу на све програме и процесе које извршава институција,
- обезбјеђивање ревизорског трага за све финансијске и друге трансакције које су извршене у извјештајном периоду и
- израду и достављање годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ.

Одговорност руководиоца институције за успостављање адекватног, ефикасног и ефективног система финансијског управљања и контрола подразумева:

- израду и спровођење стратешких и других планова, као и програма за остваривање општих и посебних циљева институције,
- усклађеност стратешких и оперативних планова, те програма са трогодишњим и годишњим буџетом институције,
- успостављање адекватне организационе структуре са уређеним овлашћењима и одговорностима,
- успостављање линија извјештавања у складу са пренесеним овлашћењима и одговорностима у сврху праћења резултата остварених средствима додијељеним за одређене програме, пројекте, активности,
- интегрисање система управљања ризицима у процесе планирања и одлучивања,
- успостављање ефикасних и ефективних контролних активности које обезбјеђују ефикасно управљање приходима, расходима, имовином и обавезама,
- успостављање ефикасних и ефективних система информација и комуникација,
- праћење и процјену адекватности, ефикасности и ефективности успостављених система финансијског управљања и контрола, те унапређивање у складу са степеном спровођења и развоја и
- обезбјеђивање јасно дефинисаног начина сарадње, овлашћења и одговорности, те система извјештавања између институција.

Одговорност за достигнути ниво успостављеног система финансијског управљања и контроле руководиоца институције потврђује, између осталог, потписивањем и јавним презентовањем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције у којој руководиоца институције јасно наводи да је обезбиједио:

- намјенско, сврсисходно и законито кориштење средстава одобрених буџетом институције за остваривање утврђених циљева и
- економично, ефикасно и ефективно функционисање система финансијског управљања и контрола у институцији.

2.2. Пренос овлашћења и одговорности

Иако руководиоца институције сноси крајњу одговорност, то не подразумева да је у оперативном смислу дужан доносити све одлуке и да мора потписивати сву документацију. Доношење свих одлука и потписивање свих докумената не мора по аутоматизму обезбиједити контролу пословања институције. Имати контролу над пословањем институције, не значи да руководиоца институције мора оперативно контролисати сваку поједину финансијску и пословну одлуку.

Руководилац институције је одговоран да обезбиједи да институција ефикасно и ефективно остварује постављене циљеве. Руководилац институције треба да уреди унутрашњу организацију и додијели релевантна овлашћења и одговорности руководицима који су компетентни за остваривање циљева институције.

Такав приступ руководиоцу институције пружа разумно увјеравање да се циљеви остварују кориштењем ресурса који су додјељени годишњим буџетом, уз поштовање релевантног законског оквира, као и да је пословање ефикасно и ефективно, те да се одлуке доносе у јавном интересу.

2.3. Управљачка одговорност руководиоца унутрашњих организационих јединица

Руководиоци унутрашњих организационих јединица имају изузетно важну улогу за успјешно функционисање система финансијског управљања и контрола и представљају оперативни ниво спровођења овог система у складу са додијељеним овлашћењима и одговорностима. Овлашћења и одговорности руководиоца унутрашњих организационих јединица произлазе из правилника о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста којима су, између осталог, одређени и дјелокруг рада и услови обављања кључних функција и активности.

Осим наведеног, одговорности руководиоца унутрашњих организационих јединица могу се детаљније уредити интерним документима којима се уређују овлашћења и задужења за остваривање постављених циљева и програма, те управљање буџетским средствима.

Задужења руководиоца унутрашњих организационих јединица укључују:

- утврђивање стратешких циљева из њихове надлежности,
- одређивање показатеља учинка који ће им омогућити извјештавање према вишим нивоима о резултатима и учинцима,
- реализацију циљева у складу са одобреним буџетом, односно расположивим финансијским средствима,
- надзор над спровођењем програма, пројеката и активности за које су надлежни,
- утврђивање ризика и управљање ризицима из њихове надлежности,
- унапређивање начина обављања пословања у смислу ефикасности и ефективности, а у ту сврху руководиоци требају добро познавати своје подручје пословања,
- управљање људским, материјалним и финансијским ресурсима за које су одговорни на економичан и ефективан начин,
- мјерење и процјена учинка са циљем да се установи да ли проведене активности испуњавају очекивања у смислу квантитета и квалитета,
- стручно усавршавање запослених и
- успостављање и одржавање добре сарадње са другим организационим јединицама у оквиру институције, а посебно са јединицама задуженим за финансије и буџет.

Да би се постигла ефективна управљачка одговорност, руководиоцима унутрашњих организационих јединица требају поуздане и благовремене информације. Поред тога, важно је да је буџет структурисан тако да је могуће везати финансијска средства за одређене програме и пројекте са јасном одговорношћу појединог руководиоца.

Пренос овлашћења и одговорности не искључује одговорност руководиоца институције. У процесу преноса овлашћења и одговорности, одговорност руководиоца институције и даље остаје иста, међутим, руководиоци унутрашњих организационих јединица преузимају одговорност према руководиоцу институције за онај дио пословања који је под њиховом надлежношћу. Одговорности руководиоца морају бити усклађене са додијељеним овлашћењима, односно правима за одлучивање.

Пренос овлашћења и одговорности омогућава већу ефикасност руководиоца и саме институције. При томе је битно да руководиоци знају које резултате/циљеве требају остварити, која буџетска средства су им за то дата на располагање, која овлашћења имају за управљање буџетским средствима и за доношење одлука. Такођер је битно имати развијене системе интерних контрола, нарочито контролне активности, те потребне информације и компетентне запосленике. Ово су уједно сви важни елементи финансијског управљања и контроле. Стога развој управљачке одговорности неминовно захтијева и развој финансијског управљања и контроле и обрнуто, развој финансијског управљања и контроле не може се обезбиједити без развоја управљачке одговорности.

3. УЛОГА ОРГАНИЗАЦИОНИХ ЈЕДИНИЦА ЗА ФИНАНСИЈЕ У РАЗВОЈУ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

3.1. Организационе јединице за финансије - координатор у спровођењу финансијског управљања и контроле

Организационе јединице за финансије спадају у кључне актере за развој финансијског управљања и контроле на нивоу институције. Важно је да се на правилан начин схвати улога организационих јединица за финансије, јер се у пракси често догађа да се та улога недовољно разумије и/или погрешно интерпретира.

С обзиром да је ријеч о финансијском управљању и контроли, због ријечи „финансијско” може се створити погрешна интерпретација да се пословима везаним за финансијско управљање и контроле требају бавити искључиво организационе јединице за финансије.

Друга крајност која се може јавити, с обзиром да развој финансијског управљања и контроле ставља нагласак на одговорност руководиоца и потребу њихове активне укључености, јесте да више није јасно шта требају радити организационе јединице за финансије, односно пријети опасност да њихова улога постане маргинализована.

Развој финансијског управљања и контроле на начин да се нагласак ставља на одговорност руководиоца за остварене резултате и утрошена буџетска средства дефинитивно утиче на промјене улога организационих јединица за финансије.

У буџету базираном на трошковима по економској класификацији којег најчешће карактерише централизован приступ управљања буџетским средствима, често се ствара погрешан привид да су организационе јединице за финансије једине које требају „водити бригу о финансијама”.

Та погрешна интерпретација улоге организационих јединица за финансије посљедица је традиционалног, уског поимања „финансијског управљања”. Под појмом „финансијско управљање” најчешће се подразумева само контролисање да ли су средства потрошена у складу са износом и врстом трошка одобреног буџетом, а резултати и учинци су у другом плану или се уопште не прате.

У тако постављеном систему организационе јединице за финансије имају чисто административну улогу. Као такве, располажу информацијама о утрошеним и преосталим средствима, обављају формалну контролу финансијске документације (да ли финансијска документација садржи све прописане елементе), воде књиговодствене евиденције, припремају законом прописане финансијске извјештаје и друге извјештаје на захтјев руководиоца институције.

Развој финансијског управљања и контроле на начин да се нагласак ставља на остварене резултате, постизање економичности и ефикасности, те одговорности руководиоца за финансијске учинке, утиче и на промјену улоге организационих јединица за финансије.

Организационе јединице за финансије нису и не могу бити одговорне за буџете по појединим организационим цјелинама и програмима, нити су одговорне за постизање резултата програма. За то су одговорни руководиоци у чијој се надлежности ти програми, пројекти и активности проводе. Организационе јединице за финансије имају задатак да буду подршка руководиоцима у преузимању управљачке одговорности за финансијске учинке.

Организационе јединице за финансије требају преузети активну улогу у развоју финансијског управљања и контроле и пружити адекватну подршку руководиоцима других организационих јединица. Таква подршка огледа се у давању савјета, приједлога и рјешења како обликовати системе контрола, што ће помоћи руководиоцима у преузимању одговорности за управљање буџетским средствима.

Претходно наведено указује на развој једне нове улоге организационих јединица за финансије, односно улоге *координатора развоја финансијског управљања и контрола*.

Координациона улога организационих јединица за финансије подразумијева сљедеће:

- пружање савјета и подршке руководиоцу институције о начину успостављања, спровођења и развоја финансијског управљања и контроле на нивоу институције
- пружање савјета и подршке руководиоцима унутрашњих организационих јединица о начину успостављања, спровођења и развоја финансијског управљања и контроле у дијелу за који су они надлежни
- праћење спровођења, успостављања и развоја финансијског управљања и контроле у складу са упутствима ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ
- припрему годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола у складу са упутством за израду годишњег извјештаја о систему интерних финансијских контрола у институцијама
- координацију израде интерних аката из буџетског циклуса (правилника, упутстава, инструкција, смјерница) којима се разрађују поступци, дефинишу надлежности и одговорности свих учесника, те уређују контролне активности у процесу планирања, програмирања, израде и извршења буџета, јавних набавки и уговарања
- сарадњу са ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ

Координациона улога организационих јединица за финансије захтијева јачање одговорности руководиоца при управљању расположивим ресурсима, обавезама, трошковима и резултатима и уз то постизање веће економичности, ефикасности и ефективности у пословању, те да су интерне контроле које обухватају финансије правилно проведене у пракси.

Кординациона улога организационих јединица за финансије се остварује предузимањем сљедећих активности:

- обезбјеђењем подршке са циљем да сви руководиоци узимају у обзир финансијске информације за потребе доношења одлука
- обезбјеђењем да су финансијски ресурси адекватно узети у обзир при изради стратешких докумената и дефинисања стратешких циљева и приоритета

- осмишљавањем, вођењем и развијањем буџетских процеса у складу са законском регулативом, а уважавајући специфичности у пословању институција
- обезбјеђењем да су у буџетском процесу делегиране функције, ограничења и одговорности јасно одређене и да се поштују
- обезбјеђењем да су руководиоци на свим нивоима укључени у процес припреме и израде буџета и да имају на располагању потребне информације
- преиспитивањем поднесених захтјева унутрашњих организационих јединица и њихову усклађеност са циљевима и приоритетима институције и буџетским инструкцијама Министарства финансија и трезора БиХ
- благовременим информисањем руководиоца о додијељеним буџетским средствима
- развојем система управљања и рачуноводствене контроле за добивање информација о трошковима, приходима, имовини, обавезама, оствареним резултатима
- обезбјеђењем да поједини руководиоци контролишу расходе, приходе и обавезе како би се обезбиједило да су у складу са предвиђеним буџетом, односно надзором у којој мјери исти прате стварно извршење у односу на додијељени буџет
- праћењем извршења буџета током фискалне године, те постојањем образложења и одобрења од стране овлашћена лица у случају одступања
- разматрањем и преиспитивањем податке из претходних раздобља у сврху праћења ефикасности и ефективности, те указивање руководиоцима гдје су потребне детаљније анализе
- пружањем подршке руководиоцима помоћу тачних и благовремених финансијских савјета о остваривању „вриједности за новац“
- разматрањем приједлога нових активности и улагања како би се обезбиједило да су припадајући трошкови и приходи узети у обзир, односно обезбјеђењем да постоји одговарајуће финансијско планирање и надзор над инвестиционим пројектима без обзира ради ли се о новом пројекту или о инвестиционом одржавању
- обезбјеђењем да извјештаји које захтијева Министарство финансија и трезора БиХ одражавају стварно стање у институцији.

Кроз своју координациону улогу организационе јединице за финансије уједно постају и „главни партнер“ Министарству финансија и трезора БиХ, Сектору за буџет и Сектору за трезорско пословање, као и ЦХЈ у развоју финансијског управљања и контрола на нивоу институција БиХ.

Основна правила и прописи које припремају Сектор за буџет и Сектор за трезорско пословање, као и ЦХЈ требају се даље разрадити кроз интерне процедуре и акте. Постојање јасних, писаних правила у знатној мјери олакшава пословање, односно поступање у буџетским процесима.

Од организационих јединица за финансије очекује се да у складу са регулативом и методологијом (приручник, упутства, смјернице) припреме процедуре за финансијско управљање и контроле, уважавајући специфичности институције. Такођер, организационе јединице за финансије требају да надзиру, односно да прате примјену процедура, те евентуалну потребу за допуну, измјену и ажурирање.

Руководиоци одговорни за резултате и финансијске учинке, те за рационално кориштење средстава имају обавезу поступати по усвојеним процедурама које регулишу финансијско пословање. Постојање правила, нарочито у дијелу планирања и извршавања буџета, вођења евиденција и израде извјештаја за потребе управљања приходима, трошковима, имовином и обавезама знатно олакшава рад руководиоцима. С обзиром да требају поступати по правилима и процедурама, важно је да су и руководиоци укључени у њихову израду.

Постојање правила није само по себи довољно уколико не постоји подршка и сарадња руководства на свим нивоима институције, посебно код примјене правила за финансијско пословање.

Улога коју има организациона јединица за финансије у координацији буџетских процеса унутар институције и оптимизацији буџета са једне стране и Министарства финансија и трезора БиХ са друге стране, приказана је на сљедећој слици (слика број 3).



Слика број 3 - Унутрашња и спољна улога организационих јединица за финансије

Уређење организационих јединица за финансије

Због сложености послова који се захтијевају од организационих јединица за финансије важан је њихов адекватан организациони статус. Организација и опис послова организационих јединица за финансије зависи од величине институције БиХ у смислу броја запослених и буџета са којим располажу, а организациона структура треба да буде рационално успостављена без обзира на величину институција.

Развој финансијског управљања и контроле захтијева и развој административних капацитета организационих јединица за финансије, првенствено у смислу њихове стручности и компетентности за обављање сложене и захтјевне координационе улоге.

Такођер, описи послова организационих јединица за финансије требају да буду усклађени са пословима из подручја координације финансијског управљања и контроле. Опис послова везано за координациону улогу организационе јединице за финансије садржан је у *прилогу 2 Приручника*.

У случају када су буџетска средства децентрализована на организационе јединице, односно гдје поједине организационе јединице имају јасно додијељена овлашћења и одговорности за управљање буџетским средствима у смислу реализације програма и пројеката којима се остварују циљеви и спроводе активности за које су надлежне, препорука је да се разраде описи радних мјеста за финансије који ће помоћи руководиоцима везано за финансијске аспекте пословања (припрему буџета, израду пројектних приједлога и пројекцију будућих трошкова, обраду материјално-финансијске документације, израду извјештаја о реализацији буџета).

Лица овлашћена за финансијско управљање и контролу

Руководилац институције може именовати лице задужено за финансијско управљање и контролу у институцији. У том смислу за лице надлежно за финансијско управљање и контролу могу се именовати: помоћници министра за финансије, секретари министарстава, помоћници директора за финансијске послове или друга лица која именује руководилац институције, а која посједују стручне способности и компетенције за обављање тих послова.

Мањи буџетски корисници, односно институције које немају успостављену организациону јединицу за финансије или имају само једно лице задужено за финансијске послове не морају именовати лице за финансијско управљање и контролу. Међутим, то их не ослобађа одговорности да доносе и примјењују интерне процедуре финансијског управљања и контроле. При томе морају да буду опредјељени да користе размјену искустава и савјетодавну помоћ Министарства финансија и трезора БиХ и Централне хармонизацијске јединице БиХ.

Резиме

Развој координационе улоге организационих јединица за финансије потребно је сагледати у контексту развоја финансијске струке, односно професије у институцијама, првенствено у смислу пружања подршке и давања савјета руководиоцима.

Развој финансијског управљања и контроле у којем се захтијева постизање веће економичности, ефикасности и ефективности и јачање одговорности руководиоца институције за постигнуте резултате и финансијске учинке утиче и на значајне промјене улоге организационих јединица за финансије.

Потребно је да се улога организационе јединице за финансије развија од “контролора” до “савјетника и подршке”.

Организационе јединице за финансије нису те које постављају циљеве, које троше буџетска средства, па према томе нису одговорне за програме и за резултате, нити за финансијске учинке. То је одговорност руководиоца институције.

Међутим, оно што се очекује од финансијске струке је постављање правила која уређују финансијско пословање на нивоу институције.

Кључна правила за финансијско управљање, која припрема Министарство финансија и трезора и Централна хармонизацијска јединица, утврђена су Законом о финансирању институција БиХ. Међутим, финансијско управљање и контрола захтијева даљу разраду и доношење интерних правила и процедура. Због тога је улога организационих јединица за финансије, односно лица именованих од стране руководиоца институције за обављање ових послова, да та правила развија у складу са специфичностима институције уз неопходну сарадњу и укљученост осталих руководилица у институцији.

Преносом овлашћења и одговорности од стране руководиоца, настаје и потреба за уређеним радним мјестима за финансије са јасно дефинисаним задацима, било да су она организована као организационе цјелине, посебна радна мјеста или дио послова у оквиру неког радног мјеста ширег опсега, тако да се обезбиједи квалитетна подршка организационим јединицама које су су одговорне за остваривање циљева институције, а на тај начин и за финансијске учинке.

4. МЕТОДОЛОШКИ ОКВИР ЗА СПРОВОЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

Финансијско управљање и контрола спроводи се путем пет међусобно повезаних компоненти интерних контрола на основу COSO модела³ које обухватају:

- контролно окружење
- управљање ризицима
- контролне активности
- информације и комуникације
- праћење и процјену

Свака од ових компоненти садржи бројне активности, начине и поступке које институције спровode поштујући законске и подзаконске прописе, те уважавајући специфичности својих институција. Стандарди интерне контроле у институцијама БиХ представљају полазни елемент разраде компоненти интерне контроле и њихове примјене за успостављање финансијског управљања и контроле.

За развој финансијског управљања и контроле важно је да институције разумију значење ових компоненти и да активности, начине и поступке које они садрже препознају као своје свакодневне активности у пословању, као и да схвате међусобну повезаност ових компоненти и њихов утицај на квалитет финансијског управљања и контроле.

У случају значајног недостатка у погледу примјене и функционисања било које појединачне компоненте, односно интегрисаног функционисања свих пет компоненти, не може се сматрати да у институцији постоји ефективан систем интерних контрола.

³ *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Trade and Commerce)*

4.1.Контролно окружење

Предуслов за развој квалитетних система финансијског управљања и контроле је окружење којим је могуће управљати и које је могуће контролисати.

Окружење подразумијева етичке вриједности, интегритет и компетентност запосленика, начин руковођења и стил управљања, постојање планског приступа пословању, уређену организациону структуру са јасно дефинисаним овлашћењима и одговорностима за реализацију активности, постављених циљева и управљање буџетским средствима.

Контролно окружење је основ за развој осталих компоненти финансијског управљања и контроле, обезбјеђујући дисциплину и структуру.

У оквиру компоненте контролно окружење, институције БиХ примјењује сљедеће стандарде са припадајућим захтјевима:

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Интегритет и етичке вриједности2. Професионална стручност и компетентност3. Организациона структура и делегирање овлашћења и одговорности4. Циљеви5. Планирање |
|---|

4.1.1. Етичке вриједности, интегритет, компетентност и мотивација запосленика

Сваки систем се заснива на људима, па тако и систем финансијског управљања и контрола. Самим тим, управљање људским ресурсима представља једно од важних подручја за развој система финансијског управљања и контрола.

Управљање људским ресурсима и компетентност запосленика обухвата:

- активности везане уз утврђивање знања и вјештина потребних за свако радно мјесто
- активности везане за планирање броја запослених, запошљавање, обуку и оцјењивање запосленика
- активности везане за развој вјештина запослених потребних за побољшање ефикасности пословања
- израду планова обуке и вођење евиденције о извршеним обукама.

Запосленици стварају систем и функционишу унутар успостављеног система.

Важни предуслови за успостављање квалитетног контролног окружења су: управљање људским ресурсима, односно запошљавање стручних и компетентних лица, улагање у њихово континуирано усавршавање у складу са потребама посла, систем мотивисања и награђивања запосленика, систем информисања и размјене информација и уважавање мишљења запосленика.

Полазни основ за стварање доброг окружења су етичке вриједности, морал и интегритет запосленика.

Етичке вриједности и интегритет запосленика усмјеравају их у раду, што се одражава кроз њихово самопоуздање, дисциплину и спремност за обављање послова.

