

PRIRUČNIK ZA FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU U JAVNOM SEKTORU U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

lipanj 2023. godine

Sadržaj

UVOD

1. UVOD U FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU
 - 1.1. Definicija, djelokrug, svrha i karakteristike kvalitetnih sustava finacijskog upravljanja i kontrole
 - 1.2. Regulatorni okvir za finacijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru
 - 1.3. Institucionalni odnosi u javnom sektoru i njihov utjecaj na finacijsko upravljanje i kontrolu
 - 1.4. Nadležnost i uloga Centralne harmonizacijske jedinice
2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODITELJA ORGANIZACIJA I RUKOVODITELJA OSNOVNIH ORGANIZACIJSKIH JEDINICA
 - 2.1. Upravljačka odgovornost rukovoditelja organizacije
 - 2.2. Prijenos ovlaštenja i odgovornosti
 - 2.3. Upravljačka odgovornost rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica
3. ULOGA ORGANIZACIJSKIH JEDINICA ZA FINACIJE U RAZVOJU FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE
4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE
 - 4.1. Kontrolno okruženje
 - 4.2. Upravljanje rizicima
 - 4.3. Kontrolne aktivnosti
 - 4.4. Informacije i komunikacije
 - 4.5. Praćenje i procjena sustava FUK
5. PRIJAVA NEPRAVILNOSTI I PREVARA
 - 5.1. Proračunski nadzor
6. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA RAZVOJ FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE
7. IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI
 - 7.1. Godišnje izvješće o funkcioniranju sustava FUK
 - 7.2. Konsolidirano godišnje izvješće o funkcioniranju sustava finacijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru u FBiH

ZAKLJUČAK

PRILOZI

UVOD

Svrha ovoga Priručnika je da pruži podršku organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH u razvoju finacijskog upravljanja i kontrole (u daljnjem tekstu: FUK) i nadogradnji postojećeg sustava unutarnjih kontrola sukladno regulativi za finacijsko upravljanje i kontrolu.

Pod obveznicima uspostave i razvoja FUK, sukladno članku 2. Zakona o finacijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine¹ - u daljnjem tekstu: Zakon o FUK, podrazumijevaju se korisnici javnih sredstava prve i druge razine proračuna Federacije, kantoni, gradovi, općine i izvanproračunski fondovi, pravne osobe u kojima Federacija ili kanton imaju većinski vlasnički udjel, kao i organizacije i tijela u javnom sektoru u Federaciji koja se

financiraju iz fondova i programa Europske unije (u daljnjem tekstu: korisnici).

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

Cilj FUK je da se osigura usuglašenost rada i poslovanja s važećom regulativom, pomogne da se osigura razumno uvjeravanje da se javna sredstva troše na odgovarajući način, promovira princip "vrijednost za novac", kao i visoki standardi upravljanja resursima i odgovorno ponašanje, odnosno da se osigura stvarna odgovornost i dobri sustavi unutarnjih kontrola u organizacijama javnog sektora.

Potrebno je naglasiti da FUK obuhvaća sve finacijske i nefinacijske aspekte poslovanja organizacije, provodi se u svim organizacijskim jedinicama i obuhvaća sve resurse, uključujući i strane fondove. Svaka aktivnost, projekt i program u organizaciji treba imati sustav kontrole u kojem se kontroliraju utvrđeni ciljevi. Sustav kontrole čine procedure, pravila, politike i instrukcije koje su osmišljene tako da osiguraju ostvarenje postavljenih ciljeva.

Rukovoditelji organizacija javnog sektora su odgovorni da se javni poslovi obavljaju sukladno zakonu i odgovarajućim standardima, odnosno da se javnim sredstvima upravlja na ekonomičan, efikasan i efektivan način. Kako bi uspostavili adekvatan i efektivan sustav kontrola, rukovoditelji imaju sljedeće odgovornosti:

- *Stimuliranje okruženja koje promovira kontrolu.* To podrazumijeva ponašanje i stavove rukovoditelja prema kontroli koji pokazuju visoke etičke i lične standarde, integritet, marljivost, lojalnost i poštenje. Ovakav način ponašanja i stavovi stvaraju okruženje u kojem se potiču odgovarajući i djelotvorni kontrolni procesi;
- *Utvrđivanje rizika i procjena mogućeg utjecaja rizika na rad i poslovanje.* To podrazumijeva utvrđivanje područja izloženih mogućim rizicima kod svake aktivnosti i u svim organizacijskim jedinicama korisnika. Izloženost se nakon toga ocjenjuje u smislu utjecaja na organizaciju i vjerojatnosti ostvarenja rizika. Rukovoditelji donose odluke o kontroliranju te izloženosti, usklađujući rizik i kontrole i uzimajući u obzir troškove provođenja kontrole, kao odgovora na rizik;
- *Uspostavljanje adekvatne infrastrukture rada i poslovanja* koja se sastoji od politika, standarda poslovanja i poslovne uspješnosti, proračuna/finacijskih planova, planova rada, sustava procedura i dr. koje se bave utvrđenim područjima izloženosti i kojima se rizik svodi na prihvatljivu razinu;
- *Osmišljavanje i provođenje kontrolnih procesa* kojima se zaposlenici motiviraju i usmjeravaju da poslove obavljaju na način koji omogućava ostvarivanje pozitivnih rezultata i unapređenje rada;
- *Uspostavljanje programa kontinuiranog praćenja* u svrhu utvrđivanja i izvješćivanja o djelotvornosti kontrolnih procesa.

Jasno je da zakonska obveza za postojanjem efikasnog sustava unutarnje kontrole potiče organizacije da šire sagledaju cjelokupan kontrolni okvir za koji su odgovorni. To dovodi do izrade cjelovite procjene kontrolnih aktivnosti organizacije, s ciljem stvaranja razumnog uvjeravanja u pogledu djelotvornosti sustava unutarnjih kontrola.

¹ "Službene novine Federacije BiH", broj: 38/16

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

Priručnik za FUK definiše okvir za unutarnju kontrolu u organizacijama u Federaciji BiH i na svojevrsan način pruža osnovu sustava FUK u odnosu na koju se može ocjenjivati unutarnja kontrola.

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

Bitno je na kraju dodati da je Federalno ministarstvo financija započelo razvoj informatizacije sustava javnih unutarnjih finansijskih kontrola putem aplikacije PIFC koja je dostupna svim organizacijama javnog sektora u Federaciji BiH, a koja služi za razvoj i unapređenje finansijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije kod korisnika, te jednostavniju i kvalitetniju konsolidaciju podataka o razvoju u oblasti PIFC.¹

1. UVOD U FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLU

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

Definicija

FUK se definiše kao sveobuhvatan sustav unutarnjih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni rukovoditelji korisnika, a kojim se upravljajući rizicima osigurava razumno uvjeravanje da će se u ostvarivanju ciljeva proračunska i druga sredstva koristiti pravilno, ekonomično, efikasno i efektivno².

Unutarnje finansijske kontrole u javnom sektoru³ predstavljaju cjelokupan sustav finansijskih i drugih kontrola koje uspostavlja rukovoditelj organizacije s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja ciljeva organizacije. Unutarnje finansijske kontrole u javnom sektoru obuhvaćaju mjere za kontroliranje prihoda, rashoda, imovine i obveza.

Adekvatni sustavi FUK uspostavljeni su onda kada upravljačka struktura planira i organizira poslovanje na način da se osigurava **razumno uvjeravanje**⁴ da se uspješno upravlja rizicima i da se u realizaciji ciljeva kao što su: obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, zaštita sredstava od gubitaka, zloupotrebe i štete, jačanje odgovornosti za ostvarenje poslovnih ciljeva, te pouzdanost i sveobuhvatnost finansijskih i drugih izvještaja, osigura da se javna sredstva (uključujući sve izvore financiranja) koriste pravilno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno.

Djelokrug i svrha

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

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

1. **finansijsko upravljanje i kontrola** uz jačanje odgovornosti za ostvarivanje ciljeva organizacije, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava finansijskog upravljanja i kontrola u organizaciji;
2. funkcionalno neovisna **unutarnja revizija** kao pomoć rukovoditelju organizacije koja obavlja preglede djelotvornosti unutarnjih kontrola;
3. **centralna harmonizacijska jedinica**, kao zasebna jedinica, koja razvija i usmjerava proces PIFC-a. Između ostalog, ova jedinica odgovorna je za uspostavljanje standarda unutarnje kontrole i unutarnje revizije, te osigurava da se ti standardi održavaju na odgovarajućoj razini kvalitete.

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

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

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

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

Važno je istaknuti da za FUK nisu i ne mogu biti zadužene samo organizacijske jedinice za financije, već je to sastavni dio upravljačke odgovornosti na svim razinama upravljanja i u svim organizacijskim jedinicama.

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

Svrha FUK je da osigura:

- obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, efikasan i efektivan način,
- usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i procedurama,

¹ Aplikacija PIFC je razvijena 2021, a testirana 2022. godine uz potporu EU projekta "Unapređenje javnih unutarnjih finansijskih kontrola u BiH i između ostalog omogućava vođenje elektronskih mapa procesa, registra rizika, računanje ključnih pokazatelja uspješnosti za javna poduzeća, te kvalitetnije izvješćivanje i povezivanje organizacije javnog sektora u Federaciji BiH

² Članak 3. točka 6) Zakona o FUK

³ Eng. Public Internal Financial Control (PIFC)

⁴ Razumno uvjeravanje podrazumijeva zadovoljavajuću razinu sigurnosti po određenom pitanju uzimajući u obzir odnos troškova i prednosti i rizike.

- zaštitu imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od nepravilnosti i prevara, jačanje odgovornosti za uspješno ostvarivanje postavljenih ciljeva i
- pravovremeno finansijsko izvještavanje i praćenje rezultata poslovanja.

Osnovne karakteristike kvalitetnih sustava FUK uključuju upravljanje po načelu "vrijednost za novac", upravljačku odgovornost na svim razinama upravljanja i sistemski pristup i razumijevanje kontrola:

Upravljanje po načelu "vrijednost za novac"

Jedna od osnovnih karakteristika kvalitetnih sustava FUK je upravljanje po načelu "vrijednost za novac".

Upravljanje po načelu "vrijednost za novac" treba osigurati da se u pružanju usluga i drugim aktivnostima kojima se organizacije bave, zadovolje standardi kvalitete i da se to učini na ekonomičan, efikasan i efektivan način, odnosno pruži kvalitetna usluga uz što je moguće manju potrošnju finansijskih sredstava. To od upravljačke strukture u javnom sektoru zahtijeva da aktivno upravlja javnim aktivnostima polazeći od sljedećih pitanja:

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

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

- Koliko koštaju usluge, aktivnosti, procesi i što uzrokuje troškove?
- Kako nova ulaganja utječu na troškove, a kako na prihode?
- Kako promjene u načinu korištenja usluga ili promjene u načinu organizacije poslovanja utječu na rashode, a kako na prihode?
- Koje se promjene u poslovanju očekuju u srednjoročnom razdoblju?
- Koji su troškovi alternativnih načina pružanja usluga ili organiziranja poslovanja?

Navedeno ukazuje da aktivno upravljanje zahtijeva adekvatne upravljačke informacijske sustave, čiji su temelj kvalitetni računovodstveni sustavi koji pružaju potrebne informacije za upravljanje rashodima, prihodima, imovinom i obvezama.

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

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

Ekonomičnost je usmjerena na maksimalno smanjivanje troškova resursa koji se koriste u nekoj aktivnosti kako bi se ostvarili ciljevi, vodeći pri tome brigu o njihovoj primjerenosti kvaliteti. Ekonomično poslovanje znači neraspisničko i uravnoteženo poslovanje.

Korisnik javnih sredstava koji posluje ekonomično nabavlja resurse neophodne za izvršenje aktivnosti po najnižim troškovima, a da istovremeno ne narušava zahtjeve za kvalitetom, količinom i blagovremenošću¹. Smisao ekonomičnosti je da ne pribavljamo ono što nam ne treba, već samo ono što nam stvarno treba i što ćemo zaista koristiti.

Efikasnost je usmjerena na odnos između postignutih rezultata (izlaza) i resursa (ulaza) upotrijebljenih za njihovo ostvarenje. Efikasnost ne znači samo smanjiti troškove, već ona uključuje i mjerenje kako organizacija koristi svoje resurse, te kako ih transformira u rezultate.

Efikasno poslovanje znači da se uz minimalno trošenje resursa postiže određena kvantiteta i kvaliteta proizvoda/usluga ili da se maksimalna kvaliteta i količina proizvoda/usluga dobiva korištenjem zadane kvantitete i količine resursa.

Korisnik javnih sredstava posluje efikasno kada postiže maksimalne rezultate korištenjem resursa koje ima na raspolaganju ili kada ciljano količinu i kvalitetu usluge/proizvoda ostvaruje korištenjem minimalnih ulaznih resursa. Jednostavnije rečeno, korisnik javnih sredstava je više efikasan kada isporuči više usluga, odnosno kada daje bolje rezultate s istim resursima, ili kada određenu razinu usluge ostvari korištenjem minimalnih resursa².

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

Efektivno poslovanje znači poslovanje u kojem rezultati neke aktivnosti odgovaraju cilju ili željenim učincima koji su se namjeravali postići. Korisnik javnih sredstava posluje efektivno kada uspješno ostvaruje željene rezultate, opće i posebne ciljeve ili politike, odnosno kada razumno troši. Drugim riječima, to znači da utrošeni resursi i realizirane aktivnosti imaju za rezultat ostvarenje postavljenih ciljeva poslovanja i učinaka koji se namjeravaju postići³.

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

Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost treba promatrati kao cjelinu, jer npr. nema smisla raditi nešto na jeftiniji način ako s tim ne ostvarujemo željeni rezultat. Naime, korisnik javnih sredstava može nešto raditi na jeftiniji način i poslovati ekonomično, ali to ne znači da je istovremeno i efektivan ako time ne ostvaruje željene rezultate.

Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost međusobno su povezani i u praksi su granice između istih rijetko jasno prikazane. Za mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti potrebno je jasno poznavati potrebe korisnika usluga, ciljeve poslovanja, utvrditi pokazatelje uspješnosti kojima će se pratiti ostvarenje učinaka, troškovi poslovanja i sl.

Razvojem strateškog planiranja se od korisnika javnih sredstava zahtijeva utvrđivanje općih i posebnih ciljeva, definiranje načina ostvarenja, te utvrđivanje pokazatelja rezultata i pokazatelja uspješnosti, čime se stvaraju preduvjeti za

¹ Primjer ekonomičnosti: nabava školskog i uredskog materijala odgovarajuće kvalitete po najpovoljnijoj cijeni.

² Primjer efikasnosti: ukoliko su kvaliteta njege i brige za pacijenta ostali isti usprkos smanjenju proračuna bolnice, tada je bolnica efikasnija; parametar za mjerenje efikasnosti je i smanjenje troškova servisiranja i održavanja vozila,

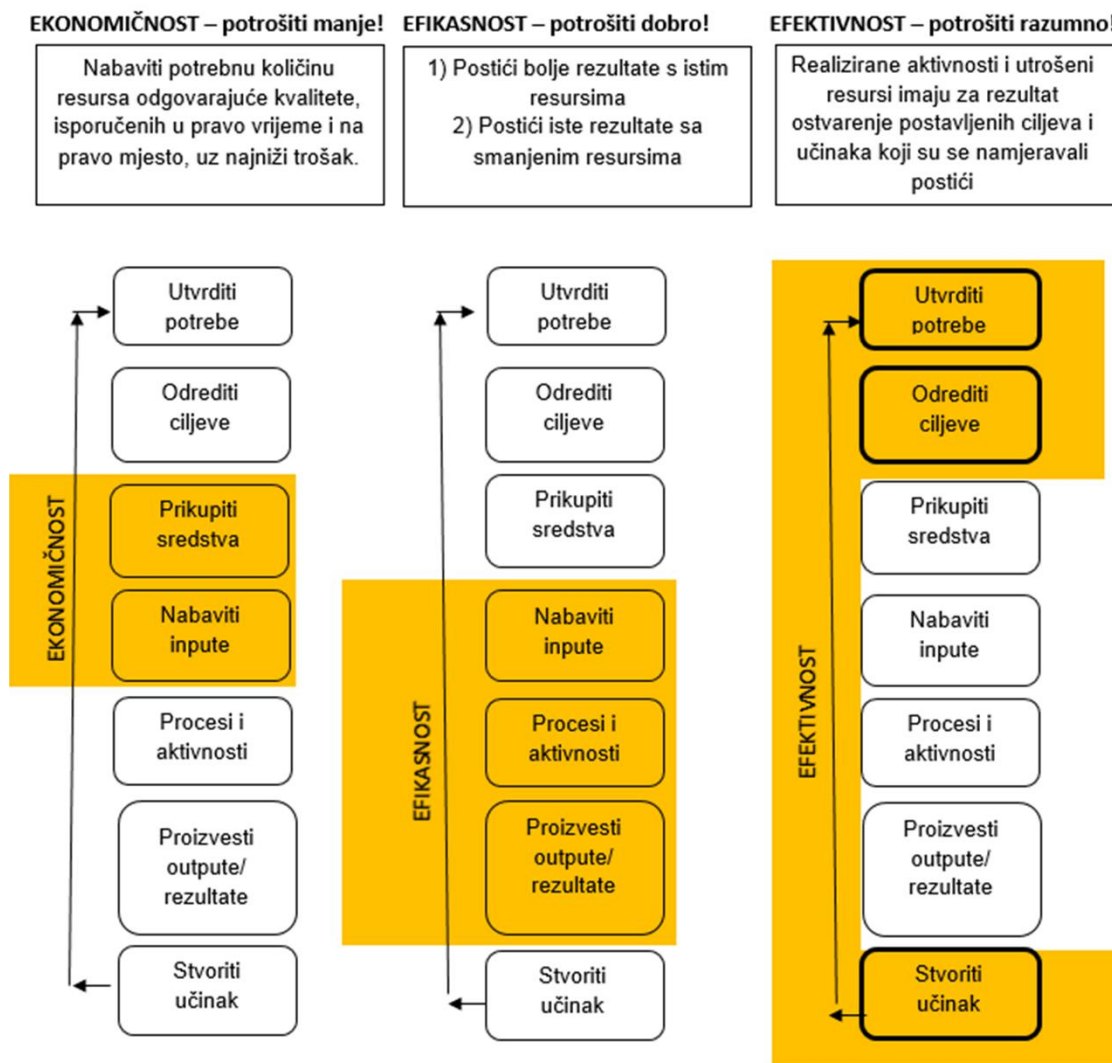
komputera, opreme. S druge strane, vozni park u kojem ostaje puno službenih vozila koja se ne koriste ili su pokvarena zbog neredovnog održavanja, primjer je neefikasnosti.

³ Primjer efektivnosti: smanjena stopa bolesti kao rezultat medicinske njege, poboljšanja u zdravlju i kvaliteti življenja, te smanjenja stopa mortaliteta.

bolje i veće mjerenoje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja korisnika u javnom sektoru.

aktivnosti, rezultati, učinci) i resursa potrebnih za njihovu realizaciju, dan je na sljedećoj slici:

Prikaz na šta je usmjerena ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u kontekstu elemenata iz strateškog plana (ciljevi,



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

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

Procesi predstavljaju radnje i aktivnosti koje korisnik javnih sredstava poduzima s inputima (ulazima) kako bi ostvario određene rezultate (izlaze). To je mjera koja pokazuje kako korisnik javnih sredstava koristi svoje ulaze da bi postigao rezultate (izlaze). Mjere aktivnosti često su definirane kao inicijative, na primjer: razraditi plan, provesti studiju, održati obuku ili izgraditi cestu.

