|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА  ФЕДЕРАЦИЈА БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ  **ФЕДЕРАЛНО МИНИСТАРСТВО ФИНАНЦИЈА**  **ФЕДЕРАЛНО МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА** |  | БОСНИА АНД ХЕРЗЕГОВИНА ФЕДЕРАТИОН ОФ БОСНИА АНД ХЕРЗЕГОВИНА  ФЕДЕРАЛ МИНИСТРY ОФ ФИНАНЦЕ |

**СМЈЕРНИЦЕ ЗА РАЗВОЈ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ**

**У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У ФЕДЕРАЦИЈИ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

**Сарајево, април 2021. године**

**САДРЖАЈ**

[1.УВОД 3](#_Toc63858942)

[2. УПРАВЉАЧКА ОДГОВОРНОСТ-ПОЈАМ И ЗАКОНСКА ОБАВЕЗА 4](#_Toc63858943)

[3. ПРЕДУСЛОВИ ЗА РАЗВОЈ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ 13](#_Toc63858944)

[4. ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДСТВА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ 16](#_Toc63858945)

[4.1 Улога координатора за финансијско управљање и контролу и организационих јединица за финансије 22](#_Toc63858946)

[5. ДЕЛЕГИРАЊЕ ОВЛАШЋЕЊА И ОДГОВОРНОСТИ 24](#_Toc63858947)

[5.1. Зашто је важно делегирати овлашћења и одговорности? 24](#_Toc63858948)

[5.2 Подручја/процеси у којима је нарочито потребно уредити овлашћења и одговорности 25](#_Toc63858949)

[5.3 Како делегирати овлашћења и одговорности 28](#_Toc63858950)

[6. ИЗАЗОВИ ПРАКТИЧНЕ ПРИМЈЕНЕ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ 29](#_Toc63858951)

[7. ПРЕДНОСТИ РАЗВИЈЕНЕ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ 31](#_Toc63858952)

[8. ПРЕПОРУКЕ ЗА ПРИМЈЕНУ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ СА ПРАКТИЧНИМ ПРИМЈЕРИМА 32](#_Toc63858953)

[9. ЗАКЉУЧАК 39](#_Toc63858954)

ПРИЛОГ 1: ПРОЦЕДУРА О ПРОЦЕСУ ИЗРАДЕ ФИНАНСИЈСКОГ ЗАХТЈЕВА ЗА ОРГАНИЗАЦИОНЕ ЈЕДИНИЦЕ

# 1.УВОД

Смјернице за развој управљачке одговорности у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине (у даљем тексту: Смјернице) припремљене су у циљу бољег разумијевања и примјене концепта управљачке одговорности у организацијама јавног сектора у Федерацији БиХ[[1]](#footnote-1), у складу са Законом о финансијском управљању и контроли у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине[[2]](#footnote-2) (у даљем тексту: Закон о ФУК), те захтјевима у процесу европских интеграција.

Европска комисија дефинише управљачку одговорност као „*процес на основу којег су руководиоци на свим нивоима одговорни за, и по потреби дужни да образложе, одлуке и поступке предузете у правцу остваривања циљева организације којом управљају. Управљачка одговорност подразумијева одговорност за добро финансијско управљање на свим нивоима, односно одговарајућу организацију, процедуре и извјештавање о резултатима организације*.“[[3]](#footnote-3)

Наиме, финансијско управљање и контрола проводи се у циљу унапређења система јавних интерних контрола у организацији, а концепт управљачке одговорности сматра се кључним питањем и предуслов је за функционисање свих дијелова система интерних финансијских контрола у јавном сектору.

Сврха Смјерница је да осигурају подршку практичној имплементацији управљачке одговорности у јавном сектору у Федерацији БиХ и детаљније појасне:

* појам управљачке одговорности и законске обавезе руководилаца организације;
* одговорност руководиоца за финансијско управљање и контроле;
* зашто је важно и како делегирати овлашћења и одговорности;
* изазови у примјени управљачке одговорности у пракси, те
* препоруке за развој управљачке одговорности с практичним примјерима које корисницима могу послужити у њиховој пракси.

Смјернице су намијењене руководиоцима организација и другим руководиоцима на осталим нивоима управљања у организацијама јавног сектора у Федерацији БиХ (помоћници министара и директора, секретари, руководиоци основних и унутрашњих организационих јединица и др.), као и свим запосленицима ради бољег разумијевања.

Оне додатно разрађују обавезу руководећег особља које располаже јавним ресурсима у организацији да одговарају за фискална, управљачка и програмска задужења која су им повјерена, те да извјештавају оне који су им та задужења пренијели.[[4]](#footnote-4)

# 2. УПРАВЉАЧКА ОДГОВОРНОСТ-ПОЈАМ И ЗАКОНСКА ОБАВЕЗА

Управљачка одговорност препозната је као један од основних принципа области интерних финансијских контрола у јавном сектору (енг. *Public Internal Financial Control*, скр. PIFC). У том смислу, Европска комисија је дефинисала осам принципа који требају послужити као основа за ефикасну јавну интерну контролу, а управљачка одговорност је управо један од њих[[5]](#footnote-5).

Закон о ФУК, водећи се принципима Европске комисије, дефинисао је управљачку одговорност као *обавезу руководилаца на свим нивоима управљања у организацији да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именовао или им пренио одговорност*.[[6]](#footnote-6)

Законски оквир уређује управљачку одговорност руководилаца организација и омогућава руководиоцу организације да пренесе овлашћења и надлежности на друга лица, међутим, укупна и коначна надлежност, овлашћење и одговорност лица задужених за управљање (министри, виши руководиоци, управљачки органи) јесте да имају надлежност, овлашћење и напосљетку одговорност за све аспекте функционисања тог корисника јавних средстава, његове резултате и утицај.[[7]](#footnote-7)

Дакле, концепти овлашћења, одговорности и надлежности су међусобно условљени и повезани:

*Слика 1. Повезаност овлашћења, одговорности и надлежности*

**Надлежност** представља способност или право да се наложи доношење одлука које се односе на коришћење делегираних ресурса (људских, финансијских), у сврху остваривања циљева који су обухваћени датим овлашћењима.

**Овлашћење** представља обавезу извршења додијељених задужења/дужности. Оно се додјељује на основу надлежности даваоца овлашћења – права на поступање, и са собом носе одговорност.

**Одговорност**[[8]](#footnote-8) представља обавезу да се онима који су додијелили одређена овлашћења одговара за испуњавање тих овлашћења (обавеза поступања). Одговорност обухвата и давање информација, као и образложења и разлога за провођење одређених поступака, активности или одлука.

Лице којем је додијељено овлашћење, одговорност у правом смислу те ријечи демонстрира када јасно истакне шта намјерава да предузме, начин на који ће то остварити и у којој мјери, оствари предвиђено, те прикаже шта је учињено.

Примјена управљачке одговорности захтијева модернизацију приступа управљању у јавном сектору, у односу на традиционалан начин управљања организацијом.

*Слика 2. Начини управљања у организацији у примјени управљачке одговорности*

Код традиционалног начина управљања, фокус управљања и контроле је најчешће на праћењу извршења буџета/финансијског плана и трошења финансијских средстава, као и усклађености са законским захтјевима. Веома мало или нимало пажње се посвећује остваривању циљева и показатељима учинка, па сходно томе, ефикасности и ефективности у трошењу јавних финансијских средстава, чиме се мање подржава управљачка одговорност.

Модеран начин управљања захтијева да се сам процес управљања посматра у ширем смислу, при чему **управљање** подразумијева „*успостављање плана или мапе пута за циљеве које је потребно остварити, опредјељивање средстава за реализацију плана у складу са предвиђеним роковима, као и утврђивање онога што је заиста остварено у поређењу са првобитно планираним, утврђивање одступања и разлога одступања, као и њихово уношење у првобитне планове и одлуке о опредјељивању средстава. Руководство сноси одговорност, што захтијева постојање транспарентности. Одговорност зависи од јасноће и разумљивости извјештавања, као и капацитета лица којима се информације достављају на преглед, разматрање и оспоравање*.“[[9]](#footnote-9)

У том смислу управљачка одговорност треба да буде повезана и усклађена са циклусима планирања и контроле (од обавезе извршења, права поступања до извјештавања које треба потврдити да ли су поштована правила, или нису, у којем случају је потребно образложити одступања).

Дакле, управљачка одговорност подразумијева одговорност за све аспекте управљања и доношења одлука, од планирања до извјештавања, те од делегирања до контроле, а обухвата обавезу руководиоца да кроз систем финансијског управљања и контроле осигура усклађеност пословања са законима, осталим прописима и интерним процедурама, те усмјереност пословања на резултате (учинак, успјешност), поштујући принципе транспарентности у раду организација јавног сектора:

Економична, ефикасна и ефективна реализација циљева и политика у складу са законима, осталом регулативом и интерним прописима

Пословање у складу са законима, регулативом и интерним прописима

Економично, ефикасно и ефективно испуњавање циљева и политика

**ТРАНСПАРЕНТНОСТ**

*Слика 3. Концепт управљачке одговорности*

Битно је нагласити да захтјев за примјену концепта управљачке одговорности представља нови захтјев за организације јавног сектора у процесу европских интеграција Босне и Херцеговине, међутим прописи који су на снази за организације јавног сектора у Федерацији БиХ већ садрже одредбе које су везане за управљачку одговорност и које подржавају наведени концепт.