Етички кодекси и писане изјаве које омогућавају избјегавање ситуација потенцијалних сукоба интереса, неки су од механизма за стварање доброг етичког окружења. Са таквим механизмима потребно је упознати све запослене и инсистирати на досљедном поштивању прописаних стандарда понашања. Међутим, у пракси је често случај да су дефинисани одређени стандарди етичког понашања, али нису дефинисана правила поступања по уоченим и пријављеним ситуацијама неетичког понашања, што у сваком случају треба детаљније уредити како би се успоставило добро етичко окружење.

Осим етичких вриједности и интегритета важна је компетентност запосленика.

Колико успјешно ће институција реализовати постављене стратешке циљеве у великој мјери зависи од стручних компетенција запосленика и њихове спремности и мотивације за сарадњу. Компетентност је комбинација знања, вјештина и метода потребних за постизање циљева институције и појединачног радног мјеста, па је стога важно одредити потребни ниво компетентности запосленика и дефинисати одговарајуће политике у овој области и њихово спровођење.

У оквиру управљања људским ресурсима посебну пажњу треба посветити:

- вјештинама и компетенцијама запосленика (Да ли је постојећи ниво знања и вјештина запосленика усклађен са стратегијом институције? Да ли су запослени у могућности одговорити свакодневним обавезама?)
- мотивацији запосленика (да ли постоји унутар институције окружење које мотивише запосленика да своје компетенције и рад усмјере према остварењу стратешких циљева институције?)

Мотивација је став који запослени имају према свом раду. Руководство треба да прати степен мотивације запосленика како би се увјерило да су посвећени остваривању мисије институције.

Пред запосленике и управљачку структуру у институцијама постављају се све већи захтјеви у погледу стручности и едукације. Способни запосленици спремни на континуирано усавршавање који развијају нове идеје, стварају вриједности и иновирају пословање институције, покретач су промјена у институцијама.

У том смислу праћење успјешности запосленика, њихове мотивисаности, вјештина, професионалне компетенције, напредовања у постизању стручности, обављања радних задатака, важно је подручје у систему финансијског управљања и контрола, јер директно доприноси обликовању и спровођењу овог система у пракси.

Задовољни запосленици квалитетније обављају радне задатке и на тај начин доприносе бољем извршавању мисије и визије институције. Из тог разлога важан је и систем мотивисања и награђивања запосленика (стимулацијом плате, додатним усавршавањима, укључивањем у студијска путовања и сл.)

Успјешно извршавање радних задатака запосленика у великој мјери зависи од могућности које су им пружене за учење, усавршавање и примјену нових вјештина. Стога учење и усавршавање треба да постане начин пословања и дио свакодневног посла будући да такав приступ може:

- повећати вриједност за институције кроз нове и побољшане услуге
- развити нове пословне могућности
- развити нове или унаприједити постојеће пословне процесе
- смањити грешке и настале трошкове произашле из грешке
- побољшати одговорност и рационализовати вријеме потребно за реализацију активности
- повећати продуктивност и ефикасност употребе ресурса
- повећати успјешност институције у испуњавању друштвено - социјалних обавеза

4.2. Руководођење и стил управљања

Развој финансијског управљања и контроле зависи од свијести руководиоца институције и осталих руководилаца и схватања њихове одговорности за финансијско управљање и контролу.

На развој финансијског управљања и контроле битно утиче начин на који руководство институције управља и води пословање, надгледа одлуке и радње виших руководилаца, успоставља организациону структуру, те став који има према системима контрола.

Руководство треба да утврди тон кроз који се наглашава важност интерне контроле који карактерише:

- минимално одступање од спровођења контрола и праћење,
- подршка самопроцјени и интерној и екстерној ревизији,
- прихватање резултата самопроцјене и ревизија и
- стална едукација која обезбјеђује да сви разумију систем интерне контроле и своју улогу у том систему.

Ако руководиоци имају проактиван приступ управљању, што укључује постављање дугорочних циљева, њихово повезивање са циљевима организационих јединица, предузимање контролних активности у циљу рјешавања најзначајнијих ризика, дефинисање показатеља успјешности у сврху праћења постигнутих резултата, системски начин извјештавања и др. у великој мјери ће утицати на запосленике да приликом обављања сопствених активности већу пажњу посвете тим питањима.

Такав проактиван приступ, односно начин управљања, често тражи редовне састанке највишег нивоа управљања на којима се расправља о циљевима, плановима рада, буџету, реализацији постављених циљева, одступањима у реализацији постављених циљева и о очекиваним резултатима, те мјерама за рјешавање уочених одступања.

Циљеви институције морају бити јасно постављени и познати запосленицима како би се могли одредити према њима и подржати њихово остварење. Важно је да је запосленицима јасна улога коју имају и њихов допринос реализацији постављених циљева, као и указивање на ризике у пословању у њиховом дјелокругу рада. Зато је битна комуникација између руководства и запосленика на начин да су запосленици упознати са циљевима и да разумију како се циљеви организационе јединице уклапају у циљеве институције, а са друге стране да руководство има повратне информације о реализацији постављених циљева, могућим потешкоћама и ризицима, те приликама за побољшање пословања.

4.2.1. Плански приступ пословању

Плански приступ пословању подразумијева да институције:

- разумију властиту мисију (*разлог постојања институције*)
- имају јасну визију пословања
- утврђују средњорочне циљеве на основу претходно проведених анализа постојећег стања и начина пословања, односно анализа снага и слабости, прилика и пријетњи
- утврђују програме кроз које ће се реализовати постављени циљеви
- обезбјеђују повезаност стратешких планских докумената и програма са оперативним плановима како би свакодневно пословање било подршка реализацији постављених средњорочних циљева и програма
- кроз Средњорочни план рада институција БиХ обезбјеђују повезаност са Средњорочним програмом рада Савјета министара БиХ, као и буџетом како би се у постављању циљева узела у обзир финансијска ограничења као и сви могући извори финансирања (буџетска средства, средства фондова Европске уније), а у реализацији пратили финансијски учинци
- утврђују ризике у односу на постављене циљеве
- врше евалуацију реализације постављених циљева, а тиме и њихове ефикасности и оправданости
- врше координацију и консултације са међусобно повезаним носиоцима активности у процесу средњорочног планирања.

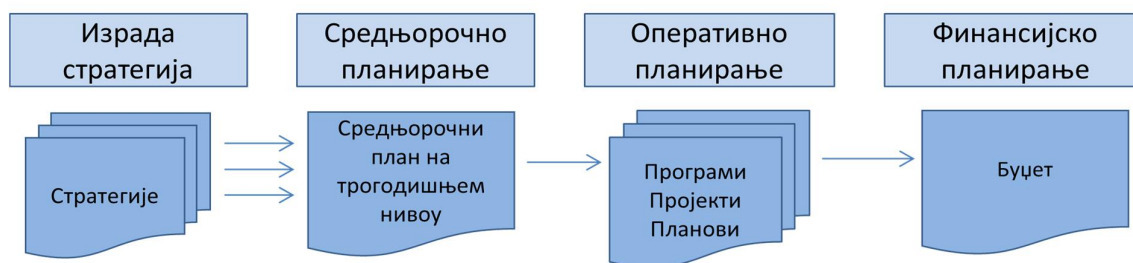
Средњорочно планирање

Поступак средњорочног планирања, праћења и извјештавања у институцијама БиХ регулисан је посебном Одлуком Савјета министара БиХ и Методологијом за средњорочно планирање институција БиХ. Одлука је донесена са циљем хармонизације и координације процеса планирања у Савјету министара и институцијама БиХ, оптималне алокације ресурса на приоритетне задатке и пројекте, као и унапређења процеса праћења програма и планова и извјештавања о реализацији програма и планова. Методологијом за средњорочно планирање институција БиХ детаљније се образлажу основи, методе и технике средњорочног планирања и његовог повезивања са процесима средњорочног и годишњег буџетирања.

Стратешки оквир обухвата све документе стратешке важности на основу којих институције БиХ припремају своје програме или планове, а у које спадају: средњорочни и дугорочни плански документи, међународне обавезе, обавезе везане за интеграцију Босне и Херцеговине у Европску унију, као и други документи утврђени и донесени од стране Савјета министара БиХ, Предсједништва БиХ и Парламентарне скупштине БиХ.

Средњорочни план рада институције БиХ је скуп свих средњорочних циљева за чије је остварење одговорна појединачна институција БиХ у периоду од три године. Све институције за које је надлежан Савјет министара БиХ морају своје Средњорочне планове рада ускладити са Средњорочним програмом рада Савјета министара БиХ, а оне институције чије активности нису у саставу Савјета министара БиХ своје планове рада усклађују са релевантним стратешким оквиром за одређену област.

Средњорочни планови за трогодишњи период не представљају замјену за постојеће планске документе, већ стварају везу између стратешких докумената и буџета. Израђују се на основу усвојених стратегија и других докумената дугорочног развоја на начин да узимају у обзир постављене циљеве, али и промјене у окружењу (Слика број 4).



Слика број 4- Повезаност стратегија, средњорочних планова за трогодишњи период и буџета

Средњорочни плански документи садрже следеће елементе:

Анализа стања представља први корак у припреми стратешких планских докумената, помаже институцијама да спознају сопствене потенцијале односно дефинишу своје предности и недостатке, те реално утврде опште и посебне циљеве и начине њиховог остварења.

Најчешће кориштени алат за анализу стања је SWOT анализа. SWOT анализом институција идентификује своје предности и недостатке, те могућности и пријетње које долазе из околине и могу утицати на њено пословање.

Мандат институције представља надлежности институције које могу бити формално прописане законима или неформалним очекивањима других заинтересованих страна.

Мисија дефинише разлог постојања и дјеловања институције и пружа смјернице за доношење кључних одлука. Изјава о мисији садржи дефиницију подручја дјеловања, опис циљне групе на коју се односи мандат институције, начин на који институција извршава мандат.

Визија је зацртани циљ који институција жели остварити у дугорочном периоду.

Средњорочни циљеви су описи стања које институција намјерава постићи наредне три године како би остварила своју мисију и визију.

Средњорочни програм је скуп повезаних пројеката који доприносе спровођењу одређеног средњорочног циља. Програм се може састојати од једног или више пројеката. Пројекат је скуп повезаних активности који заједно доприносе реализацији циљева. Пројекат се може састојати од једне или више активности.

Праћење је поступак којим се контролише спровођење програма и планова на основу степена њиховог остварења и користи се као основ за увођење корективних мјера, односно активности којима се мијења распоред или садржај појединих активности без значајније промјене самог плана. Праћење има кључну улогу у управљању успјешношћу на свим нивоима у институцији, те помаже у процјени до које је мјере постављени циљ испуњен. Метод који се све више користи за мјерење успјешности пословања је Balanced Scorecard метод, о којем више можете да прочитате у прилогу број 3 овог Приручника.

Евалуација је поступак којим се анализира остваривање циљева, а тиме и њихове ефикасности и оправданости.

Стратешки документи, представљају један од основних предуслова за развој свих осталих компоненти финансијског управљања и контроле.

Постојање јасних циљева, њихово повезивање са буџетом, по програмској и економској класификацији, са квалитетним показатељима којима је могуће пратити остваривање циљева, ствара добро окружење. Захваљујући томе институција препознаје у којем смјеру се развија, који су јој приоритети, те своје ресурсе и начин пословања ставља у функцију остварења циљева.

Програмско планирање

Програмско планирање је процес утврђивања програма, њихових циљева и показатеља успјешности, те груписања расхода и издатака по активностима и пројектима, од којих се програм састоји, а чија реализација доприноси остварењу заједничког циља.

Веза између циљева, начина њиховог остварења и буџетских средстава садржана је у програмима. Програми дају приказ расхода и издатака по пројектима и активностима, који су усмјерени испуњавању одређених средњорочних циљева.

Развој средњорочног планирања намеће потребу развоја програмског планирања.

Програмско планирање у институцијама БиХ уведено је 2009. године кроз измјене и допуне Закона о финансирању институција БиХ.

Међутим, промјена од планирања по економској класификацији на планирање по програмима имала је за посљедицу то да је програмско планирање код већине институција најчешће схваћено само као груписање расхода у активности и пројекте, а потом њихово повезивање у програме без јасног дефинисања сврхе и циља програма. Због тога је у сарадњи са пројектом ЕУ „Јачање и управљање јавним финансијама у БиХ“ израђен посебан Приручник за програмско буџетирање у институцијама БиХ који детаљније разрађује поступак и методе програмског планирања.

Програмско планирање је кључна веза између средњорочног планирања и буџетског планирања.

Стратешким планским документима утврђују се правци дјеловања институције, а буџетом се утврђују средства потребна за њихову реализацију.

Веза између средњорочног и буџетског планирања може се остварити путем тзв. везних таблица на начин да се:

- циљеви из средњорочног плана повезују са програмом
- реализација програма из средњорочног плана повезује са активностима и пројектима.

Такав приступ омогућава већу прегледност и транспарентност програмске класификације, те приоритети институције постају видљивији.

При утврђивању програма потребно је дати одговоре на сљедећа питања:

- Шта се програмом жели постићи?
- Како се настоји реализовати програм?
- Ко су крајњи корисници или примаоци услуга?

Како би се пратило остварење програма дефинишу се показатељи успјешности. Показатељи успјешности представљају подлогу за мјерење ефикасности програма и користе се приликом извјештавања о извршењу буџета. Они служе као механизам указивања сврсисходности и оправданости инвестиција у одређене програме.

Оперативно планирање

Оперативно планирање је саставни дио процеса планирања у функцији детаљније разраде људских, материјалних и финансијских ресурса, те активности потребних за реализацију постављених циљева.

Резултат оперативног планирања су оперативни плански документи као што су: годишњи планови рада, планови набавке, запошљавања, инвестиција, одржавања, опремања, стручног усавршавања и други документи који садрже детаљнију разраду материјалних и људских ресурса, те разраду активности које се планирају провести на нивоу институције и појединих организационих јединица. Неки од ових планова се могу донијети и за период дужи од годину дана.

Поступак израде годишњих планова рада институција БиХ и повезивање средњорочног планирања са процесима годишњег планирања и буџетирања регулише се посебном Одлуком и другим прописима које доноси Савјет министара БиХ.

Оперативни плански документи морају имати везу са средњорочним циљевима и стратешким програмима.

Одређивање ресурса потребних за реализацију постављених средњорочних циљева кроз оперативне планске документе омогућава да свакодневно пословање подржава реализацију постављених средњорочних циљева и за њих везаних програма, пројеката и активности.

Финансијско планирање – Буџет

Буџет представља новчани приказ потребних ресурса за реализацију постављених циљева.

С обзиром да су буџетска средства ограничена, финансијска ограничења морају се узети у обзир приликом постављања циљева и утврђивања програма, односно активности и пројеката, јер се приоритети одређују у зависности од расположивих финансијских средстава и потреба које се требају задовољити.

Иако израда буџета формално започиње када Министарство финансија и трезора БиХ достави Инструкцију за буџетске кориснике бр. 1 за израду приједлога буџета, треба истаћи да је то тек технички дио у којем институције требају ускладити своје потребе за финансијским средствима према утврђеним лимитима и примијенити прописану методологију (начин израде и рокове) која је потребна због једнообразног приступа за консолидацију буџетских захтјева у годишњи буџет институција БиХ и међународних обавеза.

Тој фази претходе припреме у смислу дефинисања финансијских средстава потребних за реализацију циљева, програма, пројеката и активности.

Квалитет буџета зависиће од тога колико су у припреми реално процијењене и узете у обзир све потребе за реализацију циљева, програма, пројеката, односно да су:

- утврђени приоритети с обзиром на расположива буџетска средства,
- узети у обзир ризици немогућности финансирања неких пројеката,
- разрађене алтернативе за случај да од неких пројеката и/или активности треба одустати или их спровести у мањем обиму у зависности од расположивих средстава
- свеобухватно направљене процјене расхода и прихода, односно узете у обзир све уговорене обавезе, направљене цјеловите пројекције расхода за пројекте у току или завршене пројекте чији резултати стављањем у употребу стварају нове расходе који до тада нису постојали (нпр. набављена нова опрема стављањем у употребу ствара нове трошкове),
- предузете мјере за наплату свих потраживања и слично.

Припрема буџета је сложен процес који између осталог захтијева:

- повезивање планских докумената (средњорочни и оперативних планова) са буџетом (нпр. прописани обрасци за исказивање потреба који садрже везу са циљевима и програмима, временска усклађеност у припреми плана набавки и буџета и слично)

- дефинисање поступака, носилаца и рокова (овлашћења за исказивање потреба за финансијским средствима и врста трошкова/извора средстава)
- дефинисање начина исказивања потреба за финансијским средствима уз образложење за исказане потребе и начин контролисања њихове оправданости и цјеловитости
- одлучивање о приоритетима финансирања на основу израђене листе приоритетних програма, пројеката и активности

И када је буџет добро припремљен у смислу да су у припреми реално процијењене и узете у обзир све потребе, направљене листе приоритета финансирања с обзиром на расположива буџетска средства, узети у обзир ризици немогућности финансирања неких пројеката и слично, могуће су потешкоће у реализацији буџета.

Могуће је лоше извршити добро припремљен буџет, али није могуће добро извршити лоше припремљен буџет.

Добро припремљен буџет пружа довољно информација доносиоцима одлука за ефикаснију потрошњу ограничених буџетских средстава према приоритетима.

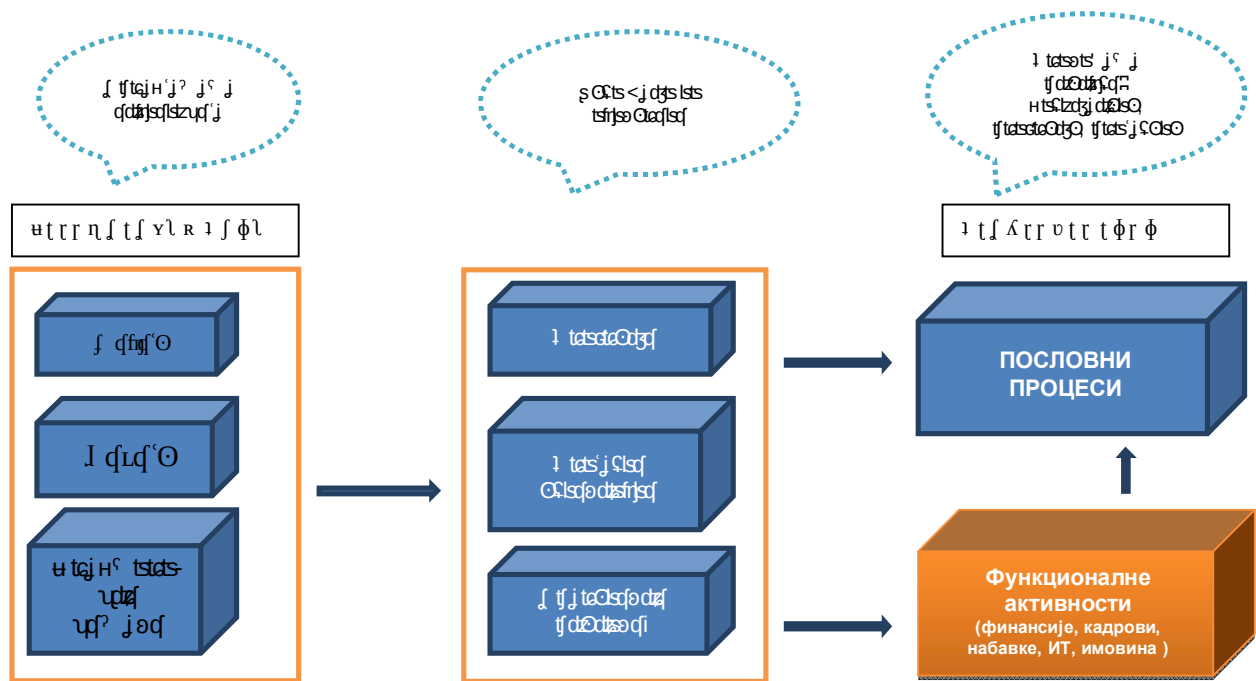
Потребно је имати добар систем комуникације између оних који припремају буџет и оних који учествују у његовом извршењу, како би “инпути” за израду буџета били тачно пренијети и узете у обзир повратне информације из претходних искустава у извршењу буџета. Успјешно извршење буџета зависи од бројних фактора. Међутим, најважнији фактор је начин управљања и контролисања буџетских средстава од стране самих институција. Ефикасни системи финансијског управљања и контрола омогућиће да извршење буџета следи планску фазу, а да се на промијењене околности може брже и лакше реаговати.

У припрему буџета требају да буду укључене све организационе јединице због тога што су организационе јединице те које су одговорне за реализацију циљева, програма, пројеката, активности и зато требају бити у могућности да искажу потребе.

Развој буџетског система (првенствено развој средњорочног и програмског планирања), ставља нагласак на циљеве и резултате. Због тога у припреми буџета нагласак више није само на висини и врсти планираних трошкова, него на ономе што се планираним средствима настоји постићи, односно на циљевима и резултатима који се желе остварити.

Институције су у обавези, у складу са Законом о финансирању институција БиХ, уз приједлог за финансирање (захтјев за додјелу средстава из буџета) израдити и доставити образложење приједлога буџета.