Upravljačka odgovornost na svim razinama upravljanja

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

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

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

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

Paralelno s razvojem linija ovlaštenja i odgovornosti unutar organizacijske strukture potrebno je razvijati i sustav izvješćivanja. Naime, rukovodstvo na višim razinama treba imati pravovremene informacije o tome da li rukovodstvo na nižim razinama ostvaruje ono što se od njega očekuje, je li to sukladno zakonskim ovlaštenjima i koliko je u tome uspješno.

Razvoj upravljačke odgovornosti otežavaju sljedeći faktori:

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

Sistemski pristup i razumijevanje kontrole

Upravljanje po načelu "vrijednost za novac" s razvijenom upravljačkom odgovornošću na svim razinama upravljanja zahtijeva adekvatne sustave unutarnjih finansijskih kontrola, a odredbama Zakona o FUK, pratećim propisima i standardima unutarnje kontrole propisane su komponente unutarnjih kontrola putem kojih se provodi FUK.

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

Sustavi FUK zasnivaju se na pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola, ¹ koje uključuju:

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

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

Kontrolno okruženje čine lični i profesionalni integritet, etičke vrijednosti zaposlenih i njihova kompetentnost, te načini rukovođenja i stilovi upravljanja.

Prilikom sagledavanja kontrolnog okruženja, treba razmotriti i da li je misija organizacije jasno određena, postoji li vizija poslovanja i planski pristup poslovanju što uključuje postavljene ciljeve sadržane u strateškim i drugim planskim dokumentima i slično. Važno je analizirati i organizacionu strukturu, uključujući način podjele ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvještavanja, postojanje prakse pisanih pravila i

procedura, politike upravljanja ljudskim resursima i slično. Kvalitetan sustav FUK uzima u obzir sve prethodno navedene elemente iz kontrolnog okruženja i razmatra njihov utjecaj.

Ono što je također karakteristično za kvalitetne sustave FUK je i razvijen proces **upravljanja rizicima**. Naime, okruženje koje ima razvijen planski pristup poslovanju, gdje je jasno postavljena vizija poslovanja i definirani strateški i operativni ciljevi, zahtijeva i utvrđivanje rizika koji mogu biti prijetnja realizaciji postavljenih ciljeva i poduzimanje mjera kako bi se na njih adekvatno odgovorilo. Upravljanje rizicima treba sagledati kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika, te poduzimanje potrebnih radnji, posebno kroz sustav FUK. Važno je istaknuti da upravljanje rizicima treba postati sastavni dio procesa planiranja i donošenja odluka. Provođenje procesa upravljanja rizicima ogleda se prvenstveno u dokumentiranju informacija o rizicima, njihovoj vrsti, vjerojatnosti nastanka i procjeni utjecaja, uvođenju sistemskog izvješćivanja o rizicima, izradi strategija upravljanja rizicima i slično.

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

Kao primjeri kontrolnih aktivnosti mogu se navesti:

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

Važna komponenta sustava unutarnjih kontrola je i ona koja se odnosi na sustav **informacija i komunikacija** s obzirom na važnost poslovnih informacija za funkcije upravljanja i kontrole. Budući da je kvaliteta odluka koje donose upravljačke strukture u direktnoj vezi s kvalitetom informacija na temelju kojih se te odluke donose, neophodno je da informacije budu odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne. Navedeno zahtijeva efikasnu komunikaciju na svim razinama u organizaciji, izgradnju odgovarajućeg upravljačkog informacijskog sustava, te uspostavljanje i razvoj efikasnog, pravovremenog i pouzdanog sustava izvješćivanja.

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

Potrebno je naglasiti da sustav unutarnjih kontrola, bez obzira na to koliko je dobro osmišljen i operativan, rukovodstvu može pružiti samo razumno, ali ne i apsolutno uvjeravanje da se ostvaruju ciljevi organizacije. Razumna mjera u uvjeravanju je stvar procjene, pri čemu rukovoditelji trebaju identificirati i procijeniti rizike koji su vezani za aktivnosti, programe i projekte, te da utvrde prihvatljiv stupanj rizika u različitim okolnostima.

Dakle, iako unutarnja kontrola može pomoći organizaciji da ostvari svoje ciljeve, ona sama po sebi ne predstavlja rješenje za dobro upravljanje, ali, između ostalog, pruža informacije

¹ Komponente su utvrđene u skladu s INTOSAI smjernicama za standarde unutarnje kontrole za javni sektor zasnivaju se na COSO modelu za unutarnju

kontrolu (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, odnosno Odbor pokroviteljskih organizacija (COSO).

rukovodstvu o napretku organizacije u pogledu ostvarivanja ciljeva.

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

Primarni zakoni koji uređuju finansijsko upravljanje i kontrolu

Temeljni zakoni kojima se uređuje upravljanje javnim finansiranjima i definiraju pravila za finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru su Zakon o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine ¹ i Zakon o FUK.

Zakon o proračunima u Federaciji BiH (u daljnjem tekstu: Zakon o proračunima) temeljni je akt koji uređuje područje javnih finansiranjima, a njegova je osnovna svrha uspostaviti upravljanje i kontrolu nad finansijskim tokovima proračuna. Glavna područja koja uređuje Zakon o proračunima uključuju planiranje i izvršavanje proračuna Federacije BiH, proračuna kantona, gradova i općina i finansijskih planova izvanproračunskih fondova, proračunska načela, zaduživanje, garancije i upravljanje dugom, program javnih investicija, pravila fiskalne odgovornosti, kao i računovodstvo, izvješćivanje, nadzor i reviziju proračuna i drugih proračunskih korisnika.

Uz Zakon o proračunima doneseni su podzakonski akti kojima se detaljnije uređuju posebna područja definirana ovim Zakonom. Između ostalog, Zakon o proračunima uveo je obvezu sastavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti. ² Ovim odredbama se rukovoditelj proračunskog korisnika zadužuje da svake godine za prethodnu proračunsku godinu, za razdoblje u kojem je obavljao poslove rukovoditelja, popuni Izjavu o fiskalnoj odgovornosti kojom potvrđuje da je odgovoran za zakonito i namjensko korištenje sredstava i efikasno i uspješno funkcioniranje sustava FUK u okviru proračunom utvrđenih sredstava.

Zakon o FUK je *lex specialis* (poseban zakon) koji uređuje finansijsko upravljanje i kontrolu u javnom sektoru, propisuje zajedničke okvirne principe i standarde, regulira odgovornosti za uspostavljanje, razvoj i implementaciju FUK, nadležnosti Centralne harmonizacijske jedinice Federalnog ministarstva finansiranjima i drugih organizacija u javnom sektoru u Federaciji u provođenju sustava unutarnjih finansijskih kontrola, izvješćivanje o FUK, kao i poduzimanje radnji protiv nepravilnosti i prijevara. Zakon o FUK obavezuje rukovoditelje organizacija na uspostavljanje i razvoj sustava unutarnjih finansijskih kontrola, preuzimanje odgovornosti koju imaju sukladno Zakonu o proračunima, da osiguraju uspješno provođenje odredbi Zakona o proračunima, te da spriječe rizik pojave nepravilnosti i prijevara u organizaciji.

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

- planski pristup poslovanju i definiranje ciljeva organizacije;
- uređenu organizacijsku strukturu – definirana ovlaštenja i odgovornosti, te linije izvješćivanja;
- jasne procedure poslovanja;
- upravljanje rizicima;
- uspostavljanje i razvoj odgovarajućih kontrolnih mehanizama;
- uspostavljanje i razvoj sustava informacija i komunikacija, kao i
- stalno praćenje i procjenu sustava FUK.

Zakon o FUK predstavlja, u prvom redu, komplementarno zakonsko rješenje Zakonu o proračunima u Federaciji BiH. Naime, Zakon o proračunima postavlja temeljna pravila i procedure za izradu i donošenje proračuna, odnosno finansijskih planova, upravljanje proračunskim sredstvima i imovinom, proračunsko računovodstvo i izvješćivanje. Za provođenje navedenog u praksi potrebni su efikasni sustavi FUK, a metodologiju i standarde za uspostavljanje i način funkcioniranja sustava FUK propisuje Zakon o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH.

Oba zakona, Zakon o proračunima i Zakon o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH, ističu odgovornost rukovoditelja organizacije "za: 1. zakonito i namjensko korištenje sredstava i 2. efikasno i uspješno funkcioniranje sustava finansijskog upravljanja i kontrola u okviru proračunom utvrđenih sredstava" ³ i "da ciljeve organizacije ostvaruje upravljanjem sredstvima organizacije na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način". ⁴

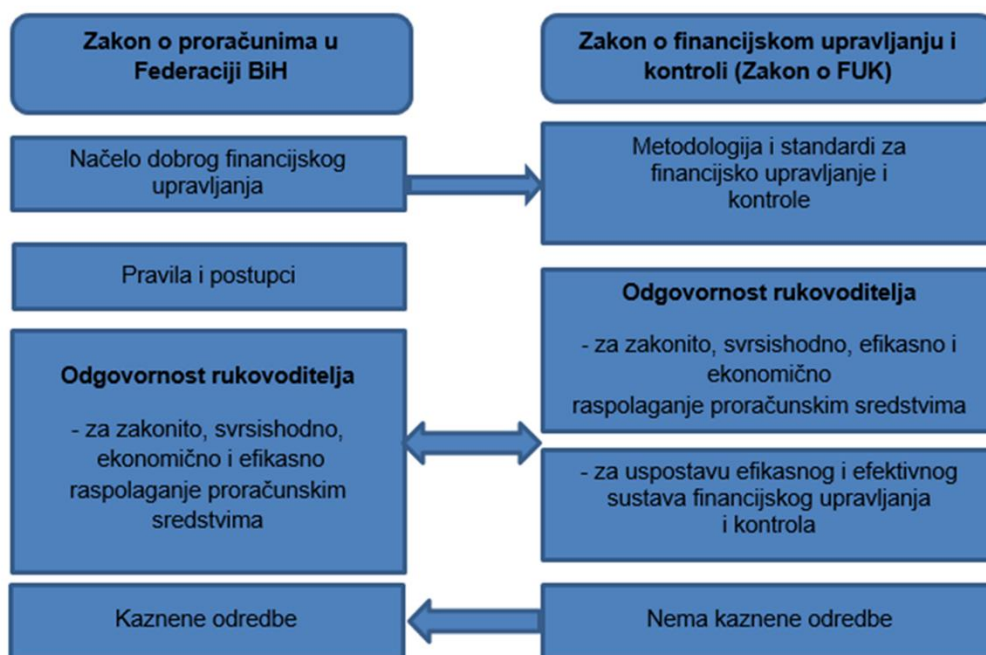
Zakon o FUK nema prekršajnih odredbi, međutim sustavi unutarnjih finansijskih kontrola koji nisu efikasni i efektivni mogu imati za posljedicu nezakonitu i neefikasnu potrošnju javnih sredstava, za što su sankcije predviđene u Zakonu o proračunima.

¹ Službene novine Federacije BiH", br. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 9/15, 102/15, 104/16, 5/18, 11/19, 99/19 i 25a/22

² Pravilnik o obliku, sadržaju, načinu popunjavanja i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti ("Službene novine Federacije BiH", broj 13/14)

³ Članak 44. Zakona o proračunima

⁴ Članak 12. stavak (2) Zakona o FUK



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

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

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

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

Ostala regulativa koja uređuje područje finansijskog upravljanja i kontrole

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

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

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

Područje	Propisi
Etika/Integritet	- Etički kodeks za državne službenike u Federaciji BiH - Etički kodeks/ Kodeks profesionalne etike za unutarnje revizore u Federaciji BiH
Ljudski resursi	- Zakon o državnoj službi u Federaciji Bosne i Hercegovine - Zakon o namještenicima u organima državne službe u Federaciji Bosne i Hercegovine - Zakon o radu
Strateško planiranje	- Zakon o razvojnom planiranju i upravljanju razvojem u Federaciji BiH - Uredba o trogodišnjem i godišnjem planiranju rada, monitoringu i izvješćivanju u Federaciji Bosne i Hercegovine
Organizacijska struktura	- Zakon o organizaciji organa uprave u Federaciji Bosne i Hercegovine - Zakon o federalnim ministarstvima i drugim tijelima federalne uprave - Zakon o gospodarskim društvima - Uredba o načelima za utvrđivanje unutarnje organizacije federalnih organa uprave i federalnih upravnih organizacija
Javne nabave	- Zakon o javnim nabavama Bosne i Hercegovine
Računovodstvo i finansijsko izvješćivanje	- Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine - Uredba o računovodstvu proračuna u Federaciji BiH
Dokumentiranje/ Arhiviranje	- Uredba o uredskom poslovanju u organima uprave i službama za upravu u Federaciji BiH - Uputa o načinu vršenja uredskog poslovanja u organima uprave i službama za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine - Uredba o organiziranju i načinu vršenja arhivskih poslova u organima uprave i službama za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine

Таблица број 2 - Примјер прописа који уређују ФУК у специфичним подручјима

Подручје	Прописи
Школство	- Оквирни закон о предшколском одгоју и образовању у Босни и Херцеговини - Оквирни закон о основном и средњем образовању у Босни и Херцеговини
Здравство	- Закон о здравственој заштити - Закон о здравственом осигурању
Јавна предузећа	- Закон о јавним предузећима у Федерацији БиХ
Просторно уређење	- Закон о просторном планирању и кориштењу земљишта на разини Федерације БиХ

Напомена: У претходним је таблицама наведен само дио прописа као примјер, јер сврха овог прегледа није да се на једном мјесту објединије прикаже сва регулатива у појединим областима, већ да се укаже на ширину и комплексност система ФУК.

Провођење финансијског управљања и контроле у пракси обухваћа бројне активности и процедуре суkladно важећим прописима и обликовање овог система у пракси код корисника у великој мјери зависи од специфичности које произлазе из подручја пословања појединих организација.

За успјешно провођење ФУК у пракси и како би се избјегла погрешна перцепција да је ФУК изолирана активност која се проводи само да би се формално испуниле обавезе према Закону о прорачунима и Закону о ФУК, важно је схватити да је ријеч о

систаву који истовремено интегрира и побољшава различита подручја пословања, суkladно међународно прихваћеним стандардима.

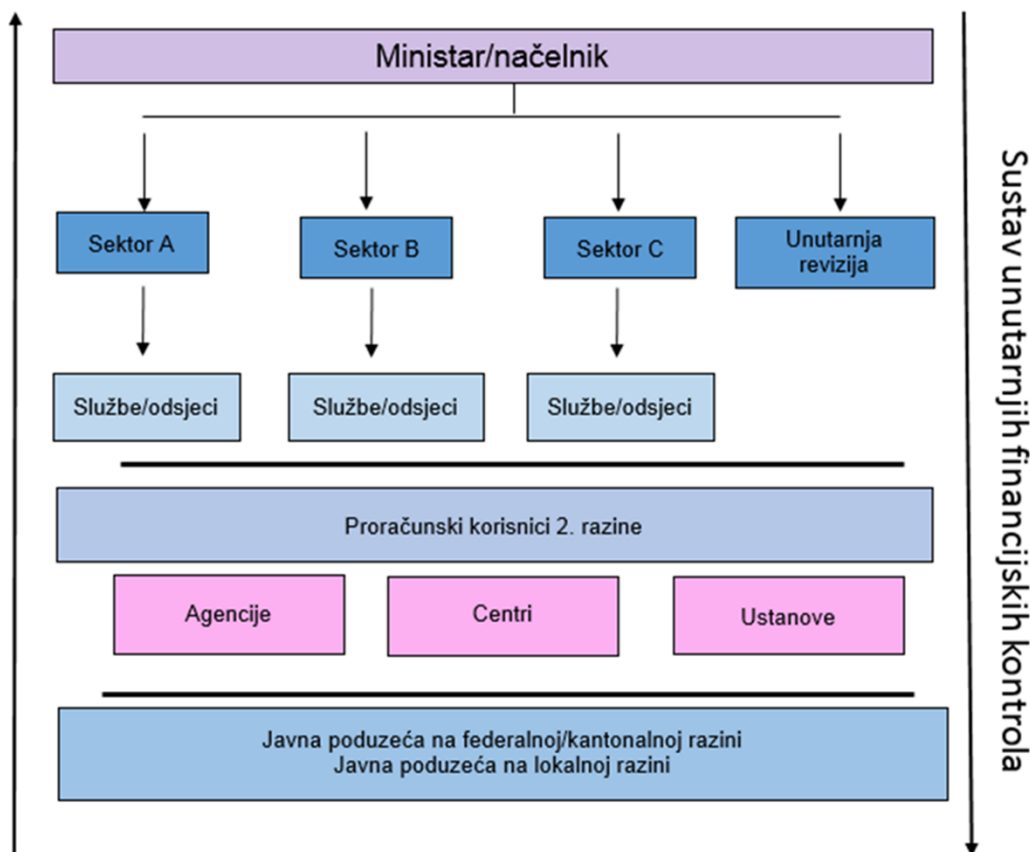
1.3. Институционални односи у јавном сектору и њихов утицај на финансијско управљање и контролу

Међусобна повезаност институција у јавном сектору кроз оснивачке односе, начин финансирања, провођење стратешких циљева, консолидацију прорачуна, односно финансијских планова и извјешћа и функционалну повезаност појединих организација утиче на област ФУК, па стога захтијева координирајући приступ како би се омогућио свеобухватан и cjelovit развој ФУК у јавном сектору.

Примјери међусобно повезаних институција су министарства и управне организације (самосталне или у саставу органа управе), основане са сврхом провођења одређених активности из ресора за које је задужено њима надлежно министарство.

Примјери међусобно повезаних институција представљају и кантиони и прорачунски корисници у њиховом саставу (установе у здравству, школству, култури и сл.), јединице локалне самоуправе и прорачунски корисници у њиховом саставу (установе у здравству, школству, култури, социјалне установе и сл.), укључујући и правне особе у већинском власништву Федерације и кантиона.

Повезаност између федералних министарстава и управних организација, кантиона и њихових прорачунских корисника, јединица локалне самоуправе и њихових прорачунских корисника јасно је видљива у прорачуну кроз организацијску класификацију.



Слика број 3 - Повезаност са корисницима у саставу

Корисници у саставу министарства/кантиона/јединица локалне самоуправе у функцији су реализације постављених циљева

одређеног ресора, односно реализације стратешких циљева ресорног министарства; кантиони у својој визији и стратешким документима

ističu kao prioritet razvoj obrazovne, zdravstvene, kulturne i ostale društvene infrastrukture. Međutim, aktivnosti koje su usmjerene na realizaciju takvih ciljeva provode škole, vrtići, bolnice, muzeji, knjižnice, dakle korisnici u sastavu kantona.

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

Svatko uređuje sustav FUK na svojoj razini, međutim, korisnici prve razine trebaju voditi računa da putem financijskog upravljanja i kontrole urede i suradnju s korisnicima u svom sastavu.

U tom smislu, od korisnika prve razine (ministarstva, kantona, jedinica lokalne samouprave) očekuje se sljedeće:

- uključivanje rukovoditelja korisnika niže razine na sastanke rukovodstva više razine,
- uključivanje korisnika niže razine u izradu strateških dokumenata koji se pripremaju na višoj razini
- detaljnije uređivanje međusobne suradnje s korisnicima u njihovom sastavu (npr. sporazumima, uputama i dr. se detaljnije uređuju ovlaštenja i odgovornosti u procesu strateškog planiranja i sl.)
- definiranje načina izvješćivanja od strane korisnika niže razine o najznačajnijim rizicima u njihovom poslovanju,
- nadziranje u kojoj mjeri korisnici u njihovom sastavu imaju uređene kontrolne aktivnosti u procesima izrade i realizacije proračuna, odnosno financijskih planova, nabave i ugovaranja, upravljanja imovinom i slično,
- uspostava informatičke povezanosti s korisnicima u njihovom sastavu, gdje god je to moguće,
- uspostava odgovarajućih sustava izvješćivanja koji osiguravaju praćenje funkcioniranja sustava FUK kod organizacija koje su u njihovom sastavu.

