



URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BiH  
КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БиХ  
AUDIT OFFICE OF THE INSTITUTIONS OF BOSNIA AND HERZEGOVINA



Hamdije Čemerlića 2, 71 000 Sarajevo, Tel/Fax: ++ 387 (0) 33 70 35 73, www.revizija.gov.ba, e-mail: salbh@bih.net.ba

Broj: 01/02/03-09-16-1-669-5/15

Datum: 28.07.2015. godine

POVJERENSTVO ZA FINACIJE I PRORAČUN  
ZASTUPNIČKOG DOMA PARLAMENTARNE SKUPŠTINE  
BOSNE I HERCEGOVINE

Trg BiH 1  
71000 Sarajevo

BOSNA I HERCEGOVINA  
PARLAMENTARNA SKUPŠTINA BOSNE I HERCEGOVINE  
SARAJEVO

PRIMLJENO:	03-08-2015		
OPREMAJENJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE
POSREDOVANJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE
POSREDOVANJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE	POSREDOVANJE

01/4-16-1-1091/15

**Predmet:** Izvješće revizije učinka

Cijenjeni,

Sukladno članku 16. stavka 1. i 5. Zakona o reviziji institucija Bosne i Hercegovine ("Službeni glasnik BiH" broj 12/06), u privitku akta dostavljamo Vam Izvješće o izvršenoj reviziji učinkovitosti na temu " Uspostava javnih internih finansijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH".

S poštovanjem,





## **IZVJEŠĆE REVIZIJE UČINKA**

### **Uspostava javnih internih finansijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH**

Broj: 01/02/03-09-16-1-669/15

srpanj 2015. godine

## Uspostava PIFC-a u institucijama BiH

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine je proveo reviziju učinka na temu: "Uspostava javnih internih finansijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH". Revizija je provedena sukladno Zakonu o reviziji institucija BiH, Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija – ISSAI i metodologiji za rad revizije učinka vrhovnih revizijskih institucija u BiH.

Ured za reviziju proveo je reviziju s ciljem procjene efikasnosti uspostave sustava finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH i ukazivanja na rizike za funkcionalnu uspostavu ovog sustava sukladno zahtjevima EU. Strategijom Vijeća ministara za provedbu Javnih internih finansijskih kontrola (PIFC) u institucijama BiH iz prosinca 2009. predviđeno je da će relevantan pravni okvir za PIFC biti donesen u roku od tri godine (kraj 2012), te da će ga institucije BiH u cijelosti primjenjivati za oko pet godina (kraj 2014).

Nalazi revizije ukazuju da uspostava PIFC-a sukladno zahtjevima EU u institucijama BiH do kraja 2014. godine nije okončana. Reforma finansijskog upravljanja i kontrole (FUK) nije okončana, a funkcionalna interna revizija (IR) nije uspostavljena. Očekivani rezultati unaprjeđenja finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH na kraju 2014. godine su izostali. Kapaciteti Središnje harmonizacijske jedinice BiH (SHJ) su nedostatni za efikasnu uspostavu i razvoj PIFC-a, a Koordinacijski odbor središnjih harmonizacijskih jedinica u BiH (KO SHJ) nije funkcionalan od 2011. godine.

Izvešće sadrži preporuke upućene: Vijeću ministara BiH koje je vlasnik reforme PIFC-a; Središnjoj harmonizacijskoj jedinici BiH koja je odgovorna za uspostavu, razvoj, nadzor i izvješćivanje o PIFC-u; institucijama BiH koje su odgovorne za primjenu propisa za PIFC i jedinicama interne revizije koje su odgovorne za ocjenu sustava finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH. Ove preporuke bi trebale doprinijeti da se osigura uspješna realizacija Strategije VM za provedbu PIFC-a, te da se unaprijedi sustav finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH.

Ured za reviziju je, sukladno odredbama Zakona o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Nacrt izvješća dostavio institucijama koje su bile obuhvaćene provedenom revizijom: Središnjoj harmonizacijskoj jedinici BiH i članovima Koordinacijskog odbora središnjih harmonizacijskih jedinica u BiH, Ministarstvu financija i trezora BiH, Ministarstvu vanjskih poslova BiH, Ministarstvu pravde BiH, Ministarstvu obrane BiH, Direkciji za koordinaciju policijskih tijela u BiH, Graničnoj policiji BiH, Upravi za neizravno oporezivanje BiH, Ministarstvu sigurnosti BiH i Ministarstvu vanjske trgovine i ekonomskih odnosa BiH. Ovim institucijama je ostavljena mogućnost da daju svoje komentare i primjedbe na nalaze i zaključke obavljene revizije. Nakon izražavanja stavova, izrađeno je konačno izvješće o provedenoj reviziji učinka.

ZAMJENIK  
GLAVNOG REVIZORA  
Dževad Nekić



GLAVNI REVIZOR  
Milenko Šego



ZAMJENICA  
GLAVNOG REVIZORA  
Božana Trninić



## Kazalo

Uspostava PIFC-a u institucijama BiH .....	3
Kazalo .....	4
Korištene skraćenice .....	6
Izvršni sažetak .....	7
1. UVOD .....	8
1.1 Pozadina problema i motivi za studiju .....	8
1.2 Cilj, obujam i ograničenja revizije .....	9
1.3 Revizijska pitanja .....	10
1.4 Kriteriji revizije .....	11
1.5 Izvori i metode revizije .....	11
1.6 Struktura izvješća .....	12
2. DEFINICIJA I ELEMENTI PIFC-a .....	13
2.1 Financijsko upravljanje i kontrola (FUK) .....	13
2.1.1 Uloga revizije u ocjeni sustava financijskog upravljanja i kontrole .....	15
2.2 Interna revizija (IR) .....	15
2.3 Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ) .....	16
2.4 Zahtjevi EU i obaveze BiH .....	17
3. NALAZI .....	18
3.1 Financijsko upravljanje i kontrola .....	18
3.1.1 Donošenje relevantnog zakonskog okvira za FUK .....	19
3.1.2 Definiranje odgovornosti za ciljeve institucija .....	19
3.1.3 Donošenje relevantnih standarda za FUK .....	21
3.1.4 Donošenje drugih relevantnih akata za FUK (priručnika i smjernica) .....	22
3.1.5 Politika razvoja osoblja odgovornog za FUK .....	23
3.1.6 Ocjene internih kontrola FUK-a kroz izvješća interne i eksterne revizije .....	24
3.2 Interna revizija .....	26
3.2.1 Uspostava relevantnog pravnog okvira .....	26
3.2.1.1 Donošenje relevantnog zakona za IR .....	26
3.2.1.2 Standardi interne revizije .....	27
3.2.1.3 Donošenje drugih relevantnih akata za rad IR .....	27
3.2.2 Uspostava funkcionalnih jedinica interne revizije .....	27
3.2.3 Analiza rada jedinica interne revizije .....	29
3.2.4 Politika razvoja osoblja IR .....	32
3.2.5 Nadzor i godišnje izvješćivanje o radu IR .....	33
3.3 Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ) .....	34



3.3.1 Osnivanje i nadležnosti Središnje harmonizacijske jedinice.....	35
3.3.2 Organizacija i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a u BiH.....	35
3.3.3 Definiranje podzakonskih akata nužnih za uspostavu FUK i IR .....	36
3.3.4 Uspostava sustava nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja .....	37
4. ZAKLJUČCI.....	40
4.1 Pravni okvir za PIFC nije donesen u predviđenim rokovima i nije implementiran .....	40
4.2 Funkcionalan organizacijski okvir za PIFC je djelomično uspostavljen.....	41
4.3 Sustav razvoja i obuke osoblja je djelomično uspostavljen .....	42
4.4 Uspostavljeni sustav nadzora i izvješćivanja nije pružio cjelovitu informaciju o uspostavi PIFC-a .....	43
5. PREPORUKE.....	44
Preporuke Vijeću ministara BiH.....	44
Preporuke Središnjoj harmonizacijskoj jedinici BiH .....	45
Preporuke institucijama BiH .....	46
Preporuke jedinicama interne revizije.....	47
DODACI .....	48
Dodatak 1. Kriterij revizije .....	49
Dodatak 2. Zahtjevi EU i reforma PIFC-a u EU, BiH i u zemljama iz okruženja.....	52
Dodatak 3. Standardi i pretpostavke za efikasan FUK .....	57
Dodatak 4. Način ocjenjivanja sustava internih kontrola FUK-a u izvješćima interne i eksterne revizije.....	60
Dodatak 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i aktivnosti u BiH.....	61
Dodatak 6. Slabosti u uspostavi struktura upravljačke odgovornosti za ciljeve institucija ..	68
Dodatak 7. Pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH i u Švedskoj.....	74
Dodatak 8. Primjena definiranih standarda efikasnog FUK-a u institucijama BiH .....	77
Dodatak 9. Donošenje i implementacija pravnog okvira za FUK .....	80
Dodatak 10. Definiranje politike razvoja i obuke osoblja za FUK i IR .....	82
Dodatak 11. Ocjene sustava internih kontrola u izvješćima financijske revizije Ureda za reviziju institucija BiH .....	84
Dodatak 12. Uspostava funkcionalno neovisnih jedinica interne revizije .....	85
Dodatak 13. Analiza funkcionalnosti jedinica interne revizije.....	88
Dodatak 14. Odgovornost i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a .....	95
Dodatak 15. Kašnjenja SHJ u donošenju pravnog okvira za FUK i IR.....	98
Dodatak 16. Informacije o uspostavi PIFC-a iz drugih izvora .....	100
Dodatak 17. Ilustracija načina na koji su se nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije VM mogle razraditi u planovima SHJ .....	102

## Korištene skraćenice

Skraćenice	Puni naziv
AP Strategije VM	Akcijski plan Strategije javnih internih finansijskih kontrola u institucijama BiH
BiH	Bosna i Hercegovina
DKPT	Direkcija za koordinaciju policijskih tijela BiH
DOP	Dokument okvirnog proračuna
EK, Komisija	Europska komisija
EU	Europska unija
FBiH	Federacija Bosne i Hercegovine
FUK	Financijsko upravljanje i kontrola
GP	Granična policija BiH
IDDEEA	Agencija za identifikacijske isprave, evidenciju i razmjenu podataka BiH
IR	Interna revizija
ISSAI	Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija
JIR	Jedinice interne revizije
KO SHJ	Koordinacijski odbor središnjih jedinica za harmonizaciju
MCP	Ministarstvo civilnih poslova BiH
MFT	Ministarstvo financija i trezora BiH
MKP	Ministarstvo komunikacija i prometa BiH
MLJPI	Ministarstvo za ljudska prava i izbjeglice BiH
MO	Ministarstvo obrane BiH
MP	Ministarstvo pravde BiH
MS	Ministarstvo sigurnosti BiH
MVP	Ministarstvo vanjskih poslova BiH
MVTEO	Ministarstvo vanjske trgovine i ekonomskih odnosa BiH
OSA	Obavještajno sigurnosna agencija BiH
PIFC	Public Internal Financial Control – Javne interne finansijske kontrole
PS BiH	Parlamentarna skupština BiH
RAP SRJU	Revidirani akcijski plan Strategije za reformu javne uprave
RS	Republika Srpska
SHJ	Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH
SIK	Sustav internih kontrola
SIPA	Državna agencija za istrage i zaštitu
Strategija VM	Strategija za provedbu javne interne finansijske kontrole u institucijama BiH
SZP	Služba za zajedničke poslove institucija BiH
UINO	Uprava za indirektno - neizravno oporezivanje BiH
UKRJU	Ured koordinatora za reformu javne uprave
Ured za reviziju	Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine
VM	Vijeće ministara BiH
ZoF	Zakon o financiranju institucija BiH
ZoIR	Zakon o internoj reviziji u institucijama BiH

## Izvršni sažetak

Strategijom Vijeća ministara za provedbu Javnih internih finansijskih kontrola (PIFC) u institucijama BiH iz prosinca 2009. predviđeno je da će relevantan pravni okvir za PIFC biti donesen u roku od tri godine (kraj 2012), te da će ga institucije BiH u cijelosti primjenjivati za oko pet godina (kraj 2014). Implementacija Strategije VM trebala je rezultirati efikasnijim finansijskim upravljanjem i kontrolama u institucijama BiH i ispunjavanje obveza iz članka 90. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU.

Nalazi revizije ukazuju da uspostava PIFC-a sukladno zahtjevima EU u institucijama BiH do kraja 2014. godine nije okončana. Reforma finansijskog upravljanja i kontrole (FUK) nije okončana, a funkcionalna interna revizija (IR) nije uspostavljena. Očekivani rezultati unaprjeđenja finansijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH na kraju 2014. godine su izostali. Kašnjenja su utvrđena u većini aktivnosti definiranih akcijskim planom Strategije VM. Dosadašnji tempo u provođenju aktivnosti uspostave PIFC-a ne ohrabruje da će se preostale aktivnosti odvijati potrebnom dinamikom.

Veći dio pravnog okvira za uspostavu PIFC sukladno zahtjevima EU je donesen ali sa kašnjenjima i od četiri godine. Politika razvoja odgovornog osoblja za FUK i način nadzora i izvješćivanja o stanju FUK-a u institucijama BiH još uvijek nisu definirani. Značajan broj odgovornih osoba za uspostavu FUK-a i za provođenje IR tek treba da prođe temeljne programe obuke. Odgovorni rukovoditelji u institucijama nedovoljno razumiju koncept PIFC-a i koristi koje on nudi. Decentralizirana upravljačka odgovornost rukovoditelja za ciljeve institucija nedovoljno je uspostavljena, a rukovoditelji u svom upravljanju ne koriste upravljanje rizicima. Nije uspostavljena zadovoljavajuća kontrola nad realizacijom ciljeva institucija BiH koja bi omogućila da se odluke o financiranju institucija BiH donose na temelju rezultata realizacije ciljeva (programski proračun institucija BiH).

Iako je Zakon o internoj reviziji donesen još 2008. godine, do kraja 2014. godine u institucijama BiH nije uposlena ni polovica planiranog broja internih revizora, a tek polovica planiranih jedinica interne revizije (JIR) je bilo funkcionalno i objavljivalo je izvješća IR u 2014. godini. Većina ranije uspostavljenih JIR ne primjenjuju dosljedno utvrđene standarde i metodologiju za rad interne revizije.

Koordinacijski odbor središnjih harmonizacijskih jedinica (KO SHJ) ne funkcionira, a Središnja harmonizacijska jedinica MFT BiH (SHJ) nije imala odgovarajuće kapacitete za efikasniju uspostavu PIFC-a tako da je dinamika uspostave PIFC-a u institucijama BiH u mnogome ovisila od dinamike pratećih projekata podrške financiranih iz EU fondova. Iako su rokovi za većinu aktivnosti uspostave PIFC-a istekli još 2012. godine, SHJ nije izvješćivala VM o realizaciji akcijskog plana Strategije VM niti je predlagala revidirani akcijski plan za nerealizirane aktivnosti iz Strategije VM.

Utvrđene su značajne slabosti u uspostavljenom sustavu nadzora i izvješćivanja o uspostavi PIFC-a u institucijama BiH. Nadzor i izvješćivanje nad primjenom standarda kontrole i interne revizije nije uspostavljen. VM nije imalo cjelovite informacije o napretku uspostave PIFC-a u institucijama BiH što je dovelo do izostanka blagovremenih korektivnih mjera VM.

S ciljem da se osigura potrebna dinamika u uspostavi PIFC-a, na temelju provedene revizije, revizorskih nalaza i zaključaka, Ured za reviziju je pripremio preporuke za Vijeće ministara BiH, Središnju harmonizacijsku jedinicu BiH, institucije BiH i jedinice interne revizije u institucijama BiH. Preporuke imaju za cilj da se njihovom implementacijom unaprijedi proces uspostave i razvoja PIFC-a u institucijama BiH, te da se unaprijedi sustav finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH.

# 1. UVOD

## 1.1 Pozadina problema i motivi za studiju

Profesionalna, odgovorna, transparentna i efikasna javna uprava koja služi najboljem interesu građana može biti pokretač kontinuiranog i održivog društveno-ekonomskog razvoja.

Efikasnim uspostavljanjem učinkovitog sustava financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije, (PIFIC- Public Internal Financial Control) unaprijedila bi se transparentnost, financijska disciplina i namjensko korištenje javnog novca. Javne financije bi se u većoj mjeri učinile transparentnim i odgovornim što bi imalo značajan utjecaj na sposobnost institucija da ispune svoje ciljeve kao i na odgovornost rukovoditelja za postizanje ciljeva institucija.

Europska komisija koncept PIFIC-a je počela razvijati tijekom druge polovine 1990-tih, a reformi PIFIC-a u institucijama EU se posvećuje posebna pozornost 1999. godine, nakon kolektivne ostavke Santerove Komisije zbog optužbi za korupciju.<sup>1</sup>

PIFIC je nastao i kao potreba za jačanjem financijskog upravljanja i kontrole u članicama EU iz razloga što se 80% proračuna Komisije realizira u državama članicama ili ga koriste države članice. Također, uvođenje ovog sustava ukazalo se i kao potreba razjašnjavanja dvojbi koje su u tom razdoblju bile općeprisutne u pogledu toga koji model za sustave javne interne kontrole bi zemlje kandidati mogle ili trebale usvojiti u okviru njihovih pristupnih pregovora. Danas se model PIFIC-a koristi i kao vodič i podrška zemljama kandidatima i potencijalnim kandidatima, koje pokušavaju razviti moderne sustave javne interne kontrole.<sup>2</sup>

Cilj PIFIC-a je da osigura usklađenost zakonodavstva, transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima (državnim fondovima i fondovima Europske unije), te da se osigura kontrola njihovog korištenja i mjere rezultati koji se ostvaruju.

Obaveza BiH utvrđena člankom 90. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, jeste uspostavljanje i jačanje internih financijskih kontrola u javnom sektoru. Europska unija želi sve zemlje potencijalne članice usmjeriti ka razvijanju internih kontrola u korištenju vlastitih sredstva ali i zbog uspostavljanja kontrolnog okruženja koje bi osiguralo namjensko trošenje sredstava iz EU fondova.

Vijeće ministara BiH 2009. godine usvojilo je Strategije za provedbu javne interne financijske kontrole u institucijama BiH (Strategija VM) sa akcijskim planom (AP) u kojem su definirane aktivnosti reforme sustava financijskog upravljanja i kontrole (FUK) i uvođenja interne revizije (IR). Ovim planom definirani su rokovi, operativne aktivnosti i njihovi nositelji na razvoju i implementaciji PIFIC-a u periodu 2009.-2012. godina. Očekivani period za funkcionalnu uspostavu PIFIC u institucijama BiH je pet godina ili kraj 2014. godine.

Ne postoji univerzalni model uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrole. Postojeći sustav internih kontrola u institucijama BiH nije uspostavljen uzimajući u obzir ciljeve koje institucije žele ostvariti, rizike koji utiču na ostvarivanje ciljeva i ekonomičnost, efikasnost i

<sup>1</sup> Žak Santer (Jacques Santer) je deveti predsjednik Europske komisije imenovan 1995. godine. U ožujku 1999. Santrova Komisija je podnijela kolektivnu ostavku nakon izvješća o istrazi Komisije neovisnih stručnjaka o prijevarama, korupciji i nepotizmu. De Koning, Robert. PIFIC- javna interna financijska kontrola, 2007, <http://www.pifc.eu/translations/Pifc-Bosnian.pdf>

<sup>2</sup> Ibid



efektivnost, nego su postojeće kontrole usmjerene samo na ostvarivanje zakonitosti i pravilnosti.<sup>3</sup>

Izvešća finansijske revizije o izvršenju proračuna institucija Bosne i Hercegovine za 2012. i 2013. godinu navode da sustav internih kontrola u institucijama BiH ne funkcioniše na način da osigura ekonomično, efikasno i efektivno korištenje javnih sredstava. Izvešća navode da nedostaci za posljedicu imaju visok rizik za nenamjensko i neracionalno trošenja javnih sredstava.

Europska komisija u Izvešću o napretku Bosne i Hercegovine u 2013. navodi da je postignut mali napredak u oblasti finansijske kontrole. Potrebno je uložiti značajne napore da se kompletira pravni okvir, ponovo uspostavi koordinacija između središnjih harmonizacijskih jedinica kroz Koordinacijski odbor, te ojačaju kapaciteti za provedbu interne finansijske kontrole u javnom sektoru.<sup>4</sup>

Rok za reviziju PIFC strategije je istekao. Čini se da svi akteri oklijevaju da poduzmu detaljnu procjenu nedostatka postojećeg okruženja internih kontrola kako bi se izgradio sustav koji će biti u skladu sa općeprihvaćenim međunarodnim COSO okvirom.<sup>5</sup>

Javnost, nevladine organizacije i parlamentarci često nisu zadovoljni načinom na koji se troše javna sredstva kao i stupnjem kontrole i postignutim ciljevima koji ostvaruju institucije.<sup>6</sup>

## 1.2 Cilj, obujam i ograničenja revizije

Cilj revizije je procijeniti efikasnost uspostave sustava finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH i ukazati na rizike za funkcionalnu uspostavu ovog sustava sukladno zahtjevima EU.

Svrha ove revizije je da ukaže na faktore koji ugrožavaju efikasnost uspostave PIFC-a i da predloži mjere za uspješno okončanje uspostave funkcionalnog sustava finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u BiH. Funkcionalan sustav finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u BiH trebao bi doprinijeti osiguranju transparentnog, zakonitog, efikasnog, ekonomičnog i efektivnog upravljanja javnim sredstvima u BiH, te je uvjet za ulazak u EU.

Predmet revizije je proces uspostave funkcionalnog sustava finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH. Revizija je razmatrala aktivnosti uspostave PIFC-a u institucijama BiH, od 2005. godine kada je MFT poduzelo prve korake za jačanje javnih internih

<sup>3</sup> Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH, MFT 2014. <http://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/SHJ/pravilnici/PRIRUCNIK-%20Konacna%20verzija%20bos%20%2023%2012%202014%20.pdf>

<sup>4</sup> Izvešće o napretku BiH u 2013. godini, Europska komisija [http://komorabih.ba/wp-content/uploads/2013/11/izvjestaj\\_napredak.pdf](http://komorabih.ba/wp-content/uploads/2013/11/izvjestaj_napredak.pdf)

<sup>5</sup> Javne interne finansijske kontrole i eksterna revizije. *Izvešće misije za utvrđivanje činjenica u BiH*, Europska komisija, Generalna direkcija za proračun, 2014.

Interna kontrola se sastoji od pet međusobno povezanih komponenti COSO okvira: kontrolno okruženje, procjena rizika, kontrolne aktivnosti, informacija i komunikacija i monitoring.

<sup>6</sup> Glas Srpske, Institucije BiH novac troše bez kontrole, 15.10.2014. [http://www.glassrpske.com/novosti/vijesti\\_dana/Institucije-BiH-novac-trose-bez-kontrole/lat/165358.html](http://www.glassrpske.com/novosti/vijesti_dana/Institucije-BiH-novac-trose-bez-kontrole/lat/165358.html); BUKA intervju: Imamo fenomen „zakonitog budžetskog rasipništva“, 08.01.2014. <http://www.6yka.com/mobile/novost/33027> ; ALJAZEERA, Kontekst: Javna potrošnja, 04.06.2012 <http://balkans.aljazeera.net/video/kontekst-javna-potrosnja> ; Večernji list, MMF upozorava: U BiH javna potrošnja izmahnula kontroli 04.04.2011. <http://www.vecernji.ba/mm-f-upozorava-u-bih-javna-potrosnja-izmahnula-kontroli-272694>



financijskih kontrola do travnja 2015., kada su okončana istraživanja revizije učinka u institucijama BiH.

Revizija je provedena u Središnjoj harmonizacijskoj jedinici Ministarstva financija i trezora BiH (SHJ) i na uzorku od devet, od sedamnaest, institucija BiH koje su trebale uspostaviti jedinicu interne revizije (JIR). Ove institucije su odabrane na temelju definiranih kriterija SHJ za uspostavu JIR. Odabrane su sve institucije koje su obavljale funkciju interne revizije u 2013. godini, kao i četiri institucije u kojim funkcija interne revizije nije bila uspostavljena u 2013. godini. Institucije iz uzorka u kojim su uspostavljene JIR i koje su objavljivale izvješća interne revizije u 2013. godini su: Ministarstvo financija i trezora BiH (MFT), Ministarstvo vanjskih poslova BiH (MVP), Ministarstvo pravde BiH (MP), Ministarstvo obrane BiH (MO) i Direkcija za koordinaciju policijskih tijela u BiH (DKPT). Odabrane institucije iz uzorka u kojim je uspostava JIR ubila u tijeku su: Granična policija BiH (GP), Uprava za indirektno/neizravno oporezivanje BiH (UINO), Ministarstvo sigurnosti BiH (MS) i Ministarstvo vanjske trgovine i ekonomskih odnosa BiH (MVTEO).

Pored devet institucija iz uzorka i SHJ, revizija je razmatrala i rad Koordinacijskog odbora središnjih harmonizacijskih jedinica BiH (KO SHJ). S ciljem navedenog, revizija je ostvarila kontakte i sa entitetskim predstavnicima SHJ, članovima KO SHJ.

Obzirom da se istraživanjima nastojao sačiniti presjek stanja u procesu uvođenja PIFC-a, analiza i procjena stanja FUK-a i IR u institucijama iz uzorka je provedena na temelju dokumentacije institucija iz 2013. i 2014. godine. U svojim istraživanjima revizija je analizirala usuglašenost organizacije sa definiranim ciljevima, međutim nije se upuštala ocjenu kvaliteta analizirane dokumentacije i definiranih ciljeva. Kada je u pitanju dokumentacija uspostavljenih JIR, revizija se također fokusirala na utvrđivanje postojanje dokumentacije koja potvrđuje primjenu standarda i metodologije IR, ali nije se upuštala u njihovu detaljniju analizu i ocjenu njihove kvalitete.

Revizija se, sukladno nadležnostima Ureda, ograničila na funkcionalnost uspostave PIFC-a na državnoj razini. Na temelju materijala dostupnih sa interneta revizija je analizirala i dinamiku donošenja propisa nužnih za uspostavu PIFC-a u entitetima BiH. Kvaliteta donesenih propisa i funkcionalnost uspostave PIFC-a drugih razina vlasti nije se utvrđivala i procjenjivala. Sličan pristup se koristio i za usporedbu sa institucijama Europske unije i zemljama iz okruženja (Srbija i Hrvatska).

### 1.3 Revizijska pitanja

Nakon što su utvrđeni ciljevi revizije definirano je opće revizijsko pitanje koje glasi:

***Je li uspostavljen funkcionalan sustav financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije (PIFC) u institucijama BiH sukladno zahtjevima EU?***

Odgovor na revizijsko pitanje će se dobiti odgovarajući na sljedeća revizijska potpitanja:

1. Je li blagovremeno donesen relevantan pravni okvir?
2. Je li blagovremeno uspostavljen funkcionalan organizacijski okvir?
3. Je li utvrđen funkcionalan sustav razvoja i obuke osoblja?
4. Je li uspostavljeni sustav nadzora i izvješćivanja pružao cjelovite informacije o uspostavi i provedbi financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije?

## 1.4 Kriteriji revizije

Opći kriterij revizije temelji se na opredjeljenju i obvezi BiH da uspostavi javne interne financijske kontrole u institucijama BiH sukladno međunarodnim standardima interne kontrole i interne revizije, metodologijom i najboljom praksom EU.

Sukladno članku 90. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju (SSP)<sup>7</sup>, BiH je obvezna na *"Suradnju između strana koja će se usmjeriti na prioritete vezane za pravnu tečevinu (acquis) Zajednice u oblastima interne financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) i vanjske revizije. Strane će naročito surađivati s ciljem da, izradom i usvajanjem odgovarajućih propisa, razvijaju internu financijsku kontrolu u javnom sektoru, uključujući financijsko upravljanje i kontrole, funkcionalno neovisnu internu reviziju, te neovisan sustav vanjske revizije u BiH, sukladno međunarodno prihvaćenim standardima kontrole i revizije, te metodologijama i najboljom praksom EU. Suradnja će također biti usmjerena na jačanje kapaciteta i obuke za institucije s ciljem razvijanja interne financijske kontrole u javnom sektoru kao i vanjske revizije (vrhovnih institucija za reviziju) u BiH, koja također podrazumijeva uspostavljanje i jačanje središnjih jedinica za usklađivanje sustava za financijsko upravljanje i kontrolu i za sustave interne revizije."*

Ured za reviziju je pokušao uspostaviti realističan kriterij. Naš kriterij je zasnovan na temelju zahtjeva EU za uspostavu PIFC-a, dobrih praksi u aktivnostima uspostave sustava financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije, te rokovima definiranim u Strategiji VM i relevantnim zakonima za uspostavu PIFC-a u institucijama BiH.

Za potrebe provedbe ove revizije, revizijski tim razradio je tri modela kriterija revizije:

- kriterij za aktivnosti uspostave PIFC sukladno EU zahtjevima;
- kriterij za funkcionalan i efikasan sustav FUK-a; i
- kriterij za funkcionalnu internu reviziju.

Modeli kriterija revizije dani su u Dodatku 1. Kriterij revizije.

## 1.5 Izvori i metode revizije

Tijekom provođenja revizije vršena je analiza prikupljenih podataka i dokumentacije iz različitih izvora da bi dobiveni odgovori na postavljena revizijska pitanja bili što kvalitetniji. Revizorski tim se upoznao sa pravnim i organizacijskim uređenjem ove oblasti u BiH. Najveći dio informacija i dokumentacije o efikasnosti uspostavljanja PFIC u institucijama BiH dobiveni su u institucijama iz uzorka. U svojim istraživanjima revizijski tim je prikupljao i analizirao dokumentaciju koja uređuje organizaciju i rad institucija, te dokumentaciju jedinica interne revizije.

U postupku provođenja revizije konsultirani su materijali i studije iz EU koje su objavljene na internetu. Korištena je dostupna stručna literatura, te podaci i informacije sa interneta koji se odnose na područje jačanja internih kontrola. S ciljem sagledavanja slike o stupnju i načinu uspostavljanja i unapređenju sustava FUK od institucija su pribavljeni i analizirani planovi institucije za 2014, aktualni pravilnici o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta te potpisane izjave o odgovornosti rukovoditelja za postizanje ciljeva u 2014 godini. Svrha navedenih analiza bila je da se utvrdi imaju li institucije definirane ciljeve, jesu li oni usuglašeni u svim planskim dokumentima<sup>8</sup>, je li spram definiranih ciljeva uspostavljena odgovarajuća

<sup>7</sup> Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju (SSP), dokument dostupan na: [http://www.dei.gov.ba/bih\\_i\\_eu/ssp/default.aspx?id=1172&langTag=hr-HR](http://www.dei.gov.ba/bih_i_eu/ssp/default.aspx?id=1172&langTag=hr-HR)

<sup>8</sup> Strateški plan rada, godišnji program rada, dokument okvirnog proračuna i godišnji programski proračunski zahtjev.

organizacija i odgovornosti, te jesu li rukovoditelji institucije te ciljeve navodili u svojim izjavama o odgovornostima za ostvarenje ciljeva.

Analiziran je proces uspostave jedinica interne revizije. Analizirana je i procedura donošenja pravilnika o sistematizaciji radnih mjesta institucija, kao i vrijeme potrebno za davanje mišljenja i suglasnosti nadležnih institucija na pravilnike o sistematizaciji: Ureda za zakonodavstvo (UZ), Ministarstva pravde (MP), Ministarstva financija i trezora (MFT), Središnje harmonizacijske jedinice (SHJ) i Vijeća ministara BiH (VM). Radi sagledavanja cjelokupne slike o načinu i proceduri usvajanja i odobravanja pravilnika o sistematizaciji obavljen je i razgovor sa predstavnikom povjerenstva za opise radnih mjesta iz MP.

U svakoj instituciji iz uzorka obavljeni su razgovori sa rukovoditeljima u institucijama i/ili sa službenicima upućenim u uspostavu i ažuriranje sustava FUK. Svrha navedenih razgovora bila je utvrditi u kojoj mjeri rukovoditelji razumiju zahtjeve za uspostavu i ažuriranje PIFC-a (reforma sustava FUK, uspostavu i ulogu jedinica interne revizije). Korištene su različite vrste kvalitativnih i kvantitativnih metoda pri analizi dobivenih informacija i podataka kojim se procjenjivao uspostavljeni sustav internih kontrola u institucijama BiH.

Analizirani su važeći propisi/ metodologija IR koje je razvila SHJ. Razgovori su obavljeni i sa internim revizorima u sedam institucija BiH. Obavljeno je sedam intervjua u kojima su prikupljeni osnovni podaci o uspostavljanju i funkcionalnosti JIR, procesu planiranja i obavljanja internih revizija, te kontroli kvaliteta procesa revizije.

Radi prikupljanja podataka o radu i aktivnosti KO SHJ ostvareni su kontakti sa članovima KO. Obavljeni su razgovori sa članom KO iz federalnog ministarstva financija i sa ravnateljem SHJ MFT BiH, a sa predstavnikom SHJ MF RS je ostvarena e-mail komunikacija.

## **1.6 Struktura izvješća**

U poglavlju 1. predstavljeni su osnovni motivi koji su opredijelili Ured za reviziju da provede reviziju učinka na temu uspostave javnih internih finansijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH. U ovom poglavlju predstavljeni su cilj, obujam i ograničenja revizije, revizijska pitanja, kriteriji revizije, te izvori i metode revizije.

U poglavlju 2. predstavljena je definicija PIFC-a, načela efikasnog sustava FUK-a, povijesni razvoj FUK-a u institucijama BiH, definiranje ciljeva institucije i odgovornost rukovoditelja, unutrašnja organizacija institucija, ovlasti i fleksibilnost, uloga revizije. Dane su i osnovne informacije o internoj reviziji, povijesnom razvoju i uspostavi jedinica interne revizije u institucijama BiH, informacije o Središnjoj harmonizacijskoj jedinici, ulozi i osnivanju KO SHJ u BiH te zahtjevima EU i obavezama koje BiH ima u vezi sa PIFC-om. Osnovne informacije su dane i o razvoju PIFC-u u EU i u zemljama u okruženju.

U poglavlju 3. predstavljeni su osnovni nalazi revizije u pogledu ispunjenosti zahtjeva EU modela uspostave PIFC-a, a do kojih se došlo provedenim istraživanjima.

Poglavlje 4. prezentira zaključke revizije koji daju odgovor na revizijska pitanja.

U poglavlju 5. su dane preporuke Ureda za reviziju čijom bi se provedbom trebao osigurati efikasniji proces uspostave i razvoja PIFC- a u institucijama BiH.

## 2. DEFINICIJA I ELEMENTI PIFC-a

Termin „interna finansijska kontrola u javnom sektoru“ (PIFC – Public Internal Financial Control) podrazumijeva cjelokupni, objedinjeni sustav koji uspostavlja vlade radi kontroliranja, revizije i izvješćivanja o korištenju proračunskih sredstava i sredstava EU. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvaća dio načela *acquis communautaire* koje je uspostavila Europska unija (EU) kao cjelovit sustav internih finansijskih kontrola za dobro upravljanje prihodima, rashodima, sredstvima i obvezama u javnom sektoru, bez obzira na njihov izvor. Razvoj i jačanje sustava i procedura javne interne finansijske kontrole predstavlja bitan segment u reformi javnog sektora.<sup>9</sup>

Europska komisija (EK) je počela razvijati koncept PIFC-a tijekom druge polovine 1990-tih. U periodu od 2000. do 2005. godine definirana je većina zahtjeva EU modela PIFC-a koji su implementirani u tijelima EU, a navedeni su u Vodiču za uspostavu PIFC-a iz 2006. godine.<sup>10</sup> Pravci reforme javnih internih finansijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama EU odredili su pravce reforme PIFC-a u zemljama članicama EU i u onim zemljama koje su na putu da postanu članice EU. Susjedne zemlje (Hrvatska i Srbija) također su provele odgovarajuće reformske aktivnosti uspostave PIFC-a. Više o aktivnostima razvoja i uspostave PIFC-a u EU i u susjednim zemljama vidjeti u Dodatku 2. Zahtjevi EU i reforma PIFC-a u EU, BiH i u zemljama iz okruženja.

Vijeće ministara BiH usvojilo je u prosincu 2009. godine Strategiju za provedbu javne interne finansijske kontrole (PIFC) u institucijama BiH te preuzelo obaveze za aktivnosti sa propisanim rokovima za uspostavu ovog sustava.

Sustav interne finansijske kontrole javnog sektora (PIFC), sastoji se od sljedećih osnovnih elemenata:

1. finansijskog upravljanja i interne kontrole (FUK),
2. funkcionalno neovisne interne revizije (IR), i
3. središnje jedinice za harmonizaciju i koordinaciju sustava finansijskog upravljanja i kontrole i metodologiju interne revizije (SHJ)

### 2.1 Finansijsko upravljanje i kontrola (FUK)

Finansijsko upravljanje i kontrola je prvi stup PIFC-a. Finansijsko upravljanje i kontrola je sveobuhvatan sustav politika, procedura i aktivnosti koji uspostavlja i za koji je odgovoran rukovoditelj institucije. Sustav finansijskog upravljanja i kontrole zasniva se na upravljanju rizicima i daje razumno uvjeravanje da će ciljevi institucije biti ostvareni na pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.<sup>11</sup> Interne kontrole su, dakle, procedure koje provode rukovoditelji i uposlenici organizacije, a dizajnirane su da pruže razumno osiguranje za postizanje ciljeva organizacije. Efikasni sustavi kontrole dizajnirani su s ciljem pružanja razumnog uvjerenja upravi da se resursi koriste sukladno zakonima, propisima i politikama, te da su zaštićeni od rasipanja, gubitka i zlouporabe.

<sup>9</sup> Strategija za provedbu javne interne finansijske kontrole u institucijama BiH, prosinac 2009.

<sup>10</sup> Welcome to the World of PIFC, European Commission, 2006., dokument dostupan na [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)

<sup>11</sup> Zakon o financiranju institucija BiH (42/12), članak 2. Definicije.



Brojnim propisima definiran je način upravljanja i kontrole u institucijama BiH<sup>12</sup>. Standardima interne kontrole definirani su relevantni zahtjevi za efikasno financijsko upravljanje i kontrolu. Sukladno COSO<sup>13</sup> okviru standardi interne kontrole zasnovani su na temelju pet međusobno povezanih komponenti/načela internih kontrola:

- kontrolno okruženje,
- upravljanje rizicima,
- kontrolne aktivnosti,
- informacije i komunikacije,
- nadzor / monitoring.

Ovih pet načela internih kontrola poznati su i kao COSO integrirani okvir za upravljanje rizicima u poduzećima/korporacijama. COSO, kao model dobrog upravljanja organizacijom, uspostavljen je sredinom osamdesetih kao preventivni mehanizam za financijske prevare u korporacijama i podjednako se koristi kako u privatnom tako i u javnom sektoru.

Zahtjeve za uspostavu internih kontrola na temelju pet komponenti COSO okvira, MFT je definiralo 2005. godine u instrukcijama za razvoj i održavanje sustava internih kontrola, a ovi zahtjevi su redefinirani u standardima internih kontrola koje je SHJ objavila krajem 2014. god. Komponente COSO okvira i temeljna načela za reformu FUK-a sukladno zahtjevima EU definirani su u Zakonu o financiranju institucija BiH (ZoF) u svibnju 2012. godine.<sup>14</sup>

Odgovornosti rukovoditelja je jasno utvrđena u zakonima koji uređuju osnivanje i rad institucija BiH. Izmjenama ZoF iz 2012. godine upravljačka odgovornost rukovoditelja institucije je dodatno naglašena.<sup>15</sup> S ciljem osiguranja da rukovoditelji budu svjesni svojih obaveza, VM je koncem 2012. godine za rukovoditelje institucija utvrdilo obvezu potpisivanja Izjave o odgovornosti za ciljeve.<sup>16</sup> Izjavom o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije rukovoditelj institucije potvrđuje da je tijekom fiskalne godine osigurao namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih proračunom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava FUK-a u instituciji.<sup>17</sup>

Financijsko upravljanje i kontrola odnosi se na sve financijske i nefinancijske aspekte poslovanja institucije, ono se sprovodi u svim organizacijskim jedinicama i obuhvata sve resurse, uključujući i strane fondove. Pretpostavke za uspostavu efikasnog sustava FUK-a su

<sup>12</sup> Zakon o financiranju institucija BiH, godišnji Zakoni o proračunu institucija BiH, Zakon o fiskalnom vijeću, Zakon o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda, Zakon o upravi, Zakon o upravnom postupku, Zakon o ministarstvima i drugim organima uprave, Zakon o državnoj službi, Zakon o radu u institucijama BiH, Zakon o plaćama i drugim naknadama u institucijama BiH, Zakonom o javnim nabavama, Zakon o vijeću ministara BiH, Poslovnik o radu VM, brojne odluke VM, brojne odluke i instrukcije MFT itd.