Полазни основ за израду образложења захтјева за додјелу средстава из буџета јесте припремљен средњорочни план и програми са постављеним циљевима и показатељима успјешности. У образложењима је потребно навести све физичке показатеље, новчане износе, нормативни и документациони основ за утврђивање износа расхода исказаних у захтјеву за додјелу средстава из буџета.



Слика број 5 – Системски приступ управљању

4.2.2. Организациона структура, уређивање овлашћења и одговорности, линије извјештавања

Организациона структура

Организациона структура, односно унутрашња организација институција, треба да буде успостављена на начин да обезбиједи реализацију основних функција институција и постављених циљева пословања.

За развој финансијског управљања и контроле важно је успоставити адекватну организациону структуру у складу са правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста на начин да се обезбиједи:

- да су унутар организационе структуре јасно дефинисана овлашћења и одговорности за реализацију основних функција пословања
- да организациона структура, односно начин на који су успостављене управе, сектори, службе, управни одјели и сл., омогућава разраду овлашћења и одговорности за реализацију циљева и управљање буџетским средствима
- да се организациона структура ажурира у складу са промјенама у пословању које произлазе из измијењених околности, измјене регулативе, циљева пословања, начина пословања и слично.

Са организационом шемом требају да буду упознати сви запосленици како би им помогла у разумијевању институције као цјелине, односа између њених различитих дијелова, као и њихове улоге у институцији.

Уређивање овлашћења и одговорности

Правилници о унутрашњој организацији садрже описе послова које обављају поједине организационе јединице и уређују дјелокруг рада тих организационих јединица.

Уређени системи финансијског управљања и контрола захтијевају и детаљније уређивање овлашћења и одговорности за реализацију постављених циљева и управљање буџетским средствима.

Овлашћења и одговорности, задаци и обавезе извјештавања о остварењу циљева за сваки дио организационе структуре требају да буду јасни, дефинисани у писаном облику и запосленици морају да буду упознати са њима.

Руководилац институције детаљније уређује овлашћења и одговорности за реализацију циљева и управљање буџетским средствима доношењем посебних одлука. Одлуке се могу односити на:

- а) именовање лица одговорних за припрему и спровођење средњорочног плана за трогодишњи период,
- б) именовање службеника за финансије,
- с) пренос других овлашћења и одговорности.

Преношењем овлашћења и одговорности не искључује се одговорност руководиоца институције, већ се јасније и конкретније уређује одговорност руководиоца унутрашњих организационих јединица у реализацији циљева и трошењу и контролисању буџетских средстава.

Линије извјештавања

Паралелно са развојем линија овлашћења и одговорности треба развијати и линије извјештавања. Руководство на вишим нивоима треба бити благовремено информисано о успјешности реализације циљева и задатака нижих нивоа. Сходно наведеном потребно је развијати интерне системе извјештавања о реализацији постављених циљева, о начину управљања буџетским средствима и слично.

Интерни извјештаји омогућавају руководству на вишим нивоима спровођење адекватног надзора над управљањем приходима, расходима, имовином и обавезама, те праћење извршења планираних циљева институције.

Резиме

Развој средњорочног планирања представља један од најзначајнијих корака у смјеру развоја квалитетнијег финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ.

Средњорочно планирање подстиче институције на дефинисање мисије и визије свог пословања, средњорочних циљева и приоритета, начина повезивања постављених циљева и буџетских средстава, анализа досадашњих програма будући да програми требају бити повезани са постављеним средњорочним циљевима, утврђивање показатеља успјешности помоћу којих се могу мјерити резултати и учинци који се постижу за уложена буџетска средства.

Развојем средњорочног планирања и његовим повезивањем са буџетским планирањем стварају се системске претпоставке за развој финансијског управљања и контроле кроз све његове компоненте.

Такођер, развој средњорочног планирања покреће и одређене промјене у организационим структурама и ствара добре претпоставке за развој управљачке одговорности за циљеве и остварене резултате и уз то повезана буџетска средства.

Развој средњорочног планирања такођер покреће развој системског приступа управљању, што укључује постављање јасних циљева пословања, њихово повезивање са програмима, пројектима, плановима и преко њих са финансијским средствима, те потребу за јасним утврђивањем овлашћења и одговорности (Слика број 5).

Да би се постављени циљеви реализовали на економичан, ефикасан и ефективан начин потребно је рационално управљати ресурсима (људским ресурсима, новцем, имовином) и организовати пословне процесе тако да се подстиче реализација постављених циљева.

Све претходно наведено потребно је ставити у контекст организационе структуре у институцијама, унутар којих је потребно уредити овлашћења и одговорности за реализацију циљева, постигнуте резултате и линије извјештавања.

4.3. Управљање ризицима

Ризик је вјероватноћа да ће се десити неки догађај који може да утиче на остваривање циљева институције. Управљање ризицима се дефинише као цјелокупан процес утврђивања, процјењивања и праћења ризика за остварење циљева институције, као и предузимање потребних активности, посебно кроз систем финансијског управљања и контроле, у сврху смањења ризика.

То је циклус који се континуирано одвија, а обухвата утврђивање ризика, процјену њихове вјероватноће и утицаја, предузимање мјера као одговор на ризике, документовање података о најзначајнијим ризицима и праћење и извјештавање о ризицима. (Слика број 6)

У оквиру ове компоненте управљање ризицима, институције БиХ примјењују стандард 6. Управљање ризиком са припадајућим захтјевима.

Развој финансијског управљања и контроле захтијева и развој управљања ризицима на један системски начин. Ризици су неизбежни у свакодневном пословању и свака институција треба да предузме радње којима ће ризици бити избјегнути или сведени на прихватљив ниво. Будући да се економски, регулаторни и пословни услови стално мијењају, потребни су механизми за идентификовање и рјешавање посебних ризика везаних за промјене. Предуслов за управљање ризицима је утврђивање циљева на различитим нивоима.

Развијен систем управљања ризицима захтијева успостављање контролних активности које су усмјерене не само на обезбјеђење законитости, већ и на реализацију постављених циљева.

Управљање ризицима обухвата активности везане за развој процеса управљања, посебно планирања и доношења одлука, што укључује:

- утврђивање ризика у односу на циљеве из стратешких и оперативних планова, програма, пројеката и активности, те пословних процеса
- процјењивање вјероватноће настанка ризика и њихових утицаја
- утврђивање начина поступања по ризицима који су неприхватљиви
- документовање података о ризицима у регистре ризика
- извјештавање о најзначајнијим ризицима и активностима у управљању ризицима
- могућност доношења стратегије управљања ризицима.



Слика број 6 – Процес управљања ризицима

Руководство треба да процијени све идентификоване ризике у смислу њиховог утицаја и вјероватноће настанка и то на сљедећи начин:

- Утицај је ефекат који би неповољан догађај имао на институцију уколико би се остварио. Овај ефекат може да буде нека врста штете или изгубљене прилике. Уколико је могуће, утицај се треба квантификовати и конкретно описати како би се указало на значај ризика.
- Вјероватноћа настанка показује колико је вјероватно да ће неки нежељени догађај настати уколико не би постојале контролне активности у сврху спречавања или смањивања ризика. Вјероватноћа настанка треба да се процијени за сваки идентификовани ризик.

Управљање ризицима омогућава доношење квалитетнијих одлука, боље планирање и сврсисходније извршење буџета, дефинисање приоритета и благовремено уочавање и припрему адекватног одговора на проблеме који се могу појавити приликом реализације постављених циљева.

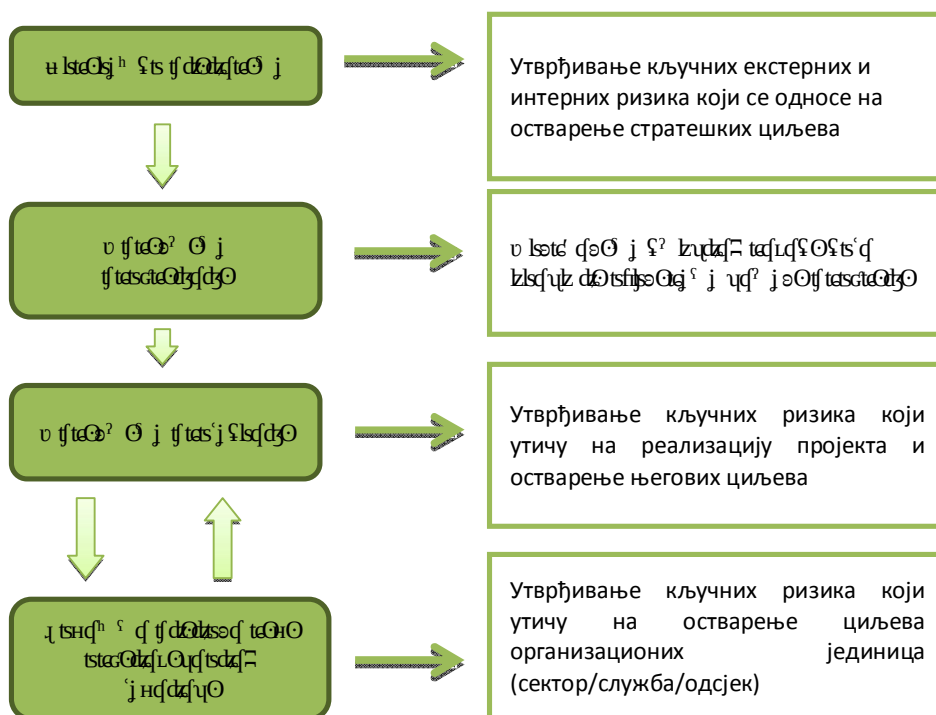
Приликом планирања потребно је размотрити потенцијалне догађаје који могу негативно утицати на реализацију циљева и могуће мјере за њихово ублажавање, јер у будућности могу представљати проблем и захтијевати брзу реакцију, која је најчешће усмјерена на рјешавање посљедица. Управљајући ризицима настојимо ријешити узрок могућег проблема. Спровођењем одговарајућих контролних активности и благовременим уочавањем кључних ризика могу се избјећи трошкови санирања проблема.

Управљање ризицима као дио процеса планирања и доношења одлука

Систем интерних финансијских контрола, у складу са међународним стандардима за интерну контролу захтијева да управљање ризицима постане саставни дио постојећих процеса планирања и управљања.

Да би управљање ризицима постало саставни дио процеса планирања и доношења одлука неопходно је да свака институција врши процјену ризика приликом израде планских докумената (стратешких, оперативних и финансијских планова).

Ризици се јављају у различитим фазама управљачког процеса. Кључна подручја у којима руководство треба утврдити најзначајније ризике и предузети активности за управљање и праћење ризика су приказана на слици број 7.



Слика број 7 - Кључна подручја за утврђивање ризика

Утврђивање ризика

За управљање ризицима одговоран је руководиоца, што подразумева утврђивање најзначајнијих ризика и предузимање потребних мјера у циљу управљања ризицима. С тим у вези могу се задужити лица која су одговорна за идентификацију ризика, односно за прикупљање података о ризицима и њихово евидентирање у регистру ризика, чиме се не умањује одговорност руководиоца.

Документовање података о ризицима

Информације о ризицима морају бити документоване у планским документима како би се могли лакше пратити. Приликом израде стратешких планских докумената и утврђивања циљева дефинишу се и ризици везани за те циљеве. При изради годишњих планова (програма) рада или значајнијих пројеката требају се навести кључни ризици који могу негативно утицати на реализацију планираних активности.

Детаљнији подаци о ризицима (опис ризика који садржи узрок и посљедице, процјену вјероватноће и утицаја, носилац одговорности за праћење појединих ризика и слично) садржани су у документу који се назива регистар ризика.

Праћење ризика

Организационе јединице одговорне су за остваривање одређених циљева, односно реализацију планираних активности и при томе утврђују ризике који могу утицати на њихову реализацију.

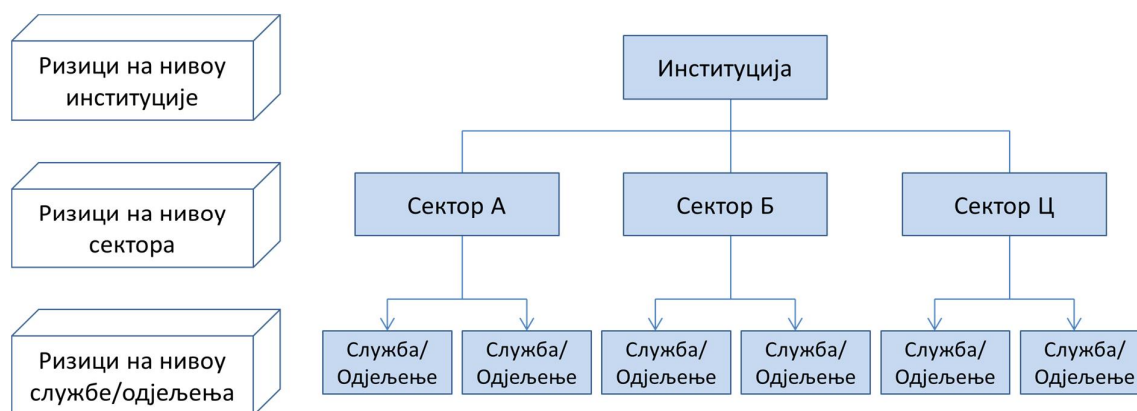
Руководство на свим нивоима одлучује о начину управљања ризицима и активностима које је потребно предузети. Предузете активности су дио интерне контроле, а укључују: толерисање, пренос, избјегавање или третирање ризика.

Претпоставке за ефикасно управљање ризицима у институцијама

За ефикасно управљање ризицима потребно је испунити одређене претпоставке:

- управљање ризицима подржано је од стране руководства,
- сви запосленици су упознати са постојањем ризика у пословању и прате их,
- управљање ризицима саставни је дио стратешког и годишњег процеса планирања,
- ризици и управљање ризицима разматрају се приликом процјене стратешких политика и одлука, припреме и усвајања буџета, процјене учинака, планирања и управљања програмима,
- редовно ажурирање регистара ризика,

Осим наведених претпоставки за управљање ризицима неопходно је јачање свијести руководиоца и запосленика о важности управљања ризицима.



Слика број 8 - Модел извјештавања о ризицима унутар институције

Резиме

Управљати ризицима значи сагледати потенцијалне догађаје, учинке и посљедице са којима се институција може суочити у будућности, те благовремено предузимати мјере како би се ризици минимизирали, а тиме неповољни учинци избјегли, односно смањили.

Благовременим уочавањем кључних ризика и провођењем одговарајућих контролних активности могу се избјећи трошкови санирања проблема. Разумно увјеравање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво требају пружити контролне активности.

Руководиоци одговорни за пословање и реализацију постављених циљева, уједно су и кључна лица одговорна за управљање ризицима и то требају схватити као саставни дио свог пословања, нарочито приликом доношења одлука.

4.4. Контролне активности

4.4.1. Улога контролних активности

Контролне активности обухватају поступке и мјере које институције предузимају ради смањења ризика, а у сврху реализације постављених циљева пословања.

У оквиру компоненте контролне активности, институције БиХ примјењује следеће стандарде интерних контрола са припадајућим захтјевима:

7. Политике и процедуре
8. Документовање и евидентирање финансијских и других трансакција
9. Раздвајање дужности
10. Заштита ресурса/имовине

Сврха контролних активности је обезбиједити законитост и правилност у пословању, економично, ефикасно и ефективно располагање приходима, расходима, имовином и обавезама.

Контролне активности не могу се разматрати изоловано, већ као саставни дио цјелокупног система интерних контрола и у међусобном су односу са осталим компонентама COSO оквира (што су остале компоненте развијеније и контролне активности ће бити бројније и разноврсније).

Код развијеног планског приступа пословању, системског приступа управљању ризицима и детаљније уређених система интерног извјештавања, контролне активности ће бити бројније и разноврсније од „класичних контролних активности” које су најчешће усмјерене само на то да су средства за плаћање обезбјеђена у буџету.

Контролне активности су динамичне и подложне промјенама и морају се развијати као одговор на спољне факторе, ризике, промјене приоритета, техничких достигнућа, организационих односа и сл., а мијењају се на иницијативу руководства или као одговор на налазе и препоруке интерне и/или екстерне ревизије. Контролне активности требају да буду трошковно оправдане, односно трошкови контрола не смију да буду већи од остварене користи.

Примјена контролних активности се заснива на поузданој анализи ризика и пропорционална је процјењеном ризику.

Да би контролне активности биле ефикасне, требају се досљедно примјењивати од стране свих запослених.

Свако одступање од стандардних процедура мора се оправдати и бити одобрено од стране овлашћена лица.

Контролне активности морају бити документоване. То значи да мора постојати ревизорски траг о томе шта је контролисано и ко је и када извршио контролу. Зато су за контролне активности важне контролне листе, обрасци, формулари, писани или електронски траг проведених контролних активности.

Писаним процедурама се детаљније уређују контролне активности, поступци и мјере које оне обухватају, начин на који се примјењују, у којим фазама процеса и ко је овлашћен и одговоран за њихово спровођење.

4.4.2. Писана правила – процедуре

Контролне активности се заснивају на законским прописима, писаним правилима и процедурама које детаљније уређују примјену контролних активности. У складу са важећом законском регулативом, институција интерним актима (инструкцијама, смјерницама, упутствима, правилницима, одлукама) детаљније уређује поступке и дефинише надлежности и одговорности.

Интерним актима, односно процедурама потребно је уредити процесе из буџетског циклуса, процес стратешког планирања, набавку и уговарање, евиденцију пословних догађаја и трансакција, управљање имовином (материјалном и нематеријалном), наплату сопствених прихода, поврат неоправдано утрошених или погрешно исплаћених буџетских средстава и слично.

У спровођење наведених процеса директно и индиректно је укључен велики број организационих јединица, па је важно да су јасно уређена правила поступања, дефинисани учесници, њихова овлашћења и одговорности, контролни поступци, прописани формулари, обрасци и друга слична питања која је потребно регулисати.

Интерни акти којима се уређују кључни процеси из буџетског циклуса могу садржавати сљедеће:

- **процес израде и реализације средњорочног плана** (одредити носиоце израде, учеснике, надлежности и одговорности за постављање средњорочних циљева, праћење реализације средњорочних циљева, и сл.)
- **процес израде и извршења буџета** (одредити учеснике, рокове, овлашћења и одговорности за исказивање потреба, поступак процјене оправданости исказаних потреба, усклађеност буџета и осталих планских докумената, овлашћења и одговорности за извршење буџета, процедура у случају потребе за потрошњом у износу већем од планираног, поступак у случају одступања извршења од плана, и сл.)
- **процес евиденције пословних догађаја и трансакција** (уредити начине евидентирања пословних догађаја и трансакција, начин обраде материјално-финансијске документације којом се пословни догађаји доказују, контролни поступци приликом провјере тачности документације, поступци чувања и архивирања документације и сл.)
- **процес набавке и уговарања** (одредити учеснике, рокове, овлашћења и одговорности, начин усклађивања плана набавки и буџета, евиденције уговорених обавеза и извјештавање и сл.)
- **процес управљања имовином** (уредити поступак евиденције, право приступања, начин одржавања имовине, поступак пописа имовине, утврђивање вриједности имовине, отпис и расходовање имовине и сл.)
- **процес наплате сопствених прихода** (уредити поступак евиденције потраживања, наплате потраживања, поступања са ненаплаћеним потраживањима - опомене, принудна наплата, застаре, отпис ненаплативих потраживања и сл.)

Израду интерних аката којима се уређују буџетски процеси углавном иницирају организационе јединице за финансије и буџет, при чему је битно да се у тај процес укључе и остале организационе јединице. Интерне акте и процедуре потписује руководиоца институције.

4.4.3. Облици контролних активности

Контролне активности могу се подијелити на претходне (*ex ante*) и накнадне (*ex post*) контроле.

Претходне контроле су контролне активности усмјерене на обезбјеђење законитости и правилности финансијских и других одлука, а спроводе се:

- а. прије доношења финансијских одлука, односно прије одлучивања о кориштењу буџетских средстава и
- б. током реализације финансијских и других одлука, прије фазе плаћања.

Накнадне контроле су контролне активности усмјерене на обезбјеђење законитог, сврсисходног и благовременог прикупљања и извршења буџетских и других средстава, остваривања очекиваних резултата, те откривања евентуалних грешака, одступања и неправилности, а спроводе се након доношења финансијских и других одлука или окончања пословног догађаја.

У наставку слиједе детаљнија појашњења неких од контролних поступака и мјера и примјери како се оне могу примијенити у кључним подручјима за финансијско управљање и контролу (управљање приходима, расходима, имовином и обавезама, поступци уговарања и поврат погрешно исплаћених средстава).

Поступци одобрења

Поступци одобрења представљају претходне контроле које обезбјеђују да се одређене трансакције и пословни догађаји спроводе тек након провјере њихове законитости и регуларности, провјере расположивости буџетских средстава за њихову реализацију, економске исплативости, оправданости и слично.