Povezanost korisnika u sastavu, ogleda se i kroz dostavljanje Godišnjeg izvješća o funkcioniranju sustava FUK (GI FUK), kroz koji se ostvaruje uvid u funkcioniranje sustava FUK kod korisnika u njihovom sastavu.

Ministarstva/kantoni/jedinice lokalne samouprave koji daju transfere i subvencije javnim poduzećima u njihovom većinskom vlasništvu također su u obavezi da razvijaju institucionalne odnose. Kako bi imao određenu razinu sigurnosti da se dana sredstva u javnim poduzećima koriste ne samo zakonito i pravilno, nego i ekonomično, efikasno, efektivno i svrsishodno, rukovoditelj proračunskog korisnika može urediti sustave kontrole vezane za odnos s javnim poduzećima u svojoj nadležnosti odnosno u svom vlasništvu na način koji se, u skladu s procijenjenim rizicima, smatra adekvatnim.

Naime, javna poduzeća¹ u funkciji su realizacije ciljeva resornog ministarstva/kantona/grada ili općine i obavljaju djelatnosti od javnog društvenog interesa, te se često financiraju i značajnim proračunskim sredstvima. Shodno tome, takva poduzeća trebaju razvijati elemente sustava FUK i poslovati u skladu s načelima FUK, na šta ih obvezuje i Zakon o FUK.

¹ Shodno članku 2. Zakona o javnim poduzećima u Federaciji BiH, javno poduzeće je pravna osoba koja je upisana u sudski registar kao gospodarsko društvo i koja obavlja djelatnost od javnog društvenog interesa (energetika, komunikacije, komunalne djelatnosti, upravljanje javnim dobrima i druge djelatnosti od javnog društvenog interesa) ili pravna osoba definirano kao javno poduzeće posebnim propisom.

Njihovi osnivači su u obvezi da prate razvoj takvog sustava kontrola koji će pružiti uvjerenje da su doznačena javna sredstva utrošena sukladno načelima kvalitetnog financijskog upravljanja, odnosno u svrhu realizacije postavljenih ciljeva i da poslovanje poduzeća ili ustanova neće ugroziti vlasnički kapital.

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

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

1.4. Nadležnost i uloga Centralne harmonizacijske jedinice

Centralna harmonizacijska jedinica Federalnog ministarstva financija (dalje u tekstu: CHJ FMF) je sektor pri Federalnom ministarstvu financija ovlašten za razvoj, rukovođenje i koordinaciju javne unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH² i ima sljedeće zakonske nadležnosti:

- pripremanje zakona i podzakonskih propisa iz područja FUK za organizacije u Federaciji BiH;
- pripremanje i ažuriranje strateških dokumenata iz oblasti razvoja sustava FUK u skladu s međunarodno prihvaćenim standardima, standardima unutarnje kontrole, praksama i propisima u Europskoj uniji;
- koordiniranje uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru;
- definiranje sadržaja programa obuke i koordinaciju aktivnosti na provođenju programa obuke iz oblasti FUK u organizacijama u Federaciji BiH;
- definiranje forme i sadržaja godišnjih izvješća, postupaka i rokova izvješćivanja o adekvatnosti i efektivnosti sustava FUK u organizacijama u FBiH;
- obavljanje analize, davanje preporuka kojima se unapređuje FUK u organizacijama u Federaciji BiH i praćenje njihove realizacije;
- ocjenjivanje adekvatnosti i efektivnosti sustava FUK u organizacijama u Federaciji BiH na godišnjoj razini u svrhu prikupljanja informacija za razvoj metodologije i standarda rada;
- vođenje i održavanje registra osoblja uključenog u FUK u organizacijama u Federaciji BiH.

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

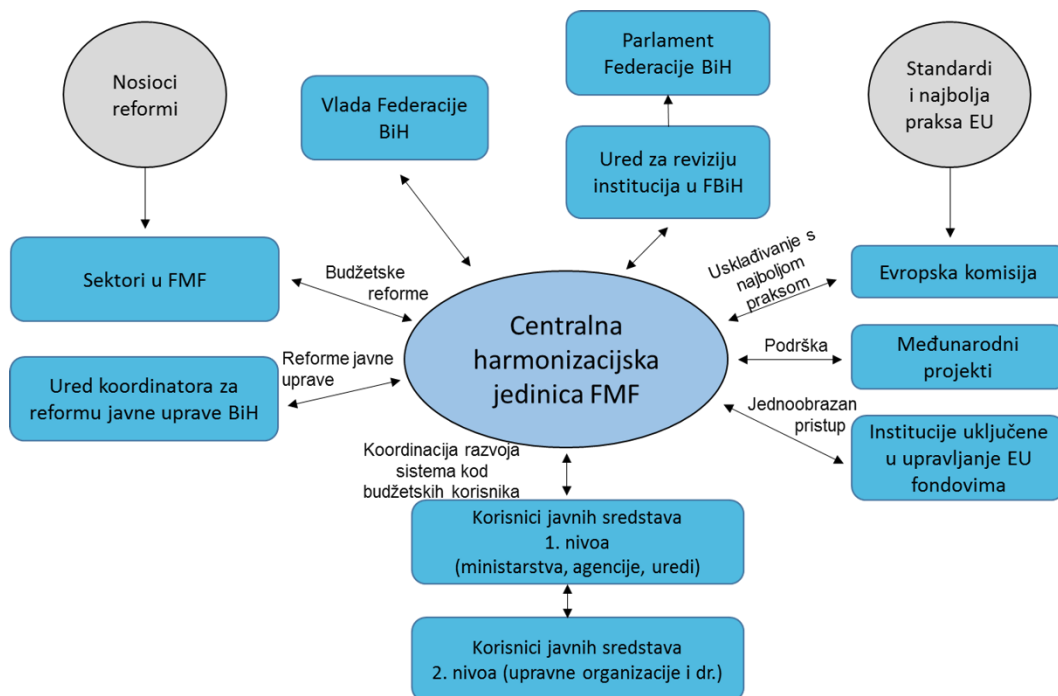
Koordinacijska uloga uključuje i kontinuirano praćenje napretka i izvješćivanje Vlade Federacije BiH o ovom sustavu, posebno kroz izradu Godišnjeg konsolidiranog izvješća o funkcioniranju sustava FUK koji CHJ FMF putem ministra financija dostavlja Vladi Federacije BiH na razmatranje i usvajanje.

² Pored nadležnosti za FUK definiranih člankom 16. Zakona o FUK, nadležnosti CHJ u domeni unutarnje revizije utvrđene su člankom 6. Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH" br. 47/08 i 101/16).

Koordinacija također podrazumijeva suradnju sa Europskom komisijom u svrhu razvoja ovog sustava sukladno standardima i najboljoj praksi Europske unije, uvažavajući postojeće specifičnosti i okolnosti, prije svega stupanj

razvijenosti ovog sustava u praksi i područja koja zahtijevaju unapređenje.

Na sljedećoj slici dan je prikaz koordinacijske uloge CHJ i suradnje s ključnim sudionicima u razvoju sustava unutarnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru u Federaciji BiH.



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

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

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

Pored koordinacije i suradnje CHJ FMF sa sektorima za proračun i riznicu unutar Federalnog ministarstva finansijskih (u daljnjem tekstu: FMF) u smislu usklađenosti priručnika, instrukcija i smjernica iz oblasti FUK sa stupnjem razvoja proračunskog i rizničnog sustava, od posebnog je značaja suradnja CHJ FMF s korisnicima na federalnoj, kantonalnoj i lokalnoj razini koji sustav FUK trebaju provoditi i razvijati u svakodnevnom poslovanju. Putem godišnjih izvješća o sustavu FUK, CHJ FMF dobiva informacije o razvijenosti sustava FUK kod korisnika, koje ujedno služe i kao osnova za utvrđivanje mjera za daljnji razvoj FUK.

Suradnja CHJ FMF s ostalim centralnim harmonizacijskim jedinicama u BiH¹ ostvaruje se i putem Koordinacijskog odbora centralnih jedinica za harmonizaciju u Bosni i Hercegovini koji je uspostavljen s primarnim ciljem harmonizacije politika, procedura i aktivnosti na polju javnih unutarnjih finansijskih kontrola. U oblasti FUK u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini, Koordinacijski odbor ima zaduženja za izradu okvirnih propisa zakonodavstva iz oblasti FUK, izradu okvirnog programa obuke za FUK, te predlaganje propisa za uspostavljanje, funkcioniranje i koordinaciju rada tijela nadležnih za koordinaciju borbe protiv nepravilnosti i prijevара u institucijama Bosne i Hercegovine, Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu u saradnji s nadležnim tijelima Europske komisije.

Sustav FUK razvija se sukladno standardima i praksi Europske unije, stoga je važna i suradnja s međunarodnim stručnjacima u okviru projekata financiranih od strane Europske unije i drugih donatora, koji prenose uspješne prakse iz drugih zemalja koje je moguće primijeniti poštujući relevantne okolnostima i specifičnosti javnog sektora u Federaciji BiH.

Suradnja CHJ FMF s prethodno navedenim institucijama je važna jer osigurava pretpostavke za sveobuhvatan razvoj FUK na razini cijelog javnog sektora. Takav razvoj se postiže kroz zakonske i podzakonske propise koji uređuju proračunski sustav, sustav javne uprave, načine procjene kvalitete sustava

¹ Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansijskih i trezora Bosne i Hercegovine, Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansijskih Republike

Srpske i Ured centralne harmonizacijske jedinice Direkcije za finansijske Brčko Distrikta BiH

financijskog upravljanja i kontrola i slično, a u koje se ugrađuju elementi sustava FUK.

2. UPRAVLJAČKA ODGOVORNOST RUKOVODITELJA ORGANIZACIJA I RUKOVODITELJA OSNOVNIH ORGANIZACIJSKIH JEDINICA

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

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

Dakle, ključne osobe koje su odgovorne za to na koji način i koliko efikasno funkcioniraju sustavi FUK jesu rukovoditelji, prvenstveno rukovoditelj organizacije i rukovoditelji osnovnih organizacijskih jedinica u okviru svojih ovlaštenja i odgovornosti.

Rukovoditelj organizacije, prema Zakonu o FUK¹, može prenijeti ovlaštenja i odgovornosti, što ne isključuje njegovu krajnju odgovornost. U isto vrijeme, krajnja odgovornost rukovoditelja organizacije ne oslobađa odgovornosti ostale rukovoditelje u dijelu za koji su oni nadležni. Prijenos ovlaštenja je u određenim segmentima uređen i drugim propisima.²

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

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

2.1. Upravljačka odgovornost rukovoditelja organizacije

Odgovornost rukovoditelja organizacije u vezi sa sustavom FUK jasno je određena Zakonom FUK kojim je propisano da je rukovoditelj organizacije odgovoran³:

1. za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK u odnosnoj organizaciji;
2. da ciljeve organizacije ostvaruje upravljanjem sredstvima organizacije na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način;
3. za izradu unutarnjih propisa o FUK i za implementaciju sustava FUK u svim organizacijskim jedinicama u okviru organizacije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava organizacija, poštujući načela zakonitosti, financijskog upravljanja i transparentnosti sukladno standardima unutarnje kontrole.

Odgovornost rukovoditelja organizacije za uspostavljanje adekvatnog, efikasnog i efektivnog sustava FUK usklađenog s međunarodnim važećim standardima unutarnje kontrole uključuje:

- izradu i provođenje strateških i drugih planova, kao i programa za ostvarivanje općih i posebnih ciljeva organizacije,
- usklađenost strateških i operativnih planova i programa s proračunom i financijskim planovima,
- uspostavljanje adekvatne organizacijske strukture s uređenim ovlaštenjima i odgovornostima,
- uspostavljanje linija izvješćivanja u skladu s prenesenim ovlaštenjima i odgovornostima u svrhu praćenja rezultata ostvarenih sredstvima dodijeljenim za određene programe, projekte i aktivnosti,
- integriranje sustava upravljanja rizicima u procese planiranja i odlučivanja,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih kontrolnih aktivnosti koje osiguravaju efikasno upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama,
- uspostavljanje efikasnih i efektivnih sustava informacija i komunikacija,
- praćenje i procjenu adekvatnosti, efikasnosti i efektivnosti uspostavljenih sustava FUK, te unapređivanje u skladu sa stupnjem provođenja i razvoja,
- osiguravanje jasno definiranog načina suradnje, ovlaštenja i odgovornosti, te sustava izvješćivanja između korisnika prve i druge razine.

Za korisnike koji, sukladno Zakonu o proračunima, imaju obvezu popunjavanja i dostavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti, rukovoditelj organizacije dostavljanjem iste potvrđuje da je osigurao: zakonito i namjensko korištenje sredstava i efikasno i uspješno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrole u okviru proračunom utvrđenih sredstava.

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

2.2. Prijenos ovlaštenja i odgovornosti

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

Shodno tome, rukovoditelj organizacije je odgovoran za efikasno i efektivno ostvarivanje postavljenih ciljeva organizacije i treba urediti unutarnje ustrojstvo i dodijeliti relevantna ovlaštenja i odgovornosti rukovoditeljima koji imaju kapacitet za ostvarivanje tih ciljeva organizacije.

Takav pristup rukovoditelju organizacije pruža razumno uvjerenje da se ciljevi ostvaruju sukladno relevantnim zakonima i propisima, sredstvima dodijeljenim proračunom/financijskim planom, da je poslovanje efikasno i efektivno i da se odluke donose u javnom interesu.

2.3. Upravljačka odgovornost rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica

Rukovoditelji osnovnih organizacijskih jedinica imaju važnu ulogu za uspješno funkcioniranje sustava FUK i

¹ Članak 13. Zakona o FUK

² Npr.: članak 70. stavak (3) Zakona o organizaciji organa uprave u Federaciji BiH koji propisuje da rukovoditelji organizacije mogu ovlastiti rukovodeće državne

službenike ili druge državne službenike da donose pojedinačne akte za određena pitanja

³ Članak 12. Zakona o FUK

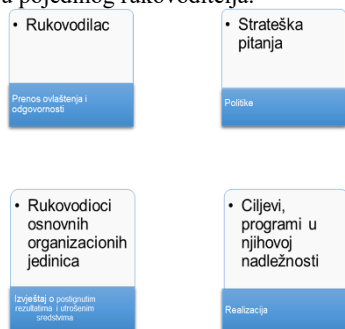
predstavljaju operativni nivo provođenja ovog sustava sukladno dodijeljenim ovlaštenjima i odgovornostima. Ovlaštenja i odgovornosti rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica proizlaze iz pravilnika o unutarnjem ustrojstvu i sistematizaciji radnih mjesta kojima su, između ostalog, određeni djelokrug rada, opis poslova i uvjeti obavljanja ključnih funkcija i aktivnosti.

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

Zaduženja rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica uključuju:

- utvrđivanje strateških ciljeva iz njihove nadležnosti,
- određivanje pokazatelja uspješnosti koji će im omogućiti izvješćivanje prema višim razinama o rezultatima i učincima,
- realizaciju ciljeva u skladu s odobrenim proračunom, odnosno raspoloživim finansijskim sredstvima,
- nadzor nad provođenjem programa, projekata i aktivnosti za koje su nadležni,
- utvrđivanje rizika i upravljanje rizicima iz njihove nadležnosti,
- unapređivanje načina obavljanja poslovanja u smislu efikasnosti i efektivnosti, a u tu svrhu rukovoditelji trebaju dobro poznavati svoje područje poslovanja,¹
- upravljanje ljudskim, materijalnim i finansijskim resursima za koje su odgovorni na ekonomičan i efektivan način,
- mjerenje i procjena učinka da li provedene aktivnosti ispunjavaju očekivanja u smislu kvantitete i kvalitete,
- stručno usavršavanje zaposlenih,
- uspostavljanje i održavanje suradnje s korisnicima niže razine,
- uspostavljanje i održavanje uspješne suradnje s organizacijskim jedinicama za financije i proračun.

Uspješnim se može smatrati onaj rukovoditelj koji ostvaruje "vrijednost za novac". Da bi se postigla efektivna upravljačka odgovornost, rukovoditeljima osnovnih organizacijskih jedinica trebaju pouzdane i blagovremene informacije. Pored toga, važno je da je proračun, odnosno finansijski plan, strukturiran tako da je moguće vezati finansijska sredstva za određene programe i projekte, s jasnom odgovornošću pojedinog rukovoditelja.



Slika broj 5 - Decentralizacija ovlaštenja i odgovornosti

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

Organizacijske jedinice za financije i njihova uloga u provođenju finansijskog upravljanja i kontrole

Organizacijske jedinice za financije spadaju u grupu ključnih aktera za razvoj FUK na razini korisnika i kao što je važno da rukovoditelji razumiju svoju ulogu u sustavu FUK, važno je da se na pravilan način shvati i razumije uloga organizacijskih jedinica za financije, s obzirom da se u praksi često događa da se ta uloga nedovoljno razumije i/ili pogrešno interpretira.

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

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

Razvoj FUK na način da se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, postizanje ekonomičnosti i efikasnosti, te odgovornosti rukovoditelja za finansijske učinke, utječe na promjenu uloge organizacijskih jedinica za financije. Često se stvara pogrešan pretpostaviti da su organizacijske jedinice za financije jedine koje trebaju "voditi brigu o financijama". Ta pogrešna interpretacija uloge organizacijskih jedinica za financije posljedica je tradicionalnog, uskog poimanja "finansijskog upravljanja", odnosno pod tim pojmom najčešće se podrazumijeva samo kontroliranje da li su sredstva potrošena sukladno visini i vrsti troška odobrenog proračunom, odnosno finansijskom planu, a rezultati i učinci su u drugom planu ili se uopće ne prate. U tako postavljenom sustavu "vođenje brige o financijama" zapravo je čista administrativna uloga.

Organizacijske jedinice za financije raspolažu informacijama koliko je sredstava utrošeno, koliko je još preostalo, one obavljaju kontrolu finansijske dokumentacije (uglavnom formalne kontrole da li finansijska dokumentacija sadrži sve propisane elemente), vode knjigovodstvene evidencije, pripremaju zakonom propisane finansijske izvještaje, te izrađuju druge izvještaje po potrebi, najčešće na zahtjev rukovoditelja korisnika. Ova administrativna uloga organizacijskih jedinica za financije može ispuniti zahtjeve i može biti dovoljna u uvjetima inputno orijentiranog proračunskog sustava. Međutim, naglasak je na odgovornosti rukovodstva u upravljanju javnim sredstvima i s tim u vezi implementaciji FUK, a organizacijske jedinice za financije u suradnji s koordinatorom za FUK preuzimaju aktivnu ulogu i pružaju adekvatnu podršku rukovoditeljima drugih organizacijskih jedinica putem davanja savjeta, prijedloga i rješenja kako oblikovati sustave kontrole.

Organizacijske jedinice za financije imaju zadatak da budu podrška rukovoditeljima u preuzimanju upravljačke odgovornosti za finansijske učinke. One nisu i ne mogu biti odgovorne za proračune/finansijske planove po pojedinim organizacijskim cjelinama i programima, niti su odgovorne za postizanje rezultata programa. Za to su odgovorni rukovoditelji u čijoj se nadležnosti ti programi, projekti i aktivnosti provode.