<sup>13</sup> Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva (COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) sastoji se od sljedećih institucija: AICPA - Američki institut ovlaštenih računovođa, IMA - Institut računovođa u upravljačkom računovodstvu, IIA - Institut internih revizora, FEI - Međunarodno udruženje financijskih direktora i AAA - Američko udruženje računovođa, više informacija dostupno na: <http://www.coso.org/>

<sup>14</sup> Zakon o financiranju institucija BiH, relevantne izmjene za reformu financijskog upravljanja i kontrola iz svibnja 2012. godine (Službeni glasnik BiH 42/12).

<sup>15</sup> Članak 33d. ZoF: Rukovoditelj institucije odgovoran je za izradu internih propisa o financijskom upravljanju i kontroli i za uspostavljanje sustava FUK-a u svim organizacijskim jedinicama u okviru institucije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava institucija.

<sup>16</sup> Odluka o utvrđivanju forme i okvira sadržaja Izjave o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije, VM broj 175/12, 12. studenoga 2012. godine (Službeni glasnik BiH 96/12)

<sup>17</sup> Relevantne odredbe ZoF iz 2012. godine: članak 2. Definicije i članak 22a. Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije



jasno definirana misija i ciljevi institucije, spram ciljeva usklađena organizacijska struktura sa utvrđenim odgovornostima rukovoditelja za ciljeve, angažirana proračunska sredstva i za interne kontrole. Za uspjeh uspostave efikasnog FUK-a presudna je i uspostavljena kontrola nad realizacijom ciljeva institucija, koja će omogućiti da se odluke o financiranju (programski proračun) donose na temelju realizacije ciljeva institucije. Više o navedenom vidjeti u Dodatku 3. Standardi i pretpostavke za efikasan FUK.

### **2.1.1 Uloga revizije u ocjeni sustava financijskog upravljanja i kontrole**

Svoju ulogu u sustavu financijskog upravljanja i kontrole ima interna i eksterna revizija koja ukazuje na slabosti u sustavu financijskog upravljanja i kontrole. Decentralizirana interna revizija u institucijama BiH se uspostavlja od 2008. godine.<sup>18</sup> Ured za reviziju institucija BiH je uspostavljen 1999. godine i od 2000. godine vrši eksternu procjenu internih kontrola financijskih sustava svih institucija BiH. Više o načinu ocjenjivanja sustava FUK-a u institucijama BiH vidjeti u Dodatku 4. Način ocjenjivanja sustava internih kontrola FUK-a u izvješćima interne i eksterne revizije.

### **2.2 Interna revizija (IR)**

Drugi stup PIFC-a je interna revizija. Standardi za rad internih revizora zasnivaju se na Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije, koje je izdao Institut internih revizora (IIA), na način kako je to definirano Zakonom o internoj reviziji institucija BiH (ZoIR).

Interna revizija je neovisno, objektivno uvjeravanje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sustavan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima rukovođenja.<sup>19</sup> Cilj interne revizije je pružanje usluga koje trebaju pomoći rukovoditeljima u efikasnom izvršavanju njihovih obaveza, provjeravajući je li provođenje upravljačkih i kontrolnih mehanizama odgovarajuće, ekonomično i dosljedno u odnosu na zakonske propise, naputke za rad, interne akte, ugovore i druge propise, dajući preporuke i savjete u vezi sa aktivnostima koji su predmet revidiranja.<sup>20</sup>

Zakon o internoj reviziji institucija BiH (ZoIR) donesen je 2008. godine i od tada počinje proces uvođenja decentralizirane interne revizije u institucije BiH. Cilj ZoIR je uspostavljanje efikasnog sustava interne revizije u organizacijama javnog sektora BiH, sukladno strukturi vlasti i potrebama organizacija javnog sektora. U roku od pola godine od donošenja ZoIR sve institucije BiH koje su ispunjavale kriterije iz ZoIR bile su dužne imenovati barem jednu osobu koja će obavljati funkciju interne revizije.

Izmjena ZoIR iz travnja 2012. godine redefinirani su kriteriji za uspostavu jedinica interne revizije (JIR) u institucijama BiH. Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu jedinica interne revizije u institucijama BiH donesena je u lipnju 2012. godine<sup>21</sup> i njome je predviđeno da na razini institucija BiH postoji sedamnaest jedinica interne revizije. Kriterij za formiranje jedinice u institucijama sukladno ovoj Odluci su vezani za visinu proračuna institucije, broj uposlenih,

<sup>18</sup> Institucije BiH su dužne uspostaviti funkciju interne revizije na temelju Zakona o internoj reviziji u institucijama BiH iz travnja 2008. godine.

<sup>19</sup> Zakon o internoj reviziji institucija BiH (27/08), članak 2. Definicije.

<sup>20</sup> SHJ, Povelja interne revizije

<sup>21</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu JIR u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 49/12 od 26.06.2012. god.)

broju izvršenih transakcija te za stupanj rizika za postizanje ciljeva institucije. Devet jedinica interne revizije nadležno je samo za institucije u kojoj su i osnovane dok je ostalih osam jedinica interne revizije pored matične institucije nadležno i za ostale institucije BiH grupirane sukladno njihovom djelokrugu djelovanja.

### 2.3 Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ)

Treći stup PIFC-a je Središnja harmonizacijska jedinica. Središnja harmonizacijska jedinica odgovorna je za razvoj pravnog okvira za PIFC i nadzor implementacije Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH, te kontinuirano unaprjeđenje PIFC-a u BiH sukladno EU zahtjevima, dobrim praksama i međunarodnim standardima. SHJ je odgovorna za izvješćivanje o realizaciji Strategiji VM<sup>22</sup>, te za nadzor i izvješćivanje o primjeni metodologije i standarda interne kontrole i interne revizije u institucijama BiH.

Zakonom o internoj reviziji predviđeno je da Središnju harmonizacijsku jedinicu Ministarstva financija i trezora BiH (SHJ) uspostavi Vijeće ministara BiH. Odlukom VM o uspostavi SHJ iz 2009. godine definirano je da je SHJ u suradnji sa entitetskim SHJ obvezna razvijati FUK i IR sukladno međunarodnim standardima interne kontrole i interne revizije te metodologijom i najboljim praksama EU.

ZoIR BiH iz travnja 2008. godine predviđa i uspostavu Koordinacijskog odbora središnjih harmonizacijskih jedinica u BiH (KO SHJ), koji je odgovoran za uspostavu i razvoj IR. Izmjenama Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru FBiH iz 2008. godine<sup>23</sup> i Odlukom Narodne skupštine Republike Srpske iz 2010. godine<sup>24</sup> stvorene su pretpostavke za uspostavu KO SHJ. Izmjenama Zakona o financiranju institucija BiH (ZoF) iz 2012. godine utvrđene su odgovornosti i ovlasti SHJ i KO SHJ za razvoj i unaprjeđenje sustava FUK u institucijama BiH. Članovi Koordinacijskog odbora su:

- a) rukovoditelj SJH Ministarstva financija i trezora BiH,
- b) rukovoditelj SJH Federalnog ministarstva financija,
- c) rukovoditelj SJH Ministarstva financija Republike Srpske.

Zadatak i odgovornost KO SHJ je harmonizacija propisa nužnih za uspostavu PIFC-a u javnom sektoru svih razina vlasti u BiH.<sup>25</sup> KO SHJ je osnovan sa zadatkom odobravanja okvirnih propisa iz područja javne interne financijske kontrole, sa ciljem njihovog usuglašavanja sa međunarodno priznatim načelima upravljanja i standardima javne interne financijske kontrole na razini cijele BiH, a koji će služiti kao polazna osnova svake razine vlasti u izradi i usvajanju njihovih vlastitih propisa iz područja javne interne financijske kontrole.<sup>26</sup> Rukovoditelji SHJ odgovaraju ministrima financija u BiH koji su članovi Fiskalnog vijeća BiH, a koje je nadležno za unaprjeđenje sektora javnih financija u BiH.<sup>27</sup>

<sup>22</sup> Akcijskim planom Strategije VM uspostavljeni su jasni zahtjevi za izvješćivanje u pogledu realizacije planiranih aktivnosti sukladno definiranim rokovima.

<sup>23</sup> Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Federacije BiH, Službene novine Federacije BiH, broj: 47/08

<sup>24</sup> Odluka Narodne skupštine Republike Srpske broj: 01-1012/10, Službeni glasnik RS, broj: 72/10

<sup>25</sup> U javnim institucijama BiH, Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko distrikta BiH.

<sup>26</sup> MFT BiH, Koordinacijski odbor središnjih jedinica za harmonizaciju, [http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com\\_content&view=article&id=683&Itemid=187](http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com_content&view=article&id=683&Itemid=187)

<sup>27</sup> Zakon o fiskalnom vijeću u BiH, Službeni glasnik BiH, broj 63/08

## 2.4 Zahtjevi EU i obaveze BiH

Proces europskih integracija zahtijeva uspostavu PIFC-a prema EU modelu. EU model PIFC-a je relativno nov koncept koji se razvija od sredine devedesetih. Tijela EU, članice EU kao i zemlje koje to žele biti u posljednjih deset godina provele su ili provode reformu javnih internih financijskih kontrola. Sukladno članku 90. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU iz 2008. godine, BiH se obvezala na uspostavljanje i jačanje internih financijskih kontrola u javnom sektoru sukladno metodologijama i najboljom praksom EU. Pravci ove reforme za institucije BiH su definirani krajem 2009. godine u Strategiji VM za provedbu PIFC-a.

Uspostava PIFC-a se vrši u dvije faze i četiri aktivnosti prema smjernicama Generalne direkcije za proračun Europske komisije (GD za proračun EK).<sup>28</sup> Prva faza obuhvaća aktivnost konceptualizacije ili definiranje načina uspostave PIFC-a, a druga faza obuhvaća tri aktivnosti: uspostavu organizacijskih okvira, uspostavu pravnog okvira i definiranje politike razvoja osoblja. Aktivnosti druge faze su međusobno povezane i iskustva govore da ih je nužno započeti odmah nakon definiranja koncepta uspostave PIFC-a (donošenje strategije ili sličnog dokumenta u kojem je definirana politika uspostave PIFC-a). Više o zahtjevima EU i aktivnostima uspostave PIFC-a u tijelima EU i zemljama u okruženju vidjeti u Dodatku 2. Zahtjevi EU i reforma PIFC-a u EU, BiH i u zemljama iz okruženja.

### Reforma PIFC-a u BiH

Različite razine vlasti u BiH su u različitim fazama uspostave PIFC-a. U slijedećoj tablici dan je okvirni pregled usvojenih akata nužnih za uspostavu PIFC-a na različitim razinama vlasti u BiH.

**Tablica 1. Akti nužni za uspostavu PIFC-a, sa godinom kada je donošenje okončano**

Zahtjev EU za PIFC	Institucije BiH	Federacija BiH	Republika srpska BiH	Brčko Distrikt BiH
1. Strategija uspostave PIFC-a	Da, 2009.	Da, 2010.	Da, 2010.	Da, 2014.
2. Zakon za IR	Da, 2008.	Da, 2008.	Da, 2008.	Ne
3. Podzakonski akti za IR	Da, 2015.	Da, 2014.	Djelomično <sup>29</sup>	Ne
4. Zakon za FUK	Da, 2012.	Ne	Ne	Ne
5. Podzakonski akti za FUK	Djelomično <sup>30</sup>	Ne	Ne	Ne

*Izvor: Ured za reviziju na temelju godišnjeg izvješća UKRJU o napretku u provođenju RAP SRJU u 2014. godini, informacija sa službenih web stranica SHJ u BiH i službenih listova/novina u BiH.*

Državna razina je ispred drugih razina vlasti u BiH kada je u pitanju donošenje propisa nužnih za uspostavu PIFC-a. Međutim, niti jedna razina vlasti u BiH nije donijela sve propise nužne za uspostavu i razvoj PIFC-a. Stupanj implementacije donesenih akata za državnu razinu vlasti je obrađen u nastavku ovog izvješća.

<sup>28</sup> Vodič za uspostavu PIFC-a, "Welcome to the World of PIFC", EK, 2006., dokument dostupan na [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)

<sup>29</sup> Svi nacrti podzakonskih akata nisu razmatrani i usvojeni prema informacijama iz Godišnjeg izvješća UKRJU o napretku u provođenju RAP SRJU u 2014. godini.

<sup>30</sup> Program obuke za FUK i Smjernice za izvješćivanje o FUK nisu doneseni.

### 3. NALAZI

U ovom poglavlju predstavljeni su nalazi revizije. Nalazi revizije su predstavljeni u tri poglavlja koji obrađuju tri stupa Javnih internih finansijskih kontrola (PIFC), a to su: Finansijsko upravljanje i kontrola (FUK), Interna revizija (IR) i Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ). Nalazi za uspostavu FUK-a, IR i SHJ su prezentirani u odnosu na zahtjeve EU za uspostavu PIFC-a.

Strategijom VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH iz prosinca 2009. godine utvrđen je okvirni rok od 3 godine za izgradnju relevantnog pravnog okvira (kraj 2012. godine) i 5 godina za funkcionalnu uspostavu PIFC-a u institucijama BiH (kraj 2014. godine). Nalazi revizije ukazuju da reforma uvođenja PIFC-a u institucijama BiH do kraja 2014. godine nije okončana. Kašnjenja su utvrđena u većini aktivnosti definiranih AP Strategije VM. U nastavku izlaganja izneseni su nalazi revizije koji se odnose na kašnjenja u donošenju propisa nužnih za uspostavu i razvoj PIFC-a sukladno zahtjevima EU i utvrđenim slabostima u njihovoj primjeni u institucijama BiH.

#### 3.1 Finansijsko upravljanje i kontrola

U ovom poglavlju prezentirani su nalazi koji se odnose na uspostavu FUK-a. Rukovoditelji u institucijama su odgovorni za uspostavu i ažuriranje sustava finansijskog upravljanja i kontrola, odnosno izgradnju efikasnog sustava internih kontrola koji će osigurati postizanje ciljeva institucije.

##### Aktivnosti za reformu FUK-a su planirane, ali se sa uspostavom kasni

Utvrđena su značajna kašnjenja u provođenju planiranih aktivnosti vezanih za reformu FUK-a u institucijama BiH. U slijedećoj tablici prezentirani su zahtjevi za uspostavu FUK-a sukladno EU modelu PIFC-a, realizaciju relevantnih aktivnosti u BiH sa kašnjenjima u odnosu na predviđene rokove realizacije.

**Tablica 2. Pregled aktivnosti uspostave FUK-a u BiH sukladno zahtjevima EU**

Zahtjevi EU za FUK	Realizacija	Kašnjenje (mjeseci)
1. Donošenje relevantnog zakonskog okvira za FUK	Da, 05-2012	da, 27 mjeseci
2. Definiranje odgovornosti za ciljeve institucija	Djelomično, 12-2012	da, 4 mjeseca <sup>31</sup>
3. Donošenje relevantnih standarda za FUK	Da, 08-2014	da, 41 mjesec
4. Donošenje drugih relevantnih akata za FUK (priručnika, smjernica i instrukcija)	Djelomično, 04-2015	da, 45-48 mjeseci <sup>32</sup>
5. Usvajanje politike razvoja osoblja odgovornog za FUK	Ne	da, preko 53 mjeseca <sup>33</sup>

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

<sup>31</sup> VM je na prijedlog MFT sa 4 mjeseca kašnjenja donijelo Odluku o utvrđivanju forme i okvirnog sadržaja Izjave o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije, međutim utvrđene su značajne slabosti u usuglašenosti istaknutih ciljeva sa drugim planskim dokumentima kao i u definiranju odgovornosti rukovoditelja organizacijskih jedinica. Iskazana kašnjenja se odnose na donošenje Odluke VM.

<sup>32</sup> SHJ je donijela Priručnik za FUK i Smjernice za analizu rizika sa kašnjenjem od 45, odnosno 48 mjeseci, međutim Smjernice o načinu nadzora i izvješćivanje o FUK nisu donesene, prema okvirnoj dinamici iz Strategije VM, institucije BiH bi do srpnja 2015. trebale izraditi pisane procedura za postojeće poslovne procese u institucijama BiH.

<sup>33</sup> Do svibnja 2015, kada je ovo izvješće pisano program obuke za FUK nije bio donesen.



VM je za FUK planiralo aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC, ali se sa realizacijom istih značajno kasni. Više o planiranim aktivnostima za reformu FUK vidjeti u Dodatku 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i aktivnosti u BiH.

Utvrđena su značajna kašnjenja u provođenju planiranih aktivnosti vezanih za reformu FUK-a u institucijama BiH, a jedan dio njih još uvijek nije okončan. Veći dio podzakonskih akata za FUK donesen je krajem 2014. i početkom 2015. godine, te se tek trebaju primjenjivati. Način nadzora i izvješćivanja o sustavu FUK-u u institucijama BiH, te politika razvoja i obuke rukovoditelja i službenika zaduženih za FUK do trenutka pisanja ovog izvješća nisu bili definirani. Donošenjem podzakonskih akata za FUK stvorene su pretpostavke za reformu i razvoj FUK-a u institucijama BiH.

U nastavku iznijet će se više detalja o implementaciji ključnih zahtjeva EU za uspostavu FUK-a, odnosno o njihovoj primjeni u institucijama BiH.

### **3.1.1 Donošenje relevantnog zakonskog okvira za FUK**

#### **Uspostava FUK-a na državnoj razini BiH zakonski je utemeljena**

Državna razina BiH uspostavu FUK-a utemeljila je na zakonu, čime je ispunjen zahtjev EU modela za uspostavu PIFC-a. Državna razina BiH opredijelio se da će u sklopu postojećeg Zakona o financiranju institucija BiH unijeti odgovarajuće odredbe za FUK, što je planirano za 2010. godinu, a učinjeno relevantnim izmjenama Zakona iz 2012. godine. Generalna direkcija za proračun EK nije imala primjedbi da relevantnim odredbama ZoF nisu postignuti EU zahtjevi za FUK. S druge strane entitetske razine vlasti su se opredijelile za donošenje posebnih zakona o financijskom upravljanju i kontroli. Entitetski zakoni o FUK-u do trenutka pisanja ovog izvješća nisu doneseni.

Svi predviđeni podzakonski akti koji čine pravni okvir za reformu i razvoj FUK-a u institucijama BiH još uvijek nisu doneseni. Relevantnim izmjenama ZoF iz 2012. definirana su temeljna načela za uvođenje FUK-a, međutim pravni okvir za FUK uspostavljen je tek kada se donesu svi podzakonski akti nužni za uspostavu, provođenje i razvoj FUK-a u institucijama BiH (standardi priručnici i smjernice).

### **3.1.2 Definiranje odgovornosti za ciljeve institucija**

Uspostavljenim pravnim okvirom utvrđene su jasne odgovornosti rukovoditelja institucije za postizanje ciljeva institucije i za uspostavu odgovarajućeg sustava FUK-a. Međutim, utvrđene su značajne slabosti u usuglašenosti definiranih ciljeva, načinu na koji su za ciljeve utvrđene odgovornosti i ovlasti rukovodećih državnih službenika, te u načinu na koji VM vrši kontrolu nad realizacijom ciljeva institucija.

#### **Utvrđene su slabosti u definiranju odgovornosti rukovodećih državnih službenika**

Rukovoditelji svih institucija iz uzorka su za 2013. i 2014. godinu sastavili i potpisali Izjava o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije, međutim utvrđene su značajne slabosti u usuglašenosti navedenih ciljeva u različitim planskim dokumentima institucije, te usuglašenosti ciljeva sa definiranom organizacijom i odgovornostima rukovodećih državnih službenika u instituciji.

Većina analiziranih institucija nemaju jasno i jednoobrazno definirane ciljeve i odgovornosti u svim svojim planskim dokumentima. Samo je kod MP, jedne od devet institucija iz uzorka, prisutna usuglašenost ciljeva u svim planskim dokumentima i sa ciljevima navedenim u Izjavi o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije. Kod DKPT i GP utvrđeni su



manji nedostaci u usuglašenosti ciljeva i odgovornosti, dok su veći nedostaci utvrđeni u preostalim institucijama iz uzorka (MVP, MS, UINO, MO, MVTEO, MFT).

Kod većina institucija iz uzorka utvrđene su slabosti u uspostavi adekvatne strukture upravljačke odgovornosti za ciljeve institucije. Kod pet od devet institucija iz uzorka utvrđeni su slučajevi neusuglašenosti organizacijske strukture institucije sa definiranim ciljevima institucije.<sup>34</sup> U ovim slučajevima pojedinim rukovoditeljima glavnih organizacijskih jedinica nije definirana odgovornost za ciljeve ili odgovorni rukovoditelji nisu imali potrebne ovlasti za realizaciju definiranih programskih ciljeva institucije. Posljedica navedenog stanja je neadekvatno utvrđena upravljačka odgovornost za postizanje ciljeva institucije, a samim time i odgovornosti za interne kontrole sustava FUK-a.

Proces uspostave funkcionalne organizacijske strukture, odnosno usklađivanje organizacijske strukture spram ciljeva institucije je neefikasan. Značajan broj institucija BiH u predviđenim rokovima i spram zahtjeva VM ne uspijevaju pripremiti prijedloge izmijene svojih pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Jednom kada su institucije iz uzorka pripremile prijedlog izmjene pravilnika, za pribavljanja relevantnih mišljenja i suglasnosti VM na pravilnik prosječno je bilo potrebno oko sedam mjeseci. Neefikasnost procedure izmjene pravilnika o organizaciji ilustriran je u slijedećim primjerima:

- Šest od devet institucija iz uzorka svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta nije usuglasilo sa odlukama VM<sup>35</sup> iz travnja 2013. godine u definiranom roku od godinu dana.<sup>36</sup> Do travnja 2015. godine ili godinu dana nakon isteka roka, jedna četvrtina odgovornih institucija BiH još uvijek nije ni pripremila prijedlog izmjene pravilnika sukladno obvezi iz odluka VM.
- Tri od devet institucija iz uzorka u predviđenom roku od 6 mjeseci nije uspjelo pripremiti prijedlog izmjene pravilnika za uspostavu JIR (sukladno ZolR i odluci SHJ o kriterijima za uspostavu JIR)<sup>37</sup>. Prosječno vrijeme za koje su institucije iz uzorka pripremale prijedlog izmjene pravilnika za JIR je preko devet mjeseci, dok je još oko devet mjeseci institucijama trebalo za pribavljanje relevantnih mišljenja i suglasnosti VM. Do kraja 2014. godine ili dvije i pol godine od utvrđene obveze, šest od 17 odgovornih institucija za uspostavu JIR, nije izvršilo izmjenu pravilnika nužnu za uspostavu JIR.<sup>38</sup>

Trenutno usvojeni pravilnici o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u potpunosti ne odgovaraju stvarnom stanju, raspoloživim proračunskim sredstvima i obvezama institucija. Iako je zbog proračunskih ograničenja prosječna popunjenost sistematizacija institucija iz uzorka 82%, većina institucija ističu potrebu reorganizacije kako bi se ispunile nove obveze institucije ili ujednačilo radno opterećenje između pojedinih organizacijskih jedinica.

Više o utvrđenim slabostima vidjeti u Dodatku 6. Slabosti u uspostavi struktura upravljačke odgovornosti za ciljeve institucija.

<sup>34</sup> Na temelju analize definiranih programskih ciljeva, zaduženih organizacijskih jedinica i njihovih nadležnosti utvrđenih pravilnikom o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta slabosti su utvrđene kod UINO, MVP, MO, GP i MS.

<sup>35</sup> Odluka o načelima za utvrđivanje unutarnjeg ustrojstva tijela uprave BiH, VM broj 65/13, i Odluka o razvrstavanju radnih mjesta i kriterijima za opis poslova radnih mjesta u institucijama BiH, VM broj 66/13, objavljene u Službenom glasniku BiH broj 30/13 od 22.04.2013. godine.

<sup>36</sup> Prema podacima MP, do 22.04.2014. godine DKPT, MVP, MO, MS, MVTEO i UINO nisu uskladili svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sa odlukama VM o načelima unutarnje organizacije i razvrstavanju radnih mjesta (Službeni glasnik BiH 30/13).

<sup>37</sup> MO, MP i MS u predviđenom roku od šest mjeseci nisu uputile SHJ prijedlog pravilnika kojim bi bila uspostavljena funkcionalno neovisna JIR sukladno kriterijima SHJ.

<sup>38</sup> DKPT, MVP, IDDEEA, MVTEO, MKP i MS do kraja 2014. godine nisu izmijenili svoje pravilnike za uspostavu funkcionalno neovisne JIR sukladno kriterijima SHJ.

### **Utvrđene su slabosti u uspostavljenim kontrolama nad realizacijom ciljeva institucija**

Uspostavljenim pravnim okvirom utvrđene su jasne odgovornosti rukovoditelja institucije za postizanje ciljeva institucije i za uspostavu odgovarajućeg sustava FUK-a. Međutim, utvrđene su značajne slabosti u uspostavljenom sustavu kontrole nad realizacijom ciljeva institucije za koje su odgovorni rukovoditelji institucija. Rukovoditelji su odgovorni za ciljeve i odobrena financijska sredstva, međutim njihova odgovornost se ne ocjenjuje, niti se odluke o financiranju (proračun) donose na temelju informacija o realizaciji ciljeva institucije.

U 2014. godini VM još uvijek nije okončalo započete reforme i nije unaprijedilo svoje upravljanje zasnovano na rezultatima. Uspostavljeni nadzorni i evaluacijski kapaciteti VM nad realizacijom ciljeva institucija su nerazvijeni i nedovoljno iskorišteni.<sup>39</sup> Kao posljedicu navedenog, realizacija ciljeva i odgovorni rukovoditelji se ne ocjenjuju,<sup>40</sup> niti se proračun institucija odobrava na temelju programskog proračunskog zahtjeva<sup>41</sup> (proračun zasnovan na programima za realizaciju ciljeva institucije). Do okončanja započetih reformi nedovoljno je naglašena financijska odgovornost rukovoditelja za sredstva kojim se financira postizanje ciljeva institucije.

Pregled uspostavljenog financijskog upravljanja i kontrole u institucijama BiH u usporedbi sa najboljim europskim praksama dan je u Dodatku 7. Pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH u i Švedskoj.

### **3.1.3 Donošenje relevantnih standarda za FUK**

Standardima interne kontrole definirani su relevantni zahtjevi za efikasno financijsko upravljanje i kontrolu. Standardi internih kontrola za institucije BiH su definirani 2005. godine u smjernicama MFT za interne kontrole, a ažurirani su tek 2014. godine. Iako je SHJ ažuriranje standarda planirala još u 2012. godini<sup>42</sup>, tek je u kolovozu 2014. godine donijeta Odluka o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH.<sup>43</sup> Do donošenja ažuriranih standarda za FUK, institucije BiH su bile dužne primjenjivati postojeće propise za uspostavu FUK-a u institucijama BiH.

### **Institucije BiH djelomično primjenjuju definirane standarde efikasnog FUK-a**

Utvrđene su značajne slabosti u primjeni ranije utvrđenih standarda internih kontrola, a nove standarde za uspostavu efikasnog sustava FUK-a, institucije BiH tek trebaju primjenjivati.

Institucije BiH djelomično primjenjuju definirane standarde efikasnog FUK-a. Većina institucija iz uzorka tek je formalno zadovoljila zahtjeve MFT za donošenje pravilnika o sustavu internih kontrola. Generalna ocjena ovih pravilnika je da su općeniti, da su kopija naputaka MFT i da

<sup>39</sup> U izvješću revizije učinka "Upravljanje zasnovano na rezultatima kroz planove i izvješća institucija VM" iz travnja 2013. godine utvrđeno je da se proračun institucija ne odobrava na temelju programskih proračunskih zahtjeva te da su nadzorni i evaluacijski kapaciteti VM nerazvijeni i nedovoljno iskorišteni. Tijekom 2014. i 2015. godine donesene su nove odluke VM i naputci o strateškom i godišnjem planiranju, međutim rezultati njihove primjene moći će se cijeliti tek nakon što počne primjena istih.

<sup>40</sup> U izvješću revizije učinka "Rezultati reforme javne uprave, studija slučaja: reforma upravljanja učincima u državnoj službi" iz prosinca 2013. godine utvrđeno je da VM nije vršilo ocjenjivanje rukovoditelja institucija i rukovodećih državnih službenika u institucijama VM.

<sup>41</sup> Usvajanje prijedloga proračuna institucija BiH za 2015. godinu još uvijek je zasnovano na ekonomskoj, a ne na programskoj klasifikaciji.

<sup>42</sup> Programom rada SHJ iz 2012. godine planirana je priprema i odobravanje okvirnih načela i standarda za FUK.

<sup>43</sup> Odluka SHJ o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH, Službeni glasnik BiH 61/14

se u praksi ne primjenjuju.<sup>44</sup> Tri institucije<sup>45</sup> iz uzorka koje nisu imale integrirani pravilnik o internim kontrolama prezentirale su nam pojedinačne pravilnike i procedure kojim su uglavnom definirani financijski sustavi i procesi, ali ne i poslovni sustavi i procesi uspostavljeni za postizanje ciljeva iz nadležnosti institucije.

Ažuriranje sustava internih kontrola u institucijama BiH ne vrši se periodično i na sistematičan način. U institucijama iz uzoraka nisu rađene sveobuhvatne procjene stanja FUK. Niti jedna institucija nije radila sveobuhvatnu godišnju analizu rizika sustava i procesa institucije s ciljem ažuriranja sustava internih kontrola. Ni kod jedne od revidiranih institucija nismo pronašli jedan integralni dokument u kojem su popisani i opisani poslovni i financijski sustavi i procesi za koje je urađena analiza rizika i na temelju kojeg je donesen plan ažuriranja sustava internih kontrola.

Istraživanja revizije ukazala su i na ograničeno razumijevanje rukovoditelja na koji način se FUK uspostavlja i ažurira. Većina rukovoditelja u institucijama sustav FUK poistovjećuje sa internim kontrolama za financijske sustave i procese institucije koji su redovit predmet analize eksterne revizije. Više o primjeni standarda za FUK vidjeti u Dodatku 8. Primjena definiranih standarda efikasnog FUK-a u institucijama BiH.

### **3.1.4 Donošenje drugih relevantnih akata za FUK (priručnika i smjernica)**

Nisu doneseni svi podzakonski akti predviđeni ZoF iz 2012. godine, niti su realizirane aktivnosti ažuriranja sustava FUK-a u institucijama BiH sukladno Strategiji VM. Kašnjenje u donošenju podzakonskih akata za FUK se odrazilo na kašnjenje u njihovoj primjeni i uspostavi FUK sukladno EU modelu uspostave PIFC-a.

#### **Pravni okvir za reformu FUK-a u institucijama BiH nije kompletiran i implementiran**

Četiri godine nakon definiranih rokova SHJ je donijela priručnik i smjernice za uspostavu i ažuriranje sustava FUK-a, međutim smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a nisu donesene. Dio kašnjenja od oko dvije godine se može opravdati kašnjenjem u donošenju relevantnih izmjena ZoF koje su donesene u svibnju 2012. godine<sup>46</sup>. Drugi razlozi kašnjenja obrazloženi su u poglavlju 3.3.3 ovog izvješća.

Sukladno okvirnoj dinamici aktivnosti iz AP Strategije VM<sup>47</sup>, pred institucijama BiH su aktivnosti izrade i ažuriranja pisanih procedura za postojeće poslovne procese koje bi trebale biti okončane u srpnju 2015. godine. Sukladno okvirnoj dinamici aktivnosti, potpuna primjena pravnog okvira za FUK u institucijama BiH moći će se očekivati tek nakon 2017. godine.

Više navedenom vidjeti u Dodatku 9. Donošenje i implementacija pravnog okvira za FUK.

#### **Revidirani akcijski plan za uspostavu FUK-a nije donesen**

Akcijski plan Strategije VM za uspostavu PIFC-a nije nikada ažuriran ni u pogledu rokova, ni u pogledu planiranih aktivnosti. Iako je rok za donošenje podzakonskih akata za FUK (03/2011)

<sup>44</sup> "Izvješće o analizi nedostataka u oblasti FUK-a" za državnu razinu iz svibnja 2011., sačinjeno u sklopu projektnih aktivnosti projekta "Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH", a koji je SHJ odobrila 17.06.2011. godine. Iste navode potvrdila je i većina internih i eksternih revizora sa kojim smo razgovarali tijekom provođenja revizije učinka.

<sup>45</sup> UINO, DKPT, MVP nemaju integralni pravilnik o internim kontrolama.

<sup>46</sup> Strategijom VM utvrđeno je da će do ožujka 2010. godine biti donesene relevantne izmjene ZoF, a relevantne izmjene ZoF donesene su sa 27 mjeseci kašnjenja (svibanj 2012. godine).

<sup>47</sup> Prema AP Strategije VM za provedbu PIFC-a, petnaest mjeseci nakon donošenja relevantnih izmjena ZoF, odnosno tri mjeseca nakon donošenja Priručnika i smjernica za FUK planirano je da institucije BiH izrade i ažuriraju pisane procedure za postojeće poslovne procese.



istekao u trenutku donošenja relevantnih izmjena ZoF (05/2012), revidirani rokovi za aktivnosti reforme FUK nisu doneseni.

U okviru EU projekta podrške uspostave PIFC-a u BiH, u svibnju 2011. godine, urađena je analiza nedostataka u oblasti FUK-a u institucijama BiH.<sup>48</sup> GD za proračun EK izrazila je nadu da će relevantni zaključci ove analize biti prihvaćeni te da će u revidiranom AP biti naznačeni rokovi za postizanje rješenja problematičnih oblasti.<sup>49</sup>

SHJ nije nikada pripremila prijedlog revidiranog akcijskog plana Strategije VM za provedbu PIFC-a i VM nije odobrilo nove rokove i aktivnosti za reformu i uspostavu FUK-a.<sup>50</sup>

### **Nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK nije uspostavljen**

SHJ nije vršila godišnje izvješćivanje VM o stanju FUK-a u institucijama BiH što je je zakonom predviđeni način praćenje primjene propisa iz oblasti FUK-a.<sup>51</sup> Uspostavljen nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a pretpostavka je za daljnji razvoj sustava FUK-a. Svi rukovoditelji institucija iz uzorka su imali potpisane Izjave o odgovornosti za ciljeve institucije za 2013. i 2014. godinu. Međutim, niti jedna institucija nije izvješćivala SHJ o stanju FUK u instituciji što im je obveza definirana ZoF.<sup>52</sup>

Kao obrazloženje za neizvješćivanje SHJ o stanju FUK-a, rukovoditelji su u izjavi o odgovornosti navodili da SHJ još uvijek nije donijela relevantne podzakonske akte na temelju kojih bi se izvješćivanje trebalo vršiti. Donošenje smjernica za izvješćivanje o FUK-u<sup>53</sup> predviđeno je Priručnikom za FUK, a u godišnjem programu rada SHJ za 2015. godinu planirane su daljnje aktivnosti izrade i ažuriranja podzakonskih akata za FUK do kraja rujna 2015. godine. Sukladno navedenom, ukoliko se predviđene smjernice za izvješćivanje o FUK donesu u 2015. godini, prva godišnja izvješća o stanju FUK-a u institucijama BiH i godišnje konsolidirano izvješće o sustavu FUK u institucijama BiH moći će se očekivati tek u 2016. god.

### **3.1.5 Politika razvoja osoblja odgovornog za FUK**

Politika razvoja osoblja odgovornog za FUK u dokumentima SHJ nije definirana. Održane obuke nisu osigurale jasno razumijevanje zahtjeva za uspostavu efikasnog sustava FUK-a.

#### **Nije utvrđena politika razvoja i obuke osoblja odgovornog za FUK**

Politika razvoja i obuke osoblja za FUK nije definirana. Program obuke za osoblje odgovorno za FUK formalno nikada nije donesen, niti je u aktima SHJ utvrđen način osiguranja kontinuirane obuke o načinu uspostave i ažuriranja FUK-a u institucijama BiH.

Program obuke za osoblje odgovorno za FUK formalno nikada nije donesen iako je Strategijom VM definirani rok za njegovo donošenje bio prosinac 2010. godine. Okvirni program obuke za FUK, SHJ je planirala donijeti još u 2011. godini, međutim do trenutka obavljanja revizije on

<sup>48</sup> U okviru EU projekta podrške, realizator projekta (PKF) i SHJ proveli su „gap“ analizu FUK-a u 5 državnih institucija. SHJ je 17.06.2011. odobrila "Izvješće o analizi nedostataka u oblasti FUK-a" za državnu razinu.

<sup>49</sup> Završno izvješće projekta "Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH", svibanj 2012. godine, str. 24.

<sup>50</sup> Sukladno članku 33f. Zakona o financiranju institucija BiH (42/12), SHJ je odgovorna za pripremu i ažuriranje strateških dokumenta, propisa i smjernica iz oblasti FUK-a.

<sup>51</sup> Članak 33f. Zakona o financiranju institucija BiH.

<sup>52</sup> Članak 33d. ZoF.: Rukovoditelj institucije odgovoran je za izradu i dostavljanje godišnjeg izvješća o FUK-u SHJ MFT na način i u rokovima utvrđenim podzakonskim aktima iz člana 33c.

<sup>53</sup> Pravilnik o godišnjem izvješćivanju o FUK-u i Naputak za popunjavanje upitnika o samoprocjeni sustava FUK-a su predviđeni na str. 71. Priručnika za FUK iz 2014. godine.

nije donesen.<sup>54</sup> Obuke za rukovoditelje o pitanjima upravljanja se provode i u okviru redovitih obuka koje organizira ADS, međutim bez definiranog programa obuke teško je ocijeniti zadovoljavaju li provedene obuke aktualne zahtjeve uspostave PIFC-a i drugih srodnih reformi javne uprave.<sup>55</sup>

### **Održane obuke nisu osigurale razumijevanje zahtjeva za uspostavom efikasnog FUK-a**

Održane obuke o FUK su rijetke i nedostatne. Postojeće obuke su pružane samo u okviru EU projekata i nisu bile dostatne da bi osigurale potrebno razumijevanje zahtjeva za reformu i uspostavom PIFC. Ograničena su razumijevanja rukovoditelja koji su zahtjevi za uspostavom efikasnog sustava FUK-a, koje koristi od interne revizije rukovoditelji mogu imati i na koji način koristiti angažman interne revizije.

Trodnevne obuke o rukovodnoj odgovornosti i FUK za po tridesetak učesnika su organizirane samo u dva navrata, 2011. i 2013. godine, u okviru relevantnih EU projekata podrške uspostavi PIFC-a. Odgovorni rukovoditelji, sugovornici za FUK iz pet<sup>56</sup> od devet institucija iz uzorka izjavili su da nisu pohađali obuke iz oblasti FUK-a, dok su sugovornici iz četiri institucije<sup>57</sup> izjavili da su imali svoje predstavnike u obukama za FUK. Iako u BiH postoje i komercijalne firme koje organiziraju obuke za FUK, nitko od intervjuiranih ih nije pohađao.

Niti u jednoj od devet institucija iz uzorka rukovoditelj institucije nije ovlastio osobu za uspostavom i ažuriranje sustava FUK-a sukladno članku 33.d. ZoF.

### **Održane obuke nisu osigurale jasno razumijevanje načina angažmana IR**

Većina internih revizora suglasna je da kod rukovoditelja još uvijek postoji određeni stupanj nerazumijevanja rukovodne odgovornosti za uspostavom, razvoj i provođenje FUK, kao i nerazumijevanje uloge i zadataka interne revizije.

