

**STRATEGIJA ZA PROVEDBU JAVNE UNUTARNJE
FINANCIJSKE KONTROLE U INSTITUCIJAMA
BOSNE I HERCEGOVINE**

K A Z A L O

1. Uvod	3
2. Sažetak	4
3.1. Upravljačka odgovornost	6
3.2. Sustavi finansijskog upravljanja i kontrole (FMC).....	7
3.2.1. Kontrolno okruženje	8
3.2.2. Upravljanje rizicima	8
3.2.3. Kontrolne aktivnosti.....	8
3.2.4. Informacije i komunikacije	9
3.2.5. Nadzor/Monitoring.....	9
3.3. Funkcionalno neovisna unutarnja revizija	9
3.4. Središnja harmonizacijska jedinica (CHJ) za sustave finansijskog upravljanja i kontrole i unutarnju reviziju.....	10
4. Aktualna situacija u oblasti unutarnje finansijske kontrole u institucijama Bosne i Hercegovine	11
4.1. Institucionalni okvir	11
4.2. Dosadašnje aktivnosti glede unutarnje kontrolu u institucijama BiH	15
4.3. Zakonodavni okvir.....	16
4.3.1. Ocjena postojećeg stanja sustava finansijskog upravljanja i kontrole.....	18
4.3.2. Unutarnja revizija.....	20
5. Razvoj sustava javne unutarnje finansijske kontrole (PIFC) u BiH	20
5.1 Upravljačka odgovornost	21
5.2. Razvoj djelotvornog sustava finansijskog upravljanja i kontrole.....	21
5.3. Razvoj decentralizirane unutarnje revizije.....	22
5.4. Osnivanje Središnje harmonizacijske jedinice	24
5.5. Upravljanje i kontrola fondovima Europske unije.	26
6. Akcijski plan za provedbu Strategije	28

1. Uvod

Bosna i Hercegovina je uveliko započela reformu javne uprave. Bitan udio te reforme je posvećen javnim financijama, a ključni element u ovom području jeste razvoj i jačanje sustava i procedura Javne unutarnje financijske kontrole (eng. Public Unutarnjal Financial Control, u daljnjem tekstu: PIFC). Ova komponenta je također važna za podršku strukturi decentraliziranog sustava provedbe trenutno uspostavljenog s ciljem upravljanja fondovima Europske unije, kao i za podršku praktičnoj provedbi usvojenih zakona o unutarnjoj reviziji (u institucijama Bosne i Hercegovine i entitetima). Strategija javne unutarnje financijske kontrole je, kao i u drugim zemljama, nužan preduvjet za pružanje solidne osnove glede konzistentnog razvoja triju komponenti PIFC-a, kao što je opisano u daljnjem tekstu.

Dosadašnja istraživanja glede problema u javnoj potrošnji ukazala su na potrebu za poboljšanjem postojećih sustava unutarnje kontrole. Polazeći od iskustva drugih zemalja koje su provodile reforme iz ove oblasti, a poglavito uvažavajući opredjeljenje BiH vezano za ubrzanje procesa pridruživanja EU, kao logičnim se nameće rješenje da se reforme u ovoj oblasti provode sukladno priznatim standardima i dobrom europskom praksom.

Poglavito bi trebalo razviti decentraliziranu rukovodnu odgovornost, podržanu kvalitetnim sustavom financijskog upravljanja i kontrole, kao i funkcionalnom neovisnošću unutarnje revizije.

Cilj ove reforme je prvenstveno jačanje unutarnje kontrole od strane rukovoditelja u javnom sektoru na svim razinama. Uspostava i funkcioniranje PIFC-a će biti potkrijepljeno načelom upravljačke odgovornosti putem koje su rukovoditelji institucija izravno odgovorni za uspostavljanje procedura unutarnje kontrole i unutarnje revizije, i također potičući promjenu kulture javnog upravljanja koja se fokusira na traženje ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti svake aktivnosti, istovremeno održavajući apsolutnu razinu usklađenosti sa zakonom. Takva reforma također implicira ponovno razmatranje upravne strukture što bi trebalo biti prva briga kada se radi o djelotvornosti i učinkovitosti.

Nužno je uspostaviti PIFC harmonizacijsku funkciju koja će imati za cilj harmonizaciju financijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije, koristeći iskustva i preporuke Europskog povjerenstva, ali uvažavajući specifičnosti vezane za ustavne i zakonske mjerodavnosti određenih razina vlasti u Bosni i Hercegovini.

Harmonizacijska funkcija ostvariti će se osnutkom Središnje harmonizacijske jedinice kao zasebne organizacije u okviru Ministarstva financija i trezora sukladno već usvojenim Zakonom o unutarnjoj reviziji u institucijama Bosne i Hercegovine i Zakonom o financiranju institucija Bosne i Hercegovine, sa zadatkom uspostave i funkcioniranja dva bitna elementa unutarnje financijske kontrole javnog sektora u institucijama BiH i to: financijskog upravljanja i kontrole, kao jednog segmenta i unutarnje revizije, kao drugog.

U specifičnom kontekstu Bosne i Hercegovine, Ministarstvo financija i trezora na državnoj razini dijeli odgovornost za uspostavu sustava PIFC-a sa entitetskim ministarstvima financija, pa je u tom kontekstu potrebno osigurati koordinaciju, što će se postići uspostavom Koordinacionog odbora entitetskih središnjih harmonizacijskih jedinica i Središnje harmonizacijske jedinice na razini institucija BiH.

Svrha ovog dokumenta je da se opišu ključni elementi aktualne situacije i razvojna strategija za uspostavljanje i razvoj sveobuhvatne i učinkovite unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u institucijama Bosne i Hercegovine, kao i na entitetskom i nižim razinama vlasti.

To je, uostalom, i obveza Bosne i Hercegovine utvrđena Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju između europskih zajednica i njihovih država članica, s jedne strane, i Bosne i Hercegovine, s druge strane, gdje je u članku 90. „Suradnja u području revizije i financijske kontrole“, navedeno:

„Suradnja između stranaka bit će usmjerena prioritetima pravne stečevine Zajednice (*acquis*) u područjima unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) i vanjske revizije. Stranke će posebno surađivati kako bi izradom i usvajanjem odgovarajućih propisa razvile unutarnju financijsku kontrolu u javnom sektoru, uključujući financijsko upravljanje i nadzor, funkcionalno neovisnu unutarnju reviziju te neovisne sustave vanjske revizije u Bosni i Hercegovini, sukladno međunarodno prihvaćenim standardima kontrole i revizije te metodologijama i najboljom praksom Europske unije. Suradnja će također biti usmjerena k jačanju kapaciteta i izobrazbe za institucije u svrhu razvijanja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru te vanjske revizije (vrhovnih institucija za reviziju) u Bosni i Hercegovini, koja također podrazumijeva uspostavu i jačanje središnjih jedinica za usklađivanje sustava financijskog upravljanja i nadzora i sustava unutarnje revizije.“

Ujedno s izradom strategije PIFC-a za institucije BiH, entiteti su pripremili strategije PIFC-a za svaki od entiteta, koji uključuje razvijanje strategije do lokalne razine vlasti. Bitno je napomenuti da su sve tri strategije po svom sadržaju veoma slične, jer su temeljni zahtjevi sustava javne unutarnje financijske kontrole, koje inače preporuča Europsko povjerenstvo, isti.

Sustavi će se razlikovati u onim slučajevima ako je i kada je to opravdano komponentama unutarnje strukture Bosne i Hercegovine.

Značajnije razlike između različitih strategija se odnose zapravo na opis trenutačne situacije i na organizacijsko-tehničke detalje stvarne provedbe pojedinih strategija i akcijski planova, u ovisnosti od institucionalnog pozicioniranja CHJ i stupnja decentralizacije operativne strukture unutarnje revizije za pojedine razine vlasti u BiH.

Bitno je napomenuti da će i nakon usvajanja Strategije postojati potreba njezine dogradnje, a poglavito potreba prilagodbe Akcijskog plana, jer se radi o problematici za koju se koriste dobre prakse i standardi koji se stalno unapređuju.

Stvarne ovlasti za provedbu strategije i za njezino ažuriranje predviđene su Zakonom o unutarnjoj reviziji u institucijama Bosne i Hercegovine Središnjoj harmonizacijskoj jedinici (CHJ) i Koordinacionom odboru Središnjih harmonizacijskih jedinica u BiH.

2. Sažetak

Unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru obuhvaća dio načela *acquis communautaire* koje je uspostavila Europska unija kao cjelovit sustav unutarnjih financijskih kontrola za dobro

upravljanje prihodima, rashodima, sredstvima i obvezama u javnom sektoru , bez obzira na njihov izvor.

EU model PIFC-a razdvaja funkcije i odgovornosti za sustav financijskog upravljanja i kontrolu (eng. Financial Management and Control, u daljnjem tekstu: FMC), obuhvaćajući ex ante (prethodnu), ongoing (tekuću) i ex post (naknadnu) kontrolu i neovisnu unutarnju reviziju.

Kako bi se u institucijama Bosne i Hercegovine proveo učinkovit PIFC model, potrebno je prije svega izmijeniti i dopuniti postojeći zakonodavni okvir (Zakon o financiranju institucija Bosne i Hercegovine ili donijeti zaseban Zakon o sustavu unutarnje financijske kontrole institucija Bosne i Hercegovine), kao i što prije provesti Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine (koji je na snazi od 01. travnja 2008.godine). Ovim će se omogućiti jačanje pravnog temelja za uvođenje PIFC koncepta u području financijskog upravljanja i kontrole (FMC), i unutarnje revizije (eng. Internal Audit - IA) i osiguranje razvoja upravljačke odgovornosti.

U spomenutim zakonima i na temelju njih donešenim podzakonskim aktima, kao i drugim zakonima, propisuju se određeni elementi unutarnje financijske kontrole, odnosno istim se na jedinstven način treba regulirati uspostavljanje cjelokupnog sustava financijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije, temeljenog na opće prihvaćenim međunarodnim standardima, a koji će se odnositi na proračunske korisnike svih razina vlasti i na državne fondove.

Prije svega, treba pojasniti definicije i međusobne odnose i jasno razgraničiti glavne elemente sustava PIFC-a da bi se podigla svijest rukovoditelja o njihovoj ulozi i odgovornostima (upravljačkoj odgovornosti) i potrebi da se ojačaju tekuće unutarnje kontrole i njihovo funkcioniranje u svim institucijama javnog sektora. Pri uspostavljanju novih kontrola bitno je osigurati da su one razumne i isplative u odnosu na poslovanje svake institucije.

Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, kao i drugi zakoni koji uređuju područje financijskog upravljanja i kontrole (FMC) i unutarnje revizije, osiguravaju čvrst pravni okvir za provedbu PIFC-a obuhvaćajući upravljačku odgovornost, financijsko upravljanje i kontrolu i osnivanje neovisne unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine. Zakonom se osigurava uspostavljanje institucija Središnje harmonizacijske jedinice, koja će biti odgovorna za usklađivanje i koordinaciju financijskog upravljanja i kontrole i metodologija unutarnje revizije, kao i institucionalna uspostava organizacijske jedinice unutarnje revizije u okviru Ministarstvu financija i trezora i uspostavu jedinica unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine koje, sukladno kriterijima utvrđenim Zakonom o unutarnjoj reviziji, imaju obvezu uspostave organizacijskih jedinica unutarnje revizije.

Ministarstvo financija i trezora će biti resorno zaduženo za uspostavu i provedbu politika u području PIFC-a, odnosno uspostavu i provedbu učinkovitog sustava financijskog upravljanja i kontrole, kao i unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine, a sukladno Odlukom Vijeća ministara o uspostavi Središnje harmonizacijske jedinice i Zakona o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH, CHJ će biti neposredno zadužena za koordiniranje svih institucija vezano za realizaciju Akcijskog plana i kompletno praćenje provedbe ove Strategije.