Razvoj FUK zahtijeva jačanje odgovornosti rukovoditelja korisnika za način upravljanja raspoloživim resursima,

¹ Na primjer: koliko koštaju njihove aktivnosti i što uzrokuje troškove? Kako nova ulaganja, nove/dodatne aktivnosti utječu na troškove, a kako na prihode i koju vrijednost ostvaruju? Koje su alternative i gdje su moguće uštede?

obvezama, troškovima i rezultatima i uz to postizanje puno veće ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u poslovanju.

Zbog toga rukovoditelji snose glavnu odgovornost da osiguraju trošenje sukladno proračunu/financijskom planu, da obveze ne premaše proračun/financijski plan, da je trošenje svrsishodno kako bi se podržala cjelokupna politika postizanja ciljeva organizacije i da je sve to izvršeno na efikasan i efektivan način u smislu dobrog upravljanja, te da su unutarnje kontrole koje obuhvaćaju financije pravilno provedene u praksi.

Organizacijske jedinice za financije trebaju pružiti savjete i podršku rukovoditeljima, što uključuje niz aktivnosti, od kojih se ističu sljedeće:

- osigurati da svi rukovoditelji uzimaju u obzir financijske informacije pri donošenju odluka,
- osigurati da su financijski resursi adekvatno uzeti u obzir pri izradi strateških dokumenata i definiranja strateških ciljeva i određivanja prioriteta,
- osigurati da su rukovoditelji organizacija i osnovnih organizacijskih jedinica uključeni u proces pripreme i izrade proračuna/financijskog plana i da imaju na raspolaganju informacije potrebne za pripremu proračuna/financijskih planova, te da se operativne promjene i promjene u okruženju odražavaju u takvim proračunima/financijskim planovima,
- preispitivati podnesene proračunske zahtjeve rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica i njihovu usklađenost sa ciljevima i prioritetima organizacije i proračunskim instrukcijama FMF,
- blagovremeno informiranje rukovoditelja o dodijeljenim javnim sredstvima,
- pružanje podrške rukovodstvu u usklađivanju međusobno suprotstavljenih ciljeva: npr. u slučaju prevelikih izdataka u odnosu na raspoloživost sredstava,
- preispitivanje realizacije iz prethodnih razdoblja u svrhu praćenja efikasnosti i efektivnosti, te ukazivanje rukovoditeljima gdje su potrebne detaljnije analize,
- razmatranje prijedloga novih aktivnosti i ulaganja kako bi se osiguralo da su pripadajući troškovi i prihodi uzeti u obzir, odnosno osigurati da postoji odgovarajuće financijsko planiranje i nadzor nad investicijskim projektima, bez obzira radi li se o novom projektu ili o održavanju.

Rukovoditelji odgovorni za rezultate i financijske učinke, te za racionalno korištenje sredstava, imaju obvezu postupati po usvojenim pravilima za financijsko poslovanje. Postojanje pravila, naročito u dijelu planiranja i izvršavanja proračuna/financijskog plana, vođenja evidencija i izrade izvješća za potrebe upravljanja приходima, troškovima, imovinom i obavezama, znatno olakšava rad rukovoditeljima jer jasnije ukazuje što se od njih očekuje, što trebaju napraviti kako bi uzeli u obzir financijske aspekte poslovanja u planiranju i provođenju svojih aktivnosti.

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

Koordinator za financijsko upravljanje i kontrolu

Rukovoditelj korisnika imenuje koordinatora za FUK iz reda najvišeg rukovodstva u korisniku.¹

Uloga koordinatora za FUK uključuje sljedeće:

- pružanje savjeta i podrške rukovoditelju korisnika javnih sredstava o načinu uspostavljanja, provođenja i razvoja FUK na razini organizacije,
- pružanje savjeta i podrške rukovoditeljima organizacijskih jedinica o načinu uspostavljanja, provođenja i razvoja FUK u dijelu za koji su oni nadležni,
- planiranje, pripremu i praćenje provođenja planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju FUK,
- koordinaciju samoprocjene i izrade Godišnjeg izvješća o funkcioniranju sustava FUK,
- u kantonalnim ministarstvima financija vrši koordinaciju izrade konsolidiranog izvješća o funkcioniranju sustava FUK za kanton,
- koordinaciju izrade unutarnjih akata iz proračunskog ciklusa (pravilnika, instrukcija, uputa, smjernica) kojima se razrađuju postupci, definiraju nadležnosti i odgovornosti svih sudionika, te uređuju kontrolne aktivnosti u procesu planiranja, programiranja, izrade i realizacije proračuna, odnosno financijskog plana, te u procesu nabava i ugovaranja, kao i
- suradnju sa CHJ FMF.

U procesu koordinacije aktivnosti vezanih za uspostavljanje, provođenje i razvoj FUK na razini korisnika javnih sredstava, koordinatoru za FUK podršku pruža organizacijska jedinica za financije.

4. METODOLOŠKI OKVIR ZA PROVOĐENJE FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

FUK se provodi putem pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola koje obuhvaćaju:

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

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

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

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

4.1. Kontrolno okruženje

Preduvjet za razvoj kvalitetnih sustava FUK je okruženje kojim je moguće upravljati i koje je moguće kontrolirati, a koje podrazumijeva:

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

¹ U tom smislu za osobu ovlaštenu za FUK može se imenovati: na razini ministarstava (npr.: tajnik i pomoćnici ministra), na razini izvanproračunskih

fondova i javnih poduzeća (npr.: pomoćnici direktora), na razini jedinica lokalne samouprave (npr. tajnik i pomoćnici načelnika).

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

U svrhu identifikacije kontrolnog okruženja u organizaciji, predviđeni su obrasci kojima se identifikiraju važeći zakonski i podzakonski akti na razini organizacijske jedinice (Prilog 1. ovoga Priručnika) i važeći interni akti unutar organizacije (Prilog 2. ovoga Priručnika).

Etičke vrijednosti, integritet i kompetentnost zaposlenih

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

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

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

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

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

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

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

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

Motivacija je stav koji zaposleni imaju prema svom radu što se odražava kroz njihovo samopouzdanje, disciplinu i

spremnost za obavljanje zadataka. Rukovodstvo treba pratiti stupanj motivacije zaposlenika kako bi se bi se uvjerilo da su posvećeni ostvarivanju misije organizacije.

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

- **vještinama i kompetencijama zaposlenih** (Je li postojeća razina znanja i vještina zaposlenih usklađen sa strategijom korisnika? Jesu li zaposleni u mogućnosti odgovoriti svakodnevnim obavezama?)
- **motivaciji zaposlenih** (Postoji li unutar organizacije okruženje koje motivira zaposlene da svoje kompetencije i rad usmjere prema ostvarenju strateških ciljeva?).

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

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

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

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

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

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

Rukovođenje i stil upravljanja

Razvoj FUK zavisi od svijesti rukovoditelja korisnika i ostalih rukovoditelja i shvaćanja njihove odgovornosti za FUK u organizaciji. Na razvoj FUK bitno utječe način na koji rukovodstvo korisnika upravlja i vodi poslovanje, nadgleda

odluke i radnje viših rukovoditelja, uspostavlja organizacijsku strukturu, kao i stav koji ima prema sustavu unutarnjih kontrola.

Rukovodstvo treba da utvrdi "ton" kroz koji se naglašava važnost unutarnje kontrole, a koji karakterizira:

- minimalno kršenje kontrola i procjena i praćenje sustava
- podrška samoprocjeni i unutarnjoj i vanjskoj reviziji
- prihvatanje rezultata samoprocjene i revizija
- stalna edukacija koja osigurava da svi razumiju sustav unutarnjih kontrola i svoju ulogu u tom sustavu.

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

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

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

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

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

Politike imaju nekoliko važnih funkcija:

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

Planski pristup poslovanju

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

- razumiju vlastitu misiju (*zašto postojimo*),
- imaju jasnu viziju poslovanja (*gdje želimo biti*),
- utvrđuju strateške ciljeve na temelju prethodno provedenih analiza postojećeg stanja i načina poslovanja, odnosno analiza snaga i slabosti, prilika i prijetnji,
- utvrđuju programe kroz koje će se realizirati postavljeni ciljevi,

- osiguravaju povezanost strateških planskih dokumenata i programa s operativnim planovima kako bi svakodnevno poslovanje bilo podrška realizaciji postavljenih strateških ciljeva i ciljeva programa,
- osiguravaju povezanost strateških i operativnih planskih dokumenata sa proračunom/financijskim planom, kako bi se u postavljanju ciljeva uzela u obzir financijska ograničenja kao i svi mogući izvori financiranja (javna sredstva, sredstva fondova Europske unije), a u realizaciji pratili financijski učinci,
- utvrđuju rizike u odnosu na postavljene ciljeve,
- nadziru realizaciju postavljenih ciljeva i pravovremeno usklađuju postavljene ciljeve s promjenama u okruženju,
- koordiniraju aktivnosti u pripremi planskih dokumenata između prve i druge razine korisnika.

Strateško planiranje

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

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

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

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

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

Može se reći da je proces strateškog planiranja dugo prisutan u javnom sektoru, međutim tek od 2011. godine počinje provođenje ovog procesa na sistematičan način. Korisnici su pripremali i donosili određene strateške dokumente i u istima postavljali strateške ciljeve i načine kako će se ti ciljevi realizirati, međutim uočene su slabosti u vidu nepovezanosti ciljeva i financijskih sredstava, odnosno nepovezanosti strateškog i proračunskog planiranja, kao i nepostojanje jednoobrazne metodologije izrade i provedbe strateških planova.¹

Za provođenje strateških dokumenata važna je izrada indikativnog financijskog okvira koji sadrži procjenu potrebnih financijskih sredstava po strateškim ciljevima, prioritetima i mjerama iz proračuna, te po ostalim izvorima financiranja, kao što su kreditna sredstva, sredstva Europske unije i ostale donacije.

¹ U 2017. godini donesen je Zakon o razvojnom planiranju i upravljanju razvojem u Federaciji Bosne i Hercegovine koji predviđa donošenje podzakonskih akata kojima će se detaljnije urediti procesi izrade strateških dokumenata u Federaciji

BiH, trogodišnje i godišnje planiranje, monitoring i izvješćivanje, proces evaluacije, te indeks razvijenosti.

Nositelj izrade strateških dokumenata definira pritom okvir za provođenje, praćenje, izvješćivanje i evaluaciju strateških dokumenata, provjerava međusobne usklađenosti strateških dokumenata u Federaciji i provodi konzultacije o strateškim dokumentima.

Trogodišnji plan rada je implementacijski dokument koji operacionalizira strateške ciljeve, prioritete i mjere iz relevantnih strateških dokumenata, te zakonske nadležnosti i izrađuje se svake godine za trogodišnje razdoblje, a priprema se u godini prije početka razdoblja na koji se odnosi. Definira se na temelju strateških ciljeva i prioriteta iz strateških dokumenata, a ukoliko

na određenoj razini vlasti u Federaciji nema strateškog dokumenta, glavni program se utvrđuje na temelju relevantnih strateških dokumenata nadređene razine vlasti u Federaciji za koji postoji strateški dokument.

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



Slika broj 6 - Povezanost usvojenih strategija, strateških planova na trogodišnjoj razini i finansijskog plana

U nastavku je dan detaljan opis pojedinačnih elemenata koje svaki strateški planski dokument treba sadržavati:

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

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

Skraćenica SWOT sastavljena je od prvih slova (na engleskom jeziku) svih četiri faktora koji se koriste u toj metodi¹:

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

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

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

Preporuka je da izjava o misiji sadrži definiciju područja djelovanja ili odgovor na pitanja koji su tekući zadaci, a koji bi

trebali biti budući zadaci korisnika i izjavu o vrijednostima korisnika.

Misija treba biti razumljiva zaposlenicima, korisnicima i drugim zainteresiranim stranama, povezana sa jasnom vizijom budućnosti organizacije i uključivati temeljne kriterije vrijednosti rada i poslovanja organizacije.²

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

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

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

Posebni ciljevi (prioriteti) su izjave o tome koja su najvažnija područja kojima će se korisnik proračuna baviti u naredne tri godine i koje se konkretne promjene očekuju, a usmjerene su ka postizanju određenog strateškog cilja. Detaljniji su od strateškog cilja, vremenski okvir provođenja je kraći i pomažu definiranju njihovog načina ostvarenja.

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

Jedan od načina za uspješno definiranje ciljeva jeste SMART metoda³, prema kojoj ciljevi trebaju biti:

S – Specifični - Ako je cilj specifičan to znači da mora biti matematički precizno izražen. Može se postaviti u brojkama, indeksima, koeficijentima ili postocima i slično. Pogrešno je,

¹ SWOT eng. Strengths- Weaknesses- Opportunities - Threats

² Npr. definicija misije treba odgovoriti na pitanja kao što su: koje potrebe ispunjava organizacija, tko su njeni korisnici, koje su vrijednosti i resursi organizacije, koje moderne tehnologije koristi i sl

³ SMART eng. Specific (Specifični)-Measurable (Mjerljivi)-Achievable (Ostvarivi)-Relevant (Relevantni)-Timely (Vremenski definirani)

recimo, cilj definirati ovako: "*Zaključiti ugovor s nekoliko novih korisnika*". Ako nije navedeno s koliko novih korisnika je potrebno sklopiti ugovore, neće se moći utvrditi da li je navedeni cilj ostvaren.

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

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

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

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

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

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

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

- **kvantitativne indikatore** (pokazatelji rezultata) - određuju se prema načinu ostvarenja postavljenih ciljeva/aktivnosti i pružaju informacije o proizvedenim dobrima i pruženim uslugama. Ovi pokazatelji su fokusirani na operativne aspekte realizacije aktivnosti, odnosno načina ostvarenja postavljenih ciljeva. U praksi ih je lakše utvrditi i mjeriti, a odgovaraju na pitanje koliko je usluga pruženo/koliko dobara proizvedeno (*npr. održano je 20 radionica za prekvalifikaciju nezaposlenih osoba*).
- **kvalitativne indikatore** (pokazatelji utjecaja, odnosno učinka) - određuju se prema posebnim ciljevima i pružaju informacije o efikasnosti, dugoročnim rezultatima, te društvenim i ekonomskim promjenama koje se postižu ostvarenjem posebnih

ciljeva/programa. Učinci su ponekad vidljivi tek nakon više godina, teže su mjerljivi, zbog čega je i njihovo utvrđivanje i mjerenje dosta kompleksno, a odgovaraju na pitanje koji se učinak postiže realizacijom određene aktivnosti, odnosno programa.

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

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

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

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

Metoda koja se može koristiti za mjerenje uspješnosti poslovanja odnosno ostvarivanja postavljenih ciljeva u javnom sektoru je **Balanced Scorecard (BSC) metoda**¹. Riječ je o metodi koja se često koristi u privatnom sektoru, ali sve češće je nalazimo u primjeni i u javnom sektoru. BSC metoda polazi od osnovne pretpostavke da financijski pokazatelji nisu jedini i dovoljni pokazatelji poslovanja, već su potrebna četiri (ili više) segmenta kako bi se dobio uravnoteženi pregled za mjerenje rezultata uspješnosti poslovanja organizacije.

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

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

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

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

U segmentu korisnika postavlja se pitanje što korisnici očekuju i kako ćemo mjeriti da li su oni zadovoljni uslugama

¹ Opisivanje BSC metode u ovom priručniku nema za cilj nametanje obveze primjene BSC modela korisnicima javnih sredstava u Federaciji BiH, već je namjera ukazati u kojem se smjeru može ići, odnosno što sve ova metoda obuhvaća

i koje su njene karakteristike, te na koje se sve načine može mjeriti uspješnost poslovanja s posebnim naglaskom na ključne pretpostavke za mjerenje uspješnosti.

koje im pruža javni sektor. Naime, javni sektor mora biti na usluzi svojih građana, a ne smijemo zaboraviti i da građani kao porezni obveznici financiraju javni sektor, stoga korisnici očekuju brze, točne i kvalitetne usluge.¹

U **segmentu financija** promatramo da li je osigurana fiskalna odgovornost, kako povećati vlastite prihode, kako smanjiti troškove, kako bolje planirati sredstva, kako bolje upravljati proračunom/financijskim planom, te kako poboljšati kontrolu proračuna/financijskog plana i procjenu rizika.²

U **segmentu ljudi** fokus je na zaposlenicima. Korisnici javnih sredstava u ostvarivanju misije i postizanju ciljeva poslovanja moraju se prvenstveno osloniti na vještine, znanja i sposobnost svojih zaposlenika, zatim na dobru radnu klimu među zaposlenicima, te na tehnološku strukturu kojom se na odgovarajući način pruža podrška zaposlenicima da na jednostavan, transparentan i efikasan način obavljaju svoje zadatke.³

U **segmentu procesa** fokus je na provođenju ključnih unutarnjih poslovnih procesa organizacije. Kada se utvrde ključni poslovni procesi, nadograđuju se poslovnim aktivnostima. S obzirom na različitost javnog sektora, različiti su i ključni poslovni procesi tako da i u ovom dijelu BSC model mora biti primijenjen na način da zadovoljava specifične okolnosti svakog poslovnog područja (npr. poboljšanje pružanja usluga, poboljšanje procesa planiranja i dr.).

U javnom sektoru se za poboljšanje poslovnih procesa, odnosno za mjerenje njihove uspješnosti uvijek moraju postavljati pitanja, poput: pitanja kako unaprijediti kvalitetu usluge ili kako povećati transparentnost pružanja usluge.⁴

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

Preduvjeti za primjenu BSC metode su: postojanje strateškog dokumenta, jasno postavljeni ciljevi (opći i posebni ciljevi i prioriteta), kvalitetno odabrani pokazatelji, dobar sustav prikupljanja podataka, određeni broj jasno utvrđenih mjera, dobra organizacijska struktura s jasnom podjelom ovlaštenja i odgovornosti, postavljeni ciljevi jasno povezani s financijskim sredstvima, podrška rukovoditelja korisnika javnih sredstava u primjeni BSC metode koja mora biti stvarna, a ne samo formalne prirode. Primjena BSC metode ima za rezultat ostvarenje ciljeva, unapređenje procesa, efikasniju i efektivniju upotrebu resursa, motiviranje/educiranje zaposlenike, unapređenje informacijskih sustava, sposobnost praćenja napretka, te veće zadovoljstvo korisnika.

Za kvalitetan sustav unutarnjih kontrola potrebno je sagledati i uspješnost poslovanja, a navedeni osnovni preduvjeti su ključni za mjerenje uspješnosti. Ispunjavanje ovih preduvjeta, odnosno razvoj strateškog planiranja, postavljanje mjerljivih

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

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

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

Programsko planiranje

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

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

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

Važnost programskog budžetiranja proizlazi iz činjenice što je upravo programsko planiranje ključna veza između strateškog planiranja i proračunskog planiranja. Strateški plan-ski dokumenti čine osnovu za izradu trogodišnjih planova koji utvrđuju pravce djelovanja korisnika, a kojima se definiraju

¹ Primjeri pokazatelja koji ukazuju na neuspješnost u pružanju usluga korisnicima su: velik broj prigovora/žalbi po rješenjima, nepoštovanje rokova pri odgovaranju na upite građana i sl. Primjer mjerenja uspješnosti kod zdravstvenih usluga je npr. ako je postavljen cilj da populacija iznad 65 godina u roku od godine dana obavi određeni zdravstveni pregled, mjerenje uspješnosti u segmentu korisnika se može promatrati kroz broj ljudi iz te skupine koji su obavili konkretan pregled, kao i kakve su ocjene dali u anketnom listiću.