Rukovoditelji često pogrešno poistovjećuju internu reviziju sa internim kontrolama. Iako je zadatak revizora da se bavi ocjenom sustava internih kontrola, u određenom broju slučajeva rukovoditelji su očekivali da će se revizori baviti pojedincima, spornim situacijama i slučajevima, a ne sustavima internih kontrola. Rukovoditelji u institucijama nisu nikada od revizora zahtijevali provjeru i ocjenu sustava internih kontrola koje su uspostavili. U 2013. i 2014. godini, u pet JIR, niti jedna od 83 urađene revizije efikasnosti uspostavljenih internih kontrola nije urađena po nalogu rukovoditelja institucije.<sup>58</sup>

Više o politici razvoja i obukama osoblja odgovornog za FUK vidjeti u Dodatku 10. Definiranje politike razvoja i obuke osoblja za FUK i IR

### **3.1.6 Ocjene internih kontrola FUK-a kroz izvješća interne i eksterne revizije**

Sukladno izvješćima interne i eksterne revizije, institucije BiH imaju uspostavljene sustave internih kontrola, međutim većinu revidiranih sustava internih kontrola nužno je poboljšati da

<sup>54</sup> Programom rada SHJ iz 2011. i 2012. godine planirana je priprema i odobravanje okvirnog programa obuke za FUK. U programima rada za 2013. i 2014. ovako definirane aktivnosti nisu navedene iako ova aktivnost još uvijek nije realizirana.

<sup>55</sup> Srodne reforme su: reforme strateškog planiranja i upravljanja, jačanje javnih financija i uvođenje programskog proračuna, upravljanje učincima državnih službenika itd.

<sup>56</sup> Sugovornici iz MFT, DKPT, UINO, MO i MVP nisu pohađali obuke za FUK.

<sup>57</sup> Sugovornici iz MP, MS, MVTEO i GP izjavili da su osobno ili da su njihove kolege pohađale obuke za FUK.

<sup>58</sup> Obavljeni su razgovori sa internim revizorima u sedam institucija, pet JIR je bilo funkcionalno tijekom 2013 i 2014. godine (MFT, MO, MVP, MP, DKPT), a dvije JIR su uspostavljene tek krajem 2014. godine (GP i UINO).



bi one dobile zadovoljavajuću ocjenu. U tom pogledu uspostavljene interne kontrole u poslovnim sustavima su znatno lošije od uspostavljenih internih kontrola u financijskim sustavima.<sup>59</sup> Bolja ocjena financijskih sustava i procesa je razumljiva obzirom da su oni bolje regulirani<sup>60</sup>, da su češći predmet analiza interne revizije i da su primaran predmet analiza eksterne revizije koja se obavlja svake godine.

### Ocjene sustava internih kontrola interne revizije

Interni revizori su većinu revidiranih sustava internih kontrola FUK-a ocijenili kao zadovoljavajuće sa utvrđenim nedostacima i prostorom za unaprjeđenje. Interni revizori pet analiziranih jedinica interne revizije (MFT, MO, MVP, MP i DKPT) su tijekom 2013. i 2014. godine objavili 83 izvješća interne revizije, a u 52 izvješća interne revizije date su slijedeće ocjene revidiranih sustava internih kontrola.<sup>61</sup>

**Tablica br. 3. Ocjene revidiranih sustava internih kontrola**

Revidirani sustavi	Ukupan broj izvješća	Date ocjene revidiranih sustava internih kontrola u izvješćima interne revizije			Ponderirana prosječna ocjena (od 0 do 2)
		Zadovoljavajuće pozitivno (ponder 2)	Zadovoljavajuće sa manjim nedostacima (ponder 1)	Negativno nezadovoljavajuće (ponder 0)	
Poslovni sustavi	11	1	7	3	0,8
Financijski sustavi	41	6	33	2	1,1
Svi revidirani sustavi	52	7	40	5	1,0

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju podataka uspostavljenih JIR*

Najčešća ocjena svih revidiranih sustava internih kontrola je zadovoljavajuće sa manjim nedostacima (ukupno 40 od 52), što je i prosječna ocjena svih revidiranih sustava internih kontrola (ponder 1). Prosječna ocjena internih kontrola revidiranih financijskih sustava (ponder 1,1) je bolja od prosječne ocjene internih kontrola revidiranih poslovnih sustava (ponder 0,8).

### Ocjene sustava internih kontrola eksterne revizije

Većina revidiranih institucija BiH još uvijek ima utvrđene slabosti sustava internih kontrola, iako su interne kontrole financijskih sustava koji utječu na pouzdanost i točnost financijska izvješća u znatnoj mjeri unaprijeđeni u posljednjih deset godina. Broj izvješća revizije sa mišljenjem sa kvalifikacijama (mišljenje sa rezervom i negativno mišljenje revizije) za institucije BiH se tijekom godina smanjivao, a broj izvješća revizije sa pozitivnim mišljenjem se tijekom godina povećavao.

Više o ocjenama sustava internih kontrola u izvješćima eksterne revizije vidjeti u Dodatku 11. Ocjene sustava internih kontrola u izvješćima financijske revizije Ureda za reviziju institucija BiH.

<sup>59</sup> Sustav FUK-a obuhvata sve uspostavljene upravljačke, administrativne i financijske sustave institucije. U našim analizama mi smo ove sustave podijelili na financijske sustave koji utječu na pouzdanost financijskih izvješća i na poslovne sustave uspostavljene u svrhu postizanja ciljeva institucije (upravljački i administrativni sustavi).

<sup>60</sup> Relevantnim zakonima, podzakonskim aktima i instrukcijama VM i MFT.

<sup>61</sup> Od 83 objavljenih izvješća interne revizije, 21 izvješće se odnosi na naknadnu reviziju praćenja realizacije preporuka iz ranijih izvješća, a 62 izvješća su nova izvješća interne revizije u kojim se iznosi ocjena sustava internih kontrola. U 52 izvješća iznesena je ocjena sustava internih kontrola dok u 10 izvješća utvrđena metodologija rada internih revizora nije poštivana i nisu iznesene ocjene sustava internih kontrola.

### 3.2 Interna revizija

U ovom poglavlju prezentirani su nalazi koji se odnose na uspostavu funkcije interne revizije u institucijama BiH. SHJ je odgovorna za donošenje podzakonskih akata za uspostavu i rad interne revizije, a rukovoditelji institucija odgovorni su za uspostavu JIR. Jedinice interne revizije odgovorne su za ocjenu sustava internih kontrola koje su rukovoditelji uspostavili.

#### Aktivnosti za uspostavu IR su planirane, ali se sa uspostavom kasnilo

Utvrđena su značajna kašnjenja u provođenju planiranih aktivnosti vezanih za uspostavu funkcije IR u institucijama BiH. U slijedećoj tablici prezentirani su zahtjevi za uspostavu IR sukladno EU modelu PIFC-a, realizaciju relevantnih aktivnosti u BiH sa kašnjenjima u odnosu na predviđene rokove realizacije.

**Tablica br.4. Zahtjevi za uspostavu IR sukladno EU modelu PIFC-a sa kašnjenjima**

Zahtjevi EU za IR	Realizacija	Kašnjenje (mjeseci)
1. Donošenje relevantnog zakona za IR	Da, 04-2008	-
2. Donošenje relevantnih standarda za IR	Da, 10-2011	Da, 10 mjeseci
3. Donošenje drugih relevantnih akata za IR (metodologija IR)	Da, 09-2012	Da, 3-14 mjeseci
4. Uspostava organizacije i kapaciteta za IR	Djelomično, 10-2012	Da, 19-23 mjeseca <sup>62</sup>
5. Usvajanje politike razvoja osoblja IR	Da, 01-2015	Da, 25-49 mjeseci

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH*

Sa aktivnostima u procesu uspostavljanja funkcije interne revizije u BiH kasnilo se od 3 do 49 mjeseci. Više o planiranim aktivnostima za uspostavu IR vidjeti u Dodatku 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i aktivnosti u BiH.

U nastavku izlaganja iznijet će se više detalja o implementaciji ključnih zahtjeva EU za uspostavu PIFC-a, odnosno o njihovoj primjeni u institucijama BiH.

#### 3.2.1 Uspostava relevantnog pravnog okvira

Pravni okvir za uspostavu i rad interne revizije u konačnici je kompletiran zaključno sa siječnjem 2015. godine, odnosno 49 mjeseci nakon isteka predviđenih rokova iz akcijskog plana Strategije VM za provedbu PIFC-a i ZoIR.

##### 3.2.1.1 Donošenje relevantnog zakona za IR

#### Uspostava IR na državnoj razini zakonski je utemeljena

Zahtjev EU za uspostavu IR na temelju relevantnog zakona je ispunjen. Donošenjem ZoIR u travnju 2008. godine stvorene su pretpostavke za uvođenje funkcije interne revizije u institucije BiH i prije donošenja Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH iz prosinca 2009. godine. Izmjene ZoIR iz travnja 2012. godine su donesene s ciljem uspostave funkcije interne revizije sukladno načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti uz predviđenu bolju organizaciju i iskorištenost resursa JIR.

<sup>62</sup> Kriteriji za uspostavu JIR su definirani, međutim nisu sve JIR formirane niti su uposleni svi IR. Iskazana kašnjenja se odnose na donošenje akata za uspostavu JIR

### **3.2.1.2 Standardi interne revizije**

**Standardi interne revizije su usvojeni 2011., ali nisu ažurirani nakon 2013. godine**

Standardi IR definirani su u listopadu 2011. godine donošenjem Odluke SHJ o usvajanju kodeksa, povelje i priručnika za IR.<sup>63</sup> Isti su doneseni deset mjeseci nakon definiranog roka.

Institut internih revizora (IIA) je u siječnju 2013. godine usvojio izmjene međunarodnih standarda interne revizije. Standardi interne revizije u BiH nisu ažurirani sukladno izmjenama međunarodnih standarda interne revizije. Izmijenjeni su međunarodni standardi koji se odnose na standarde upravljanja rizikom<sup>64</sup> i na efektivnost kontrola<sup>65</sup>.

### **3.2.1.3 Donošenje drugih relevantnih akata za rad IR**

**Kodeks, povelja i priručnik za IR su doneseni sa kašnjenjem**

Metodologija rada internih revizora definirana je sa kašnjenjem od deset mjeseci, donošenjem Odluke SHJ o usvajanju kodeksa, povelje i priručnika za IR iz listopada 2011. godine. Ranije osnovane JIR<sup>66</sup> vršile su funkciju IR i prije nego što je metodologija definirana (revizori su sami utvrđivali način provođenja revizije, a koristili su i priručnike susjednih zemalja).

### **3.2.2 Uspostava funkcionalnih jedinica interne revizije**

Sedam godina nakon donošenja ZoIR iz 2008. godine, funkcija interne revizije u institucijama BiH nije uspostavljena. Skoro dvije godine SHJ je kasnila sa utvrđivanjem kriterija za uspostavu JIR u institucijama BiH. Nakon više od dvije i pol godine od donošenja kriterija za uspostavu JIR, odnosno do kraja 2014. godine, malo više od pola planiranih JIR je obavljalo funkciju interne revizije, a uposlano je pola planiranog broja internih revizora.

Za uspostavu funkcionalnih JIR koje objavljuju izvješća IR, institucijama BiH je prosječno trebalo preko tri godine. Institucijama kod kojih je planirana uspostava JIR trebalo je prosječno preko 18 mjeseci za relevantnu izmjenu pravilnika o organizaciji, oko 9 mjeseci je trebalo za upošljavanje prvog revizora, a za pripremu prvog izvješća IR trebalo je još oko 8 mjeseci.

**Značajno se kasnilo se sa definiranjem kriterija za uspostavu JIR**

Sa kašnjenjem od skoro dvije godine, SHJ je definirala kriterije za uspostavu JIR i upošljavanje revizora u institucijama BiH. Sa 19 mjeseci kašnjenja u lipnju 2012. godine SHJ je donijela Odluku o uspostavi JIR<sup>67</sup> u 17 institucija BiH koje će revidirati sve institucije BiH. Sa 23 mjeseca kašnjenja, u listopadu 2012. godine donesen je Pravilnik SHJ<sup>68</sup> kojim su definirani kriteriji za upošljavanje internih revizora u JIR. Sukladno definiranim kriterijima SHJ, 17 institucija BiH trebalo je izmijeniti svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta i uspostaviti funkcionalno neovisne JIR, te uposliti kvalificirane interne revizore.

**Dvije trećine planiranih JIR su uspostavljene, ali sve ne ispunjavaju kriterije SHJ**

Do kraja 2014. godine, 11 od 17 planiranih JIR je uspostavljeno, a od 11 uspostavljenih JIR njih devet je obavljalo funkciju interne revizije i objavljivalo izvješća interne revizije. Od devet

<sup>63</sup> Odluka SHJ o usvajanju kodeksa, povelje i priručnika za IR, Službeni glasnik BiH 82/11 od 17.10.2011.

<sup>64</sup> Upravljanje rizicima u odnosu na ostvarivanje strateških ciljeva organizacije.

<sup>65</sup> Efektivnost kontrola u odnosu na uspjeh organizacijskih strateških ciljeva.

<sup>66</sup> Osobe koje su obavljale funkciju interne revizije u MVP, MO, MFT i MP.

<sup>67</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu jedinica IR u institucijama BiH, Službeni glasnik BiH 49/12 od 26.6.2012.

<sup>68</sup> Pravilnik o upošljavanju IR, Službeni glasnik BiH 81/12.



funkcionalnih JIR samo je sedam JIR uspostavljeno sukladno kriterijima SHJ, odnosno funkcionalna neovisnost JIR je potvrđena odgovarajućom izmjenom pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. MVP i DKPT imale su uposlene osobe koje su obavljale funkciju interne revizije, međutim njihovi pravilnici o organizaciji i sistematizaciji nisu izmijenjeni sukladno kriterijima SHJ koji osiguravaju funkcionalnu neovisnost JIR. Naredna tablica prikazuje funkcionalnost JIR zaključno sa krajem 2014. godine.

**Tablica br. 5. Stanje JIR u institucijama BiH u 2014. godini**

R. br.	Institucija	Planirane JIR	Uspostavljene JIR	Usvojen pravilnik o organizaciji sukladno kriterijima SHJ za JIR	Funkcionalne JIR koje su objavile izvješća revizije
1.	MVP	x	x		x
2.	DKPT	x	x		x
3.	MFT	x	x	x	x
4.	MP	x	x	x	x
5.	MO	x	x	x	x
6.	PS BiH	x	x	x	x
7.	MLJPI	x	x	x	x
8.	UINO	x	x	x	x
9.	OSA	x	x	x	x
10.	MCP	x	x	x	
11.	GP	x	x	x	
12.	SIPA	x		x	
13.	SZP	x		x	
14.	IDDEEA	x			
15.	MVTEO	x			
16.	MKP	x			
17.	MS	x			
<b>UKUPNO</b>		<b>17</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>9</b>

Izvor: Ured za reviziju institucija BiH i konsolidirano izvješće SHJ za internu reviziju za 2014. g

Do kraja 2014. godine, osam od 17 odgovornih institucija nije imalo funkcionalnu JIR koja je objavljivala izvješća interne revizije. Dvije institucije (GP i MCP) su tijekom 2014. uspostavile JIR i uposile interne revizore, ali nisu imale objavljenih izvješća revizije. Dvije institucije (SIPA i SZP) su sistematizirale radna mjesta internih revizora sukladno kriterijima SHJ, međutim ova radna mjesta nisu bila popunjena u 2014. godini. Četiri institucije (IDDEA, MVTEO, MKP i MS) niti su sistematizirale radna mjesta internih revizora sukladno kriterijima SHJ, niti su imali uposlenih koji obavljaju funkciju interne revizije.

Institucija BiH odgovorne za uspostavu JIR su sa značajnim kašnjenjima poduzele aktivnosti izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji sukladno kriterijima SHJ. Institucijama iz uzorka je trebalo prosječno oko 18 mjeseci za odgovarajuće izmjene pravilnika za uspostavu JIR. Za pripremu prijedloga izmjene pravilnika za JIR utrošeno je oko devet mjeseci, dok je još oko devet mjeseci trebalo za pribavljanje relevantnih mišljenja i suglasnosti VM.

#### **Uposleno je pola planiranog osoblja IR, ali svi nisu uposleni sukladno kriterijima SHJ**

Do kraja 2014. godine uposleno je pola planiranih internih revizora, ali svi nisu uposleni sukladno kriterijima SHJ. U institucijama koje imaju sistematizirana radna mjesta internih revizora sukladno kriterijima SHJ sistematizirano je 30, a uposleno je 18 od ukupno predviđenih 45 internih revizora u 17 JIR. MVP i DKPT su institucije u kojima su četiri osobe obavljale funkciju interne revizije, ali nemaju uspostavljenu JIR sukladno kriterijima SHJ.



Pregled prvih upošljavanja osoba za obavljanje funkcije interne revizije (interni revizori i osobe koje su obavljale funkciju interne revizije) u svih 17 institucija u kojima je predviđena funkcija interne revizije prikazana je u narednoj tablici.

**Tablica br. 6. Pregled prvih upošljavanja osoba za obavljanje funkcije interne revizije**

Period upošljavanja	2008-2009	2010-2011	2012-2013	2014	Nema uposlenih
Institucije BiH kod kojih je planirana JIR	3 (MVP, MO, MP)	1 (MFT)	1 (DKPT)	6 (UINO, GP, MCP, PS BiH, OSA, MLJP)	6 (IDDEEA, SIPA, MS, MVTEO, SZP, MKP)

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH i konsolidirano izvješće SHJ za internu reviziju za 2014. g.*

Iz tabele je vidljivo da je šest od 17 institucija prve revizore uposlilo tek u 2014. godini, a šest institucija uopće nema uposlenih koji bi obavljali funkciju interne revizije. Zakonom definiranu obvezu da imenuju osobu za obavljanje funkcije IR do kraja 2008. godine ispunile su samo dvije institucije iz uzorka (MVP i MO).<sup>69</sup>

Od 11 JIR koje su izmijenile svoje pravilnike o organizaciji sukladno kriterijima SHJ, samo četiri JIR imaju popunjena sva radna mjesta, dvije JIR nisu imale uposlenih, a pet JIR su imale uposlenog samo jednog internog revizora pa u ovim JIR nije bilo moguće organizirati provođenje kontrole kvaliteta rada JIR.

Više o uspostavi JIR vidjeti u Dodatku 12. Uspostava funkcionalno neovisnih jedinica interne revizije

### 3.2.3 Analiza rada jedinica interne revizije

**Tek je nešto više od pola planiranih JIR bilo funkcionalno u 2014. godini**

Od planiranih 17 JIR u institucijama BiH, devet JIR je bilo funkcionalno i u 2014. godini su objavljivale izvješća interne revizije. Ukupno 22 uposlena interna revizora u 2014. godini su sačinili 72 izvješća interne revizije. Prosječan broj objavljenih izvješća po internom revizoru je 3,3.

Sukladno utvrđenoj metodologiji IR, sve analizirane JIR<sup>70</sup> imaju potpisane povelje o internoj reviziji<sup>71</sup>, pripremaju planove i provode revizije. Međutim, u provođenju ovih aktivnosti utvrđene su određene slabosti i poteškoće koje su obrazložene u nastavku izlaganja.

**Ranije uspostavljene JIR revidirale su uglavnom financijske sustave i procese**

Tijekom 2013. godine samo je pet JIR (DKPT, MFT, MVP, MO i MP) obavljalo funkciju interne revizije. Ovih pet JIR je tijekom 2013. i 2014. godine objavilo 83 izvješća interne revizije. Prosječan broj godišnje objavljenih izvješća po internom revizoru je 3,8 izvješća.

Kada je riječ o vrsti sustava i procesa koje su JIR revidirale, u većini slučajeva su revidirani financijski sustavi i procesi, a samo oko jedne petine (23%) izvješća interne revizije se odnosilo na poslovne i administrativne sustave i procese. Revizori DKPT i MP nisu revidirali poslovne sustave. Najviše revidiranih poslovnih sustava imalo je MFT (1,38 po revizoru godišnje), a odmah nakon njega i MVP (1 po revizoru godišnje), te MO (0,5 po revizoru godišnje).

<sup>69</sup> Članak 29. ZoIR (01.04.2008) - Najkasnije šest mjeseci nakon stupanja na snagu ovog Zakona, organizacije koje ispunjavaju kriterije iz Zakona imenovat će bar jednog internog revizora.

<sup>70</sup> Detaljnija analiza rada JIR provedena je na institucijama iz uzorka (DKPT, MFT, MVP, MO, MP, GP i UINO).

<sup>71</sup> JIR imaju potpisane povelje sa matičnim institucijama, ali ne i sa svim institucijama za koje su nadležne za provođenje interne revizije u skladu sa kriterijima SHJ.

Uzimajući u obzir ukupan broj izvješća po revizoru i ukupan broj revidiranih poslovnih sustava najefikasnija je JIR MFT sa 3,75 godišnja izvješća po revizoru.

### **Iako sa poteškoćama JIR reviziju planiraju sukladno metodologiji rada IR**

Analiziranim JIR je bilo otežano planiranje revizije iz razloga što niti u jednoj od analiziranih institucija iz uzorka rukovoditelji organizacijskih jedinica nisu imali dokumentirane analize rizika za sustave i procese za koje su odgovorni, a što je pretpostavka za pripremu kvalitetnih planova revizije. Unatoč navedenom, sve analizirane JIR sukladno metodologiji IR pripremaju strateške i godišnje planove revizije. Sve planove revizije JIR odobrili su rukovoditelji institucija. Analizirane JIR u pripremi strateških i godišnjih planova revizije koriste sve dostupne dokumente institucije (planove, pravilnike i izvješća), a koriste i nalaze eksterne revizije. Sve analizirane JIR su u postupku pripreme planova revizije vršile neku vrstu analize rizika.

Revizori ističu i druge poteškoće prilikom planiranja revizija koje se odnose na: nepostojanje jasno definirane misije institucije (MVP<sup>72</sup>); nepostojanje jasno definiranih ciljeva poslovnih sustava i neusuglašenosti istih u planskim dokumentima<sup>73</sup> (MFT); nemogućnost korištenja definiranih programa i aktivnosti u DOP-u zbog nedostatka poveznice između DOP-a i godišnjeg plana rada (MVP); nedostatku kadrova sa poznavanjem IT sustava i procesa (UINO); nedovoljnom razumijevanju rukovoditelja temeljnih pojmova kao što su interne kontrole i rizici (MO); nedostupnost potrebne dokumentacije i odgovornih sugovornika (DKPT). Sugovornici iz 5 JIR su istakli određene probleme sa identifikacijom poslovnih procesa u odnosu na financijske, dok u jednoj nisu (MO).

### **U provođenju revizije sve JIR ne primjenjuju dosljedno metodologiju rada IR**

JIR u postupku provođenja pojedinačnih revizija ne primjenjuju dosljedno utvrđenu metodologiju rada za aktivnosti provođenja i provjere kvaliteta rada IR. Planiranje pojedinačne revizije je zadovoljavajuće u svim JIR, međutim izvođenje revizije i kontrola kvaliteta nisu.

Pola JIR ne zadovoljava zahtjeve dokumentiranosti provjere i ocjene sustava internih kontrola. Dokument o izvođenju revizije dokazuje da su se IR u svom radu stvarno fokusirali na sustav internih kontrola, da su se temeljito upoznali sa analiziranim sustavom internih kontrola, čime su stvoreni temelji za njegovo objektivno testiranje i ocjenu.

Samo je JIR MFT dokumentirala kontrolu kvaliteta obavljene revizije. Kontrola kvalitete osigurava potvrdu primjene standarda i utvrđene metodologije rada IR, te je način osiguranja kvaliteta objavljenog izvješća IR. Odgovornost za kontrolu kvaliteta provedene revizije je na rukovoditelju JIR. Ovu obvezu rukovoditelji JIR MO i MVP-a nisu dokumentirali, a u DKPT i MP nemaju rukovoditelje JIR. Potrebno je napomenuti da JIR MVP formalnopravno nije ni uspostavljena<sup>74</sup> i da organizacijska jedinica koja je obavljala funkciju IR nema imenovanog rukovoditelja nego vršitelja dužnosti rukovoditelja.

### **U izvješćima IR nisu uvijek davane jasne ocjene revidiranih sustava internih kontrola**

Analizom danih mišljenja u izvješćima interne revizije iz 2013. i 2014. godine utvrđeno je da revizori nisu uvijek koristili formulaciju mišljenja koja je definirana u priručniku za IR, te da su

<sup>72</sup> U MVP postoje strateška opredjeljenja navedena u godišnjem programu rada ali sama misija nije definirana. Kao jedan od razloga zašto misija nije definirana, sugovornici iz MVP-a ističu nepostojanje Zakona o vanjskim poslovima.

<sup>73</sup> Problem usklađenosti ciljeva u planskim dokumentima smo identificirali i u drugim institucijama u analizama FUK-a u prethodnom poglavlju.

<sup>74</sup> Osobe koje obavljaju funkciju interne revizije imaju zvanje inspektora, a ne internih revizora i nisu uposleni sukladno kriterijima SHJ.

"stručna mišljenja" davali i mimo izvješća revizije koja je provedena sukladno utvrđenoj metodologiji rada IR.<sup>75</sup>

Od 62 izvješća interne revizije iz 2013 i 2014. godine<sup>76</sup> u deset izvješća JIR MO uopće nije iznesena opća ocjena revidiranog sustava internih kontrola, iako se u izvješćima govorilo o slabostima revidiranih sustava internih kontrola. U preostalih 52 izvješća IR su davali ocjenu revidiranih sustava internih kontrola, međutim u većini slučajeva mišljenje revizora nije formulirano na način kako je to definirano u priručniku za IR (zadovoljavajuće pozitivno; zadovoljavajuće sa manjim nedostacima; i negativno nezadovoljavajuće). Korištenjem formulacija iz priručnika jasno i nedvosmisleno se ukazuje koja je ocjena sustava internih kontrola dana.

### **Zahtjevi rukovoditelja su narušavali neovisnost i profesionalnost rada JIR**

Osoblje pet analiziranih JIR je izbjeglo angažman u izradi propisa i procedura koji definiraju sustave internih kontrola što je u skladu sa standardima i metodologijom koja definira rad IR. Međutim u tri JIR<sup>77</sup>, u 2013. i 2014. godini, po zahtjevu rukovoditelja institucije utvrđen je angažman JIR, na davanju takozvanih „stručnih mišljenja“ na određene sporne slučajeve i situacije iz poslovanja institucija, a koja su dana izvan izvješća interne revizije. Davanjem mišljenja na pojedinačne slučajeve i situacije mimo izvješća revizije, bez provedene revizije i bez ocjene sustava internih kontrola ugrožava se neovisnost i profesionalnost rada interne revizije.<sup>78</sup>

### **JIR nije uvijek omogućeno obavljanje funkcije interne revizije**

Odbijanje suradnje sa internom revizijom ističemo u slučaju Predsjedništva BiH i JIR MFT. JIR MFT je provodila reviziju u svim institucijama u kojima su planirali provođenje interne revizije<sup>79</sup> osim u Predsjedništvu BiH. Predsjedništvo BiH je odbilo angažman JIR MFT i nije odobrilo dokumente potrebne za provođenje interne revizije<sup>80</sup>, a koji su ranije usuglašeni sa Predsjedništvom BiH (početkom 2013. godine). Do kraja 2014. godine Predsjedništvo BiH nije potpisalo navedene dokumente i JIR MFT nije bila u mogućnosti obavljati funkciju interne reviziju u Predsjedništvu BiH, iako su dostavili urgenciju za potpisivanje dokumenata.

Detaljnije analize rada JIR dane su u Dodatku 13. Analiza funkcionalnosti jedinica interne revizije.

<sup>75</sup> Krajnji rezultat rada internih revizora je izvješće interne revizije u kojim je iznesena ocjena revidiranog sustava internih kontrola. Standardi i metodologija rada IR ne prepoznaju drugi način angažmana internih revizora i davanja mišljenja osim kroz izvješća interne revizije i to isključivo na revidirani sustav internih kontrola.

<sup>76</sup> Jedinice interne revizije DKPT, MFT, MO, MVP i MP su tijekom 2013. i 2014. godine pripremile 83 izvješća interne revizije. U 62 izvješća interne revizije interni revizori su bili dužni dati ocjenu uspostavljenog SIK, a preostala 21 izvješća su se odnosila na naknadno ponovljene revizije s ciljem praćenja realizacija preporuka iz ranijih izvješća u kojim je već iznesena ocjena sustavi internih kontrola.

<sup>77</sup> MO, MVP, MFT

<sup>78</sup> Interni revizori se ne bi trebali angažirati na izradi pravilnika i procedura nit bi se trebali baviti pojedincima, spornim slučajevima i situacijama osim u kontekstu ilustracije slabosti revidiranih sustava internih kontrola u izvješćima interne revizije, a koja su pripremljena sukladno metodologiji rada IR.

<sup>79</sup> U svih 6 institucija JIR MFT je imala potpisane Sporazume o vršenju funkcije interne revizije i Povelje o internoj reviziji.

<sup>80</sup> Sporazum o vršenju funkcije interne revizije, Povelju interne revizije, Strateški plan Odjela interne revizije za Predsjedništvo BiH 2013-2015, godišnji plan internih revizija Odjela interne revizije MFT u Predsjedništvu BiH.



### **3.2.4 Politika razvoja osoblja IR**

#### **Sa značajnim kašnjenjem utvrđena je politika razvoja i obuke osoblja IR**

Aktivnosti utvrđivanja politike razvoja i obuke osoblja IR okončane su sa više od četiri godine kašnjenja. SHJ je definirala kriterije potrebnog znanja i iskustva za obavljanje funkcije IR, a definirala je i program obuke i certifikacije IR.

Sa skoro dvije godine kašnjenja, u prosincu 2012. godine donesen je Pravilnik o upošljavanju internih revizora u institucijama BiH. Ovim pravilnikom utvrđeni su kriteriji za potrebna znanja i iskustva osoba koje se upošljavaju na pozicije internih revizora u institucijama BiH. Davanjem suglasnosti na pravilnike o organizaciji i sistematizaciji institucija i suglasnosti na upošljavanje rukovoditelja JIR, SHJ je osigurala primjenu navedenog Pravilnika.

Četiri godine nakon predviđenog roka donesen je program obuke za IR, a dvije godine nakon predviđenog roka donesen je program certifikacije IR. SHJ je u siječnju 2015. godine donijela Program obuke i certificiranja internih revizora u institucijama BiH, međutim organizacija njegove primjene tek treba da uslijedi. Zbog nefunkcioniranja KO SHJ, harmonizacija i usuglašavanje okvirnog programa obuke i certificiranja IR je planirano nakon što KO SHJ profunkcionira.<sup>81</sup> Više o politici razvoja osoblja odgovornog za IR vidjeti u Dodatku 10. Definiranje politike razvoja i obuke osoblja za FUK i IR

#### **Obuke za IR su održavane, međutim utvrđene su potrebe za dodatnim obukama**

Obuke za IR su pružane u okviru projekata podrške, a obuke za IR su dostupne i na komercijalnoj osnovi. Rukovoditelji JIR su odgovorni za osiguranje obuka za uposlene interne revizore, a što je djelomično i realizirano u dvije (MFT i MO) od 17 planiranih JIR.

Intervjuiranjem internih revizora iz institucija iz uzorka i analizom dostupne dokumentacije utvrdili smo da su isti do sada pohađali obuke iz predmetne oblasti koje su organizirane u sklopu dva projekata uvođenja PIFC-a u institucije BiH. Pored navedenih obuka u sklopu aktivnosti dva projekta koje je financirala EU<sup>82</sup> organizirane su i pilot revizije koje su omogućile manjem broju ranije uposlenih internih revizora da steknu znanja i iskustva za efikasno provođenje interne revizije.

Interni revizori su pohađali i obuke strukovnih udruženja internih revizora u BiH. Stiče se utisak da je do sada prisutan konstantan proces obuke internih revizora u institucijama BiH, međutim neki od sugovornika istakli su potrebu konsultacije revizora za specifičnim potrebama obuke (npr. obuke oko prepoznavanja slučajeva prevare i korupcije). Potrebe za obukom imaju i imat će i novouposleni interni revizori jer u institucijama BiH je uposleno tek polovica od predviđenog broja internih revizora.

Potrebe za dodatnim obukama utvrđene su na temelju analize rada JIR i izvješća interne revizije jer interni revizori u pojedinim slučajevima nisu dosljedno primjenjivali metodologiju rada IR i nisu davali jasnu ocjenu revidiranog sustava internih kontrola. Analizama uspostave i rada pet JIR iz uzorka koje su objavljivale izvješća u 2013 i 2014. godini, utvrdili smo da u tri JIR nisu imenovani rukovoditelji JIR, koji su odgovorni za planiranje obuka za interne revizore. Planove obuke jedino je definirala JIR MFT, dok su aktivnosti stručnog usavršavanja revizora identificirane su u godišnjim planovima revizije JIR MO.

<sup>81</sup> Sukladno članku 35. Programa obuke i certificiranja IR u institucijama BiH, SHJ će, nakon usuglašavanja programa obuke u KO SHJ, harmonizirati odredbe ovog programa u skladu sa čl. 24. i 28. Zakona o internoj reviziji institucija BiH.

<sup>82</sup> Projekt „Podrška uvođenju Javne interne financijske kontrole u BiH“ i projekt Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH



### 3.2.5 Nadzor i godišnje izvješćivanje o radu IR

#### **SHJ je uspostavila nadzor nad osnivanjem JIR, ali ne i nad profesionalnošću rada JIR**

SHJ je uspostavila nadzor nad osnivanjem funkcionalno neovisnih JIR, a o relevantnim problemima se izvješćivalo VM i na temelju istog VM je poduzelo korektivne mjere<sup>83</sup>. Međutim nadzor nad profesionalnošću rada IR (primjenom standarda i metodologije za rad IR) nije uspostavljen na zadovoljavajući način. SHJ u konsolidiranom izvješću IR nije adresirala probleme primjene standarda i metodologije za rad IR koji su utvrđeni u ovom izvješću i nije planirala i poduzimala odgovarajuće korektivne mjere.

Na temelju uspostavljenog nadzora, JIR u svojim godišnjim izvješćima koje dostavljaju SHJ, su adresirali dio problema sa kojima se susreću. Iako se definiranim formom SHJ za izvješćivanja o radu JIR eksplicitno nije tražilo, JIR su navodile da su davale svoja mišljenja o pojedinačnim situacijama u institucijama po zahtjevima rukovoditelja (MVP i MO). SHJ je bila upoznata sa ovim problemima, međutim korektivne mjere na rješavanju problema nisu identificirane ni u godišnji planovima rada, niti u izvješćima o radu SHJ.

Sa druge strane, primjer dobre prakse, u smislu nadzora nad uspostavljanjem JIR i profesionalnošću rada internih revizora, prisutan je u konsolidiranim izvješćima o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru koje priprema SHJ MFT Republike Srbije. Navedeni konsolidirano izvješće između ostalog navode probleme u radu internih revizora i korektivne mjere za prevazilaženje problema u radu tj. daju se preporuke za poboljšanje profesionalnosti rada IR.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> Zaključci 104. sjednice VM

<sup>84</sup> Konsolidirana godišnja izvješća dostupna na: <http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=8283>

### 3.3 Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ)

O ovom poglavlju predstavljani su nalazi revizije vezani za uspostavu i rad SHJ BiH. SHJ odgovorna je za razvoj pravnog okvira za PIFC i nadzor implementacije Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH, te kontinuirano unaprjeđenje PIFC-a u BiH sukladno EU zahtjevima, dobrim praksama i međunarodnim standardima.

#### Aktivnosti uspostave SHJ i odgovornosti SHJ su utvrđene ali sa kašnjenjem

Utvrđena su kašnjenja u provođenju planiranih aktivnosti vezanih za uspostavu SHJ i u provođenju aktivnosti za koje je SHJ odgovorna. U slijedećoj tablici prezentirani su zahtjevi za uspostavu i obveze SHJ sukladno EU modelu PIFC-a, realizaciju relevantnih aktivnosti u BiH sa kašnjenjima u odnosu na predviđene rokove realizacije.

**Tablica br.7. Aktivnosti uspostave PIFC u BiH prema zahtjevima EU**

Zahtjevi EU za SHJ	Realizacija	Kašnjenje
1. Osnivanje središnje harmonizacijske jedinice sa ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a	Da, 05-2012	da, 27 mjeseci
2. Uspostava organizacije i kapaciteta za harmoniziranu uspostavu PIFC-a (SHJ i KO SHJ)	Djelomično	da, 5 godina <sup>85</sup>
3. Definiranje podzakonskih akata nužnih za uspostavu i provođenje PIFC-a (obveza SHJ)	Da, 04-2015	da, 3-48 mjeseci <sup>86</sup>
4. Definirana politika razvoja osoblja odgovornog za PIFC (obveza SHJ)	Djelomično, 01-2015	da, 25-preko 53 mjeseca <sup>87</sup>
5. Uspostava sustava nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja PIFC-a (obveza SHJ)	Djelomično	da, 3-4 godine <sup>88</sup>

Izvor: Ured za reviziju institucija BiH

Iz navedenog pregleda vidimo da je VM za SHJ planiralo aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC, ali da se sa realizacijom istih značajno kasni. Više o planiranim aktivnostima za uspostavu SHJ i aktivnostima SHJ vidjeti u Dodatku 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i planirane aktivnosti u BiH.

Utvrđena su kašnjenja u osnivanju i definiranju nadležnosti SHJ za uspostavu PIFC-a u BiH, kašnjenja u uspostavi kapaciteta za rad SHJ, ali i kašnjenja u provođenju aktivnosti za koje je SHJ odgovorna (donošenja sekundarne legistative za PIFC-a, te uspostavi sustava obuke, nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja PIFC-a).

Početkom 2011. uspostavljen je i KO SHJ sa odgovornostima za harmoniziran pristup uspostave PIFC-a na svim razinama vlasti u BiH. Nakon 2011. godine, KO SHJ nije održao ni jedan sastanak. Nefunkcioniranje KO SHJ i nedostajuće osoblje sa relevantnim znanjima i iskustvom nužnim za definiranje pravnog okvira za PIFC su nadomješteni relevantnim projektima podrške EU.

<sup>85</sup> Pet godina nakon utvrđenog roka SHJ kadrovski nije popunjena. Godinu nakon utvrđenog roka u siječnju 2011. godine formalno je uspostavljen KO SHJ, a nakon 2011. godine sjednice KO se nisu održavale.

<sup>86</sup> Sa tri mjeseca kašnjenja doneseni su standardi i priručnici za IR. Sa 48 mjeseci kašnjenja doneseni su standardi, priručnici i smjernice za FUK. Kriteriji za uspostavu JIR i upošljavanje IR su doneseni sa 19 odnosno 23 mjeseca kašnjenja.

<sup>87</sup> Do svibnja 2015, kada je ovo izvješće pisano program obuke za FUK nije donesen, a njegovo donošenje planirano je prosinca 2010.

<sup>88</sup> Do svibnja 2015, kada je ovo izvješće pisano način nadzora i smjernice za izvješćivanje o FUK nisu bili definirani (tri godine nakon donošenja ZoF), a SHJ nije pripremala izvješće o realizaciji aktivnosti iz AP Strategije VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine (četiri godine od donošenja Strategije VM). Konsolidirana izvješća IR se pripremaju od 2012. godine (Konsolidirano izvješće IR za 2011.)

U nastavku izlaganja iznijet će se više detalja o implementaciji ključnih zahtjeva EU za uspostavu i funkcioniranje SHJ, odnosno o njihovoj primjeni u radu SHJ.

### **3.3.1 Osnivanje i nadležnosti Središnje harmonizacijske jedinice**

#### **Osnivanje i nadležnosti SHJ za uspostavu i razvoj PIFC- a zakonski su utemeljene**

SHJ BiH je osnovana sa zakonskim ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a u institucijama BiH, čime je ispunjen zahtjev EU modela za uspostavu PIFC-a. Nadležnosti SHJ BiH utvrđene su u ZolR iz 2008. godine, Odluci VM o uspostavi SHJ MFT BiH iz 2009. godine i ZoF iz 2012. godine.

#### **Kasnilo se sa osnivanjem SHJ i definiranjem njenih odgovornosti i ovlasti za PIFC-a**

Sa osnivanjem i definiranjem odgovornosti i ovlasti SHJ za uspostavu i razvoj PIFC-a se kasnilo. Preko godinu dana je trebalo za donošenje odluke o osnivanju SHJ, a još tri godine su trebale za definiranje svih nužnih ovlasti SHJ za uspostavu PIFC-a u institucijama BiH.