Vremensko razdoblje za uvođenje sustava unutarnje financijske kontrole javnog sektora u Bosni i Hercegovini, koji je temeljen na EU modelu PIFC-a, a koji će se implementirati na svim razinama vlasti, procjenjuje se okvirno na 5 godina, počevši od 2009.

U svezi s tim, potrebno je posebnu pozornost posvetiti osiguranju kvalitetnih kadrova, kako u CHJ, tako i u svim institucijama BiH koje će biti uključene u praktičnu primjenu ojačanog sustava PIFC-a.

Osiguranje kadrova podrazumijeva i dodatna financijska sredstva za prijem novih uposlenih, kao i sredstva za izobrazbu postojećih kadrova.

S obzirom da postoji mogućnost vanjske podrške za uspostavu i provedbu Strategije PIFC-a, upravo usvojena Strategija i Akcijski plan predstavljat će temelj za osiguranje financijskih sredstava za izradu metodologija, standarda i stručnog osposobljavanja uposlenih u CHJ i uposlenih u drugim institucijama BiH koji su izravno i neizravno uključeni u sustav PIFC-a.

Ukoliko se pravovremeno ne osiguraju kadrovski resursi, dodatna financijska sredstva, kvalitetni projekti vanjske pomoći i ne postigne dovoljana razina razumijevanja od strane rukovoditelja institucija BiH o potrebi uspostavljanja i razvoja suvremenog sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole, to može prouzročiti odgađanje pojedinih faza i usporavanje procesa reformi u javnom sektoru, a posebice u segmentu budžetiranja i financijskog upravljanja.

3. Osnovni elementi koncepta unutarnje financijske kontrole javnog sektora (PIFC)

Na temelju međunarodno prihvaćenih standarda i najbolje prakse EU, termin „unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru“ (PIFC – Public Unutarnjal Financial Control) podrazumijeva cjelokupni, objedinjeni sustav koji uspostavljaju vlade entiteta i Vijeće ministara Bosne i Hercegovine radi kontroliranja, revizije i izvješćivanja o korišćenju proračunskih sredstava i sredstava EU. Cilj ovog sustava je da osigura usklađenost zakonodavstva, transparentno, ekonomično, učinkovito i djelotvorno upravljanje javnim sredstvima (državnim fondovima i fondovima Europske unije), kao i da se osigura njihova kontrola.

Unutarnja financijska kontrola u javnom sektoru obuhvaća sve mjere za kontrolu svih državnih prihoda, rashoda, imovine i obveza. Obuhvaća također sve sustave unutarnje kontrole i procedure u javnim institucijama, te pomaže u stvaranju sigurnosti da se javna sredstva namjenski troše i da se njima postiže vrijednost uloženog.

Sustav unutarnje financijske kontrole javnog sektora (PIFC), sastoji se od sljedećih osnovnih elemenata:

1. Financijskog upravljanja i unutarnje kontrole (FMC);
2. Funkcionalno neovisne unutarnje revizije (IA);
3. Središnje jedinice za harmonizaciju i koordinaciju sustava financijskog upravljanja i kontrole i metodologija unutarnje revizije (CHJ).

3.1. Upravljačka odgovornost

Pravilno uspostavljanje i funkcioniranje sustava PIFC-a temelji se na načelu upravljačke odgovornosti. Prema načelima upravljačke odgovornosti, rukovoditelji institucija su izravno odgovorni za cjelokupno upravljanje i razvoj svojih organizacija. Stoga, osnivanje, implementacija i razvoj sustava unutarnje finansijske kontrole u institucijama javnog sektora (Bosne i Hercegovine), koje također, uključuje utvrđivanje seta pravila koja imaju za cilj postizanje učinkovitog, djelotvornog i ekonomičnog korišćenja raspoloživih sredstava (uključujući i inozemna sredstva), je odgovornost rukovoditelja institucije. Njihove osnovne funkcije uključuju planiranje i organizaciju aktivnosti, uvođenje procesa upravljanja rizicima, osiguravanje odgovarajuće funkcije unutarnje revizije, provedba stalnog nadzora i održavanje odgovarajuće unutarnje kontrole koja ima za cilj postizanje razumnog uvjerenja da će organizacija ostvariti svoje ciljeve. Upravljačka odgovornost nije ograničena samo na aktivnosti finansijskog aspekta institucije, već također uključuje i sve aktivnosti i procese u organizaciji i stoga rukovoditelji organizacije moraju bolje razumjeti koncept unutarnje kontrole (financijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije – FMC i IA) i promovirati ga među uposlenima unutar organizacije. Pored toga, rukovoditelji organizacije imaju obvezu da dostave izvješće CHJ o svojim aktivnostima i rezultatima koji se odnose na učinkovitost i djelotvornost sustava finansijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije u institucijama kojima rukovode.

3.2. Sustavi finansijskog upravljanja i kontrole (FMC)

Financijsko upravljanje i kontrola (FMC) obuhvaća cjelokupni sustav finansijskih i drugih kontrola koji je uklopljen u sve aktivnosti institucije, uključujući organizacijsku strukturu, metode, procedure koje se primjenjuju ne samo na finansijske sustave, već također i na operativne i strateške sustave korisnika proračunskih sredstava. Kontrole predstavljaju sastavni dio aktivnosti organizacija.

Provedba finansijskog upravljanja i kontrole je odgovornost svakog uposlenog u instituciji sukladno utvrđenim poslovnim procesima i aktivnostima, kao i opisu svakog radnog mjesta. To znači da je nužno za sve procese u kojima se odvijaju kontrolne aktivnosti donijeti pisana uputstva i procedure, kojima se jasno utvrđuje način izvršavanja procesa i odgovornost rukovoditelja i uposlenih.

Primarni cilj finansijskog upravljanja i kontrole je osigurati:

- Uspješno postizanje svih ciljeva i izvršenje zadataka institucije;
- Sigurnost, pouzdanost, pravovremenost i potpunost informacija, osobito finansijskih informacija;
- Usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i procedurama;
- Zaštitu imovine;
- Ekonomičnu, učinkovitu i djelotvornu uporabu sredstava.

Sukladno međunarodno prihvaćenim standardima, finansijsko upravljanje i kontrola obuhvaćaju pet međusobno povezanih komponentii:

- Kontrolno ozračje
- Upravljanje rizicima
- Kontrolne aktivnosti
- Informacije i komunikacije

- Nadzor/monitoring.

3.2.1. Kontrolno ozračje

Kontrolno ozračje predstavlja temelj za sve druge komponente i stvara uvjete za učinkovitu kontrolu. Takvo ozračje razmatra cjelokupno ponašanje, shvaćanje i aktivnosti uprave u pogledu sustava financijskog upravljanja i kontrole i njenog značaja u instituciji. Kontrolno ozračje obuhvaća kako osobni tako i profesionalni integritet te etičke vrijednosti uposlenih, rukovođenje i stil upravljanja, određivanje misije i ciljeva, organizacijsku strukturu uključujući podjelu odgovornosti i uspostavu odgovarajuće linije izvješćivanja.

3.2.2. Upravljanje rizicima

Upravljanje rizicima predstavlja cjelokupni proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve proračunskih sredstava i poduzimanje potrebnih radnji, osobito kroz promjenu sustava financijskog upravljanja i kontrole, sa ciljem smanjenja rizika.

3.2.3. Kontrolne aktivnosti

To su sustavi temeljeni na pisanim pravilima i načelima, procedurama i drugim mjerama postavljenim kako bi se postigli organizacijski ciljevi i zadaci te da bi se rizik smanjio na prihvatljivu razinu. Kontrolne aktivnosti se provode unutar organizacije, na svim razinama i u svim funkcijama, pod uvjetom da troškovi kontrole ne prevazilaze korist koju ona donosi. Te aktivnosti se mogu kvalificirati kao prethodna kontrola (*ex ante*), tekuća kontrola (*ongoing*) i naknadna kontrola (*ex post*).

Prethodna kontrola (*ex ante*) predstavlja sve preventivne kontrolne aktivnosti potrebne za donošenje odluka o prikupljanju i uporabi javnih fondova, preuzimanju obveza, provedbu postupaka javne nabave, zaključivanja ugovora i povezanih plaćanja, te povrata nepravilno izvršenih plaćanja. Primjer ovih kontrola uključuju i utvrđivanje dužnosti, postojanje procedura za ovlašćivanje i davanje suglasnosti, pristup kontroli vlasništva, provjeravanje knjigovodstvenih isprava prije izvršavanja plaćanja.

Tekuća kontrola (*ongoing*) se vrši tijekom izvršenja odluka rukovoditelja i tijekom vršenja financijskih i ekonomskih aktivnosti. Primjer tih kontrola je redovito praćenje napretka naspram postavljenih kriterija tijekom projekta ili procesa nabave.

Naknadna kontrola (*ex post*) se vrši nakon što su poduzete poslovne aktivnosti ili poslovni procesi i dizajnirana je da otkrije bilo koje moguće pogreške, otklonjenja ili nepravilnosti, omogućavajući na taj način da se poduzmu korektivne aktivnosti. Primjeri uključuju pregled operativnih procesa i kontrola da se osigura da su sukladne politikama i pravilima. Ovo može biti zadatak za rukovoditelje kao i za zasebna inspekcijska tijela. Međutim, ne treba je mješati sa ulogom unutarnje ili vanjske revizije.

Za uspješno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrole (FMC-a) je primjena načela adekvatnog razgraničenja dužnost. Rukovoditelj institucije je obavezan da izvrši podjelu dužnosti i da nužne ovlasti prenese rukovodećim osobama u organizaciji.

3.2.4. Informacije i komunikacije

Dobar komunikacijski sustav je od presudne važnosti za organizaciju kako bi održala učinkovit sustav financijskog upravljanja i kontrole. Komunikacijski sustav se sastoji od metoda i evidencija koje služe za određivanje, prikupljanje i razmjenu korisnih informacija. Informacije su korisne ukoliko su pravovremene, dovoljno detaljne i odgovarajuće za korisnika. Informacije moraju biti utvrđene, dobijene i proslijeđene u formi i u vremenu koji će omogućiti uposlenima da izvrše svoje dužnosti i obveze. Razvoj odgovarajućeg informacijskog sustava treba osigurati rukovodstvu nužna izvješća o uspješnosti poslovanja u odnosu na postavljene ciljeve. Bitan informacijski sustav je računovodstveni sustav, koji predstavlja niz zadataka i knjiženja pomoću kojih se novčani prijenosi obrađuju radi vođenja financijskih evidencija. Protok informacija treba da se odvija u svim smjerovima, kako bi svi uposleni bili informirani u cilju priopćavanja i koordiniranja odluka i radnji različitih organizacijskih jedinica u institucijama.

3.2.5. Nadzor/Monitoring

Nadzor sustava unutarnje kontrole čini značajnu komponentu kompletnog sustava, a provodi ga rukovodstvo kako bi se izvršilo procjenjivanje kvaliteta rada u okviru određenog vremenskog razdoblja i određivanje uspješnosti kontrole.

Rukovodstvo bi trebalo usmjeriti aktivnosti nadzora prema sustavu financijskog upravljanja i kontrole i izvršenju misije organizacije.

Monitoring i procjena sustava financijskog upravljanja i kontrole se vrši putem permanentnog tekućeg nadzora u okvirima redovitih operativnih aktivnosti, koje uključuju redovite upravne i supervizorske aktivnosti s težištem na sprječavanju neregularnih, neetičnih, neracionalnih i nedjelotvornih sustava unutarnje kontrole.

Također, nadzor se provodi i osobitim evaluacijama, a koje rukovodstvo terminira u ovisnosti od procjene rizika i djelotvornosti stalnog tekućeg nadzora. Zasebne evaluacije mogu vršiti vanjski revizori, Ured za reviziju institucija BiH ili, pak, i unutarnja revizija uspostavljena u institucijama BiH.