² Primjeri pokazatelja neuspješnosti u ovom segmentu mogu biti: značajno odstupanje od financijskog plana, akumuliranje neizmirenih obveza ili pretjerani otpis potraživanja. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu financija kod jedinica lokalne samouprave jeste da lokalne samouprave imaju postavljen cilj smanjenja transakcijskih troškova, a kako bi ostvarile taj dati cilj implementirale su sustav trezorskog poslovanja.

³ Primjeri pokazatelja neuspješnosti u ovom segmentu su: nedostatak jasnih opisa poslova i definiranih odgovornosti, odnosno nedokumentiranost istih, veliki broj izostataka s posla, bolovanja, kao i prekovremenih sati. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu zadovoljstva zaposlenika može biti kada postavimo cilj: "unaprijediti znanje zaposlenika o FUK", a mjerenje uspješnosti u ostvarivanju ovog cilja promatramo kroz broj educiranih unutarnjih revizora i broj održanih seminara o FUK koji su prošli svi zaposlenici u organizaciji.

⁴ Primjer pokazatelja neuspješnosti u segmentu poslovnog procesa nabava mogu biti: pretjerano korištenje procedura za hitne, nepredviđene nabave, nepoštivanje plana nabave, često vraćanje robe dobavljaču i sl. Dobar primjer mjerenja uspješnosti u segmentu efikasnosti poslovnih procesa može biti kada imamo za cilj bolju povezanost s potrebama građana, a ostvarivanje tog cilja mjerimo kroz broj odgovora na upite građana danih u roku od 48 sati.

programi i aktivnosti u implementaciji strateških ciljeva, njihov finansijski okvir, izvori financiranja u trogodišnjem periodu sukladno kalendaru izrade proračuna Vlade Federacije BiH.

U Bosni i Hercegovini se primjenjuje proces upravljanja proračunom koji karakterizira korištenje metodologije programskog budžetiranja, kao načina planiranja proračuna baziranog na rezultatima u izradi proračunskih zahtjeva i finansijskom upravljanju. Ova metodologija zahtijeva direktno povezivanje finansijskih resursa s rezultatima rada, koji se postižu:

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

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

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

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

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

Pokazatelji uspješnosti u programskom budžetiranju služe kao mehanizam ukazivanja svrsishodnosti i opravdanosti ulaganja u određene programe.

Operativno planiranje

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

Rezultat operativnog planiranja su operativni planski dokumenti (godišnji planovi: rada, nabava, zapošljavanja, investicija, održavanja, opremanja, edukacije i drugi dokumenti) koji sadrže detaljniju razradu materijalnih i ljudskih resursa, te razradu aktivnosti koje se planiraju provesti na razini

organizacije i pojedinih organizacijskih jedinica. Neki od ovih planova se mogu donijeti i za razdoblje duže od godinu dana.

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

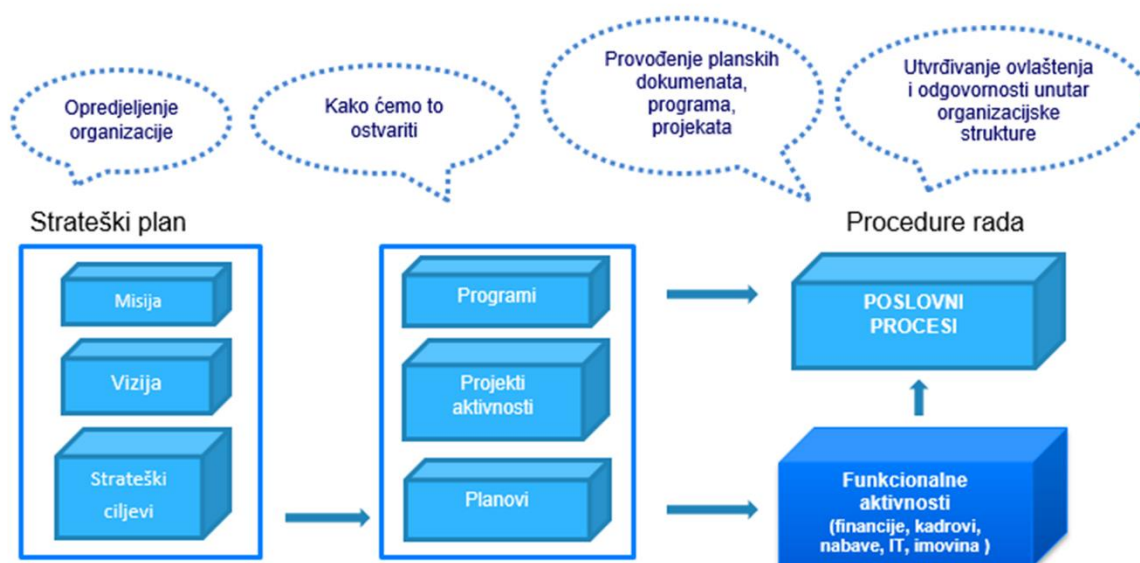
Dakle, trogodišnji plan potrebno je razraditi u godišnji plan ili plan upravljanja i različite operativne planove i na taj način dati smjer svakodnevnim aktivnostima kako bi se realizirali ciljevi organizacije. Godišnji plan obuhvaća detaljne informacije o realizaciji pojedinih aktivnosti, koje zaposlenicima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

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

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

Stoga je neophodno uključiti rukovoditelje na svim razinama u planiranje rada organizacijskih jedinica i postaviti opće i specifične ciljeve u suradnji sa zaposlenicima na nižim razinama i osigurati da su svi zaposlenici svjesni svojih ciljeva i zadataka.

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



Slika broj 7: Sistemski pristup upravljanju

Financijsko planiranje – finansijski plan

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

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

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

Također, kvaliteta proračuna, odnosno finansijskih planova zavisit će i o tome koliko su sveobuhvatno napravljene procjene rashoda i prihoda, uzete u obzir sve ugovorene obveze, napravljene cjelovite projekcije rashoda za projekte tijekom ili završene projekte čiji rezultati stavljanjem u upotrebu stvaraju nove rashode koji do tada nisu postojali (npr. izgrađena škola ili

nabavljena nova oprema stavljanjem u upotrebu stvara nove troškove), poduzete mjere za naplatu svih potraživanja i slično.

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

- **povezivanje planskih dokumenata** (strateških i operativnih planova) s **finansijskim planom** (npr. propisani obrasci za iskazivanje potreba koji sadrže vezu s ciljevima i programima, vremenska usklađenost u pripremi plana nabave i proračuna i finansijskog plana i slično);
- **definiranje postupaka, sudionika i rokova**, na primjer: tko ima ovlaštenja iskazati potrebe za finansijskim sredstvima i za koje vrste troškova/prihoda;
- **definiranje načina iskazivanja potreba za finansijskim sredstvima** (na koji način se potrebe obrazlažu, što je sve potrebno kao podloga za iskazane potrebe) i način kontroliranja njihove opravdanosti i cjelovitosti;
- **odlučivanje o prioritetima financiranja** na temelju izrađene liste prioriteta programa, projekata, aktivnosti;
- **procjenu utjecaja financiranja** predloženih programa, projekata, aktivnosti na očekivana sredstva;
- **koordinaciju izrade proračuna i finansijskih planova s nižim razinama korisnika**.

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

U pripremu finansijskog plana trebaju biti uključene sve organizacijske jedinice, jer su one te koje su odgovorne za realizaciju ciljeva, programa, projekata, aktivnosti i zato trebaju biti u mogućnosti iskazati svoje potrebe. Pri tom je potrebno

imati dobar sustav komunikacije između onih koji pripremaju proračun/financijski plan i onih koji sudjeluju u njihovoj realizaciji, kako bi ulazni podaci za izradu financijskih planova bili točno prenijeti i kako bi se uzelo u obzir informacije iz prethodnih iskustava u realizaciji financijskog plana.

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

Organizacijska struktura

Organizacijska struktura određuje način na koji se dodjeljuju, kontroliraju i koordiniraju uloge, ovlasti i odgovornosti u organizaciji, te način na koji se informacije prenose između različitih razina rukovodstva.

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

Zakonom o FUK i Standardima unutarnje kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH (standard 4, *Organizacijska struktura i delegiranje ovlaštenja i odgovornosti*) definiran je značaj uspostavljanja odgovarajuće unutarnje organizacijske strukture¹.

Uspješna organizacija unutarnje strukture korisnika, između ostalog, podrazumijeva da unutarnja organizacija bude racionalna i da osigurava uspješno i efikasno obavljanje svih poslova, da se poslovi grupiraju prema njihovoj međusobnoj povezanosti i srodnosti, vrsti, obimu i stupnju složenosti, da se vodi računa o adekvatnom broju izvršitelja i da unutarnja organizacija omogućava punu i ravnomjernu zaposlenost svih zaposlenika tako da mogu doći do izražaja njihove stručne i druge sposobnosti.

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

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

S organizacionom shemom trebaju biti upoznati svi zaposlenici kako bi razumjeli organizaciju kao cjelinu, odnos između njenih različitih dijelova, kao i njihove uloge u organizaciji. Također, Standardi unutarnje kontrole, između ostalog, zahtijevaju i primjenu načela transparentnosti po ovom

pitanju, u smislu da je organizacijska shema objavljena na web stranici i dostupna javnosti.

Uređivanje ovlaštenja i odgovornosti

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

Međutim, uređeni sustavi FUK zahtijevaju i detaljnije uređivanje ovlaštenja i odgovornosti za realizaciju postavljenih ciljeva i upravljanje financijskim sredstvima. Naime, ovlaštenja i odgovornosti, zadaci i obveze izvješćivanja o ostvarivanju ciljeva za svaki dio organizacijske strukture trebaju biti jasni i definirani u pisanom obliku, te preneseni zaposlenicima.

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

Veoma je bitno napomenuti da se prenošenjem ovlaštenja i odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovoditelja korisnika već se jasnije i konkretnije uređuje odgovornost rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica u realizaciji ciljeva i trošenju i kontroliranju javnih sredstava.

Linije izvješćivanja

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

Interna izvješća omogućavaju rukovodstvu na višim razinama provođenje adekvatnog nadzora nad upravljanjem prihodima, rashodima, imovinom i obvezama, te praćenje izvršenja planiranih ciljeva organizacije.

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

Pojedina izvješćivanja i informacije imaju posebnu vrijednost. Informacije o ostvarivanju ciljeva i financijskim rezultatima trebaju biti pravovremeno dostupne vlasnicima, a vlasnici također trebaju provoditi analizu informacija u smislu utjecaja na proračun/financijski plan i rizika koji su s tim povezani. Pri tom je potrebno štititi povjerljive informacije o radu i poslovanju.²

4.2. Upravljanje rizicima

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

¹ Posebnim propisima uređena je struktura pojedinih organizacija (npr. Uredba o načelima za utvrđivanje unutarnje organizacije federalnih organa uprave i federalnih upravnih organizacija, Zakon o javnim poduzećima u Federaciji BiH i dr.)

² Npr. Vlada Federacije treba imati potpune i točne informacije o ostvarivanju ciljeva, te financijskim rezultatima javnih poduzeća kako bi mogla razviti kvalitetne sektorske politike, te provoditi odgovarajući nadzor.

Upravljanje rizicima ¹ odgovornost je rukovodstva i omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje predviđanje i optimiziranje raspoloživih sredstava, bavljenje prioritetima, te izbjegavanje budućih problema koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva.

Upravljanje rizicima definirano je Zakonom o FUK kao cjelokupan proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika, te poduzimanja potrebnih radnji, posebno kroz primjenu sustava FUK, a u svrhu smanjenja rizika. Upravljanje rizicima je metodološki detaljno razrađeno Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji BiH. ²

To je ciklus koji se kontinuirano odvija, a obuhvaća: utvrđivanje rizika, procjenu njihove vjerojatnosti i utjecaja, poduzimanje mjera kao odgovor na rizike, dokumentiranje podataka o najznačajnijim rizicima, te praćenje i izvješćivanje o rizicima. Preduvjet za upravljanje rizicima je utvrđivanje ciljeva na različitim razinama i vezivanje za poslovne procese u organizaciji.

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

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

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

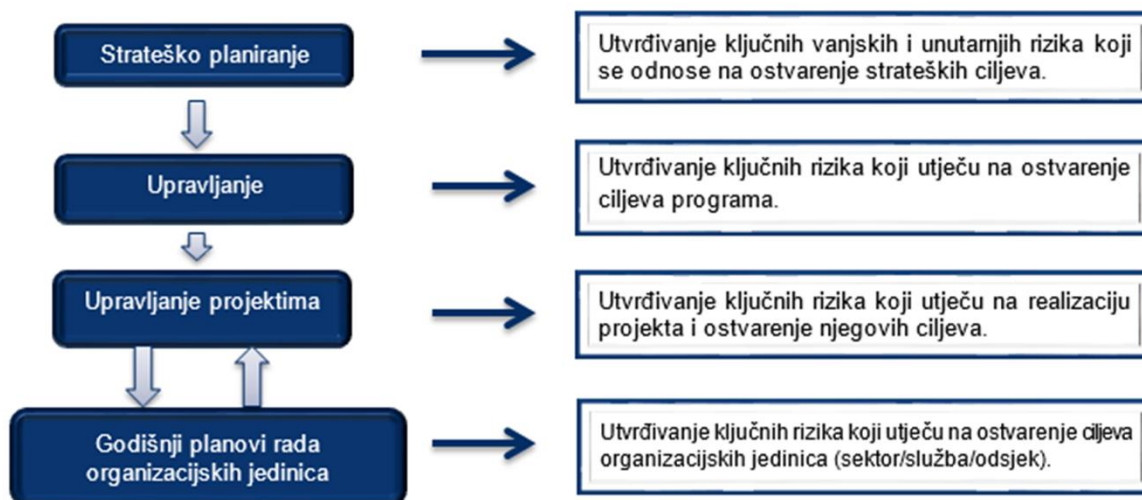
Upravljanje rizicima omogućava donošenje kvalitetnijih odluka, bolje planiranje i optimalno raspolaganje sredstvima, definiranje prioriteta, te izbjegavanje budućih problema koji se mogu pojaviti prilikom realizacije postavljenih ciljeva.

Upravljanje rizicima kao dio procesa planiranja i donošenja odluka

Sustav unutarnjih finansijskih kontrola, sukladno međunarodnim standardima za unutarnju kontrolu, zahtijeva da upravljanje rizicima postane sastavni dio postojećih procesa upravljanja.

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

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



Slika broj 8 - Ključna područja za utvrđivanje rizika

¹ Rizik je vjerojatnost da će se desiti neki događaj koji može utjecati na ostvarivanje ciljeva organizacije (rizikom se smatraju i neiskorištene prilike ili mogućnosti za poboljšanje poslovanja).

² "Službene novine Federacije BiH", broj: 42/22

Odgovornost za upravljanje rizicima

Za upravljanje rizicima odgovoran je rukovoditelj, što podrazumijeva utvrđivanje najznačajnijih rizika i poduzimanje potrebnih mjera u cilju adekvatnog upravljanja rizicima. Međutim, za kvalitetno upravljanje rizicima, potreban je i angažman ostalih zaposlenika. S tim u vezi, rukovoditelj može (a da pritom ne umanjuje svoju odgovornost za rizike) zadužiti osobe koje su odgovorne za identifikaciju rizika, odnosno za prikupljanje podataka o rizicima i njihovo evidentiranje u registru rizika ¹.

Kod javnih poduzeća upravljanje strateškim rizicima važno je za osnivača/vlasnika i resorno ministarstvo, a detaljne informacije o stupnju u kojem je javno poduzeće izloženo rizicima omogućuju organima upravljanja da poduzećem adekvatno i djelotvorno upravljaju.

Dokumentiranje podataka o rizicima

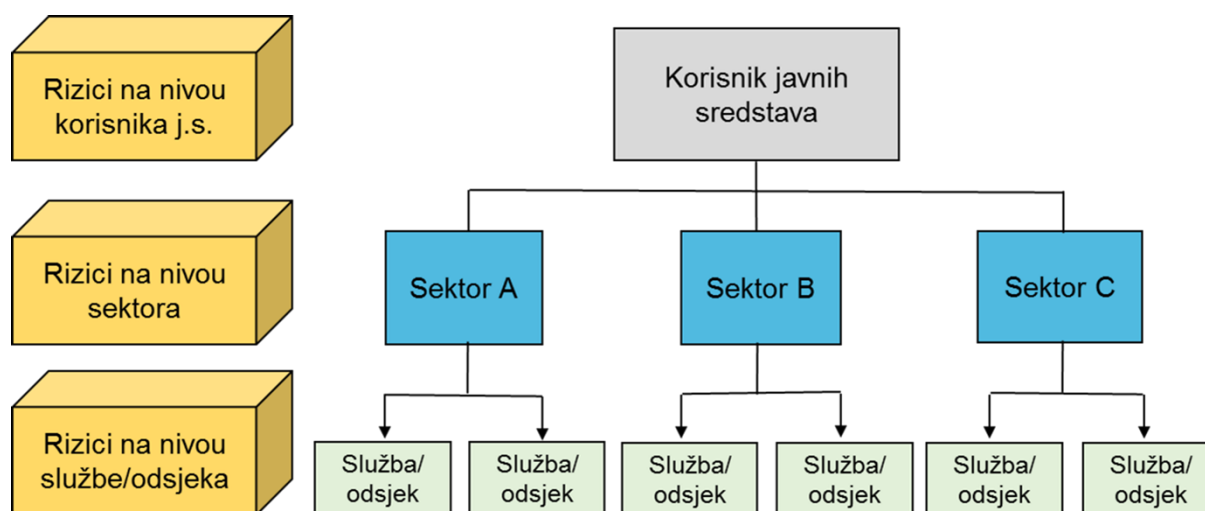
Informacije o rizicima (opis rizika koji sadrži uzrok i posljedice, procjenu vjerojatnosti i utjecaj, nositelj odgovornosti za praćenje pojedinih rizika i slično) trebaju biti dokumentirane kako bi se rizici i predviđeni odgovori na rizike mogli lakše pratiti i ažurirati ².

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

Praćenje rizika

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

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



Slika broj 9 - Model izvještavanja o rizicima na nivou korisnika

Pretpostavke za efikasno upravljanje rizicima kod korisnika

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

- upravljanje rizicima podržano je od strane rukovodstva pri čemu su svi zaposlenici informirani o postojanju rizika u poslovanju i prate ih;
- upravljanje rizicima je sastavni dio strateškog i godišnjeg procesa planiranja;
- rizici i upravljanje rizicima razmatraju se prilikom procjene strateških politika i odluka, izrade i odobrenja proračuna/financijskog plana, procjene

učinaka, planiranja i upravljanja projektima, te suradnje s drugim zainteresiranim stranama;

- redovno ažuriranje registara rizika.

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

Model "Tri linije"

Model "Tri linije" ³ na jednostavan i efektivan način poboljšava sustav upravljanja rizikom u organizaciji. Ovaj model pojašnjava ključne uloge i zadatke pojedinih grupa u organizaciji u procesu upravljanja rizikom i koncipiran je tako da odgovara svakoj organizaciji bez obzira na njenu veličinu i složenost poslovanja.

¹ Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji BiH preporučeno je imenovanje koordinatora za upravljanje rizicima.

² Detaljna pojašnjenja i obrasci za utvrđivanje, dokumentiranje i praćenje rizika dani su u Smjernicama za upravljanje rizicima u javnom sektoru u Federaciji.