Важно је обезбиједити да се трансакције и пословни догађаји спроводе тек након што су одobreне од стране овлашћених лица и након што су спроведене претходне провјере које поред осталог укључују:

- провјеру законитости и регуларности предложене трансакције (нпр. захтјев за исплату накнада запосленим)
- провјеру расположивости буџетских средстава (нпр. средства за набавку одређене опреме планирана су у буџету)
- провјеру сврсисходности и оправданости исказаних потреба (нпр. потреба за новом опремом у складу са новим развојним активностима),
- провјеру економске исплативости и оправданости улагања (нпр. економска исплативост и оправданост улагања у нову ИТ опрему)

Издатак/расход не може настати ако претходно није одобрено његово извршење и ако нису документовани поступци контрола које претходе одобрењу плаћања.

Поступци одобрења требају да буду утврђени у писаној форми и јасно додијељена овлашћења лицима за одобравање (ко, шта и на основу чега се нешто одобрава).

Поступци претходних контрола су битни код инвестиционих пројеката који обухватају улагања у повећање и очување вриједности имовине, улагања у земљишта, грађевине, опрему и другу дуготрајну имовину и нематеријалну имовину, развој нових технологија, побољшања квалитета живота и друга улагања из којих ће се остварити користи, као и код финансијских средстава потребних за одржавање и кориштење резултата инвестиционог улагања и слично.

Прије започињања нове инвестиције спроводи се процјена оправданости и исплативости пројекта, односно улагања. Оперативни трошкови се дугорочно цјеловито морају сагледати како би се избјегле потешкоће у финансирању трошкова одржавања и других трошкова.

Евидентирање и одобрење изузетака

Случајеви прекорачења или одступања од утврђених поступака и процедура услед ванредних околности требају да буду документовани, образложени и одобрени на одговарајућем нивоу прије предузимања даљих мјера.

Поступак преноса овлашћења и одговорности

Овлашћења и одговорности руководиоца и свих запослених у вези са њиховом улогом у постизању циљева и управљању буџетским средствима морају да буду јасно дефинисана, формално утврђена и додијељена појединцу.

Делегирањем овлашћења и одговорности за поједине послове и задатке на друге запослене, не искључује се одговорност руководиоца институције и руководиоца организационих јединица за послове које су делегирани.

Пренос овлашћења и одговорности треба да буде у писаној форми са јасним описом пренесених послова и задатака, односно јасно дефинисаним овлашћењима и одговорностима.

Принцип раздвајања дужности

Принцип раздвајања дужности полази од тога да ниједан појединац није истовремено одговоран за покретање трансакције, одобравање трансакције, евидентирање трансакције, усклађивање, те преглед извјештаја.

Сврха принципа раздвајања дужности је смањити могућност да једно лице буде у прилици да направи и сакрије грешке, неправилности и преваре у обављању својих дужности.

Код преноса овлашћења и одговорности руководиоца институције мора да уважи принцип раздвајања дужности.

Систем двоструког потписа

Систем двоструког потписа везан је за принцип раздвајања дужности на начин да се кроз минимално два потписа на документацији (захтјев за набавку, уговори, рачуни, налози за исплату и слично) доказује да је једно лице припремило документ, а друго преконтролисало и одобрило.

Сам потпис на документацији не представља контролну активност уколико потписник при томе није провјерио садржај. Двоструки потпис или контрола „четири ока“ неће бити довољно ефикасна ако сљедећи потписник ставља свој потпис по инерцији, јер очекује од претходног потписника да је обавио сву потребну провјеру.

Примјена принципа раздвајања дужности код мањих институција

Мање институције због мањег броја запосленика који раде на таквим пословима могу имати потешкоће у примјени принципа раздвајања дужности и двоструког потписа у кључним процесима буџетског циклуса.

Повећање броја запослених свакако није рационално рјешење већ се наведеном проблему може приступити на два начина:

- а. увести појачан надзор (управљачку контролу) како би се спријечио ризик пропуста или потенцијалних грешака, неправилности или злоупотребе таквих ситуација и
- б. могућност централизације одређених процеса и послова.

Поступци који обезбјеђују заштиту имовине и информација од отуђења и оштећења

Адекватне физичке контроле требају да буду успостављене како би штитиле имовину и информације институције. Обим физичких контрола треба бити пропорционалан идентификованим ризицима, утицају привременог или трајног губитка имовине или неовлашћеног отуђења.

У категорију физичких контрола улазе контроле приступа имовини (згради, опреми и сл.) као што су видео надзор, алармни системи, противпожарна заштита, идентификовање лица код улаза у зграду или просторије, лозинке на рачунарима и слично. Физичка контрола је и попис имовине који се спроводи са сврхом да се утврди да ли постоје средства, да ли су на правом мјесту и у употреби.

Редовно одржавање имовине (опреме, постројења, возила и друго) кроз сервисе, поправке, замјену резервних дијелова и слично, важан је поступак у сврху заштите имовине и очувања њене употребне вриједности, како би се смањили ризици од изненадних оштећења и кварова и повезаних трошкова. Благовремено планирање замјене имовине чији се вијек трајања ближи крају један је од начина спречавања неочекиваних губитака. Благовремене поправке ванредних и неочекиваних оштећења, такођер су важан поступак у очувању заштите имовине, јер изостанак благовремене реакције може довести до далеко већих штета и губитака. Такођер, треба бити јасно дефинисано поступање са отписаном имовином.

Поступци који обезбјеђују наплату потраживања

Институције требају предузимати све потребне мјере за наплату својих потраживања. Првенствено је потребно обезбиједити цјеловите и ажурне евиденције свих потраживања.

Процедуре и мјере које је потребно предузимати за наплату потраживања и поступање са ненаплаћеним потраживањима требају да буду уређене и доступне запосленицима који у складу са њима требају поступати.

Важно је успоставити добру комуникацију између организационих јединица у институцији и јединица за финансије како би се на вријеме евидентирала сва потраживања, а могући проблеми у наплати потраживања благовремено уочили и предузеле потребне мјере за наплату потраживања (опомене, принудна наплата).

Основно правило је да се требају предузимати све мјере да се потраживања наплате. Приједлог за отпис потраживања треба да буде детаљно образложен и одобрен од стране лица које имају овлашћења за такав поступак. Сви отписи потраживања требају да буду евидентирани.

Поступци везани за стварање уговорених обавеза

Стварање уговорених обавеза треба да буде уређено кроз писану процедуру која јасно дефинише:

- ко и како покреће поступак уговарања,
- ко и када обавља контролу усклађености набавке са одобреним буџетом и планом набавке,
- ко и када додатно провјерава стварну потребу за предметом набавке,
- ко одобрава покретање набавке.

Приликом склапања уговора важно је водити рачуна да уговори садрже инструменте обезбјеђења плаћања, инструменте обезбјеђења квалитета испоруке робе, радова или услуга, одредбе везане за отклањање недостатака у гарантном року, одредбе о уговорној казни у случају одступања од уговорних одредби, те друга питања која је потребно уредити, а везана су за обезбјеђење квалитетне испоруке роба, радова и услуга.

Закон о финансирању институција БиХ је дефинисао да институцијама није дозвољено да стварају обавезе, односно расходе или оптерећења буџетских позиција, ако средства за те расходе или оптерећења буџетских позиција нису одобрена у оквиру износа алоцираног за ту институцију.

Апропријације се могу преносити у наредну фискалну годину за финансирање пројеката из посебних фондова, пројеката од посебног значаја за развој привреде или побољшања ефикасности, пројеката финансираних из донација, те за финансирање вишегодишњих капиталних инвестиционих програма усвојених од Савјета министара БиХ и исказаних у анексу буџета.

Контрола будуће потрошње један је од основних инструмента доброг система финансијског управљања, јер представља важан инструмент одржавања, односно смањивања нивоа јавних расхода у предвиђеном макроекономском оквиру.

Поступци потпуног, тачног, правилног и ажурног евидентирања пословних трансакција

Материјално-финансијска документација којом се доказују пословне трансакције и догађаји као што су књиговодствене исправе (рачуни, отпремнице, признанице, налози за књижење, обрачуни и сл.), те уговори, рјешења и остала документација на основу које настају дужничко-повјерилачки односи треба бити правилно, тачно, потпуно и ажурно обрађена и евидентирана.

Поступци обраде и евиденције материјално-финансијске документације требају да буду уређени писаним процедурама из којих треба да буде јасно шта се контролише,

ко и у којим фазама пословног процеса проводи контролу, документација која се користи за контроле (обрасци, контролне листе и сл.) и који се подаци уносе у евиденције.

Посебно су важне писане процедуре за обраду и евиденцију књиговодствених исправа кроз које треба јасно дефинисати ко прима рачуне, ко преузима робу/радове/услуге, које документе том приликом попуњава, ко и на који начин провјерава врсту, количину и квалитет робе/радова/услуга и да ли су у складу са нарученим/уговореним.

Први ниво контроле има за циљ провјеру да ли одговара фактурисана реализација стварној реализацији и да ли су испоручене робе/опрема, обављене услуге, извршени радови у складу са уговореним.

За спровођење ових суштинских контрола које врше надлежне организационе јединице, користе се контролне листе које садрже све битне елементе које је потребно провјерити. Попуњене контролне листе прилажу се уз рачун као доказ проведених суштинских контрола.

Руководилац надлежне организационе јединице (или друго овлашћено лице) рачун одобрава потписом и просљеђује на даљу обраду организационој јединици за финансије или лицу овлашћеном за финансијске послове, уколико институција нема организациону јединицу за финансије, и то у року који такођер треба да буде јасно дефинисан.

Организациона јединица надлежна за финансије или овлашћено лице за финансијске послове спроводи формалне провјере свих елемената рачуна и математичке контроле, одобрава евидентирање рачуна у рачуноводственом систему и даје налог за плаћање у складу са датумом доспијећа.

Материјалне евиденције које садржавају податке о имовини (зградама, опреми, канцеларијском намјештају, возном парку, залихама и сл.) такођер требају садржавати ажурне, тачне и потпуне податке за потребе управљања имовином.

Поред обавезних података (врста имовине, вриједност, количина) води се и детаљна евиденција имовине од значаја за пословање институције. На примјер, за опрему од веће вриједности могу се водити детаљнији подаци: година производње, произвођач, модел опреме, припадност одређеној групи опреме, евиденција хронологије одржавања опреме (сервиси, поправке, замјена резервних дијелова) и слично.

Евиденције залиха имовине требају да обезбиједе ажурне податке о стању на залихама, мјесту и количини. Залихе представљају везани новац институције, који би иначе био искориштен у друге сврхе. Оне су вриједна имовина која обезбјеђује пословање институције уз минимални ризик од застоја и потешкоћа у спровођењу активности, са најмањим могућим трошком држања залиха.

Одржавање детаљне евиденције о стању имовине може да буде скупо и не увијек нужно и оправдано. Овакве евиденције воде оне институције које располажу имовином велике вриједности или имовином од посебног значаја за пословање.

Упутства за рад и одговарајућа обука запосленика

Писане процедуре које запосленици требају користити у свом раду морају да буду доступне, а у појединим случајевима потребно их је и презентовати запосленицима, како би добили детаљнија појашњења и образложења одређених поступака које ће примјењивати у раду.

Од запосленика се може затражити да писаном изјавом потврде да су примили на знање писану процедуру и да су упознати са садржајем и коме могу да се обрате уколико су им потребна детаљнија појашњења.

Упутства за рад и одговарајућа обука запосленика важни су за оне запосленике који у раду користе специфичну опрему, уређаје и сл., јер доприносе смањењу грешака и неправилности у раду.

Накнадне контроле укључују све оне поступке које институције требају спроводити након што се донесу финансијске одлуке, односно проведу одређене пословне трансакције (нпр. плате рачуни за набављену робу).

Сврха накнадних контролних поступака је додатно обезбјеђење да су се буџетска средства користила законито, сврсисходно и намјенски, да су постигнути очекивани резултати и учинци, да су одређена одступања у реализацији била адекватно образложена, документована и одобрена. Наведене контроле су у функцији откривања могућих грешака, одступања и неправилности и предузимања потребних мјера за њихово рјешавање.

Накнадне контроле усмјерене су на провјеру:

- да ли су робе, радови и услуге примљени или обављени у складу са уговореним спецификацијама, да ли су у употреби и да ли је плаћени износ еквивалентан њиховој стварној вриједности
- да ли су остварени резултати програма, пројеката и активности у складу са договореним условима
- одрживости резултата након завршетка програма, пројеката и активности
- да ли су адекватно документоване измјене и допуне уговора уколико је било одступања у реализацији програма, пројеката и активности
- да ли су исплате засноване на комплетној документацији која доказује пословне догађаје и трансакције и да ли су одobreне од стране надлежних лица
- да ли су буџетска средства намјенски кориштена

Контролни поступци који се најчешће користе у сврху накнадних контрола су извјештаји о утрошку средстава/реализацији пројеката.

Препорука је да извјештаји о утрошку средстава садрже описни и финансијски дио.

У описном дијелу се пописују и описују спроведене активности, те постигнути резултати и упоређују са планираним активностима и резултатима. Такођер се могу навести и проблеми и потешкоће које су настале током реализације пројекта и начин како се намјеравају ријешити.

У финансијском дијелу даје се преглед извора финансирања и планираних издатака финансираног пројекта/активности, те реализованих средстава. Динамику извјештавања о утрошку средстава/реализацији пројекта одређује институција у складу са својим потребама.

За добар систем финансијског управљања и контрола поред контрола у облику писаних извјештаја која се траже од корисника средстава, потребне су и контроле на лицу мјеста у институцијама.

Контроле на лицу мјеста спроводе се на бази узорка и процјене ризика. Контролама на лицу мјеста у институцији контролише се да ли су одобрена средства намјенски и законски кориштена (да ли је купљена предвиђена опрема и да ли се користи, да ли су изграђени планирани објекти у складу са планираним карактеристикама, да ли се спроводи едукација у складу са планом и програмом, итд.)

За контроле на лицу мјеста такођер могу да се користе контролне листе које садрже листу питања које помажу при њиховом спровођењу, а уједно служе као документовани доказ о спроведеној контроли.

Уколико се уоче одређене неправилности у кориштењу средстава (ненамјенско кориштење средстава и сл.) може се захтијевати поврат средстава у буџет, односно друге мјере предвиђене уговором.

Инспекције као облик накнадне контроле

У оквиру појединих државних институција успостављене су инспекцијске службе које обављају послове инспекцијског надзора.

Спровођење инспекцијског надзора, у складу са посебним законима, подразумијева директан увид у опште и појединачне акте, услове и начин рада надзираних правних и физичких лица, те предузимање законом и другим прописима предвиђених мјера да се установљено стање и пословање усклади са законом и другим прописима. Инспекцијски надзор спроводе инспектори и други државни службеници овлашћени за спровођење надзора када је то одређено посебним законом.

Овдје је ријеч о класичном инспекцијском надзору који се може сматрати накнадном контролом у појединачним предметима. Такав надзор односно инспекцијске службе успостављене су на примјер у Министарству одбране.

Праћење контролних поступака

Контролне поступке потребно је континуирано пратити како би се обезбиједило да се контроле спроводе како је планирано и да се мијењају у складу са промјенама и условима окружења, као и да се евидентирају утврђени недостаци у контролним поступцима, односно услови који нарушавају ефикасност и ефективност контролних поступака.

У случају заобилажења контрола или када постоји организована намјера да се почини превара, контролне активности могу заказати, па је стога важно пратити контролне поступке, односно њихову ефективност и ефикасност и на вријеме предузимати мјере за уклањање уочених недостатака и слабости.

Правила документовања

Проведене пословне трансакције требају да буду правилно документоване, а документација чувана у складу са законским прописима.

Документација којом се доказују пословне трансакције треба да омогући запосленицима, интерним и екстерним ревизорима и другим органима да прате ток операција и трансакција у свим фазама.

Контролни поступци требају да буду документовани. Контролне листе, обрасци, формулари и др. који се користе за доказивање спроведених контрола требају да буду што је могуће потпуније и једноставније за употребу. Посебно треба обратити пажњу на форму образаца који ће бити употријебљени за унос података у информационе системе, тако да су обрасци у складу са изгледом компјутерског екрана и обрнуто.

Резиме

Контролне активности обухватају писана правила, поступке и мјере које институције предузимају ради смањења ризика, а у сврху реализације постављених циљева пословања.

У овом су дијелу Приручника приказане неке од најзначајнијих контролних активности у оквиру претходних (ex-ante) и накнадних (ex-post) контрола, као што су: поступци одобрења, евидентирање и одобрење изузетака, двоструки потпис, поступци који обезбјеђују заштиту имовине, поступци који обезбјеђују наплату потраживања, поступци везани за стварање уговорених обавеза, поступци потпуног, тачног, правилног и ажурног евидентирања пословних трансакција, накнадне контроле путем извјештаја о утрошку средстава, те контрола на лицу мјеста.

Кроз Приручник су детаљније појашњени само неки од контролних поступака и мјера и дати су примјери њихове примјене у кључним подручјима за финансијско управљање и контролу, као што је управљање приходима, расходима, имовином и обавезама. У пракси се могу очекивати и бројни други контролни поступци које институције обликују у складу са својим специфичностима.

Контролне активности се заснивају на писаним правилима, односно интерним процедурама, којима се у складу са законском регулативом, детаљније уређују правила поступања, дефинишу учесници, њихова овлашћења и одговорности, контролни поступци, прописују формулари, обрасци и сл.

4.5. Информације и комуникације

4.5.1. Важност информација и комуникација

Да би било могуће управљати приходима, расходима, имовином, обавезама, пратити реализацију постављених циљева, остварених резултата, анализирати одступања, доносити одлуке, закључке и сл. потребни су адекватни, благовремени, потпуни и тачни подаци чијим се повезивањем стварају информације за потребе одлучивања. Информације и комуникације су једна од компоненти система финансијског управљања и контрола коју није могуће разматрати одвојено већ у контексту њене повезаности са осталим компонентама.

Стандарди интерне контроле са припадајућим захјевима у институцијама БиХ који се баве овом компонентом су:

11. Релевантне и потребне информације
12. Унутрашња и спољна комуникација
13. Пословна кореспонденција, чување и архивирање документације

Информације и комуникације обухватају:

- активности везане за успостављање и развој система информација и комуникација кроз које се обезбјеђују благовремене, тачне и потпуне информације за потребе финансијског управљања, те ефикасну комуникацију унутар организационе структуре
- начине размјене информација између различитих организационих јединица за потребе планирања и извршења буџета, спровођење програма, пројеката, праћење остварених резултата у односу на планове, размјену информација о уоченим слабостима или неправилностима
- начине комуникације и размјене информација између институција
- активности везане за развој рачуноводствених и других система евиденција и база података са циљем да се обезбиједи благовремене, тачне и потпуне информације о трошковима, приходима, имовини, обавезама, показатељима успјешности, циљевима, ризицима те друге финансијске и нефинансијске информације у зависности од потреба и специфичности институције
- активности везане за документовање кључних пословних процеса, процеса планирања, програмирања, израде и извршења буџета, процеса набавке и уговарања кроз састављање књиге/мапе пословних процеса, израду интерних аката, информатизацију или друге облике које институција сматра прихватљивим
- поступке архивирања документације
- поступке везане за изградњу система извјештавања укључујући дефинисане: управљачке нивое којима се подносе извјештаји, рокове, садржај и структуру извјештаја и друга питања која се сматрају потребним уредити у сврху обезбјеђења размјене информација
- активности везане за информисање јавности

Важност информација и комуникационих канала којима се информације преносе, директно је видљива у процесу доношења одлука. Квалитет информације у смислу њене благовремености, адекватности, тачности и доступности, условљава квалитет одлуке.

Квалитетни системи финансијског управљања и контрола захтијевају управљачко – информационе системе које чине добре базе података, системи евиденција, систем извјештавања, јасно дефинисане линије извјештавања и слично.

Поред информација, важан је и систем комуникација којим се те информације преносе (ко преноси информације, коме преноси и на који начин).

Битна је комуникација унутар институције која подразумијева: јасно постављање задатака, праћење реализације, давање упутстава и смјерница, комуникацију између руководиоца и запосленика, комуникацију између повезаних одјељења, служби, управа, и сл., те комуникацију између различитих институција.

Поред тога потребно је остварити комуникацију са свим другим заинтересованим субјектима путем транспарентности информација о пословању институције и презентације циљева и остварених резултата рада институције.

Управљачко-информациони системи се могу посматрати са различитих аспеката. Међутим, овдје се ставља нагласак на рачуноводствене системе, важност трезорског система за финансијско управљање и контролу, документованост кључних пословних процеса, архивирање документације и комуникацију.

4.5.2. Рачуноводствени системи

Рачуноводствени системи представљају основ свих управљачко – информационих система, јер обезбјеђују информације о трошковима, приходима, имовини, обавезама, односно оним категоријама које су у фокусу финансијског управљања и контроле.

Развијеност рачуноводствених система битна је због детаљних информација које пружају, извјештаја који се на основу њих креирају, намјене тих информација и њиховог кориштења у процесу доношења одлука. Рачуноводствени системи успостављени у институцији примарно су у функцији финансијског рачуноводства. Финансијско рачуноводство треба бити прописано и у функцији екстерног извјештавања, а његова важна карактеристика је процесуирање информација које се односе на завршене пословне активности.