3.3. Funkcionalno neovisna unutarnja revizija

Unutarnja revizija je neovisno, objektivno uvjeravanje i savjetodavna aktivnost, osmišljena da poveća vrijednost i poboljša rad organizacije. Ona pomaže organizaciji da postigne svoje ciljeve osiguravajući sustavan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju učinkovitosti u upravljanju rizikom, kontrolama i upravljačkim procesima.

PIFC koncept unutarnje revizije podrazumijeva da ovu funkciju treba vršiti ovlaštena funkcionalno neovisna jedinica unutar institucije. Ta neovisnost podrazumijeva da je neovisna od djelatnosti koju revidira, da podnosi izvješća neposredno rukovoditelju institucije, a osobito da samostalno bez utjecaja rukovoditelja odlučuje o području koje će provjeravati.

Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije u potpunosti je neovisan vezano za donošenje odluka koje se odnose na:

- pripremu trogodišnjih strateških planova revizije
- pripremu, provedbu i nadzor nad izvršavanjem godišnjih planova revizije
- organizaciju i provođenje konkretnih postupaka unutarnje revizije, korišćenje alata za procjenu rizika,
- izvješćivanje najviše razine rukovođenja u organizaciji, slobodno donoseći zaključke i preporuke,
- izvješćivanje CHJ vezano za pitanje sukoba interesa sa najvišom razinom rukovođenja.

Funkcionalna neovisnost podrazumijeva da unutarnja revizija nije dio niti jednog poslovnog procesa, odnosno organizacijskog dijela, a u svom je radu neposredno podnosi izvješće rukovoditelju institucije.

Dakle, neovisnost unutarnjeg revizora nije apsolutna, nego operativna, odnosno funkcionalna, jer unutarnji revizor ne poduzima upravljačke zadatke rukovodstva institucije za koje radi. Nesporno je da je revizor neovisan u smislu svojih profesionalnih aktivnosti, ali ipak, poštujući načela rukovođenja, mora uzeti u obzir ono što mu rukovoditelj sugerira, iako je u mogućnosti da, na temelju objektivne procjene rizika, ne uvaži njegove sugestije.

Unutarnja revizija vrši neovisnu, stručnu i sustavsku procjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola, što uključuje reviziju svih funkcija i procesa poslovanja i uspostavljenih kontrola. Ona objektivno prikuplja, provjerava, analizira, procjenjuje i elaborira podatke i izvješćuje menadžment o podacima na temelju kojih se donose odluke. Ovo se provodi korišćenjem programa revizije temeljenih na riziku, kojima se sustavno provjeravaju sve procedure i sustavi unutar institucije.

Kao takva, unutarnja revizija suštinski predstavlja procjenu funkcioniranja financijskog upravljanja i kontrola (FMC) u određenoj instituciji.

Unutarnja revizija je mjerodavna za davanje stručnog mišljenja i preporuka, kako bi rukovodstvo u institucijama, koristeći odgovarajuću stručnu pomoć unutarnje revizije, organiziralo upravljačke i kontrolne sustave sukladne pravilima i standardima, te načelima dobrog financijskog upravljanja.

Potrebno je napraviti razliku između unutarnje revizije i sustava financijskog upravljanja i kontrole. Za sustav financijskog upravljanja i kontrolu je odgovoran rukovoditelj institucije.

Unutarnji revizori nisu odgovorni za uspostavljanje, funkcioniranje i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole, već su odgovorni za procjenu funkcioniranja tih sustava, procjenu njihovih mogućih slabosti, nedostataka i nepravilnosti, kao i za davanje preporuka vezanih za moguća poboljšanja poduzimanjem korektivnih aktivnosti, a osobito za praćenje provedbe tih korektivnih aktivnosti.

Rukovoditelj institucije je odgovoran za provedbu preporuka unutarnje revizije.

3.4.Središnja harmonizacijska jedinica (CHJ) za sustave financijskog upravljanja i kontrole i unutarnju reviziju

Središnja harmonizacijska jedinica predstavlja sastavni dio i nužan je uvjet uspješnog pristupa i razvoja sustava javne unutarnje financijske kontrole i ovaj koncept je postao dio samog PIFC-a.

Središnja harmonizacijska jedinica je odgovorna za razvoj i primjenu metodologije i standarda za sustave financijskog upravljanja i kontrole (FMC), kao i unutarnje revizije u javnom sektoru. Posebice se fokusira na razvoj procedura i revizijskih tragova za financijsko upravljanje i kontrolu, kao i na izradu priručnika, prijedloga povelje unutarnje revizije i etičkog pravilnika za državne službenike uključene u unutarnje reviziju. Ova jedinica također razvija metodologiju za procjenu rizika koju će koristiti sve institucije i priprema smjernice metodologije u svezi s financijskim upravljanjem i kontrolom i unutarnjom revizijom, procjenjuje aktivnosti jedinica za unutarnju reviziju i FMC-a, nadgleda primjenu navedenih zahtjeva i analizira funkcije jedinica za unutarnju reviziju i financijsko upravljanje i kontrolu unutar ministarstava ili drugih tijela državne uprave. CHJ izvješćava Vijeće ministara BiH o: razvoju sustava FMC-a i unutarnje revizije, stupnju implementacije usvojenih standarda, zajedničkim slabostima i potrebnim mjerama za njegovo unaprijeđivanje.

Središnja harmonizacijska jedinica je također zadužena za koordinaciju i pružanje odgovarajuće obuke rukovodnih struktura i službenika u državnom sektoru za oblast financijskog upravljanja i kontrole i unutarnje revizije u javnom sektoru.

Na temelju dobrih praksi EU, predloženo je organizacijsko lociranje CHJ u okviru Ministarstva financija i trezora, s tim da odluku po osnivanju, temeljem Zakona o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH, donosi Vijeće ministara na prijedlog Ministarstva financija i trezora..

U specifičnom kontekstu Bosne i Hercegovine, planirano je da dio odgovornosti funkcija harmonizacije i koordinacije bude uspostavljeno na razini svake od vlada, odnosno Vijeća ministara (BiH, FBiH i RS).

Međutim, neke od funkcija bitnih za ukupnu racionalnost kompletnog sustava će biti utvrđene kao zadaci tijela za koordiniranje (Koordinacioni odbor CHJ) sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine.

4. Aktualna situacija u oblasti unutarnje financijske kontrole u institucijama Bosne i Hercegovine

4.1. Institucionalni okvir

Sustavi unutarnjih financijskih kontrola u institucijama BiH su uspostavljeni unutar različitih institucija u javnom sektoru, gdje se financijskim kontrolama obuhvaćaju postupci iz mjerodavnosti određenih državnih i drugih institucija. Uspostava sustava nije se temeljila na usvojenom

strateškom dokumentu, niti kao dio cjelovitog sustava unutarnje financijske kontrole u institucijama BiH, nego je bila temeljena na odgovarajućim odredbama Zakona o financiranju institucija Bosne i Hercegovine i odredbama drugih zakona kojima se specifično reguliraju pojedini segmenti unutarnje financijske kontrole za pojedine institucije BiH.

Institucionalni okvir čine institucije BiH uspostavljene na temelju Ustava Bosne i Hercegovine i zakona usvojenih u Parlamentarnoj skupštini Bosne i Hercegovine.

Sustav vlasti na razini institucija obuhvaća institucije iz oblasti zakonodavstva, institucije iz oblasti pravosuđa i izvršnu vlast, uključujući i neovisne i regulatorne institucije uspostavljene zakonima:

- **Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine i parlamentarna stručna povjerenstva**

Parlamentarna skupština (njezina oba doma: Predstavnički dom i Dom naroda) je nositelj zakonodavne vlasti u Bosni i Hercegovini i donosi, između ostalog, zakone i Proračun institucija Bosne i Hercegovine, obavlja izbore, imenovanja i razrješenja i kontrolira rad Vijeća ministara Bosne i Hercegovine i drugih nositelja javnih funkcija odgovornih Parlamentarnoj skupštini BiH sukladno Ustavu i zakonu; razmatra godišnja izvješća o izvršenju Proračuna institucija BiH i izvješća o izvršenim revizijama i radu Ureda za reviziju institucija BiH. Na temelju izvješća povjerenstvo za proračun i financije oba doma, kao stručnih tijela parlamenta za proračun i reviziju poslovanja institucija BiH, donosi određene zaključke.

Povjerenstva za proračun i financije oba doma Parlamentarne skupštine BiH doprinose kontroli javnih aktivnosti putem odgovarajućih parlamentarnih postupaka. Sjednice domova Parlamentarne skupštine BiH i njenih tijela su javne i dostupne elektroničkim i pisanim medijima, čime se osigurava transparentnost o nalazima i preporukama Ureda za reviziju institucija BiH.

Vijeće ministara Bosne i Hercegovine: je tijelo izvršne vlasti Bosne i Hercegovine koje vrši svoja prava i dužnosti kao vladine funkcije, sukladno Ustavu BiH, zakonima i drugim propisima Bosne i Hercegovine. U ostvarivanju svojih prava i dužnosti Vijeće ministara **donosi** sljedeće akte: odluke, zaključke, rješenja, uputstva, te **usvaja** nacрте i prijedloge zakona koji se upućuju Parlamentu, analize, informacije, izvješća i druge akte koje razmatra Vijeće ministara.

Fiskalno vijeće u Bosni i Hercegovini: mjerodavno je i odgovorno za: a) koordinaciju fiskalne politike u Bosni i Hercegovini; b) usvajanje Prijedloga dokumenta *Globalni okvir fiskalne bilance i politika u Bosni i Hercegovini*, koji sadrži sljedeće parametre: (1) prijedlog fiskalnih ciljeva proračuna: institucija Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko Distrikta BiH, (2) prijedlog makroekonomske projekcije ukupnih neizravnih poreza i njihove raspodjele za narednu fiskalnu godinu, (3) prijedlog gornje granice zaduženja proračuna: institucija BiH, Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko Distrikta BiH; c) usvajanje prijedloga kratkoročnih i dugoročnih makroekonomskih projekcija; d) praćenje realizacije utvrđenih ciljeva i kriterija prilikom donošenja i izvršavanja proračuna, kao i poduzimanje korektivnih mjera i aktivnosti; e) uspostavu potpune koordinacije aktivnosti u poštivanju proračunskih kalendara u pripremi, usvajanju, izvršenju i reviziji proračuna: institucija BiH, Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko Distrikta BiH; f) predlaganje prioriteta u unapređenju sektora javnih financija u Bosni i Hercegovini.

Ured za reviziju institucija BiH: Zakonom o reviziji institucija Bosne i Hercegovine je propisano, da je glavni cilj Ureda za reviziju, provedbu revizije, primjenjujući INTOSAI revizijske standarde i osiguravanje neovisnog mišljenja o izvršenju proračuna i finansijskim izvješćima, korišćenju resursa i upravljanju državnom svojinom od Vijeća ministara, proračunskih i javnih institucija u BiH, čime se doprinosi pouzdanom izvješćivanju o korišćenju proračunskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i državnom svojinom. Ured za reviziju je mjerodavan za: finansijske revizije, revizije učinaka i druge specifične revizije i o tome izvješćava Parlamentarnu skupštinu BiH. Osim toga, Ured za reviziju ocjenjuje finansijsko upravljanje, funkciju unutarnje revizije i sustave unutarnjih kontrola. Izvješća o reviziji svake pojedinačne institucije BiH se dostavlja u roku od 90 dana od dana podnošenja godišnjih izvješća (31.Svibanj), dok se izvješće o reviziji godišnjeg izvješća o izvršenju proračuna BiH (konsolidiranog izvješća) dostavljaju Parlamentu do 30. rujna. Ured za reviziju ima ključnu ulogu u radu Koordinacionog odbora institucija za reviziju, a čine ga generalni revizori i zamjenici generalnih revizora ureda za reviziju institucija BiH, Republike Srpske i Federacije BiH i čija je mjerodavnost: uspostava konzistentnih vodiča i uputstava temeljenih na INTOSAI revizijskim standardima, razmjena profesionalnih iskustava i težnja k osiguranju konzistentnog kvaliteta revizije, organizacija i koordinacija razvojnih aktivnosti sva tri ureda za reviziju, dodjeljivanje revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti i određivanje predstavljanja u međunarodnim tijelima. Težišni dokument ovog Odbora je Strateški plan razvoja revizije 2007 – 2012., čijom implementacijom će se usmjeriti razvoj vrhovnih revizijskih institucija u BiH sukladno međunarodno priznatim standardima i najboljim praksama u EU i osigurati dodatna vrijednost javnoj upravi i građanima Bosne i Hercegovine.