ZolR iz travnja 2008. godine predviđeno je osnivanje SHJ sa ovlastima za uspostavu i razvoj IR u institucijama BiH. Nakon više od godinu dana, u lipnju 2009. godine, VM je donijelo Odluku o uspostavljanju SHJ MFT BiH. Strategijom VM o provedbi PIFC-a iz prosinca 2009. godine definirane su odgovornosti SHJ u aktivnostima uspostave PIFC-a u institucijama BiH. Tri godine nakon osnivanja SHJ, u svibnju 2012. godine, relevantnim izmjenama ZoF definirane su ovlasti SHJ za uspostavu i razvoj FUK-a u institucijama BiH.

### **3.3.2 Organizacija i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a u BiH**

#### **Kasni se u uspostavi organizacije i kapaciteta SHJ**

Utvrđena su kašnjenja u uspostavi organizacije i kapaciteta SHJ MFT-a BiH. Godinu dana nakon donošenja odluke o osnivanju SHJ imenovan je rukovoditelj SHJ, a šest godina nakon osnivanja SHJ kadrovsko popunjavanje nije okončano.

Strategijom VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH predviđeno je da će u ožujku 2010. godine biti završeno kadrovsko popunjavanje SHJ. Četiri mjeseca nakon definiranog roka imenovan je rukovoditelj SHJ. Dvije i pol godine nakon utvrđenog roka SHJ je imala uposlenu trećinu planiranog osoblja. Pet godina nakon definiranog roka SHJ je imala tek sedam popunjenih od 12 sistematiziranih radnih mjesta, a više od pola radnih mjesta u stručnim službama još uvijek nije popunjeno.

#### **KO SHJ je svoju funkciju obavljao samo tijekom 2011. godine**

Sa konstituiranjem Koordinacijskog odbora SHJ (KO SHJ) se kasnilo oko godinu dana u odnosu na rokove definirane AP Strategije VM za provedbu PIFC-a. Svoje funkcije KO SHJ je vršio samo tijekom 2011. godine kada je predsjedavajuća bila SHJ BiH. Nakon 2011. godine KO SHJ nije održavao sjednice, a EU projekti podrške su bili jedino mjesto na kojem su članovi KO SHJ razmatrali okvirne prijedloge akata nužnih za harmoniziranu uspostavu PIFC-a u cijeloj BiH. Projekti podrške EU preuzeli su funkciju pripreme harmoniziranih prijedloga propisa nužnih za uspostavu PIFC-a u BiH, međutim odgovornost za njihovo usvajanje je ostala na KO SHJ.

#### **Nedostatak kadrova sa znanjem i iskustvom nadomješten je EU projektima podrške**

Nepopunjenost SHJ i nedostatak osoblja sa relevantnim znanjima i iskustvima nužnim za reformu i uspostavu PIFC-a sukladno zahtjevima EU nadomješten je međunarodnim

projektima podrške. SIGMA je pružila podršku u pripremi Strategije VM za provedbu PIFC-a, a EU projekti financirani iz IPA fondova su pružili podršku u realizaciji aktivnosti iz akcijskog plana Strategije VM. Posljedica navedenog je da je dinamika EU projekata utjecala i na dinamiku realizacije aktivnosti na uspostavi PIFC-a u BiH.

Aktivnosti podrške, od svibnja 2010. do sredine 2015., odvijale su u sklopu dva EU projekata;

- Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH, svibanj 2010. – svibanj 2012. i
- Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH, travanj 2013. – lipanj 2015.

Projektima EU je pružana podrška za uspostavu PIFC-a, međutim rezultati projektne podrške nisu uvijek blagovremeno iskorišteni za što su odgovorne institucije svih razina vlasti u BiH. U brojnim slučajevima projekti EU su rezultirali zakonskim i podzakonskim rješenjima koji su usvajani sa značajnim vremenskim kašnjenjima.

Iako su aktivnosti na jačanju internih kontrola poduzimane<sup>89</sup> i prije donošenja Strategije VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine, ograničen broj osoba u institucijama BiH posjedovao je odgovarajuća znanja i iskustvo za provođenje reforme PIFC-a sukladno zahtjevima EU. Nepopunjenost SHJ i nedostatak osoblja sa znanjem i iskustvom u ovoj oblasti nadomješten je sa dva projekta podrške financiranim iz IPA fondova.

Više o odgovornostima i kapacitetima SHJ i KO SHJ, te iskorištenosti rezultata projektne podrške vidjeti u dodatku 14. Odgovornost i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a.

### **3.3.3 Definiranje podzakonskih akata nužnih za uspostavu FUK i IR**

#### **Kašnjenja SHJ u donošenju pravnog okvira za FUK i IR**

Veći dio relevantnog pravnog okvira za uspostavu FUK i IR (zakoni, odluke, standardi, priručnici, smjernice i sl.) na državnoj razini ipak je donesen. Sa kašnjenjima od 3 mjeseca do 4 godine<sup>90</sup> SHJ je donijela podzakonske akte za IR. Podzakonski akti za FUK doneseni su sa značajnim kašnjenjem od oko četiri godine u odnosu na rokove definirane Strategijom VM. Dokumenti SHJ kojim bi bila definirana politika razvoja osoblja za FUK i način nadzora i izvješćivanja o sustavu FUK do trenutka obavljanja revizije nisu bili doneseni.

Donošenjem ZoIR iz 2008. godine i ZoF iz 2012. godine definirana su načela uvođenje IR i FUK u institucijama BiH. Međutim, pravni okvir za FUK i IR je kompletan tek kada su doneseni svi predviđeni podzakonski akti nužni za uspostavu i razvoj FUK-a i IR.

SHJ i KO SHJ su odgovorne za razvoj pravnog okvira za reformu i uspostavu PIFC-a u BiH. Više o kašnjenjima u donošenju pravnog okvira vidjeti u Dodatku 15. Kašnjenja SHJ u donošenju pravnog okvira za FUK i IR.

#### **Istaknuti razlozi za kašnjenje u donošenju podzakonskih akata**

Najznačajniji razlozi za kašnjenje u realizaciji planiranih aktivnosti za uspostavu PIFC u institucijama BiH su:

- nedostatak osoblja SHJ sa znanjima i iskustvom nužnim za uspostavu PIFC-a sukladno zahtjevima EU;
- nedostatak znanja i iskustva doveo je do ovisnosti od dinamike relevantnih projekata podrške EU financiranih iz IPA fondova;

<sup>89</sup> Jačanje javnih internih financijskih kontrola počelo je još 2005. godine kada je MFT donijelo Praktični vodič za efikasnu internu kontrolu u institucijama BiH i 2008. godine kada je donesen Zakon o internoj reviziji.

<sup>90</sup> SHJ je politiku razvoja osoblja IR u svojim dokumentima definirala sa četiri godine zakašnjenja



- nefunkcioniranje KO SHJ koji je odgovoran za usvajanje okvirnih propisa nužnih za harmoniziranu uspostavu PIFC-a u BiH;
- kašnjenja u usvajanju zakona nužnih za uspostavu FUK, a na temelju kojih se trebaju donijeti relevantni pod zakonski akti za reformu FUK.

Odgovorne osobe SHJ BiH su kao razloge kašnjenja naveli i to da je akcijski plan Strategije VM donesen sa rokovima koji su preambiciozni, te da se radilo više o zadovoljavanju forme nego o suštinskoj mogućnosti provedbe. U trenutku kada su rokovi definirani, predstavnici institucija BiH nisu bili svjesni kompleksnosti reforme uspostave PIFC-a.

SHJ nije poduzimala aktivnosti na revidiranju akcijskog plana i pripadajućih rokova iako su krajem 2012. godine svi rokovi istekli, a značajan broj aktivnosti nije bio realiziran. SHJ BiH je u suradnji sa KO SHJ odgovorna za pripremu i ažuriranje strateških dokumenta, propisa i smjernica iz oblasti PIFC.<sup>91</sup> Odgovorne osobe SHJ BiH tvrde da nije bilo potrebe za ažuriranjem AP Strategije VM jer su definirane aktivnosti suštinski zadovoljavale potrebe uspostave PIFC-a sukladno zahtjevima EU. Prema njihovim tvrdnjama, do okončanja aktualnog projekta "Unaprjeđenje upravljanja javnim financijama" nije bilo potrebno inovirati postojeći ili raditi novi AP jer su aktivnosti jasno definirane i realiziraju se u suradnji sa Projektom.

Ističu da se dio aktivnosti mogao realizirati u predviđenim rokovima, da su jednostavno kopirali rješenja susjednih zemalja, međutim ovakvim pristupom kopirale bi se i njihove slabosti. S druge strane, bilo je nužno da djelatnici središnjih harmonizacijskih jedinica uz podršku relevantnih EU projekata dođu do vlastitih rješenja i da steknu osjećaj vlasništva nad istim. Osjećaj vlasništva presudan je, kako tvrde, za kasnije tumačenje i unaprjeđenje uspostavljenog pravnog okvira za PIFC.

Kao još jedan od razloga kašnjenja sugovornici navode i dinamiku relevantnih EU projekata podrške financiranih iz IPA fondova. Sugovornici ističu da se aktivnosti nisu mogle provoditi samostalno bez podrške projekata jer je njima osigurano potrebno znanje iz ove oblasti.

Značajno kašnjenje za donošenje pod zakonskih akata za FUK uzrokovano kašnjenjima u donošenju relevantnih zakona za FUK. Strategijom VM utvrđeno je da će do ožujak 2010. godine biti donesene relevantne izmjene ZoF, a relevantne izmjene ZoF donesene su tek u svibnju 2012. godine sa 27 mjeseci kašnjenja. Entitetski Zakoni o financijskom upravljanju i kontroli do trenutka obavljanja ove revizije nisu bili doneseni.

Nefunkcioniranje KO SHJ nakon 2011. godine također je utjecalo na kašnjenja u usvajanju okvirnih strateških dokumenta, propisa i smjernica iz oblasti PIFC. Zbog navedenog problema SHJ BiH je bila prinuđena donositi podzakonske akte i prije nego su na KO SHJ formalno usvojeni okvirni propisi za PIFC, a njihova harmonizacija je planirala nakon što KO SHJ profunkcionira.<sup>92</sup>

### **3.3.4 Uspostava sustava nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja**

#### **VM nije izvješćivano o implementaciji AP Strategije VM za provedbu PIFC-a**

VM nije dostavljana informacija o realizaciji akcijskog plana i implementaciji Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH. SHJ je odgovorna za izvješćivanje VM o razvoju sustava

<sup>91</sup> Sukladno članku 33f. Zakona o financiranju institucija BiH (42/12) i sukladno članku 24. Zakona o internoj reviziji u institucijama BiH (27/08).

<sup>92</sup> Program obuke i certificiranja IR (Službeni glasnik BiH 7/15) je primjer pod zakonskog akta koji je donesen prije donošenja formalne suglasnosti KO SHJ.

FUK-a i IR, stupnju implementacije usvojenih standarda, zajedničkim slabostima i potrebnim mjerama za njegovo unaprjeđivanje.

SHJ do kraja 2014. godine za VM nije pripremala ni godišnje izvješće, ni informacije o realizaciji Strategije VM za provedbu PIFC-a. Prvo izvješće o uspostavi sustava FUK-a u institucijama BiH, SHJ za VM je pripremila tek u travnju 2015. godine. Ovim izvješćem VM je informirano o aktivnostima donošenju podzakonskih akata za FUK, ali ne i relevantnim problemima i kašnjenjima. Zbog izostanka ovakvih informacija, VM nije bilo blagovremeno upoznato sa kašnjenjima uspostave PIFC-a u odnosu na definirane rokove niti je bilo upoznato sa problemima koji prate ovu reformu. Iz istih razloga izostale su korektivne mjere VM usmjerene na otklanjanje ovih problema. Revidirani akcijski plan nikada nije donesen niti su poduzimane mjere na otklanjanju problema nefunkcioniranja KO SHJ.

Što se tiče aktivnosti na informiranju VM o realizaciji i ažuriranju Strategije VM ovakva aktivnost je bila planirana u programu rada SHJ za 2010. godine, ali se ona više se ne spominje u kasnijim programima rada. SHJ nije podnosila izvješća VM o obimu i dinamici realizacije Strategije VM i pripadajućeg akcijskog plana Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH.

Osim izvješća o implementaciji Strategije VM, relevantnim zakonima BiH<sup>93</sup> predviđena je priprema konsolidiranog izvješća za IR i konsolidirano izvješće o sustavu FUK u institucijama BiH. Godišnja konsolidirana izvješća o IR se VM dostavljaju od 2012. godine (Konsolidirano izvješće IR za 2011. godinu), a do trenutka obavljanja revizije nije sačinjeno niti jedno konsolidirano izvješće o sustavu FUK-a u institucijama BiH. VM je poduzimalo korektivne mjere u oblasti IR na temelju dostavljenih konsolidiranih izvješća, međutim ovakve mjere u oblasti FUK nisu poduzimane jer za VM nisu pripremana konsolidiranih izvješća o FUK.

#### **Nadzor i izvješćivanje o IR je uspostavljeno, ali sa utvrđenim slabostima**

Nadzor i izvješćivanje o radu IR je uspostavljeno 2011. godine. SHJ odgovorna je za nadzor i izvješćivanje nad uspostavom funkcionalno neovisne interne revizije i primjenom standarda interne revizije.

Uspostavljenim nadzorom SHJ adresirala probleme nad uspostavom funkcionalno neovisne revizije, međutim utvrđeni su slabosti u uspostavljenom nadzoru nad primjenom standarda interne revizije. Ured za reviziju je utvrdio određena odstupanja od primjene utvrđene metodologije i standarda interne revizije<sup>94</sup>, a koje SHJ u svojim izvješćima nije adresirala, niti je planirala i poduzimala korektivne mjere. Shodno navedenom, VM je na temelju dostavljenih konsolidiranih godišnjih izvješća o IR donosilo korektivne mjere koje se odnose na uspostavu JIR u institucijama BiH, ali ne i mjere koje se odnose na primjenu standarda interne revizije.

Godišnja konsolidirana izvješća o IR se VM dostavljaju od 2012. godine (Konsolidirano izvješće IR za 2011. godinu). U lipnju 2014., VM je, na 104. sjednici, upoznato s Godišnjim konsolidiranim izvješćem interne revizije za 2013. godinu te je donijelo zaključke i zaduženja za institucije BiH. VM je zadužilo institucije BiH da ispune svoje obaveze u vezi sa uspostavljanjem interne revizije. SHJ je zadužena da pruži podršku institucijama koje uspostavljaju jedinice interne revizije i da nastavi s aktivnostima na razvoju sustava interne revizije kako bi se tijekom 2014. i 2015. godine okončala procedura uspostavljanja i popunjavanja jedinica interne revizije.

<sup>93</sup> ZoIR iz 2008. godine i ZoF iz 2012. godine

<sup>94</sup> JIR u svom radu ne primjenjuje dosljedno standarde i utvrđenu metodologiju za rad IR. Utvrđeni su problemi u načinu angažmana JIR, načinu izražavanja mišljenja, te problemi u planiranju, provođenju i kontroli kvaliteta. Više o problemima u radu JIR vidjeti u poglavlju 3.2.3

Na temelju Konsolidiranog izvješća IR za 2014. godinu, VM je u svibnju 2015. godine donijelo zaključak da institucije kojim je utvrđena obveza osnivanja JIR tijekom 2015. godine okončaju procedure uspostave i popunjavanja JIR.

#### **Nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK nije uspostavljen**

Nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK u institucijama BiH nije uspostavljen. SHJ je odgovorna za nadzor i izvješćivanje nad uspostavljenim sustavom FUK i njegovoj usklađenosti sa standardima internih kontrola.<sup>95</sup> SHJ nije donijela smjernice za izvješćivanje o stanju FUK u institucijama BiH i nije pripremala konsolidirano izvješće o sustavu FUK u institucijama BiH.

Prvo izvješće o uspostavi sustava FUK-a u institucijama BiH, SHJ za VM je pripremila tek u travnju 2015. godine. Ovim izvješćem VM je informirano o aktivnostima donošenju podzakonskih akata za FUK. Međutim ovo izvješće nije konsolidirano izvješće o stanju sustava FUK u institucijama BiH, što je obveza SHJ utvrđena ZoF. Prema navodima iz ovog izvješća, smjernice za izvješćivanje institucija o sustavu FUK-a bit će donesene tijekom 2015. godine, a prvo konsolidirano izvješće o stanju FUK-a u 2015. godinu se može očekivati u 2016. godini.

VM je u svibnju 2015. godine na 8. sjednici razmotrilo i usvojilo izvješće SHJ o uvođenju sustava FUK-a i donijelo je zaključak da su institucije BiH dužne primjenjivati podzakonske akte za FUK i unaprijediti sustav FUK sukladno važećem zakonskom okviru.

#### **VM nije imalo sveobuhvatnu informaciju o uspostavi PIFC-a ni iz drugih izvora**

Ograničene informacije o uspostavi PIFC-a u BiH su dolazile i iz drugih izvora, međutim niti jedan izvor informacija nije ponudio cjelovitu informaciju o uspostavi PIFC-a u institucijama BiH. Drugi izvori informacija nisu nudili informacije o svim nerealiziranim aktivnostima, razlozima kašnjenja ili nisu sadržavali prijedloge korektivnih mjera. Provedenim istraživanjima nismo pronašli dokaze da je VM poduzimalo korektivne mjere na temelju informacija iz drugih izvora. Više o navedenom vidjeti u dodatku 16. Informacije o uspostavi PIFC-a iz drugih izvora.

#### **Budući pravci razvoja i uspostave PIFC-a se ne mogu identificirati u dokumentima SHJ**

SHJ nema strateški plan rada institucije, a iz postojećih dokumenata SHJ ne mogu se identificirati budući pravci razvoja i uspostave PIFC-a u institucijama BiH. Standardi internih kontrola za FUK koje je SHJ donijela s druge strane postavljeni su zahtjevi za jasno definiranim i dokumentiranim ciljevima, utvrđenim rizicima i planovima aktivnosti institucije za pitanja za koja su nadležni. Ove standarde u svom poslovanju SHJ nije dosljedno primjenjivala.

Osim Strategije VM za uspostavu PIFC-a, SHJ nije imala strateški plan rada institucije. Svi rokovi za realizaciju aktivnosti iz Akcijskog plana Strategije VM za provedbu PIFC-a su istekli, a AP nikada nije revidiran. Trenutno ne postoji dokument u kojem su definirani jasni i mjerljivi ciljevi te jasan plan pripadajućih aktivnosti daljnje uspostave i razvoja PIFC-a u institucijama BiH.

Iz dokumenata SHJ nije bilo moguće utvrditi kada SHJ planirala donijeti Program obuke za FUK te Smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a.<sup>96</sup> Nigdje nisu definirani ni ciljevi kojim bi navedeni dokumenti trebali doprinijeti niti su definirani rokovi i pokazatelji učinka. Ilustracija kako se to moglo uraditi dana je u Dodatku 17. Ilustracija načina na koji su se nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije VM mogle razraditi u planovima SHJ.

<sup>95</sup> Sukladno ZoF iz 2012. godine SHJ je odgovorna za donošenje smjernica za izvješćivanje o FUK i za pripremu konsolidiranog izvješća o sustavu FUK u institucijama BiH.

<sup>96</sup> Oba dokumente SHJ nije donijela, a u obvezi je sukladno AP Strategije VM za provedbu PIFC-a i ZoF iz 2012. godine.



## 4. ZAKLJUČCI

Sustav financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH nije uspostavljen sukladno zahtjevima EU. Reforma financijskog upravljanja i kontrole nije okončana, a funkcionalna interna revizija nije uspostavljena. Očekivani rezultati značajnog unaprjeđenja financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH na kraju 2014. godine su izostali.

Strategijom VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine planirano je da relevantni pravni okvir za PIFC bude donesen do kraja 2012. godine, a u cijelosti primijenjen do kraja 2014. godine. Kašnjenja su utvrđena u većini planiranih aktivnosti donošenja pravnog i organizacijskog okvira što je uzrokovalo kašnjenje u uspostavi PIFC-a sukladno zahtjevima EU. Obzirom da je veći dio pravnog okvira za reformu FUK-a tek donesen i da je uspostavljeno tek pola planiranih kapaciteta JIR, rezultiralo je minimalnim unaprjeđenjima financijskog upravljanja i kontrola u institucijama BiH.

Dosadašnji tempo u provođenju aktivnosti uspostave PIFC-a ne ohrabruje da će se preostale aktivnosti odvijati potrebnom dinamikom. Kašnjenja u uspostavi PIFC-a sukladno zahtjevima EU predstavlja propuštenu priliku za efikasnije upravljanje i kontrolu u institucijama BiH, pružanje bolje usluge građanima BiH i ispunjavanje obveza BiH iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju.

### 4.1 Pravni okvir za PIFC nije donesen u predviđenim rokovima i nije implementiran

Pet godina nakon donošenja Strategije VM za provedbu PIFC-a, veći dio relevantnog pravnog okvira za uspostavu PIFC-a na državnoj razini ipak je donesen, međutim nije i implementiran. U efikasnosti donošenja pravnog okvira za PIFC, državna razina vlasti BiH je posljednja u odnosu na zemlje iz susjedstva (Hrvatska, Srbija), a prvi u odnosu na entitetske razine vlasti. U periodu od 2000. do 2005. godine definirana je većina zahtjeva EU modela PIFC-a koji su implementirani u tijelima EU, a navedeni su u Vodiču za uspostavu PIFC-a iz 2006. godine.

Sa kašnjenjem od oko 4 godine, krajem 2014. i početkom 2015. godine veći dio pravnog okvira za FUK je donesen, a institucije BiH ga tek trebaju primijeniti. Dokumenti SHJ kojim bi bila definirana politika razvoja osoblja za FUK i način izvješćivanja o sustavu FUK do trenutka obavljanja revizije nisu bili doneseni.

Veći dio propisa koji uređuju uspostavu i rad IR je donesen sa kašnjenjem od skoro dvije godine, međutim utvrđene su slabosti u njihovoj primjeni. Kasni se sa osnivanjem JIR, a sve osnovane JIR ne primjenjuju dosljedno utvrđene standarde i utvrđenu metodologiju za rad IR. Kompletan pravni okvir za IR je donesen sa četiri godine kašnjenja, početkom 2015. godine donesen je Program obuke i certificiranja IR koji se tek treba primjenjivati.

Sa definiranjem odgovornosti i ovlasti SHJ za uspostavu i razvoj PIFC-a se također kasnilo. Sa preko dvije godine kašnjenja donesene su relevantne izmjene ZoF kojim su definirane nadležnosti SHJ za uspostavu i razvoj FUK.

Kašnjenja u donošenju pravnog okvira za uspostavu PIFC uzrokovalo je kašnjenje u početku njihove primjene u institucijama BiH. Sukladno okvirnoj dinamici iz Strategije VM i prema informacijama SHJ, uspostava PIFC-a sukladno zahtjevima EU u institucijama BiH se može očekivati tek 2018. godine, a u entitetskim razinama vlasti BiH i znatno kasnije. Međutim ukoliko se sa primjenom pravnog okvira bude kasnilo koliko i sa njegovim donošenjem, uspostava PIFC-a sukladno zahtjevima EU u institucijama BiH se može očekivati tek 2021. godine, a u entitetima BiH i kasnije. Jednako toliko kasnit će se i u ispunjavanju obveza BiH iz Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU.



## **4.2 Funkcionalan organizacijski okvir za PIFC je djelomično uspostavljen**

Uspostava PIFC-a sukladno zahtjevima EU zahtijeva reorganizaciju javne uprave s ciljem utvrđivanja jasnih decentraliziranih upravljačkih odgovornosti za definirane ciljeve i odobrena financijska sredstva za njihovo postizanje, uspostavu funkcionalno neovisne interne revizije i uspostavu SHJ sa ovlastima i kapacitetima za uspostavu i razvoj PIFC-a. Nalazi revizije ukazuju da ni jedan od definiranih zahtjeva EU nije u cijelosti postignut.

Utvrđene su značajne slabosti u uspostavi decentraliziranih upravljačkih odgovornosti i ovlasti za ciljeve institucija BiH. Uspostavljeni sustav FUK u institucijama BiH pati od brojnih slabosti koje zahtijevaju okončanje drugih paralelnih reformi javne uprave. Institucije BiH imaju izražene probleme u definiranju svojih ciljeva, usklađivanju organizacije spram definiranih ciljeva, te definiranju odgovornosti rukovoditelja organizacijskih jedinica za ciljeve institucije i odobrena proračunska sredstva. Nadzorni i evaluacijski kapaciteti VM su nerazvijeni i VM nije uspostavilo kontrolu nad realizacijom ciljeva institucija BiH nužnu za donošenje odluka o financiranju sukladno rezultatima realizacije ciljeva (programski proračun). Jačanje decentraliziranih upravljačkih odgovornosti i ovlasti za ciljeve zahtijeva jačanje kontrole nad realizacijom ciljeva, a nakon toga i povećanje ovlasti odgovornih rukovoditelja.

U institucijama BiH se ne upravlja preko ciljeva i uspostavljene interne kontrole nisu fokusirane na ciljeve što na kraju rezultira neefikasnom javnom upravom i nenamjenskim trošenjima javnih sredstava. U svom upravljanju odgovorni rukovoditelji gotovo da i ne koriste analize rizika za ciljeve institucija. Aktivnosti definiranja ciljeva, uspostavljanje organizacije i odgovornosti za provođenje procesnih i kontrolnih aktivnosti redovite su obveze i zadaci rukovoditelja u institucijama. Međutim, EU model PIFC-a zahtijeva godišnji, dokumentiran i sistematičan pristup unaprjeđenja sustava FUK zasnovan na analizama rizika za ciljeve institucije. Sukladno donesenim standardima, priručnicima i smjernicama za uspostavu i ažuriranje sustava FUK-a rukovoditelji su dužni u okviru redovitih godišnjih planskih aktivnosti institucije vršiti sistematičnu i dokumentiranu analizu rizika i uspostavljenog sustava FUK s ciljem njegovog unaprjeđenja i izvješćivanja o stanju FUK-a. Temelj za provođenje analize rizika su popisani i opisani svi sustavi i procesi institucije sa jasno utvrđenim ciljevima, rizicima, odgovornostima, procesnim i kontrolnim aktivnostima. Kontrolne aktivnosti osiguravaju da se procesne aktivnosti provode blagovremeno, zadovoljavajuće kvalitetno i sukladno važećim propisima i politikama. Kontrolne aktivnosti koje provjeravaju doprinos procesnih aktivnosti definiranim ciljevima osiguravaju namjensko korištenje sredstava i efikasnost javne uprave.

Odgovornost rukovoditelja je uspostava sustava internih kontrola i uspostava JIR, a odgovornost revizora je ocjena uspostavljenih internih kontrola u izvješćima revizije. Do kraja 2014. godine funkcionalno je uspostavljena tek polovica kapaciteta interne revizije sa ograničenim znanjem i iskustvom nužnim za profesionalnu i efikasnu ocjenu sustava internih kontrola u institucijama BiH. Analizom rada 5 uspostavljenih JIR koje su obavljale funkciju interne revizije u 2013. i 2014. godini utvrđena su odstupanja od propisa koji reguliraju uspostavu i profesionalnost rada IR. Samo je JIR MFT zadovoljila kriterije SHJ za uspostavu funkcionalno neovisne JIR i dosljedno je primjenjivale standarde i metodologiju za rad IR. Uspostavljene jedinice interne revizije su se uglavnom fokusirale na analizu internih kontrola financijskih sustava iako su interne kontrole poslovnih sustava u izvješćima interne revizije lošije ocijenjene. Navedeno ukazuje na nedostatan poznavanje poslovnih sustava institucije uspostavljenih sa svrhom postizanja primarnih ciljeva institucija kao i na slabosti u planiranju revizije.

Kapaciteti SHJ su nedostadni za efikasnu uspostavu i razvoj PIFC-a, a KO SHJ nije funkcionalan od 2011. godine. Nedostadni kapaciteti SHJ i nefunkcioniranje KO SHJ dovelo je do ovisnosti od relevantnih projekata podrške EU i negativno je utjecalo je na dinamiku

uspostave PIFC-a u BiH. Zbog nefunkcioniranja KO SHJ propuštena je prilika za udruživanje ionako ograničenih znanja i iskustva SHJ u BiH, a ugrožen je i harmoniziran pristup uspostave PIFC-a u BiH. Sve navedeno za posljedicu ima kašnjenje u uspostavi PIFC-a i rizik da zahtjevi EU neće biti postignuti na svim razinama vlasti BiH, odnosno da BiH neće ispuniti svoje obveze iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju.

#### **4.3 Sustav razvoja i obuke osoblja je djelomično uspostavljen**

Funkcionalan sustav razvoja i obuke osoblja tek je djelomično uspostavljen. Zbog kašnjenja u donošenju politike razvoja i obuke, još uvijek nije uspostavljen održiv model kontinuirane obuke odgovornog osoblja za FUK i IR. Nepostojanje održivog modela kontinuirane obuke odgovornog osoblja za FUK i IR može ugroziti uspostavu i razvoj PIFC-a u institucijama BiH.

Politika razvoja i obuke IR je utvrđena u dokumentima SHJ. U dokumentima SHJ definirani su kriteriji za upošljavanje internih revizora i osiguran je nadzor nad primjenom istih preko davanja suglasnosti na Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji, te suglasnosti za prijem rukovoditelja JIR. Sa značajnim kašnjenjem, početkom 2015. godine, SHJ je donijela Program obuke i certifikacije IR, međutim još uvijek je nejasno na koji način SHJ planira organizirati operativno provođenje kontinuiranih programa obuke. Brojne obuke za uposlene IR su bile osigurane kroz relevantne projekte podrške EU i na komercijalnoj osnovi. Međutim, većina revizora tek je uposlena i tek treba da se uposli. Kašnjenje u uspostavi JIR rezultiralo je time da je tek manji broj revizora prošao obuke organizirane u okviru projekata EU i kroz rad stekao relevantna znanja i iskustva. Jednako tako mali je broj i imenovanih rukovoditelja JIR koji su odgovorni za utvrđivanje godišnjih planova obuke za svoje revizore. Pojedini interni revizori smatraju da je nužno uraditi analiza potreba za obukama i na temelju istih planirati obuke i radionice za revizore koje će odgovarati različitom iskustvu i potrebama uposlenih revizora. Utvrđena odstupanja od primjene standarda i metodologije za rad IR potvrđuju potrebu organizacije dodatnih obuka za IR, te susreta i radionica na kojim će se vršiti razmjena znanja i iskustava internih revizora.

Za razliku od IR, SHJ u svojim dokumentima nije definirala politiku razvoja i obuke osoblja odgovornog za FUK. Kontinuiran i održiv model obuke za FUK nije uspostavljen. Početne obuke i prezentacije za reformu FUK u okviru projekata EU nisu organizirane za sve institucije BiH, niti su im uvijek prisustvovali odgovorni predstavnici iz institucija. Zbog navedenog propuštena je prilika da se rukovoditelji institucija upoznaju sa zahtjevima za uspostavu efikasnog sustava FUK-a. Kroz svoja istraživanja i u razgovorima sa rukovoditeljima iz institucija iz uzorka, revizije je utvrdila zavidnu razinu nepoznavanja koncepta financijskog upravljanja i kontrole, načina njegove uspostave i ažuriranja te načina na koji se koristi angažman interne revizije.

Utvrđivanjem odgovarajuće politike razvoja i obuke osoblja odgovornog za FUK suzit će se prostor za improvizacije i formalno ispunjavanje obveza. Bez definiranog programa obuke ne može se znati koje teme i pitanja su relevantne za obuke za FUK. Bez utvrđenog minimuma potrebnih obuka i znanja neće se osigurati da institucije imaju barem jednog uposlenog koji će znati kako uspostaviti i ažurirati efikasan sustav FUK, te na koji način koristiti internu reviziju. Bez definiranja načina na koji se planiraju buduće kontinuirane obuke za FUK nepoznanica je hoće li za relevantne obuke biti odgovorna ADS, SHJ, MFT, neka druga institucija ili komercijalne firme i udruženja na temelju definiranog programa obuke.

SHJ ima ograničenu dostupnost osoblju sa relevantnim znanjima i iskustvima nužnim za uspostavu i razvoj PIFC-a. Samo su dva službenika stručnih službi SHJ imali priliku da u okviru relevantnih projekata EU steknu znanja nužna za uspostavu i razvoj PIFC-a. KO SHJ ne funkcionira i razmjena znanja i iskustava tri SHJ u BiH nije osigurana. Oslanjanje na znanja i

iskustva relevantnih međunarodnih projekta podrške ovisi od njihove dostupnosti i od dinamike njihove realizacije. Oslanjanje na međunarodne projekte podrške ne može biti dugoročno rješenje za razvoj PIFC-a u BiH. Dugoročno, institucije u BiH trebaju biti odgovorne za uspostavu i razvoj PIFC-a u BiH.

#### **4.4 Uspostavljeni sustav nadzora i izvješćivanja nije pružio cjelovitu informaciju o uspostavi PIFC-a**

VM nije raspolagalo cjelovitim informacijama o realizaciji aktivnosti uspostave PIFC-a. Kao posljedica navedenog mali je broj korektivnih mjera i aktivnosti koje je VM donijelo, a koje su mogle doprinijeti efikasnijoj uspostavi PIFC-a u institucijama BiH. SHJ nije izvješćivala VM o realizaciji aktivnosti definiranih akcijskim planom Strategije VM za provedbu PIFC-a, niti je kada su relevantni rokovi istekli predložila revidirani akcijski plan. Strategijom VM i pripadajućim akcijskim planom postavljeni su jasni zahtjevi za izvješćivanje u pogledu aktivnosti i rokova koje SHJ nije vršila. Ukoliko se ne utvrdi revidirani akcijski plan za implementaciju preostalih aktivnosti uspostave PIFC-a u institucijama BiH i ukoliko se o istom VM ne bude izvješćivalo, primjena propisa za PIFC, uspostava i razvoj PIFC-a u institucijama BiH bit će ugrožena.

SHJ nije uspostavila zadovoljavajući nadzor i izvješćivanje o primjeni standarda interne kontrole i interne revizije u institucijama BiH. Bez uspostavljenog nadzora nad primjenom relevantnih standarda SHJ neće imati informacije nužne za daljnji razvoj PIFC-a u institucijama BiH, a bez uspostavljenog izvješćivanja VM o primjeni relevantnih standarda izostat će korektivne mjere VM nužne za uspostavu i razvoj PIFC-a u institucijama BiH.

SHJ nije uspostavila nadzor i izvješćivanje nad uspostavom sustava FUK u institucijama BiH. SHJ nije donijela smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a u institucijama BiH niti je pripremala konsolidirano izvješće o stanju sustavu FUK-a u institucijama BiH, a što joj je Zakonom utvrđena obveza od 2012. godine. Kao posljedica navedenog propuštena je prilika da se VM informira o primjeni standarda internih kontrola u institucijama BiH i da se poduzmu korektivne mjere i aktivnosti ka njihovom unaprjeđenju.

SHJ je 2011. godine uspostavila sustav nadzora i izvješćivanja o uspostavi i radu JIR u institucijama BiH. Uspostavljeni nadzor i izvješćivanja osigurao je informacije o uspostavi funkcionalno neovisne IR međutim ne i informacije o primjeni standarda IR. Od 2012. godine VM je preko Konsolidiranog izvješća za IR izvješćivano o uspostavi funkcionalno neovisnih JIR u institucijama BiH i VM je poduzimalo korektivne mjere za ubrzanje uspostave JIR u institucijama BiH. Međutim uspostavljeni nadzor i izvješćivanje o internoj reviziji nisu adresirali probleme nedosljedne primjene standarda i metodologije za rad internih revizora. Kao posljedica navedenog izostale su korektivne mjere SHJ i VM koje bi otklonile ove probleme.

Interni revizori dužni su dosljedno primjenjivati standarde IR jer samo tako mogu očuvati svoju neovisnost i profesionalni integritet. Rukovoditelji u institucijama BiH još uvijek nedovoljno razumiju način na koji se IR može angažirati i koristi koje mogu imati od JIR. Interni revizori ne bi trebali prihvaćati angažmane kojim će ugroziti svoju neovisnost i profesionalni integritet. Primaran zadatak i odgovornost internih revizora je jasna ocjena revidiranih sustava internih kontrola koje su rukovoditelji uspostavili. Mišljenje o sustavima upravljanja i kontrole mogu se izražavati samo u izvješću o reviziji koja je provedena sukladno utvrđenom metodologijom za rad IR. Revizori ne bi trebali prihvaćati angažmane kojim bi preuzeli odgovornost rukovoditelja, oni ne bi trebali učestvovati u izradi propisa i procedura, ne bi trebali iznositi konstatacije o pojedinačnim slučajevima, situacijama i o radu pojedinaca izvan izvješća o provedenoj reviziji i izvan konteksta revidiranog sustava internih kontrola.



## 5. PREPORUKE

S ciljem da se osigura potrebna dinamika u uspostavi i razvoju PIFC-a u institucijama BiH, na temelju provedene revizije, revizorskih nalaza i zaključaka, Ured za reviziju je pripremio preporuke za Vijeće ministara BiH, Središnju harmonizacijsku jedinicu BiH, institucije BiH i jedinice interne revizije u institucijama BiH. Preporuke imaju za cilj da se njihovom implementacijom osigura uspješna realizacija Strategije VM za provedbu PIFC-a, te da se unaprijedi sustav financijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u institucijama BiH.

### **Preporuke Vijeću ministara BiH**

- 1. Predstavnici VM BiH bi na sjednicama Fiskalnog vijeća BiH trebali adresirati problem nefunkcioniranja KO SHJ i kašnjenja u provođenju aktivnosti uspostave PIFC-a u BiH***

KO SHJ odgovoran je za harmoniziranu uspostavu, provedbu i razvoj PIFC-a u BiH. Zbog njegovog nefunkcioniranja ugrožena je dinamika aktivnosti uspostave PIFC-a u institucijama BiH, ali i dinamika uspostave PIFC-a u cijeloj BiH što je preuzeta obveza BiH iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU. Ministri financija sve tri razine vlasti u BiH su članovi Fiskalnog vijeća, a njima odgovaraju rukovoditelji SHJ, te su u mogućnosti utvrditi i riješiti probleme zbog kojih KO SHJ ne funkcionira.

- 2. Vijeće ministara treba osigurati jačanje kapaciteta SHJ za uspostavu i razvoj PIFC-a u institucijama BiH***

Potrebno je ojačati kapacitete SHJ za razvoj i uspostavu PIFC-a sukladno iskazanim potrebama SHJ za sredstvima i za angažman osoba sa potrebnim znanjima i iskustvom. S obzirom da uspostava PIFC-a nije jednokratna aktivnost i da razvoj PIFC-a zahtijeva kontinuirane aktivnosti nadzora, obuke i predlaganje mjera za razvoj PIFC-a neovisno od međunarodnih projekata podrške, SHJ treba imati na raspolaganju kapacitete za provođenje ovih aktivnosti.

- 3. VM treba okončati započete reforme koje će omogućiti da se odluke o financiranju institucija donose na temelju rezultata realizacije ciljeva***

VM treba intenzivirati započete reformske aktivnosti koje će im osigurati kontrolu nad realizacijom ciljeva i omogućiti da se proračun donosi na temelju rezultata realizacije ciljeva i pripadajućih programa. Većina započetih reformi poput unaprjeđenja strateškog planiranja i upravljanja, usvajanje programskog proračuna i upravljanja učincima državnih službenika ima za cilj jačanje decentraliziranih upravljačkih odgovornosti za ciljeve VM. Da bi se ove reforme uspješno okončale, VM mora ojačati svoje nadzorne i evaluacijske kapacitete koji će im omogućiti kontrolu nad realizacijom ciljeva i kojim će se naglasiti odgovornosti rukovoditelja institucija.

- 4. VM treba poduzeti mjere koje će osigurati da se organizacijska struktura institucija brže prilagođava ciljevima institucija***

Institucije BiH su neefikasne u uspostavi funkcionalne organizacijske strukture koja odgovara definiranim ciljevima institucije, između ostalog i zbog dugog trajanja procedure izmjena Pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. VM treba poduzeti mjere koje će osigurati efikasnost ovog procesa, te mjere koje će osigurati da pravilnici odgovaraju ciljevima institucije, broju uposlenih i raspoloživim proračunskim sredstvima. VM treba razmotriti mogućnost ukidanja prakse davanja suglasnosti na pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Davanjem suglasnosti na pravilnike o organizaciji, VM preuzima odgovornost za neefikasnost procesa izmjene pravilnika, ali i za doneseni pravilnik i uspostavljenu



organizaciju institucije. Rukovoditelji institucija su odgovorni za organizaciju, upravljanje i proračun institucije.