У буџетском систему финансијско рачуноводство уређено је Законом о финансирању институција БиХ, Правилником о рачуноводству са рачуноводственим политикама и процедурама и Правилником о финансијском извјештавању институција БиХ.

Финансијско рачуноводство представља основ рачуноводствених система и у функцији је евиденције насталих пословних догађаја, вођења прописаних пословних књига (дневник, главна књига, помоћне књиге), те састављања и израде прописаних финансијских извјештаја (биланс стања, извјештај о приходима и расходима, примицима и издацима, извјештај о новчаним токовима, извјештај о обавезама).

Наведени извјештаји примарно су у функцији спољног извјештавања према Министарству финансија и трезора БиХ и Канцеларији за ревизију институција БиХ.

Уколико се рачуноводствени системи задрже само на нивоу онога што је законом прописано (на примјер прописани Контни план, организациона класификација, финансијски извјештаји) неће бити довољно информација за потребе интерног финансијског управљања.

Развој финансијског управљања и контроле захтијева од институција унапређење ефикасности и ефективности у пословању и јачање одговорности руководиоца код управљања расположивим ресурсима, обавезама, трошковима и резултатима.

Управљачка одговорност руководиоца у финансијском управљању, поред осталог укључује одговорност код планирања буџета, управљања расходима, приходима, реализацији програма и остваривања резултата и доношења одлука. С тим у вези, руководиоцима су потребне детаљније информације о расходима, приходима, имовини, обавезама, оствареним резултатима и слично.

За развој финансијског управљања и контроле, на основу садржаја и структуре података садржаних у финансијском рачуноводству, неопходно је детаљније разрадити податке, систем евиденција и извјештаја за потребе интерних обрачуна и интерног система извјештавања, а та детаљнија разрада представља развој трошковног и управљачког рачуноводства.

Развој трошковног рачуноводства представља развој дијела рачуноводства усмјереног на трошкове, што укључује детаљније утврђивање трошкова, класификацију трошкова и сл., придруживање и праћење трошкова по програмима, пројектима, активностима и организационим јединицама, детаљније анализирање трошкова, праћење и анализа одступања од планираних величина и сл.

Развој управљачког рачуноводства представља развој дијела рачуноводства усмјереног на развој система евиденција и извјештаја за потребе руководиоца, посебно за потребе бољег планирања и контролисања.

За разлику од финансијског рачуноводства, трошковно и управљачко рачуноводство није уређено посебним прописима управо из разлога што је намијењено за интерне потребе.

Садржај интерних извјештаја креира се у складу са потребама, захтјевима и специфичностима корисника. Интерни обрачуни и системи извјештавања требају бити усклађени са сврхом, циљем и задацима пословања и требају да буду у функцији квалитетног и цјеловитог извјештавања о оствареним резултатима за различите нивое руководиоца.

Развој трошковног и управљачког рачуноводства директно зависи од интереса руководиоца да траже детаљније извјештаје о томе шта је постигнуто и на који начин, да ли су испоштовани временски рокови, гдје су могуће уштеде, како су остварени постављени показатељи успјешности и сл. Развој рачуноводствених система знатно је унапријеђен адекватном информатичком подршком.

Приликом информатизације рачуноводствених система потребно је водити рачуна да развој трошковног и управљачког рачуноводства значи надоградњу база података и извјештаја из финансијског рачуноводства, те њихово повезивање са другим системима (нпр. систем за јединствени обрачун плата).

Развој трошковног и управљачког рачуноводства представља заједнички задатак руководиоца институције и лица овлашћених за финансије и буџет, како би се лакше могле доносити одлуке везане за реализацију програма, пројеката, активности и процеса за које су надлежни и како би се благовремено сагледали финансијски учинци.

Будући да је финансијско рачуноводство основ за развој трошковног и управљачког рачуноводства, улога лица овлашћених за финансије и буџет је да обезбиједи ажурне евиденције и системе извјештавања у финансијском рачуноводству и да у складу са потребама за детаљнијим информацијама у сарадњи са осталим руководиоцима раде на развијању и надоградњи система евиденција и извјештаја за интерне потребе.

4.5.3. Систем трезора

Информације и комуникације у знатној су мјери унапријеђени увођењем система трезора.

Интеграција рачуноводствених система институција у систем трезора важно унапређење система финансијског управљања и контрола због увођења системске буџетске контроле и транспарентности у стварању обавеза, планирања потрошње, рационалнијег управљања приходима и расходима, као и ефикасности у управљању ликвидношћу и изради пројекција новчаних токова државног буџета.

Уз информације које институције имају о текућим обавезама у својим главним књигама и финансијским извјештајима, за потребе цјеловитог управљања буџетским средствима и потрошњом узимају се у обзир све информације о евентуалним вишегодишњим капиталним инвестиционим програмима како би се размотрио финансијски утицај њихових одлука у оквиру одобреног буџета и пројекција за наредне двије године.

У оквиру трезорског система развија се информациони систем финансијског управљања (ISFU систем) кроз постојеће модуле и upgrade (надоградњу) постојећег система чиме се обезбјеђује евидентирање свих фаза стварања обавеза институције. То подразумева да је институција дужна водити евиденцију о насталим обавезама и о њиховом доспијећу како би се у сваком тренутку располагало информацијом о извршеним резервацијама и преосталим расположивим буџетским средствима.

Циљ је да свака резервација средстава буде евидентирана у систему трезора у циљу доношења пословних одлука, а не да се обавеза евидентира тек по испостављању фактуре.

У систему трезора на нивоу институција БиХ дефинисане су три фазе за стварање обавеза:



Уговор – прва фаза у процесу стварања обавеза која представља стварно преузету обавезу за коју се између осталог наводи износ и датум доспијећа плаћања.

Наручбеница - друга фаза у процесу стварања обавеза којом се врши резервација средстава одобрених буџетом.

Фактура - задња фаза у стварању обавезе као основни књиговодствени документ којим се доказује настанак обавезе за испоручену робу или извршену услугу.

Предности пословања путем трезора су у томе што се обезбјеђује квалитетнија контрола над трошењем средстава која су намијењена институцијама, што води према ефикаснијем и намјенском кориштењу средстава. Пословање путем трезора омогућава стандардизовано рачуноводствено праћење и извјештавање тако да корисници у сваком тренутку могу имати тачне информације о извршењу буџета.

Наиме, организациони предуслов за увођење трезора је добра организација буџетских процеса, који требају бити разрађени тако да су тачно утврђени задаци, одговорности, принципи финансирања, те динамика постављања захтјева за средствима и вријеме њиховог извршавања. Потребно је и разрадити упутства са дефинисаним процедурама рада и токовима докумената, те едуковати запослене у сврху обезбјеђења квалитетне имплементације процеса и процедура рада.

4.5.4. Документованост система

За финансијско управљање и контролу потребно је обезбиједити ревизорски траг, односно документовани ток финансијских и других трансакција од почетка до краја са циљем омогућавања реконструкције сваке појединачне активности и њеног одобравања.

Све одлуке и њихова реализација требају да буду адекватно документоване, исплате засноване на вјеродостојној документацији, материјално-финансијска документација правилно обрађена (*назначени сви елементи потребни за евиденцију, видљива веза са уговорима, наручбеницама, захтјевима, у складу са контним планом, шифре програма, пројекта и сл.*). Такођер је важно да документација садржи све потребне потписе (*подносилац захтјева, лице које одобрава, лице које проводи контролу, лице које врши исплату*).

Уређен систем финансијског управљања и контрола захтијева постојање писаних, односно документованих процедура.

Нарочито су важне јасне процедуре везане за процесе из буџетског циклуса, средњорочног планирања, израде буџета, извршења буџета, укључујући и процес уговарања и набавке, рачуноводствене процесе у смислу обраде материјално-финансијске документације, евиденције и система извјештавања.

У наведене процесе укључене су све организационе јединице, а захваљујући интерним писаним процедурама омогућава се информисаност учесника у тим процесима, поступање у складу са процедуром, утврђивање јасних овлашћења и одговорности и контролних поступака које требају спровести.

Осим уређења процеса из буџетског циклуса потребно је уредити кључне процесе који доприносе остварењу средњорочних циљева институције, а који се одвијају у организационим јединицама.

Надлежни руководиоци би требали документовати процесе из своје надлежности на основу процјене ризика, како би одредили које процесе је потребно детаљније уредити.

Кључни пословни процеси могу се документовати на више начина:

- писаним упутствима, процедурама, односно доношењем интерних аката који укључују правилнике, инструкције, смјернице и слично
- информатизацијом пословних система и процеса
- израдом књиге/мапе пословних процеса⁴

Зато је потребно разумјети да добро финансијско управљање води остваривању заданих циљева уз остварење принципа „вриједност за новац“.

Сви пословни процеси требају да буду регулисани одговарајућим интерним актима. Такви интерни акти се редовно ажурирају у складу са степеном развоја и спровођења одређеног процеса. Све промјене у интерним актима се благовремено евидентирају на начин да се утврди ко је овлашћен и одговоран да:

- координира имплементацијом процеса у складу са интерним актом
- обезбиједи да су сви руководиоци и запослени упознати са обавезом поступања по интерном акту којим се уређује начин одвијања процеса и надлежности и овлашћења свих учесника у процесу
- обезбиједи израду и/или ажурирање интерних аката у складу са степеном развоја и провођења процеса.

Ако учесник процеса током обављања својих активности у складу са прописаним интерним актом уочи могућност побољшања одређених дијелова процеса, своје приједлоге доставља лицу надлежном за координацију примјене интерног акта.

Попис процеса и израда мапе пословних процеса обезбјеђује јединственост одвијања пословних процеса, утврђивања активности које се спроводе, одговорност за спровођење активности и рок у којем се требају спровести, те преглед контрола које су утврђене у поједином процесу, а које обезбјеђују остваривање циљева самог процеса. Мапирање свих процеса у институцији резултираће давањем цјеловите слике о начину на који институција остварује своје пословне циљеве. Поједини пословни процеси се одвијају у више међусобно повезаних организационих јединица. У првој фази израде мапе пословних процеса предлаже се на основу обрасца за попис процеса прикупити податке о процесима и њиховим главним активностима по организационим јединицама институције.

⁴ У прилогу број 4 налазе се образац за попис пословних процеса, као и образац за израду књиге/мапе пословних процеса

Треба водити рачуна да се поједине активности истог процеса не означе као процеси. Резултат ове фазе је израда пописа свих процеса који у постоје у институцији. У другој фази се утврђени и одобрени пословни процеси могу приказати у једном документу у облику књиге/мапе пословних процеса.

4.5.5. Архивирање документације

Архивско пословање и архивирање документације се врши у складу са:

- Законом о архивској грађи и Архиву БиХ,
- Правилником о заштити и чувању архивске грађе у Архиву БиХ
- Упутством о архивској књизи, чувању регистратурне и архивске грађе, одабирању архивске грађе и примопредаји архивске грађе између министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ и Архива БиХ
- Одлуком о канцеларијском пословању министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ
- Упутством о начину вршења канцеларијског пословања министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ

Архивском грађом сматрају се записи или документи (писани, штампани, цртани, сликовни, звучни или на други начин забиљежени) који имају законску, управну, информативну, културну или хисторијску вриједност, које су створиле или примиле физичка или правна лица, јавне или приватне службе, установе или привредни субјекти у обављању своје дјелатности.

Архивска грађа настаје одабирањем из регистратурне грађе.

Упутством о начину вршења канцеларијског пословања министарстава, служби, институција и других органа Савјета министара БиХ између осталог детаљније се уређује: начин вођења канцеларијског пословања, начин израде, обраде и руковања предметима и документацијом у обради, начин и рокови интерне примопредаје, начин вођења канцеларијских евиденција и других евиденција о грађи, означавање и одлагање грађе.

Упутством о архивској књизи регулише се мјесто, услови и начин чувања архивске грађе, начин кориштења архивске грађе, категорије регистратурне грађе са роковима чувања, поступак уништавања безвриједне грађе и предаје грађе надлежном архиву, те задужења и одговорности у руковању, обради и заштити грађе.

Осим наведеног, све институције су дужне донијети Листу категорија регистратурне грађе са роковима чувања, која садржи све врсте архивске грађе из надлежности институције.

Сви записи и документи из надлежности институције, те техничка и пословна документација чува се у складу са одредбама Упутства о архивској књизи.

Између осталог на тако утврђен начин чувају се и архивирају пословне књиге, евиденције, анализе, обрачуни, рачуни, извјештаји, уговори, евиденције материјалног књиговодства.

Поред ове рачуноводствено-финансијске документације, чувају се и архивирају и сви остали акти, као нпр. статусна документација (одлуке о оснивању, рјешења о регистрацији институције и сл.), правна и општа документација (споразуми и уговори о пословној сарадњи, судски поступци, записници инспекцијских органа, акти у вези заштите на раду, дописи интерног карактера, обавијести и сл.), кадровска документација (матичне књиге запослених, досјеи запослених са припадајућим прилозима, евиденције уговора о раду, пријаве на конкурсе, обавијести кандидатима о резултатима избора и сл.), техничка и документација о инвестицијама (инвестициони елаборати са пројектном документацијом, документација о спровођењу огласа за уступање радова, документација о инвестиционом одржавању, одлуке о инвестицијама и сл.).

4.5.6. Комуникација

Важан елемент у систему финансијског управљања и контрола јесте комуникација унутар институције, укључујући при томе комуникацију између руководиоца и запосленика, комуникацију између различитих организационих јединица, са посебним нагласком на комуникацију између организационе јединице за финансије и других организационих јединица, те комуникацију са другим институцијама и комуникацију са грађанима.

Комуникација између руководиоца и запосленика

Важност комуникације између руководиоца и запосленика у контексту финансијског управљања и контроле произлази из чињенице што се кроз ту комуникацију преносе циљеви, задаци, упутства и сл. од стране руководиоца према запосленицима. Запосленици према руководству упућују повратне информације о потребним предусловима и спровођењу циљева и задатака, о уоченим ризицима, слабостима у системима и сл. Квалитет ове двосмјерне комуникације огледа се у томе да запосленици имају јаснију слику шта се од њих очекује и који је њихов допринос, а руководиоци бољу информисаност о оперативном спровођењу задатака, евентуалним потешкоћама и мјерама које треба предузимати.

Комуникација између организационих јединица

Развијена комуникација између организационих јединица доприноси ефикаснијој и бољој размјени информација унутар институције, благовременом упознавању са уоченим потешкоћама, бољој координацији у спровођењу постављених циљева и основних функција пословања, откривању преклапања одређених послова или задатака и недовољне покривености одређених подручја у пословању.

Комуникација организационе јединице за финансије са другим организационим јединицама

Развој финансијског управљања и контроле захтијева и развој комуникације између организационе јединице за финансије и других организационих јединица, а његову суштину чини развој управљачке одговорности за финансијске учинке пословања код руководиоца институције и руководиоца унутрашњих организационих јединица.

Бригу о финансијским учинцима пословања требају водити руководиоци институције и руководиоци унутрашњих организационих јединица, јер су за њих одговорни, а не руководиоци организационих јединица за финансије.

У пракси је често присутна ситуација да цјелокупну бригу за финансије воде руководиоци надлежни за финансије и буџет, док остали руководиоци то не доживљавају као своју примарну одговорност. Од организационих јединица за финансије очекује се развој савјетодавне улоге и подршке руководиоцима у преузимању њихове управљачке одговорности. С друге стране, од осталих организационих јединица очекује се уважавање тих савјета и подршке и активна укљученост у израду интерних упутстава, правила и процедура којима се уређују процеси буџетског циклуса, а чију израду најчешће иницира организациона јединица за финансије.

Комуникација са осталим институцијама из истог ресора

Институције које обављају активности из истог ресора (агенције, стална тијела, управне организације и сл.) требају:

- са истима успоставити и развијати ефикасну комуникацију, посебно у сегменту информисања о циљевима пословања,
- укључивати их у израду планских документа (буџета, стратешких докумената развоја, оперативних планских документа и сл.)

Такођер, од стране институција се очекује да укажу на одређене ризике у пословању, као и да благовремено упозоре ресорно министарство на потешкоће у пословању и сл.

Ова врста комуникације је важна због потребе координираног приступа у развоју финансијског управљања и контроле.

Комуникација између институција

Комуникација између институција које повезује спровођење одређених функција од кључног је значаја за успјешно спровођење тих функција у цјелини.

Развој финансијског управљања и контроле између осталог укључује и развој комуникацијских канала између институција, а у циљу боље расположивости потребних информација, смањења трошкова обраде података, постизања боље умрежености, а тиме бржих и ефикаснијих услуга за грађане, боље информационе подлоге за доношење одлука и бројних других предности.

Комуникација са корисницима услуга, грађанима, јавношћу

Институције у својим изјавама о мисији и визији често наглашавају оријентацију на кориснике својих услуга и задовољавање њихових потреба. То је разумљиво, јер су они у функцији пружања услуга грађанима, па је зато комуникација са грађанима, односно јавношћу, важан дио у систему финансијског управљања и контрола.

Важност комуникације са грађанима може се разматрати са два аспекта.

Прво, грађани као корисници захтијевају квалитетне јавне услуге које се пружају на економичан и једноставан начин без обимних административних захтјева.

Стога је важно да институције имају сазнања о потребама, интересима и жељама корисника својих услуга. Институције које располажу са више информација о потребама корисника услуга, у стању су боље се прилагодити, препознати и предвидјети њихове потребе у складу са расположивим ресурсима (финансијским средствима, људским капацитетима, информатичком подршком и сл.).

С друге стране, грађани као порезни обавезници очекују да њихова средства буду рационално утрошена и да се ефикасно управља буџетским средствима. Циљеви пословања, усвојени буџети, извјештаји о извршењу буџета, остварени показатељи успјеха и сл. морају бити доступни јавности због веће транспарентности пословања институције.

Резиме

Да би се могло управљати приходима, расходима, имовином, обавезама, пратити реализација постављених циљева, остварених резултата, анализирати одступања, доносити одлуке, закључке и сл. потребни су адекватни, благовремени, потпуни и тачни подаци чијим се повезивањем ствара подлога за квалитетнији процес одлучивања.

Једна од важних одредница развоја система финансијског управљања и контрола, у сегменту информација и комуникација је развијеност рачуноводствених система. То се прије свега односи на то колико детаљних информација рачуноводствени системи пружају, који се све извјештају у њима креирају, коме су те информације намијењене, те колико се рачуноводствене информације користе у процесу доношења одлука.

Развој финансијског управљања и контроле захтијева и развој рачуноводствених система нарочито развој трошковног и управљачког рачуноводства, путем којих се обезбјеђују детаљније информације о трошковима, приходима, имовини и обавезама, те повезују са нефинансијским информацијама (о оствареним резултатима, постигнутим учинцима и сл.)

Организација пословања путем трезора је у значајној мјери унаприједила финансијско управљање и контролу, првенствено из разлога што пословање путем трезора, у правилу значи, ефикаснију буџетску контролу и рационалније управљање приходима и расходима. Уређен систем финансијског управљања и контрола захтијева постојање писане, односно документоване процедуре за кључне пословне процесе. Документованост се може постићи на више начина, на примјер путем писаних интерних упутстава и процедура, информатизацијом пословних процеса, те изработом књиге (мапе) пословних процеса.

За процесе из буџетског циклуса потребно је израдити интерне писане процедуре, које доноси руководилац институције, из разлога, што су у те процесе, као што је већ претходно истакнуто, укључене директно или индиректно, готово све организационе јединице.

4.6. Праћење и процјена система финансијског управљања и контрола

Систем финансијског управљања и контрола захтијева континуирано праћење у сврху процјењивања његовог функционисања, благовременог ажурирања у случају промјене услова и начина пословања, те утврђивање мјера за континуирани развој система.

Праћење и процјена система финансијског управљања и контрола спроводи се путем активности:

- сталног праћења
- самопроцјене
- интерне ревизије

Приликом спровођења активности у компоненти праћење и процјена система, институције БиХ прате истоимена три стандарда интерних контрола (Стандард 15, Стандард 16 и Стандард 17) са пратећим захтјевима.

а) Активности сталног праћења

Стално праћење укључује редовне активности управљања и надгледања и друге активности које запослени предузимају у обављању дужности, као и спровођењу мјера за рјешавање уочених слабости и потешкоћа на нивоу појединих активности, поступака и процеса.

Сваки запослени у институцији има одређену одговорност у смислу праћења. У оквиру описа радног мјеста дефинисани су задаци и одговорности.

Праћење обављају запосленици и руководиоци на свим нивоима у оквиру свог подручја дјеловања у зависности од одговорности коју имају.

Запосленици –се требају фокусирати на споствени посао како би се рад обављао на адекватан начин. Запосленици треба да исправљају грешке које уоче прије него што их прослиједи вишим нивоима на преглед. Руководство треба едуковати запосленике у вези контролних активности и подстицати их да буду опрезни и да извјештавају о уоченим слабостима и неправилностима. Будуће да су детаљно упућени у свакодневне послове институције, запосленици су у најбољој позицији да открију проблеме везане за постојеће контролне активности. Запосленици треба да прате промјене у свом непосредном интерном и екстерном окружењу, утврде ризике и дају приједлоге о могућим побољшањима.