У наставку је дата табела у којој је дат примјер законских, подзаконских и других одредби које подржавају концепт управљачке одговорности у јавном сектору у Федерацији БиХ:

*Табела 1. Преглед појединих одредби које подржавају концепт управљачке одговорности у јавном сектору у Федерацији БиХ*

| **ПОДРУЧЈЕ ОДГОВОРНОСТИ** | **ЗАЈЕДНИЧКО ЗА СВЕ КОРИСНИКЕ** | **СПЕЦИФИЧНОСТИ** | | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **БУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ** | **ВАНБУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ** | **ЈАВНА ПРЕДУЗЕЋА** |
| ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА ЗА ЦИЉЕВЕ И КОРИШЋЕЊЕ СРЕДСТАВА | Руководилац корисника јавних средстава одговоран је да циљеве организације остварује управљањем тим средствима на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин  *(члан 12. став 2. Закона о ФУК)* | Руководилац буџетског корисника је одговоран за законито и намјенско коришћење средстава.  *(члан 44. став 1. тачка 1. Закона о буџетима у Федерацији Босне и Херцеговине[[10]](#footnote-10))*  Буџетски корисници одговорни су за законито, намјенско, ефикасно и економично располагање буџетским средствима.  Буџетски корисници одговорни су за потпуну и правовремену наплату прихода и примитака из своје надлежности, за њихову уплату у буџет и за извршавање свих расхода и издатака у складу са прописима.  *(члан 46. Закона о буџетима у ФБиХ)*    Буџетски корисници одговорни су за потпуно и правовремено уплаћивање свих прихода и примитака на јединствени рачун трезора.  *(члан 23. Закон о трезору у ФБиХ)[[11]](#footnote-11)* | Руководилац ванбуџетског корисника (директор фонда) одговоран је за пословање фонда, намјенско трошење средстава и законитост рада.  *(према одредбама из статута донесених на темељу посебних закона о оснивању фонда)*  *Руковођење Заводом*  *За законитост рада Завода одговоран је директор који има својега замјеника. Директор представља и заступа Завод.* | Управа је дужна израдити и надгледати реализацију трогодишњег плана пословања за јавно предузеће.  *(члан 11. тачка ц), члан 23. и члан 24. Закона о јавним предузећима у ФБиХ)[[12]](#footnote-12)* |
| ДЕЛЕГИРАЊЕ ОВЛАШЋЕЊА И ОДГОВОРНОСТИ | Руководилац корисника јавних средстава може у складу са важећом регулативом о унутрашњој организацији и начину рада пренијети овлашћења на друге запослене у организацији.  Преношењем овлашћења преноси се и дио одговорности на тог запосленика, међутим преношење овлашћења и одговорности не искључује одговорност руководиоца корисника јавних средстава.  *(члан 13. Закон о ФУК)* | Одговорност за планирање и стварање обавеза, у оквиру одобреног буџета, односно финансијског плана, искључиво је на руководиоцу буџетског корисника.  Одговорност за правилност и тачност уноса података је на лицу које је овлаштено да врши пријенос.  Овјеравање и потписивање књиговодствених исправа на основу којих се врши унос података, врши руководилац буџетског корисника или лице које је он писмено овластио.  *(Глава 3, члан 2, тачка 8. Упутства за извршавање буџета са Јединственог рачуна Трезора)[[13]](#footnote-13)* | Кантонални завод здравственог осигурања, по овлашћењу директора Кантоналног завода здравственог осигурања, могу заступати и други радници у пословима из своје надлежности.  (члан 13. Статута Завода здравственог осигурања Зеничко-добојског кантона)[[14]](#footnote-14) | Управа може на једног или више својих чланова извршити пријенос сваке од дужности, уз једногласну писану сагласност надзорног одбора, али ће управа и даље бити одговорна за извршење сваке од пренесених дужности.  *(члан 21., Закона о јавним предузећима у ФБиХ)[[15]](#footnote-15)* |
| ОДГОВОРНОСТ СРЕДЊЕГ И НИЖЕГ РУКОВОДСТВА | Управљачка одговорност је обавеза руководилаца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности,  ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје  одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их  је именовао или им пренио одговорност;  Члан 3. тачка 21) Закона о ФУК  Осим руководиоца корисника јавних средстава, за успостављање, провођење и развој ФУК одговорни су руководиоци основних организационих јединица, односно особе на које је руководилац корисника јавних средстава пренио овлашћења у складу са чланом 13. Закона о ФУК.  *(члан 5. став (2) Правилника о провођењу ФУК)*[[16]](#footnote-16) | Секретар органа државне службе   * обавља послове од значаја за унутрашњу организацију и рад органа државне службе, координира радом одјела и сектора, сарађује између органа и других тијела државне службе и предузећа, реализује програм рада органа државне службе и одговоран је за коришћење финансијских, материјалних и људских потенцијала који су му повјерени и обавља друге послове које му одреди руководилац органа државне службе * за свој рад и управљање одговара руководиоцу органа управе   Руководилац управе и установе које се налазе у саставу министарства   * руководи управом, односно установом у складу са законом * одговара министру и Влади   Помоћник руководиоца органа државне службе   * обавља послове руководног карактера унутар основне организационе јединице и одговоран је за коришћење финансијских, материјалних и људских потенцијала додијељених основној организационој јединици * за свој рад и управљање одговара руководиоцу органа државне службе   Шеф унутрашње организационе јединице   * руководи јединицом и обавља сложеније послове и одговоран је за коришћење финансијских, материјалних и људских потенцијала додијељених унутрашњој организационој јединици * за свој рад одговара помоћнику, односно секретару органа државне службе ако нема помоћника руководиоца   *(члан 8. до члан 12. Закон о државној служби у ФБиХ који се сукладно члану 74а може примјењивати у кантонима у складу са законима кантона)* | Директор Средишње службе   * руководи Средишњом службом * предлаже директору завода програм рада, финанцијски план, доношење општих аката, упутстава и других аката завода * прати прикупљање средстава доприноса * брине о законитом раду на рјешавању о правима * закључује уговор о раду са запосленицима у Средишњој служби и одлучује о правима и обавезама запосленика * за свој рад одговара Управном одбору и директору Завода   Шеф унутрашње организационе јединице (сектора, одјељења и одсјека)   * одговорни за послове из надлежност осигурања (пензијског, здравственог, запошљавања); планове и анализе финансијског пословања, рјешавање у другом степену; матичне евиденције; ИТ и сл.)   *(према одредбама из Статута)* | Управа је дужна и одговорна:  а) за досљедно провођење етичког кодекса у јавном предузећу,  б) да осигура да сва одговорна лица поступају у складу са етичким кодексом тако што ће се против лица која крше наведени кодекс провести дисциплински поступак.  Управа може на једног или више својих чланова извршити пријенос сваке од наведених дужности, уз једногласну писану сагласност надзорног одбора, али ће управа и даље бити одговорна за извршење сваке од пренесених дужности.  *Члан 21. Закона о јавним предузећима* |
| ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДИЛАЦА ЗА УСПОСТАВУ И РАЗВОЈ ФУК И ИЗРАДУ ИНТЕРНИХ ПРОПИСА | Руководилац корисника јавних средстава одговоран је за успостављање, развој и имплементацију одговарајућег, ефикасног, ефективног и  економичног ФУК-а.  Руководилац корисника јавних средстава одговоран је за израду интерних прописа о ФУК-у и за имплементацију ФУК-а у свим организационим јединицама у организацији, поштујући принципе законитости, финансијског управљања и транспарентности у складу са стандардима интерне контроле.  *(члан 12. ст. (1) и (3) Закона о ФУК)* | Руководилац буџетског корисника одговоран је за ефикасно и успјешно функционисање система финансијског управљања и контрола у оквиру буџетом утврђених средстава.  Руководилац буџетског корисника обавезан је на годишњем нивоу поднијети Изјаву о фискалној одговорности.  *(члан 44. став 1. тачка 2. и став 2. Закона о буџетима у ФБиХ)*  Одговорна лица буџетских корисника успостављају и одржавају систем управљања и рачуноводствене контроле над одобреним буџетима и одобреним финансијским плановима, оперативним буџетима, наплатама прихода и примитака и буџетским издацима и исплатама.  (*члан 12. став 2. Закона о трезору у ФБиХ)* |  | У испуњавању својих обавеза и одговорности надзорни одбор и управа дужни су подстицати на одговорно коришћење и контролу имовине и ресурса јавног предузећа, те активно учествовати у контроли провођења важећих закона, правилника и других прописа у јавном предузећу.  (*члан 16. и 17. Закона о јавним предузећима у ФБиХ)* |

# 3. ПРЕДУСЛОВИ ЗА РАЗВОЈ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ

Да би у организацији постојало стимулативно окружење за примјену концепта управљачке одговорности, претходно треба постојати својеврсна култура одговорности и транспарентности, која је саставни дио свих активности које се проводе у организацији и у којој учествују сви руководиоци и запослени.