## **Preporuke Središnjoj harmonizacijskoj jedinici BiH**

### **1. SHJ treba izvješćivati VM o uspostavi, provedbi i razvoju PIFC-a**

SHJ za VM treba pripremati sveobuhvatno godišnje izvješće o uspostavi, provedbi i razvoju PIFC-a u institucijama BiH te o radu KO SHJ. Kopiju ovog izvješća SHJ treba dostavljati i Uredu za reviziju institucija BiH. Izvješće treba sadržavati informacije o realizaciji aktivnosti definiranih akcijskim planom Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH, informaciju o eventualnim problemima i kašnjenjima, informacije o radu KO SHJ, te informaciju o napretku institucija BiH u uspostavi PIFC-a, sukladno definiranoj obvezi BiH iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU.

### **2. SHJ treba pripremiti revidirani akcijski plan za provedbu PIFC-a u institucijama BiH**

Obzirom da su svi relevantni rokovi za uspostavu PIFC-a u instancijama BiH istekli 2014. godine, SHJ treba pripremiti i VM predložiti revidirani akcijski plan u koje će uvrstiti nerealizirane aktivnosti sa novim rokovima za njihovu realizaciju, ali i aktivnosti ažuriranja postojećih podzakonskih akata poput standarda interne revizije. Revidirani akcijski plan nužan je kako bi se upravljalo daljim procesom uspostave i razvoja PIFC-a, vršio nadzor i stvorila svijest o obavezama koje proizlaze iz ove reforme. Također, preciziranjem daljih aktivnosti koje se trebaju poduzeti, određivanjem rokova za implementaciju kao i usvajanje ovih dokumenata od VM doprinijet će da se uspostava i razvoj PIFC-a razumije kao kontinuirani proces, a ne kao jednokratna aktivnosti.

### **3. SHJ treba unaprijediti nadzor i izvješćivanje o primjeni standarda internih kontrola i interne revizije u institucijama BiH**

SHJ treba čim prije donijeti smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a u institucijama BiH i pripremati konsolidirana godišnja izvješća o sustavu FUK koja će sadržavati informacije o primjeni standarda internih kontrola u institucijama BiH. Uspostavljeni nadzor i izvješćivanje o radu interne revizije u institucijama BiH potrebno je unaprijediti na način da se uspostavi i nadzor nad primjenom standarda i metodologije za rad interne revizije. SHJ može u godišnji upitnik za JIR, a na temelju kojeg se priprema konsolidirano izvješće interne revizije, ugraditi pitanja koji se tiču nadzora nad primjenom standarda i metodologije interne revizije.

### **4. SHJ u svojim dokumentima treba definirati politiku razvoja i obuke osoblja odgovornog za FUK i IR**

Politika razvoja i obuke osoblja podrazumijeva definiranje programa obuke i definiranje održivog modela razvoja i obuke koji će osigurati kontinuiranu obuku osoblja odgovornog za FUK i IR. SHJ treba definirati politiku razvoja osoblja odgovornog za FUK, utvrditi program obuke za FUK, te utvrditi načina na koji će se osigurati kontinuirane obuke za odgovorne osobe za FUK i IR u svim institucijama BiH. SHJ bi trebala razmotriti mogućnost organizacije susreta i radionica na kojim će se vršiti razmjena znanja i iskustava internih revizora.

SHJ u svojim planovima treba precizirati relevantne operativne ciljeve za razvoj i obuku osoblja, odgovornosti, rizike, aktivnosti, rokove i pokazatelje učinka za njihovu realizaciju. Na isti način SHJ dužna je razraditi i preostale aktivnosti uspostave i razvoja PIFC-a u institucijama BiH. SHJ je dužna, na primjeru svog poslovanja ispuniti zahtjeve koje je utvrdila u standardima internih kontrola.

## **Preporuke institucijama BiH**

### **1. *Rukovoditelji institucija BiH trebaju utvrditi jasnu misiju i ciljeva institucije te unutar institucije utvrditi jasnu organizaciju i odgovornosti za realizaciju ciljeva institucije***

Realizacija ove preporuke zahtijeva od rukovoditelja institucija da analiziraju definiranu misiju i ciljeve institucije, te da osiguraju njihovu usuglašenost u svim planskim dokumentima i u izjavi o odgovornosti za ciljeve koju potpisuju. Sukladno definiranim ciljevima institucije, rukovoditelji institucije su dužni uspostaviti funkcionalnu organizaciju sa jasno utvrđenim odgovornostima i ovlastima rukovoditelja organizacijskih jedinica za realizaciju ciljeva institucije, za angažirana sredstva i za interne kontrole.

### **2. *Rukovoditelji institucija BiH od rukovoditelja glavnih organizacijskih jedinica trebaju tražiti popis i opis poslovnih sustava i procesa za koje su odgovorni***

Realizacija ove preporuke zahtijeva da rukovoditelji organizacijskih jedinica popišu i opišu sustave i procese za koje su odgovorni. Opisi sustava i procesa trebaju sadržavati jasno definirane ciljeve, rizike i odgovornosti za rezultate, procesne i kontrolne aktivnosti. Opisi se trebaju redovito ažurirati spram promjena u ciljevima i organizaciji institucije, a koristit će se za analize rizika, unaprjeđenje internih kontrola, te za pripremu planova interne revizije.

### **3. *Rukovoditelji institucija trebaju osigurati da se upravljanje rizicima ugradi u redovite planske procese institucije i da se na temelju provedenih analiza rizika unaprijedi sustav upravljanja i kontrola institucije***

EU model PIFC-a zahtijeva godišnji, dokumentiran i sistematičan pristup unaprjeđenja sustava FUK zasnovan na analizama rizika za ciljeve institucije. Sukladno donesenim standardima, priručnicima i smjernicama za uspostavu i ažuriranje sustava FUK-a rukovoditelji su dužni, u okviru redovitih godišnjih planskih aktivnosti institucije, vršiti sistematičnu i dokumentiranu analizu uspostavljenog sustava FUK s ciljem njegovog unaprjeđenja i izvješćivanja o stanju FUK-a. Temelj za provođenje analize rizika su popisani i opisani svi sustavi i procesi institucije sa jasno utvrđenim ciljevima, rizicima, odgovornostima, procesnim i kontrolnim aktivnostima.

### **4. *Institucije BiH trebaju okončati aktivnosti uspostave i kadrovskog popunjavanja JIR-a***

Ovo podrazumijeva da sve institucije, kod kojih je predviđeno osnivanje jedinice interne revizije, poduzmu, što hitnije, sve potrebne korake na izmjenama pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, pribavljanju potrebnih mišljenja, te da krenu u procedure upošljavanja internih revizora.

### **5. *Institucije BiH trebaju kreirati okruženja za neometano obavljanje funkcije interne revizije sukladno usvojenim standardima i metodologijom za rad interne revizije***

Realizacija ove preporuke podrazumijeva bolju informiranost rukovoditelja u institucijama sa funkcijom, značajem i načinom angažmana interne revizije u instituciji. Rukovoditelji u institucijama su dužni poštivati propise koji reguliraju rad i način angažmana internih revizora te su dužni osigurati neometano vršenje funkcije interne revizije. Od revizora se ne bi trebali zahtijevati angažmani kojim će narušiti neovisnost i profesionalni integritet revizora. Angažmani na pripremi propisa i procedura, te mišljenja o pojedinačnim situacijama i pojedincima od revizora se ne mogu očekivati. Od revizora se, sukladno planovima revizije i putem pojedinačnih naloga za pokretanje revizije, mogu očekivati izvješća revizije sa ocjenom revidiranog sustava internih kontrola. U obavljanju funkcije interne revizije, revizorima je

potrebno osigurati neometan pristup dokumentaciji i potpunu saradnju svih uposlenih. Ovo se posebno odnosi na slučaj Predsjedništva BiH koje treba omogućiti neometanu provedbu interne revizije nadležnoj jedinici interne revizije MFT.

## **Preporuke jedinicama interne revizije**

### **1. JIR su dužne dosljedno poštivati standarde i metodologiju za rad interne revizije**

JIR su dužne dosljedno poštivati standarde i metodologiju za rad interne revizije kako bi očuvale neovisnost i profesionalni integritet interne revizije. Primaran zadatak i odgovornost internih revizora je jasna ocjena revidiranih sustava internih kontrola koje su rukovoditelji uspostavili. Mišljenje o sustavima upravljanja i kontrole mogu se izražavati samo u izvješću o reviziji koja je provedena sukladno utvrđenom metodologijom za rad IR. Revizori ne bi trebali prihvaćati angažmane kojim bi preuzeli odgovornost rukovoditelja, oni ne bi trebali učestvovati u izradi propisa i procedura, ne bi trebali iznositi konstatacije o pojedinačnim slučajevima, situacijama i o radu pojedinaca izvan izvješća o provedenoj reviziji i izvan konteksta revidiranog sustava internih kontrola.

### **2. Rukovoditelji JIR dužni su planirati obuke internih revizora i provoditi kontrolu kvaliteta provođenja revizije**

Ovo podrazumijeva da rukovoditelji jedinica interne revizije izrađuju planove obuke internih revizora kao i da provode kontrolu kvaliteta procesa revizije i izvješća o reviziji. Kontrolu kvaliteta potrebno je provoditi sukladno utvrđenoj metodologiji za rad interne revizije što podrazumijeva postojanje pisanog traga da je kontrola kvalitete provedena.

### **3. JIR trebaju unaprijediti planiranje revizije i više se posvetiti internim kontrolama poslovnih sustava institucije**

Interne kontrole poslovnih sustava iz nadležnosti institucije se rjeđe revidiraju iako su lošije ocijenjeni od finansijskih sustava institucije. JIR trebaju se bolje upoznati sa poslovnim sustavima i ciljevima institucije i više ih obrađivati u svojim analizama rizika na temelju kojih se pripremaju godišnji i strateški planovi revizije. Ukoliko dostupna relevantna dokumentacija institucije koja uređuje organizaciju i rad institucije ne sadrži dostatne informacije o poslovnim sustavima, njihovim ciljevima i uspostavljenim internim kontrolama, nedostajuće informacije revizori trebaju osigurati u intervjuima sa odgovornim rukovoditeljima i državnim službenicima.

Tim revizije učinka:

Rukovoditeljica  
Odjela revizije učinka

**Fadila Ibrahimović**

**Danijel Čolo,**  
voditelj tima

Danijel Čolo

Fadila Ibrahimović

**Radivoje Jeremić,**  
revizor učinka

Radivoje Jeremić

**Eldina Pleho,**  
revizorica učinka

Eldina Pleho

## DODACI

1. Dodatak 1. Kriterij revizije
2. Dodatak 2. Zahtjevi EU i reforma PIFC-a u EU, BiH i u zemljama iz okruženja
3. Dodatak 3. Standardi i pretpostavke za efikasan FUK
4. Dodatak 4. Način ocjenjivanja sustava internih kontrola FUK-a u izvješćima interne i eksterne revizije
5. Dodatak 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i aktivnosti u BiH
6. Dodatak 6. Slabosti u uspostavi struktura upravljačke odgovornosti za ciljeve institucija
7. Dodatak 7. Pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH i u Švedskoj
8. Dodatak 8. Primjena definiranih standarda efikasnog FUK-a u institucijama BiH
9. Dodatak 9. Donošenje i implementacija pravnog okvira za FUK
10. Dodatak 10. Definiranje politike razvoja i obuke osoblja za FUK i IR
11. Dodatak 11. Ocjene sustava internih kontrola u izvješćima financijske revizije Ureda za reviziju institucija BiH
12. Dodatak 12. Uspostava funkcionalno neovisnih jedinica interne revizije
13. Dodatak 13. Analiza funkcionalnosti jedinica interne revizije
14. Dodatak 14. Odgovornost i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a
15. Dodatak 15. Kašnjenja SHJ u donošenju pravnog okvira za FUK i IR
16. Dodatak 16. Informacije o uspostavi PIFC-a iz drugih izvora
17. Dodatak 17. Ilustracija načina na koji su se nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije VM mogle razraditi u planovima SHJ



## Dodatak 1. Kriterij revizije

Za potrebe provođenja ove revizije, revizijski tim razradio je tri modela kriterija revizije:

- kriterij za aktivnosti uspostave PIFC sukladno EU zahtjevima,
- kriterij za funkcionalan i efikasan sustava FUK-a, i
- kriterij za funkcionalnu internu reviziju.

Ovi modeli predstavljaju željeno stanje koje se trebalo postići aktivnostima uspostave Javnih internih financijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH.

Revizija je izvore kriterija tražila u materijalima EU dostupnim na službenim web stranicama i u kojim su definirani zahtjevi za uspostavu PIFC-a.<sup>97</sup> Kao izvor za kriterije revizije koristili su se i Strategija VM i akcijski plan za provedbu PIFC-a u institucijama BiH<sup>98</sup>, relevantni zakoni<sup>99</sup> i podzakonski akti SHJ koji reguliraju ovu oblast<sup>100</sup>, te drugi propisi i ciljevi vezanih reformskih aktivnosti javne uprave u BiH.

**Kriterij za aktivnosti uspostave PIFC sukladno EU zahtjevima je slijedeći model:**

*Uspostava Javnih internih financijskih kontrola (PIFC-a) u institucijama BiH se vrši na temelju usvojene Strategije VM u kojem je definiran koncept i rokovi provedbe PIFC-a u institucijama BiH. Definirani koncept provedbe PIFC-a u institucijama BiH podrazumijeva blagovremenu uspostavu organizacijskih okvira, razvoj pravnog okvira i definiranje politike razvoja i obuke osoblja odgovornog za uspostavu i razvoj PIFC-a.*

*Uspostava organizacijskih okvira u definiranim rokovima podrazumijeva utvrđivanje jasnih decentraliziranih upravljačkih odgovornosti i ovlasti u institucijama BiH, uspostavu Središnje harmonizacijske jedinice (SHJ) sa kapacitetima i ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a, te uspostavu funkcionalno neovisnih i profesionalnih jedinica interne revizije (JIR).*

*Pravni okvir za PIFC je donesen u predviđenom roku i implementiran je u potpunosti. Razvoj pravnog okvira podrazumijeva donošenje zakona u kojim su definirana temeljna načela za uspostavu i uvođenje PIFC-a (načelo rukovodne odgovornosti za upravljanje i kontrolu, načelo funkcionalno neovisne interne revizije i načelo harmoniziranog pristupa u uvođenju PIFC-a). Ovim zakonima su definirane odgovornosti i ovlasti SHJ za razvoj pravnog okvira za PIFC, te nadzor i izvješćivanje VM o uspostavi i ažuriranju PIFC-a u institucijama BiH sukladno prihvaćenim standardima kontrola i interne revizije. SHJ je sukladno definiranim rokovima VM pripremila i objavila podzakonske akte nužne za uspostavu FUK i IR. Za FUK definirana je izjava o odgovornosti rukovoditelja za ciljeve institucija, doneseni su standardi efikasnih internih kontrola, priručnici i smjernice za uspostavu i ažuriranje sustava FUK. Za IR usvojeni*

<sup>97</sup> Materijali EU na kojim su utemeljeni kriteriji revizije su: Vodič za uspostavu PIFC-a GD za proračun EK - "Welcome to the Wworld of PIFC", European Commission, 2006. dokument dostupan na [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf); PIFC- javna interna financijska kontrola, De Koning, Robert, 2007, dokument dostupan na: <http://www.pifc.eu/translations/Pifc-Bosnian.pdf>, kao i drugi dokumenti EU dostupni na [http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm) i na [http://ec.europa.eu/dgs/internal\\_audit/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/index_en.htm)

<sup>98</sup> Strategija za provođenje javne interne financijske kontrole (PIFC-a) u institucijama BiH, usvojena na 110. sjednici VM održanoj 30.12.2009. i dostupna na [http://www.vijeceministara.gov.ba/akti/prijedlozi\\_zakona/default.aspx?id=9816&langTag=bs-BA](http://www.vijeceministara.gov.ba/akti/prijedlozi_zakona/default.aspx?id=9816&langTag=bs-BA)

<sup>99</sup> Zakon o internoj reviziji institucija BiH iz 2008. godine (Službeni glasnik BiH 27/08 i 32/12) i Zakon o financiranju institucija BiH, relevantne izmjene za reformu financijskog upravljanja i kontrola iz 2012. godine (Službeni glasnik BiH 42/12).

<sup>100</sup> Priručnici, smjernice, standardi internih kontrola i interne revizije relevantni za FUK i IR, dostupni na [http://www.mft.gov.ba/hrv/index.php?option=com\\_content&view=article&id=674&Itemid=185](http://www.mft.gov.ba/hrv/index.php?option=com_content&view=article&id=674&Itemid=185)

su standardi IR, donesene su instrukcije nužne za uspostavu JIR i utvrđena je metodologija za rad JIR (kodeks, priručnik, povelja, sporazum i dr.).

Definirana je politika razvoja i obuke osoblja odgovornog za uspostavu i razvoj PIFC-a u institucijama BiH. Politika razvoja i obuke osoblja podrazumijeva definiranje programa obuke i definiranje održivog modela razvoja i obuke koji će osigurati kontinuiranu obuku osoblja odgovornog za FUK i IR. Organizirane su i održane početne prezentacije i obuke na kojim su odgovorni predstavnici svih institucija upoznati sa temeljnim zahtjevima reforme FUK-a i uspostave IR u institucijama BiH. Uspostavljeni sustav kontinuirane obuke osigurava razumijevanje zahtjeva standarda interne kontrole i interne revizije, te je dostupan odgovornom osoblju za FUK i IR. SHJ su na raspolaganju osobe sa znanjima i iskustvima nužnim za efikasnu uspostavu i razvoj PIFC-a sukladno EU zahtjevima.

SHJ izvješćuje VM o realizaciji akcijskog plana Strategije VM za provedbu PIFC-a, a u slučaju utvrđenih odstupanja, VM predlaže revidirani akcijski plan. SHJ je definirala sustav nadzora i izvješćivanja o primjeni standarda kontrole i interne revizije u institucijama BiH na temelju čega poduzima i predlaže VM daljnje mjere za uspostavu i razvoj PIFC-a.

#### **Kriterij za funkcionalan i efikasan sustav FUK-a je slijedeći model:**

Uspostavljen je sustav javne uprave sa jasnim i decentraliziranim odgovornostima i ovlastima za ciljeve VM i financijska sredstva odobrena za njihovo postizanje. U institucijama BiH se primjenjuje upravljanje zasnovano na rezultatima što podrazumijeva da su u planskim dokumentima jasno utvrđeni ciljevi, odgovornosti, aktivnosti, pokazatelji uspjeha i rokovi što olakšava nadzor, evaluaciju i izvješćivanje o rezultatima poslovanja institucija. VM imaju razvijene nadzorne i evaluacijske kapacitete nad realizacijom ciljeva institucija. Proračun institucija se odobrava na temelju programskih proračunskih zahtjeva sa jasno utvrđenim ciljevima, odgovornostima, aktivnostima i pokazateljima učinka koji su usuglašeni u svim planskim dokumentima institucije. Na navedeni način utvrđena je jasna odgovornost rukovoditelja organizacijskih jedinica za financijska sredstva koja se koriste za postizanje ciljeva institucije i moguće je utvrditi koliko su koštali rezultati aktivnosti za postizanje ciljeva institucije.

Institucije u svojim planskim dokumentima imaju jasno definiranu misiju i strateške ciljeve institucije sukladno definiranim nadležnostima institucije. Organizacija institucija je funkcionalno usuglašena sa ciljevima institucije i utvrđene su jasne odgovornosti i ovlasti rukovoditelja organizacijski jedinica za ciljeve institucije i sredstva kojim se financira njihovo postizanje. Rukovoditelji organizacijskih jedinica institucije sačinili su dokument mape procesa u kojem su opisali sustave i procese za koje su odgovorni. Opisi sustava i procesa sadrže jasno definirane ciljeve, rizike i odgovornosti za rezultate, procesne i kontrolne aktivnosti. Opisi se redovito ažuriraju, a koriste se za analize rizika i unaprjeđenje internih kontrola. U institucijama BiH osigurana je provedba revizije sustava internih kontrola.

Institucije u okviru svojih godišnjih planskih aktivnosti provode sveobuhvatnu analizu poslovanja i rezultata rada institucije koja je sistematična, dokumentirana i obuhvaća sve glavne sustave i procese u instituciji. Integralni dio ove analize je i analiza rizika za ciljeve institucije. Rezultati sveobuhvatne analiza poslovanja institucije koristi se za redefiniranje ciljeva institucije u strateškim i godišnjim planovima rada institucije, redefiniranje aktivnosti, organizacije i odgovornosti u instituciji, te za usklađivanje i unaprjeđenje sustava internih

kontrola institucije.<sup>101</sup> Rezultati analize rizika za ciljeva institucije su dokumentirani i primarno se koriste za planove unaprijeđenja sustava internih kontrola i planove integriteta institucije.

**Kriterij za funkcionalnu internu reviziju je slijedeći model:**

*Rukovoditelji institucija koji ispunjavaju kriterije za uspostavu JIR su blagovremeno poduzeli aktivnosti izmjene pravilnika o organizaciji s ciljem definiranja funkcionalno neovisnih JIR. Odgovorne institucije su uposlile interne revizore sukladno definiranim kriterijima SHJ i odobrenom pravilniku o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Sve predviđene JIR su uspostavljene u definirani rokovima i obavljaju funkciju IR, odnosno objavljuju izvješća revizije.*

*Odmah nakon upošljavanja, interni revizori su poduzeli aktivnosti planiranja i provođenja interne revizije sustava internih kontrola. Interni revizori u svom radu dosljedno primjenjuju utvrđene standarde i metodologiju za rad IR.*

*U institucijama u kojim se planira provođenje revizije, JIR sa rukovoditeljima institucija imaju potpisane povelje i sporazum o vršenju funkcije interne revizije. Rukovoditelji institucija, potpisali su povelje i sporazume, razumiju ulogu, funkciju i način angažmana IR, te su revizorima osigurali dostupnost relevantne dokumentacije i osoblja.*

*Revizori reviziju provode na temelju planova revizije ili na temelju naloga rukovoditelja za pokretanje revizije. Prije pripreme godišnjih i strateških planova revizije revizori su proveli analizu rizika za ciljeve institucije. Revizori su, na temelju dostupne dokumentacije i u suradnji sa odgovornim rukovoditeljima, utvrdili misiju institucije, identificirali su glavne poslovne i financijske sustave i procese institucije kao i pripadajuće ciljeve za koje su proveli analizu rizika. Na temelju provedene analize rizika u planovima su definirani poslovni i financijski sustavi koji će biti revidirani. Rukovoditelji institucije su odobrili planove revizije.*

*U procesu provođenja pojedinačnih revizija, interni revizori su, sukladno definiranoj metodologiji, proveli odgovarajući postupak planiranja, provođenja i izvješćivanja o revidiranim sustavima internih kontrola. Revizori su jasno definirali poslovne i kontrolne ciljeve revidiranog sustava i u izvješćima su dali jasnu ocjenu revidiranog sustava internih kontrola. Rukovoditelji JIR su planirali obuke za interne revizore i provodili kontrolu kvaliteta pripremljenih izvješća.*

*Revizori nisu prihvaćali angažman na poslovima i zadacima koji bi ugrozili njihovu neovisnost i profesionalni integritet, sukladno standardima i smjernicama za rada IR. Revizori nisu provodili aktivnosti kojim bi preuzeli odgovornost rukovoditelja, nisu učestvovali u pripremi i izradi propisa i procedura kojim se uređuje FUK institucije. Revizori izvan izvješća o provedenoj reviziji i izvan konteksta revidiranog sustava nisu iznosili mišljenja o pojedinačnim slučajevima, situacijama i o radu pojedinaca.*

---

<sup>101</sup> "Interne kontrole treba da su ugrađene, a ne nadograđene na procese institucije. Ugrađivanjem internih kontrola one postaju dijelom i integrirane su sa osnovnim procesima upravljanja, planiranjem, izvršavanjem i monitoringom." str.6. INTOSAI GOV 9100, iz 2004. godine.



## **Dodatak 2. Zahtjevi EU i reforma PIFC-a u EU, BiH i u zemljama iz okruženja**

### **Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a**

Proces europskih integracija zahtijeva uspostavu PIFC-a prema EU modelu. Tijela EU, članice EU kao i zemlje koje to žele biti u posljednjih deset godina provele su ili provode reformu javnih internih financijskih kontrola.

Smjernicama Generalne Direkcije za proračun EU uvođenje PIFC-a se vrši u dvije faze i četiri aktivnosti. Prva faza obuhvaća aktivnost konceptualizacije ili definiranje načina uspostave PIFC-a, a druga faza obuhvaća tri aktivnosti: uspostavu organizacijskih okvira, uspostavu pravnog okvira i definiranje politike razvoja osoblja.<sup>102</sup> Aktivnosti druge faze su međusobno povezane i iskustva govore da ih je nužno započeti odmah nakon definiranja koncepta uspostave PIFC-a (donošenje strategije ili sličnog dokumenta u kojem je definirana politika uspostave PIFC-a).

Zahtjev EU je da uspostava PIFC mora biti utemeljena na relevantnom zakonskom okviru. Kao i drugi reformski procesi, uvođenje PIFC-a zahtijeva jaku posvećenost promjenama, a prihvaćanje promjena se osigurava donošenjem zakona koji će pokrivati relevantna pitanja bitna za FUK i IR. EU kao dobru praksu prepoznaje donošenje jednog krovnog zakona koji će sadržavati osnovna načela PIFC-a<sup>103</sup>, na temelju kojih će se donijeti drugi propisi nužnih za uspostavu i provođenje PIFC-a. Međutim, za EU prihvatljiva su i druga rješenja kojim će se osigurati da uspostava PIFC bude utemeljena na zakonu. Tako je u BiH primijenjeno je rješenje da se okvir za FUK i IR definira u dva odvojena zakona, na temelju kojih će SHJ donijeti druge propise nužne za uspostavu i provođenje PIFC-a.

Ukoliko se u relevantni zakonski okvir unese više odredbi kojim se uređuju detalji FUK-a i IR, potreba za sekundarnim zakonodavstvom je manja. S druge strane manje detalja u primarnom zakonodavstvu omogućava veću fleksibilnost i bržu izmjenu relevantnih propisa i smjernica. Iz navedenih razloga Generalna direkcija za proračun EK ne preporučuje uvrštavanje previše tehničkih detalja i smjernica u primarnu legislativu.

Aktivnost uspostave organizacijskog okvira podrazumijeva osnivanje Središnje harmonizacijske jedinice (SHJ) sa ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a te uspostavu funkcionalno neovisnih jedinica interne revizije (JIR) u odabranim institucijama. Rukovoditelji institucija odgovorni su za utvrđivanje funkcionalne organizacije sa jasnim odgovornostima i ovlastima za ciljeve, proračun i interne kontrole u instituciji, te za uspostavu funkcionalno neovisnih JIR. JIR su odgovorne za ocjenu sustava internih kontrola koje su rukovoditelji uspostavili. SHJ je odgovorna za rješavanje neslaganja u mišljenjima između rukovoditelja JIR i rukovoditelja institucije.<sup>104</sup>

Svaka reforma podrazumijeva i odgovarajuću obuku osoblja na koju se reforma odnosi. Politika razvoja osoblja odgovornog za uspostavu PIFC-a podrazumijeva definiranje programa obuke i definiranje održivog modela razvoja i obuke koji će osigurati kontinuiranu obuku osoblja odgovornog za FUK i IR. U okviru ove aktivnosti predviđaju se obuke za interne revizore o

<sup>102</sup> Welcome to the World of PIFC, European Commission, 2006. dokument dostupan na [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)

<sup>103</sup> Načelo rukovodne odgovornosti za upravljanje i kontrolu, načelo funkcionalno neovisne interne revizije i načelo harmoniziranog pristupa u uvođenju PIFC-a.

<sup>104</sup> Članak 24. ZoIR



primjeni metodologije i standarda interne revizije. Za rukovoditelje predviđa se obuka i podrška u redizajniranju i uspostavi poslovnih sustava i procesa sukladno definiranim standardima internih kontrola. Pri navedenom, vrlo značajan aspekt je koncept upravljačke odgovornost rukovoditelja i upravljanje rizicima.

#### Planirane i poduzete aktivnosti uspostave PIFC- a u BiH

U tablici u nastavku prezentirani su zahtjevi EU za uspostavu PIFC i aktivnosti koje su planirane i poduzete na razini institucija BiH.

**Tablica 8. Zahtjevi EU, planirane i poduzete aktivnosti**

Broj	Zahtjevi EU za PIFC	Planirane i poduzete aktivnosti u BiH
1.	Konceptualizacija (definiranje politike uspostave PIFC-a)	Krajem 2009. godine usvojena Strategija VM za provođenje javne interne financijske kontrole (PIFC-a) u institucijama BiH sa okvirnim rokom za implementaciju do kraja 2014. godine.
<b>2.1.</b>	<b>Financijsko upravljanje i kontrola (FUK)</b>	
2.1.1.	Donošenje relevantnog zakonskog okvira za FUK	Izmjena Zakona o financiranju (42/12) u dijelu koji utiče na stvaranje pravnog okvira za uspostavu sustava FUK u institucijama BiH.
2.1.2.	Definiranje odgovornosti za ciljeve institucija	Definiranje sadržaja izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva na temelju Zakona o financiranju (96/12); Izmjena pravilnika o sistematizaciji radi uspostavljanja adekvatne strukture upravljačke odgovornosti i FUK – popuna.
2.1.3.	Donošenje relevantnih standarda za FUK	Usvojeni standardi za FUK (61/14).
2.1.4.	Donošenje drugih relevantnih akata za FUK (priručnika, smjernica i instrukcija)	Priručnik za FUK u institucijama BiH (98/14); Pisane procedure za postojeće poslovne procese u institucijama BiH.
2.1.5.	Usvajanje politike razvoja osoblja odgovornog za FUK	Program obuke rukovoditelja i službenika zaduženih za FUK; Obuka za upravljačku odgovornost i FUK.
<b>2.2.</b>	<b>Interna revizija (IR)</b>	
2.2.1.	Donošenje relevantnog zakonskog okvira za IR	Zakon o internoj reviziji (27/08 i 32/12).
2.2.2.	Donošenje relevantnih standarda za IR	Usvajanje standarda za IR (82/11).
2.2.3.	Donošenje drugih relevantnih akata za IR (metodologija IR)	Usvajanje kodeksa, metodologije, priručnika, povelje i sporazuma o vršenju IR (82/11 i 73/12).
2.2.4.	Uspostava organizacije i kapaciteta za IR	Definiranje kriterija i popisa institucija BiH koje će uspostaviti JIR (49/12); Izmjena pravilnika o sistematizaciji institucija koje trebaju formirati JIR; Zaključak 104. sjednice VM (9.7.2014.) da institucije okončaju formiranje JIR.
2.2.5.	Usvajanje politike razvoja osoblja IR	Program obuke za izobrazbu IR (7/15), Obuka IR Donošenje programa za certificiranje IR (7/15)
<b>2.3.</b>	<b>Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ)</b>	
2.3.1.	Osnivanje SHJ sa ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a	Odluka VM o osnivanju SHJ (44/09); Zakonima (ZoF i ZoIR) utvrđene nadležnosti SHJ za uspostavu i razvoj FUK i IR.

2.3.2.	Uspostava organizacije i kapaciteta za harmoniziranu uspostavu PIFC-a	Kadrovsko popunjavanje SHJ; Konstituiranje Koordinacijskog odbora SHJ i utvrđivanje poslovnika o radu i program rada (siječanj 2011.).
2.3.3.	Donošenje podzakonskih akata nužnih za uspostavu i provođenje PIFC-a (odgovornost SHJ)	Usvajanje standarda, priručnika, smjernica i drugih podzakonskih akata za FUK i IR (aktivnosti: 2.1.3.; 2.1.4.; 2.2.2.; 2.2.3 i kriteriji za 2.2.4).
2.3.4.	Definirana politika razvoja osoblja odgovornog za PIFC (odgovornost SHJ)	Program obuke za FUK, Obuke za FUK; Program obuke za IR, Program certificiranja IR, Obuke za IR (aktivnosti: 2.1.5. i 2.2.5.).
2.3.5.	Uspostava sustava nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja PIFC-a (odgovornost SHJ)	SHJ je osnovana sa nadležnostima i odgovornostima za uspostavu, razvoj, praćenje i izvješćivanje o implementaciji PIFC-a; ZoF i ZoIR utvrđena je odgovornost SHJ za pripremu konsolidiranih izvješća za FUK i IR.

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju Strategije VM i objavljenih propisa za PIFC*

Državna razina vlasti u BiH je planirala aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC.

### Reforma PIFC-a u tijelima EU

Javne interne financijske kontrole su u različitim oblicima postojale u svakoj zemlji, međutim one su modernizirane i široko prihvaćene u zemljama EU u posljednjih desetak godina. EU model PIFC-a je relativno nov koncept koji se razvija od sredine devedesetih na temelju najboljih europskih praksi tog doba (Austrija i Švedska). Komisija je 1995. pokrenula inicijativu unaprjeđenja upravljanja vlastitim ljudskim i financijskim resursima. Program je za cilj imao, između ostalog, i prikaz stvarnog troška pri donošenju odluka o politici, poboljšanje upravljanja svojim ljudskim resursima i financijama, poboljšavanje tehnike evaluacije i kontrole kao i bolje sprečavanje prevara.

Prekretnica u razvoju PIFC-a bila je 1999. godina kada se ovom pitanju posvećuje veća pozornost nakon ostavke Santerove Komisije zbog optužbi za korupciju. Pravci reforme Europske komisije definirani su 2000. godine u Bijeloj knjizi o reformi Komisije<sup>105</sup> "Ovaj dokument prije svega je usmjeren na stvaranje administrativne kulture koja će ohrabriti zvaničnike da preuzmu odgovornost za djelatnosti nad kojima imaju kontrolu – i dala im kontrolu nad djelatnostima za koja su odgovorni."<sup>106</sup>

Za oko dvije godine poduzeti su brojni koraci u općem unaprjeđenju upravljanja<sup>107</sup>, redefiniranju odgovornosti rukovoditelja<sup>108</sup>, definiranju standarda internih kontrola<sup>109</sup> i uspostavi neovisne službe interne revizije<sup>110</sup>. A kontinuirane aktivnosti unaprijeđena upravljanja i razvoja funkcije interne revizije su poduzimane i kasnije.<sup>111</sup>

Europska komisija je 2005. godine okončala svih 98 reformskih aktivnosti predviđenih Bijelom knjigom o reformi Komisije. Na temelju stečenih iskustava Europska komisija je 2006. godine

<sup>105</sup> White Paper on Commission Reform, COM(2000) 200 final/2, Brussels, 5.4.2000

<sup>106</sup> Koning, Robert. PIFC- javna interna financijska kontrola, str. 75., 2007, <http://www.pifc.eu/translations/Pifc-Bosnian.pdf>

<sup>107</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_DOC-00-16\\_en.doc](http://europa.eu/rapid/press-release_DOC-00-16_en.doc)

<sup>108</sup> [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/sec\\_2000\\_2003\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/sec_2000_2003_en.pdf)

<sup>109</sup> Europska komisija, Generalni direkcija (GD) za proračun, Standardi interne kontrole u službama EK, od 11. 2000

<sup>110</sup> [http://ec.europa.eu/dgs/internal\\_audit/about/history/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/about/history/index_en.htm)

<sup>111</sup> [http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm)

objavila Vodič za uspostavu PIFC-a<sup>112</sup> za zemlje koje žele postati članicom EU. U ovom vodiču su definirani temeljni zahtjevi za uspostavu PIFC-a sukladno međunarodnim standardima i najboljim praksama EU.

U nastavku su kronološki dane neke od ključnih aktivnosti EU na razvoju i uspostavi PIFC-a u tijelima EU.

**1999. godine** – nakon kolektivne ostavke Santerove Komisije, intenzivirane su aktivnosti na razvoju koncepta javnih internih financijskih kontrola (PIFC) u EU.

**2000. godine**

- Koncept reforme financijskog upravljanja i kontrola u tijelima EU utvrđen je u Bijeloj knjizi o reformi Komisije, okončanje reforme je planirano do kraja 2002 godine.
- Doneseni su Standardi internih kontrola Europske komisije (EK).
- Utvrđene su nove smjernice za rad osoblja odgovornog za financijsko upravljanje i kontrolu.

**2001. godine**

- Služba interne revizije EK (IAS<sup>113</sup>) je postala neovisna služba.
- Unaprijeđeno je strateško planiranje i programiranje (SPP), uvodi se upravljanje zasnovano na troškovima aktivnosti (ABM)<sup>114</sup>

**2003. godine**

- IAS je nadležna je za reviziju svih EU agencija.
- Potvrđene su i pojašnjene odgovornosti ključnih učesnika za internu reviziju i interne kontrole u tijelima EU.
- EK je procijenila da je okončano 87 od 98 planiranih reformskih aktivnosti.

**2004. godine** – Utvrđene su smjernice za evaluaciju EU aktivnosti

**2005. godine**

- Upravljanje rizicima ugrađeno je u planske cikluse komisije.
- EK je okončala svih 98 reformskih aktivnosti predviđenih Bijelom knjigom o reformi Komisije.

**2006. godine**

- EK je objavila Vodič za uspostavu PIFC-a
- Proveden je interni pregledi kvaliteta rada interne revizije.
- Definiran je dvogodišnji akcijski plan s ciljem unaprijeđenja integriranog okvira internih kontrola EK koji će dobit pozitivno mišljenje eksterne revizije (ECA).

**2007. godine**

- Standardi internih kontrola EK su ažurirani.
- Unaprijeđena je povelja IAS (službe interne revizije).

**2008. godine** – IAS je prihvatila etički kodeks i standarde interne revizije Instituta internih revizora (IIA), nakon čega je uslijedio vanjski pregled kvaliteta jedinica interne revizije (IACs).

**2010. godine** – održani su susreti revizora, razmjena najboljih praksi i koordinacija između IAS (službe interne revizije) i IACs (jedinica interne revizije).

<sup>112</sup> "Welcome to the world of PIFC", European Commission, 2006. dokument dostupan na [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)

<sup>113</sup> IAS - Internal Audit Service – Služba interne revizije Europske komisije je neovisna služba od 04.07.2001. godine

<sup>114</sup> Strategic Planning and Programming (SPP), Activity Based Management (ABM)

**2011. godine** – IAS dovršava svoj prvi opći pregled stanja internih kontrole u EC.

#### **Reforma PIFC-a u Hrvatskoj**

Reforma PIFC-a u RH započela je sredinom 2005. godine<sup>115</sup> do kada je uspostavljena SHJ Ministarstva financija RH i kada je donesena Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u RH (Strategija RH).

Godinu i pol nakon donošenja Strategije RH, u prosincu 2006. godine donesen je Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru<sup>116</sup> čime su stvorene zakonske pretpostavke za uspostavu FUK-a i IR u RH. Za manje od tri godine nakon donošenja relevantne strategije, do travnja 2008. godine doneseni su i pod zakonski akti nužni za uspostavu FUK-a i IR<sup>117</sup>. Manje od dvije godine bilo je potrebno za definiranje početne politika razvoja osoblja za PIFC, koja je definirana do ožujka 2007. godine.<sup>118</sup>

Početkom 2009. godine Državni ured za reviziju RH objavio je izvješće reviziju učinka sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH.<sup>119</sup> Ključni nalaz ukazuje da većina proračunskih korisnika u RH ne vrši upravljanje rizicima, odnosno da nisu izvršile popis i opis svojih poslovnih procesa te da nisu uradile procjenu njihovih rizika, što je temelj za unaprjeđenje sustava internih kontrola.

#### **Reforma PIFC-a u Srbiji**

U Republici Srbiji reforma PIFC je započeta sredinom 2009. godine do kada je uspostavljen SHJ Ministarstva financija Republike Srbije<sup>120</sup> i kada je donesena Strategija razvoja interne financijske kontrole u javnom sektoru (Strategija).