Руководиоци средњег нивоа (служба/одсјек/одјељење) требају да сагледају функционисање контрола за организациону јединицу за коју су надлежни. Они су одговорни да обезбиједи да запосленици обављају одговорности које су им додијељене, да контролне активности функционишу, да организациона јединица остварује своје циљеве и да је контролно окружење адекватно, да постоји отворена и довољна комуникација, те да су ризици идентификовани и адекватно ријешени.

Руководиоци вишег нивоа, односно извршни руководиоци (помоћници министра, директори управних организација, начелници управа) –треба да се концентришу на праћење остваривања циљева институције.

Извршни руководиоци такођер треба да прате постојање ризика и прилика у интерном и екстерном окружењу, који могу указати на потребу за промјенама у плановима институције. Руководство треба да обезбиједи предузимање адекватних радњи у складу са резултатима праћења. На примјер, руководство може да донесе одлуку о утврђивању нових циљева како би се искористиле новонастале прилике, може да консултује и додатно обучи запосленике како би се исправиле процедуралне грешке или може да прилагоди контролне активности како би се ризици везани за промјене свели на минимум.

б) Поступак самопроцјене

Самопроцјена, за разлику од сталног праћења углавном се проводи на годишњем нивоу и представља свеобухватнији приступ процјени система финансијског управљања и контрола у цјелини, односно његовим кључним подручјима.

Да би се утврдило тренутно стање финансијског управљања и контроле свака институција треба периодично (на годишњем нивоу) проводити самопроцјену (или преглед) система финансијског управљања и контрола унутар институције.

Институција самопроцјеном треба утврдити да ли постоји адекватан систем финансијског управљања и контрола са правилима и процедурама које ће обезбиједити да се пословање одвија правилно, етично, економично, ефикасно и ефективно.

Самопроцјена система финансијског управљања и контрола спроводи се на два начина:

- попуњавањем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције
- попуњавањем Упитника за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли⁵

Структура и садржај Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције уређен је Законом о финансирању институција БиХ.

Структура и садржај Упитника за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли, као и начин припреме уређује се Упутством за израду годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли у институцијама БиХ.

Изјава о одговорности за остваривање циљева институције и Упитник за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли заснивају се на истом принципу на начин да садрже низ питања за самопроцјену система финансијског управљања и контрола.

Изјава о одговорности за остваривање циљева институције обухвата кључна подручја: планирање буџета, извршење буџета, јавне набавке, рачуноводство и извјештавање.

⁵ Пуни назив упитника је Упитник за самопроцјену система финансијског управљања и контрола и саставни је дио обрасца ГИ – ИК

У Упитнику за израду годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли питања се групишу по компонентама финансијског управљања и контрола: контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникације и праћење и процјена система.

Изјаву о одговорности за остваривање циљева институције у обавези су дати руководиоци свих институција и на тај начин спровести самопроцјену система финансијског управљања и контрола у његовим кључним подручјима.

Питања на којима се базира Изјава о одговорности за остварење циљева институције могу се посматрати и анализирати у контексту њихове повезаности са компонентама система финансијског управљања и контрола.

У овој фази развоја система финансијског управљања и контрола путем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције тражи се од свих институција минимум који морају постићи у развоју система финансијског управљања и контрола у његовим кључним подручјима како би систем финансијског управљања и контрола био у функцији обезбјеђивања фискалне одговорности.

Поред Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције, институције су у обавези испунити и Упитник за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли, односно провести ширу самопроцјену система финансијског управљања и контрола, анализирајући га кроз све његове компоненте.

У Упитнику за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли заступљена су питања везана за контролно окружење које представља полазну претпоставку за цјелокупан развој система финансијског управљања и контрола. У оквиру контролног окружења прати се између осталог:

- подручје етике и интегритета,
- уређивање ситуација сукоба интереса,
- начин и приступ руковођења,
- начин на који су уређена овлашћења и одговорности унутар организационе структуре
- развијеност планског приступа пословању,
- управљање људским ресурсима.

Упитник за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли даље анализира и развијеност процеса управљања ризицима, што представља релативно нов процес у институцијама БиХ који се треба развијати као саставни дио процеса управљања, нарочито планирања и доношења одлука. Управо због тога разматра се колико се приликом израде средњорочних и годишњих планова узимају у обзир догађаји који могу неповољно утицати на остварење постављених циљева, да ли су документовани подаци о ризицима и у коликој је мјери успостављен систем извјештавања о ризицима, да ли постоји координација успостављања процеса управљања ризицима.

Упитник за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли садржи значајан број питања која се односе на контролне активности и захтјева детаљније информације о садржају и структури одређених писаних процедура којима се уређује процес евиденције пословних догађаја, процес средњорочног планирања, процес уговарања и набавке и сл.

У подручју информација и комуникација у Упитнику за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли нагласак се ставља на уређеност интерног система извјештавања за потребе финансијског управљања.

У овом дијелу се разматра:

- начин извјештавања, те анализирања извршења буџета,
- развијеност рачуноводствених система,
- пракса састављања додатних интерних извјештаја за потребе финансијског управљања,
- информатизација пословних система и документованост кључних пословних процеса, те
- развијеност система информација и комуникација

Упитник за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли садржи и питања која се односе на начин праћења и процјену система финансијског управљања и контрола кроз која се разматра:

- начин успоставе система извјештавања највишем руководству о функционисању система финансијског управљања и контрола;
- начин на који се обезбјеђује да се процедуре и остали интерни акти спроводе у пракси и ажурирају према потреби,
- праћење спровођења препорука екстерних и интерних ревизора.

Након завршетка самопроцјене за утврђене слабости и недостатке потребно је планирати активности за њихово рјешавање.

О резултатима самопроцјене система финансијског управљања и контрола, као и о активностима које се планирају предузети на рјешавању уочених слабости и мјерама за даља унапређења, институције су у обавези поднијети извјештај ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ.

ц) Активности интерне ревизије

Интерна ревизија, чије успостављање је прописано Законом о интерној ревизији у институцијама БиХ, у функцији је објективне и независне процјене система финансијског управљања и контроле.

Јединица интерне ревизије је функционално и организационо одвојена од осталих организационих јединица и директно одговорна руководиоцу институције. Функционална и организациона одвојеност важна је како би интерна ревизија могла обезбиједити независност и објективност у планирању својих активности, односно у утврђивању подручја која ће ревидирати на основу процјене ризика, ревидирању пословних система и процеса, те извјештавању руководиоца институције.

Руководилац интерне ревизије по правилу учествује на састанцима руководиоца како би добио додатне информације највишег руководства о пословању институције, приоритетима и евентуалним потешкоћама и сл. Те информације су важне интерним ревизорима за утврђивање подручја која ће ревидирати и усмјеравање ревизорских ресурса у циљу јачања система интерних контрола. На оваквим састанцима се треба расправљати и о ревизорским препорукама, њиховом спровођењу и о активностима предузетим за рјешавање препорука.

Интерна ревизија путем својих извјештаја пружа руководиоцу додатне, независне информације о томе како функционишу системи интерних контрола у ревидираним подручјима, како руководиоци на које су пренесена овлашћења и одговорности остварују циљеве и резултате и како управљају буџетским средствима за која су надлежни, те које се препоруке дају у циљу побољшања пословања.

За руководиоце интерна ревизија представља помоћ да се уоче одређене слабости и неправилности које се у свакодневном обављању активности нису уочиле и да се на вријеме предузимају мјере које ће те слабости рјешавати.

Интерна ревизија се врши по јасно утврђеној методологији у складу са Приручником за интерну ревизију са стандардима интерне ревизије који је објавила ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ, а на основу које може ревидирати системе и процесе, утврдити слабости и дати препоруке.

Сваком пословном систему и процесу, интерна ревизија приступа сагледавајући и анализирајући их кроз три аспекта:

- који су циљеви тог пословног система/процеса,
- који су ризици да се ти циљеви не остваре и које се контроле очекују, те
- утврђивање, анализа и тестирање постојећих контрола.

Ревизорски налази до којих долази интерна ревизија морају се заснивати на доказима, а препоруке које дају интерни ревизори требају да буду реалне и спроводиве.

У поступку спровођења интерне ревизије изузетно је важно усаглашавање нацрта ревизорског извјештаја са ревидираним субјектом са циљем да се утврди да ли су узета у обзир сва потребна сазнања, документација и информације којима се поткрепљују ревизорски налази, те да ли су препоруке адекватне.

Дате препоруке се требају проводити у складу са плановима активности. Непроведене препоруке значе да системи и даље имају слабости и да пријете ризици од пропуста у пословању.

Спровођење ревизорских препорука је одговорност руководиоца.

У оквиру мишљења интерних ревизора између осталог, узима се у обзир и статус спровођења датих препорука, те уколико нису спроведене, руководство мора да планира отклањање слабости и неправилности.

Резиме

Системи финансијског управљања и контрола захтијевају континуирано праћење и процјену њихове адекватности, ефикасности и ефективности.

Праћење и процјена спроводи се путем сталног праћења, самопроцјене и интерне ревизије.

Важно је нагласити да су Изјаве о одговорности за остваривање циљева институција и самопроцјена система финансијског управљања и контрола приликом израде годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола механизми самопроцјене и њихова је првенствена намјена да институцијама помогну преиспитати и анализирати сопствене системе финансијског управљања и контрола, те благовремено уочити слабости и предузети мјере за њихово рјешавање.

5. ПЛАНИРАЊЕ АКТИВНОСТИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ И РАЗВОЈ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

Успостављање и развој финансијског управљања и контроле, засновано на одговарајућим одредбама Закона о финансирању институција БиХ, подразумијева и примјену добрих пракси и искустава везаних за процедуре и активности које је потребно спровести како би систем постао оперативан и функционалан.

У том смислу планирање активности за успостављање и развој финансијског управљања и контроле у институцијама БиХ извршено је на бази искустава која се заснивају на случајевима у којима већ постоји неки систем који функционише и у којем постоје подсистеми који регулишу поједина подручја пословних процеса.

Узимајући у обзир ову препоруку, али и друга искуства и препоруке, ЦХЈ овим Приручником промовише и сугерише свим институцијама БиХ да изврше анализе постојећег система, посебно стављајући акценат на недостатке и неусаглашености са Стандардима интерне контроле и препорукама из овог Приручника.

У појединим институцијама БиХ донесени су интерни акти у којима су прописани поједини пословни процеси или засебне активности. За већину пословних процеса није прописан начин њиховог обављања у складу са начелима економичности, ефикасности, ефективности и општеприхваћеним међународним стандардима интерне контроле.

Уобичајена пракса у таквим случајевима је да се аналитичким поступцима преиспитају постојећа рјешења и да се утврде недостаци у постојећим интерним контролама и радње потребне за исправљање тих недостатака.

Међутим, кључна препорука проистекла из добрих пракси гласи: **Не постоји универзални модел успоставе система финансијског управљања и контрола.**

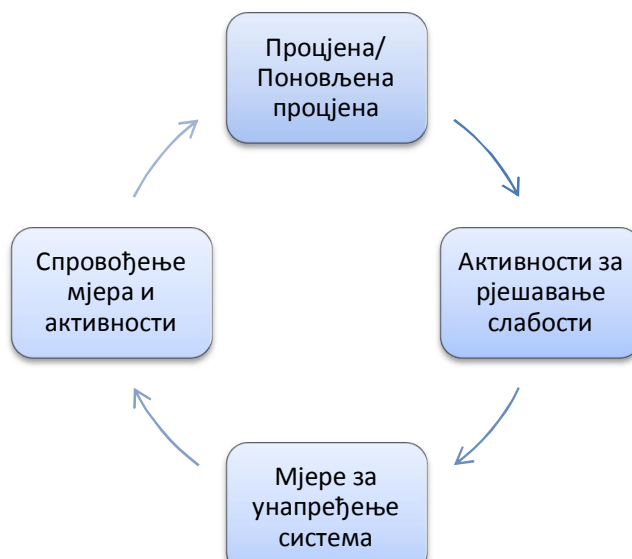
Постојећи систем интерних контрола није успостављен узимајући у обзир циљеве које институције желе да остваре, ризике који утичу на остваривање циљева и економичност, ефикасност и ефективност, него су постојеће контроле усмјерене само на остваривање законитости и правилности.

Овај приступ о успостављању система финансијског управљања и контрола представља само смјерницу, те се може према потреби мијењати да би се њиме задовољиле јединствене специфичности, околности и захтјеви институције.

Планирање активности за развој финансијског управљања и контроле представља континуирани процес који се може сагледати кроз сљедеће кораке:

1. процјена система финансијског управљања и контрола путем различитих облика праћења, самопроцјене и интерне ревизије, узимајући у обзир и налазе и препоруке екстерне ревизије,
2. утврђивање активности за рјешавање уочених слабости и недостатака,
3. утврђивање мјера за даља унапређења и побољшања система финансијског управљања и контрола, које нужно не значе постојање слабости у систему,
4. провођење активности за рјешавање слабости и мјера за унапређења система финансијског управљања и контрола и
5. поновна процјена система финансијског управљања и контрола и поновно провођење свих осталих корака.

Циклус планирања активности за успоставу и развој система финансијског управљања и контрола приказан је на сљедећој слици.



Слика број 9 - Циклични приказ планирања активности у успостављању и развоју система финансијског управљања и контрола

Развој финансијског управљања и контроле је континуиран и добро документован систем осмишљен тако да идентификује слабости интерне контроле, утврди мјере које су потребне за исправљање уочених недостатака, обезбиједи праћење и спровођење потребних корективних радњи, те периодично процјењивање адекватности интерних контрола. Систем подразумијева сљедеће активности:

1. *Организационо успостављање* је кључни елемент успјешног успостављања система финансијског управљања и контрола, који укључује:
 - а. Додјелу одговорности

Крајњу одговорност за дјелотворне интерне контроле носи руководство сваке институције. Руководиоци који су одговорни за свакодневно пословање, такођер су одговорни и за дјелотворност интерних контрола у својим организационим јединицама. Додјела одговорности се разликује међу институцијама зависно од величине и организационе структуре институције.

Лице задужено за финансијско управљање и интерну контролу

Руководилац институције ће именовати лице задужено за финансијско управљање и контролу. Ово лице ће бити одговорно и имати овлашћења за координирање активностима развоја интерне контроле. Лице задужено за финансијско управљање и контролу је задужено је за координацију сљедећих активности на нивоу институције:

- праћење и оцјењивање цјелокупног система интерне контроле
- координирање развоја и спровођења интерне контроле
- праћење утврђених недостатака и потребних корективних радњи

- обезбјеђивање да су сви запослени упознати са процедурама и политикама, те да добивају одговарајућу обуку из области интерних контрола
- извјештавање према захтјевима интерних и спољних корисника

Радна група за финансијско управљање и контролу

У институцији се може формирати радна група за успостављање система финансијског управљања и контрола. Одлуку о формирању радне групе доноси руководилац институције узимајући у обзир величину институције, годишњи буџет, сложености организационе структуре, као и друге факторе који су важни за доношење одлука. У случају да се у институцији формира радна група истом ће управљати лице задужено за финансијско управљање и контролу. Чланови радне групе треба да буду стручњаци са знањем и искуством у сљедећим подручјима: финансијско управљање, интерна контрола, управљање људским потенцијалима, процјена и управљање ризицима, јавне набавке и слично.

Дужности радне групе су:

- попис и опис пословних процеса,
- израда мапе пословних процеса,
- утврђивање контролног окружења,
- координирање процеса идентификације и процјене ризика,
- координирање приликом одређивања начина управљања ризиком,
- успостављање контролних активности које обухватају писане политике и процедуре,
- успостављање система информација и комуникација,
- успостављање система контрола и функционисања финансијског управљања,
- утврђивање начина праћења и процјене адекватности успостављеног система финансијског управљања.

b. Линије извјештавања

Интерни систем извјештавања и праћења потребно је успоставити ради праћења напретка реализације задатака институције. Подручја која треба пратити укључују сљедеће:

- израде и спровођења пописа и описа пословних процеса
- израда и спровођење процјене ризика
- спровођење прегледа интерних контрола
- напредак корективних радњи у подручјима у којима су контроле потребне, али не постоје, гдје су недовољно јаке или су претјеране тако да ометају пословање.

Линије извјештавања требају укључивати кратак преглед информација везаних за резултате процјене ризика, прегледе интерних контрола или ревизије, тестирање корективних радњи.

с. Процес документовања

Документација се води за попис и опис свих пословних процеса, процјену ризика, тестирање и праћење. Методе вођења документације уређује свака институција према сопственим потребама. Документација треба да буде довољно детаљна како би се могао извршити преглед, односно праћење.

2. *Планирање успостављања и развоја финансијског управљања и контроле*

Ово је један од најважнијих корака у цијелом процесу. Планирање успостављања финансијског управљања и контроле треба садржавати активности потребне за спровођење финансијског управљања и контроле, рокове за спровођење појединих активности, као и одговорна лица за сваку активност.

3. *Састављање изјаве о визији и мисији, те кључни циљеви пословања*

Изјава о визији представља дугорочан смјер у развоју институције и иста истовремено треба бити амбициозна и реална. Она треба бити у писаном облику.

Изјава о мисији разрађује изјаву о визији и прописује јој сврху. Она нема временски оквир, па постоји онолико дуго колико постоји институција.

Циљеви су описи стања које институција намјерава постићи како би остварила своју мисију и визију.

4. *Континуирана процјена система финансијског управљања и контрола (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникација, праћење)*

Континуирана процјена система финансијског управљања и контрола обавља се сталним праћењем и самопроцјеном, али и процјеном од стране интерне и екстерне ревизије. Наведени облици праћења и процјене система финансијског управљања и контрола путем којих се уочавају одређене слабости и недостаци, утврђују мјере и активности за њихово рјешавање и представљају полазни основ за планирање активности за успостављање и развој система финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ.

5. *Документованост пословних процеса*

Како је детаљно описано у поглављу 4.4.4. Документованост система, кључне пословне процесе могуће је документовати на више начина:

- писаним упутствима, процедурама, односно доношењем интерних аката који укључују правилнике, инструкције, смјернице и слично
- информатизацијом пословних система и процеса
- изработом књиге/мапе пословних процеса

Нарочито су важне јасне процедуре везане за процесе из буџетског циклуса, средњорочног планирања, израде буџета, извршења буџета, укључујући и процес уговарања и набавке, рачуноводствене процесе у смислу обраде материјално-финансијске документације, евиденције и система извјештавања.

Све институције БиХ су у обавези да израде Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли са циљем провјере квалитета финансијског управљања и контроле. Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли чини Упитник о самопроцјени система финансијског управљања и контрола који се доставља ЦХЈ на основу Правилника о годишњем извјештавању о финансијском управљању и контроли у институцијама БиХ и Упутства за попуњавање упитника за самопроцјену система финансијског управљања и контрола.

11. Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли

Све институције БиХ су у обавези да израде Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли са циљем провјере квалитета финансијског управљања и контроле. Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли чини Упитник о самопроцјени система финансијског управљања и контрола који се доставља ЦХЈ на основу Правилника о годишњем извјештавању о финансијском управљању и контроли у институцијама БиХ и Упутства за попуњавање упитника за самопроцјену система финансијског управљања и контрола.

12. Периодично тестирање интерних контрола у подручјима високог ризика

Успостављање и развој система финансијског управљања и контрола је комплексан процес који се одвија у више фаза. Овај процес укључује дефинисање циљева, анализу постојећих контрола, процену ризика и управљање ризицима, израду ревизорског трага, документацију пословних процеса, процену пет компонента, визију, мисију и циљеве, планирање, успостављање и развој ФМС-а, организационо успостављање, периодично тестирање ИК у подручјима високог ризика, годишњи извјештај о систему ФМС-а, извјештај о ИК, план дјеловања за корективне радње и анализа постојећих и потребних контрола.

Успостављање и развој система финансијског управљања и контрола је комплексан процес који се одвија у више фаза.



Слика број 10 - Успостављање и развој система финансијског управљања и контрола

5.1. Активности за превазилажење уочених недостатака система финансијског управљања и контрола

Све институције БиХ су дужне планирати и предузимати активности у циљу рјешавања:

- a. уочених недостатака приликом израде Годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли
- b. налаза и препорука интерне и екстерне ревизије, односно Канцеларије за ревизију институција БиХ
- c. уочених недостатака приликом израде Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције
- d. других мјера предвиђених за даљи развој финансијског управљања и контроле

a) Активности које се планирају предузети у циљу рјешавања уочених недостатака приликом израде Годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли

Институције су у обавези да проведу самопроцјену система финансијског управљања и контрола на бази Упитника за Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли (образац ГИ-ИК). Одговарајући на питања из Упитника, институције процјењују развијеност појединих компоненти интерних контрола (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникације, праћење и процјена). Сваки негативан одговор најчешће указује на одређене недостатке и слабости, односно подручја која захтијевају даља унапређења у пословању.