Концепт управљачке одговорности захтијева постојање одговорности за рад унутар оквира јасно додијељених и делегираних надлежности, гдје је одговорност руководилаца усмјерена на учинак, а не само на усклађеност пословања са прописима. Дакле, већа одговорност је у директној вези са бољим учинком, а унапређење учинка је пресудно за остваривање свеукупних реформских циљева јавне управе. Управо из тог разлога су реформе јавне управе и реформе управљања јавним финансијама кровне реформе у оквиру којих се обавезно налази концепт интерних финансијских контрола, од чијег развоја директно зависи и степен управљачке одговорности у јавном сектору.

Наиме, у јавном сектору концепт управљачке одговорности функционишу заједно са интерном финансијском контролом, која је осмишљена да кроз добро управљање ризицима повећа степен реализације задатих циљева и осигура најважније системе и структуру за остваривање циљева корисника јавних средстава који се односе на пословне активности, усклађеност и извјештавање. Управо из тог разлога, предуслови за успјешну примјену управљачке одговорности су исти они предуслови за успјешно функционисање интерних финансијских контрола, како је приказано на сљедећој слици:

**ПРЕДУСЛОВИ ЗА ПРИМЈЕНУ**

**УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ**

*Слика 4. Предуслови за примјену управљачке одговорности*

Како би се унаприједила ефективност концепта управљачке одговорности, потребно је, између осталог, урадити сљедеће:

* **провести реформу правног оквира** који треба да пружи већу недвосмисленост и извјесност у погледу улога и надлежности руководства и запосленика, укључујући и одговорност надлежним институцијама/тијелима. Ефективност правног оквира захтијева и континуирано праћење прописа и правовремено ревидирање сопствених интерних аката како би они били ажурни и усклађени са реформским принципима и захтјевима;
* водити рачунао **“тону” руководства** који подразумијева успоставу доброг модела понашања руководства које служи као добар примјер осталима, уз поштивање запослених, охрабривање и учествовање у отвореним дискусијама;
* имати **развијено етичко окружење и етичке вриједности** кроз унапређење етичког кодекса, едукација у погледу етичког понашања и промоцију једнаког поступања вишег руководства према свим запосленим;
* **преиспитати кадровску политику**, укључујући услове ангажовања виших руководилаца (равнотежа између очекивања и капацитета), адекватност накнаде у односу на остварени учинак, те питање примјене система награда и санкција;
* континуирано **унапређивати поступак** **дефинисања и објелодањивања циљева** и усредоточити се на процесе, а не на организационе јединице. Руководиоци који запослене укључују у поступак дефинисања циљева и очекивања, могу претпоставити да ће запослени имати јаснију слику о томе што се од њих очекује, што ће се одразити на резултат;
* **интегрисати управљање ризицима** **у процесе планирања и доношења одлука и** **успоставити ефикасне и ефективне контролне активности** које ће осигурати ефикасно управљање приходима, расходима, имовином и обавезама;
* **повезати стратешко и оперативно планирање са финансијским планом и успоставити баланс у погледу ресурса као и очекивања у погледу учинка** (у ту сврху потребно је утврдити мјерила ефикасности за извјештавање о учинку);
* поједноставити и **разјаснити линије извјештавања** **и садржај извјештаја** водећи посебну пажњу о транспарентности - да различити нивои унутар организације буду подједнако информисани, нарочито о процесу одлучивања и исходима тих одлука, имајући у виду да одсуство информација и комуникације може озбиљно угрозити ефективност организације;
* **користити информације о оствареном учинку** за стјецање нових знања и искустава, остваривање најбоље вриједности за уложена средства, те позивање на одговорност оних који су били задужени за тај процес;
* пратити и процјењивати адекватност, ефикасност и ефективност успостављеног система финансијског управљања и контрола, у циљу унапређења постојећег стања, посебно путем **независне и непристрасне интерне ревизије** која, као таква, даље унапређује одговорност и транспарентност пословања и којој треба посебно дати на значају.

Дакле, примјена концепта управљачке одговорности у организацији, захтијева реализацију предуслова у свим сегментима, кренувши од регулаторних промјена и тона на врху, па до кадровских капацитета и извјештавања.

У организацији треба постојати ефикасан и ефективан систем који ће омогућити благовремене и поуздане управљачке информације о трошковима, учинцима, квалитети и постигнутим резултатима у односу на циљеве, како би руководиоци могли процијенити вриједност за новац или предузети корективне мјере у случају прекорачења због повећаних трошкова или смањених прихода.

Посебан фокус је стављен на учинак у провођењу јавних политика, који треба да позитивно утиче на економске, социјалне, културолошке и друге промјене и истакне и оснажи вриједности јавног сектора.

Политичка одлука и посвећеност са јасним циљевима

Одговорност Владе према парламентима и јавности

Ефективност

Ефикасност

Економичност

*Слика 5. Резултати адекватно примијењеног концепта управљачке одговорности*

# 4. ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДСТВА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Финансијско управљање и контрола заснива се на управљању ризицима и уводи се ради унапређења управљања и одлучивања у реализацији циљева организације, а нарочито општих циљева као што су: усклађеност пословања са прописима, плановима, уговорима, политикама и процедурама, обављања активности на правилан, етичан, економичан, ефикасан и ефективан начин, заштита имовине, обавеза и других ресурса од губитака који могу настати лошим управљањем, неоправданим трошењем и коришћењем, те заштита од неправилности, злоупотребе и превара, као и поуздано, потпуно и правовремено финансијско извјештавање и праћење резултата пословања.[[17]](#footnote-17)

**Према Закону о ФУК, руководилац корисника јавних средстава одговоран је:**

* за успостављање, развој и имплементацију одговарајућег, ефикасног, ефективног и економичног ФУК-а у организацији,
* да циљеве корисника јавних средстава остварује управљањем тим средствима на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин.
* за израду интерних прописа о ФУК и за имплементацију система ФУК у свим организационим јединицама у оквиру организације у односу на све програме и процесе који се извршавају, поштујући принципе законитости, финансијског управљања и транспарентности у складу са стандардима интерне контроле[[18]](#footnote-18).

Кроз систем ФУК, поред осталог, усмјеравају се и контролишу финансијски учинци пословања, а финансијски учинци присутни су у позадини сваке одлуке, сваке активности, свега што се догађа у пословању и везани су за реализацију циљева, функција и процеса. Руководиоци на свим нивоима управљања, доношењем и провођењем одлука стварају финансијске учинке и утичу на реализацију циљева и функција. **Руководиоци су стога одговорни за постигнуте или непостигнуте резултате и за финансијске учинке који произилазе из њихових поступака, а чије се крајње посљедице виде на стању прихода, расхода, имовине и обавеза.**

Нпр. након што је кориснику јавних средстава одобрен предвиђени буџет/финансијски план, он треба одражавати приоритете корисника. Код навођења активности у пословању које се реализују током једне финансијске године, наглашава се значај интерних контрола и наводи на који је начин вршено управљање приходима, расходима, имовином и губицима. Ово управљање ресурсима подразумијева успостављање адекватних процедура, обезбјеђење финансијских средстава за рад, праћење располагања средствима и управљање приходима, расходима, имовином и обавезама. У циљу остваривања одговорности, руководство мора да зна да ли је управљање средствима и услугама било добро и у ту сврху мора да проведе оцјену и анализу расхода у поређењу са извршеним услугама и оствареним јавним интересом. Поступак праћења се одвија током цијеле године, док се оцјена спроводи на крају финансијске године. На основу добијених налаза, постављају се основе за будуће пружање услуга и финансијско планирање.

Одговорности руководилаца у погледу финансијског управљања се могу утврдити нпр. кроз сљедеће:

* програми који се проводе у организацији требају бити реализовани кроз остваривање концепта „*најбоља вриједност за новац*“;
* одлуке се доносе благовремено и на основу поузданих финансијских информација и анализа;
* успостављене су трошковно прихватљиве интерне контроле у циљу очувања имовине и информација;
* успостављено је одговарајуће окружење које омогућава запосленицима да своја задужења обављају на правилан и правичан начин;
* успостављен је механизам који осигурава да руководиоци на свим нивоима могу да извијесте о сопственом учинку и финансијској одговорности;
* структуре финансијског управљања су у складу са текућим и предвиђеним будућим потребама организације;
* у циљу остваривања ових задужења, руководиоци организација треба да захтијевају од руководилаца организационих јединица да прибаве одговарајуће доказе као потврду остварености наведених закључака.

Руководиоци који организирају пословање, предлажу и доносе одлуке, те проводе активности требају преузимати одговорност и за:

* ризике везане за подручја пословања за које су надлежни и којима требају управљати;
* контролне активности које требају успоставити и проводити;
* континуирано праћење система интерних контрола и благовремено ажурирање.