Ministarstvo financija i trezora: Zakon o financiranju institucija Bosne i Hercegovine propisuje da je Ministarstvo financija i trezora mjerodavno za pripremu proračuna i financiranje proračunskih institucija, koordinaciju aktivnosti kako bi se osigurala proračunska sredstva i investicije javnih sredstava, te da obavlja ostale aktivnosti u oblasti financiranja proračunskih korisnika sukladno Ustavu i zakonu. Također je mjerodavno za donošenje računovodstvenih procedura, izvješćivanje proračunskih korisnika, upravljanje jedinstvenim računom trezora, isključivo je ovlašteno za emisiju i upravljanje cjelokupnim unutarnjim i vanjskim dugom Bosne i Hercegovine. Prilikom stvaranja novog zaduženja konsultira se sa entitetima i Brčko Distriktom. Mjerodavno je za izradu svih dokumenata i službenih izvješća i vođenje izvorne dokumentacije za svako novonastalo zaduženje. Dakle, igra važnu ulogu s obzirom da donosi podzakonske akte koji se odnose na pripremu proračuna i postupke izvršenja. Sustav trezora i kontrolne procedure vezane za njega predstavljaju okosnicu kontrole javnih izdataka i javnih prihoda.

Sustav trezora je uveden 2002. godine na razini BiH. Sustav je tada uveo koncept jedinstvenog trezorskog računa i putem toga kontrolu nad isplaćivanjem fondova od strane Ministarstva financija i trezora. To je važna karakteristika u BiH kontrolnom okruženju jer je s sobom dovela do bitnih unaprijeđenja u području finansijske kontrole. Sustav trezora ima ugrađenu kontrolu (kontrolne parametre) u procesu isplate sredstava. Kada se usvoji proračun, on se unosi u sustav i predstavlja temeljnu pravnu osnovu za sve troškove odobrene proračunom. Sustav uključuje mehanizme za odobravanje stvaranja obveza, rezerviranje fondova i plaćanja. Sve transakcije se obrađuju putem Jedinstvenog trezorskog računa kojim upravlja Ministarstvo financija i trezora. U sustavu nema izuzetaka. Svaki korisnik proračuna slijedi razvijenu proceduru za stvaranje finansijskih obveza – koja definira tko je ovlašten za unos podataka, tko za odobravanje, a tko za

isplatu. Sva plaćanja se bilježe u glavnu knjigu (General Ledger) trezorskog sustava. Sva plaćanja moraju biti sukladna proračunskom okviru, a pored toga i sa dinamikom planiranih troškova. Postoje određeni pragovi u sustavu, za veće sume, korisnici proračuna moraju podnijeti dokaz da je postupak nabave urađen sa odgovarajućom pratećom dokumentacijom.

Odvojena jedinica za kontrolu isplaćivanja iz fondova Europske unije se uspostavlja u okviru BiH Ministarstva financija i trezora. Jedinica će morati provesti kako prethodnu tako i naknadnu kontrolu radi upravljanja ovim fondovima i nadzora njihovog korišćenja od strane različitih korisnika.

Mada je donesen Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, na razini Ministarstva financija i trezora, još uvijek nije uspostavljena Središnja jedinica za harmonizaciju.

Na državnoj razini nisu uspostavljena nikakva *tijela za inspekciju proračuna ili neka druga kontrolna tijela*. Zakon o financiranju institucija BiH daje pravo Ministarstvu financija i trezora da uspostavi odgovarajući nadzor, ali nije navedena proračunska inspekcija kao zasebno tijelo. Stavovi Ministarstva vezani za ovu problematiku su da kontrolni mehanizmi ugrađeni u aplikaciju Informacijskog sustava financijskog upravljanja, uz postojanje zasebnog odsjeka u Sektoru proračuna, predstavlja dovoljan temelj za sustavsku kontrolu izvršenja proračuna u institucijama BiH.

Uprava za neizravno oporezivanje: je jedino tijelo u Bosni i Hercegovini koje je mjerodavno za provedbu zakonskih propisa o neizravnom oporezivanju i politike, koju utvrdi Upravni odbor Uprave za neizravno oporezivanje, kao i za naplatu i raspodjelu neizravnih poreza na teritoriji Bosne i Hercegovine. Zakonom o sustavu neizravnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini uspostavlja se institucionalni i organizacijski temelj za jedinstveni sustav neizravnog oporezivanja u BiH, koja će podržati sveukupnu makroekonomsku stabilnost i fiskalnu održivost Bosne i Hercegovine, Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko Distrikta BiH, kao i pružiti podršku funkcioniranja jedinstvene ekonomske teritorije u BiH. Neizravni porezi odnose se na uvozne i izvozne dažbine, trošarine, porez na dodanu vrijednost i sve druge poreze zaračunate na robu i usluge, uključujući i porez na promet i putarine.

Inspeksijski nadzor: BiH Zakon o upravi propisuje inspeksijski nadzor (ex post kontrolna funkcija), kojeg vrše tijela uprave u cilju nadgledanja provedbe zakona u svim institucijama osnovanim na razini BiH. U posebnom segmentu propisuje da poslove upravne inspekcije nad izvršavanjem ovog zakona, zakona koji se odnose na državne službenike i uposlenike tijela uprave, upravni postupak i posebne upravne postupke, kao i uredsko poslovanje u tijelima uprave, vrši Ministarstvo pravde – Upravni inspektorat.

Odbor državne službe za žalbe: BiH Zakon o državnoj službi uspostavlja Odbor državne službe za žalbe, koji je odgovoran za pregledanje svih žalbi uložениh na državne službenike. Pored toga, zakon se odnosi na institucije Ombudsmena osnovane na temelju odvojenog zakona, kao tijelo koje može biti uključeno u disciplinske slučajeve, istraživanje i koje daje mišljenje upravi, optuženom, kao i tužitelju u tim slučajevima.

Inspektorat Ministarstva obrane: člankom 13. BiH Zakona o obrani je utvrđeno da je Ministarstvo obrane odgovorno za inspekciju oružanih snaga, a članak 17. definira ovu odgovornost u smislu da

ministar u ovu svrhu imenuje odgovorne osobe. Nadalje, poglavlje VII Zakona osniva *Generalni inspektorat* koji je odgovoran za disciplinarske istrage unutar oružanih snaga.

Državna granična služba i Uprava za neizravno oporezivanje su također razvile unutar svojih struktura *jedinice unutarnje kontrole* koje su odgovorne za provedbu istraga u slučajevima neprimjerenog vladanja.

Agencija za javne nabave, uspostavljena temeljem Zakona o javnim nabavama Bosne i Hercegovine, je tijelo *uprave mjerodavano za savjetodavne* funkcije iz oblasti javne nabave za sve razine vlasti u BiH, a osigurava uvjete za djelotvornu, učinkovitu i transparentnu uporabu javnih sredstava i stvaranja konkurentnih i ravnopravnih uvjeta za sve ponuđače. Ona priprema zakonsku regulativu i podzakonske akte iz oblasti javne nabave i daje smjernice i uputstva u području javne nabave, a odgovornost za primjenu propisa je decentralizirana i prenesena na ugovorna tijela, te se sprovodi unutar svake institucije neovisno prateći pojedinačna pravila.

Ured za razmatranje žalbi je upravni organ na državnoj razini i odgovoran je za sve razine vlasti u BiH da ispituje pravilnost primjene Zakona o javnim nabavama BiH, donosi rješenja po temelju žalbi na odluke ugovornih tijela, a može da poduzima i mjere za sankcioniranje utvrđenih nepravilnosti. Provedbom zakonskih ovlaštenja Ureda za razmatranje žalbi po javnim nabavama osiguravaju se uvjeti za konkurentsko ponašanje ponuđača i transparentnost postupka javnih nabava.

4.2. Dosadašnje aktivnosti vezane za unutarnju kontrolu u institucijama BiH

Ministarstvo financija i trezora je, polazeći od odredaba članka 23. i 34. Zakona o financiranju institucija Bosne i Hercegovine, u 2005.godini (prva godina implementacije pomenutog zakona), poduzelo sljedeće aktivnosti vezane za unutarnju kontrolu:

- napravljene Instrukcije za razvoj i održavanje sustava unutarnje kontrole (dopis broj 01-1-02-839/05 od 08.03.2005.godine), kojim su naznačeni opća i zasebna načela unutarnje kontrole, izrada postupaka i procedura i koja akta se trebaju donijeti u okviru financijskog upravljanja i kontrole;
- uz Instrukcije je dostavljen Akcijski plan za uspostavu sustava i provedbu unutarnje kontrole u institucijama BiH, usvojen od Vijeća ministara BiH sa vremenskim okvirom aktivnosti u razvoju i uspostavi sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije;
- napravljen Praktični vodič za učinkovitu unutarnju kontrolu u institucijama Bosne i Hercegovine i Aneksi uz Praktični vodič za vršenje kontrole u okviru FMC-a institucija BiH.

Međutim, u okviru Ministarstva financija i trezora niti u okviru Vijeća ministara nije uspostavljeno tijelo koje bi bilo zaduženo za provedbu Instrukcija i Akcijskog plana, jer nije postojala jasna zakonska obveza za uspostavu sustava unutarnje financijske kontrole, a osobito za uspostavu unutarnje revizije u institucijama BiH.

Upravo iz tih razloga Ministarstvo financija i trezora prihvatilo je podršku Svjetske banke i Europskog povjerenstva za izradu Strategije unutarnje financijske kontrole (PIFC) i izradu zakona o unutarnjoj reviziji za institucije BiH i za entitete.

U području javne unutarnje financijske kontrole važno je spomenuti još i sljedeće aktivnosti koje su nedavno ostvarene ili su još uvijek u tijeku:

- Svjetska banka je pripremila fiducijarno ažuriranje za BiH u kojem poziva na usvajanje zakonodavstva o unutarnjoj reviziji i na sveobuhvatno uvođenje unutarnje kontrole.
- Europsko povjerenstvo je podržalo izradu nacrtu Strategije reforme javne uprave, koju su usvojili Vijeće ministara BiH i vlade entiteta i koja zahtijeva uvođenje PIFC-a u BiH, a također i reformu u područjima upravnih postupaka, kao i bolju kontrolu u području informacijskog sustava.
- Svjetska banka je osigurala značajnu dodatnu podršku za izradu nacrtu Zakona o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH, ali i entitetskih zakona o unutarnjoj reviziji. Zakon o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH usvojen je početkom 2008. godine, a stupio je na snagu od travnja 2008. godine.
- USAID je financirao uvođenje sustava Trezora na razini entiteta, države i na kantonalnim razinama vlasti i pripremio vodič za uspostavu unutarnje kontrole.
- OSCE, zajedno sa USAID/SIDA Projektom upravne odgovornosti, je izradio poglavlje u Vodiču za proračun koje pruža neke smjernice kada je riječ o uspostavi unutarnje kontrole u općinama u BiH.

4.3. Zakonodavni okvir

Pored Zakona o financiranju institucija Bosne i Hercegovine i godišnjih zakona o proračunu institucija BiH i međunarodnih obveza BiH, koji se usvajaju za tekuću godinu, u 2008.godini usvojen je i Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, kao i Zakon o fiskalnom vijeću Bosne i Hercegovine.