Odmah nakon donošenja Strategije, usvojena je i izmjena Zakona o proračunu Republike Srbije u srpnju 2009. godine, čime su stvorene zakonske pretpostavke za uspostavu FUK i IR. Dvije i pol godine nakon donošenja Strategije, krajem 2011. godine doneseni su i podzakonski akti nužni za uspostavu FUK i IR<sup>121</sup>. Do kraja 2009. godine utvrđena je i početna politika razvoja osoblja za PIFC.<sup>122</sup>

<sup>115</sup> Uspostava PIFC-a u RH podržana je projektom CARDS 2002 " Jačanje strukture unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj" koji je realiziran u periodu 10/2003 - 12/2005

<sup>116</sup> Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 141/06),

<sup>117</sup> Prema podacima dostupnim na internetu i na stranici <http://www.mfin.hr/hr/pifc>

<sup>118</sup> Program obuke za FUK definiran je u ožujku 2007., a program obuke i certifikacije IR definiran je u kolovozu 2005.

<sup>119</sup> Izvješće revizije učinka dostupno na <http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-ru/sustava-unutarnjih-financijskih-kontrola-u-javnom-sektoru-rh.pdf>

<sup>120</sup> Sektor za internu kontrolu i internu reviziju Ministarstva financija Republike Srbije.

<sup>121</sup> Prema podacima dostupnim na internetu i na stranici <http://www.mfin.gov.rs/#>

<sup>122</sup> Tijekom 2009. godine u Srbiji su se provodile obuke za FUK po programu osnovne obuke za FUK, a u 2009. godini donesen je i Pravilnik o uvjetima i postupku polaganja ispita za stjecanje zvanja ovlašteni interni revizor u javnom sektoru, sastavni dio pravilnika je i program obuke za IR.



### **Dodatak 3. Standardi i pretpostavke za efikasan FUK**

#### **Standardi efikasnog sustava FUK-a**

Standardima interne kontrole definirani su relevantni zahtjevi za efikasno financijsko upravljanje i kontrolu. MFT je još 2005. godine donijelo smjernice u kojim su na temelju pet komponenti COSO okvira definirani zahtjevi za uspostavu efikasnih internih kontrola. Komponente interne kontrole iz COSO okvira definirane su i u ZoF iz 2012., a SHJ je bila odgovorna za donošenje standarda u kojim će ove komponente biti detaljnije razrađene.

Na temelju pet komponenti COSO okvira za interne kontrole MFT je 2005. godine objavilo Instrukciju za razvoj i održavanje sustava interne kontrole<sup>123</sup> kojim su naznačeni opća i zasebna načela interne kontrole. Uz instrukciju pripremljen je i Akcijski plan za uspostavu sustava i provedbu interne kontrole u institucijama BiH, a kreiran je i Praktični vodič za efikasnu internu kontrolu i Aneksi uz Praktični vodič za vršenje kontrole u okviru FUK-a institucija BiH.<sup>124</sup>

U kolovozu 2014. godine SHJ je donijela Odluku o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH.<sup>125</sup> Standardi interne kontrole u institucijama BiH doneseni su na temelju Zakona o financiranju, INTOSAI Smjernicama za internu kontrolu u javnom sektoru<sup>126</sup> i standardima interne kontrole Europske komisije<sup>127</sup>, a temelje se na općeprihvaćenom COSO modelu za uspostavu, upravljanje, unaprjeđenje i procjenu sustava internih kontrola.

Potrebno je naglasiti da se financijsko upravljanje i kontrola odnosi na sve financijske i nefinancijske aspekte poslovanja institucije, ono se sprovodi u svim organizacijskim jedinicama i obuhvata sve resurse, uključujući i strane fondove. Svaka aktivnost, projekat i program u instituciji mora imati sustav kontrole u kojim se kontrolira postizanje utvrđenih ciljeva. Sustav kontrole čine procedure, pravila, politike i instrukcije koje su osmišljene tako da osiguraju ostvarenje postavljenih ciljeva.<sup>128</sup>

#### **Definiranje ciljeva institucije i odgovornost rukovoditelja**

Razlog postojanja institucija treba biti jasno definiran u ažuriranoj i sažetoj izjavi o misiji proistekloj iz mandata institucije. Misija treba biti prevedena u ciljeve koji predstavljaju željene rezultate institucije, čije ostvarivanje se prati i izvješćuje kroz pokazatelje učinka.<sup>129</sup> Misija i ciljevi institucije trebaju biti usuglašeni u svim dokumentima institucije (planovi, pravilnici i izvješća).

Sukladno Zakonu o financiranju institucija BiH (ZoF) iz 2004. godine, institucije BiH su obvezne pripremati Dokument okvirnog proračuna (DOP) za naredne tri godine i u njima navode informacije o strateškim i operativnim ciljevima, programima, odgovornim osobama, pravnom uporištu, predloženim aktivnostima, mjerama učinka i očekivanim rezultatima. Svrha DOP-a je da se odluke o financiranju donose na temelju realizacije definiranih ciljeva/programa

<sup>123</sup> Instrukcija MFT za razvoji održavanje sustava internih kontrola, broj: 01-1-02-839/05 od 08.03.2005. godine.

<sup>124</sup> Praktični vodič za efikasnu internu kontrolu u institucijama BiH i njegov Aneks su dostupni na: [http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com\\_content&view=article&id=182&Itemid=153](http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com_content&view=article&id=182&Itemid=153)

<sup>125</sup> Službeni glasnik BiH 61/14

<sup>126</sup> INTOSAI GOV 9100 Smjernice za standarde internih kontrola za javni sektor, 2004, dostupno na [www.issai.org/media/13329/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf)

<sup>127</sup> Revidirani standardi internih kontrola za efektivno rukovođenje u Europskoj Komisiji, 2007., dostupno na [http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control\\_en.cfm#ci\\_risk](http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm#ci_risk)

<sup>128</sup> Priručnik za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH, SHJ MFT BiH, prosinac 2014.

<sup>129</sup> Standardi interne kontrole u institucijama BiH, sl. glasnik 61/14

institucija. Pored DOP-a, nakon 2014. godine institucije VM su obvezne pripremati i strateške planove rada sukladno Odluci o postupku strateškog planiranja, programiranja i izvješćivanja u institucijama BiH koju je VM donijelo u 2014. godini.<sup>130</sup>

Pravilno uspostavljanje i funkcioniranje sustava PIFC-a bazira se na načelu upravljačke odgovornosti. Prema načelima upravljačke odgovornosti, rukovoditelji institucija su odgovorni za cjelokupno upravljanje i razvoj svojih organizacija. Rukovoditelji institucija su odgovorni za uspostavljanje, provedbu i razvoj sustava FUK-a u svojoj instituciji, uključujući i uspostavu pravila za efikasno, efektivno i ekonomično korištenje raspoloživih sredstava.<sup>131</sup> Redovite obveze i zadaci rukovoditelja institucije su aktivnosti definiranja ciljeva, uspostavljanje organizacije i definiranje odgovornosti za provođenje procesnih i kontrolnih aktivnosti institucije. Od 2015. godine sukladno donesenim standardima, priručnicima i smjernicama SHJ za uspostavu i ažuriranje sustava FUK-a rukovoditelji su dužni u okviru redovitih godišnjih planskih aktivnosti institucije vršiti i sistematičnu i dokumentiranu analizu rizika i uspostavljenog sustava FUK s ciljem njegovog unaprijeđenja i izvješćivanja o stanju FUK-a.

Sukladno Zakonu o upravi i drugim zakonima koji reguliraju osnivanje i rad institucija BiH, rukovoditelji institucija su odgovorni za organizaciju i upravljanje institucijom. Upravljačka odgovornost rukovoditelja institucije dodatno je naglašena izmjenama ZoF iz 2012. godine<sup>132</sup>. S ciljem osiguranja da rukovoditelji budu svjesni svojih obaveza, VM je na prijedlog MFT koncem 2012. godine utvrdilo formu i okvirni sadržaja izjave o odgovornosti za ciljeve koju rukovoditelji moraju potpisati.<sup>133</sup> Izjava o odgovornosti za ostvarenje ciljeva institucije podrazumijeva izjavu kojom rukovoditelj institucije potvrđuje da je tijekom fiskalne godine osigurao namjensko, svrsishodno i zakonito korištenje sredstava odobrenih proračunom institucije za ostvarivanje utvrđenih ciljeva, te ekonomično, efikasno i efektivno funkcioniranje sustava FUK-a u instituciji.<sup>134</sup>

Izmjenama Zakona o financiranju institucija BiH iz 2012. godine definirana su temeljna načela uspostavljanja FUK sukladno EU modelu uspostave PIFC-a. Do donošenja podzakonskih akata predviđenih ZoF iz 2012. godine, institucije BiH su bile dužne primjenjivati postojeće propise za uspostavu FUK-a u institucijama BiH.

#### **Unutarnja organizacija institucija, ovlasti i fleksibilnost**

Za razvoj financijskog upravljanja i kontrole važno je uspostaviti funkcionalnu organizacijsku strukturu koja je usuglašena sa ciljevima institucije, a koja je definirana u pravilniku o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Adekvatna organizacijska struktura podrazumijeva da su unutar organizacijske strukture jasno definirane ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i proračun institucije, te da se organizacijska struktura ažurira sukladno

<sup>130</sup> Službeni glasnik BiH broj 62/14 od 11.08.2014. godine

<sup>131</sup> Strategija za provođenje javne interne financijske kontrole (PIFC-a) u institucijama BiH, usvojena na 110. sjednici VM održanoj 30.12.2009.

<sup>132</sup> Članak 33d. ZoF: Rukovoditelj institucije odgovoran je za izradu internih propisa o financijskom upravljanju i kontroli i za uspostavljanje sustava FUK-a u svim organizacijskim jedinicama u okviru institucije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava institucija.

<sup>133</sup> Odluka o utvrđivanju forme i okvirnog sadržaja Izjave o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije, VM broj 175/12, 12. studenoga 2012. godine (Službeni glasnik BiH 96/12)

<sup>134</sup> Relevantne odredbe ZoF: Članak 2. Definicije i članak 22a. Izjava o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva institucije

promjenama u poslovanju koje proizlaze iz izmijenjenih okolnosti, izmjene regulative, ciljeva poslovanja, načina poslovanja i slično.<sup>135</sup>

Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sadrže opise poslova koje obavljaju pojedine organizacijske jedinice, uređuju djelokrug rada organizacijskih jedinica, broj i vrstu radnih pozicija. Osim ako to nije drugačije definirano, suglasnost na pravilnike o unutrašnjoj organizaciji daje Vijeće ministara BiH nakon što dobiju odgovarajuća mišljenja od strane Ureda za zakonodavstvo, Ministarstva financija i trezora, Ministarstva pravde i u slučajevima formiranja jedinice interne revizije i Središnje harmonizacijske jedinice.

---

<sup>135</sup> Priručnik za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH, SHJ MFT BiH, prosinac 2014.

#### **Dodatak 4. Način ocjenjivanja sustava internih kontrola FUK-a u izvješćima interne i eksterne revizije**

Sustav FUK-a obuhvata sve uspostavljene upravljačke, administrativne i financijske sustave institucije. U našim analizama mi smo ove sustave podijelili na financijske sustave koji utječu na pouzdanost financijskih izvješća i na poslovne sustave uspostavljene u svrhu postizanja ciljeva institucije (upravljački i administrativni sustavi).

Eksterni financijski revizori uglavnom procjenjuju interne kontrole financijskih sustava i procesa koji utječu na pouzdanost i točnost financijskih izvješća. Interni revizori se bave procjenom internih kontrola i financijskih i poslovnih sustava, ovisno od rezultata provedenih analiza rizika i od zahtjeva za reviziju rukovoditelja institucija.

Ocjena internih kontrola sustava FUK-a primaran je zadatak internih revizora. S tim u vezi, sukladno utvrđenoj metodologiji rada interne revizije, interni revizori daju slijedeća mišljenja:

- zadovoljavajuće pozitivno mišljenje,
- zadovoljavajuće sa manjim nedostacima i
- negativno nezadovoljavajuće mišljenje.

Primaran zadatak eksternih financijskih revizora Ureda za reviziju institucija BiH je ocjena pouzdanosti i točnosti financijskih izvješća institucija BiH. U tom pogledu eksterni revizori daju slijedeća mišljenja revizije<sup>136</sup>:

- pozitivno mišljenje i pozitivno mišljenje sa skretanjem pozornosti (isticanje predmeta) i
- mišljenje sa kvalifikacijom (mišljenje sa rezervom; mišljenje sa rezervom i skretanjem pozornosti; i negativno mišljenje revizije)

Ocjenu pouzdanosti i točnosti financijskih izvješća institucija BiH eksterni revizori zasnivaju i na procjeni uspostavljenih sustava internih kontrola, a većina preporuka Ureda za reviziju se odnosi na unaprjeđenje sustava internih kontrola sustava FUK-a u institucijama BiH.<sup>137</sup> Eksterni revizori na temelju utvrđenih slabosti internih kontrola financijskih sustava institucije mogu dati mišljenje sa kvalifikacijom (mišljenje sa rezervom ili negativno mišljenje)<sup>138</sup> ili mogu skrenuti pozornost (istaci predmet). Na uočene slabosti internih kontrola za poslovne ciljeve revizori uglavnom ne daju mišljenje sa kvalifikacijom nego skreću pozornost (ukoliko se ove slabosti ne odražavaju na financijska izvješća institucije).

<sup>136</sup> Strana 27. Godišnjeg izvješća o glavnim nalazima i preporukama za 2013. godinu, Ured za reviziju institucija BiH, 2014. godine, dostupno na [http://www.revizija.gov.ba/revizioni\\_izvjestaji/skraceni\\_izvjestaji/nalazi.aspx](http://www.revizija.gov.ba/revizioni_izvjestaji/skraceni_izvjestaji/nalazi.aspx)

<sup>137</sup> Ured za reviziju institucija BiH u svojim izvješćima uglavnom obrađuje slijedeće sustave: planiranje i realizacija proračuna, planiranje i izvješćivanje o radu, prevencija korupcije, plaće, naknade, putni troškovi, PTT troškovi, izdaci za službena vozila, zakup imovine i opreme, ugovorene usluge, kapitalni izdaci, javne nabavke, stalna sredstva, potraživanja, obveze, popis, prihodi, IT sustavi i drugi poslovni sustavi specifični za nadležnosti institucije.

<sup>138</sup> Na primjer, u slučaju utvrđivanja nematerijalne greške na uzorku financijskih transakcija i ako su utvrđene značajne slabosti sustava internih kontrola, vrši se interpolacija ove greške na cjelokupan skup transakcija čime ova greška može postati materijalna, na navedeni način se stječu uvjeti za davanje mišljenja sa kvalifikacijom (mišljenjem sa rezervom na analizirani sustav ili čak negativnim mišljenjem za financijska izvješća institucije).



## Dodatak 5. Zahtjevi EU za uspostavu PIFC-a i aktivnosti u BiH

### Aktivnosti reforme finansijskog upravljanja i kontrole

Aktivnosti i rokovi za reformu FUK u institucijama BiH definirani su u akcijskim planom Strategije VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine i izmjenama Zakona o financiranju institucija BiH iz 2012. godine<sup>139</sup>.

U slijedećoj tablici prezentirani su relevantni zahtjevi za uspostavu FUK-a sukladno EU modelu PIFC-a, relevantne aktivnosti u BiH, rokovi i procjenu njihove realizacije.

Tablica 9. Zahtjevi EU, planirane i poduzete aktivnosti za FUK

Zahtjevi EU za PIFC	Aktivnosti u BiH	Rok	Realizacija / odstupanje od realizacije
1. Donošenje relevantnog zakonskog okvira za FUK	Izmjena zakona o financiranju, unošenje odredbi za FUK	ožujak 2010.	27 mjeseci nakon utvrđenog roka, 31.05.2012. donesene relevantne izmjene Zakona o financiranju (42/12)
2. Definiranje odgovornosti za ciljeve institucija	Definiranje sadržaja izjave o odgovornosti za ostvarivanje ciljeva na temelju Zakona o financiranju 96/12  Izmjena pravilnika o sistematizaciji radi uspostavljanja adekvatne strukture upravljačke odgovornosti i FUK, te njihova popuna	srpanj 2010. ili 60 dana od stupanja na snagu relevantne izmjene ZoF <sup>140</sup>  Kontinuirano	4 mjeseca nakon utvrđenog roka, 03.12.2012. donesena Odluka VM o utvrđivanju forme i okvirnog sadržaja Izjave o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije (96/12)  Institucije ne dostavljaju u godišnje izvješće o stanju FUK-a. Nedostaju instrukcije za način izvješćivanja o stanju FUK-a.  Prema istraživanjima revizije, nemaju sve institucije u svojim planskim dokumentima jasno i jednoobrazno definirane ciljeve za sve organizacijske jedinice institucija, a neke organizacijske jedinice ne mogu se dovesti u vezu sa definiranim ciljevima što ukazuje na slabosti u definiranju ciljeva i pripadajuće upravljačke odgovornosti. Tijekom 2014. i 2015. godine donesene su nove Odluke VM i naputci o strateškom i godišnjem planiranju, a rezultati njihove primjene moći će se cijeliti u narednim godinama.

<sup>139</sup> Rokovi su definirani u Strategiji VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine i u Zakonom o financiranju institucija BiH iz 2012. godine. Članak 33.i. ZoF navodi da "Sustav FUK-a u institucijama BiH uspostavlja se i razvija prema orijentacionoj dinamici i na način utvrđen Strategijom VM za provođenje javne interne finansijske kontrole u institucijama BiH (PIFC). Postojeći pod zakonski akti vezani za uspostavljanje FUK-a u institucijama BiH primjenjuju se dok SHJ MFT ne objavi nove podzakonske akte"

<sup>140</sup> Članak 22a. stavak 2. Zakona o financiranju institucija BiH, službeni glasnik BiH br. 42/12 od 31.05.2012. god.

3. Donošenje relevantnih standarda za FUK	Usvojeni standardi za FUK	ožujak 2011. <sup>141</sup>	<p>2005. – Instrukcija MFT za razvoj i održavanje sustava interne kontrole, Praktični vodič MFT za efikasnu internu kontrolu u institucijama BiH.</p> <p>41 mjesec nakon roka za donošenja priručnika za FUK, 05.08.2014. donesena Odluka SHJ o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH (61/14)</p>
4. Donošenje drugih relevantnih akata za FUK (priručnika, smjernica i instrukcija)	<p>Priručnici i smjernice za FUK u institucijama BiH</p> <p>Izrada pisanih procedura za postojeće poslovne procese u institucijama BiH</p>	<p>ožujak 2011.</p> <p>lipanj 2011.</p>	<p>45 mjeseci nakon utvrđenog roka, 22.12.2014. donesena Odluka SHJ o objavljivanju priručnika za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH (98/14)</p> <p>48 mjeseci nakon utvrđenog roka, 07.04.2015. donesena Odluka SHJ o objavljivanju smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima u institucijama BiH (29/15)</p> <p>Način godišnjeg izvješćivanja o stanju FUK nije definiran, još uvijek nije donesen Pravilnik o godišnjem izvješćivanju o FUK-u u institucijama BiH i Naputak za popunjavanje upitnika za samoprocjenu sustava FUK-a, a koji su predviđeni Priručnikom za FUK.</p> <p>Nedovršena aktivnost jer je ovisila od realizacije prethodnih aktivnosti (donošenja priručnika i smjernica za FUK).</p>
5. Usvajanje politike razvoja osoblja odgovornog za FUK	<p>Program obuke rukovoditelja i službenika zaduženih za FUK</p> <p>Obuka za upravljačku odgovornost i FUK</p>	<p>prosinač 2010.</p> <p>Kontinuirano sa početkom od listopada 2010.</p>	<p>Politika razvoja osoblja nije definirana, ali su održani jednokratne obuke o FUK za 30-ak osoba u okviru relevantnih EU projekata podrške uspostavi PIFC-a</p> <p>09.11.2011. održana trodnevna obuka o FUK-u u okviru projekta "Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH"</p> <p>13.09.2013. Održana 3 dnevna radionica o FUK u sklopu projekta „Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH“, rujan 2013. godine.</p>

<sup>141</sup> Rok eksplicitno nije definiran, međutim standardi su trebali biti revidirani prije/kada i priručnika za FUK. SHJ je u 2012. godini planirala aktivnosti pripreme i odobravanja okvirnih načela i standarda za FUK.

			Planirane obuke za ožujak-lipanj 2015.
--	--	--	--

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju Strategije VM i objavljenih propisa za PIFC**

Iz navedenog pregleda vidimo da je VM za FUK planiralo aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC, ali da se sa realizacijom istih značajno kasni.

#### Aktivnosti uspostave interne revizije

Usvajanjem ZoIR<sup>142</sup> iz 2008. godine stvoren je temelj za uspostavljanje funkcije interne revizije<sup>143</sup> u institucijama BiH. Osim navedenog zakona, sustav IR definira i Strategija za provođenje javne interne financijske kontrole u institucijama BiH, sa pratećim akcijskim planom<sup>144</sup>. Aktivnosti i rokovi za uspostavu IR u institucijama BiH definirani su navedenim dokumentima.

U slijedećoj tablici prezentirani su relevantni zahtjevi za uspostavu IR-a sukladno EU modelu PIFC-a, relevantne aktivnosti u BiH, rokovi i procjenu njihove realizacije.

**Tablica 10. Zahtjevi EU, planirane i poduzete aktivnosti**

Zahtjevi EU za PIFC	Aktivnosti u BiH	Rok	Realizacija / odstupanje od realizacije
1. Donošenje relevantnog zakonskog okvira za IR	Usvajanje Zakona o internoj reviziji u 2008. god. i izmjene Zakona o internoj reviziji u 2012. god. <sup>145</sup>	-	Travanj 2008. godine donesen ZoIR Travanj 2012. godine donesene izmjene i dopune ZoIR
2. Donošenje relevantnih standarda za IR	Usvajanje standarda za IR	prosinac 2010.	10 mjeseci nakon definiranog roka (17. 10. 2011.) donesena Odluka o usvajanju kodeksa profesionalne etike za interne revizore u institucijama BiH, povelje interne revizije u institucijama BiH, priručnika za internu reviziju sa standardima interne revizije (82/11)
3. Donošenje drugih relevantnih akata za IR (priručnik, kodeks, povelja, sporazum itd.)	Usvajanje kodeksa, metodologije, priručnika i povelje IR	prosinac 2010. odnosno srpanj 2011. (12 mjeseci od dana imenovanja	3 mjeseca nakon definiranog roka (17. 10. 2011.) donesena Odluka o usvajanju kodeksa profesionalne etike za interne revizore u institucijama BiH, povelje intene revizije u institucijama BiH, priručnika za internu reviziju sa standardima interne revizije u institucijama BiH (82/11)

<sup>142</sup> Zakon o internoj reviziji, Službeni glasnik BiH 27/08 (1.4.'08) i Službeni glasnik BiH 32/12 (24.4.'12)

<sup>143</sup> Interna revizija je dio sustava javne interne financijske kontrole (PIFC – *Public Internal Financial Control*) koji je razvila Europska Komisija. Interna revizija je neovisno, objektivno uvjeravanje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematično, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja (priručnik za IR).

<sup>144</sup> Strategiju i akcijski plan usvojilo je VM na 110 sjednici održanoj 30.12.2009. godine

<sup>145</sup> Zakon o internoj reviziji 27/08, izmjene Zakona o internoj reviziji 32/12

		direktora SHJ, čl. 30. ZoIR, direktor imenovan 14.07.2010	14 mjeseci nakon definiranog roka (18.09.2012) donesena Odluka o utvrđivanju okvirnog teksta Sporazuma o vršenju funkcije IR (73/12)
4. Uspostava organizacije i kapaciteta za IR	Definiranje kriterija i popisa institucija BiH koje će uspostaviti JIR  Imenovanje barem jednog internog revizora <sup>146</sup>  Izmjena pravilnika o sistematizaciji institucija koje trebaju formirati JIR  Zaključak 104. sjednice VM (9.7.2014) da institucije okončaju formiranje JIR <sup>147</sup>	ožujak 2010. odnosno studeni 2010. (Čl. 29. ZoIR - SHJ će izdati kriterije za uspostavu JIR u roku od četiri mjeseca od dana imenovanja direktora SHJ (14.07.2010.)  listopad 2008.  lipanj 2010.  2015.	19 mjeseci nakon isteka roka (26.06.2012.) donesena Odluka o kriterijima za uspostavu JIR u institucijama BiH (49/12);  23 mjeseca nakon isteka roka (23.10.2012.) donesen Pravilnik o upošljavanju IR (81/12). 23.12.2014. donesen i Pravilnik o izmjenama pravilnika o upošljavanju IR (99/14)  Do kraja 2008 u 2 institucije (MVP i MO) iz uzorka su imenovane osobe za obavljanje funkcije IR.  11 od 17 planiranih JIR uposlile su barem jednog revizora zaključno sa krajem 2014. godine  11 od 17 JIR je izmijenilo pravilnike o sistematizaciji sukladno kriterijima iz 2012. godine  MS nakon donošenja zaključka VM još uvijek nije uspostavilo funkciju interne revizije. 11 od 17 JIR su uspostavljene i iste su uposlile barem jednog revizora zaključno sa krajem 2014. godine
5. Usvajanje odgovarajuće politike razvoja osoblja IR	Program obuke za izobrazbu IR  Obuka IR	prosinac 2010.	49 mjeseci nakon isteka roka (27.01.2015) donesen Program obuke i certificiranja IR u institucijama BiH (7/15)  Brojne obuke i pilot revizije organizirane u okviru 2 projekta EU

<sup>146</sup> Članak 29. ZoIR - Najkasnije šest mjeseci nakon stupanja na snagu ovog Zakona, organizacije koje ispunjavaju kriterije iz Zakona imenovat će bar jednog internog revizora (01.04.2008)

<sup>147</sup> MS zaduženo da u što kraćem roku ispuni svoje obveze u skladu sa odlukom o kriterijima i pravilnikom o upošljavanju, a ostale institucije kojima su odobreni pravilnici o sistematizaciji da okončaju proceduru uspostavljanja i popunjavanja JIR



	Donošenje programa za certificiranje IR	Kontinuirano prosinac 2010.	25 mjeseci nakon isteka roka (27.01.2015) donesen Program obuke i certificiranja IR u institucijama BiH (7/15)
--	---	-----------------------------------	--

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju Strategije VM i objavljenih propisa za PIFC*

Iz navedenog pregleda vidimo da je VM za IR planiralo aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC, ali da se sa realizacijom istih značajno kasni.

#### Aktivnosti uspostave SHJ i aktivnosti SHJ

Aktivnosti, rokovi i odgovornosti SHJ za uspostavu PIFC-a u institucijama BiH definirani su u akcijskim planom Strategije VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine, Zakonom o internoj reviziji iz 2008. godine, Odlikom VM o uspostavi SHJ iz 2009. godine i izmjenama Zakona o financiranju institucija BiH iz 2012. godine.

U slijedećoj tablici prezentirani su relevantni zahtjevi za uspostavu SHJ sukladno EU modelu PIFC-a, relevantne aktivnosti u BiH, rokovi i procjenu njihove realizacije.

**Tablica 11. Zahtjevi EU, planirane i poduzete aktivnosti**

Zahtjevi EU za PIFC	Aktivnosti u BiH	Rok	Realizacija / odstupanje od realizacije
1. Osnivanje središnje harmonizacijske jedinice sa ovlastima za uspostavu i razvoj PIFC-a	Odluka VM o osnivanju SHJ  Zakonima (ZoF i ZoIR) utvrđene nadležnosti SHJ za uspostavu i razvoj FUK i IR	ožujak 2010.	1.4.2008. Zakonom o internoj reviziji u institucijama BiH (27/08) stvorene su zakonske pretpostavke za osnivanje SHJ i utvrđene su nadležnosti SHJ za IR  08.06.2009. Odluka VM o uspostavljanju središnje harmonizacijske jedinice MFT BiH (44/09)  14.07.2010. imenovan je direktor SHJ na period od 5 godina.  27 mjeseci nakon utvrđenog roka, 31.05.2012. relevantnim izmjenama Zakona o financiranju (42/12) definirane su nadležnosti SHJ za FUK
2. Uspostava organizacije i kapaciteta za harmoniziranu uspostavu PIFC-a (SHJ i KO SHJ)	Kadrovsko popunjavanje SHJ  Konstituiranje Koordinacijskog	ožujak 2010.	Pet godina nakon utvrđenog roka SHJ kadrovski nije popunjena. Do kraja 2011. bilo je uposlano 4, a do kraja 2014. bilo je uposlano 7 <sup>148</sup> od 12 sistematizirani radnih mjesta.  U okviru EU projekta podrške ("Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH" i "Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH") osigurana su dodatna znanja i iskustava nužna za uspostavu PIFC-a.

<sup>148</sup> Rukovoditelji i službe podrške – uposlano četvero od petero planiranih, a stručne službe - uposlano troje od sedmero planiranih.

	odbora SHJ i utvrđivanje poslovnika o radu i program rada	prosinac 2009.	Godinu nakon utvrđenog roka, Poslovnik o radu KO donesen na 3 sjednici održanoj 24.01.2011., Program rada donesen 02/2011.  Nakon 2011. sjednice KO SHJ se nisu održavale.
3. Definiranje pod zakonskih akata nužnih za uspostavu i provođenje PIFC-a	Usvajanje standarda, priručnika, smjernica i drugih podzakonskih akata za FUK i IR  Definiranje kriterija i popisa institucija BiH koje će uspostaviti JIR	prosinac 2010, odnosno srpanj 2011. <sup>149</sup>  ožujak 2011.  studeni 2011.	10 mjeseci, odnosno 3 mjeseca nakon utvrđenog roka 10/2011. godine doneseni su standardi i priručnici za IR.  Oko 4 godine nakon utvrđenog roka, krajem 2014. godine, doneseni su standardi i priručnici za FUK, a smjernice za upravljanje rizicima su donesene 04/2015. godine  19 mjeseci nakon zakonom utvrđenog roka, 26.06.2012. SHJ je utvrdila 17 institucija BiH koje ispunjavaju kriterije i koje će uspostaviti JIR <sup>150</sup>  23 mjeseca nakon utvrđenog roka 23.10.2012. utvrđeni su i kriteriji za upošljavanje internih revizora. <sup>151</sup>
4. Definirana politika razvoja osoblja odgovornog za PIFC	Program obuke za FUK  Obuke za FUK  Program obuke za IR  Program certificiranja IR  Obuke za IR	prosinac 2010.  Kontinuirano prosinac 2010.  prosinac 2010.  Kontinuirano	Politika razvoja osoblja IR je definirana u dokumentima SHJ, a politika razvoja osoblja za FUK nije.  Program obuke za FUK nije donesen, u okviru 2 EU projekata održane su dvije obuke za FUK za po tridesetak osoba u 2011 i 2013. godini, dodatne obuke su planirane u 2015. godini.  Četiri, odnosno dvije godine nakon utvrđenog roka, 27.01.2015 donesen je Program obuke i certificiranja IR u institucijama BiH (7/15)  Brojne obuke i pilot revizije organizirane u okviru 2 EU projekata podrške uvođenju PIFC-a, komercijalno organizirane obuke za IR.
5. Uspostava sustava nadzora, izvješćivanja i kontinuiranog unaprjeđenja PIFC-a	SHJ je osnovana sa nadležnostima i odgovornostima za uspostavu, razvoj, praćenje i izvješćivanje o	Kontinuirano	SHJ za VM nije pripremala godišnje izvješća o realizaciji AP Strategije VM za provedbu PIFC-a. Iako se kasnilo sa realizacijom aktivnosti iz AP, SHJ za VM nije pripremala prijedloge revidiranog AP.

<sup>149</sup>12-2010 prema Strategiji VM ili 07-2011, odnosno 12 mjeseci od dana imenovanja direktora SHJ (čl. 30. ZoIR), ravnatelj imenovan 14.07.2010

<sup>150</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu JIR u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 49/12)

<sup>151</sup> Pravilnik SHJ o upošljavanju IR (Službeni glasnik BiH 81/12).

	implementaciji PIFC-a.		Konsolidirana izvješća IR se pripremaju od 2012. godine (Konsolidirano izvješće IR za 2011.)
	ZoF i ZoIR utvrđena je odgovornost SHJ za pripremu konsolidiranih izvješća za FUK i IR. <sup>152</sup>		Konsolidirana izvješća o FUK-u nisu pripremana, nedostaju instrukcije SHJ za izvješćivanje o stanju FUK-a.
			05./2013. godine VM i PS je upućena informacija o uspostavi PIFC u okviru informacije o realizaciji preporuka Ureda za reviziju iz 2011.
			24.04.2012. Izmjenama Zakona o internoj reviziji (32/12) revidirani su kriteriji za uspostavu JIR.
			Nisu ažurirani standardi IR spram izmjene međunarodnih standarda IR iz 01/2013. godine.

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju Strategije VM i objavljenih propisa za PIFC**

Iz navedenog pregleda vidimo da je VM za SHJ planiralo aktivnosti koje će odgovoriti zahtjevima EU modela uspostave PIFC, ali da se sa realizacijom istih značajno kasni.

Premda su rokovi za provođenje aktivnosti istekli krajem 2012. godine, VM nije donijelo revidirani akcijski plan u kojem bi se utvrdili novi rokovi te eventualno definirale nove aktivnosti na temelju provedenih analiza nedostatka FUK-a. SHJ je odgovorna za pripremu prijedloga revidiranog akcijskog plana.

<sup>152</sup> Sukladno čl.25. ZoIR SHJ sačinjava konsolidirano izvješće IR za MFT i VM, a koji će sadržavati i analizu rada SHJ.

Sukladno čl.33f. ZoF SHJ odgovorna je za izradu konsolidiranog godišnjeg izvješća o sustavu FUK-a u institucijama BiH.

## **Dodatak 6. Slabosti u uspostavi struktura upravljačke odgovornosti za ciljeve institucija**

Od devet institucija iz uzorka su pribavljeni i analizirani planovi institucije za 2014. (SPR - strateški plan rada, GPR - godišnji program rada, DOP - dokument okvirnog proračuna i GPPZ - godišnji programski proračunski zahtjev), aktualni pravilnici o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta te potpisane izjave o odgovornosti rukovoditelja za postizanje ciljeva u 2014. godini. Svrha navedenih analiza bila je utvrditi imaju li institucije definirane ciljeve, jesu li oni usuglašeni u svim planskim dokumentima, je li spram definiranih ciljeva uspostavljena odgovarajuća organizacija i odgovornosti, te jesu li rukovoditelji institucije te ciljeve navodili u svojim izjavama o odgovornostima za ostvarenje ciljeva.

Premda je to dobra praksa, treba napomenuti da MO, MVP i MFT nisu imale strateški plan rada, a MO, MVTEO i MFT su u godišnjem programu rada navodile samo planirane aktivnosti, međutim ne i definirane ciljeve. Usporedbe su vršene samo u planskim dokumentima koje su institucije imale.

Institucije su odgovorne za jasnoću u prezentaciji svojih planova i ciljeva. Planovi i ciljevi trebaju biti jasni i razumljivi za zainteresiranog i prosječno upućenog čitaoca poput članova VM i parlamentaraca BiH. U takvu ulogu su se stavili i revizori prilikom provođenja svojih analiza.

Sveukupno gledajući potpuna usuglašenost ciljeva prisutna je samo u MP. Kod DKPT i GP utvrđeni su manji nedostaci, dok su veći nedostaci utvrđeni u preostalim institucijama iz uzorka (MVP, MS, UINO, MO, MVTEO, MFT).

Rezultati provedenih analiza dani su u nastavku izlaganja.

### **Institucije nemaju jasne i jednoobrazno definirane ciljeve**

Većina analiziranih institucija nemaju jasno i jednoobrazno definirane ciljeve i odgovornosti u svim svojim planskim dokumentima.

Samo dvije<sup>153</sup> od devet institucija iz uzorka u različitim planskim dokumentima imaju definirane iste ciljeve. Preostale institucije su imale različit stupanj usuglašenosti ciljeva u različitim planskim dokumentima (utvrđena su odstupanja i u broju i u definicijama ciljeva). Programski ciljevi institucije i odgovorne osobe su bolje definirani u višegodišnjim i godišnjim programskim proračunima. Strateško planiranje za 2014. godinu nije bila utvrđena obveza za institucije BiH, pa tri institucije<sup>154</sup> nisu imale strateški plan rada. U strateškim planskim dokumentima<sup>155</sup> i na službenim internet stranicama tri institucije nismo uspjeli pronaći definiranu misiju institucije.<sup>156</sup> Iako je to dobra praksa, institucije VM u godišnjim programima rada nisu bile obvezne navoditi ciljeve institucije i odgovorne osobe, ali su obvezne navesti planirane aktivnosti prema

<sup>153</sup> Svi planski dokumenti MP i DKPT sadrže iste ciljeve (broj i definicija cilja).

<sup>154</sup> MO, MVP i MFT nisu imale strateški plan rada institucije.

<sup>155</sup> Strateški plan rada i/ili Dokument okvirnog proračuna institucije.

<sup>156</sup> MVP, MVTEO i MO u svojim strateškim planskim dokumentima nisu definirali misiju institucije.



tematskim cjelinama.<sup>157</sup> Tako tri institucije<sup>158</sup> iz uzorka u svojim godišnjim programima rada nisu navele ni programske ciljeve institucije ni odgovorne osobe.

Analiza usklađenosti definiranih ciljeva u različitim planskim dokumentima institucije dana je u slijedećoj tablici.

**Tablica 12. Usklađenost ciljeva u različitim planskim dokumentima institucije.**

Institucija	Usklađenost ciljeva u planskim dokumentima
MP DKPT	Planski dokumenti sadrže iste ciljeve (broj i definicija cilja)
GP	Svi planski dokumenti sadrže isti broj programa/ciljeva koji su na sličan način definirani (može se zaključiti da se radi o istim programima/ciljevima)
MVP MS UINO	Planski dokumenti imaju različit broj programa/ciljeva, više od 50% ciljeva/programa je usporedivo (može se zaključiti da se radi o istim programima/ciljevima)
MO MVTEO MFT	Nemaju svi planski dokumenti definirane programe/ciljeve pa se oni teško mogu uspoređivati

*Izvor: Ured za reviziju institucija na temelju analize planskih dokumenata institucija*

Institucije su imale različit stupanj usuglašenosti ciljeva u različitim planskim dokumentima (utvrđena su odstupanja i u broju i u definicijama ciljeva). Programski ciljevi institucije i odgovorne osobe su bolje definirani u višegodišnjim i godišnjim programskim proračunima (DOP – dokument okvirnog proračuna i GPPZ – godišnji programski proračunski zahtjev).

Slabosti upravljanja kroz planske dokumente institucija utvrđene su i u izvješću revizije učinka "Upravljanje zasnovano na rezultatima kroz planove i izvješća institucija VM" iz travnja 2013. godine. Nalazi revizije iz izvješća ukazuju da većina institucije nema jedan integralan proces planiranja što je dovelo do neusuglašenosti ciljeva u različitim planskim dokumentima. U većini analiziranih planova institucije nisu postavile jasne zahtjeve za izvješćivanje o rezultatima pa izvješća o radu nisu pružala odgovarajuće informacije o realizaciji ciljeva. Nadzorni i evaluacijski kapaciteti VM za praćenje realizacije ciljeva su nerazvijeni i nedovoljno iskorišteni. Tijekom 2014. i 2015. godine donesene su nove odluke VM i naputci o strateškom<sup>159</sup> i godišnjem<sup>160</sup> planiranju, međutim rezultati njihove primjene moći će se cijeliti tek nakon što počne primjena istih.

<sup>157</sup> Prema Naputak o postupku pripreme programa rada VM iz 2007. godine (Službeni glasnik BiH 21/07) koji je važio u 2014. godini, institucije VM u godišnjem programu rada obvezne su navesti planirane aktivnosti ali ne i programske ciljeve institucije. Planirane aktivnosti su navođene prema tematskim cjelinama: zakonodavne aktivnosti, međunarodni ugovori, europske integracije i tematski dio. Rijetke su institucije koje su poput MP u tematskom dijelu navodile planirane aktivnosti prema programskim ciljevima institucije.

<sup>158</sup> Godišnji programi rada MO, MVTEO i MFT nisu sadržavali ciljeve i odgovorne osobe institucije nego samo planirane aktivnosti.