³ Model uspostavljen od Globalnoga instituta unutarnjih revizora (IIA)

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

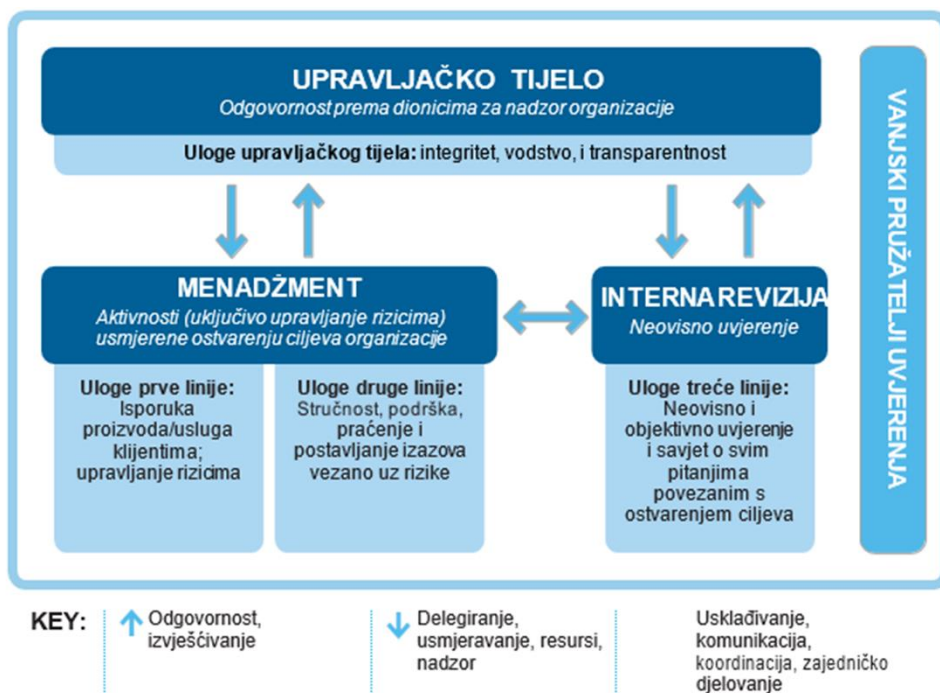
1. "vlasnici rizika" koji operativno provode upravljanje rizikom;
2. funkcije koje obavljaju nadzor rizika;
3. funkcije koje osiguravaju neovisno uvjeravanje (unutarnja revizija).

Dakle, u modelu "Tri linije", unutarnje kontrole koje uspostavlja operativno rukovodstvo smatraju se **prvom linijom** u upravljanju rizikom, jer je operativno rukovodstvo vlasnik

rizika i direktno upravlja njime, a usto je odgovorno i za poduzimanje korektivnih mjera za otklanjanje nedostataka u funkcioniranju procesa i kontrola.

Različite funkcije koje su u organizaciji uspostavljene u cilju upravljanja rizikom i funkcije za nadzor usklađenosti smatraju se **drugom linijom** i razlikuju se u zavisnosti od specifičnosti same organizacije, resora i nadležnosti.¹

Treću liniju predstavlja neovisno uvjeravanje - unutarnja revizija koja rukovodstvu osigurava značajno uvjeravanje u vezi s efektivnošću procesa upravljanja, upravljanja



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

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

4.3. Kontrolne aktivnosti Pojam kontrolnih aktivnosti

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

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

Kontrolne aktivnosti ne mogu se promatrati izolirano, već kao sastavni dio cjelokupnog sustava unutarnjih finansijskih kontrola i u međusobnom su odnosu s ostalim komponentama COSO modela. Način na koji su razvijene kontrolne aktivnosti i njihova raznolikost, odraz su razvijenosti ostalih komponenti

sustava unutarnjih finansijskih kontrola i obrnuto, što su ostale komponente razvijenije i kontrolne aktivnosti će biti brojnije i raznovrsnije.

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

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

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

¹ Tipične funkcije "druge linije" najčešće uključuju: funkciju upravljanja rizikom, funkciju usklađenosti koja obavlja nadzor nad specifičnim rizicima neusklađenosti

sa zakonom i pozitivnim propisima, kontroling - kao funkciju za nadzor finansijskih rizika i pitanja finansijskog izvješćivanja.

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

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

Kontrolne aktivnosti trebaju biti dokumentirane, odnosno treba postojati revizijski trag šta je kontrolirano i tko je i kada izvršio kontrolu. Zato su za kontrolne aktivnosti posebno važne **kontrolne liste, obrasci, formulari, pisani ili elektronički trag** provedenih kontrolnih aktivnosti.

Pisana pravila – procedure

Kontrolne aktivnosti se zasnivaju na zakonskim propisima, pisanim pravilima i procedurama, koje detaljnije uređuju primjenu kontrolnih aktivnosti. Sukladno važećoj zakonskoj regulativi, korisnici internim aktima (instrukcijama, smjernicama, uputama, pravilnicima, odlukama) detaljnije uređuju postupke i definiraju nadležnosti i odgovornosti.

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

Unutarnji akti kojima se uređuju ključni procesi mogu sadržavati sljedeće:

- **proces izrade i realizacije strateškog plana** (odrediti nositelje izrade, sudionike, nadležnosti i odgovornosti za postavljanje strateških ciljeva, rokove, praćenje realizacije strateških ciljeva, koordinacija izrade plana sa korisnicima nižih razina i sl.)
- **proces izrade i izvršenja proračuna/finansijskog plana** (odrediti sudionike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti za iskazivanje potreba, postupak procjene opravdanosti iskazanih potreba, usklađenost proračuna/finansijskog plana i ostalih planskih dokumenata, ovlaštenja i odgovornosti za izvršenje proračuna/finansijskog plana, procedura u slučaju potrebe potrošnje u iznosu većem od planiranog, postupak u slučaju odstupanja izvršenja od plana, postupak rebalansa i sl.)
- **proces evidencije poslovnih događaja i transakcija** (urediti načine evidentiranja poslovnih događaja i transakcija, način obrade materijalno-finansijske dokumentacije kojom se poslovni događaji dokazuju, kontrolni postupci prilikom provjere točnosti dokumentacije, postupci čuvanja i arhiviranja dokumentacije i sl.)
- **proces nabave i ugovaranja** (odrediti sudionike, rokove, ovlaštenja i odgovornosti, način usklađivanja plana nabava i proračuna/finansijskog plana, evidencije ugovorenih obveza i izvješćivanje i sl.)
- **proces upravljanja imovinom:** materijalnom; nekretnine, vozila, oprema, računala, zalihe i nematerijalnom; licencije, intelektualno vlasništvo (urediti postupak evidencije, pravo pristupa, način održavanja imovine, postupak popisa imovine,

utvrđivanje vrijednosti imovine, otpis i rashodovanje imovine i sl.)

- **proces naplate vlastitih prihoda** (urediti postupak evidencije potraživanja, naplate potraživanja, postupanja s nenaplaćenim potraživanjima - opomene, prinudna naplata, zastare, otpis nenaplativih potraživanja i sl.)
- **proces povrata neopravdano utrošenih ili pogrešno isplaćenih sredstava** (u slučajevima kada se naknadno utvrdi da su sredstva neopravdano utrošena ili pogrešno isplaćena može se detaljnije urediti postupak povrata takvih sredstava).

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

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

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

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

Oblici kontrolnih aktivnosti

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

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

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

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

Postupci odobrenja

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

Važno je osigurati da se transakcije i poslovni događaji provode tek nakon što su odobrene od strane ovlaštenih osoba i nakon što su provedene prethodne provjere, a uključuju:

- provjeru zakonitosti i regularnosti predložene transakcije (zahtjev za isplatu subvencija u skladu je s kriterijima za dodjelu subvencija);
- provjeru raspoloživosti finansijskih sredstava (sredstva za nabavu određene opreme planirana su u finansijskom planu);
- provjeru svrsishodnosti i opravdanosti iskazanih potreba (potreba za novom opremom u skladu je s novim razvojnim aktivnostima);

- provjeru ekonomske isplativosti i opravdanosti ulaganja (ekonomska isplativost i opravdanost ulaganja u novu opremu, izgradnju nove škole).

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

Postupci odobrenja trebaju biti utvrđeni u pisanoj formi (formulari za podnošenje prijedloga za nabavu opreme, obrasci za prijedloge novih projekata, propisani kriteriji za dodjelu subvencija, različitih naknada i sl.), a dodijeljena ovlaštenja osobama za odobravanje (tko, što i na temelju čega nešto odobrava) trebaju biti jasna.

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

Naime, prije započinjanja nove investicije provodi se procjena opravdanosti i isplativosti projekta, odnosno ulaganja i operativni troškovi se dugoročno trebaju sagledati cjelovito kako bi se izbjegle poteškoće u financiranju troškova održavanja i drugih troškova.¹

Evidentiranje i odobravanje iznimaka

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

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

Postupak prijenosa ovlaštenja i odgovornosti

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

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

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

Načelo razdvajanja dužnosti

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

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

Sustav dvostrukog potpisa

Sustav dvostrukog potpisa vezan je za načelo razdvajanja dužnosti na način da se kroz minimalno dva potpisa na dokumentaciji (zahtjev za nabavu, ugovori, računi, nalozi za

isplatu i slično) dokazuje da je jedna osoba pripremila dokument, a druga prekontrolirala i odobrila navedenu radnju.

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

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

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

Postupci koji osiguravaju zaštitu imovine i informacija od utuđenja i oštećenja

Adekvatne fizičke kontrole trebaju biti uspostavljene kako bi štitile imovinu i informacije korisnika, a opseg fizičkih kontrola treba biti proporcionalan identificiranim rizicima, utjecaju privremenog ili trajnog gubitka imovine ili neovlaštenog utuđenja.

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

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

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

Postupci koji osiguravaju naplatu potraživanja

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

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

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

¹ Na primjer, prisutni su slučajevi da se nabavljena oprema ili izgrađeni objekt (dvorana, bazen, škola) ne koristi ili se djelomično koristi, što predstavlja nepotrebno ulaganje koje je angažiralo sredstva, a ne daje rezultate.

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

Postupci vezani za stvaranje ugovorenih obveza

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

- osobu i način pokretanja postupka ugovaranja,
- osobu i vrijeme obavljanja kontrole usklađenosti nabave s odobrenim sredstvima i planom nabave,
- osobu i vrijeme dodatnog provjeravanja stvarne potrebe za predmetom nabave,
- osobu koja odobrava pokretanje nabave.

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

Kod postupaka za stvaranje ugovorenih obveza također je potrebno voditi računa o raspoloživim sredstvima.¹

Postupci potpunog, točnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja poslovnih transakcija

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

Postupci obrade i evidencije materijalno-financijske dokumentacije trebaju biti uređeni pisanim procedurama iz kojih se jasno vidi tko i što kontrolira i u kojim fazama poslovnog procesa, zatim dokumentacija koja se koristi za kontrole (obraci, kontrolne liste i sl.) i koji se podaci unose u evidencije.

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

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

Rukovoditelj nadležne organizacijske jedinice (ili druga ovlaštena osoba) račun odobrava potpisom i prosljeđuje na daljnju obradu organizacijskoj jedinici za financije u roku koji također treba biti jasno definiran. Organizacijska jedinica nadležna za financije provodi formalne provjere svih elemenata računa i matematičke kontrole, te odobrava evidentiranje računa u računovodstvenom sustavu i daje nalog za plaćanje sukladno datumu dospijuća.

Materijalne evidencije koje sadrže podatke o imovini također trebaju sadržavati ažurne, točne i potpune podatke za potrebe upravljanja imovinom. Pored obaveznih podataka (vrsta imovine, vrijednost, količina) vodi se i detaljna evidencija imovine koja ima veliku vrijednost, odnosno značaj za poslovanje korisnika².

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

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

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

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

Uputa za rad i odgovarajuća obuka zaposlenika

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

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

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

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

Praćenje kontrolnih postupaka

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

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

Pravila dokumentiranja

Provedene poslovne transakcije trebaju biti pravilno dokumentirane, a dokumentacija čuvana u skladu s važećim propisima.

¹ Tako je npr. Zakonom o proračunima propisano da proračunski korisnici ne smiju stvarati obveze iznad iznosa odobrenog operativnog proračuna, te da rashodi i izdaci svakog proračunskog korisnika ne mogu prelaziti iznose alociranih proračunskih sredstava odobrenih za svaki mjesec ili drugo vremensko razdoblje koje je utvrdilo Ministarstvo financija, osim uz suglasnost Ministarstva financija.

² Na primjer, za opremu veće vrijednosti vode se detaljniji podaci: godina proizvodnje, proizvođač, model opreme, pripadnost određenoj grupi opreme, evidencija kronologije održavanja opreme (servisi, popravke, zamjena rezervnih dijelova) i slično.

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

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

Naknadne kontrole

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

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

Naknadne kontrole usmjerene su na:

- provjeru da li su robe, radovi i usluge zaprimljeni ili obavljeni sukladno ugovorenim specifikacijama, da li su u upotrebi i da li je plaćeni iznos ekvivalentan njihovoj stvarnoj vrijednosti,
- provjeru jesu li ostvareni rezultati programa, projekata i aktivnosti u skladu s dogovorenim uvjetima,
- provjeru održivosti rezultata nakon završetka programa, projekata i aktivnosti,
- provjeru da li su adekvatno dokumentirane izmjene i dopune ugovora ukoliko je bilo odstupanja u realizaciji programa, projekata i aktivnosti,
- provjeru da li su isplate zasnovane na kompletnoj dokumentaciji koja dokazuje poslovne događaje i transakcije odobrene od strane ovlaštenih osoba,
- provjeru da li su sredstva isplaćena krajnjim korisnicima kroz donacije, pomoći, subvencije i druge transfere zakonito i namjenski korištena i dr.

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

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

- u **opisnom dijelu** se popisuju i opisuju provedene aktivnosti, te postignuti rezultati i uspoređuju se s planiranim aktivnostima i rezultatima. Također mogu se navesti i problemi i poteškoće koje su nastale tijekom realizacije projekta i način rješavanja istih;
- u **financijskom dijelu** daje se pregled planiranih prihoda i rashoda financiranog projekta/aktivnosti, te realiziranih prihoda i rashoda. Za realizirane prihode

i rashode potrebni su dokazi (npr. za rashode: ugovori, računi, obračuni, a za prihode: pregled uplata za projekat/aktivnost na namjenski podračun u banci).

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

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

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

Ukoliko se uoče određene nepravilnosti u korištenju sredstava (nenamjensko korištenje sredstava) može se zahtijevati povrat sredstava, odnosno druge predviđene mjere.¹

Inspekcije kao oblik naknadne kontrole

U okviru pojedinih ministarstava, odnosno tijela federalne/kantonalne uprave, uspostavljene su inspeksijske službe koje obavljaju poslove inspeksijskog nadzora sukladno odredbama Zakona o proračunima u Federaciji BiH, Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH, Zakona o radu i drugim posebnim zakonima.

Provođenje inspeksijskog nadzora, sukladno posebnim zakonima, podrazumijeva neposredan uvid u opće i pojedinačne akte, relevantnu dokumentaciju, uvjete i način rada nadziranih pravnih i fizičkih osoba, te poduzimanje zakonom i drugim propisima predviđenih mjera da se ustanovljeno stanje i poslovanje uskladi sa zakonom i drugim propisima. Inspeksijski nadzor provode inspektori i drugi službenici ovlašteni za provođenje nadzora kada je to određeno posebnim zakonom.

Ovdje je riječ o klasičnom inspeksijskom nadzoru koji se može smatrati naknadnom kontrolom u pojedinačnim predmetima².

4.4. Informacije i komunikacije

O važnosti informacija i komunikacija

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

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

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

Kvalitetni sustavi FUK zahtijevaju upravljačko – informacijske sustave koje čine dobre baze podataka, sustavi evidencija, sustavi izvješćivanja, jasno definirane linije izvješćivanja i slično. Kvalitetni sustavi FUK podrazumijevaju

¹ Detaljnije informacije i pojašnjenja u vezi s unutarnjim kontrolama prilikom dodjele sredstava putem transfera i subvencija vidjeti u Smjernicama o minimalnim standardima dodjele proračunskih sredstava putem transfera i subvencija u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH" broj: 65/18)

² Takav nadzor uspostavljen je npr. u Federalnom ministarstvu financija, kantonalnim ministarstvima financija, Poreznoj upravi Federacije BiH, itd.

upravljanje po načelu "vrijednost za novac" što znači da su pored finansijskih informacija (informacije o stanju prihoda, rashoda, imovine, obveza) potrebne i nefinansijske informacije (koji su rezultati ostvareni, koji su ciljevi realizirani, informacije o rizicima i njihovom utjecaju ako se ostvare, što očekuju korisnici naših usluga, jesmo li ispunili njihova očekivanja, informacije o kupcima, dobavljačima i sl.).

Pored informacija, važan je i sustav komunikacija kojim se prenose informacije (tko prenosi informacije, kome i na koji način). Bitna je komunikacija unutar organizacije koja podrazumijeva: jasno postavljanje zadataka, praćenje realizacije, davanje uputa i smjernica, komunikacija između rukovoditelja i zaposlenika, komunikacija između povezanih sektora, odjela, službi i komunikacija između korisnika prve i druge razine, te komunikacija između različitih korisnika.

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

Upravljačko-informacijski sustavi mogu se promatrati s različitih aspekata, a u nastavku teksta fokus će biti na računovodstvenim sustavima, važnosti trezorskog sustava za finansijsko upravljanje i kontrole, dokumentiranosti ključnih poslovnih procesa, te arhiviranju dokumentacije i komunikaciji.

Računovodstveni sustavi

Računovodstveni sustavi predstavljaju osnovu upravljačko – informacijskih sustava koji osiguravaju informacije o troškovima, приходима, imovini, obvezama. Sustav računovodstva u Federaciji BiH zasniva na računovodstvenim načelima: tačnosti, istinitosti, pouzdanosti, sveobuhvatnosti, pravovremenosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, te na Međunarodnim računovodstvenim standardima¹.

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

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

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

Upravljačka odgovornost rukovoditelja u finansijskom upravljanju, pored ostalog, uključuje odgovornost kod planiranja proračuna/finansijskih planova, upravljanja rashodima, приходима, realizacije programa i ostvarivanja rezultata i donošenja odluka. U vezi s tim, rukovoditeljima su potrebne detaljnije informacije o rashodima, приходима, imovini, obvezama, ostvarenim rezultatima i slično, stoga računovodstveni sustav treba biti organiziran na način koji će osigurati redovan protok tačnih informacija.

Za razvoj FUK, na temelju sadržaja i strukture podataka sadržanih u finansijskom računovodstvu, neophodno je

detaljnije razraditi podatke, sustav evidencija i izvješća za potrebe unutarnjih obračuna i unutarnjeg sustava izvješćivanja, a takva razrada predstavlja razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva².

Sadržaj internih izvješća kreira se sukladno potrebama, zahtjevima i specifičnostima korisnika. Interni obračuni i sustavi izvješćivanja trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvješćivanja o ostvarenim rezultatima za različite razine rukovoditelja.

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

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

Sustav riznice

Informacije i komunikacija u znatnoj su mjeri unaprijeđeni uvođenjem sustava rizničnog poslovanja u Federaciji.

Riznica je osnovna organizacijska jedinica unutar Federalnog ministarstva financija, ministarstva financija kantona, službi za financije općina, gradova i izvanproračunskih fondova u kojoj se obavljaju poslovi koji se odnose na planiranje izvršenja i izvršenje proračuna Federacije, kao i proračuna kantona, općina, gradova i finansijskih planova izvanproračunskih fondova; vođenje računovodstva i računovodstvenih politika; upravljanje novcem i vođenje Jedinstvenog računa riznice; upravljanje neangažiranim sredstvima i imovinom³.