Svakako, donošenjem Zakona o trezoru 2000.godine, započet je proces reformi sustava javnih financija u Bosni i Hercegovini, osobito što je istim ustanovljen sustav Trezora, koji se temelji na načelima jedinstvenog konsolidiranog novčanog računa, preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije Proračuna institucija BiH i međunarodnih obveza BiH. Donošenjem Zakona o financiranju institucija Bosne i Hercegovine 2004.godine uvažena je tranzicija Vijeća ministara i institucija BiH u 2003.godini, kada je na razini države Bosne i Hercegovine Ministarstvo trezora transformirano u Ministarstvo financija i trezora BiH. Ovim zakonom, a temeljem Zakona o ministarstvima i drugim tijelima uprave Bosne i Hercegovine, je propisana mjerodavnost Ministarstva financija i trezora BiH, čije odredbe smo spomenuli u dijelu 4.1. ove Strategije.

Tijekom 2005.godine institucije BiH, a entitetske i kantonalne vlade u BiH u 2004.godini, započele su provedbe proračunske reforme s ciljem jačanja upravljanja i planiranja u oblasti javnih financija. Ove reforme su imale dva temeljna cilja:

- razviti proces srednjoročnog planiranja prioriternih politika i proračuna, te
- unaprijediti razinu povezanosti odluka o raspodjeli proračuna sa ekonomskim, socijalnim i drugim prioritetima zemlje.

Suvremeni proces srednjoročnog planiranja proračuna je proces koji: ima jasno definiran i kalendar i podjelu odgovornosti; fiskalnu strategiju određuje na temelju resursa koji stoje na raspolaganju vladama; zbog ograničenosti resursa vrši usmjeravanje istih na glavne ekonomske i socijalne

politike u zemlji; povećava predvidivost proračunskih politika i financiranja; osigurava učinkovitije i djelotvornije korišćenje resursa; povećava transparentnost i odgovornost vladine politike, programe i načine donošenja odluka i omogućava da se pri donošenju odluka vezanih za politike razmotre i financijske implikacije u proračunima budućih godina, kako bi odluke bile donesene u odgovarajućoj fazi pripreme proračuna.

Da bi se ovi reformski procesi u oblasti javnih financija pravno uobličili sa stanovišta unutarnje financijske kontrole, uvažavajući regulirano gore pomenutim zakonima, u postupku je usvajanje izmijenjeni i dopunjeni Zakon o financiranju institucija Bosne i Hercegovine.

Osim gore spomenutih zakona i propisa donesenih na temelju tih zakona, postoji i niz drugih propisa koji se dijelom odnose na područje financijskog upravljanja i kontrole (FMC-a):

- Zakon o Vijeću ministara Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 38/02);
- Poslovnik o radu Vijeća ministara Bosne i Hercegovine;
- Zakon o ministarstvima i drugim tijelima uprave Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 05/03);
- Zakon o upravi („Službeni glasnik BiH“ broj 32/02);
- Zakon o upravnom postupku („Službeni glasnik BiH“ broj 29/02);
- Zakon o državnoj službi u institucijama Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 12/02);
- Zakon o radu u institucijama Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 26/04, 7/05 i 48/05);
- Odluka o uredskom poslovanju ministarstava, službi, institucija i drugih tijela Vijeća ministara Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 21/01-251);
- Uputstvo o načinu vršenja uredskog poslovanja u ministarstvima, službama, institucijama i drugim tijelima Vijeća ministara Bosne i Hercegovine;
- Zakon o pečatu institucija Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 12/98);
- Uputstvo o načinu izrade, čuvanja, vođenja evidencije i uništenja pečata institucija Bosne i Hercegovine („Službeni list BiH“ broj 22/98-617);
- Zakon o plaćama i naknadama u institucijama Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 50/07);
- Zakoni: o carinskoj politici („Službeni glasnik BiH“ br. 57/04, 51/06 i 76/06), Zakon o PDV-u („Službeni glasnik BiH“ broj 09/05) i Zakon o trošarinama („Službeni glasnik BiH“ broj 49/09);
- Zakon o administrativnim pristojbama („Službeni glasnik BiH“ broj 14/99);
- Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 42/04);
- Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 12/06);
- Zakon o utvrđivanju i načinu izmirenja unutarnjeg duga Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 44/04);
- Zakon o javnim nabavama Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 49/04);
- Zakon o uplatama na Jedinstveni račun i raspodjeli prihoda („Službeni glasnik BiH“ broj 55/04);
- Svi drugi zakoni koji reguliraju osnivanje, djelokrug rada, zadatke i aktivnosti institucija Bosne i Hercegovine (ministarstava, agencija, Povjerenstva i drugih državnih tijela) i podzakonski akti koji bliže uređuju mjerodavnosti iz svog djelokruga rada, koje donose institucije Bosne i Hercegovine (pravilnici, uputstva, odluke, poslovници, rješenja i dr.).

4.3.1. Ocjena postojećeg stanja sustava finansijskog upravljanja i kontrole

U Zakonu o financiranju institucija Bosne i Hercegovine i donesenim podzakonskim aktima na temelju ovog zakona, kao i drugim zakonima, propisani su određeni elementi finansijskog upravljanja i unutarnje kontrole, ali nije na sveobuhvatan način propisano uspostavljanje cjelokupnog sustava FMC-a temeljenog na opće prihvaćenim međunarodnim standardima unutarnje kontrole.

Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine propisao je mandat, temeljna načela, organizaciju izvršavanja unutarnje revizije, procedure i aktivnosti unutarnje revizije i izvješćivanje, kao i Središnju jedinicu za harmonizaciju ovlaštenu za razvoj, rukovođenje i koordinaciju unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine i Koordinacioni odbor CHJ odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti unutarnje revizije u javnom sektoru na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine.

Zakonom o državnoj službi u institucijama BiH i Zakonom o radu u institucijama BiH propisan je postupak zasnivanja radnog odnosa, zvanja, prava i obveze, odgovornost, raspoređivanje, ocjenjivanje, napredovanje i utvrđivanje sposobnosti, stručno usavršavanje, prestanak radnog odnosa, zaštita prava i upravljanje kadrovima. Plaće državnih službenika i namještenika jedinstveno su uređene Zakonom o plaćama u institucijama Bosne i Hercegovine.

Zakonom o javnim nabavama uređeni su uvjeti, način i postupak nabave roba i usluga i ustupanje i izvođenje radova u ovisnosti od vrijednosti robe, radova i usluga koje se planiraju izvršiti.

Pored navedenih propisa u svim institucijama Bosne i Hercegovine postoje jasno definirane organizacione strukture utvrđene aktima o organizaciji i unutarnjem ustrojstvu koje jasno pokazuju tko je odgovoran za koji sektor u institucijama. Međutim, opisi radnih mjesta u aktima o unutarnjem ustrojstvu su dosta uopćeni.

U nekim institucijama doneseni su unutarnji akti u kojima su propisani pojedini poslovni procesi ili zasebne aktivnosti. Za većinu poslovnih procesa nije propisan način njihovog obavljanja što bi trebalo učiniti, kako bi se osigurala njihova provedba sukladno načelima zakonitosti, ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti. Također, nisu pripremljeni revizijski tragovi (opis poslovnih procesa koji treba da sadrži grafički prikaz poslovnog procesa odnosno postupka, opis aktivnosti, osoba odgovorna za provedbu određene aktivnosti u poslovnom procesu, kao i rok u kojem aktivnost treba provesti).

Postojeći sustav kontrola nije uspostavljen uzimajući u obzir ciljeve koje institucije žele ostvariti i rizike koji utječu na ostvarivanje ciljeva. Pored toga, postojeće kontrole usmjerene su na ostvarivanje zakonitosti i pravilnosti, ali ne i ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti.

Zakon o financiranju institucija BiH je propisao da su proračunski korisnici odgovorni za podnošenje zahtjeva za dodjelu proračunskih sredstava, izradu i podnošenje operativnih proračuna, zahtjeva za plaćanje i vođenje evidencije o proračunskim transakcijama, računovodstvo i unutarnju kontrolu primitaka, ugovorenih obveza i izdataka. Svaki proračunski korisnik treba da imenuje najmanje jednog službenika za financije, koji će biti neposredno odgovoran rukovoditelju proračunskog korisnika. Službenik za financije će, po nalogu rukovoditelja proračunskog korisnika obavljati poslove finansijskog planiranja, pripreme proračuna i izvršenja proračuna, te je mjerodavan za uspostavu i održavanje adekvatnog sustava upravljanja i računovodstvene kontrole

nad odobrenim proračunskim sredstvima i alokacijom proračunskih sredstava, odobrenim planovima gotovinskih tokova i operativnim proračunima, prihodima, svim rashodima i plaćanjima kao i za provedbu preporuka revizije.

U cilju osiguravanja dobrog finansijskog upravljanja, odnosno razdvajanja dužnosti i kontrole trošenja proračunskih sredstava, Ministarstvo financija i trezora je propisalo procedure da svaki proračunski korisnik imenuje osobu koje će vršiti odobravanje faktura za unos u ISFU (Informacijski sustav finansijskog upravljanja), kao i zasebnu osobu za unos u ISFU i osobu za odobravanje i kontrolu unosa podataka u ISFU, zatim je sačinjen Korisnički priručnik za modul nabave – PO ISFU sustava i Procedure upotrebe lozinki (passworda) za pristup aplikaciji u ISFU. Ovim procedurama su propisane prethodne (ex ante) kontrole kojih treba da se pridržavaju svi raspoređeni službenici za financije u institucijama BiH (proračunskim korisnicima) pri obavljanju finansijskih zadataka, a koji se odnose na stvaranje ugovorene obveze ili potrošnje državnog novca, prikupljanje, upravljanje i kontrolu državnog novca. Funkcije odobravanja korišćenja proračunskih sredstava, unosa u ISFU i odobravanja i kontrole unosa podataka u ISFU, su nespojive.

Sve propisane faze unutarnje kontrole izdataka moraju biti dokumentovane i služe kao pismeni dokaz za potrebe revizije. ISFU omogućava proračunskim korisnicima izravan pristup Glavnoj knjizi Trezora u dijelu koji se odnosi na konkretnog proračunskog korisnika, tako da se sva dokumentacija dostavlja elektroničkim putem – izravan unos u Glavnu knjigu Trezora. To omogućava proračunskim korisnicima i izravan uvid u plaćanja i neizmirene obveze. Ovako uspostavljena evidencija u Glavnoj knjizi Trezora predstavlja dobar temelj za sustav izvješćivanja i izradu izvješća relevantnim institucijama i korisnicima tih informacija, čime se osigurava transparentnost u izvršavanju proračuna i proračunskoj potrošnji.

Važno je spomenuti snažan temelj koju su stvorili sustavi trezora i informacijske sustave plaćanja koji su istovjetni u svakom od entiteta. Ti sustavi daju mogućnost da se stvori mreža delegiranja odgovornosti s odgovarajućim ograničenjima i sigurnim transakcijama s mogućnošću konsolidacije na bilo kojoj razini. Ovaj informacijski sustav će biti izuzetno važan prilikom primjene procedura izvješćivanja i ovlašćivanja u svezi s cjelokupnim informacijskim sustavima finansijskog upravljanja.

Jedan broj institucija ima uspostavljena tijela za unutarnju kontrolu (Ministarstvo vanjskih poslova, Ministarstvo obrane, Uprava za neizravno oporezivanje, Granična policija, Agencija za istrage i zaštitu i druge), koji vrše poslove naknadne kontrole u pogledu poštovanja zakona, podzakonskih i unutarnjih normativnih akata u okviru svoje mjerodavnosti, kao i kontrolu finansijskog poslovanja. Kontrole su uglavnom usmjerene na otkrivanje mogućih pogrešaka, odstupanja ili nepravilnosti nakon provedenih aktivnosti.

Inspekcijski nadzor (proračunska inspekcija) nije reguliran propisima koji uređuju sustav financiranja institucija BiH, odnosno finansijsko upravljanje i kontrolu, dok Zakon o unutarnjoj reviziji institucija BiH propisuje uspostavu središnje funkcije unutarnje revizije u Ministarstvu financija i trezora, odnosno tijela unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine.