Мјере које се планирају предузети ради отклањања уочених слабости и недостатака, односно за даљи развој финансијског управљања и контроле по компонентама, проводе се на начин да се истим додијеле одговорна лица и рокови за спровођење.

b) Активности које се планирају предузети у циљу рјешавања налаза и препорука интерне и екстерне ревизије - Канцеларије за ревизију институција БиХ

Институције су обавезне уважити препоруке интерне ревизије које су усмјерене на побољшање система интерних контрола.

Активности које се планирају предузети у циљу рјешавања налаза и препорука интерне ревизије укључују препоруке интерне ревизије које нису спроведене или су дјелимично спроведене, а које се планирају спровести у наредном периоду.

Институције ће спровести активности у циљу рјешавања налаза и препорука Канцеларије за ревизију институција БиХ из претходно обављених ревизија.

Осим процјене ефикасности и ефективности система финансијског управљања и контрола коју спроводе саме институције, екстерна ревизија коју обавља Канцеларија за ревизију институција БиХ у складу са међународним стандардима, обезбјеђује додатне информације о начину управљања буџетским средствима и њиховој потрошњи, те указује на слабости у систему финансијског управљања и контрола које је потребно рјешавати.

Кључне слабости у систему (управљање приходима, расходима, обавезама, имовином, јавне набавке и сл.) на које је Канцеларија за ревизију институција БиХ указивала у својим извјештајима требају бити схваћене уједно као и слабости система финансијског управљања и контрола.

с) Активности које се планирају предузети у циљу рјешавања уочених недостатака приликом израде Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције

Путем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институција добија информације о развијености система финансијског управљања и контрола, које уједно и служе као основ за утврђивање мјера за даљи развој овог система.

д) Друге мјере које се планирају предузети у циљу даљег развоја финансијског управљања и контроле

Институције требају узети у обзир и све друге мјере чијим се спровођењем унапређује квалитет финансијског управљања и контроле, а које нису произашле из претходно описаних анализа (нпр. код увођења новог информационог система, надоградње постојећег и сл.)

Поред наведених мјера, могу се навести и активности које су усмјерене према рјешавању слабости или недостатака које су уочене приликом обављања надзорних активности, као и активности које су усмјерене на рјешавање најзначајнијих ризика у пословању утврђених на основу извјештаја о ризицима и друго.

Резиме

Институције требају приступити развоју финансијског управљања и контрола на начин да сагледају, анализирају и уваже извјештаје који су резултат самопроцјене система финансијског управљања и контрола, извјештаје који су резултат рада интерне ревизије, те извјештаје Канцеларије за ревизију институција БиХ. Такођер, треба узети у обзир и мјере које произилазе из развојних активности у појединим подручјима и нису нужно усмјерене на рјешавање до сада утврђених слабости већ на даље унапређење система финансијског управљања и контрола.

Све институције су у обавези да планирају активности усмјерене на даљи развој финансијског управљања и контрола. Од институција се очекује развој и јачање система финансијског управљања и контрола, што је значајно за развој стратешког планирања, развој система одговорности и бољу координацију активности у институцијама БиХ.

6. ИЗВЈЕШТАВАЊЕ О ФИНАНСИЈСКОМ УПРАВЉАЊУ И КОНТРОЛИ

Институције о функционисању система финансијског управљања и контрола извјештавају путем подношења:

- Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције и
- Годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола (образац ГИ-ИК)

Подношење Изјаве о одговорности за остваривање циљева, чија је форма и оквирни садржај прописан од стране Савјета министара БиХ, уређено је Законом о финансирању институција БиХ.

Подношење Годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола уређује се Правилником о годишњем извјештавању о финансијском управљању и контроли у институцијама БиХ и Упутством за израду годишњег извјештаја о систему интерних финансијских контрола у институцијама БиХ.

6.1. Извјештавање путем Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције

Институције достављају Министарству финансија и трезора БиХ Изјаву о одговорности за остваривање циљева институције уз годишњи извјештај о извршењу буџета до 28. фебруара текуће године за претходну годину. Путем Изјаве о одговорности за остварење циљева институције, руководица институције потврђује да је током фискалне године обезбиједио намјенско, сврсисходно и законито кориштење средстава одобрених буџетом институције за остваривање утврђених циљева, те економично, ефикасно и ефективно функционисање система финансијског управљања и контрола у институцији.

6.2. Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли

Поред Изјаве о одговорности за остваривање циљева институције, институције су у обавези да изврше самопроцјену система финансијског управљања и контрола испуњавањем Упитника за годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли.

- Попуњени упитник (образац ГИ-ИК) представља Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли и све институције су дужне исти доставити ЦХЈ.

Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли у складу са Правилником о годишњем извјештавању о финансијском управљању и контроли у институцијама БиХ одобрава руководица институције.

Кроз Годишњи извјештај о финансијском управљању и контроли, институције обавјештавају ЦХЈ о функционисању система финансијског управљања и контрола кроз COSO компоненте.

У оквиру компоненте контролно окружење, институције извјештавају о:

- питањима етике и интегритета
- начину руковођења (редовно одржавање састанака највишег руководства)
- развијености планског приступа пословању (дефинисање стратешких циљева, циљева програма, циљева садржаних у годишњим плановима организационих јединица, повезаност наведених циљева и сл.)
- делегирању овлашћења и одговорности за циљеве/програме/активности и буџетска средства
- уређености линија извјештавања (о реализацији програма/пројеката и уз то везана буџетска средства)
- сарадњи са другим институцијама

У оквиру компоненте управљање ризицима, институције извјештавају о:

- задуживању лица за координацију управљања ризицима
- утврђивању ризика у односу на циљеве
- процјењивању утицаја/вјероватноће ризика
- документовање података о ризицима (регистри ризика)
- извјештавање о ризицима
- информисаност о ризицима у пословању

У оквиру компоненте контролне активности, институције извјештавају о:

- постојању писаних интерних правила (правилници, инструкције, упутства, смјернице) из подручја која детаљније уређују процесе из буџетског циклуса: Документ оквирног буџета, израда и реализација финансијског плана, евиденција пословних догађаја и трансакција, набавки и уговарања, управљање имовином, наплата сопствених прихода, поврат неоправдано утрошених или погрешно исплаћених буџетских средстава
- начину примјене принципа раздвајања дужности
- спровођењу накнадних контрола намјенске потрошње исплаћених буџетских средстава
- увиду у уређеност контролних активности у институцији

У оквиру компоненте информације и комуникације, извјештавају о:

- подношењу извјештаја о реализацији циљева, програма, пројеката
- начину праћења и анализирања буџета
- развијености рачуноводствених система (праћење трошкова/прихода по програмима, пројектима, активностима, организационим јединицама)
- постојању евиденција уговорених обавеза
- интерним извјештајима за потребе финансијског извјештавања
- информатизацији система и интегрисаности ИТ система
- документованости пословних процеса
- информатичкој повезаности институција

У оквиру компоненте праћење и процјена система, институције извјештавају о:

- праћењу и извјештавању о функционисању система финансијског управљања и контрола

- начину на који се обезбјеђује да се интерни акти (правилници, инструкције, смјернице, упутства) спроводе у пракси и да се ажурирају
- реализацији препорука екстерне и интерне ревизије

6.3. Консолидовани годишњи извјештај о систему финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ

На основу појединачних годишњих извјештаја о финансијском управљању и контроли институција (образац ГИ-ИК) ЦХЈ израђује консолидовани годишњи извјештај о систему финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ.

Сврха консолидованог годишњег извјештаја о систему финансијског управљања и контрола у институцијама БиХ је информисање Савјета министара БИХ о активностима које су у извјештајном периоду проведене у области развоја система интерне финансијске контроле, о стању и будућем развоју система интерне финансијске контроле.

Резиме

Институције БиХ извјештавају о развоју система финансијског управљања и контрола на два начина. Институције путем Изјаве о одговорности за остваривање циљева, извјештавају о постигнутом степену развоја система финансијског управљања и контрола у складу са Законом о финансирању институција БиХ.

Поред тога, институције су у обавези да извјештавају о систему финансијског управљања и контрола путем Годишњег извјештаја о финансијском управљању и контроли како би се систем процијенио кроз све COSO компоненте. На основу достављених извјештаја, ЦХЈ Министарства финансија и трезора БиХ израђује годишњи консолидовани извјештај и подноси га Савјету министара БиХ.

Потребно је нагласити да је сврха овог извјештавања благовремено откривање слабости и недостатака у систему финансијског управљања и контрола са циљем његовог даљег развоја.

7. ПРИЛОЗИ

Прилог 1: Економичност, ефикасност и ефективност у пружању јавних услуга

Прилог 2: Примјер описа послова организационе јединице за финансије у дијелу координације финансијског управљања и контроле

Прилог 3: Balanced scorecard – метода за мјерење успјешности

Прилог 4 – 1: Образац за утврђивање/попис пословних процеса

Прилог 4 - 1а: Образац за утврђивање/попис пословних процеса - примјер попуњеног обрасца

Прилог 4 – 2: Образац мапе пословних процеса

Прилог 4 - 2а: Образац мапе пословних процеса- примјер попуњеног обрасца

Прилог 5 – 1: Идентификациони образац

Прилог 5 - 1а: Идентификациони образац - примјер попуњеног обрасца

Прилог 5 – 2: Образац за израду дијаграма тока са симболима за израду дијаграма тока

Прилог 5 - 2а: Образац за израду дијаграма тока - примјер попуњеног обрасца

Прилог 1: Економичност, ефикасност и ефективност у пружању јавних услуга

Један од циљева финансијског управљања и контроле је обављање пословања не само на правилан и етичан начин и у складу са законима и подзаконским прописима, већ и **на економичан, ефикасан и ефективан начин.**

Намјера овог прилога је да се појасне појмови економичности, ефикасности и ефективности и дају практични примјери њихове примјене у институцијама БиХ.

Економичност је усмјерена на максимално смањивање трошкова ресурса који се користе у некој активности како би се остварили циљеви, водећи при томе бригу о њиховој примјереној квалитети.

Економично пословање значи нерасипничко и уравнотежено пословање.

Институција која послује економично набавља ресурсе неопходне за извршење активности по најнижим трошковима, а да истовремено не нарушава захтјеве за квалитетом, количином и благовременошћу.

Смисао економичности је да се не набавља оно што није потребно, већ само оно што је стварно потребно и што ће се заиста користити.

Примјер економичности: набавка горива или канцеларијског материјала по најповољнијој цијени.

Ефикасност је усмјерена на однос између постигнутих резултата (излаза) и ресурса (улаза) употребљених за њихово остварење.

Ефикасност не значи само смањити трошкове, већ она укључује и мјерење како институција користи своје ресурсе, те како их трансформише у резултате.

Ефикасно пословање значи да се уз минимално трошење ресурса постиже одређени квантитет и квалитет производа/услуга или да се максималан квалитет и количина производа/услуга добија кориштењем расположивих ресурса.

Институција послује ефикасно када постиже максималне резултате кориштењем ресурса које има на располагању, или када циљану количину и квалитет услуге/производа остварује кориштењем минималних улазних ресурса.

Примјери ефикасности:

Примјер 1: Уколико Агенција за државну службу у случају смањења буџета одржи исти ниво и квалитет обука, тада је она ефикаснија. С друге стране, уколико су се кориштењем истог нивоа ресурса успију организовати квалитетније и разноврсније обуке у складу са захтјевима институција БиХ, тада је Агенција такођер ефикаснија.

Примјер 2: Смањење трошкова сервисирања и одржавања, на примјер, возила, компјутера, опреме или фотокопирних уређаја, параметар је за мјерење ефикасности.

С друге стране, возни парк у којем остаје пуно службених возила која се не користе или су покварена због нередовног одржавања, примјер је неефикасности.

Ефективност је усмјерена на остварење унапријед одређених општих или специфичних циљева (конкретне планиране активности), те стварни учинак (остварени излаз) у поређењу са учинком који се намјеравао постићи.

Ефективно пословање значи пословање у којем резултати неке активности одговарају циљу или жељеним учинцима који су се намјеравали постићи.

Институција послује ефективно када успјешно остварује жељене резултате, опште и посебне циљеве или политике, односно када разумно троши.

Другим ријечима, то значи да утрошени ресурси и реализоване активности имају за резултат остварење постављених циљева пословања и учинака који се намјеравају постићи.

Примјер ефективности:

Смањена стопа појаве заразе због појачане контроле квалитета хране од стране Канцеларије за ветеринарство.

Примјеном распона мјера и показатеља успјешности пословања (попут поузданости, тачности, благовремености и сл.) могуће је процијенити ефективност институције.

Међусобна повезаност економичности, ефикасности и ефективности

Економичност, ефикасности и ефективност треба посматрати као цјелину, јер на примјер, нема смисла радити нешто на јефтинији начин ако с тим не остварујемо жељени резултат.

Институција може смањити трошкове и пословати економично, али то не значи да је истовремено и ефективан ако тиме не остварује жељене резултате.

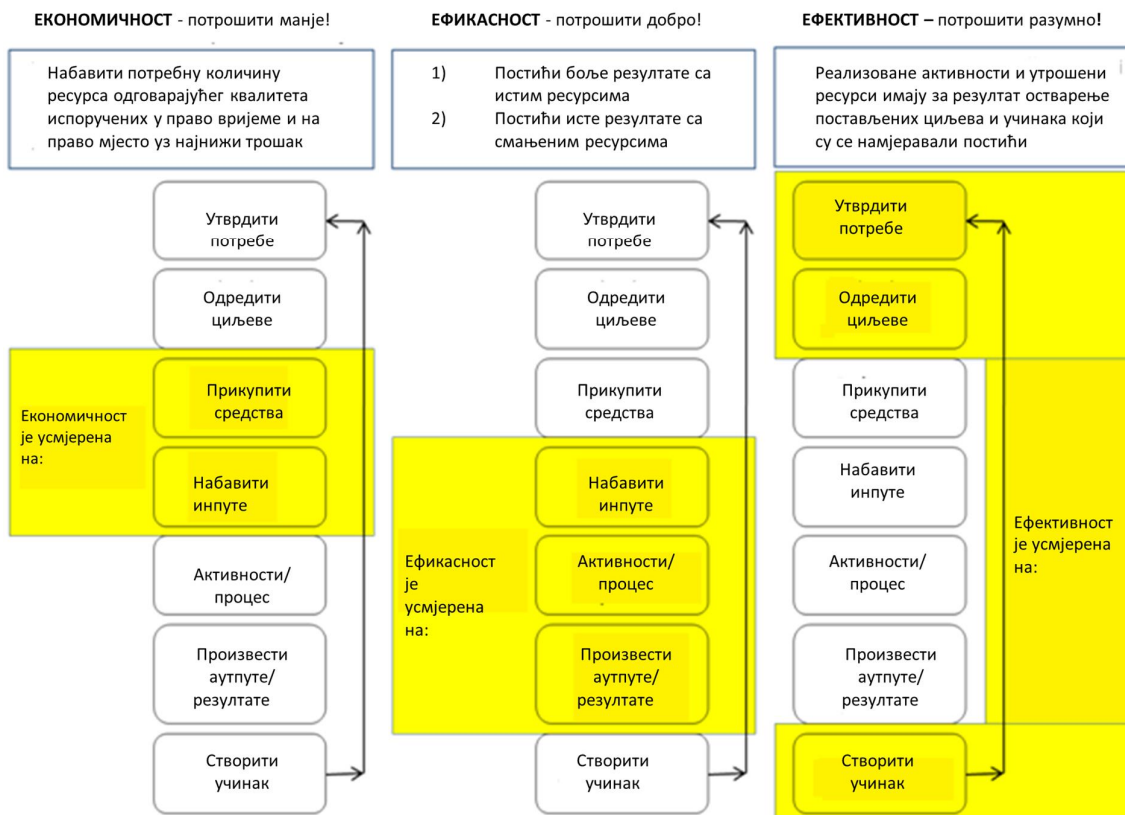
Економичност, ефикасност и ефективност међусобно су повезани и у пракси су границе између истих ријетко јасно уочавају.

За мјерење економичности, ефикасности и ефективности потребно је јасно познавати потребе корисника услуга, циљеве пословања, утврдити показатеље успјешности којима ће се пратити остварење учинака, трошкови пословања и сл.

Развојем средњорочног планирања се од институција захтијева утврђивање општих и посебних циљева, дефинисање начина остварења, те утврђивање показатеља резултата и показатеља успјешности, чиме се стварају предуслови за боље и веће мјерење економичности, ефикасности и ефективности пословања.

Сљедећа слика даје приказ економичности, ефикасности и ефективности у контексту елемената из стратешког плана (циљеви, активности, резултати, учинци) и ресурса потребних за њихову реализацију:

Повезаност економичности, ефикасности и ефективности у пружању јавних услуга



Ради лакшег разумијевања горе приказаног графикана и односа економичности, ефикасности и ефективности у наставку се додатно појашњавају појмови инпут, активности/процеси, аутпути/резултати те учинци.

INPUTI (УЛАЗИ) укључују све ресурсе који се у оквиру програма троше у циљу пружања одређене услуге, а могу бити људски и финансијски (као и кориштење имовине, нпр. канцеларијског простора).

АКТИВНОСТИ/ПРОЦЕСИ представљају радње које институција предузима са инпутима (улазима) како би остварио одређене резултате (излазе). То је мјера која показује како институција користи своје улазе да би постигао резултате (излазе). Мјере активности често су дефинисане као инцијативе, на примјер: разрадити план, провести студију, одржати обуку или изградити зграду.

OUTPUTI/РЕЗУЛТАТИ/ИЗЛАЗИ: представљају произведене робе или пружене услуге од стране институције, односно директне производе или услуге настале на основу активности институције. Резултати (излази) требају мјерити и квалитет и квантитет. Квалитет излаза је често теже одредити него његов квантитет. Међутим, са исправним техникама, квалитет се може мјерити узевши у обзир факторе као што су: поузданост, исправност и благовременост резултата односно излаза. Они се стављају у однос према количини оствареног посла (број разрађених планова, број одржаних обука).

УЧИНАК/ИСХОД/OUTCOME: жељени резултат, достигнуће; оно што се жели постићи неким активностима. То су користи за примаоце услуга – грађане, клијенте – или учинак који осјећају примаоци услуга који су обухваћени појединим програмом. Жељени учинак је на примјер: здрава популација. Да би се то остварило потребне су различите активности (едуковати људе о здравом начину живота, произвести здраву храну) које представљају резултате/output. Мјере учинка обично су дефинисане као фразе, на примјер: смањење стопе криминалитета, повећање вјештина или процентуално смањење запошљавања радника по уговору о дјелу и сл.

Прилог 2: Примјер описа послова организационе јединице за финансије у дијелу координације финансијског управљања и контроле

Организациона јединица за финансије:

- обавља послове координације развоја финансијског управљања и контроле у институцији;
- координира израду плана развоја финансијског управљања и контроле;
- учествује и помаже руководећим службеницима осталих организационих јединица у успостављању и развоју процедура и поступака у вези припреме, обраде, тока и архивирања финансијских и других докумената у свим сегментима пословања организације;
- усмјерена је на успостављање интерних контрола и анализу ризика у институцији у дијелу праћења прихода и примитака, извршавања буџета и финансијског плана (расхода и издатака), поступака јавних набавки и управљања пројектима у циљу извршавања послова из дјелокруга рада организације;
- учествује у изради извјештаја о функционисању система финансијског управљања и контрола;
- координира развој финансијског управљања и контроле, те пружа подршку осталим руководиоцима у развоју финансијског управљања у цијелој институцији;
- у сарадњи са осталим руководиоцима осмишљава развој претходних и накнадних контрола у процесима планирања, реализације и праћења реализације буџетских средстава;
- иницира израду интерних аката (правилника, упутстава) којима се уређују описи послова, овлашћења и одговорности појединих учесника у процесима планирања, израде програма, праћења реализације програма, обраде финансијских докумената, интерног извјештавања о реализацији буџетских средстава и о оствареним циљевима;
- у сарадњи са осталим руководиоцима потиче развој рачуноводствених система, односно пружа подршку руководиоцима у осмишљавању интерних евиденција о трошковима и другим за њих релевантним финансијским информацијама, као и о садржају и структури интерних извјештаја за потребе благовременог и ефикасног финансијског управљања;
- указује на недостатке;
- иницира мјере за отклањање недостатака;
- сарађује са Централном хармонизацијском јединицом Министарства финансија и трезора БиХ, доставља прописане извјештаје и тражену документацију.

Прилог 3: Balanced Scorecard (BSC метода) – метода за мјерење успјешности

1. Увод

Развој средњорочног планирања у смислу постављања циљева, повезивања циљева са буџетским средствима и дефинисања показатеља успјешности, захтијева и развој начина праћења успјешности у институцијама БиХ. Често се успјешност у институцијама посматра само кроз реализацију буџета, односно да ли је институција реализовала буџет у складу са висином и структуром плана, те да ли је при томе поштовала прописе.