Riznica predstavlja važno područje u sustavu FUK jer poslovanje preko riznice za proračunske korisnike znači efikasniju kontrolu i racionalnije upravljanje приходима i rashodima. Po uzoru na riznicu Federacije BiH i proračunski korisnici na nižim razinama uvode sustav riznice prilagođen specifičnostima kantona, odnosno jedinica lokalne samouprave, ali i finansijskim i drugim mogućnostima.

Integracija računovodstvenih sustava korisnika javnih sredstava u sustav riznice važan je iskorak u unapređenju sustava FUK zbog uvođenja systemske kontrole i transparentnosti kod stvaranja proračunskih obveza, planiranja buduće potrošnje, ali i efikasnosti u planiranju likvidnosti i izradi planova novčanih tokova.

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

U okviru unapređenja sustava riznice nužno je osigurati evidentiranje svih faza stvaranja obveza korisnika. To

¹ Članak 7. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji BiH ("Službene novine Federacije BiH", broj: 15/21)

² Troškovno računovodstvo usmjereno je na troškove (detaljnije utvrđivanje troškova, klasifikaciju troškova, pridruživanje i praćenje troškova po programima, projektima, aktivnostima i organizacijskim jedinicama, detaljnije analiziranje

troškova, praćenje odstupanja od planiranih veličina i sl.), dok je upravljačko računovodstvo usmjereno na razvoj sustava evidencija i izvješća za potrebe rukovodstva, posebno za potrebe boljeg planiranja i kontroliranja.

³ Članak 2. Zakona o riznici u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH", br. 26/16 i 3/20);

podrazumijeva da je korisnik dužan voditi evidenciju o nastalim obvezama i o njihovom dospjeću kako bi se u svakom trenutku raspolagalo informacijama o izvršenim rezervacijama i preostalim raspoloživim (proračunskim) sredstvima.

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

Npr. ugovor, kao prva faza u procesu stvaranja obveza predstavlja stvarno preuzetu obvezu za koju se, između ostalog, navodi iznos i datum dospjeća plaćanja. Narudžbenica predstavlja drugu fazu u procesu stvaranja obveze kojom se rezerviraju sredstva, a faktura, kao osnovni knjigovodstveni dokument kojim se dokazuje nastanak obveze za isporučenu robu ili izvršenu uslugu predstavlja posljednju fazu u stvaranju obveza.

Poslovanje putem riznice dovodi do efikasnijeg i transparentnog korištenja javnih resursa, omogućuje da se integracijom računovodstvenih, proračunskih i generalno poslovnih procesa informacija unosi samo jednom u informacijski sustav za dalju obradu od strane ovlaštenih osoba. Prednosti poslovanja putem riznice su u tome što se osigurava kvalitetnija kontrola nad trošenjem sredstava i omogućuje standardizirano računovodstveno praćenje i izvješćivanje, tako da korisnici na svim razinama u svakom trenutku imaju točne informacije o izvršenju proračuna/financijskog plana.

Dokumentiranost sustava

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

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

Uređen sustav FUK zahtijeva dokumentiranje ključnih procesa u organizaciji i postojanje pisanih, odnosno dokumentiranih procedura.

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

- koordinira implementacijom procesa u organizaciji u skladu s internim aktom;
- osigura da su svi rukovoditelji i zaposleni upoznati s obvezom postupanja po internom aktu kojim se uređuje način odvijanja procesa i nadležnosti i ovlaštenja svih sudionika u procesu;
- osigura da sudionici u procesu budu adekvatno educirani;
- osigura izradu i/ili ažuriranje internih akata u skladu sa stupnjem razvoja i provođenja procesa.

Ukoliko sudionik procesa tijekom obavljanja svojih aktivnosti sukladno propisanim internim aktom, uoči mogućnost poboljšanja određenih dijelova procesa, potrebno je da o tome

obavijesti nadređene osobe kako bi se unaprijedila primjenjivost internih akata.

Izrada mape poslovnih procesa

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

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

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

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

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

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

U organizaciji je potrebno razmotriti sve procese kako bi se osigurala njihova djelotvornost i učinkovitost, te sposobnost za ostvarivanje očekivanih rezultata. S obzirom da su mnoge organizacijske jedinice međusobno povezane i podržavaju jedna drugu, posebno putem informacijskih sustava, određeni broj procesa se odvija u više organizacijskih jedinica organizacije ¹.

Poslovni procesi, odnosno način njihovog provođenja trebaju biti dokumentirani, odnosno prikazani u pisanoj obliku. Dokumentiranjem poslovnih procesa omogućava se zaposlenicima da točno znaju svoja ovlaštenja i odgovornosti.

U prvoj fazi izrade mape poslovnih procesa, za potrebe popunjavanja obrasca za utvrđivanje/popis poslovnih procesa (prilog 3 ovog Priručnika), vrši se prikupljanje podataka o procesima i njihovim glavnim aktivnostima po organizacijskim jedinicama organizacije. Potrebno je procese identificirati na temelju postojećih nadležnosti organizacije i važećih pravilnika o unutarnjem ustrojstvu i sistematizaciji radnih mjesta, te voditi računa o tome da se pojedine aktivnosti istog procesa ne označe pogrešno kao procesi. ² Rezultat ove faze je izrada popisa

¹ Npr. obračun i isplata plaća, nabava, računovodstvo, izrada proračuna/financijskog plana i sl.

² Na primjer, zaprimanje pošte, uručivanje, otpremanje pošte, te arhiviranje nisu četiri procesa nego jedan proces koji se sastoji od navedenih aktivnosti. Također,

proces izrade prijedloga zakona i podzakonskih akata je proces koji se odvija u više-manje svim organizacijskim jedinicama korisnika. Takav proces je onda potrebno samo jednom upisati u mapu poslovnih procesa i na razini cjelokupne organizacije odrediti način njegovog odvijanja, odnosno u jedinstvenom postupku

processa koji u određenoj organizaciji postoje, uz eventualno navođenje potprocesa po potrebi.

U drugoj fazi izrade mape poslovnih procesa potrebno je utvrđene i odobrene poslovne procese pojedinačno "mapirati" u obrascu mape poslovnih procesa (prilog 4 ovog Priručnika). Na taj način identificiraju se cilj procesa, ulazne i izlazne vrijednosti, kontrolne aktivnosti, te regulatorni okvir mapiranog procesa. U navedenom obrascu navodi se također i eventualna veza s drugim procesima u organizaciji, te resursi koji su potrebni za realizaciju navedenog procesa.

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

Arhiviranje dokumentacije

Uredsko poslovanje obuhvaća: zaprimanje, otvaranje, pregledanje i raspoređivanje pošte, odnosno akata, zavođenje akata, združivanje akata, dostavljanje predmeta i akata u rad, rad s aktima, razvođenje predmeta i akata, rokovnik predmeta, otpremanje pošte i stavljanje predmeta i akata u arhivu (arhiviranje) i njihovo čuvanje¹.

Arhivska građa je sav izvorni i reproducirani (pisani, crtani, tiskani, fotografirani, filmirani, fonografirani ili na drugi način zabilježeni) dokumentacijski materijal od značaja za povijest, kulturu i ostale društvene potrebe, koji je nastao u radu bez obzira kad je i gdje nastao.²

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

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

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

Rokovi čuvanja mogu biti utvrđeni na mjesec, godine i trajno. Između ostalog, na tako utvrđen način čuva se i dokumentacija vezana za financije. U ovu grupu spadaju sve vrste predmeta i akata koji se odnose na proračune, financijske planove i fondove, završne račune i bilance, izvršenje proračuna/financijskog plana, upravljanje imovinom, poslovna sredstva, prihod, troškove poslovanja, dohodak, plaće, naknade, fondove, kredite, kamate, osiguranje, devizno poslovanje, kreditne odnose s inozemstvom, financiranje organa vlasti i

drugih institucija, financiranje društvenih djelatnosti i drugih institucija, nadzor nad financijskim, deviznim i drugim poslovanjem, informacije, izvješća i druge predmete i akte koji se odnose ili su u vezi s pitanjima iz ove grupe³.

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

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

Komunikacija

Sukladno Zakonu o FUK, rukovoditelj korisnika je odgovoran za uspostavljanje, razvoj i implementaciju odgovarajućeg, efikasnog, efektivnog i ekonomičnog FUK-a čiji je sastavni dio i komponenta Informacije i komunikacije.

Komunikacija unutar organizacije predstavlja važan element u sustavu FUK i uključuje komunikaciju: između rukovoditelja i zaposlenika, između različitih organizacijskih jedinica s posebnim naglaskom na komunikaciju između osnovnih organizacijskih jedinica i organizacijske jedinice za financije, s korisnicima javnih sredstava u sastavu, između različitih korisnika, komunikaciju s građanima, korisnicima usluga javnog sektora i dr.

Kvalitetna komunikacija treba imati na raspolaganju i čitav raspon modernih alata za komunikaciju; službenu internetsku stranicu, priopćenja za javnost, elektroničku komunikaciju (e-mail), prezentacije, uredske pozive i sl.

Komunikacija između rukovoditelja i zaposlenika

Vажnost komunikacije između rukovoditelja i zaposlenika u kontekstu FUK proizlazi iz činjenice što se kroz tu komunikaciju prenose ciljevi, zadaci, upute i sl. od strane rukovoditelja prema zaposlenicima. Zaposlenici prema rukovodstvu upućuju povratne informacije o provođenju, potrebnim preduvjetima za realizaciju ciljeva i zadataka, uočenim rizicima, slabostima u sustavima i sl.

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

Komunikacija između organizacijskih jedinica

Razvijena komunikacija između organizacijskih jedinica doprinosi efikasnoj i boljoj razmjeni informacija unutar korisnika, blagovremenom upoznavanju sa uočenim poteškoćama,

ili proceduri opisati na koji način sve organizacijske jedinice trebaju postupiti prilikom provođenja tog procesa.

¹ Članak 2. Uredbe o uredskom poslovanju ("Službene novine Federacije BiH", broj: 20/98)

² Ovom uputom, u skladu s Uredbom o uredskom poslovanju organa uprave i službi za upravu u Federaciji Bosne i Hercegovine, uređuju se klasifikacijske oznake predmeta i akata; primanje, otvaranje, pregledanje i raspoređivanje pošte, odnosno akata; zavođenje akata; združivanje akata; dostavljanje predmeta i akata u rad; rad službenika ovlaštenih za rješavanje predmeta akata; razvođenje predmeta i akata;

rokovnik predmeta; otpremanje pošte i stavljanje predmeta i akata u arhivu (arhiviranje) i čuvanje predmeta u federalnim organima uprave i federalnim ustanovama, kao i u kantonalnim – županijskim organima uprave i ustanovama i u gradskim i općinskim službama za upravu, ako propisom kantona/županije nije drugačije određeno.

³ Pored navedenog i Zakon o računovodstvu i reviziji propisuje način i rokove čuvanja knjigovodstvenih isprava, poslovnih knjiga, izvještaja i ostale dokumentacije.

boljoj koordinaciji u provođenju postavljenih ciljeva i osnovnih funkcija poslovanja, a s druge strane otkrivanju preklapanja određenih poslova ili zadataka ili nedovoljne pokrivenosti određenih područja u poslovanju.

Komunikacija organizacijske jedinice za financije s drugim organizacijskim jedinicama

Razvoj FUK zahtijeva i razvoj komunikacije između organizacijske jedinice za financije i drugih organizacijskih jedinica, a njegovu suštinu čini razvoj upravljačke odgovornosti za financijske učinke poslovanja kod rukovoditelja korisnika i rukovoditelja osnovnih organizacijskih jedinica, koji su odgovorni za financijske učinke poslovanja.

U praksi je često prisutna situacija da cjelokupnu brigu za financije vode rukovoditelji za financije, dok ostali rukovoditelji to često ne smatraju svojom odgovornošću. Razvoj FUK vodi ka promjeni takve prakse, zbog čega je važno razvijati komunikaciju između organizacijske jedinice za financije i ostalih organizacijskih jedinica. Od organizacijskih jedinica za financije očekuje se razvoj savjetodavne uloge i podrške rukovoditeljima u preuzimanju njihove upravljačke odgovornosti. S druge strane, od ostalih organizacijskih jedinica očekuje se uvažavanje tih savjeta i podrške, kao i aktivna uključenost u izradu internih uputa, pravila i procedura vezanih za proračun/financijski plan, a čiju izradu najčešće inicira organizacijska jedinica za financije.

Komunikacija s korisnicima u sastavu

Korisnici koji u svom sastavu imaju korisnike niže razine trebaju:

- s istima uspostaviti i razvijati efikasnu komunikaciju, posebno u segmentu informiranja o ciljevima rada i poslovanja,
- uključivati korisnike u svom sastavu u izradu planskih dokumenata (financijskog plana, strateških dokumenata razvoja, operativnih planskih dokumenata i sl.),
- uključivati rukovoditelje korisnika niže razine na kolegije rukovoditelja više razine (ministra, gradonačelnika, načelnika) u slučajevima kad je to potrebno,
- razvijati suradnju i komunikaciju između nadležnih organizacijskih jedinica (sektori, službe i sl.) s korisnicima u sastavu.

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

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

Komunikacija između više korisnika

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

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

Razvoj FUK između ostalog uključuje i razvoj komunikacijskih kanala između korisnika, a u cilju bolje raspoloživosti potrebnih informacija, smanjenja troškova obrade podataka, postizanja bolje umreženosti, a time bržih i efikasnijih usluga za građane, kao i bolje informacijske podloge za donošenje odluka ¹.

Komunikacija s korisnicima usluga, građanima, javnošću

Korisnici u svojim izjavama o misiji i viziji često naglašavaju orijentaciju na korisnike svojih usluga i zadovoljavanje njihovih potreba. To je razumljivo, jer su oni u funkciji pružanja usluga građanima i zato je komunikacija s građanima, odnosno javnošću, također važan dio u sustavu FUK. Važnost komunikacije s građanima može se razmatrati s dva aspekta:

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

Komunikacija s interesnim stranama treba se temeljiti na načelima transparentnosti, integriteta i društveno odgovornog rada i poslovanja. Stoga je neophodno učiniti dostupnim javnosti financijske i nefinancijske informacije, poput godišnjeg plana koji uključuje ciljeve i izvješće o realizaciji, ostvarenih rezultata, organizacije, vlasničke strukture i sl., utvrđenim rizicima i poduzetim mjerama, financijskoj pomoći i preuzetim ugovornim obvezama, informacijama o nabavama i dr.

4.5. Praćenje i procjena sustava FUK

Sukladno Zakonu o FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH, rukovoditelj ima obvezu osigurati praćenje i procjenu učinkovitosti i djelotvornosti unutarnjih kontrola. Sustav FUK zahtijeva kontinuirano praćenje u svrhu procjenjivanja njegovog funkcioniranja, blagovremenog ažuriranja u slučaju promjene uvjete i načina poslovanja, te utvrđivanje mjera za kontinuirani razvoj sustava.

Praćenje i procjena sustava FUK provodi se putem:

- stalnog praćenja;
- samoprocjene;
- unutarnje revizije.

a) Aktivnosti stalnog praćenja

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

Svatko u organizaciji ima određenu odgovornost u smislu praćenja, a u okviru opisa radnog mjesta definirani su zadaci i odgovornosti. Praćenje obavljaju zaposlenici, rukovoditelji srednje razine (unutarnjih organizacijskih jedinica) i rukovoditelji više razine, svatko u svom području i zavisno od odgovornosti koju imaju.

Zaposlenici se trebaju fokusirati na praćenje vlastitog posla kako bi se rad obavljao na adekvatan način i u okviru toga

¹ Na primjer, nadzor i kontrola nad ostvarivanjem prava za socijalnu naknadu daleko je brži i efikasniji u sustavu u kojem su umreženi podaci iz Porezne uprave

vezano za imovinsko stanje korisnika socijalne pomoći i podaci iz mirovinskog sustava vezano za isplatu mirovina i sl.

ispravljanje uočenih greške prije nego se obavljani zadatak prosljedi na razmatranje višim razinama. Rukovodstvo treba upoznati zaposlenike u vezi s kontrolnim aktivnostima i da ih potiče da budu oprezniji i izvješćuju o svim uočenim slabostima i nepravilnostima. Budući da su detaljno upućeni u svakodnevne poslove organizacije, zaposlenici su u najboljoj poziciji da otkriju moguće probleme u postojećim kontrolnim aktivnostima i trebaju pratiti promjene u svom neposrednom internom i eksternom okruženju, utvrde rizike i daju prijedloge o mogućim poboljšanjima.

Rukovoditelji srednje razine (rukovoditelji unutarnjih organizacijskih jedinica) trebaju sagledati funkcioniranje kontrola za organizacijsku jedinicu za koju su nadležni. Oni su odgovorni osigurati da zaposleni obavljaju odgovornosti koje su im dodijeljene, da kontrolne aktivnosti funkcioniraju, da organizacijska jedinica ostvaruje svoje ciljeve i da je kontrolno okruženje adekvatno, da postoji otvorena i dovoljna komunikacija, te da su rizici identificirani i adekvatno riješeni.

Rukovoditelji više razine (rukovoditelji osnovnih organizacijskih jedinica i tajnici) zbog šireg djelokruga treba još veći naglasak staviti na praćenje ostvarenja ciljeva organizacije i pratiti postojanje rizika i prilika u unutarnjoj i vanjskom okruženju, koji mogu ukazati na potrebu za promjenama u planovima organizacije. Rukovodstvo treba osigurati poduzimanje adekvatnih radnji u skladu s rezultatima praćenja ¹.

Postupak samoprocjene

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

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

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

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

Samoprocjena sustava FUK provodi se popunjavanjem Upitnika za godišnje izvješće o funkcioniranju sustava FUK (u daljnjem tekstu: Upitnik GI FUK) za obveznike dostavljanja godišnjeg izvješća FUK. ²

Upitnik za godišnje izvješće o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola

Struktura i sadržaj Upitnika GI FUK, kao i način pripreme uređen je Pravilnikom o provođenju sustava FUK, a pitanja su grupirana po komponentama FUK ³:

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

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

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

Nadalje, Upitnik GI FUK analizira razvijenost procesa **upravljanja rizicima**, što predstavlja relativno nov proces u organizacijama javnog sektora koji se treba razvijati kao sastavni dio procesa upravljanja, a naročito planiranja i donošenja odluka. Između ostalog, razmatra se koliko se prilikom izrade strateških i godišnjih planova uzimaju u obzir događaji koji mogu nepovoljno utjecati na ostvarenje postavljenih ciljeva, jesu li dokumentirani podaci o rizicima i u kolikoj je mjeri uspostavljen sustav izvješćivanja o rizicima, postoji li koordinacija uspostave procesa upravljanja rizicima, izvješćavaju li korisnici niže razine višu razinu o najznačajnijim rizicima i dr.

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

U području **informacija i komunikacija** se ide korak dalje od izvješćivanja na temelju propisanog zakonskog okvira, odnosno stavlja se veći naglasak na uređenost unutarnjeg sustava izvješćivanja za potrebe sustava unutarnjih kontrola i kvalitetnog upravljanja (način izvješćivanja, analiziranja izvršenja proračuna/financijskog plana, razvijenost računovodstvenih sustava, praksa sastavljanja dodatnih internih izvješća, informatizacija poslovnih sustava, dokumentiranost ključnih poslovnih procesa, razvijenost sustava informacija i komunikacija između više i niže razine korisnika i sl.)