4.3.2. Unutarnja revizija

Unutarnja revizija u institucijama Bosne i Hercegovine je djelomično uspostavljena sa izrazito nejednakom raspodjelom među korisnicima proračuna (*Ministarstvo vanjskih poslova, Ministarstvo obrane*). Ostali korisnici proračuna još uvijek nemaju funkcionalnu unutarnju reviziju, i postoji značajan nedostatak razumijevanja što je to unutarnja revizija. Mnogi od imenovanih unutarnjih revizora su još uvijek određeni na operativnim odgovornostima.

Usvajanjem Zakona o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine stvara se zakonodavni okvir za uspostavu jedinica unutarnje revizije u institucijama koje ispunjavaju zakonom definirane kriterije: veličina godišnjeg proračuna, broj uposlenih, kompleksnost transakcija i stupanj rizika. Također, u Ministarstvu financija i trezora BiH se organizira Samostalno odjeljenje - Jedinica za unutarnju reviziju, za vršenje unutarnje revizije u Ministarstvu financija i trezora i onih institucija koje ne ispunjavaju zakonom definirane kriterije za uspostavu jedinice unutarnje revizije (tzv. male institucije).

Pravilnikom o organizaciji i unutarnjem ustrojstvu poslova uspostavljeno je samostalno Odjeljenje unutarnje revizije, kojim rukovodi Glavni unutarnji revizor s rangom pomoćnika ministra, a za svoj rad odgovara ministru financija i trezora. Zadatak ovog organizacionog dijela je operativno vršenje unutarnje revizije Ministarstva financija i trezora i unutarnje revizije u drugim institucijama BiH koje ne ispunjavaju kriterije iz zakona za uspostavu jedinice unutarnje revizije (tzv. mali proračunski korisnici).

Ovim zakonom je propisano da se u okviru Ministarstva financija i trezora uspostavlja Središnja harmonizacijska jedinica (CHJ), koja je ovlaštena za razvoj, rukovođenje i koordinaciju unutarnje revizije u institucijama BiH.

Vijeće ministara je donijelo Odluku o uspostavljanju Središnje harmonizacijske jedinice Ministarstva financija i trezora BiH, pa se na ovaj način stvaraju uvjeti za provedbu zakonskih ovlasti iz oblasti unutarnje revizije u institucijama BiH.

5. Razvoj sustava javne unutarnje financijske kontrole (PIFC) u BiH

Prioritet za Bosnu i Hercegovinu - institucije BiH i entitete je razvoj sveobuhvatnog sustava unutarnje financijske kontrole u cijelom javnom sektoru, koji će omogućiti čvrst financijski menadžment za upravljanje javnim sredstvima (kako državnim-nacionalnim tako i stranim). U ovom kontekstu treba razraditi sve važne aspekte upravljačke odgovornosti, financijskog upravljanja i kontrole, unutarnje revizije, središnje harmonizacijske jedinice, što podrazumijeva izradu čvrstog zakonskog temelja, uspostavu adekvatnih administrativnih kapaciteta i dokumentacije, obrazovanja i obuke svih uposlenih uključenih u ovaj proces. Okvirni rok za implementaciju cjelokupnog sustava PIFC u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini je 5 do 7 godina. Akcijskim planom utvrdit će se aktivnosti na razvoju i implementaciji PIFC-a u navedenom razdoblju, a godišnje izvješće o realizaciji Akcijskog plana će se dostavljati Vijeću ministara BiH i vladama entiteta.

Bitan pomak u razvoju ovog sustava je učinjen donošenjem Zakona o unutarnjoj reviziji institucija BiH. Polazeći od činjenice da odredbe ovog zakona imaju prednost nad odredbama bilo kojeg drugog zakona u svim pitanjima koja se tiču unutarnje revizije, a po srodnosti materije koju pravno uobličavaju Zakon o financiranju institucija Bosne i Hercegovine i Zakon o upravi, vezano za upravljačku odgovornost, financijsko upravljanje i kontrolu, ove zakone će trebati izmijeniti u odredbama koje, sa reguliranim u Zakonu o unutarnjoj reviziji institucija BiH, zaokružuje pravni okvir i čini pravni temelj uspostave cjelovitog sustava financijskog menadžmenta i kontrole i unutarnje revizije u institucijama BiH.

PIFC sustav će uključivati neprestano provjeravanje zakonitosti, ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti korišćenja javnih sredstava, pouzdanost podataka, i čuvanje sredstava prije donošenja odluke (prethodna kontrola - *ex ante*), u tijeku izvršenja aktivnosti-transakcije (tekuća kontrola – *ongoing*) i naknadna kontrola (*ex post*) kojima se treba potvrditi jesu li javna sredstva odgovarajuće korištena. Pored toga, PIFC će također uključivati i potpuno funkcionalnu unutarnju reviziju koja će biti sukladna Međunarodnim standardima unutarnje revizije koje je objavio Međunarodni institut unutarnjih revizora, kao i s dobrom praksom u državama članicama Europske unije, te s etičkim kodeksom koji se temelji na spomenutim izvorima.

5.1 Upravljačka odgovornost

Suglasno ovom konceptu rukovoditelji institucija bit će odgovorni za uspostavu, implementaciju i razvoj čvrstog sustava financijskog upravljanja i kontrolu u svojoj instituciji, uključujući i uspostavu pravila za učinkovito, djelotvorno i ekonomično korišćenje raspoloživih sredstava. Rukovoditelj institucije može da prenese ove ovlasti i odgovornosti i na druge osobe, ali i u slučaju delegiranja odgovornosti rukovoditelj institucije je odgovoran za učinkovitost uspostavljenih unutarnjih sustava upravljanja i kontrolu i za izbor osoba kojima su delegirane ovlasti. Potrebno je da se koncept upravljačke odgovornosti utvrdi u zakonu kako bi se osiguralo da rukovoditelji budu svjesni svojih specifičnih obveza, kako bi se na taj način ispunili zadaci i ciljevi organizacije, te održali principi zakonitosti, transparentnosti, i temeljnog financijskog upravljanja. Ovi zahtjevi se odnose na sve aspekte unutarnje finansijske kontrole u javnom sektoru, ali su osobito značajni za sustave financijskog upravljanja i kontrole gdje su rukovoditelji odgovorni ne samo za uspostavljanje već i djelotvorno funkcioniranje.

5.2. Razvoj djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrole

Razvoj djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrole započet će nakon usvajanja Strategije PIFC-a i Akcijskog plana za provedbu ove Strategije i po stupanju na snagu izmijenjenih zakona koji uobličavaju pravni okvir za uspostavu FMC-a i unutarnje kontrole u institucijama BiH i isti će se kontinuirano razvijati i unapređivati s svim budućim reformama u oblasti javnih financija (implementacija programskog proračuna, razvoj kapitalnog proračuna, implementacija srednjoročnog planiranja, knjigovodstveno evidentiranje transakcija na gotovinskoj ili modificiranom gotovinskom temelju koji podrazumijeva evidenciju imovine i obveza i dr.).

Za uspješno funkcioniranje FMC-a obvezna je primjena načela podjele dužnosti. U svim institucijama Bosne i Hercegovine nakon izmjene i stupanja na snagu zakona koji uređuju ovu

oblast, bit će izvršene izmjene i dopune pravilnika o unutarnjoj organizaciji i ustrojstvu, kako bi se uspostavila adekvatna organizacijska struktura, odnosno dale nužne ovlasti rukovodećim osobama u institucijama. Naime, izmjenama pravilnika treba da se izvrši podjela dužnosti na više pojedinaca, kako bi se osiguralo postojanje djelotvornih kontrola i kako bi se smanjili rizici u poslovanju, pojava pogrešaka ili pogrešne radnje i delegiranje odgovornosti.

Institucije Bosne i Hercegovine bit će zadužene da u roku određenom od strane Vijeća ministara BiH i Ministarstva financija i trezora, izrade i implementiraju: pisane procedure u formi unutarnjih akata (pravilnika i sl.) kojima će biti definirani temeljni poslovni procesi i prikazan grafikon tijekom poslovnih procesa, uputstva u kojima će biti detaljno opisane poslovne operacije, a na temelju njih i detaljni opisi svakog radnog mjesta u aktima o organizaciji i unutarnjem ustrojstvu. Na temelju ovih akata omogućit će se provedba procjene rizika koji mogu ugroziti utvrđene ciljeve poslovanja. Na temelju analize mogućih rizika utvrdiće se kontrolne aktivnosti koje treba uspostaviti u odnosu na veličinu rizika. O oblicima uspostavljanja ex ante, tekućih i ex post kontrola odlučit će rukovoditelj institucije, uvažavajući potrebe, specifičnosti poslovanja i rezultate analize rizika u doglednom roku.

Da bi se uspješno primjenio sustav PIFC-a u institucijama Bosne i Hercegovine nužno je pružiti odgovarajuću obuku uposlenima u svim institucijama, koji će biti zaduženi za uspostavu i razvoj ovog sustava. U prvoj fazi sustav PIFC-a će se prezentirati rukovoditeljima svih institucija BiH, a u drugoj fazi, organizirat će se obuka za rukovoditelje sektora, uposlene u financijsko-računovodstvenim službama, a nakon toga za ostale uposlene, čiji djelokrug poslova unapređuje sustav PIFC-a.

Za uspješnu provedbu ove obuke, Središnjoj jedinici za harmonizaciju na državnoj razini, ali i entitetskim središnjim harmonizacijskim jedinicama nužno je pružiti tehničku pomoć kroz projekte koje provodi Europsko povjerenstvo (IPA projekti ili neki drugi vid podrške).

Ovakav proces razvoja financijskog upravljanja i kontrole (FMC-a) u institucijama Bosne i Hercegovine ima za cilj pružanje relativne sigurnosti postizanja sljedećih ciljeva i zadataka: učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost, uspješan rad; pouzdani financijski izvještaji; usklađenost sa postojećim zakonima i propisima i zaštita vlasništva od neovlaštenog prisvajanja, korišćenja ili otuđivanja.

5.3. Razvoj decentralizirane unutarnje revizije

Polazeći od odredaba Zakona o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, u dijelu pod nazivom *Organizacija izvršavanja unutarnje revizije*, kao i od toga da je neovisna unutarnja revizija jedan od elemenata unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC), institucije BiH bit će u obvezi da uspostave funkcionalno neovisne jedinice za unutarnju reviziju koje će vršiti neovisnu, stručnu i sustavsku procjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola uspostavljenog od strane rukovodstva. To će podrazumijevati revidiranje svih funkcija i procesa poslovanja i uspostavljenih kontrola kod proračunskih korisnika, predlaganje mjera i davanje preporuka za poboljšanje sustava FMC, praćenje aktivnosti na otklanjanju uočenih problema, nedostataka i propusta u poslovanju, kao i savjetovanje rukovodstva u području procjene i upravljanja rizikom.

Unutarnji revizor slobodan je u izboru vrste revizije ovisno od cilja koji se revizijom želi postići. Po završenoj reviziji unutarnji revizor diskutira o svim nalazima i preporukama sa odgovornim rukovoditeljem čije aktivnosti se revidiraju, kako bi se osigurala dobra komunikacija i suradnja na provedbi preporuka. Konačano izvješće se dostavlja rukovoditelju institucije koji je ujedno i odgovoran za provedbu preporuka.

Jedinice za unutarnju reviziju unutar institucija Bosne i Hercegovine (javnog sektora) bit će izravno odgovorne rukovoditeljima, kako bi se osigurala objektivna procjena uspostavljenih sustava financijskog upravljanja i kontrole. Organizaciono pozicioniranje jedinica unutarnje revizije je veoma važno za njenu neovisnost u radu, tako da unutarnja revizija po svojoj organizaciji nije dio niti jednog poslovnog procesa odnosno organizacijskog dijela i u svom radu isključivo je odgovorna rukovoditelju institucije. Ona je funkcionalno neovisna, što znači da na njen rad ne mogu negativno utjecati rukovoditelji organizacija u kojima se vrši revizija.