Најважнији ризик са којим се суочавају сви корисници јавних средстава јесте могућност прекомјерне концентрације одлучивања у рукама највишег руководства, те је из тог разлога неопходно осигурати систем уједначене расподјеле надлежности. У циљу реаговања на могуће финансијске и оперативне ризике и избјегавање било каквог сукоба интереса, јавља се неизбјежна потреба за успостављањем снажног контролног окружења, као и за јасним дефинисањем линија овлашћења, одговорности и извјештавања.[[19]](#footnote-19)

Задовољавајући систем одговорности захтијева да сви актери извршавају своје функције и испуњавају своје обавезе економично, ефикасно и ефективно и иако сви запосленици сносе одговорност за извршење својих функција, више руководство ипак има већи обим одговорности у вези са средствима датим на располагање. У том смислу, руководилац организације сноси крајњу одговорност за то како организација којој је на челу послује, остварује ли постављене циљеве, ради ли на законит, правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин, међутим колико ће руководилац организације бити успјешан у томе, овиси и како остали, њему подређени руководиоци усмјеравају и контролишу ресурсе који су им дати на располагање за реализацију функција и задатака, те које резултате постижу у оквиру њима датих надлежности.

Дакле, руководилац организације одговоран је да осигура свеукупну успоставу и развој ФУК за цјелокупну организацију, а руководиоци на нижим нивоима одговорни су успоставити и развијати ФУК у оквирима своје надлежности.

Снажан систем интерних контрола је важан за реализацију политика у јавном сектору и остваривање планираних исхода кроз примјену финансијске дисциплине, стратешке алокације ресурса, ефикасног пружања услуга и одговорности. У коначници, неопходно је да корисници јавних средстава који су задужени за провођење владиних политика, свој посао обављају на начин којим се осигурава ефективно пружање услуга и одговарајућа вриједност за уложени новац.

У Табели 2. дат је примјер шта може укључивати свеукупну одговорност руководиоца организације, а у којим подручјима пословања одговорност требају преузети остали руководиоци, што треба бити формално и јасно уређено кроз систем делегирања овлашћења и одговорности (детаљније појашњено у поглављу 5. Смјерница).

*Табела 2. Оквирни преглед расподјеле овлашћења и одговорности различитих нивоа управљања*

| **КЉУЧНА ПОДРУЧЈА И ПРОЦЕСИ ПОСЛОВАЊА** | **РУКОВОДИЛАЦ ОРГАНИЗАЦИЈЕ** | **РУКОВОДИОЦИ ОСНОВНИХ/УНУТРАШЊИХ ОРГАНИЗАЦИОНИХ ЈЕДИНИЦА** |
| --- | --- | --- |
| Организациона структура | Успостава цјелокупне унутрашње организације која је прикладна функцијама и задацима организације, с јасно дефинисаним овлашћењима и одговорностима за ефикасно и ефективно провођење пословних циљева и коришћење финансијских средстава додијељених за њихово провођење. | * Приједлог унутрашње организације/систематизације основних/унутрашњих организационих јединица којима руководе, приједлози описа послова и задатака за реализацију функција и процеса за које су надлежни. |
| Стратешко и средњорочно планирање | Одобрава израду и провођење стратешких и других планова (трогодишњи планови рада), као и програма за остваривање пословних циљева организације. | * Утврђивање и реализација пословних циљева из њихове надлежности који морају бити у складу са циљевима и средствима организације. * Утврђивање показатеља успјешности на темељу којих се омогућава извјештавање о постигнутим резултатима и учинцима из њихове надлежности. |
| Финансијско планирање и извршење | Одобрава израду и реализацију финансијског плана организације (свеукупног буџетског захтјева) у складу са стратешким и другим плановима, поштујући законе и прописе, те принципе економичности, ефикасности и ефективности. | * Израда буџетског захтјева за средстава потребна за реализацију циљева, функција, активности и процеса из њихове надлежности, на утемељеним и оправданим основама. * Предлагање приоритета финансирања из њихове надлежности у оквирима одобрених лимита. * Управљање додијељеним средствима у складу с пренесеним овлашћењима и одговорностима, на правилан, законит, етичан, економичан, ефикасан и ефективан начин. |
| Извјештавање | Успостава система извјештавања у складу са пренесеним овлашћењима и одговорностима ради праћења финансијских и нефинансијских резултата, израде прописаних извјештаја у законским роковима, те праћење учинака остварених додијељеним финансијским средствима. | * Успостава и одржавање база података које осигуравају ажурне, тачне и цјеловите податке за праћење финансијских и нефинансијских резултата за које су надлежни. * Израда тачних, цјеловитих и ажурних извјештаја за које су надлежни. |
| Управљање ризицима | Успостава, функционисање и развој процеса управљања ризицима.  Управљање стратешким ризицима организације | * Управљање ризицима који могу утицати на остварење пословних циљева из њихове надлежности. |
| Контролне активности | Усвајање интерних аката којима се разрађују контролне активности и задужују организационе јединице и запосленици за њихово провођење, а ради осигурања законитости, правилности, економичности, ефикасности и ефективности у управљању приходима, расходима, имовином и обавезама | * Провођење и развој контрола у пословним процесима, програмима, пројектима и активностима у којима судјелују и/или за које су надлежни ради остварења пословних циљева и осигурања законитог, правилног, економичног, ефикасног и ефективног располагања финансијским средствима додијељеним у надлежност. * Приједлози за унапређење интерних аката којима се уређују контролне активности у организацији. |
| Информације и комуникације | Успостава ефикасних и ефективних информацијских и комуникацијских система унутар организације.  Успостава начина сарадње и комуникације с другим организацијама, укључујући и систем извјештавања према њима (нпр. према Федералном министарству финансија, према кантоналним министарствима финансија, према оснивачима у случају правних лица којима је оснивач Федерација/кантон и слично). | * Ажурни, тачни, поуздани, правовремени подаци, информације и извјештаји. * Приједлози за унапређење информацијских и комуникацијских система. |
| Праћење и процјена система ФУК | Праћење и вредновање постигнутих резултата и учинака организације;  Редовно и периодично праћење и процјена ефикасности и ефективности система интерних финансијских контрола;  Годишња самопроцјена система интерних финансијских контрола за израду годишњег извјештаја о систему ФУК за ЦХЈ, те Изјаве о фискалној одговорности и утврђивање мјера за даљња унапређења система интерних финансијских контрола. | * праћење и вредновање постигнутих резултата и учинака за које одговарају; * стално праћење и самопроцјена ефикасности и ефективности система интерних контрола у њиховој надлежности; * припрема података за израду годишњег извјештаја о систему ФУК и Изјаве о фискалној одговорности, те приједлози мјера за унапређења система ФУК из њихове надлежности. |

# 4.1 Улога координатора за финансијско управљање и контролу и организационих јединица за финансије

За примјену управљачке одговорности у организацијама јавног сектора у Федерацији БиХ, руководиоцима су потребни савјети и подршка именованих координатора за финансијско управљање и контролу и организационих јединица за финансије, који требају имати активну улогу у давању савјета, приједлога и рјешења како обликовати и унапређивати постојеће системе интерних контрола.[[20]](#footnote-20)

**Координатор за финансијско управљање и контролу** је лице које руководилац организације именује из реда највишег руководства у кориснику, а његова улога, између осталог, обухвата:

* пружање савјета и подршке руководиоцу корисника јавних средстава о начину успостављања, провођења и развоја ФУК на нивоу организације,
* пружање савјета и подршке руководиоцима организационих јединица о начину успостављања, провођења и развоја ФУК у дијелу за који су они надлежни,
* планирање, припрему и праћење провођења планираних активности на успостављању и развоју ФУК,
* координацију израде интерних аката у финансијским процесима (правилника, инструкција, упутстава, смјерница)[[21]](#footnote-21).

С друге стране, улога **организационих јединица за финансије** јесте да:

**а) пруже стручну подршку и савјете, те дају мишљења руководиоцима**:

* за процјене фискалних учинака и финансијске одрживости њихових одлука;
* за процјену најприкладнијег односа трошкова и користи у реализацији услуга, функција, активности и слично;
* за контроле прихода, расхода и обавеза како би се осигурало да су у складу са финансијским/планским ограничењима;

**б) иницирају израду приједлога или ажурирање интерних аката за финансијске процесе у организацији**

Улога јединице за финансије јесте да иницира израду или ажурирање интерних аката за финансијске процесе у организацији (планирање и израда буџета/финансијског плана, извршавање буџета/финансијског плана, извјештавање о реализацији буџета/финансијског плана), на начин да се уреде надлежности и одговорности руководилаца организационих јединица укључених у те процесе, активности које се од њих очекују и рокови провођења.

У зависности од праксе у организацији (ко израђује интерне акте), организациона јединица за финансије може сачинити приједлоге интерних аката из своје надлежности или учествовати у изради на начин да ће доставити иницијативу и конкретне приједлоге организационој јединици надлежној за израду интерних аката, а интерни акт одобрава и доноси руководилац организације. У том процесу јединица за финансије треба сарађивати са координатором за финансијско управљање и контролу и одговорним руководиоцима у оквиру њихове надлежности, као и са осталим хоризонталним функцијама као што су јавне набавке, управљање људским ресурсима и слично.