Upitnik GI FUK sadrži i pitanja koja se odnose na **praćenje i procjenu sustava FUK** kroz koja se razmatra način uspostave sustava izvješćivanja najvišem rukovodstvu o funkcioniranju sustava FUK, provođenje unutarnje i vanjske revizije, praćenje provođenja preporuka unutarnjih i vanjskih revizora, provođenje naknadnih kontrola, uspostava sustava izvješćivanja koji osigurava praćenje funkcioniranja sustava FUK za nižu razinu korisnika i dr.

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

U CHJ FMF dostavljena godišnja izvješća o funkcioniranju sustava FUK obrađuju i analiziraju, te na temelju istih sačinjavaju Godišnje konsolidirano izvješće o funkcioniranju sustava FUK u Federaciji BiH i putem ministra financija dostavljaju Vladi Federacije na razmatranje i usvajanje.

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

b) Aktivnosti unutarnje revizije

Unutarnja revizija je neovisno, objektivno uvjeravanje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran

¹ Na primjer: rukovodstvo može donijeti odluku o postavljanju novih ciljeva kako bi se iskoristile novonastale prilike, može se konzultirati sa zaposlenicima i dodatno ih obučiti kako da isprave proceduralne greške i prilagode kontrolne aktivnosti da bi se rizici sveli na minimum.

² Upitnik za samoprocjenu sustava FUK sastavni je dio obrasca GI – FUK

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

pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja

Dvije su osnovne vrste revizijskih usluga:

1. provođenje revizija na temelju kojih revizori pružaju neovisno, objektivno uvjeravanje i
2. pružanje konzultantskih/savjetodavnih usluga.

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

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

- revizija usklađenosti
- revizija sustava
- revizija učinka.

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

Konzultantske/savjetodavne usluge namijenjene su stvaranju dodatne vrijednosti i unapređenju poslovanja organizacije, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa s time da unutarnji revizori prilikom davanja savjeta ne preuzimaju rukovodnu odgovornost. Obavljaju se na zahtjev rukovodstva na način da se poštuju zahtjevi standarda unutarnje revizije koji uređuju planiranje, obavljanje, izvješćivanje o rezultatima i praćenje postupanja po rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga.¹

Unutarnja revizija, koja se uspostavlja i provodi u skladu s važećom regulativom u javnom sektoru u Federaciji BiH², u funkciji je objektivne i neovisne procjene sustava FUK.

Funkciju unutarnje revizije obavlja organizacijska jedinica unutar korisnika, funkcionalno i organizacijski odvojena od ostalih organizacijskih jedinica i neposredno odgovorna rukovoditelju korisnika³. Ta funkcionalna i organizacijska odvojenost važna je kako bi se unutarnjoj reviziji mogla osigurati neovisnost i objektivnost u planiranju svojih aktivnosti, odnosno utvrđivanju područja koja će revidirati na temelju procjene rizika, zatim revidiranju poslovnih sustava i procesa, te izvješćivanju (naročito neposredno izvješćivanje rukovoditelja korisnika).

Neovisnost unutarnje revizije ne znači njezinu izolaciju.

Rukovoditelj unutarnje revizije, po pravilu, sudjeluje na sastancima rukovodstva, kako bi mogao imati saznanja od najvišeg upravljačke razine u kojem se smjeru kreće organizacija, što su prioriteti u radu i poslovanju, gdje se javljaju poteškoće i sl. Sve su to važne informacije unutarnjim revizorima kako bi mogli utvrditi područja koja će revidirati i gdje je potrebno usmjeriti revizijske resurse kako bi se ojačali sustavi unutarnjih kontrola. Također na sastancima rukovodstva se treba raspravljati i o revizijskim preporukama, jesu li provedene i što se poduzima vezano za rješavanje preporuka.

Za rukovoditelja korisnika unutarnja revizija putem svojih izvješća pruža dodatne, neovisne informacije o tome kako

funkcioniraju sustavi unutarnjih kontrola u revidiranim područjima, kako rukovoditelji na koje je prenio ovlaštenja i odgovornosti ostvaruju ciljeve i rezultate i kako upravljaju javnim sredstvima za koja su nadležni, te koje se preporuke daju u cilju poboljšanja poslovanja. Za rukovoditelje unutarnja revizija predstavlja pomoć da se uoče određene slabosti i nepravilnosti koje se u svakodnevnom obavljanju aktivnosti nisu uočile i da se na vrijeme poduzimaju mjere koje će te slabosti rješavati.

Važno je naglasiti da unutarnja revizija predstavlja neovisni pogled sa strane na poslovne sustave i procese koji se zasniva na jasno utvrđenoj revizorskoj metodologiji⁴ na temelju koje unutarnja revizija može revidirati sustave i procese, utvrditi slabosti i dati preporuke. Svakom poslovnom sustavu i procesu, unutarnja revizija pristupa sagledavajući ih i analizirajući ih sa tri aspekta:

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

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

U postupku provođenja unutarnje revizije važno je usuglašavanje nacрта revizijskog izvješća s revidiranim subjektom s ciljem da se utvrdi jesu li uzeta u obzir sva potrebna saznanja, dokumentacija i informacije kojima se potkrepljuju revizijski nalazi i da li su preporuke odgovarajuće.

Dane preporuke trebaju se provoditi u skladu s planovima djelovanja, a provođenje revizijskih preporuka odgovornost je rukovoditelja. Nprovedene preporuke znače da sustavi i dalje imaju slabosti i da prijete rizici od propusta u radu i poslovanju⁵.

Vanjska revizija – Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH

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

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

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

5. PRIJAVA NEPRAVILNOSTI I PREVARA

Prema Zakonu o FUK **nepravilnost** predstavlja nepridržavanje ili pogrešnu primjenu zakona i drugih propisa koja proizlazi iz radnji ili propusta korisnika javnih sredstava, a koja

¹ Primjeri savjetodavnih usluga uključuju savjete za utvrđivanje prilika za usklađivanje ili optimizaciju poslovanja, edukaciju zaposlenih i rukovodstva, preglede sustava kontrola, savjete za procjene učinaka i samoocjenjivanja sustava kontrola, te savjete usmjerene na budućnost, posebno kod izrade strateških dokumenata i upravljanja rizicima

² Zakon o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u FBiH, kao *lex specialis*, i njegovi prateći podzakonski i metodološki akti, te drugi zakoni koji uređuju uspostavu unutarnje revizije, npr. Zakon o javnim poduzećima u FBiH i dr.

³ Iznimka su javna poduzeća kod kojih odjelom unutarnje revizije rukovodi direktor unutarnje revizije, kao vanjski suradnik koji za svoj rad odgovara odboru za reviziju.

⁴ Metodologija rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH", broj: 20/23)

⁵ Važnost unutarnje revizije istaknuta je i u Zakonu o proračunima Federacije BiH, te Pravilnikom o obliku, sadržaju, načinu popunjavanja i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti. Naime, sastavni dio Izjave o fiskalnoj odgovornosti jest i mišljenje unutarnjih revizora o sustavu FUK za područja koja su bila revidirana u prethodnoj godini.

ima ili bi mogla da ima štetan utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora.

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

Rukovoditelj korisnika javnih sredstava je prema zakonu odgovoran za upravljanje rizicima od nepravilnosti i prijevara i provođenje radnji za sprječavanje i otklanjanje nepravilnosti i prijevara u svojoj organizaciji, međutim odgovornost za prijavu imaju svi zaposlenici u organizaciji. Sukladno Zakonu o FUK, svi zaposleni u organizaciji dužni su prijaviti svaku značajnu nepravilnost i eventualnu sumnju na prijevaru rukovoditelju korisnika javnih sredstava, odnosno nadležnom tijelu za postupanje po nepravilnostima i prevarama u skladu s propisima koji reguliraju ovu oblast. Naime, s obzirom na njihove svakodnevne zadatke, zaposlenici su u najboljoj poziciji da otkriju probleme i eventualne nepravilnosti vezane za postojeće kontrolne aktivnosti, a rukovodstvo treba educirati zaposlenike o postojećim kontrolnim aktivnostima u organizaciji i poticati ih da budu oprezni i da izvješćuju o uočenim slabostima i nepravilnostima.

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

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

5.1. Proračunski nadzor

Rukovoditelj korisnika i ostali rukovoditelji u organizaciji razvijaju sustav FUK kako bi mogli uspješno upravljati organizacijom, osigurati poslovanje sukladno zakonima, pravilima, propisima, osigurati da se sredstva prikupljaju i troše namjenski, ekonomično, efikasno i efektivno, odnosno da se minimiziraju rizici propusta i nepravilnosti u poslovanju.

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

Međutim i u idealno uređenim sustavima FUK mogu nastati određene nepravilnosti, propusti, zaobilaženja kontrola koje utječu na zakonito i pravilno korištenje javnih sredstava. Navedene nepravilnosti mogu imati obilježja prekršaja ili se može raditi o radnjama za koje postoji sumnja da se radi o kaznenom djelu, i u takvim slučajevima neophodno je provođenje postupka proračunskog nadzora sukladno važećim propisima¹.

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

Proračunski nadzor je inspekcijski nadzor zakonitosti, pravovremenosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava kojim se nalažu mjere za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti i obuhvaća nadzor računovodstvenih, finansijskih i ostalih poslovnih dokumenata subjekata nadzora.

Proračunski nadzor obavlja se kod proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova, pravnih i fizičkih osoba korisnika sredstava iz proračuna i finansijskih planova izvanproračunskih korisnika, kao i nadzor nad korištenjem kreditnih sredstava na temelju garancija, direktnim nadzorom kod subjekata, odnosno analizom njihove finansijsko-računovodstvene dokumentacije.

Proračunski nadzor obavlja se za tekuću fiskalnu godinu, a iznimno, u slučaju specifičnih okolnosti², proračunski nadzor se može obavljati i za protekla razdoblja.

Osnovni ciljevi provođenja proračunskog nadzora su:

- utvrđivanje da li se proračunska sredstva koriste zakonito, namjenski i blagovremeno
- poduzimanje korektivnih mjera radi zaustavljanja nepravilnosti i prijevara kao što su zloupotreba proračunskih sredstava, pogrešno planiranje i upravljanje sredstvima,
- poduzimanje mjera za sprječavanje nastanka štetnih posljedica u proračunu kao i mjera za otklanjanje štete nanesene proračunu,
- provjera pravilnosti postupanja³ proračunskih korisnika u primjeni zakona i drugih na zakonu donesenih propisa i akata,
- prikupljanje pouzdanih i vjerodostojnih finansijskih i drugih podataka, te njihovo pravovremeno dostavljanje nadležnim organima.

Poslove proračunskog nadzora korisnika sredstava proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova, općina, federalnih i kantonalnih izvanproračunskih fondova, obavljaju proračunski inspektori Federalnog ministarstva financija odnosno kantonalnih ministarstava financija, svatko u okviru svoje nadležnosti, a poslove proračunskog nadzora gradskih i općinskih organa uprave, obavljaju proračunski inspektori nadležnog kantonalnog ministarstva financija u kantonima na čijem teritoriju se grad ili općina nalazi.

Poslovi proračunskog nadzora obavljaju se isključivo po nalogu federalnog ministra financija ili kantonalnog ministra financija prema utvrđenim prioritetima, načelu ekonomičnosti i sukladno potrebama zadovoljavanja javnog interesa, te po zahtjevima građana ili ovlaštenih osoba proračunskih korisnika. Iznimno, ukoliko se ocijeni da za to postoje opravdani razlozi, po nalogu ministra može se izvršiti izvanredni proračunski nadzor.

Proračunski inspektori u postupku proračunskog nadzora, pored relevantne računovodstvene, finansijske i druge dokumentacije, izvješća i evidencija, koriste i izvješća unutarnje revizije kao i izvješća Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH.

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

Korisniku se, između ostalog, može naložiti zabrana raspolaganja dodijeljenim proračunskim sredstvima dok se utvrđene nepravilnosti ne otklone, povrat sredstava u proračun

¹ Zakon o proračunima u Federaciji BiH i Uredba o proračunskom nadzoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, "Službene novine Federacije BiH, broj: 34/14)

² Pod specifičnim okolnostima podrazumijevaju se okolnosti koje su nastale na temelju saznanja i činjenica koje nisu bile poznate u proteklom razdoblju, a osnovano ukazuju na povrede, odnosno nepravilnosti u primjeni zakona ili drugih

propisa u tom razdoblju (članak 3. stavak (3) Uredbe o proračunskom nadzoru u FBiH).

³ Pod provjerom pravilnosti postupanja podrazumijeva se provjera korištenja proračunskih sredstava u visini, za namjene i u vrijeme kako je to propisano proračunom Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova i općina – čl. 4. stavak (2) Uredbe o proračunskom nadzoru u Federaciji BiH.

ukoliko se utvrdi da su sredstva korištena suprotno zakonu, druge mjere za koje je ovlašten zakonom ili drugim propisom.

Ukoliko proračunski inspektor u postupku proračunskog nadzora utvrdi postojanje protupravnih radnji rukovoditelja i drugih ovlaštenih zaposlenika kontroliranog proračunskog korisnika, protiv navedenih osoba sukladno zakonu i drugim propisima dužan je:

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

Razvojem i jačanjem sustava FUK stvaraju se preduvjeti za preventivno djelovanje, odnosno da se minimiziraju rizici lošeg upravljanja, nepravilnosti, propusta i slično. Razvijeniji i efikasniji sustavi FUK smanjuju potrebe za intervencijama proračunskog nadzora.

Važno je istaknuti kako FUK nije zamjena proračunskom nadzoru, niti proračunski nadzor može zamijeniti sustave FUK.

6. PLANIRANJE AKTIVNOSTI ZA RAZVOJ FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

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

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

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

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

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



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

Primjena finacijskog upravljanja i kontrole

Razvoj FUK, u skladu s člankom 6. Pravilnika o provođenju FUK, obuhvaća aktivnosti koje se planiraju poduzeti u cilju rješavanja:

- uočenih nedostataka prilikom izrade Godišnjeg izvješća o funkcioniranju sustava FUK;
- uočenih nedostataka prilikom izrade Izjave o fiskalnoj odgovornosti;
- nalaza i preporuka Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH;
- nalaza i preporuka unutarnje revizije;
- drugih mjera predviđenih za daljnji razvoj FUK.

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

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

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

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

7. IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKOM UPRAVLJANJU I KONTROLI

Zakonom o FUK i Pravilnikom o provođenju FUK propisani su obveznici, rokovi, način izvješćivanja, te propisani obrasci za godišnje izvješćivanje o funkcioniranju sustava FUK.

7.1. Godišnje izvješće o funkcioniranju sustava FUK

Sukladno članku 14. Zakona o FUK, obveznici podnošenja godišnjih izvješća o funkcioniranju sustava FUK su sljedeći korisnici javnih sredstava:

- a) korisnici javnih sredstava prve razine i izvanproračunski fondovi na federalnoj razini, koji izvješće dostavljaju Federalnom ministarstvu financija;
- b) korisnici javnih sredstava prve razine i izvanproračunski fondovi na kantonalnoj razini, koji izvješće dostavljaju nadležnom kantonalnom ministarstvu financija;
- c) jedinice lokalne samouprave sa statusom grada, koji izvješće dostavljaju nadležnom kantonalnom ministarstvu financija;
- d) pravne osobe u kojima Federacija ili kanton imaju većinski vlasnički udjel, a koji izvješće dostavljaju nadležnom resornom ministarstvu.

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

Kada je u pitanju godišnje izvješćivanje o FUK na razini kantona, Zakonom o FUK propisano je da kantonalna

ministarstva financija konsolidiraju izvješća za kanton i dostavljaju CHJ FMF konsolidirano izvješće o funkcioniranju sustava FUK za kanton.

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

7.2. Konsolidirano godišnje izvješće o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru u FBiH

Na temelju pojedinačnih godišnjih izvješća o funkcioniranju sustava FUK i godišnjih izvješća za razine kantona koje dostave kantonalna ministarstva financija, CHJ FMF izrađuje Konsolidirano godišnje izvješće o funkcioniranju sustava FUK u javnom sektoru u Federaciji BiH (u daljnjem u tekstu: KI FUK).

KI FUK obuhvaća ocjenu sustava FUK na temelju postojećeg stanja iz dostavljenih izvješća, mjere planirane za budući razvoj sustava FUK, kao i tabelarni pregled provođenja FUK kroz pet komponenti Standarda unutarnje kontrole u organizacijama javnog sektora u Federaciji.

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

Ovakav način izvješćivanja omogućava pregled javnog sektora u segmentu FUK i na temelju toga i planiranje i izradu sistemskih rješenja za organizacije javnog sektora u Federaciji u cilju unapređenja sustava FUK¹.

ZAKLJUČAK

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

Razvoj FUK nije kompletan bez razvoja svih pet elemenata COSO okvira: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima,

kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje i procjena sustava.

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

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

Radi se o dugotrajnom procesu koji zahtijeva angažman svih zainteresiranih strana utemeljen na zajedničkom razumijevanju i odobravanju, kako bi unutarnje kontrole u dovoljnoj mjeri bile integrirane u procese upravljanja i sve financijske i nefinancijske procese u poslovanju i doprinijele ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u upravljanju javnim sredstvima Federacije.

Broj 10-45-1-4302/23
8. lipnja 2023. godine
Sarajevo

Ministar
Toni Kraljević

PRILOZI

Pregled priloga:

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

¹ Sustav izvješćivanja o funkcioniranju FUK u javnom sektoru u Federaciji informatiziran je putem aplikacije PIFC koju je Federalno ministarstvo financija

razvio uz potporu EU projekta "Unaprjeđenje javnih unutarnjih financijskih kontrola u Bosni i Hercegovini"

Prilog 1

PREGLED VAŽEĆIH ZAKONSKIH I PODZAKONSKIH AKATA PO ORGANIZACIJSKIM JEDINICAMA

Naziv organizacije:	
Organizacijska jedinica:	
Rukovoditelj organizacijske jedinice:	

R/br.	Naziv zakonskog/podzakonskog akta i broj službenih novina

Datum:

Mjesto:

Rukovoditelj organizacijske jedinice

Prilog 2

POPIS VAŽEĆIH INTERNIH AKATA

Naziv organizacije:	
Organizacijska jedinica:	
Rukovoditelj organizacijske jedinice:	

R/br.	Naziv internog akta	Broj i datum akta	Veza sa komponentama COSO okvira*

Datum:

Mjesto:

Rukovoditelj organizacijske jedinice

* Navesti COSO element na koji se interni akt odnosi (Kontrolno okruženje, Upravljanje rizicima, Kontrolne aktivnosti, Informacije i komunikacija, Praćenje i procjena)

Prilog 3

POPIS POSLOVNIH PROCESA

Naziv organizacije:	
Organizacijska jedinica:	
Rukovoditelj organizacijske jedinice:	

R/br.	Poslovni proces	Aktivnosti u procesu

Datum:

Mjesto:

Rukovoditelj organizacijske jedinice

Prilog 4

MAPA POSLOVNIH PROCESA

Naziv organizacije:	
Organizacijska jedinica:	
Rukovoditelj organizacijske jedinice:	

1. NAZIV PROCESA

2. CILJ PROCESA

3. OPIS ULAZNIH VRIJEDNOSTI

4. AKTIVNOSTI GLAVNE KONTROLE

5. OPIS IZLAZNIH VRIJEDNOSTI

6. RESURSI/SREDSTVA

7. ZAKONI, PODZAKONSKI AKTI I PROCEDURE KOJE SE ODNOSU NA POSLOVNI PROCES

8. ODGOVORNE OSOBE

9. ORGANIZACIJSKA JEDINICA (VLASNIK PROCESA)

10. POVEZANI POSLOVNI PROCESI

Datum:

Mjesto:

Rukovoditelj organizacijske jedinice