Osnivanje jedinica za unutarnju reviziju kod proračunskih korisnika ovisiti će od kriterijuma koje definira Središnja jedinica za harmonizaciju u Ministarstvu financija i trezora, a polazeći od čindbenika propisanih Zakonom o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine. Kao kriterij za njihovo osnivanje mogu se uzeti u obzir: financijska sredstva sa kojima raspolažu (ukupan godišnji proračun), stupanj rizika kojim je izložen proračunski korisnik, broj programa i kompleksnost transakcija, organizacijska struktura i broj uposlenih, specifičnost djelatnosti proračunskih korisnika.

Uspostava unutarnje revizije u institucijama BiH vršit će se na jedan od sljedećih načina:

- a) Formiranjem neovisne jedinice unutar institucije (proračunskog korisnika), koja će biti izravno odgovorna rukovoditelju institucije, ukoliko ispunjava jedan od uvjeta propisanih Zakonom o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine;
- b) Formiranjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju kao neovisne organizacione jedinice unutar Ministarstva financija i trezora, koja će vršiti unutarnju reviziju u Ministarstvu financija i trezora i ostalim institucijama BiH koje ne ispunjavaju uvjete propisane Zakonom o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine.

Polazeći od činjenice da u javnom sektoru Bosne i Hercegovine postoji veliki broj korisnika proračuna za čiju uspostavu odvojenih jedinica za unutarnju reviziju nije ekonomski opravdano te ne bi bilo sukladno načelima troškovne učinkovitosti kontrolnog okvira, ti korisnici proračuna organizirat će unutarnju reviziju na način naveden pod b) prethodnog stava, odnosno mogu razmotriti i druge mogućnosti, kao što su udruživanje sektora revizorskih resursa (jedinica za unutarnju reviziju institucija koje su povezane organizacijski ili po srodnosti aktivnosti, npr. Jedna jedinica za unutarnju reviziju svih institucija sigurnosti, i sl.) ili eksternaliziranje aktivnosti revizije, za koje treba dobiti suglasnost Središnje jedinice za harmonizaciju (Ministarstva financija i trezora).

Razvoj decentralizirane unutarnje revizije u institucijama BiH započet će po usvajanju Strategije za provedbu javne unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini od strane Vijeća ministara Bosne i Hercegovine.

Po donošenju zakona o izmjeni i dopuni zakona koji čine pravni okvir za uspostavu FMC-a (Zakon o financiranju institucija Bosne i Hercegovine, Zakon o upravi i drugi) i ispunjavanju organizacijskih i drugih uvjeta za osnivanje unutarnje revizije u jednom broju većih institucija BiH (Ministarstvo obrane, Ministarstvo vanjskih poslova, Uprava za neizravno oporezivanje, Ministarstvo financija i

trezora), organizirati će se provedbom pilot vježbe decentralizirane unutarnje revizije. To će podrazumijevati da rukovoditelji tih institucija odrede uposlene koji će biti uključeni u program obuke za unutarnju reviziju. Koordinaciju ove aktivnosti provoditi će Središnja jedinica za harmonizaciju.

Daljnji razvoj unutarnje revizije kod proračunskih korisnika provodit će se fazno, po dinamici koju će utvrditi Središnja jedinica za harmonizaciju, i to:

- U I fazi obučiti će se unutarnji revizori kod većih proračunskih korisnika (obuhvaćenih pilot vježbom), koji su na temelju zakona i podzakonskih akata osnovali neovisne jedinice za unutarnju reviziju. U ovoj fazi, ovi subjekti, treba da su već izvršili izmjene i dopune pravilnika o unutarnjoj organizaciji i ustrojstvu, formirali odgovarajuće jedinice za unutarnju reviziju i izvršili rasporedjelu službenika koji će biti uključeni u program obuke za unutarnju reviziju;
- U II fazi obučit će se unutarnji revizori kod ostalih proračunskih korisnika.

Za uspješnu implementaciju razvoja decentralizirane unutarnje revizije kroz sve navedene faze, nužna je odgovarajuća ekspertna pomoć, koja bi se odnosila na jačanje administrativnih kapaciteta CHJ u Ministarstvu financija i trezora i pružanje obuke uposlenima – unutarnjim revizorima kod svih proračunskih korisnika koji će biti obvezni da osnuju neovisne jedinice za unutarnju reviziju.

5.4. Osnivanje Središnje harmonizacijske jedinice

Treća komponenta sustava javne unutarnje financijske kontrole (PIFC) tiče se uspostave središnje harmonizacijske jedinice za financijsko upravljanje i kontrolu i metodologiju unutarnje revizije.

Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine propisuje da Središnju harmonizacijsku jedinicu (CHJ) Ministarstva financija i trezora BiH uspostavlja Vijeće ministara Bosne i Hercegovine u okviru Ministarstva financija i trezora Bosne i Hercegovine, koja je ovlaštena za razvoj, rukovođenje i koordiniranje unutarnje revizije u institucijama Bosne i Hercegovine, a odgovorna je za:

- a) Pripremu prijedloga za izmjene Zakona o unutarnjoj reviziji u institucijama BiH;
- b) Pripremu i realizaciju programa obuke i certificiranje unutarnjih revizora institucija BiH;
- c) Usvajanje i pripremu standarda za unutarnju reviziju u institucijama BiH i Kodeksa profesionalne etike za unutarnje revizore;
- d) Usvajanje i primjenu radne metodologije unutarnje revizije;
- e) Usvajanje i provedba Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru Bosne i Hercegovine;
- f) Davanje suglasnosti na pravilnike o ustrojstvu organizacija koje uspostavljaju jedinice unutarnje revizije u dijelu koji se odnosi na unutarnju reviziju;
- g) Koordinacija rada jedinica unutarnje revizije u institucijama BiH i uspostavljanje veza s državnim i međunarodnim institucijama u oblasti unutarnje revizije;
- h) Davanje suglasnosti na izbor rukovoditelja Jedinice za unutarnju reviziju i na uspostavljanje Odbora za unutarnju reviziju;
- i) Suradnja s Uredom za reviziju institucija Bosne i Hercegovine s ciljem ostvarivanja učinkovite i djelotvorne unutarnje i vanjske revizije;

- j) Nadzor nad provedbom svih primjenjivih regulativa za unutarnju reviziju od strane jedinica za unutarnju reviziju;
- k) Rješavanje neslaganja u mišljenjima, po zahtjevu i potrebi, između rukovoditelja unutarnje revizije i rukovoditelja organizacije (institucije BiH);
- l) Pripremanje redovitog godišnjeg konsolidiranog izvješća unutarnje revizije, temeljenog na formatu koji je kreirao (prihvatio) Koordinacioni odbor CHJ, a na temelju godišnjih izvješća primljenih od rukovoditelja unutarnje revizije u Institucijama BiH.

Imajući na umu gore navedena zaduženja, a polazeći od specifičnosti državne strukture Bosne i Hercegovine, Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine je propisao uspostavu Koordinacionog odbora središnjih jedinica za harmonizaciju Bosne i Hercegovine, koji je odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti unutarnje revizije u javnom sektoru na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine. Stoga se mjerodavnosti CHJ od a) do e) moraju usuglasiti na Koordinacionom odboru CHJ. Dakle, Koordinacioni odbor CHJ je odgovoran za:

- a) Harmonizaciju prijedloga za izmjene Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru;
- b) Harmonizaciju programa obuke za certificiranje unutarnjih revizora;
- c) Usvajanje međunarodnih standarda za unutarnju reviziju i Kodeksa profesionalne etike na temelju međunarodnih standarda;
- d) Harmonizaciju procedura i metodologije unutarnje revizije;
- e) Usuglašavanje Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru Bosne i Hercegovine.

Rukovoditelj CHJ Ministarstva financija i trezora Bosne i Hercegovine je po funkciji jedan od članova Koordinacionog odbora CHJ Bosne i Hercegovine.

Središnja jedinica za harmonizaciju je ustrojena kao zasebna upravna organizacija u okviru Ministarstva financija i trezora, koja je zadužena za provedbu aktivnosti razvoja centralnog koordiniranja i harmonizaciju unutarnje financijske kontrole (FMC i IA) u institucijama BiH, i koja će koordinirati s svim institucijama koje učestvuju u realizaciji Akcijskog plana za provedbu Strategije PIFC-a.

Prama odluci o osnivanju CHJ organizacionu strukturu činit će najmanje dvije organizacijske jedinice od kojih je jedna zadužena za uspostavu i razvoj sustava unutarnje revizije (IA), a druga za uspostavu i razvoj financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH (FMC)

Kako je u tijeku kadrovska popuna CHJ, po okončanju ovog postupka ista će, nadziranjem realizacije Akcijskog plana za provedbu Strategije PIFC-a, prioritetno da donese program obuke, kako za FMC, tako i za unutarnju reviziju.

Obuka bi se u početnoj fazi vršila kroz namjenske projekte, koji će se realizirati namjenskim projektima kao podrška EU i drugih donatora, a nakon institucionalnog uspostavljanja i kadrovske popunjavanja CHJ i operative strukture unutarnje revizije u Ministarstvu financija i trezora i u drugim institucijama BiH, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji i Zakonu o financiranju institucija BiH, organizirala bi se kontinuirana edukacija, vjerojatno uključivanjem univerzitetske zajednice, profesionalnih udruženja iz oblasti računovodstva i revizije i specijaliziranih konsultantskih tvrtki.

5.5. Upravljanje i kontrola fondovima Europske unije.

Bosna i Hercegovina će u narednom periodu biti korisnik pomoći EU kroz pet komponenti Instrumenta pretpristupne pomoći IPA (eng. Instrument for Pre-Accession Assistance, u daljnjem tekstu IPA). IPA je financijski instrument koji Europska unija primjenjuje od 2007.godine prema zemljama Zapadnog Balkana i Turskoj.

Komponente Instrumenta pretpristupne pomoći (IPA) su sljedeće:

- 1.Pomoć u tranziciji i izgradnji institucija
- 2.Prekogranična suradnja
- 3.Regionalni razvoj
- 4.Razvoj ljudskih resursa
5. Ruralni razvoj

Trenutno u Bosni i Hercegovini implementacija pomoći EU vrši se po centraliziranom sustavu implementacije pomoći za prve dvije komponente IPA-e, što podrazumijeva visok stupanj uključenosti delegacije Europskog povjerenstva u sam proces implementacije pomoći.

Implementacija decentraliziranog upravljanja – Decentralizirani sustav implementacije (DIS)-uključuje prijenos mjerodavnosti nad upravljanjem pomoći EU s Europskog povjerenstva na državu korisnicu - BiH u svim fazama projektnog ciklusa, što uključuje i sljedeće:

-da javne nabave/tendere, ugovaranje, izradu proračuna i raspodjelu sredstava Zajednice vrše u tu svrhu osnovane institucije države korisnice

-da zahtjev za dobijanje sredstava od Europskog povjerenstva i upravljanje tim sredstvima vrši u tu svrhu osnovane institucije države korisnice.