**ц) осигурају правовремене финансијске информације**

Улога јединице за финансије јесте и да кроз правовремене финансијске извјештаје (тромјесечно, мјесечно или у другим интервалима) осигура и финансијске информације доступне у облику који ће руководиоцима помоћи при одлучивању.

Дакле, руководиоци организација јавног сектора јесу одговорни за начин на који управљају финансијским средствима и шта се постиже за уложена средства, међутим, потребни су им савјети и подршка како од координатора за финансијско управљање и контролу, тако и од стране јединице за финансије шта учинити и на који начин, како би се адекватно узели у обзир финансијски аспекти пословања у планирању и провођењу активности, као и јасна правила за финансијске процесе у којима учествују и благовремене финансијске информације.

Постојање јасних правила у свим процесима у организацији, а нарочито у финансијским процесима, руководиоцима у великој мјери олакшава примјену управљачке одговорности јер имају прецизније и јасније информације шта се од њих очекује, за шта су конкретно одговорни и шта требају учинити.

С обзиром да је рад организација јавног сектора веома сложен, да се прописи и стандарди континуирано мијењају и ажурирају, а да се нова искуства брзо стичу, али још брже и заборављају, размјена искустава, специјалистичке едукације и периодична објављивања публикација у форми водича за најбоље праксе може представљати веома важан ресурс у раду и пословању организација јавног сектора.

# 5. ДЕЛЕГИРАЊЕ ОВЛАШЋЕЊА И ОДГОВОРНОСТИ

**Делегирање овлашћења и одговорности** је процес којим се преносе, са вишег на нижи ниво руковођења, овлашћења и одговорности за обављање послова и задатака и за постизање очекиваних резултата.

Наиме, иако руководиоци сносе крајњу одговорност, они требају да делегирају дио својих надлежности и ослањају се на рад својих запослених. Због тога, задужења руководилаца требају бити јасна, како у погледу надлежности које има организација, тако и у погледу временских рокова за остварење кључних задужења и могућности.[[22]](#footnote-22)

Дјелотворно делегирање подразумијева **јасну и формалну расподјелу задатака** **и ресурса** унутар организације који су потребни за остваривање циљева са индикаторима учинка, као и **систем извјештавања и праћења** који пружа финансијске и нефинансијске информације вишем нивоу руководства.

Када је у питању управљање и развој система интерних контрола у организацији, **Законом о ФУК је прописано да руководилац организације може, у складу са важећом регулативом о унутрашњој организацији и начину рада, пренијети овлашћења везана за управљачку одговорност**[[23]](#footnote-23) на друге запослене у организацији. Законом је такођер јасно прописано да се преношењем овлашћења преноси и дио одговорности на тог запосленика, али да унаточ томе преношење овлашћења и одговорности не искључује одговорност руководиоца организације.[[24]](#footnote-24)

Дакле, делегирање овлашћења и одговорности никад не искључује крајњу одговорност руководиоца организације, али осигурава активну укљученост руководилаца на нижим нивоима у пословне процесе и обавезује их на преузимање одговорности према руководиоцу организације за онај дио пословања који је под њиховом надлежношћу, уз напомену да одговорности руководиоца морају бити усклађене с додијељеним овлашћењима, односно правима за одлучивање.

# 5.1. Зашто је важно делегирати овлашћења и одговорности?

Уколико ће руководилац организације доносити све одлуке лично и све контролисати до најмањег детаља, неће имати времена бавити се стратешким питањима и општим надзором и контролом над пословањем организације у цјелини. Уједно, доношење одређених одлука и потписивање свих докумената захтјева добро познавање законске регулативе релевантне за подручја која уређује одлука, познавање одређених техничких детаља и друге појединости (економске, правне или било које друге дисциплине) за што руководилац не мора нужно имати потребна специјалистичка или стручна знања.

Ситуације у којима руководиоци организације доносе све или већину одлука и потписују све документе (нпр. налоге за службени пут, рјешења за годишњи одмор, све уговоре, налоге за плаћање и слично), а да истовремено за поступке који претходе доношењу одлука или изради докумената нису јасно уређена овлашћења и одговорности осталих руководиоца који у томе учествују, имају за посљедицу смањену организациону учинковитост. Честа посљедица таквих ситуација јесте да се руководиоци на нижим нивоима управљања отуђују од унутрашњих контролних процеса јер немају јасно специфициране задатке који се од њих очекују и контролне поступке и ослањају се на контроле које ће провести сљедећи у низу или онај ко је крајњи у процесу доношења одлука или потписивања документа.

Дакле, делегирање овлашћења и одговорности може омогућити већу учинковитост руководиоца и организације уопштено, али је при томе битно осигурати да руководиоци на које су пренесена овлашћења знају које циљеве/резултате требају остварити, која су им финансијска средстава на располагању, која овлашћења имају за управљање средствима и за доношење одлука, да имају развијене системе интерних контрола, посебно контроле активности, потребне информације, те компетентне запосленике.

# 5.2 Подручја/процеси у којима је нарочито потребно уредити овлашћења и одговорности

Управљачка одговорност, која треба да буде децентрализирана, захтијева не само постојање организационих циљева, већ и њихову разгранатост према свим нивоима унутар организације, уз најширу могућу дистрибуцију овлашћења.

У том смислу стратешки циљеви на високом нивоу (по правилу садржани у релевантним секторским стратегијама) треба да буду конкретизовани кроз оперативне (краткорочне) циљеве и на нивоу појединачних организационих јединица. Овако структурирани, циљеви ће бити усклађени са нивоом појединачних руководилаца, што све заједно представља добро окружење за остваривање како организационих, тако и појединачних резултата.

Важност интерне подјеле надлежности на основу које се успоставља јасан оквир овлашћења је нарочито препозната у COSO моделу[[25]](#footnote-25) у коме је препоручено да интерна подјела треба да укључује:

1. Успостављање повезаности између општих надлежности организације и надлежности њених оперативних јединица, да би се приказала повезаност између оперативних нивоа и мисије цјелокупне организације;
2. Утврђивање повезаности између надлежности појединачних организационих јединица, у циљу унапређења могућности за њихову сарадњу;
3. Утврђивање исхода за додијељене надлежности за сваки појединачни ниво у организацији, чиме се омогућава мјерење (и извјештавање) о ефективности и ефикасности пословних активности, као и рационално додјељивање средстава.[[26]](#footnote-26)

Подручја и процеси у којима је нарочито потребно уредити овлашћења и одговорности, односно пренијети овлашћења и одговорности за обављање послова на ниже нивое руководства су сљедећи:

***Планирање и извршавање буџета/финансијског плана***

* планирање буџета/финансијског плана
* планирање јавних набавки
* извршавање буџета/финансијског плана и др.

Током процеса планирања, потребно је утврдити на који начин ће се вршити мјерење пружених услуга и пројеката, те утврдити кључне индикаторе учинка да би се могло извијестити о пруженим услугама и њиховом квалитету. Буџет/финансијски план треба припремити у складу са сопственим организационим циљевима, стратегијама и средњорочним финансијским планом, а програмски буџет је ефективан алат за остваривање одговорности (у оквиру којег се наводе очекивана остварења, индикатори остварености, очекивани исходи и потребна улазна средства - инпути).

***Рачуноводство***

* обрада, контрола и евиденција књиговодствених исправа
* успостава и вођење пословних књига и евиденција
* израда прописаних финансијских извјештаја и помоћних интерних извјештаја
* управљање имовином (финансијском и нефинансијском) укључујући попис имовине, поступке расходовања и отписивања, донација и др.

За постојање адекватног оквира одговорности, неопходно је имати детаљан систем обрачуна трошкова да би се на одговарајући начин евидентирали, додјељивали и пратили сви трошкови које организација има, а руководиоци требају извјештавати о свом учинку уз навођење износа утрошених средстава. У том смислу потребно је успоставити детаљне смјернице о начинима прикупљања доказа који ће потврдити оствареност резултата који су наведени у извјештају о учинку.

***Управљање људским ресурсима***

* пријем запосленика
* вођење евиденције присутности на послу
* одобравање захтјева за службена путовања у земљи и иностранству
* одобравање захтјева за стручно оспособљавање и усавршавање
* оцјењивање рада запослених и приједлози за напредовања
* одобравање захтјева/доношење рјешења за годишњи одмор и др.

Функција управљања људским ресурсима омогућује организацији да успостави повезаност сопствених организационих циљева (предвиђених стратегијама и плановима) са управљањем људским ресурсима у организацији. Наиме, капацитети руководилаца у погледу реализације сопствених циљева зависе, поред њихових личних знања и компетенција и од квалитета особља које је запослено у њиховим организационим јединицама, подразумијевајући да су за квалитетан рад потребни квалитетни запосленици.

Такођер, важно је успоставити одговарајућу равнотежу између активности надзора (или чак контроле) који је потребан за превенцију корупције и непотизма, са једне стране и стратешког простора који је руководиоцима потребан за стварање тима који ће остваривати резултат.