<sup>159</sup> Odluka o postupku srednjoročnog planiranja, praćenja i izvješćivanja u institucijama BiH, VM broj: 118/14 od 23.07.2014. god., Službeni glasnik BiH broj: 62/14; Naputak o metodologiji u postupku srednjoročnog planiranja, praćenja i izvješćivanja u institucijama BiH, VM broj: 30/15 od 23.04.2015. god., Službeni glasnik BiH broj: 44/15

<sup>160</sup> Odluka o godišnjem planiranju rada i načinu praćenja i izvješćivanja o radu u institucijama BiH, VM broj: 185/14 od 18.11.2014. godine, Službeni glasnik BiH broj: 94/14; Naputak o načinu pripreme godišnjeg programa rada i izvješća o radu u institucijama BiH, VM broj: 35/15 od 15.05.2015. god., Službeni glasnik BiH broj: 45/15

### **Ciljevi navedeni u izjavi o odgovornosti nisu usuglašeni sa planskim dokumentima**

Ciljevi navedeni u izjavi o odgovornosti rukovoditelja nisu uvijek usuglašeni sa ciljevima iz planskih dokumenata institucije. Slabosti u definiranju jednoobraznih ciljeva institucije su se odrazile i na potpisane izjave o odgovornosti za ciljeve institucije. Od devet analiziranih institucija samo je MP imalo usuglašene ciljeve u planskim dokumentima i identične ciljeve je navelo u izjavi o odgovornosti rukovoditelja za ostvarivanje ciljeva institucije. U ostatku institucija prisutan je šarolik pristup koji se kreće od potpune neusuglašenosti izjave o odgovornosti sa ciljevima iz planskih dokumenata do djelomične usuglašenosti. Tri institucije u izjavi o odgovornosti nisu navele programske ciljeve institucije nego su iznijele procjenu realizacije aktivnosti po tematskim cjelinama (zakonodavne aktivnosti, međunarodni ugovori, europske integracije i tematski dio).

Analiza usklađenosti ciljeva iz planskih dokumenata sa izjavom o odgovornosti dana je u slijedećoj tablici.

**Tablica 13. Usklađenost ciljeva iz planskih dokumenata sa izjavom o odgovornosti**

Institucija	Usklađenost ciljeva u izjavi o odgovornosti sa ciljevima iz planskih dokumenata
MP	Ciljevi iz izjave usuglašeni su ciljevima iz planskih dokumenata institucije
GP	Ciljevi/programi iz izjave usuglašeni su sa ciljevima/programima iz planskih dokumenata (ciljevi nisu uvijek identično definirani, međutim može se zaključiti da se radi o istim ciljevima/programima)
DKPT	Ciljevi/programi su usuglašeni izuzev jednog cilja koji nije naveden u izjavi o odgovornosti
MO UINO	Dio ciljeva/programa je usuglašen (njihov broj i definicije su različite)
MS MVTEO MFT	U izjavi nisu navedeni ciljevi/programi nego tematske cjeline godišnjeg programa rada (zakonodavne aktivnosti, međunarodni ugovori, europske integracije i tematski dio)
MVP	Ciljevi nisu usuglašeni (ne može se sa sigurnošću zaključiti da se radi o istim programima/ciljevima)

**Izvor: Ured za reviziju institucija na temelju analize planova i izjava o odgovornosti**

Tek u dvije institucije iz uzorka prisutna je usuglašenost ciljeva/programa iz planskih dokumenata sa izjavom o odgovornosti rukovoditelja institucije. U ostatku institucija prisutan je šarolik pristup koji se kreće od djelomične usuglašenosti izjave o odgovornosti sa ciljevima iz planskih dokumenata do potpune neusuglašenosti kao i nenavođenje ciljeva/programa nego tematskih cjelina tipa: zakonodavne aktivnosti, međunarodni ugovori, europske integracije i tematski dio.

### **Odgovornosti rukovoditelja organizacijskih jedinica za ciljeve nisu jasno utvrđene**

Nisu sve institucije uspostavile adekvatne strukture upravljačke odgovornosti za ciljeve institucije. Što znači da rukovoditelji institucije nisu uspjeli definirati odgovornost rukovoditelja organizacijskih jedinica za definirane ciljeve institucije i za uspostavu internih kontrola sustava FUK-a.

Analizama pravilnika o organizaciji i planova institucija, kod pet od devet institucija iz uzorka utvrđeni su slučajevi neusuglašenosti organizacijske strukture institucije sa definiranim

ciljevima institucije.<sup>161</sup> U dvije od devet analiziranih institucija utvrđeno je da pojedine osnovne organizacijske jedinice nisu zadužene ni za jedan definirani programski cilj institucije<sup>162</sup>, u jednoj instituciji<sup>163</sup> većina rukovoditelja glavnih organizacijskih jedinica nije zadužena ni za jedan poslovni cilj, a u tri institucije<sup>164</sup> utvrđeni su slučajevi da je više rukovoditelja različitih organizacijskih jedinica odgovorno za isti cilj ili da rukovoditelji odgovornih organizacijskih jedinica nisu imali nužne ovlasti za realizaciju cilja za koje su odgovorni.

Većina institucija u svim svojim planskim dokumentima nije jasno definirala odgovornost rukovoditelja za ciljeve što je prikazano u narednoj tablici.

**Tablica 14. Utvrđivanje odgovornosti u planskim dokumentima**

Institucija	Utvrđivanje odgovornosti u planskim dokumentima
MP DKPT MS GP	Za sve ciljeve/programe definirana je odgovorna osoba/organizacijska jedinica u svim planskim dokumentima
MFT MVTEO MO MVP	Za sve ciljeve/programe definirana je odgovorna osoba/organizacijska jedinica barem u jednom planskom dokumentu (najčešće su to DOP i GPPZ)
UINO	U strateškom i godišnjem planu definirana su područja djelovanja međutim nisu jasno definirane sve odgovorne organizacijske jedinice i njihovi rukovoditelji. U DOP i GPPZ postavljeni je opći cilj za koji je odgovoran rukovoditelj institucije, čime odgovornost nije delegirana na organizacijske jedinice i njihove rukovoditelje.

*Izvor: Ured za reviziju institucija na temelju analize planova institucija*

Za četiri od devet institucija iz uzorka za sve ciljeve/programe definirana je odgovorna osoba/organizacijska jedinica u svim planskim dokumentima. Za isti toliki broj institucija za sve ciljeve/programe definirana je odgovorna osoba/organizacijska jedinica barem u jednom planskom dokumentu. U slučaju UINO teško je bilo utvrditi odgovornosti osoba/organizacijskih jedinica za definirane ciljeve/programe.

#### **Utvrđene su potrebe za izmjenama pravilnika o organizaciji i sistematizaciji**

Trenutno usvojeni pravilnici o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u potpunosti ne odgovaraju stvarnom stanju, raspoloživim proračunskim sredstvima i trenutnim potrebama institucija. Prosječna popunjenost usvojenih sistematizacija radnih mjesta u analiziranim institucijama se kreće između 64% i 91% sistematiziranih radnih mjesta, a prosječna popunjenost svih devet analiziranih institucija je 82%. Proračunska ograničenja MFT, institucijama BiH ne dozvoljavaju punu popunjenost sistematiziranih radnih mjesta, a institucije

<sup>161</sup> Na temelju analize definiranih programskih ciljeva, zaduženih organizacijskih jedinica i njihovih nadležnosti utvrđenih pravilnikom o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta slabosti su utvrđene kod UINO, MVP, MO, GP i MS.

<sup>162</sup> Organizacijska struktura MVP i MO nije u cijelosti usklađena sa definiranim ciljevima institucije.

<sup>163</sup> U programskom proračunu UINO postavljeni je jedan opći poslovni cilj za većinu poslovnih sustava za koje je odgovoran rukovoditelj institucije, čime nije definirana odgovornost organizacijskih jedinica i njihovih rukovoditelja. Na ovaj način poslovni ciljevi nisu utvrđeni za sve rukovoditelje glavnih organizacijskih jedinica i nije utvrđena njihova upravljačka odgovornost za ciljeve i uspostavu internih kontrola.

<sup>164</sup> U GP, MVP i MS utvrđeni su nelogičnosti u odnosu na utvrđivanje odgovornih osobe za ciljeve/programe (više odgovornih osoba, odnosno odgovorne osobe bez odgovarajućih ovlaštenja)



BiH nisu svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji uskladile sa odobrenim proračunom i odobrenim brojem uposlenih. I pored utvrđene nepopunjenosti, u institucijama iz uzorka ističu da uspijevaju obaviti sve funkcije definirane svojim nadležnostima. Navedeno se postiže prekovremenim radom ili preraspodjelom radnika i poslova, što nekada znači da uposleni rade i poslove koji im nisu u opisu radnih mjesta. U većini analiziranih institucija ističu potrebu reorganizacije kako bi se ispunile nove obveze institucije ili ujednačilo radno opterećenje između pojedinih organizacijskih jedinica.<sup>165</sup>

Izmjene pravilnika o organizaciji radnih mjesta se relativno rijetko vrši iako su utvrđene potrebe za reorganizacijom. U institucijama iz uzorka, pet aktualnih pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta su mijenjani krajem 2013. godine, dva 2010. godine, a jedan 2009. godine.<sup>166</sup> Šest od devet analiziranih institucija svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta nije usuglasilo sa odlukama VM<sup>167</sup> iz travnja 2013. godine u definiranom roku od godinu dana.<sup>168</sup>

### **Proces usklađivanja organizacijske strukture sa definiranim ciljevima je neefikasan**

Proces izmjene organizacijske strukture u institucijama je neefikasan. Rukovoditelji institucija Pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta mijenjaju samo na temelju suglasnosti VM i uz u prethodno pribavljanje mišljenja<sup>169</sup> nekoliko drugih institucija (UZ, MP, MFT i dr.). Ovu proceduru većina intervjuiranih rukovoditelja je ocijenila dobro osmišljenom uz određene nedostatke koji proces čine neefikasnim. Kao nedostatke definirane procedure intervjuirani ističu nejasno razgraničenje nadležnosti za davanje mišljenja i ne postojanje mehanizama kontrole efikasnosti procesa sukladno definiranim rokovima.

Prosječno vrijeme koje je proteklo od trenutka kada je prijedlog pravilnika o organizaciji pripremljen i izašao iz institucije do pribavljanje suglasnosti VM je oko 7 mjeseci.<sup>170</sup> Prosječno je pola od tog vremena utrošeno za osiguranje pozitivnih mišljenja relevantnih institucija (UZ, MP, MFT i dr.), a druga polovica vremena je trebala VM za davanje suglasnosti. Institucijama je prosječno najviše vremena trebalo za osiguranje mišljenja MP (oko 3,5 mjeseca). Međutim, nakon donošenja odluka VM o načelima unutarnje organizacije i razvrstavanju radnih mjesta iz 2013. godine<sup>171</sup>, prosječno vrijeme potrebno za osiguranje mišljenja MP je produženo na preko 8 mjeseci, čime je ukupno prosječno vrijeme procedure pribavljanja suglasnosti VM produljeno na preko 10 mjeseci.

<sup>165</sup> Intervjuirani u MVP, MO i MS tvrde da trenutna organizacija nije u cijelosti prilagođena nadležnostima i utvrđenim obvezama institucije. Intervjuirani u GP, UINO, MFT i MVTEO vide potrebu za reorganizacijom radi ujednačavanja radnog opterećenja između pojedinih organizacijskih jedinica. DKPT trenutno priprema novi prijedlog izmjene pravilnika o sistematizaciji radnih mjesta, a novi pravilnik MP je usvojen u veljači 2015. godine.

<sup>166</sup> Aktualni pravilnik o organizaciji MP je mijenjan početkom 2015, a prije toga krajem 2013 godine; kod GP, UINO, MFT, MO i MVP je mijenjan krajem 2013 godine; kod DKPT i MVTEO je mijenjan 2010. godine, a kod MS je mijenjan 2009. godine.

<sup>167</sup> Odluka o načelima za utvrđivanje unutarnjeg ustrojstva tijela uprave BiH, VM broj 65/13, i Odluka o razvrstavanju radnih mjesta i kriterijima za opis poslova radnih mjesta u institucijama BiH, VM broj 66/13, objavljene u Službenom glasniku BiH broj 30/13 od 22.04.2013. godine.

<sup>168</sup> Prema podacima MP, do 22.04.2014. godine DKPT, MVP, MO, MS, MVTEO i UINO nisu uskladili svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sa odlukama VM o načelima unutarnje organizacije i razvrstavanju radnih mjesta (Službeni glasnik BiH 30/13).

<sup>169</sup> Člankom 33. Poslovnika o radu VM (107/03) rok za davanje mišljenja je deset dana od datuma prijema materijala na koji je potrebno dati mišljenje.

<sup>170</sup> Kod sedam institucija iz uzorka analizirano je potrebno vrijeme za pribavljanje suglasnosti VM na aktualne pravilnike o organizaciji koji su usvojeni u periodu 2010-2015. (Analiza nije obuhvatila MVP i UINO zbog specifičnosti usvajanja njihovih pravilnika).

<sup>171</sup> Službeni glasnik BiH broj 30/13



Pored neefikasne procedure pribavljanja suglasnosti VM i same institucije su neefikasne u pripremama prijedloga izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Sukladno odlukama VM o načelima unutarnje organizacije i razvrstavanju radnih mjesta iz travnja 2013. institucije BiH su do travnja 2014. trebale uskladiti svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji sa donesenim odlukama VM. Prema podacima MP iz ožujka 2015. godine, proceduru usuglašavanja opisa radnih mjesta jedna četvrtina<sup>172</sup> institucija BiH još nije ni započela, odnosno MP nisu dostavljeni prijedlozi usuglašanih opisa radnih mjesta. Od devet institucija iz uzorka samo su tri institucije svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji uskladile u roku koji je VM definiralo.<sup>173</sup> Neefikasnost institucija u procesu izmjena pravilnika o organizaciji detaljnije je ilustrirana u Dodatku 12. "Uspostava funkcionalno neovisnih JIR" na primjeru izmjene pravilnika o organizaciji s ciljem uspostavljanja JIR u institucijama BiH.

S druge strane intervjuirani u MFT i SHJ ističu da ne postoje utvrđeni kriteriji za omjer broja uposlenih u službama podrške u odnosu na broj uposlenih u stručnim službama za obavljanje poslova iz nadležnosti institucije. Kriteriji o minimalnom broju uposlenih potrebnih za formiranje organizacijskih jedinica utvrđeni su u Odluci VM o načelima unutarnje organizacije iz 2013. godine, međutim sve institucije svoje pravilnike o organizaciji nisu uskladile sa definiranim kriterijima, a nepopunjenost sistematizacija dovodi u pitanje jesu li ovi kriteriji u stvarnosti i postignuti<sup>174</sup>.

Rukovoditelji u institucijama su odgovorni za organizaciju i upravljanje institucijom. Maksimalan broj uposleni u institucijama definiran je proračunskim ograničenjima MFT i predmet je kontrola MFT. Načela za organizaciju tijela uprave predlaže MP i predmet su kontrola MP. Odlukama VM o načelima unutarnje organizacije i razvrstavanju radnih mjesta iz 2013. godine nisu predviđene sankcije za odgovorne za njihovu primjenu.

---

<sup>172</sup> 18 od ukupno 74 institucije BiH

<sup>173</sup> Svoje pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sa Odlukama VM uskladile su MFT i MP (studenj 2013.) i GP (prosinac 2013.).

<sup>174</sup> Kriteriji iz Odluke VM o načelima unutarnje organizacije iz 2013. godine su definirali da osnovna organizacijska jedinica može imati najmanje tri uposlena, a da je za formiranje sektora potrebno najmanje dvije organizacijske jedinice. Ovi kriteriji vjerojatno nisu postignuti u institucijama koje nemaju popunjenu sistematizaciju radnih mjesta npr. ukoliko je sistematizirana organizacijska jedinica sa tri uposlena nije popunjena, ona ne ispunjava uvjete iz kriterija.

## Dodatak 7. Pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH i u Švedskoj

U slijedećoj tablici dan je pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH i u Švedskoj.<sup>175</sup>

Tablica 14. Pregled financijskog upravljanja i kontrole u BiH i u Švedskoj

Javno financijsko upravljanje i kontrola u Bosni i Hercegovini	Javno financijsko upravljanje i kontrola u Švedskoj <sup>176</sup>
<p>Uspostavljen je sustav javne uprave po kojem su rukovoditelji institucija odgovorni za organizaciju i upravljanje, međutim značajan broj ovlasti i odgovornosti je zadržan na VM.</p> <p>Vijeće ministara BiH broji deset članova, predsjedatelja i devet ministara, institucionalno VM ima devet ministarstava i osam tijela VM<sup>177</sup>. U ministarstvima i tijelima VM uposleno je oko 2.250 osoba. Sve ukupno VM je nadležno za blizu 70 institucija BiH koje za svoj rad odgovaraju VM. Značajan broj institucija nema nadležno ministarstvo nego za svoj rad direktno odgovaraju VM. Ministarstva osim što definiraju politike i pripremaju zakone, bave se i aktivnostima njihove provedbe.</p> <p>Nadzorni i evaluacijski kapaciteti VM su nerazvijeni i nedovoljno iskorišteni. VM u svojim planskim smjernicama nije uspostavilo jasne zahtjeve za nadzor i izvješćivanje nad realizacijom ciljeva VM, pa se financiranje institucija ne vrši na temelju realizacije definiranih ciljeva. Planirane aktivnosti institucija sastavni su dio programa rada VM i u njemu nisu definirani ciljevi nego samo aktivnosti institucija. Programski proračun zasnovan na ciljevima institucija se priprema, međutim proračun se još uvijek odobrava na temelju ekonomske, a ne na temelju programske klasifikacije. VM je planiralo ocjenjivanje rukovoditelja institucija i rukovodećih državnih službenika na temelju dogovorenih ciljeva, međutim ono se ne provodi. Rukovoditelji institucija imaju ograničene ovlasti za upravljanje ljudskim</p>	<p>Uspostavljen je decentralizirani sustav javne uprave po kojem su rukovoditelji institucija odgovorni za ciljeve, organizaciju i upravljanje institucije.</p> <p>Švedska vlada sastoji se od premijera i 23 ministra, a institucionalno ima jedanaest ministarstava, predstavništvo vlade i upravni odjel vlade (opće službe za podršku). U vladinim institucijama je uposleno oko 4.500 osoba. Pored vladinih institucija, u Švedskoj postoji još oko 350 institucija (državnih tijela) koje odgovaraju ministarstvima, a odgovorne su za provođenje politika, primjenu zakona i obavljanje različitih djelatnosti.</p> <p>Vlada definira načele uprave, imenuje rukovoditelje institucija, utvrđuje njihove ciljeve i programski proračun za njihovo financiranje, te vrši nadzor i evaluaciju nad realizacijom ciljeva. Institucije su neovisne u smislu organizacije svojih poslova, ovlaštene su za samostalno raspolaganje proračunom u svrhu realizacije ciljeva, a odgovorne su za izvješćivanje o realizaciji ciljeva i trošku njihovog financiranja. Rukovoditelji su ovlašteni za upravljanje ljudskim potencijalima u okviru odobrenog proračuna i utvrđenih načela uprave. Vlada se ne smije miješati u način na koji institucije upravljaju primjenom zakona i u donošenje pojedinačnih odluka (vezanih za aktivnosti, unutarnju organizaciju i upošljavanje).</p> <p>Nadzorni i evaluacijski kapaciteti Vlade nad realizacijom ciljeva švedskih institucija su razvijeni. Institucijama koje ne realiziraju definirane ciljeve gube izvore financiranja</p>

<sup>175</sup> Uz uvažavanje svih razlika koje postoje među navedenim primjerima, te bez tendencije da u ovoj oblasti postoje unaprijed definirana optimalna rješenja.

<sup>176</sup> Kako se upravlja Švedskom (How Sweden is governed, in Croatian), Vlada Kraljevine Švedske, 2014, dostupno na: <http://www.government.se/sb/d/18811/a/245621>

<sup>177</sup> Odbor za ekonomiju, Odbor za unutarnju politiku, Direkcija za europske integracije BiH, Generalno tajništvo VM, Ured za zakonodavstvo, Ured koordinatora za reformu javne uprave, Ured koordinatora Brčko distrikta BiH u VM i Direkcija za ekonomsko planiranje BiH.

<p>potencijalima u okviru odobrenog proračuna (za definiranje organizacije i sistematizacije institucije potrebna je suglasnost VM, upošljavanje je centralizirano i provodi ga ADS, rukovoditelji gotovo da ne mogu utjecati ni na poziciju, ni na plaću državnog službenika).</p> <p>Funkcija eksterne revizije je uspostavljena, a funkcija interne revizije se tek uspostavlja. SHJ MFT BiH ima 7 uposlenih.</p>	<p>(financiranje se vrši na temelju programskog proračuna). Kao posljedica navedenog brojna su gašenja i osnivanja institucija, oko 10% švedskih institucija se godišnje ugasi ili se osnuju nove.<sup>178</sup></p> <p>Funkcija eksterne i interne revizije su također razvijene. ESV, institucija koja obavlja funkciju SHJ u Švedskoj ima 180 uposlenih.<sup>179</sup></p>
--	---

Izvor: Ured za reviziju institucija BiH

Za ilustraciju je odabran švedski model uprave jer su švedski i austrijski modeli sustava kontrola, kao najbolja praksa tog doba, značajno utjecali na razvoj PIFC-a u EU. U Sažetom pregledu sustava javnih internih kontrola u zemljama članicama EU iz 2012. godine, švedski model PIFC-a je ocijenjen kao efikasan i efektivan.<sup>180</sup>

U Švedskoj jednako kao i u BiH prisutna je tradicija visokih socijalnih prava, koja su u jednom trenutku bila ugrožene kao posljedica loših politika i neefikasne javne uprave. 1990-ih godina u Švedskoj su provedene reforme javne uprave kojim je definiran trenutni model švedskog financijskog upravljanja i kontrola, a koji je osigurao izlazak iz krize, stabilnost ekonomije i zadržavanje socijalnog blagostanja.

#### Švedski izlazak iz krize na temelju jačanja financijskog upravljanje i kontrole

Švedska ekonomija u razdoblju od 1870. do 1930. godine doživljava snažan rast kao posljedicu liberalizacije, industrijalizacije i stvaranja visoke dodane vrijednosti, izvozne orijentacije i slobodne trgovine. Nakon 1930. jačaju socijalni programi države koji su financirani iz poreznih opterećenja koje je snažno gospodarstvo s brojnim radnicima, poduzetnicima i industrijama moglo podnijeti. Tijekom 1970-ih i 1980-ih godina, intervencije države i porezi su snažno porasli, mnoge su gospodarske djelatnosti socijalizirane, a tržišta regulirana. Visoki porezi su destimulirali nova upošljavanja u privatnom sektoru. Rasla je jedino uposlenost u javnom sektoru, što je opterećivalo privatne poduzetnike. Švedska više nije bila atraktivna za rad i poslovanje, a mnogi su se domaći poduzetnici sve više bunili protiv visokih poreza prijeteci da će napustiti zemlju. Udio javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu (BDP) porastao je od 1960-ih do 1980-ih godina sa 30% do čak 60%, iznad OECD prosjeka. I dok je 1970-ih godina Švedska još bila četvrta najbogatija zemlja na svijetu po životnom standardu, već sredinom 1990-ih pada na šesnaesto mjesto. Bila je to cijena visokih poreza i regulacija koje su gušile ekonomiju.

Godine 1993. čak 42% ukupnog broja uposlenih radilo je u javnom sektoru, a javna potrošnja dosegla je rekordnih 73% BDP-a. Samo te godine proračunski deficit je bio viši od 12% BDP-a, a 1994. je premašio 15%. Bilo je očito kako se ideja o punoj uposlenosti zamijenila stvarnošću masovne neuposlenosti. Više od pola milijuna poslova je nestalo između 1990. i 1994. godine u kojima je bilo uposleno oko 10% radne snage. Između 1990. i 1993. stopa

<sup>178</sup> Izvješće generalnog revizora SNAO za 2009. godinu, dostupno na: <http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14109/Annual%20report%202009.pdf>

<sup>179</sup> <http://www.esv.se/ESV/English/About-the-ESV/>

<sup>180</sup> Str.10, The Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States, 2012. godine, dokument dostupan na: <http://www.pifc.eu/>

neuposlenosti je porasla sa 1,5 na 8,2%, dok je BDP u istom razdoblju pao oko 5%. Između 1990. i 1996. udio javnog duga u BDP-u porastao je sa 41 na 73%.

Švedska vlada svjesna da se postojeća razina socijalnih davanja neće moći financirati daljnjim zaduživanjem, donijela je odluke o reformi javne uprave, jačanju fiskalne discipline i poreznim rasterećenijima. Jačanje kontrola nad realizacijom ciljeva i uvođenje programskog proračunskog financiranja osigurana je kontrola nad rashodima države, povećana je efikasnost javne uprave, a kvaliteta javne usluge za građane je zadržana.

Reforma financijskog upravljanja i kontrola relativno brzo je pokazala svoje rezultate. Do 2000. godine Švedska je već imala proračunski suficit od 3,6% BDP-a, a suficiti su ostvarivani i u kasnijim godinama. Švedska je udio javnog duga u BDP-u snizila sa 73,3% u 1996. na 36,9% u 2011. godini, što govori o izrazito velikim razmjerima proračunske štednje, odnosno fiskalne discipline. Proračunsko planiranje je osnaženo i kontrolirano u koordinaciji ministarstva financija i parlamenta. Potrošnja za pojedine proračunske programe nije se mogla povećati bez smanjenja potrošnje u nekom drugom programu. Snažni nadzorni i evaluacijski kapaciteti vlade Kraljevine Švedske omogućili su identifikaciju neefikasnih programa koje ne treba financirati. Lokalna uprava je također bila obvezna na uravnotežene proračune. Usred svjetske financijske krize 2010. godine, švedski proračun nije bio u deficitu.<sup>181</sup> S trenutnim udjelom javnog duga od oko 40% BDP-a, Švedska zauzima treće mjesto među članicama Eurozone, iza Estonije i Luksemburga.

Švedska se danas ubraja u skupinu europskih zemalja koje bilježe rast bruto domaćeg proizvoda i nakon krize koja je cijelu Europu bacila u recesiju. Švedska ima jednu od najviših stopi uposlenosti u Europi i jednu od najnižih stopi inflacije. Udio javnog duga u BDP-u je znatno ispod prosječnog trenda država članica Europske unije, dok je udio investicija u istraživanje i razvoj u BDP-u među najvišima u Europi i svijetu. I dok kreditni rejtinzi mnogih europskih zemalja padaju zbog neodrživih javnih financija, Švedska i dalje ima najbolji kreditni rejting. Švedska je, također, ušla u krug top 20 zemalja u svijetu po stupnju ekonomske slobode koji mjeri američka zaklada Heritage Foundation. Prema podacima Svjetske banke o lakoći poslovanja 2013. godine, Švedska je među top 15 zemalja. Četvrta je najkonkurentnija zemlja na svijetu, prema istraživanju Svjetskog gospodarskog foruma u rangju je sa Švicarskom i Sjedinjenim Američkim Državama. Švedske konkurentske prednosti svakako su potpuno transparentne i funkcionalne institucije, što uključuje vladavinu prava, sudsku neovisnost i efikasnost, regulatornu izvjesnost i zaštitu tržišnog natjecanja.<sup>182</sup>

<sup>181</sup> <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=teina200>

<sup>182</sup> <http://liberty-policy.blogspot.com/2014/04/neoliberalne-reforme-i-razlozi-svedskog.html>



## **Dodatak 8. Primjena definiranih standarda efikasnog FUK-a u institucijama BiH**

Do donošenja ažuriranih standarda za FUK, institucije BiH su bile dužne primjenjivati postojeće propise za uspostavu FUK-a u institucijama BiH. Obveza institucija BiH na temelju smjernica MFT za razvoj i održavanje internih kontrola iz 2005. godine bila je da donesu procedure i pravilnike kojim se definiraju upravljački, administrativni i računovodstveni sustavi internih kontrola. Standardima internih kontrola iz 2014. godine definiran je zahtjev dokumentiranog vršenja analize rizika u okviru redovitih godišnjih planskih aktivnosti institucije. Rezultati primjene ažuriranih standarda u institucijama BiH moći će se cijeliti tek u narednim godinama, nakon što ih institucije BiH počnu primjenjivati.

Nalazi vezani za primjenu ranije definiranih standarda internih kontrola dani su u nastavku.

### **Institucije BiH djelomično primjenjuje definirane standarde efikasnog FUK-a**

Većina institucija iz uzorka tek je formalno je zadovoljilo zahtjeve MFT za donošenje pravilnika o sustavu internih kontrola. Šest<sup>183</sup> od devet analiziranih institucija je u periodu 2007-2009 pored postojećih pravilnika i procedura donijelo integralni Pravilnik o sustavu internih kontrola, a tri institucije<sup>184</sup> to nisu nikada učinile. Pravilnike o sustavima internih kontrola su ažurirale samo dvije institucije.<sup>185</sup> Generalna ocjena ovih pravilnika je da su općeniti, da su kopija naputaka MFT i da se u praksi ne primjenjuju.<sup>186</sup> Institucije koje nisu imale integrirani pravilnik o internim kontrolama prezentirale su nam pojedinačne pravilnike i procedure kojim su uglavnom definirani financijski sustavi i procesi, ali ne i poslovni sustavi i procesi uspostavljeni za postizanje ciljeva iz nadležnosti institucije.

### **Periodično i sistematično ažuriranje sustava internih kontrola se ne vrši**

Ažuriranje sustava internih kontrola u institucijama BiH ne vrši se periodično i na sistematičan način. Revizija je istraživala na koji način se ažuriraju pravilnici i procedure koje čine sustav internih kontrola u institucijama iz uzorka. Analiza rizika s ciljem unaprjeđenja sustava internih kontrola nije integrirana u redovite planske aktivnosti institucije. Niti jedna institucija nije radila sveobuhvatnu godišnju analizu rizika sustava i procesa institucije s ciljem ažuriranja sustava internih kontrola. Ažuriranje segmenata sustava internih kontrola vršilo se uglavnom na temelju nalaza i preporuka interne i eksterne revizije, te na temelju odluka VM.

U institucijama iz uzoraka nisu rađene sveobuhvatne procjene stanja FUK. Ni kod jedne od revidiranih institucija nismo pronašli jedan integralni dokument u kojem su popisani i opisani poslovni i financijski sustavi i procesi za koje je urađena analiza rizika i na temelju kojeg je donesen plan ažuriranja sustava internih kontrola.

Ni u jednoj instituciji nisu rađeni opisi sustava i procesa na zahtjev rukovoditelja institucije, međutim ovakvi opisi su rađeni na zahtjev internih revizora i za potrebu pripreme planova interne revizije.<sup>187</sup> JIR MFT je krajem 2011. godine opise sustava i procesa tražila od 53

<sup>183</sup> Pravilnike o sustavima internih kontrola donijele su slijedeće institucije: MP - 2007, GP - 2008, MVTEO - 2007, MS - 2008, MO - 2009 i 2012, MFT - 2008 i 2010

<sup>184</sup> UINO, DKPT, MVP nemaju integralni pravilnik o internim kontrolama.

<sup>185</sup> Pravilnike o sustavima internih kontrola ažurirale su: MO - 2012 i MFT - 2010

<sup>186</sup> "Izješće o analizi nedostataka u oblasti FUK-a" za državnu razinu iz svibnja 2011., sačinjeno u sklopu projektnih aktivnosti projekta "Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH", a koji je SHJ odobrila 17.06.2011. godine. Iste navode potvrdila je i većina internih i eksternih revizora sa kojim smo razgovarali tijekom provođenja revizije učinka.

<sup>187</sup> JIR su opise sustava i procesa koristili za analize rizika na temelju kojih su pripremali planove interne revizije. Na temelju istih opisa odgovorni rukovoditelji trebaju raditi analize rizika za potrebu pripreme

institucije<sup>188</sup>, a svoje opise dostavilo je 40 institucija. Kvaliteta ovih opisa je varirala od institucije do institucije. Nekolicina institucija je posvetila dužnu pažnju i temeljito opisala svoje glavne sustave i procese<sup>189</sup>, a pojedine institucije su poslale štire opise samo onih sustava koje je JIR MFT u svom zahtjevu ilustrirala kao primjer. Osim JIR MFT, opise sustava i procesa od organizacijskih jedinica svoje institucije zahtijevale su i jedinice interne revizije MO, MP, DKPT i GP. Kvaliteta opisa koje su pripremile organizacijske jedinice ovih institucija je također varirao od jedinice do jedinice.

Parcijalne analize rizika za određene poslovne sustave pronašli smo kod UINO i GP. Međutim rezultat ovih analiza nije unaprijeđenje sustava internih kontrola institucije nego unaprijeđenje procesnih aktivnosti institucije (kontrole poreskih i carinskih obveznika, te kontrole osoba koje prelaze granicu).

#### Razumijevanje rukovoditelja o načinu uspostave i ažuriranja FUK-a je ograničeno

Istraživanja revizije ukazala su i na ograničeno razumijevanje rukovoditelja na koji način se FUK uspostavlja i ažurira. Revizija je istraživala u kojoj mjeri su odgovorni rukovoditelji institucije svjesni svojih odgovornosti<sup>190</sup> i na koji način su uspostavili sustav FUK-a u instituciji. Razgovori su obavljeni sa rukovoditeljima institucije ili osobama koje je rukovoditelj odredio (sekretari ministarstava, šefovi ureda, pomoćnici rukovoditelja za opće poslove i šefovi odsjeka za financije). U slijedećoj tablici prezentiran je način razumijevanja sustava FUK kod intervjuiranih rukovoditelja.

**Tablica br. 15. Razumijevanje sustava FUK**

Razumijevanje FUK-a i načina njegove uspostave i ažuriranja	Revidirana institucija iz uzorka
Potpuno razumijevanje zahtjeva za uspostavu i ažuriranje sustava FUK na temelju periodične procjene sustava FUK - dokumentirane analize rizika za sve popisane i opisane sustave i procese institucije (u opisu su jasno utvrđeni ciljevi i odgovornosti za procesne i kontrolne aktivnosti).	Ni jedna institucija iz uzorka
Šire razumijevanje FUK koji obuhvaća i financijske i poslovne sustave i procese institucije, ali bez dokumentirane procjene sustava FUK-a.	MO, MFT i MP
Uže razumijevanje FUK i njegovo poistovjećivanje sa financijskim sustavima i procesima, ali bez dokumentirane procjene sustava FUK-a.	MS, MVTEO, DKPT, GP, UINO
Nedovoljno razumijevanje pojma FUK i sustava internih kontrola. Neupoznatost sa relevantnim propisima za FUK (instrukcijama, standardima i priručnicima), nepostojanje dokumentirane procjene FUK-a i integralnog pravilnika o internim kontrolama.	MVP

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

planova unaprijeđenja sustava internih kontrola (ažuriranje postojećih procedura i praksi rada). Način popisa i opisivanja sustava i procesa institucije definiran je Priručnikom za FUK (98/14).

<sup>188</sup> JIR MFT je bila nadležna za provođenje interne revizije u 53 institucije BiH, a nakon 2012. godine, JIR MFT je nadležna za provođenje interne revizije u 15 institucija BiH, sukladno kriterijima SHJ za uspostavu JIR (49/12).

<sup>189</sup> Kao primjere dobrih praksi JIR MFT je istakla opise koje su uradile Agencija za državnu službu, Ured koordinatora za reformu javne uprave, Agencija za javne nabave, Agenciju za antidoping kontrolu, Institut za mjeriteljstvo i Komisiju za očuvanje nacionalnih spomenika.

<sup>190</sup> Članak 33d. ZoF: Rukovoditelj institucije odgovoran je za izradu internih propisa o financijskom upravljanju i kontroli i za uspostavljanje sustava FUK-a u svim organizacijskim jedinicama u okviru institucije, te u odnosu na sve programe i procese koje izvršava institucija.

Većina rukovoditelja u institucijama sustav FUK poistovjećuje sa internim kontrolama za financijske sustave i procese institucije koji su redovit predmet analize eksterne revizije. Najlošija situacija sa razumijevanjem FUK-a je u MVP jer MVP nema jasno definirane ciljeve institucije, a rukovoditelji općih i financijskih službi se često mijenjaju zbog njihovog raspoređivanja u diplomatsko-konzularnu mrežu.

## Dodatak 9. Donošenje i implementacija pravnog okvira za FUK

### Pravni okvir za reformu FUK-a u institucijama BiH nije kompletiran i implementiran

Sa kašnjenjem od preko dvije godine donesene su izmjene ZoF u kojem su definirana temeljna načela uspostave FUK sukladno EU modelu uspostave PIFC-a. Međutim, da bi pravni okvir za FUK bio cjelovit nužno je bilo donijeti i predviđene podzakonske akte (priručnike i smjernice). U slijedećoj tablici dan je pregled predviđenih i donesenih podzakonskih akata nužnih za uspostavu i razvoj FUK-a.

**Tablica br.16. Pregled predviđenih i donesenih podzakonskih akata za FUK**

Predviđeni podzakonski akti nužni za uspostavu FUK-a	Doneseni podzakonski akti
Priručnik za FUK	45 mjeseci nakon utvrđenog roka, u prosincu 2014. donesena je Odluka SHJ o objavljivanju priručnika za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH (98/14)
Smjernice za upravljanje rizicima	48 mjeseci nakon utvrđenog roka, u travnju 2015. donesena je Odluka SHJ o objavljivanju smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima u institucijama BiH (29/15)
Smjernice za nadzor i izvješćivanju o FUK	Do svibnja 2015. godine nisu doneseni predviđeni Pravilnik o godišnjem izvješćivanju o FUK-u i Naputak za popunjavanje upitnika o samoprocjeni sustava FUK-a.

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

Četiri godine nakon definiranih rokova SHJ je donijela priručnik i smjernice za uspostavu i ažuriranje sustava FUK-a, međutim smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a nisu donesene. Dio kašnjenja od oko dvije godine se može opravdati kašnjenjem u donošenju relevantnih izmjena ZoF koje su donesene u svibnju 2012. godine.<sup>191</sup> Drugi razlozi kašnjenja obrazloženi su u poglavlju 3.3.3 ovog izvješća.

Propise koji uređuju uspostavu FUK-a nužno je bilo ažurirati sukladno EU modelu PIFC-a<sup>192</sup> i te aktivnosti su bile predviđene Strategijom VM za provedbu PIFC-a iz 2009 godine. Sukladno Strategiji VM, relevantne izmjene ZoF su trebale biti donesene do ožujka 2010 godine, a SHJ je do ožujka 2011. godine trebala donijeti preostale podzakonske akte (priručnike i smjernice) nužne za uspostavu PIFC-a u institucijama BiH<sup>193</sup>, a u lipnju 2011. godine sve institucije BiH su trebale, sukladno donesenim propisima, ažurirati pisane procedure za svoje sustave i procese. Pravni okvir za FUK se u cijelosti trebao primjenjivati u institucijama BiH do kraja 2014. godine.

Relevantne izmjene ZoF su donesene u svibnju 2012. godine. Sadržaj izjave o odgovornosti VM je definiralo krajem 2012. godine.<sup>194</sup> Standardi efikasnih internih kontrola definirani su

<sup>191</sup> Strategijom VM utvrđeno je da će do ožujak 2010. godine biti donesene relevantne izmjene ZoF, a relevantne izmjene ZoF donesene su sa 27 mjeseci kašnjenja (svibanj 2012. godine).

<sup>192</sup> Propisi MFT iz 2005. godine kojim su definirani zahtjevi za uspostavu efikasnog FUK tek su djelomično primjenjivani u institucijama BiH i o tome je bilo riječi u prethodnom poglavlju.

<sup>193</sup> SHJ je u svom programu rada za 2011. i 2012. godinu je planirala pripremu i odobravanje: okvirnih načela i standarda za FUK; priručnik za uspostavljanje upravljačkih odgovornosti i FUK; i okvirni program obuke za FUK. Iako planirani akti nisu bili doneseni, u programu rada za 2013 i 2014. godinu ovakve aktivnosti nisu bile definirane.

<sup>194</sup> VM je u prosincu 2012. godine na prijedlog MFT definiralo okvirni sadržaj Izjave o odgovornosti rukovoditelja za ciljeve institucije.



2005. godine, a ažurirani su krajem 2014. godine.<sup>195</sup> Priručnici i smjernice za FUK su doneseni do travnja 2015. godine. Smjernice za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK-a nisu donesene.