Odluka Europskog povjerenstva da prenese izvršenje određenih poslova tj. da primjeni Decentralizirani sustav implementacije na državu korisnicu, temeljana je na uredbi Vijeća br. 1605/2002, koja je izmijenjena i dopunjena „Uredbom o financiranju“ (Uredba Vijeća br. 1995/2006). Zahtjevi koje država korisnica mora djelomično ili u potpunosti ispuniti, u ovisnosti od stupnja decentralizacije, kako bi joj bilo odobreno decentralizirano upravljanje pomoći, navedeni su u članku 56. „Uredbe o financiranju“, kao što slijedi:

- (a) Transparentni postupci nabave i dodjele grantova, koji su nediskriminirajući i isključuju bilo kakav sukob interesa, i koji su sukladni odredbama Financijske uredbe;
- (b) Djelotvoran sustav unutarnje kontrole u upravljanju operacijama, što uključuje stvarno razdvajanje dužnosti službenika za odobravanje i računovođe ili drugih odgovarajućih funkcija;
- (c) Računovodstveni sustav koji omogućava pravilno korištenje sredstava Zajednice koje će biti potvrđeno i prikazano kroz računovodstveni sustav Zajednice;
- (d) Neovisni vanjski revizor. Država korisnica osigurava da reviziju vrši državna institucija za neovisnu vanjsku reviziju;
- (e) Odgovarajuće godišnje *ex post* objavljivanje pregleda korisnika sredstava;

- (f) Redovite kontrole kako bi se osiguralo da se mjere koje se financiraju iz proračuna provode pravilno;
- (g) Odgovarajuće mjere kojima se sprječavaju nepravilnosti i prevare, ukoliko je potrebno, pokretanje sudskog postupka kako bi se povratila sredstva.

Prije odluke o prenošenju ovlasti upravljanja na BiH, Povjerenstvo mora, s svoje strane, da utvrdi da li država ispunjava pomenute uvjete, osobito one koji se odnose na sustav upravljanja i kontrole kao i da je izvršeno akreditiranje:

- Državnog službenika za ovjeravanje SO-a i Državnog fonda – DF-a od strane mjerodavnog Službenika za akreditiranje – SAO-a, i
- Operativne strukture od strane Državnog službenika za ovjeravanje - SO

Na temelju pravila za primjenu IPA-e Regulativa Europskog povjerenstva broj 718/2007 od 12. lipnja 2007 u aneksu "Kriteriji za akreditaciju" je utvrđena lista oblasti u kojima institucije BiH moraju da ostvare djelotvornu kontrolu. Povjerenstvo će, kroz ocjenu ispunjenosti ovih kriterija, ispitati sljedeće oblasti u okviru određene institucije:

- kontrolno okruženje (posjedovanje odgovarajućeg osoblja, organizacijski ustroj, etički kod, podjela dužnosti, pravni okvir, edukacija uposlenih)
- Izvršavanje poslova i upravljanje rizikom (postavljanje ciljeva: procjena rizika, indikatori, itd.)
- informiranje i komuniciranje (podnošenje izvješća, sustav arhiviranja, itd.)
- aktivnosti kontrole (kontrola transakcija: dokumentiranje procedura, razdvajanje dužnosti, aktivnosti *ex-ante* i *ex-post* kontrole, nadzor, sustav informiranja i sigurnost računarskog sustava)
- revizija i evaluacija (praćenje i izvršenje)

Nakon odluke o dodjeli ovlasti za upravljanje, Povjerenstvo će pratiti poštivanje zahtjeva i u slučaju neispunjavanja bilo kog zahtjeva, može povući ili suspendirati odluku.

Sukladno Uredbom o provedbi IPA-e, od države korisnice se zahtijeva da imenuje određene organe i tijela koja će upravljati pomoći EU u okviru DIS-a:

- Državni koordinator IPA-e (DIPAK),
- Strateški koordinator za komponentu regionalnog razvoja i komponentu razvoja kadrovskih resursa,
- Službenik mjerodavan za akreditiranje (SAO),
- Državni službenik za ovjeru (SO),
- Državni fond (DF),
- Operativna struktura (OS) prema komponentama ili programima IPA-e
- Tijelo za reviziju (OR).

U dosadašnjem razdoblju institucije Bosne i Hercegovine izvršile su neka od potrebnih imenovanja osoba, koje će u narednom razdoblju upravljati pomoći EU u okviru DIS-a, a koja se, uzimajući u

obzir važeća pravila za korišćenje IPA fondova. u ovom momentu odnose samo na prve dvije komponente, i to pomoć u tranziciji i izgradnji institucija i prekogranična suradnja.

Uspostava kompletne strukture, uključujući tijela i odgovorne osobe zavisiti će od dinamike kadrovskog popunjavanja uspostavljenih tijela, a posebice od stjecanja uvjeta za korišćenje svih pet instrumenata predpristupne pomoći IPA-e u Bosni i Hercegovini.

Uspostava strukture i način njenog funkcioniranja zasnovan na odgovarajućim uredbama EC, a posebice inkorporiranje bitnih standarda vezanih za financijsku kontrolu korišćenja sredstava IPA fondova, rezultirat će i učinkovitijom primjenom bitnih elemenata financijskog upravljanja i unutarnje financijske kontrole u svim institucijama BiH.

5.6. Utvrđivanje kontrola/procedura vezanih za značajne nepravilnosti i prevare

Jedan od ciljeva razvoja sustava unutarnje kontrole u javnom sektoru treba da bude sprječavanje značajnih nepravilnosti i prevara. Stoga zakon treba da osigura da rukovoditelji institucija izvješćavaju Ministarstvo financija i trezora i druga odgovarajuća tijela o mjerama poduzetim da se spriječe, prate i poduzimaju aktivnosti protiv rizika od ozbiljnih nepravilnosti, prevara kada su u pitanju i EU proračun i državni proračun i uvedu pravila i procedure za sprječavanje, otkrivanje, uvid, izvješćivanje i dokumentiranje svih takvih pojava, kao i imenovanje osoba koja će biti zadužena za nepravilnosti, koja će primati obavijesti o nepravilnostima i sumnjama na prevaru i samostalno poduzimati radnje protiv takvih pojava.

6. Akcijski plan za provedbu Strategije

Prilikom izrade ovog Akcijskog plana pošlo se od toga da je u 2008. godini usvojen Zakon o unutarnjoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine (stupio na snagu 01.04.2008.godine), da je izvršena izmjena Pravilnika o unutaranoj organizaciji Ministarstva financija i trezora BiH (u drugom kvartalu 2008.godine), kojim je uspostavljeno samostalno Odjeljenje unutarnje revizije Ministarstva financija i trezora, a koje vrši operativnu reviziju u Ministarstvu kao i u institucijama u kojima je neracionalno uspostaviti samostalne jedinice unutarnje revizije, kao i da je osnovana Središnja jedinica za harmonizaciju „, Aktivnosti, mjerodavnosti i rokovi realizacije u ovom Akcijskom planu prilagođeni tim pretpostavkama.

Koristeći iskustva drugih zemalja koje su provodile procese reformi upravljanja javnim rashodima uspostavom cjelovitog sustava, koji uključuje uspostavu i razvoj učinkovitog financijskog upravljanja i kontrole (FMC), unutarnje revizije (IA) i Središnje harmonizacijske jedinice (CHJ), potrebno je osigurati podršku mjerodavnih tijela Europskog povjerenstva i podršku pojedinih zemalja članica EU kroz twining projekte.

Kako bi se osigurala maksimalna učinkovitost, potrebno je osigurati sustav koordinacije, putem Koordinacionog odbora CHJ i maksimalno koordinirati terminske planove za razinu institucija BiH i entitetske razine.

U osnovi potrebno je osigurati podršku za dvije bitne faze uspostave sustava i to:

1. Podrške ustpostavi CHJ i Koordinacionom odboru
2. Razvoj financijskog upravljanja i kontrole (FMC) i razvoj unutarnje revizije

Također, od krucijalne važnosti za izradu i realiziranje Akcijskog plana je izvršavanje zakonskih obveza vezanih za uspostavu CHJ institucija BiH, koja je zadužena za usuglašavanje strateških dokumenata iz ove oblasti sa entitetskim CHJ, kao i ovlasti da Koordinacioni odbor i CHJ mogu operativno djelovati na prilagođavanju i korekcijama određenih aktivnosti u Akcijskom planu, a o tome će CHJ izvještavati Vijeće ministara kroz godišnja izvješća ili namjenskim informacijama.

R.b.	Opis aktivnosti	Nadležnost	Rokovi realizacije
1.	Kadrovsko popunjavanje CHJ i Odjeljenja unutarnje revizije Ministarstva finansija i trezora (MFiT)	MfiT, CHJ i Agencija za državnu službu BiH	Srpanj 2009-Ožujak 2010
2.	Definiranje kriterija i popisa institucija BiH koje će uspostaviti Jedinicu unutarnje revizije i u kojima će unutarnju reviziju vršiti MFiT – Odjeljenje unutarnje revizije	CHJ	Siječanj 2010-Ožujak 2010
3.	Izmjene Pravilnika o unutarnjoj organizaciji i ustrojstvu kod institucija BiH (proračunskih korisnika) koje treba da formiraju Jedinicu unutarnje revizije i popuna tih tijela	Institucije BiH – Proračunski korisnici službu, CHJ	Lipanj 2010.
4.	Izmjene i dopune Zakona o financiranju institucija Bosne i Hercegovine (i eventualno drugih zakona) u dijelu koji utječe na stvaranje pravnog okvira za uspostavu sustava financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH (FMC-a)	MFiT – CHJ	Listopad 2009.- Ožujak 2010.g.
5.	Konstituiranje Koordinacijskog odbora središnjih jedinica za harmonizaciju i utvrđivanje Poslovnika o radu i Programa rada Koordinacijskog odbora CHJ	CHJ i MF entiteta i njihove CHJ	Listopad – Prosinac 2009.g.
6.	Priprema i usvajanje Standarda unutarnje revizije, Kodeksa profesionalne etike za unutarnje revizore, Metodologije unutarnje revizije i izrada Priručnika za obavljanje unutarnje revizije	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Ožujak 2010. – Prosinac 2010
7.	Donošenje Povelje za unutarnju reviziju kojom će se utvrditi revizorske mjerodavnosti, prava i obveze koje se povjeravaju svakoj Jedinici unutarnje revizije. Poveljom će se naglasiti i osigurati funkcionalna neovisnost unutarnjih revizora, kao i međusobni odnosi između revidiranog subjekta i Jedinice unutarnje revizije.	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Ožujak 2010- Prosinac 2010.
8.	Donošenje programa obuke za izobrazbu unutarnjih revizora	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Ožujak 2010- Prosinac 2010
9.	Obuka unutarnjih revizora - Pilot vježbe unutarnje	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Oktobar 2010.- Juni

	revizije kod odabranih proračunskih korisnika; - Obuka unutarnjih revizora proračunskih korisnika koji su određeni za pilot vježbu unutarnje revizije; - Obuka unutarnjih revizora kod ostalih proračunskih korisnika; - Kontinuirana obuka unutarnjih revizora svih proračunskih korisnika – institucija BiH		2011.g. Listopad 2010.- Lipanj 2011.g. Rujan 2011.- Lipanj 2012.g. Počev od 2012.g.
10.	Donošenje programa za certificiranje unutarnjih revizora	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Srpanj – Prosinac 2012.g.
11.	Izmjena pravilnika o organizaciji i unutarnjem ustroju proračunskih korisnika (institucija BiH) radi uspostavljanja adekvatne strukture upravljačke odgovornosti i financijskog upravljanja i kontrole (FMC) i popuna	Institucije BiH – proračunski korisnici uz podršku CHJ	.
12.	Izrada priručnika za razvoj upravljačke odgovornosti i financijskog upravljanja i kontrole	MFiT – CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	. Rujan 2010-Ožujak 2011
13.	Izrada pisanih procedura za postojeće poslovne procese: - Kod odabranih pilot institucija; - Kod ostalih institucija BiH	Institucije BiH – proračunski korisnici uz pomoć CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Srpanj – Prosinac 2010.g. Sječanj –Lipanj 2011.g.
14.	Donošenje programa obuke rukovoditelja i službenika zaduženih za FMC kod proračunskih korisnika	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Srpanj 2010- Prosinac 2010.
15.	Obuka za upravljačku odgovornost i financijsko upravljanje i kontrolu: - Rukovoditelji institucija i službenici zaduženi za FMC; - Kontinuirana obuka.	CHJ/zahtijevati ekspertsku pomoć	Listopad 2010.- Rujan 2011.g. Počev od 2012.g.