***Специфични процеси и активности који произилазе из надлежности организације***

* провођење специфичних поступака за које је организација надлежна
* издавања рјешења на основу којих се остварују одређена права или на основу којих се укидају одређена права
* издавање увјерења и потврда из службених евиденција и др.

Да би организација успоставила добру праксу, потребно је оцијенити у којој мјери се у организацији примјењују захтјеви Стандарда интерних контрола, укључујући и састављање акционог плана за унапређење постојећег стања. Наиме, корисници јавних средстава треба да прикажу да су остварили све преузете обавезе, захтјеве и приоритете и да су у свом раду ефективно користили јавна средства. Стога морају да подносе, најмање једном годишње, извјештаје јавности да би заинтересоване стране могле да упознају и донесу суд о учинку тог корисника јавних средстава и да добију одговор на питања да ли се пружа најбоља вриједност за уложени новац и да ли се добро управља средствима. То је најједноставније учинити кроз упитник самопроцјене у оквиру редовног годишњег извјештавања о функционисању система финансијског управљања и контроле, те у оквиру достављања Изјаве о фискалној одговорности уколико имају обавезу за доставу исте, као и кроз друге врсте извјештаја заинтересованим странама.

# 5.3 Како делегирати овлашћења и одговорности

Овлашћења и одговорности могу се уредити на различите начине у зависности од регулативе у складу са којом организација дјелује и праксе коју проводи. У наставку је дат примјер три најчешћа начина преношења овлашћења и одговорности:

* ***Путем правилника о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста***

Правилницима о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста побројане су активности у надлежности појединих радних мјеста и одређене одговорности, како на нивоу организационих јединица, тако и на нивоу појединачних радних мјеста. Правилник о унутрашњој организацији може садржавати генералне одредбе које важе у вези делегирања овлашћења и одговорности, али и појединачна делегирања у оквиру конкретних радних мјеста. Овај садржај неопходно је надоградити са интерним актима који додатно уређују конкретне задатке, поступке, контроле и излазне резултате који се постављају пред руководиоце и запослене.

* ***Путем интерних аката (интерни правилници, процедуре, упутства)***

За сложеније процесе, као што су процеси из подручја планирања и извршавања буџета/финансијског плана, јавних набавки, уговарања и слично, руководилац организације треба донијети одговарајуће интерне акте.

Интерним актима детаљније се разрађују задаци, рокови, поступци, контроле и излазни резултати који се постављају пред руководиоце и запослене по фазама конкретних пословних процеса и управо се у интерним актима може додатно разрадити делегирање овлашћења и одговорности у појединим процесима. Нарочито је важно уредити шта је предмет контроле, ко је одговоран за њено провођење и како се доказују и прате проведене контроле. Јасно уређена овлашћења и одговорности за провођење контрола помажу руководиоцу организације да задржи укупну одговорност за пренесене послове, а руководиоцима нижих нивоа да документују и извијесте о проведеним контролама.

* ***Путем појединачног акта о пријеносу овлашћења и одговорности****.*

Руководилац организације може путем појединачног акта (рјешење, одлука и сл.) пренијети конкретна овлашћења и одговорности за извршавање послова на ниво директно подређених руководилаца или других запослених. Препорука је да, поред стандардних обавезних елемената акта, рјешење/одлука о пријеносу овлашћења и одговорности обавезно садржи сљедеће елементе:

* име и презиме и радно мјесто особе којој се преносе овлашћења
  + одређивање послова за које је особа одговорна
  + временски период на које се овлашћење односи

Када се пријенос овлашћења и одговорности односи на финансијске трансакције, битно је да наведени појединачни акт утврди и финансијску вриједност трансакција које је нижи руководилац овлаштен да одобри и/или потпише припадајуће документе (нпр. финансијску вриједност налога за плаћање које може потписати овлаштени запосленик организационе јединице за финансије, финансијску вриједност уговора који може потписати руководилац одређене организационе јединице, рјешења о неким правима и слично).

Приликом преношења овлашћења и одговорности у организацији, потребно је имати у виду и избјећи сљедеће најчешће грешке које онемогућавају ефективну одговорност:

* **Непознате или лоше дефинисане улоге и задужења** – улоге и задужења свих страна у односу морају бити јасно дефинисана како би се могло знати ко сноси одговорност уколико дође до лоших резултата;
* **Нејасна или недефинисана очекивања у погледу учинка** – неопходно је јасно дефинисати краткорочне и дугорочне циљеве и очекиване исходе, будући да није лако захтијевати одговорност учесника ако се не оствари учинак;
* **Непостојање равнотеже између очекивања и капацитета** – очекивања у погледу остваривања учинка морају бити у јасној вези и усклађена са капацитетима свих страна;
* **Непостојање или неадекватно извјештавање о учинку** – правовременим и адекватним извјештавањем у ком се истичу остварени доприноси субјеката који подносе извјештај, унапређује се ефективност одговорности;
* **Нису примијењена претходна искуства** – потребно је успоставити контролне радње у случајевима када нису остварена очекивања у погледу учинка (ревидирање циљева, прилагођавање ресурса и др.).

# 6. ИЗАЗОВИ ПРАКТИЧНЕ ПРИМЈЕНЕ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ

Иако постоје законске претпоставке за примјену управљачке одговорности руководилаца на свим нивоима, инструменти и алати за њену цјеловиту примјену у конкретним пословним процесима још увијек нису довољно развијени, што је посљедица низа изазова наведених у наставку:

У већини организација **још увијек је присутно неразумијевање или погрешно интерпретирање управљачке одговорности** да је организацију могуће имати под контролом једино ако руководилац лично може контролисати сваку поједину пословну и финансијску одлуку.

**Дио руководилаца није склон делегирању одређених послова јер сматра да се тиме доводи у питање његова контрола** над организацијом и над процесима за које је одговоран, што је посебно изражено у ситуацијама када руководилац организације нема довољно повјерења у компетенције и стручност својих подређених или када има лоша искуства са делегирањем, односно када послови који су били делегирани нису реализовани на квалитетан начин.

**Још увијек није схваћена важност система интерних финансијских** **контрола** кроз које руководилац организације може да успостави општи надзор и контролу над организацијом у цјелини, а да при томе не мора контролисати лично сваки поједини поступак и сваки детаљ.

**Децентрализација, односно пријенос овлашћења и одговорности на ниже руководство** **није довољно развијена**, што за посљедицу има да ниже руководство и запосленици избјегавају учешће у процесу доношења одлука и преузимање одговорности за ризике и контроле којима би се требали бавити, јер то не посматрају као саставни дио свога посла.

Делегирање овлашћења и одговорности отежавају и ситуације када **подређени запосленици сматрају да имају више послова него што по опису посла требају обављати те нису мотивирани, не желе и/или нису спремни преузимати додатне обавезе и одговорности које би им биле делегиране**.

Једна од потешкоћа за развој управљачке одговорности **у неким организацијама јесу и неадекватне организационе структуре у којима је отежано јасно уређивање овлашћења и одговорности** за реализацију функција, постављених циљева и управљање јавним средствима.

**Процјена ризика,** која би требала бити важан елемент у процесу доношења одлука од стране руководства, **посматра се као обична административна обавеза** о којој би бригу требали водити запосленици нижег нивоа или једна особа у организацији, што за резултат има да је управљање ризицима у великој мјери у организацији неефикасно.

**Интерни акти** који би требали помоћи развоју управљачке одговорности **у неким организацијама још увијек нису донесени или им недостају јаснија упутства и конкретнији задаци** који се очекују од руководства, нарочито у погледу контрола (ко треба контролисати, шта треба контролисати, у којим роковима, како се доказују проведене контроле и слично).

**Овлашћења за управљање финансијским средствима најчешће су централизована на највишим нивоима управљања,** шта у пракси резултира тиме да налоге за плаћање, одобравање рачуна и слично искључиво потписује руководилац организације.

Ситуацију компликује **недовољна уређеност улога и одговорности, те модалитета за сарадњу међу ресорним секторима и организационим јединицама за финансије** у кључним финансијским процесима у организацији.

Код буџетских корисника буџетски захтјеви се припремају у програмском формату, међутим **буџети се не усвајају нити се извршење буџета прати кроз програмску класификацију**. Управо недостатак непосредног повезивања циљева пословања и буџетских средстава има за посљедицу недостатак подлоге за оцјену ефикасности и ефективности пословања, због чега се мало или нимало анализира, прати и системски контролише троше ли се средства на ефикасан и ефективан начин, те који се резултати и учинци постижу.

# 7. ПРЕДНОСТИ РАЗВИЈЕНЕ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ

Као што је претходно речено, развијена управљачка одговорност подразумијева развијен систем интерних контрола у организацији, чиме се смањује изложеност ризицима у пословању. Примјерице, ризици неусклађености пословања са законима и прописима, ризици неефикасности у пружању услуга разним корисницима, ризици неефикасног управљања јавним средствима и др. за посљедицу могу имати неадекватно планирање, ненамјенску потрошњу, финансирање неприоритетних активности, нецјеловите и неблаговремене наплате прихода, непоуздане финансијске извјештаје, умањен учинак запослених и бројне друге проблеме.