Међутим, успјешност у институцијама подразумијева пуно више, захтијева одговоре на питања да ли су грађанима пружене квалитетне, брзе и тачне услуге и информације, да ли су буџетска средства утрошена на правилан, етичан, економичан, ефикасан и ефективан начин, да ли су организације које пружају услуге грађанима међусобно повезане и имају ли вјеште и образоване запосленике, да ли су ефикасни пословни процеси у институцији која пружа услуге грађанима и сл.

За потребе мјерења успјешности институција, са развојем средњорочног планирања осим обавезе подношења класичних финансијских извјештаја уводи се и обавеза извјештавања о оствареним циљевима према дефинисаним показатељима. Уз буџетски захтјев по економској класификацији расхода и програмској класификацији, институције прилажу образложење, а да би могли израдити образложење, морају припремити извјештај о постигнутим циљевима и резултатима програма заснованим на показатељима успјешности из надлежности институције у претходној години.

Мјерење успјешности у институцијама БиХ је комплексно, јер бити успјешан значи задовољити потребе корисника, одговорно управљати средствима и људским ресурсима, те ефикасно организовати своје пословне процесе.

2. Основна обилежја BSC модела

Једна од метода мјерења успјешности пословања, односно остваривања постављених циљева је BSC метод. Ријеч је о метод који се често користи у приватном сектору, али све чешће га налазимо у примјени и у јавном сектору. BSC метод полази од основне претпоставке да финансијски показатељи нису једини и довољни показатељи пословања, већ су потребна четири (или више) сегмената како би се добио уравнотежени поглед за мјерење резултата успјешности пословања институције.

Имплементација BSC метода није једноставна и треба се посматрати као индивидуални процес за сваку институцију. Наиме, свака институција је специфична и имплементација BSC модела мора да се прилагоди специфичностима поједине институције, односно ресора.

Управо због комплексности, BSC модел се може примијенити и на одређену организациону јединицу унутар институције, или само на спровођење једног програма који је сам по себи захтјеван, те чије спровођење треба посматрати кроз различите сегменте.

Као што смо већ истакли, праћење успјешности пословања се посматра кроз различите сегменте. Осим кључног финансијског сегмента, битно је кроз квалитетно одабране показатеље посматрати:

1. учинке активности за остваривање постављених циљева на саме кориснике,
2. квалитет пословних процеса у институцији, као и саму институцију
3. функционалну повезаност њених структура и
4. задовољство запосленика институције.

Четири основна сегмента BSC методе за мјерење успјешности су:

- КОРИСНИЦИ,
- ФИНАНСИЈЕ,
- ЉУДИ И
- ПРОЦЕСИ.

КОРИСНИЦИ

У сегменту корисника поставља се питање шта корисници очекују и како ћемо мјерити да ли су они задовољни услугама које им пружа институције.

Неки од показатеља лоше успјешности у пружању услуга корисницима могу бити: велик број приговора/жалби по рјешењима, кашњење у роковима при одговарању на упите грађана и сл.

ФИНАНСИЈЕ

У сегменту финансија посматрамо да ли је обезбијеђена фискална одговорност, како повећати сопствене приходе, како смањити трошкове, како боље планирати средства и како боље управљати буџетом, те како побољшати контролу буџета и процјену ризика. Без постојања финансијске перспективе и финансијских показатеља успјешности нема успјешне примјене BSC методе.

Неки од показатеља лоше успјешности у овом сегменту могу да буду: значајно неподударање буџета и резултата (излаза), превише додатних трошкова или претјерани отпис потраживања.

Добар примјер мјерења успјешности у сегменту финансија може да буде када је постављен циљ смањења трошкова (обезбјеђење уштеда кроз избегавање непотребног задржавања новца на посебним рачунима и смањење трансакцијских трошкова код преноса новца са рачуна на рачун), а мјерење успјешности у остваривању овог циља посматра се кроз имплементацију система трезорског пословања.

ЉУДИ

У овом сегменту прате се запосленици, а посебну пажњу треба обратити на вјештине и компетенције запосленика, технолошку инфраструктуру и радну климу.

Институције у остваривању мисије и постизању циљева пословања морају се првенствено ослонити на вјештине, знања и способност самих запосленика, затим на добру радну климу међу запосленицима, те на технолошку структуру којом се на одговарајући начин пружа подршка запосленицима да на једноставан, транспарентан и ефикасан начин обављају своје задатке.

Неки од показатеља лоше успјешности у овом сегменту могу да буду, на примјер: недостатак јасних описа послова и дефинисаних одговорности, односно недокументованост истих, велики број изостанака са посла, боловања, као и прековремених сати.

Добар примјер мјерења успјешности у сегменту задовољства запосленика може бити када поставимо циљ: “унаприједити знање запосленика о финансијском управљању и контроли”, а мјерење успјешности у остваривању овог циља посматрамо кроз број едукованих интерних ревизора и број одржаних семинара о финансијском управљању и контроли који су прошли сви запосленици у институцији.

ПРОЦЕСИ

Фокус овог сегмента је спровођење кључних интерних процеса институције у њеном пословању. Када се утврде кључни пословни процеси надограђују се пословним активностима. С обзиром на разноврсност услуга које пружају институције, различити су и кључни пословни процеси тако да и у овом дијелу BSC модел мора да буде примијењен на начин да задовољава специфичне околности сваког пословног подручја. Ова перспектива укључује циљеве у подручјима као што су: побољшање програма услуга, побољшање пословног планирања и др.

У институцијама се за побољшање пословних процеса, односно за мјерење њихове успјешности увијек морају постављати питања: како унаприједити квалитет услуге, како повећати транспарентност пружања услуге, како увести модерне алате за пружање услуга и сл.

Неки од показатеља лоше успјешности у сегменту пословног процеса набавки могу бити: претјерано кориштење процедура за хитне, непредвиђене набавке, непоштивање плана набавке, често враћање робе добављачу и сл.

Добар примјер мјерења успјешности у сегменту ефикасности пословних процеса може да буде када имамо за циљ бољу повезаност са потребама грађана.

У BSC методи потребно је у сваком сегменту утврдити циљеве, узрочно-посљедичне везе међу њима (стратешка мапа), дефинисати показатеље успјешности и циљане вриједности, као и активности које ће омогућити спровођење стратегије и остваривање постављених циљева у висини утврђених вриједности.

3. Предуслови за примјену BSC методе

Да бисмо били у могућности примијенити BSC методу, морају бити задовољени неки основни предуслови, као што су:

1. постојање стратешког документа,
2. јасно постављени циљеви (општи и посебни/стратешки циљеви и приоритети),
3. квалитетно одабрани показатељи,
4. добар систем прикупљања података,
5. јасне мјере као и њихов ограничени број,
6. добра организациона структура са јасном подјелом овлашћења и одговорности,

7. постављени циљеви јасно повезани са финансијским средствима
8. подршка руководиоца институције у примјени BSC метода који мора бити стваран, а не само формалне природе.

Ако нису испуњени наведени предуслови онда ће се институција суочити са низом потешкоћа у примјени BSC метода.

Међутим, ако су основни предуслови за примјену BSC метода испуњени и ако се он на одговарајући начин користи, онда примјена BSC метода има за резултат:

- остварење циљева,
- унапређење процеса,
- ефикаснију и ефективнију употребу ресурса,
- мотивисаније/едукованије запосленике,
- унапређење информационих система,
- способност праћења напретка,
- веће задовољство корисника.

4. Закључак

Овај прилог као допуна Приручнику за финансијско управљање и контролу нема за сврху наметање обавезе примјене BSC модела у институцијама БиХ, већ је намјера Централне хармонизацијске јединице МФиТ указати у којем се смјеру жели ићи, односно шта све овај метод обухвата и на које се све начине може мјерити успјешност пословања са посебним нагласком на кључне претпоставке за мјерење успјешности.

Наиме, за квалитетно финансијско управљање потребно је сагледати и успјешност пословања, а горе наведени основни предуслови су кључни за мјерење успјешности. Испуњавањем ових предуслова, односно развојем средњорочног планирања, постављањем мјерљивих циљева за чије испуњавање смо предвидјели квалитетне мјере и успостављањем везе истих са буџетским средствима, као и постојање добро дефинисаних показатеља помоћи ће нам у мјерењу властите успјешности, без обзира да ли примјењујемо BSC метод или неки други. У овом процесу мјерења успјешности посебну важност имају извјештаји који повезују финансијске параметре са нефинансијским параметрима, јер управо извјештавањем се добија повратна информација о успјешности што може довести до промјена у већ постојећим стратешким плановима или до побољшања будућих стратешких планова (боље постављени циљеви, квалитетније припремљене мјере, боље дефинисање показатеља, квалитетнија повезаност циљева и буџетских средства и др.).

Институција је дужна у финансијском управљању водити рачуна о примјени начела „вриједност за новац“, а то значи да се у пружању услуга грађанима задовоље стандарди квалитета и да се то учини на економичан и ефикасан начин, односно да се потроши што је могуће мање финансијских средстава, а пружи квалитетна услуга.

1. Табела 4-1: Јединица за пословни процес

Организациона јединица:	
Руководилац организационе јединице:	

ПОСЛОВНИ ПРОЦЕС	АКТИВНОСТИ У ПРОЦЕСУ

Прилог 4 -1а: Образац за утврђивање/попис пословних процеса - примјер попуњеног обрасца

Организациона јединица:	Одсјек за финансијско-рачуноводствене послове
Руководилац организационе јединице:	Шеф одсјека

ПОСЛОВНИ ПРОЦЕС	АКТИВНОСТИ У ПРОЦЕСУ
Процес обрачуна и исплате плата	• Прикупљање података потребних за обрачун плата; • Евидентирање промјена у односу на претходни мјесец (боловање, прековремени рад, годишњи одмор, обуставе); • Захтјев за одобрење средстава МФиТ; • Унос података у систем за обрачун плата; • Обрада обрачуна плата и накнада запослених за текући мјесец • Захтјев за исплату плата банци • Захтјев за пренос средстава на рачуне запосленика; • Припремање и вршење дистрибуције платних листа запосленим; • Израда и достављање извјештаја надлежним органима и институцијама у вези плата и накнада
Процес набавки	• Припрема плана набавке на основу достављених захтјева од стране организационих јединица и у складу с одобреним буџетом • Покретање поступка јавних набавки

	роба и услуга • Формирање комисије • Припрема спецификације за ТД • Припрема ТД • Објава тендера или спровођење конкурентског захтјева • Преузимање и достава ТД • Отварање понуда • Одабир најуспјешнијег понуђача • Одговори на евентуалне приговоре неодабраних понуђача • Закључење уговора са одабраним понуђачем • Обавјештење о закључењу уговора • Реализација уговора
Процес финансијско рачуноводствених послова	
Процес планирања и извршења буџета	
Процес благајничког пословања	
Вођење сталних средстава	

Прилог 4 – 2: Образац мапе пословних процеса

НАЗИВ БУЏЕТСКОГ КОРИСНИКА	КЊИГА/МАПА ПРОЦЕСА	ШИФРА ПРОЦЕСА
		ВЕРЗИЈА

ВЛАСНИК ПРОЦЕСА	
-----------------	--

НАЗИВ ПРОЦЕСА

ЦИЉ ПРОЦЕСА

ГЛАВНИ РИЗИЦИ

КРАТАК ОПИС ПРОЦЕСА
УЛАЗ:
АКТИВНОСТИ:
ИЗЛАЗ:

ВЕЗА С ДРУГИМ ПРОЦЕСИМА / ПОСТУПЦИМА

РЕСУРСИ ПОТРЕБНИ ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ ПРОЦЕСА

ШИФРЕ И НАЗИВИ ПОСТУПАКА

Прилог 4 - 2а: Образац мапе пословних процеса- примјер попуњеног обрасца

НАЗИВ ИНСТИТУЦИЈЕ	КЊИГА/МАПА ПРОЦЕСА	ШИФРА ПРОЦЕСА 1
		ВЕРЗИЈА 1
Министарство финансија и трезора БиХ		

ВЛАСНИК ПРОЦЕСА	ШЕФ ОДСЈЕКА
-----------------	-------------

НАЗИВ ПРОЦЕСА
Процес набавке роба

ЦИЉ ПРОЦЕСА
Задовољење потреба у МФИТ БиХ за одговарајућом робом и транспарентно и благовремено извршење процеса јавних набавки.

ГЛАВНИ РИЗИЦИ
Неу свајање плана буџета, неликвидност буџета, поништење тендера, жалбе, нетранспарентно провођење поступка, непоштивање уговора у вези са испоруком.

КРАТАК ОПИС ПРОЦЕСА
УЛАЗ: Захтјеви корисника за набавком роба
АКТИВНОСТИ: Припрема и одобравање плана набавки, захтјев за спровођење јавних набавки роба, формирање комисије, припрема спецификације за ТД, припрема ТД, објава тендера или спровођење конкурентског захтјева, отварање понуда, одабир. Одговори на приговоре, закључење уговора, обавијест о закључењу, заступање и поврат робе у случају неодговарајућих карактеристика
ИЗЛАЗ: Пријем робе траженог квалитета и карактеристика и исплата добављачу

ВЕЗА СА ДРУГИМ ПРОЦЕСИМА / ПОСТУПЦИМА
Спецификација-надлежна организациона јединица, достављање нацрта уговора Правобранилаштву на мишљење, обавјештење о закључењу уговора-Агенција за јавне набавке, исплате добављачу-трезор

РЕСУРСИ ПОТРЕБНИ ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ ПРОЦЕСА
Запосленици задужени за спровођење активности јавних набавки, финансијска средства, подршка информационог система.

ШИФРЕ И НАЗИВИ ПОСТУПАКА
1.1.Процес набавке роба

Прилог 5 – 1: Идентификациони образац

РЕВИЗОРСКИ ТРАГ-ИДЕНТИФИКАЦИОНИ ОБРАЗАЦ	
Датум/...../	
Припремио:	
Датум:/...../	
Одобрио:	
Верзија:	
Институција:	
Процес:	
Подпроцес:	
Износ буџета:	
Законски оквир:	
Циљ:	
Укључене организационе јединице институције:	
Укључене спољне стране:	
ОРГАНИЗАЦИОНА ШЕМА	

Прилог 5 - 1а: Идентификациони образац - примјер попуњеног обрасца

РЕВИЗОРСКИ ТРАГ-ИДЕНТИФИКАЦИОНИ ОБРАЗАЦ	
Датум 20.02.2012. Припремио: ХУ- стручни савјетник Датум: 24.02.2012 Одобрио: УЗ- Помоћник министра Верзија 1.0	
Институција: Министарство финансија и трезора БиХ	
Процес: Јавна набавка Подпроцес: Јавна набавка роба (рачунарске опреме) Износ буџета: 155.488 КМ	
Законски оквир: Закон о јавним набавкама	
Циљ: Задовољење потреба у МФИТ БиХ за одговарајућом робом, уз обезбјеђење услова за добро и транспарентно спровођење поступка јавних набавки.	
Укључене организационе јединице институције: Руководилац институције, Одсјек за финансијско рачуноводствене послове, Одсјек за управљање информатичким системом и други одсјеци.	
Укључене вањске стране: понуђачи, Агенција за јавне набавке, Канцеларија за разматрање жалби, Службени гласник БиХ, Правобранилаштво.	
ОРГАНИЗАЦИОНА ШЕМА	
Руководилац институције Ј. н. ф. ј. л. о. w. c. d. o. f. f. i. s. i. t. e. c. h. n. i. c. s. e. j. d. j. t. f. t. s. h. j. s. e. j. Ј. н. ф. ј. л. о. z. f. t. e. c. h. j. c. d. w. t. e. c. h. j. s. e. j. d. j. f. i. j. f. i. j. d. j. s. d. j. r. t. e. c. h. j. s. e. j. u. d. j.	

Прилог 5 – 2: Образац за израду дијаграма тока са симболима за израду дијаграма тока

ГРП	ИРМ	РДЗ		ИДЗ
		ИДЗ	ИДЗ	

ЛЕГЕНДА СИМБОЛА ЗА ИЗРАДУ ДИЈАГРАМА ТОКА

[illegible]

Прилог 5 - 2а: Образац за израду дијаграма тока - примјер попуњеног обрасца

Примјер вертикалног описа процеса набавке – отворени поступак набавке

ДИЈАГРАМ ТОКА	ОПИС АКТИВНОСТИ	ИЗВРШЕЊЕ		ПОПРАТНИ ДОКУМЕНТИ
		ОДГОВОРНОСТ	РОК	
	План набавке доноси се у оквиру средстава планираних буџетом	Руководилац		Годишњи план
	Исказивање потреба за набавком робе, радова или услуга	Шефови сектора/служби		Захтјев за набавку
	Контрола да ли је набавка планирана и укључена у План набавке	Шеф одсјека за финансије		
	Контрола да ли су обезбијеђена финансијска средства	Шеф одсјека за финансије		
	Одлука о покретању поступка	Руководилац		
	Рјешење о формирању комисије за ЈН	Руководилац		
	Одлука о именовању чланова Комисије за јавне набавке	Руководилац		Одлука о оснивању комисије за јавне набавке
	Формирање комисије			
	Припрема тендерске документације у складу са Законом о јавним набавкама	Предсједник комисија за јавне набавке		Тендерска документација
	Одлука о тендерској документацији	Руководилац		Одобрење тендерске документације
				Обавјештење о јавној набавци

ДИЈАГРАМ ТОКА	ОПИС АКТИВНОСТИ	ИЗВРШЕЊЕ		ПОПРАТНИ ДОКУМЕНТИ
		ОДГОВОРНОСТ	РОК	
<pre> graph TD Start(()) --> A[Јавно објављивање јавне набавке у Службеном гласнику, на веб страници јавних набавки и у другим медијима по избору уговорног органа] A --> B[Достављање тендерске документације заинтересованима] B --> C[Записивање и евидентирање пристиглих понуда] C --> D[Јавно отварање понуда] D --> E[Записник са јавног отварања понуда] E --> F{Да ли постоје две потпуне понуде?} F -- Не --> End1(()) F -- Да --> G[Преглед, оцена и упоређивање понуда] G --> H[Записник са приједлогом најповољнијег понуђача] H --> I{Да ли је изабран најповољнији понуђач?} I -- Не --> J[Достављање одлуке о избору најповољнијег понуђача] I -- Да --> K[Записивање приговора] K --> L{Да ли постоје жалбе?} L -- Не --> End2(()) L -- Да --> M[Објављивање резултата јавне набавке] M --> End3(()) </pre>	Објава Обавјештења о јавној набавци у Службеном гласнику, на веб страници јавних набавки и у другим медијима по избору уговорног органа			
	Достављање тендерске документације заинтересованима	Предсједник комисије за ЈН		
	Записивање и евидентирање пристиглих понуда		3 дана од записивања захтјева	Евиденција захтјева за достављање тендерске документације
	Јавно отварање понуда	Члан комисије за ЈН		Евиденција записаних понуда
	Записник са јавног отварања понуда	Члан комисије за ЈН		Евиденција записаних понуда
	Одлука о благовремености и потпуности понуда. У случају да не постоје двије потпуне понуде поништење.	Предсједник комисије за ЈН Предсједник комисије за ЈН	3 дана	Контролна листа поступка јавног отварања понуда
	Преглед, оцена и упоређивање понуда	Руководилац		Записник о отварању понуда
	Записник са приједлогом најповољнијег понуђача	Предсједник комисије за ЈН		Одлука о поништењу
	Одлука о најповољнијем понуђачу	Предсједник комисије за ЈН		Записник о прегледу, оцјени и упоређивању понуда
	Достављање одлуке о избору најповољнијег понуђача	Руководилац		Одлука о избору најповољније понуде
	Записивање приговора	Предсједник комисије за ЈН		Обавјештење понуђача о резултатима
	Одлука о наводима у приговору/жалби	Предсједник комисије за ЈН Руководилац		

ДИЈАГРАМ ТОКА	ОПИС АКТИВНОСТИ	ИЗВРШЕЊЕ		ПОПРАТНИ ДОКУМЕНТИ
		ОДГОВОРНОСТ	РОК	
<pre> graph TD A[Получавање приговора] --> B[Мишљење Правобранилаштва] B --> C[Закључење уговора о набавци] C --> D[Обавјештење о додјели уговора] D --> E[Обавјештење Агенција за ЈН о додјели уговора] E --> F[Пријем уговорене робе, радова или услуга (предмета набавке)] F --> G{Је ли испорука у складу са уговореним условима?} G -- Је --> H[Записник о испуњењу уговора] G -- Није --> F H --> I([Завршетак]) </pre>	Одговор на приговор			
	Мишљење Правобранилаштва	Руководилац	5 дана од пријема приговора	
	Закључење уговора о набавци			Уговор
	Обавјештење о додјели уговора	Руководилац	Најмање 15 дана од дана када су понуђачи обавијештени о резултату	Обавјештење о додјели уговора
	Обавјештење Агенција за ЈН о додјели уговора	Шеф одсјека за финансије		
	Пријем уговорене робе, радова или услуга (предмета набавке)			
	Контрола да ли је испорука проведена у складу са уговореним условима	Шеф одсјека	30 дана по закључењу уговора	Документ о пријему предмета набавке
	Записник о испуњењу уговора	Шеф одсјека за финансије		
		Шеф одсјека за финансије		Налог за плаћање