Управљачка одговорност подразумијева да од руководиоца зависи да осигура да исход буде позитиван, иако је могуће да неће бити непосредно укључен у реализацију задужења. У таквом систему јасно су дефинисани остварљиви циљеви на основу датих ресурса, овлашћења и надлежности су усклађене да би се остварили наведени циљеви и извјештава се о резултатима и учинку.

Повезивање организационих циљева са индивидуалним циљевима унутар организације представља кључни елемент система управљања учинком који је у основи управљачке одговорности. У том смислу, управљање учинком се, прије свега, односи на разматрање и формулисање циљева, осигурање сталне комуникације, разматрање квалитета и оцјену учинка појединца према договореним циљевима, разматрање могућности за унапређење кроз директне резултате, чиме се доприноси већем степену управљачке одговорности.

Када се концепту управљачке одговорности приступи на исправан начин и када руководство и запослени разумију улогу управљачке одговорности и користи коју са собом носи, на нивоу цијеле организације постају видљиви резултати таквог начина управљања:

* веће учешће запослених и већа посвећеност раду,
* учинковитије пословање организације у цјелини,
* већи степен креативности и иновација,
* повећање квалитета услуга грађанима или трећим странама,
* веће задовољство корисника услуга,
* позитивно мишљење интерне и вањске ревизије на систем интерних контрола, финансијске извјештаје и усклађеност пословања,
* бољу репутацију организације и др.

*Слика 6. Корист од примјене управљачке одговорности*

# 

# 8. ПРЕПОРУКЕ ЗА ПРИМЈЕНУ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ С ПРАКТИЧНИМ ПРИМЈЕРИМА

У примјени управљачке одговорности руководству су на располагању различити инструменти који се могу искористити у сврху бољег управљања. У овим смјерницама у ту сврху наведен је примјер коришћења **регистара ризика** и **интерних аката**.

Наиме, од организација јавног сектора тражи се да успоставе и раде на очувању ефективног система управљања учинком који ће им омогућити да ефективно и ефикасно реализују циљеве организације. У том смислу управљање ризицима и контролне активности су важан и саставни дио система управљања учинком и од суштинске су важности за остваривање резултата. Ове мјере обухватају сталне процесе који су осмишљени у циљу идентификације и поступања са значајним ризицима за остваривање исхода организације.

**Регистри ризика**

У складу са Стандардима интерне контроле у јавном сектору у Федерацији БИХ[[27]](#footnote-27) и то Стандардом бр. 6, организације у јавном сектору имају обавезу водити регистар ризика у којем се документује процес управљања ризиком и који се ажурира најмање једном годишње.

У примјени концепта управљачке одговорности, од руководства се тражи да фокус стави на ризике у организацији и то на начин да:

* спријече појаву ризика (превентивне контроле);
* у случају да су се ризици активирали, да благовремено открију настале проблеме (детективне контроле) и
* ублаже посљедице активираних ризика или већ насталих проблема (корективне контроле).

У том смислу од руководства се захтијева да утврди ризике, анализира њихове узроке и посљедице, те процијени њихов утицај и вјероватноћу укључујући укупну изложеност ризику, те да на основу тога процијени функционалност постојећих контрола у односу на утврђене ризике (предложи нове контроле или допуне и измјене постојећих контрола како би се спријечила појава ризика или барем смањила изложеност ризику).

Приликом утврђивања ризика важно је да руководство разматра ризике у односу на излазне резултате функција и процеса, а не само ризике у односу на улазне ресурсе. Наиме, пракса показују да су организације јавног сектора највише фокусиране на ризике везане уз улазне ресурсе (финансије, људи, опрема и сл.) те се као ризици често наводе недостатак финансијских средстава, недовољан број запослених, кашњење у достави података и сл. Ријетко се у регистрима ризика могу видјети ризици као што су нпр. неадекватне одлуке о одређеним правима, нерационално управљање имовином, лоша квалитета услуге која се пружа грађанима и сл.

**Ограниченост ресурса (недовољна финансијска средстава, недостатак људи и опреме) треба узети у обзир, али више у смислу могућих узрока ризика везаних уз излазне резултате, него као ризици сами за себе.** Наиме, стављање таквих проблема у први план код управљања ризицима, удаљава руководство од анализирања осталих слабости у управљању и контролама који јесу у њиховој надлежности и због којих јесу изложени ризицима везаним уз излазне резултате, али које не препознају, нити се њима баве.

Регистри ризика су за руководство веома битни, јер се на основу истих руководиоци у чијој су надлежности одређени пословни процеси и функције могу задужити да успоставе нове контроле или измијене/допуне постојеће контроле, те осигурају њихову примјену како би се ризици у пословању у потпуности елиминисали или барем смањили на прихватљив ниво.

На тај начин регистри ризика постају користан инструмент за развој управљачке одговорности јер садрже информације које утичу директно на реализацију циљева организације, квалитет будућих планова, као и квалитет одлука које руководство доноси у складу са својим надлежностима.

**ПРИМЈЕР 1: Ризик, контроле и делегирање одговорности руководства у управљању трансферима**

У случају управљања трансферима, да би се смањио ризик ненамјенског трошења трансфера потребно је успоставити неколико контролних активности и задужити руководство за њихово провођење како би се смањила могућност појаве тог ризика, благовремено открио ризик и ублажиле његове посљедице. Примјери контрола и делегирања одговорности за њихову реализацију приказани су у табели у наставку.

*Табела 3: Примјер ризика, контрола и одговорности руководства*

| **РИЗИК** | **МОГУЋИ УЗРОЦИ РИЗИКА** | **КОНТРОЛЕ КОЈЕ ТРЕБА ПРОВЕСТИ РУКОВОДСТВО** | **СВРХА КОНТРОЛЕ** | **ОДГОВОРНОСТ РУКОВОДСТВА ЗА УСПОСТАВУ И ПРОВЕДБУ КОНТРОЛА** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Ненамјенско трошење трансфера** | * Не постоје јасни критеријуми за додјелу средстава; * Уговорима за додјелу средстава који се потписују с корисницима није специфицирана намјена и услови коришћења средстава; * Писани извјештаји о коришћењу средстава не садрже копије рачуна или другу документацију која потврђује вјеродостојност извјештаја; * Писани извјештаји се само заприме, али се не контролишу; * Не проводе се контроле на лицу мјеста; * Корисници средстава који можда ненамјенски троше средства нису благовремено откривени и поновно аплицирају у сљедећим циклусима јавних позива. | * Прописати и примијенити јасне критеријуме за додјелу средстава; * Уговорима с корисницима средстава специфицирати намјену и услове коришћења средстава, те начин извјештавања. | Превенција | Руководилац организационе јединице која припрема програме утрошка, јавне позиве и уговоре за додјелу средстава |
| * Прегледати благовремено достављене писане извјештаје о утрошку средстава и пратећу документацију; * Провести контроле на лицу мјесту; * Саставити извјештаје о проведеним накнадним контролама и достављати их руководиоцу организације на тромјесечној основи. | Детекција | Руководилац организационе јединице која прати реализацију трансфера |
| * За утврђено ненамјенско трошење извршити поврате средстава и онемогућити поновно аплицирање таквим корисницима; * Извјештај о извршеним повратима средстава и о корисницима којима је забрањено поновно аплицирање доставити руководиоцу организација на тромјесечној основи. | Корекција | Руководилац организационе јединице која прати реализацију трансфера |

***Интерни акти***

Интерни акти су један од најважнијих инструмента за примјену управљачке одговорности. Доношење интерних аката обавеза је руководиоца организације и то на основу Закона о финансијском управљању и контроли у јавном сектору у Федерацији БИХ[[28]](#footnote-28). Интерни акти укључују интерне правилнике, инструкције и упутства.

Сврха интерних аката јесте да се кроз њих на основу закона и других прописа, уважавајући специфичности у пословању, детаљније уреде сложенији процеси у организацији у којима учествује већи број организационих јединица и то на начин да се:

* дефинишу надлежности и одговорности учесника у процесу у погледу рокова, улога, управљања ризицима, излазних резултата, те линије извјештавања и
* разраде контролне активности на начин да се јасно зна ко треба контролисати, шта треба контролисати, како се доказују контроле**.**

**Дефинисане надлежности и одговорности учесника у процесу** (рокови, улоге, управљање ризицима, излазни резултати, линије извјештавања)

**Разрађене контроле**

(шта се контролише, ко контролише, како се доказују проведене контроле)

*Слика 7. Сврха интерних аката*

Основне активности и поступке који се требају проводити у наведеним процесима уређује везана законска регулатива као и пратећа подзаконска регулатива, а на основу тога организације требају утврдити ко, када и како у организацијама проводи поједине радње и активности у циљу да се ови процеси реализују на што успјешнији начин и на нивоу појединачних организационих јединица и на нивоу цијеле организације.

Интерним актима нарочито је потребно детаљније уредити процесе из кључних подручја из буџетског/финансијског циклуса као што су нпр.: планирање и израда буџета/финансијског плана организације и његово извршење, јавне набавке и уговарање, наплата потраживања и други процеси у зависности од специфичности пословања организације.

**Примјер 2: Примјер интерног акта/процедура и делегирање одговорности у процесу планирања буџета као одговор на ризик**

У процесу планирања буџета један од ризика са којим се корисници сусрећу јесте и нереално планирање расхода, односно неки су расходи прецијењено планирани, а други су подцијењени. Узрок наведеног ризика је и то што корисници финансијске захтјеве израђују у оквиру финансијских служби уз релативно слабо учешће осталог руководног особља, због чега недостају детаљније анализе и образложења захтјева што би олакшало одлуке о оправданости и приоритетима за финансирање.

Федерално министарство финансија је редовно кроз Буџетске инструкције 1 и 2 истицало потребу да корисници израде интерне правилнике или друге акте којима би уредили задатке и одговорности одјељења/служби које, поред финансијске службе, требају бити укључене у израду финансијских захтјева, међутим, пракса је показала да је тек дио корисника заиста и израдио ове процедуре.

Због тога је, у циљу постизања већег нивоа квалитете процеса израде финансијских захтјева, Федерално министарство финансија израдило примјер процедуре о процесу израде финансијског захтјева за организационе јединице корисника који је корисницима доставило уз Буџетске инструкције бр. 1 израђене у фебруару 2020. године (Прилог 1).

Циљ наведеног интерног акта је да се уреди процес финансијског планирања, овлашћења и одговорности у процесу израде финансијског захтјева унутар организационих јединица корисника, а крајњи циљ је да корисници израде финансијске захтјеве који осигуравају ефективну алокацију расположивих средстава, а који би били усклађени са њиховим циљевима и планираним активностима, као и са стратешким приоритетима Федерације БиХ.

## 9. ЗАКЉУЧАК

Примјена управљачке одговорности подразумијева да у организацији постоји ефикасан и ефективан систем који омогућава благовремене и поуздане управљачке информације о трошковима, учинковитости, квалитети и постигнутим резултатима у односу на циљеве, који служи руководиоцима за процјену *„вриједности за новац“* или за предузимање корективних мјера у случају прекорачења због повећаних трошкова или смањених прихода. Када је модел управљања у организацији строго традиционалан, односно када су све управљачке надлежности на нивоу организације концентрисане искључиво у рукама руководиоца организације, у том случају веома је тешко провести реформске процесе ка стварању окружења које је фокусирано на учинак, уз пуну примјену управљачке одговорности.

Примјена управљачке одговорности захтијева, због тога, модернизацију приступа управљању у јавном сектору у односу на традиционалан начин управљања, гдје је одговорност руководилаца усмјерена на учинак, а не само на усклађеност пословања са прописима.

Намјера ових Смјерница је да корисницима омогући боље разумијевање појма управљачке одговорности, посебно по питању разлога и начина делегирања овлашћења и одговорности које може омогућити већу учинковитост руководиоца и организације уопштено. Међутим да би то било могуће, битно је осигурати да руководиоци знају које циљеве/резултате требају остварити, која су им финансијска средстава на располагању, која овлашћења имају за управљање средствима и за доношење одлука. За добре резултате потребни су им развијени системи интерних контрола и компетентни и мотивисани запосленици. Постојање јасних правила у свим процесима у организацији (нарочито у процесима финансијске природе), руководиоцима у великој мјери олакшава примјену управљачке одговорности јер имају прецизније и јасније информације шта се од њих очекује, за шта су конкретно одговорни и шта требају учинити. У том сегменту су од кључне важности савјети и подршка координатора за финансијско управљање и контролу и организационих јединица за финансије.

Концепт управљачке одговорности функционише заједно са интерним контролама, које помажу да се кроз добро управљање ризицима повећа степен реализације задатих циљева. Управо из тог разлога, предуслови за успјешну примјену управљачке одговорности су исти они предуслови за успјешно функционисање система интерних контрола, од регулаторних промјена и тона на врху, па до кадровских капацитета и извјештавања. Смјерницама су дате и одређене препоруке за развој управљачке одговорности са примјерима из праксе јер када се концепту управљачке одговорности приступи на исправан начин и када руководство и запослени примијене управљачку одговорност и користи коју она са собом носи, на нивоу цијеле организације постају видљиви бројни резултати таквог начина управљања. Организације јавног сектора на тај начин могу показати да су оствариле своја задужења и надлежности и да су притом ефикасно и ефективно користиле јавна средства која су им дата на располагање.

**М И Н И С Т Р И Ц А**

**Број:10-45-1-2954/21**

**Сарајево, 07.04.2021. године Јелка Милићевић**

1. Организације јавног сектора у смислу ових Смјерница укључују организације прописане чланом 2. Закона о финансијском управљању и контроли. [↑](#footnote-ref-1)
2. “Службене новине Федерације БиХ“ број: 38/16 [↑](#footnote-ref-2)
3. *Преглед система интерних контрола у јавном сектору за државе чланице Европске уније за 2012. годину, Европска комисија (2011), Издаваштво Европске уније, Луксембург* [↑](#footnote-ref-3)
4. На бази INTOSAI смјерница за јавни сектор INTOSAI GOV 90100 [↑](#footnote-ref-4)
5. Принципи које је дефинисала Европска комисија објављени су у документу „Принципи јавне интерне контроле” (Principles of Public Internal Control, Position Paper No. 1, Ref. 2015-1 <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesoPIC-PositionPaper.pdf> [↑](#footnote-ref-5)
6. Члан 3. тачка 22. Закона о ФУК [↑](#footnote-ref-6)
7. Принципи интерне контроле у јавном сектору, Заједнички став бр. 1, Интерна контрола у јавном сектору и приступ ЕУ, 2015-1, стр. 8. [↑](#footnote-ref-7)
8. Принципи интерне контроле у јавном сектору, Заједнички став бр. 1, Интерна контрола у јавном сектору и приступ ЕУ, 2015-1, стр. 7. [↑](#footnote-ref-8)
9. Noel Hepworth, Управљачка одговорност, темељ система ИФКЈ; Конференција о ИФКЈ, Брисел, септембар 2009, стр. 2, ReSPA, Радни документ [↑](#footnote-ref-9)
10. „Службене новине ФБиХ“, број: 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15, 104/16, 5/18, 11/19 i 99/19 [↑](#footnote-ref-10)
11. „Службене новине ФБиХ“, број: 26/16 i 3/20 [↑](#footnote-ref-11)
12. „Службене новине ФБиХ“, број: 8/05, 81/08, 22/09 i 109/12 [↑](#footnote-ref-12)
13. „Службене новине ФБиХ“, број: 34/16 [↑](#footnote-ref-13)
14. „Службене новине ЗДК, број: 11/16 [↑](#footnote-ref-14)
15. „Службене новине ФБиХ“, бр.:8/05, 81/08, 22/09 i 109/12 [↑](#footnote-ref-15)
16. „Службене новине ФБиХ“, бр. 6/17 i 3/19 [↑](#footnote-ref-16)
17. Обухвата све финансијске и нефинансијске процесе и активности у пословању и проводи се у свим организационим јединицама и на свим нивоима корисника јавних средстава, а посебно обухвата пословне трансакције везане уз приходе и примитке, расходе и издатке, набавку, уговарање, поврате погрешно уплаћених износа, имовину и обавезе [↑](#footnote-ref-17)
18. Члан 12. Закона о ФУК (Управљачка одговорност) [↑](#footnote-ref-18)
19. Accountability and good governance in the public sector (Одговорност и добро управљање у јавном сектору), Günther Witthöft [↑](#footnote-ref-19)
20. У случају да се ради о организацији чија структура не предвиђа постојање посебне организационе јединице за финансије, ту улогу ће имати појединачни запосленици који врше послове финансија или организационе јединице за финансије других организација које врше послове финансија и за ту организацију у складу са важећом регулативом. [↑](#footnote-ref-20)
21. У обављању његове улоге подршку му пружа организациона јединица за финансије. [↑](#footnote-ref-21)
22. SIGMA документ бр. 56, „Управљачка одговорност у државама Балкана*“.* [↑](#footnote-ref-22)
23. Члан 12. Закона о ФУК [↑](#footnote-ref-23)
24. Члан 13. Закона о ФУК [↑](#footnote-ref-24)
25. COSO модел је општеприхваћени међународни модел за успостављање, вођење и процјену система интерних контрола који чини пет међусобно повезаних компоненти: контролно окружење, процјена ризика, контролне активности, информације и комуникације, праћење и процјена. Скраћеница COSO односи се на Комитет спонзорских организација Treadway комисије (eng. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). [↑](#footnote-ref-25)
26. SIGMA, Управљачка одговорност у јавној управи: Практични аспекти овог концепта и његова примјена, радни документ, четврта регионална конференција о ИФКЈ за државе кандидате за чланство у ЕУ, Црна Гора 29-30. септембар 2016. године. [↑](#footnote-ref-26)
27. „Службене новине ФБиХ“, број: 75/016 [↑](#footnote-ref-27)
28. Члан 12. став (3) Закона о ФУК [↑](#footnote-ref-28)