Sukladno okvirnoj dinamici aktivnosti iz AP Strategije VM<sup>196</sup>, pred institucijama BiH su aktivnosti primjene podzakonskih akata za FUK, odnosno aktivnosti izrade i ažuriraju pisanih procedure za postojeće poslovne procese koje bi trebale biti okončane u srpnju 2015. godine. Sukladno okvirnoj dinamici aktivnosti, potpuna primjena pravnog okvira za FUK u institucijama BiH moći će se očekivati tek nakon 2017. godine.

---

<sup>195</sup> Relevantni zahtjevi za pet komponenti FUK-a iz COSO okvira (članka 33b. ZoF) definirani su još 2005. godine u Vodiču MFT za uspostavu efikasnih internih kontrola i važeći su sukladno članku 33i. ZoF. Ovi zahtjevi su ažurirani u kolovozu 2014. godine Odlukom SHJ o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH.

<sup>196</sup> Prema AP Strategije VM za provedbu PIFC-a, petnaest mjeseci nakon donošenja relevantnih izmjena ZoF, odnosno tri mjeseca nakon donošenja Priručnika i smjernica za FUK planirano je da institucije BiH izrade i ažuriraju pisane procedure za postojeće poslovne procese.

## **Dodatak 10. Definiranje politike razvoja i obuke osoblja za FUK i IR**

SHJ je politiku razvoja osoblja IR u svojim dokumentima definirala sa četiri godine zakašnjenja, a politika razvoja osoblja odgovornog za FUK još uvijek nije definirana u dokumentima SHJ.

Svaka reforma podrazumijeva i odgovarajuću obuku osoblja na koju se reforma odnosi. Politika razvoja osoblja odgovornog za uspostavu PIFC-a podrazumijeva definiranje programa obuke i definiranje održivog modela razvoja i obuke koji će osigurati kontinuiranu obuku osoblja odgovornog za FUK i IR.

### **Politika razvoja osoblja IR je definirana sa značajnim kašnjenjem**

Politika razvoja osoblja odgovornog za IR utvrđena je sa kašnjenjem od 49 mjeseci u odnosu na definirane rokove. SHJ je donijela Pravilnik o upošljavanju internih revizora u institucijama BiH<sup>197</sup> sa kašnjenjem od 23 mjeseca u odnosu na definirane rokove. Iako su aktivnosti pripreme Program obuke i certifikacije IR započete još 2011. godine<sup>198</sup>, SHJ je tek u siječnju 2015. godine donijela Program obuke i certifikacije IR u institucijama BiH sa zakašnjenjem od 49 mjeseci (program obuke), odnosno sa zakašnjenjem od 25 mjeseca (program certifikacije) u odnosu na definirane rokove. Definiranjem uvjeta za upošljavanje internih revizora, programa obuke i uvjeta certifikacije IR definirana je politika razvoja i obuke osoblja IR u institucijama BiH. SHJ osigurava kontrolu nad definiranim kriterijima za prijem internih revizora, SHJ daje mišljenja na pravilnike o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta internih revizora institucija koje uvode funkciju interne revizije<sup>199</sup>, te daje suglasnost na izbor rukovoditelja JIR.

Međutim, SHJ je tek početkom 2015. godine donijela Program obuke i certifikacije IR, a organizacija njegove primjene tek treba da uslijedi. Sukladno relevantnim odredbama Programa<sup>200</sup> SHJ je odgovorna za organizaciju cijelog proces obučavanja i certifikacije IR. Program navodi da će SHJ operativno provođenje odredbi Programa definirati posebnim aktima. Uvidom u godišnji program rada SHJ za 2015. godinu nisu identificirane aktivnosti koje se odnose na operativno provođenje odredbi Programa obuke i certifikacije IR i nisu definirane aktivnosti na organizaciji obuka za IR. Sa druge strane predložene aktivnosti iz programskog proračuna za 2015. godinu se dijelom se odnose na provođenje programa obuke za interne revizore.

### **Politika razvoja osoblja odgovornog za FUK nije definirana**

Politika razvoja osoblja za prvu komponentu PIFC-a, FUK nije donesena. Program obuke za osoblje odgovorno za FUK formalno nikada nije donesen iako je rok za njegovo donošenje bio prosinac 2010. godine. Postojeće obuke za FUK su pružane samo u okviru EU projekata i nisu bile dostatne da bi osigurale potrebno razumijevanje EU zahtjeva za reformu i uspostavu PIFC. Nije definiran način na koji će se osigurati kontinuirana obuka o načinu uspostave i ažuriranja FUK-a u institucijama BiH.

Dokumenti kojim je utvrđena politika razvoja osoblja odgovornog za internu reviziju su doneseni, međutim ovakvi dokumenti nisu doneseni za osoblje odgovorno za FUK. Ne postoje dokumenti u kojim su:

- definiran opći program obuke, odnosno relevantne teme obuke za FUK,

<sup>197</sup> Pravilnik o upošljavanju IR (81/12) i Pravilnik o izmjenama pravilnika o upošljavanju IR (99/14)

<sup>198</sup> Aktivnosti pripreme programa obuke internih revizora KO SHJ započeo je krajem 2011 godine, u sklopu projekta „Podrška uvođenju javne interne finansijske kontrole u BiH“.

<sup>199</sup> Navedene sistematizacije uz opis poslova i zadataka za radna mjesta internih revizora navode, pored općih uvjeta, i dodatne uvjete za upošljavanje internih revizora i rukovoditelja JIR iz donesenih kriterija za upošljavanje.

<sup>200</sup> Član 5 Programa obuke i certifikacije IR u institucijama BiH navodi da program obuka za stjecanje certifikata ovlaštenog revizora mora biti odobren i organiziran od SHJ

- definiran minimum obuka i znanja nužnih za FUK,
- definiran način na koji se osigurati kontinuirana obuka o načinu uspostave i ažuriranja FUK-a u institucijama BiH.

Program obuke za FUK formalno nikada nije donesen iako je Strategijom VM definirani rok za njegovo donošenje bio prosinac 2010. godine. SHJ je u programima rada za 2011. i 2012. planirala aktivnost pripreme i odobravanje okvirnog programa obuke iz FUK. Ove aktivnosti nisu planirane u programima rada za 2013. i 2014. godinu iako nisu realizirane.

Kriteriji za imenovanje i upošljavanje rukovoditelja u institucijama su utvrđeni u različitim zakonima i propisima. Odgovorne osobe SHJ tvrde da za razliku od interne revizije, standardni uvjeti za osoblje odgovorno za FUK nigdje posebno nisu definirani i regulirani. Standardi i priručnici za FUK su doneseni, a odgovorni rukovoditelji su dužni primjenjivati ih.

Nakon donesenih standarda i priručnika za FUK u okviru projekta „Jačanja upravljanja javnim financijama u BiH“ su planirane obuke o FUK. U okviru projekta planirane su obuke za rukovoditelje, ali i za pet instruktora za FUK. Aktivnosti obuka za FUK navedene su i u programu rada SHJ za 2015. godinu i potvrđene su u Izvješću o uspostavi sustava FUK-a u institucijama BiH iz travnja 2015. godine. Tek nakon što se završi prvi ciklus obuka i primjene novih smjernica za FUK, moći će se izvršiti procjena stanja FUK-a i potreba za dodatnim obukama, kako tvrde u SHJ.

Iz navedenih tvrdnji SHJ vidljivo je da je određena politika razvoja osoblja za FUK postoji, međutim ista nije na odgovarajući način dokumentirana u aktima SHJ. Osim Strategije VM za provedbu PIFC-a, SHJ nije imala strateški plan rada institucije. Standardi FUK koje je SHJ donijela, s druge strane, definiraju zahtjeve za jasno definiranim i dokumentiranim ciljevima, rizicima i planovima aktivnosti institucije za pitanja za koja su nadležni. S tim u vezi politika, odnosno ciljevi, aktivnosti i pokazatelji učinka vezani za razvoj osoblja odgovornog za FUK bi trebali biti dokumentirani i u aktima SHJ, a ne samo u dokumentima relevantnih projekata.

#### **Održane obuke nisu osigurale razumijevanje zahtjeva za reformu FUK-a**

Obuke za upravljačku odgovornost i FUK su organizirane samo u dva navrata u okviru relevantnih EU projekata podrške uspostavi PIFC-a. Prvi put je u studenom 2011. godine održana trodnevna obuka o FUK-u u okviru projekta "Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH". Drugi put je u rujnu 2013. godine održana trodnevna radionica o FUK u sklopu projekta „Jačanja upravljanja javnim financijama u BiH“. Organiziranim obukama obuhvaćeno je oko tridesetak uposlenika institucija BiH. Iako su ove obuke namijenjene rukovoditeljima u institucijama, pozivu na obuku se odazvao manji broj viših rukovoditelja, a obukama su uglavnom prisustvovali niži rukovoditelji i službenici financijskih odjela u institucijama.<sup>201</sup>

Odgovorni rukovoditelji, sugovornici za FUK iz pet<sup>202</sup> od devet institucija iz uzorka izjavili su da nisu pohađali obuke iz oblasti FUK-a, dok su sugovornici iz četiri institucije<sup>203</sup> izjavili su da imali svoje predstavnike u obukama za FUK. Iako u BiH postoje i komercijalne firme koje organiziraju obuke za FUK, nitko od intervjuiranih ih nije pohađao. Više obuka za FUK u okviru projekta „Jačanja upravljanja javnim financijama u BiH“ planirane su za ožujak-lipanj 2015. godine. Korisnici ovih obuka trebali bi biti rukovoditelji institucija, službenici ovlašteni za uspostavu i ažuriranje FUK-a kao i svi drugi rukovodeći službenici u institucijama.

<sup>201</sup> Prema izjavama odgovornih osoba SHJ.

<sup>202</sup> Sugovornici iz MFT, DKPT, UINO, MO i MVP nisu pohađali obuke za FUK.

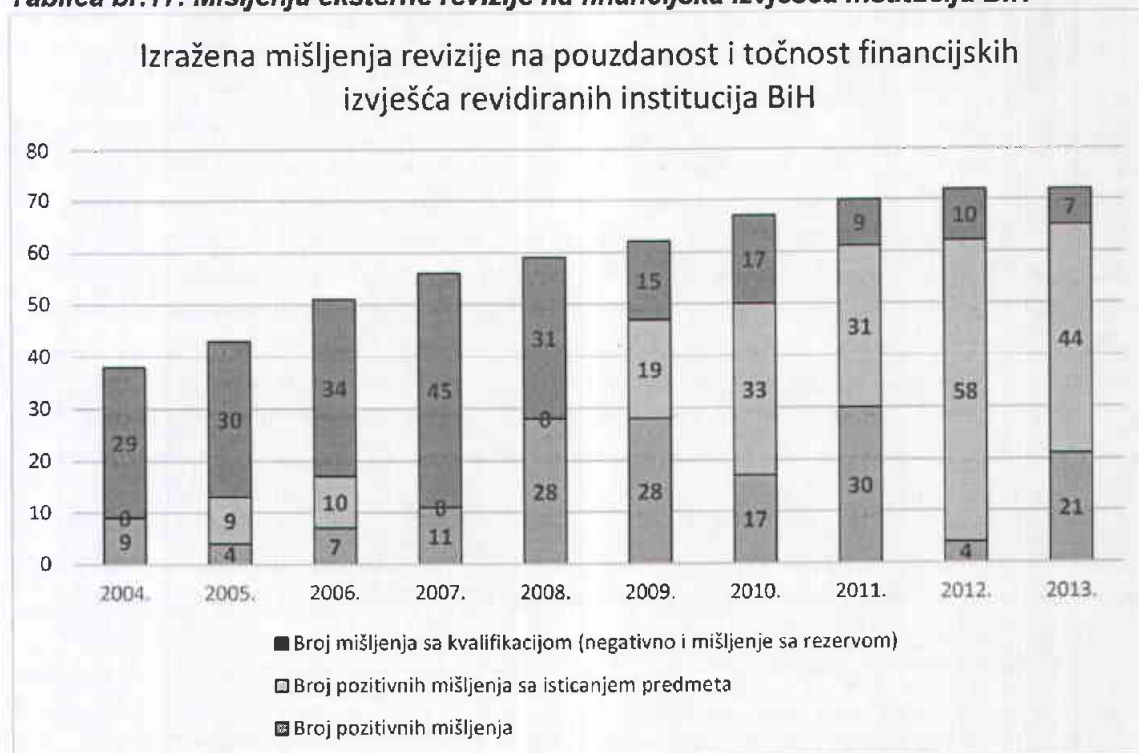
<sup>203</sup> Sugovornici iz MP, MS, MVTEO i GP izjavili da su osobno ili da su njihove kolege pohađale obuke za FUK.

## Dodatak 11. Ocjene sustava internih kontrola u izvješćima financijske revizije Ureda za reviziju institucija BiH

Većina revidiranih institucija BiH još uvijek ima utvrđene slabosti sustava internih kontrola, iako su interne kontrole financijskih sustava koji utječu na pouzdanost i točnost financijska izvješća u znatnoj mjeri unaprijeđeni u posljednjih deset godina.

Ocjene pouzdanosti i točnosti financijska izvješća revidiranih institucija BiH u periodu 2004-2013 prikazan je u slijedećem grafičkom prikazu.

**Tablica br.17. Mišljenja eksterne revizije na financijska izvješća institucija BiH**



**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

Broj mišljenja sa kvalifikacijama (označeno crveno) se tijekom godina smanjivao, a broj pozitivnih mišljenja se tijekom godina povećavao (označeno zelenim nijansama).

Opće unaprijeđenje sustava internih kontrola na temelju preporuka revizije te poduzetih mjera MFT, VM, PS BiH i institucija BiH rezultiralo je povećanjem pozitivnih mišljenja revizije i smanjenju mišljenja sa kvalifikacijama (negativnih i mišljenja sa rezervom). Iako se situacija sa stanjem internih kontrola za financijske sustave i procese u institucijama BiH znatno popravila još uvijek je prisutan značajan broj slabosti sustava internih kontrola zbog čega je dvije trećine pozitivnih mišljenja u 2013. godini dano sa isticanjem predmeta<sup>204</sup>. Pozitivno mišljenje sa isticanjem predmeta znači da su financijska izvješća institucija pouzdana i točna, ali se institucijama skreće pozornost na uočene rizike poslovanja, izostanak očekivanih rezultata rada i uočene slabosti internih kontrola sustava FUK-a institucija.

<sup>204</sup> Ukupan broj revidiranih institucija kojim je izraženo mišljenje revizije u 2013. godini je 72, od čega je izraženo sedam mišljenja sa kvalifikacijom (označeno crvenom), 44 je pozitivnih mišljenja sa isticanjem predmeta (označeno svijetlozelenom) i 21 pozitivno mišljenje (označeno zelenom).



## Dodatak 12. Uspostava funkcionalno neovisnih jedinica interne revizije

Dvije trećine planiranih JIR su uspostavljene, ali sve ne ispunjavaju kriterije SHJ

Nakon više od dvije i po godine od donošenja kriterija SHJ nisu formirane sve JIR. Zaključno sa krajem 2014. godine od predviđenih 17 JIR u institucijama BiH je uspostavljeno 11 JIR što prikazuje naredna tablica.

**Tablica br. 18. Stanje JIR u institucijama BiH u 2014. godini**

R. br.	Institucija	Planirane JIR	Uspostavljene JIR	JIR sukladno kriterijima SHJ
1.	MFT	x	x	x
2.	MCP	x	x	x
3.	MP	x	x	x
4.	MO	x	x	x
5.	GP	x	x	x
6.	PS BiH	x	x	x
7.	MLJPI	x	x	x
8.	UINO	x	x	x
9.	OSA	x	x	x
10.	MVP	x	x	
11.	DKPT	x	x	
12.	SIPA	x		
13.	SZP	x		
14.	IDDEEA	x		
15.	MVTEO	x		
16.	MKP	x		
17.	MS	x		
<b>UKUPNO</b>		<b>17</b>	<b>11</b>	<b>9</b>

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH i konsolidirano izvješće SHJ za internu reviziju za 2014. g*

Od 11 uspostavljenih JIR njih 9 je uspostavljeno sukladno kriterijima SHJ<sup>205</sup>, što podrazumijeva da je funkcionalna neovisnost JIR potvrđena odgovarajućom izmjenom pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Preostale dvije institucije, MVP i DKPT, obavljaju aktivnosti interne revizije, ali njihovi pravilnici o organizaciji i sistematizaciji nisu izmijenjeni sukladno kriterijima SHJ koji osiguravaju funkcionalnu neovisnost JIR.

Uposleno je pola planiranog osoblja IR, ali svi nisu uposleni sukladno kriterijima SHJ

U institucijama BiH zaključno sa krajem 2014. godine poslove interne revizije obavlja 22 osobe u 11 JIR. Da bi JIR bile u potpunosti popunjene potrebno je uposliti 45 internih revizora<sup>206</sup> u 17 JIR. Naredna tablica prikazuje popunjenost JIR zaključno sa krajem 2014. godine.

<sup>205</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu jedinica IR u institucijama BiH 49/12 (26.6.2012)

<sup>206</sup> Prema navodima sugovornika iz SHJ u institucijama BiH potrebno je uposliti ukupno 45 internih revizora koji će obavljati funkciju interne revizije u svim institucijama BiH.

**Tablica br.19. Popunjenost JIR u institucijama BiH**

R.b.	Institucija	Broj sistematiziranih revizora u JIR, sukladno kriterijima SHJ	Broj uposlenog osoblja za poslove IR
1.	MFT	4	4
2.	MCP	3	1
3.	MP	3	1
4.	MO	4	2
5.	GP	2	2
6.	PS BiH	2	2
7.	MLJPI	2	1
8.	UINO	4	4
9.	OSA	2	1
10.	DKPT		1
11.	MVP		3 <sup>207</sup>
12.	SIPA	2	
13.	SZP	2	
14.	IDDEEA		
15.	MVTEO		
16.	MKP		
17.	MS		
	<b>Ukupno</b>	<b>30</b>	<b>22</b>

**Izvor:** Ured za reviziju institucija BiH i konsolidirano izvješće SHJ za internu reviziju za 2014. g.

U institucijama koje imaju sistematizirana radna mjesta internih revizora sukladno kriterijima SHJ sistematizirano je 30, a uposleno je 18 od predviđenih 45 internih revizora. MVP i DKPT su institucije u kojim su četiri osobe obavljale funkcija interne revizije, ali nemaju uspostavljenu JIR sukladno kriterijima SHJ.

Samo četiri JIR imaju popunjena sva sistematizirana radna mjesta internih revizora i to MFT, UINO, PS BiH, GP. Od 11 JIR koje imaju uspostavljenu JIR, njih pet su imale uposlenog samo jednog internog revizora. Provođenje revizije podrazumijeva timski rad što podrazumijeva upošljavanje najmanje dvoje revizora, od kojih je jedan zadužen za kontrolu kvaliteta.

#### **Značajno se kasni sa izmjenama pravilnika o organizaciji i sistematizaciji za JIR**

17 institucija BiH odgovornih za uspostavu JIR su sa značajnim kašnjenjima poduzele aktivnosti izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji. Institucijama koje su izvršile odgovarajuće izmjene pravilnika je trebalo prosječno više od 18 mjeseci.

Do kraja 2014. godine, šest od 17 institucija BiH u kojim je predviđena JIR (DKPT, MVP, IDDEEA, MVTEO, MKP i MS) još uvijek nije izmijenilo svoje pravilnike što je pretpostavka za uspostavu funkcionalno neovisne JIR i upošljavanje kvalificiranih internih revizora sukladno kriterijima SHJ. Sukladno kriterijima SHJ<sup>208</sup>, u roku od 6 mjeseci od donošenja kriterija, 17 institucija su bile u obavezi pokrenuti aktivnosti za dobivanje suglasnosti SHJ na prijedlog izmjene pravilnika o organizaciji u dijelu koji se odnosi na uspostavu JIR. U navedenom roku pet institucija nije ispunilo svoju obavezu (MP, MO, MCP, SIPA, i MS). Zaključno sa krajem 2014. godine jedino MS nije podnijelo zahtjev SHJ za davanje mišljenja na prijedlog izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji.

<sup>207</sup> Ured za reviziju MVP-a ima 4 uposlenih inspektora, kriterijima SHJ predviđena su tri, a rukovoditelj ove jedinice tvrdi da se poslovima revizije bave dva inspektora-ekonomista, dok su se dva inspektora-pravnika više bave inspekcijskim poslovima.

<sup>208</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu jedinica IR u institucijama BiH 49/12 (26.6.2012)

Naredna tablica prikazuje vrijeme koje su institucije iz uzorka utrošile na izmjenu pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sa svrhom uspostave JIR sukladno kriterijima SHJ.

**Tablica br.20. Vrijeme potrebno za usvajanje pravilnika za IR u mjesecima**

R. br.	Institucija	Sistematizacija usvojena sukladno kriterijima SHJ <sup>209</sup>	Vrijeme za koje su institucije pripremile prvi prijedlog izmjene sistematizacije	Vrijeme potrebno za pribavljanje suglasnosti od nadležnih institucija <sup>210</sup>
1.	MP	Da	13	5
2.	MO	Da	8	9
3.	MFT	Da	6	12
4.	GP	Da	4	14
5.	UINO	Da	5	4
6.	MVP	Ne	4	
7.	MS	Ne	28	
8.	DKPT	Ne	6	
9.	MVTEO	Ne	6	
<b>Prosječno vrijeme</b>			<b>9</b>	<b>9</b>

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH*

Od listopada 2012., kada su definirani zahtjevi za uspostavu JIR do trenutka kada su institucije imale pripremljen prijedlog proteklo je prosječno devet mjeseci, a za pribavljanje suglasnosti od nadležnog tijela trebalo je još oko devet mjeseci. Treba napomenuti da četiri institucije iz uzorka još uvijek nisu izmijenile svoje pravilnike što je preduvjet za uspostavu funkcionalno neovisne JIR. Prosječno vrijeme potrebno za pribavljanje suglasnosti VM na izmjene pravilnika o organizaciji i sistematizaciji iznosilo je deset mjeseci za četiri institucije iz uzorka (MP, MO, MFT i GP).<sup>211</sup> Oko 60% navedenog vremena institucijama je bilo potrebno za osiguranje pozitivnih mišljenja SHJ, UZ, MP i MFT, dok je 40% vremena bilo potrebno VM da odobri sistematizacije. Institucijama je najviše vremena trebalo da osiguraju pozitivno mišljenje MP.

Osim identificiranih problema u usvajanju sistematizacija intervjuirani rukovoditelji iz institucija iz uzorka ističu i druge probleme u osnivanju JIR, kao što su definiranje novih radnih mjesta u uvjetima ograničenja proračuna i ograničenja broja uposlenih. Također, postoje primjeri u analiziranim institucijama iz uzorka da revizori nisu uposleni iako su pravilnici o sistematizaciji prije donošenja kriterija SHJ, predviđali radno mjesto internog revizora, što je slučaj u MS. Pored navedenog nije bilo drugih problema u uspostavi interne revizije, osim u MP. Natječaj za šefa odjeljenja IR u MP je oglašen, proveden, i na kraju poništen, a sve navedeno je trajalo godinu dana.

#### **Značajno vrijeme je utrošeno za upošljavanje revizora i za pripremu prvog izvješća IR**

Nakon što su sistematizacije usuglašene sa kriterijima SHJ, institucijama koje nisu imale uposlene interne revizore, je za upošljavanje prvog internog revizora trebalo prosječno devet mjeseci. Nakon upošljavanja prvog internog revizora za objavu prvog izvješća prosječno je bilo potrebno nešto više od osam mjeseci.

<sup>209</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu jedinica IR u institucijama BiH 49/12 (26.6.2012)

<sup>210</sup> VM ili UO UINO

<sup>211</sup> Suglasnost na pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta UINO daje UO UINO, dok za sve druge institucije potrebna je suglasnost VM BiH uz prethodnu pribavljenu suglasnost SHJ, UZ, MFT i MP.

### Dodatak 13. Analiza funkcionalnosti jedinica interne revizije

Od uspostavljenih 11 JIR, devet JIR je bilo funkcionalno i u 2014. godini su objavljivale izvješća interne revizije, a što je prikazano u narednoj tablici.

**Tablica br. 21. Funkcionalnost JIR u 2014. godini**

R.b.	Institucija	JIR koje su obavljale funkciju interne revizije	Broj uposlenog osoblja u JIR	Broj objavljenih izvješća IR
1	MFT	x	4	17
2	MVP	x	3	17
3	MP	x	1	6
4	MO	x	2	6
5	DKPT	x	1	7
6	PS BiH	x	2	4
7	MLJPI	x	1	7
8	UINO	x	4	3
9	OSA	x	1	5
10	GP		2	0
11	MCP		1	0
Ukupno		9	22	72

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH i konsolidirano izvješće SHJ za internu reviziju za 2014. g.*

Ukupno 22 uposlena internih revizora sačinilo je 72 izvješća interne revizije u 2014. godini. JIR koje nisu sačinjavale izvješća, a imaju uposlene interne revizore su JIR u GP i u MCP. Iste su uspostavljene krajem 2014. godine i u 2015. godini se očekuju njihova prva izvješća o reviziji. Šest institucija BiH nisu uspostavile JIR (MVTEO, MS, MKP, IDDEEA, SIPA, SZP).

Prosječan broj objavljenih izvješća po internom revizoru iznosi 3,27 izvješća. Detaljnija analiza o broju izvješća, revidiranim sustavima i procesima provedena je u institucijama iz uzorka.

#### Ranije uspostavljene JIR revidirale su uglavnom financijske sustave i procese

Od analiziranih JIR u devet institucija iz uzorka, zaključno sa krajem 2014. godine, njih pet je bilo funkcionalno u 2013. i 2014. godini tj. JIR su objavljivale izvješća interne revizije (MFT, MP, MO, MVP, DKPT). JIR u GP i UINO su uspostavljene krajem 2014. godine i objavile su prva izvješća u prvoj polovini 2015. godine (GP) odnosno krajem 2014. godine (UINO). MS i MVTEO nisu objavljivali izvješća interne revizije jer nemaju uspostavljenu JIR. Analiza funkcionalnosti JIR koje su objavljivale izvješća u 2013. i 2014. godini dana je u nastavku.

**Tablica br.22. Pregled funkcionalnosti JIR koje su objavljivale izvješća IR u 2013. i 2014. godini**

Institucija	Broj uposlenih revizora	Ukupan broj izvješća interne revizije u 2013. i 2014.g.	Broj revizijskih izvješća koja se odnosi na poslovne sustave	Broj revizijskih izvješća koja se odnosi na financijske sustave
DKPT	1	7	0	7
MFT	4	30	11	19
MVP	3 <sup>212</sup>	21	6	15
MO	2	11	2	9
MP	1	14	0	14
UKUPNO	11	83	19	64

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH*

<sup>212</sup> Ured za reviziju MVP-a ima četvero uposlenih inspektora, kriterijima SHJ predviđeno je troje, a rukovoditelj ove jedinice tvrdi da se poslovima revizije bave dva inspektora-ekonomista, dok su se dva inspektora-pravnika više bavili inspekcijskim poslovima.



Pet analiziranih JIR je tijekom 2013. i 2014. godine uradilo 83 izvješća interne revizije. Kada je riječ o vrsti sustava i procesa koje su JIR revidirale, u većini slučajeva su revidirani financijski sustavi i procesi, a samo oko jedne petine (23%) izvješća interne revizije se odnosilo na poslovne i administrativne sustave i procese. Revizori DKPT i MP nisu revidirali poslovne sustave. Najviše revidiranih poslovnih sustava imalo je MFT (1,38 po revizoru godišnje), a odmah nakon njega i MVP (1 po revizoru godišnje), te MO (0,5 po revizoru godišnje).

Prosječan broj godišnje obavljenih izvješća po internom revizoru je 3,8 izvješća. U tom pogledu najmanje izvješća po uposlenom revizoru imala je JIR MO (2,75), a najproduktivnija je JIR MP koja je imala 7 godišnje objavljenih izvješća po internom revizoru. Međutim treba napomenuti da JIR MP ima najveći broj ponovljenih revizija, te da su revidirani samo financijskim sustavi i procesi. S druge strane uzimajući ukupan broj izvješća po revizoru i ukupan broj revidiranih poslovnih sustava najefikasnija je JIR MFT sa 3,75 godišnja izvješća po revizoru.

Usporedbe radi broj objavljenih izvješća po eksternom revizoru Ured za reviziju institucija BiH je 3 izvješća<sup>213</sup>. Pri navedenom treba imati u vidu da eksterni revizori u svojim izvješćima obrađuju znatno veći broj sustava internih kontrola od internih revizora. Eksterni revizori u procesu revizije prosječno obrade desetak sustava internih kontrola<sup>214</sup>, s druge strane IR u svojim izvješćima revizije rijetko obrađuju više od jednog sustava internih kontrola. Iako se u suštini način procjene sustava internih kontrola kod internih i eksternih revizora se ne razlikuje mnogo, metodologija IR zahtijeva detaljniju analizu sustava internih kontrola i davanje detaljnijih preporuka<sup>215</sup>.

#### **Iako sa poteškoćama JIR reviziju planiraju sukladno metodologiji rada IR**

Sve analizirane JIR sukladno metodologiji IR pripremaju strateške i godišnje planove revizije. Svi planovi revizije JIR su odobreni od rukovoditelja institucija. Revizori imaju poteškoća u pripremi planova revizije iz razloga što niti u jednoj od analiziranih institucija iz uzorka rukovoditelji organizacijskih jedinica nisu imali dokumentirane analize rizika za sustave i procese za koje su odgovorni, a što je pretpostavka za pripremu kvalitetnih planova revizije. Proces planiranja revizije analiziran je u šest JIR iz institucija iz uzorka koje su imale aktivnosti planiranja revizije u 2014. godini (MP, MVP, MO, MFT, DKPT i UINO).

Analizirane JIR u pripremi strateških i godišnjih planova revizije koriste sve dostupne dokumente institucije (planove, pravilnike i izvješća), a koriste i nalaze eksterne revizije. Sve analizirane JIR su u postupku pripreme planova revizije vršile neku vrstu analize rizika. U narednoj tablici je prikazan način na koji su JIR provodile analizu rizika, što je bio temelj za pripremu strateških i godišnjih planova revizije.

<sup>213</sup> Tijekom 2013 i 2014. godine UR je obavio 148 revizija (73+75), a na ovim poslovima revizije bilo je angažirano prosječno 25 financijskih revizora.

<sup>214</sup> Ured za reviziju institucija BiH u svojim izvješćima daje osvrt na slijedeće sustave internih kontrola: planiranje i realizacija proračuna, planiranje i izvješćivanje o radu, prevencija korupcije, plaće, naknade, putni troškovi, PTT troškovi, izdaci za službena vozila, zakup imovine i opreme, ugovorene usluge, kapitalni izdaci, javne nabavke, stalna sredstva, potraživanja, obveze, popis, prihodi, IT sustavi i drugi poslovni sustavi specifični za nadležnosti institucije.

<sup>215</sup> Preporuke eksterne revizije su obično općenitije, npr. da je određen sustav internih kontrola potrebno unaprijediti, dok interni revizori u svojim preporukama daju i preporuke koje segmente sustava internih kontrola je potrebno unaprijediti.

**Tablica br. 23. Pregled postojanja dokumenta analize rizika od strane JIR-a**

Institucija	Dokument analiza rizika	Upitnici za opise sustava i procesa slani organizacijskim jedinicama	Druga dokumentacija na temelju koje je rađena analiza rizika
MP		X	
MVP	X		
MO	X	X	
MFT	X	X	X
DKPT	X	X	
UINO			X

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH*

Četiri od šest analiziranih JIR su izradile dokument analize rizika (MFT, DKPT, MO i MVP). S ciljem prikupljanja podataka o procesima i sustavima JIR u MP, MO, DKPT, MFT su organizacijskim jedinicama dostavljale upitnike za prikupljanje relevantnih informacija o procesima i sustavima. Navedene podatke su koristile za analize rizika. Na temelju popunjenih upitnika JIR MP je uradila određenu procjenu rizika za sustave i procese, ali je nije dokumentirala.

JIR UINO, iako nema integralni dokument analize rizika, pripremila je tabelarni pregled analize rizika (rizici po poslovnim procesima, radnim mjestima). Isti je pripremljen u skladu sa ranijim poznavanjem sustava i procesa unutar institucije (rukovoditelj JIR je prethodno bio angažiran na kontrolnim i inspekcijskim poslovima u UINO) i prikupljanjem potrebnih informacija o procesima i sustavima.

Revizori ističu i druge poteškoće prilikom planiranja revizija koje se odnose na: nepostojanje jasno definirane misije institucije (MVP<sup>216</sup>), nepostojanje jasno definiranih ciljeva poslovnih sustava i neusuglašenosti istih u planskim dokumentima<sup>217</sup> (MFT), nemogućnost korištenja definiranih programa i aktivnosti u DOP-u zbog nedostatka poveznice između DOP-a i godišnjeg plana rada (MVP), nedostatku iskustva revizora u analiziranju poslovnih sustava (npr. IT sustava i procesa u UINO), nedovoljnom razumijevanju rukovoditelja temeljnih pojmova kao što su interne kontrole i rizici (MO). Sugovornici iz 5 JIR su istakli određene probleme sa identifikacijom poslovnih procesa u odnosu na financijske, dok u jednoj nisu (MO).

Upitnici koji se dostavljaju svim organizacijskim jedinicama, u većini slučajeva, su dobra baza za utvrđivanje glavnih sustava i procesa institucije. U nekim institucijama, rukovoditelji JIR su prethodno bili uposleni u toj ili sličnoj instituciji i relativno su dobro poznavali poslovne sustave i procese u instituciji (MFT, UINO). Sugovornici iz JIR DKPT ističu da su od rukovoditelja organizacijskih jedinica dobili slabe inpute, iako konačnu potvrdu opisa procesa, po metodologiji rada interne revizije, moraju potvrditi odgovorni rukovoditelji.

#### **U pojedinačnim revizijama sve JIR ne primjenjuju dosljedno metodologiju rada IR**

JIR u postupku provođenja pojedinačnih revizija ne primjenjuju dosljedno utvrđenu metodologiju rada za aktivnosti provođenja i provjere kvaliteta rada IR. U pet JIR koje su obavljale funkciju IR iz institucija iz uzorka, tijekom 2013. i 2014. godine analizirana je dokumentacija revizije za 2-3 objavljena izvješća revizije. Naglasak ove analize bio je na

<sup>216</sup> U MVP postoje strateška opredjeljenja navedena u godišnjem programu rada ali sama misija nije definirana. Kao jedan od razloga zašto misija nije definirana, sugovornici iz MVP-a ističu nepostojanje Zakona o vanjskim poslovima.

<sup>217</sup> Problem usklađenosti ciljeva u planskim dokumentima smo identificirali i u drugim institucijama u analizama FUK-a u prethodnom poglavlju.

provjeru poštivanja utvrđene metodologije za rad IR u fazi planiranja, izvođenja i provjere kvaliteta rada IR.

Tim revizije učinka provjerio je dokumentiranost:

- procesa planiranja revizije (postojanje dokumenta kojim je utvrđen plan i program rada revizije kojim su utvrđeni odgovorni revizori, cilj, obim i metodologija revizije, te rokovi za pojedine faze revizije);
- procesa izvršenja revizije (postojanje dokumenta sa pregledom utvrđenih poslovnih i kontrolnih ciljevima, te opisom i procjenom uspostavljenih internih kontrola);
- procesa kontrole kvaliteta revizije (postojanje dokumenta koji potvrđuju provjeru kvalitete revizije).

Rezultati navedenog pregleda dani su u narednoj tablici.

**Tablica br.24. Pregled dosljednosti u primjeni metodologije za rad IR**

JIR institucije	Izvešće revizije	Dokument planiranja	Dokument izvođenja revizije	Dokument kontrole kvaliteta
DKPT	Javne nabavke i skladišta DKPT, 2014	da	da	ne
DKPT	Službena putovanja DKPT, 2014	da	ne	ne
MFT	Revizija naknada troškova uposlenih u AS BiH, 2014	da	da	da
MFT	Ugovorene usluge GTVM, 2013	da	da	da
MFT	Revizija sustava upravljanja javnim prihodima u MFT, 2013	da	da	da
MVP	Revizija procesa planiranja i izrade prijedloga proračuna MVP, 2014	da	da	ne
MVP	Revizija sudskih sporova MVP, 2014	da	ne	ne
MVP	Revizija rashoda – putni troškovi MVP, 2013	da	ne	ne
MO	Revizija provedbe AP za smještaj pripadnika OS BiH, 2014	da	ne	ne
MO	Revizija kontrola MO BiH u evidentiranju obveza, 2014	da	ne	ne
MO	Revizija usuglašenosti iskazanih obveza i potraživanja MO, 2013	da	da	ne
MP	Revizija dnevnica i putnih troškova MP, 2013	da	da	ne
MP	Revizija tekućih ugovorenih usluga MP, 2014	da	da	ne
	<b>Ukupno</b>	<b>13 da</b>	<b>8 da, 5 ne</b>	<b>3 da, 10 ne</b>

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

Na temelju formalne provjere postojanja dokumenata za planiranje, provođenje i kontrolu kvaliteta revizije možemo zaključiti da se metodologija rada ne primjenjuje dosljedno u svim JIR. Planiranje pojedinačne revizije je zadovoljavajuće u svim JIR, međutim izvođenje revizije i kontrola kvaliteta nisu.

Pola JIR ne zadovoljava zahtjeve dokumentiranosti provjere i ocjene sustava internih kontrola. Dokument o izvođenju revizije dokazuje da su se IR u svom radu stvarno fokusirali na sustav internih kontrola, da su se temeljito upoznali sa analiziranim sustavom internih kontrola, čime su stvoreni temelji za njegovo objektivno testiranje i ocjenu. Na ovaj način se osigurava



fokusiranost na analizirani sustav internih kontrola kao i stručnost i profesionalnost ocjene analiziranog sustava internih kontrola.

Samo je JIR MFT dokumentirala kontrolu kvaliteta obavljene revizije. Kontrola kvalitete osigurava potvrdu primjene standarda i utvrđene metodologije rada IR, te je način osiguranja kvaliteta objavljenog izvješća IR. Odgovornost za kontrolu kvalitete provedene revizije je na rukovoditelju JIR. Ovu obvezu rukovoditelji JIR MO i MVP-a nisu dokumentirali, a u DKPT i MP nemaju rukovoditelje JIR. Još jednom treba napomenuti da JIR MVP formalnopravno nije ni uspostavljena<sup>218</sup> i da organizacijska jedinica koja je obavljala funkciju IR nema imenovanog rukovoditelja nego vršitelja dužnosti rukovoditelja.

#### **U izvješćima IR nisu uvijek davane jasne ocjene revidiranih sustava internih kontrola**

Analizom danih mišljenja u izvješćima interne revizije iz 2013. i 2014. godine utvrđeno je da revizori nisu uvijek koristili formulaciju mišljenja koja je definirana u priručniku za IR, te da su "stručna mišljenja" davali i mimo izvješća revizije koja je provedena sukladno utvrđenoj metodologiji rada IR.<sup>219</sup>

Od 62 izvješća interne revizije iz 2013 i 2014. godine<sup>220</sup> u deset izvješća JIR MO uopće nije iznesena opća ocjena revidiranog sustava internih kontrola, iako se u izvješćima govorilo o slabostima revidiranih sustava internih kontrola. U preostalih 52 izvješća IR su davali ocjenu revidiranih sustava internih kontrola, međutim u većini slučajeva mišljenje revizora nije formulirano na način kako je to definirano u priručniku za IR (zadovoljavajuće pozitivno; zadovoljavajuće sa manjim nedostacima; i negativno nezadovoljavajuće). Korištenjem formulacija iz priručnika jasno i nedvosmisleno se ukazuje koja je ocjena sustava internih kontrola dana.

Osoblje pet analiziranih JIR je izbjeglo angažman u izradi propisa i procedura koji definiraju sustave internih kontrola što je u skladu sa standardima i metodologijom koja definira rad IR. Međutim u 2013. i 2014. godini utvrđen je angažman JIR na davanju takozvanih „stručnih mišljenja“ na određene sporne slučajeve i situacije iz poslovanja institucija, a koja su dana izvan izvješća interne revizije. Davanjem mišljenja na pojedinačne slučajeve i situacije mimo izvješća revizije, bez provedene revizije i bez ocjene sustava internih kontrola ugrožava se neovisnost i profesionalnost rada interne revizije.

U slijedećoj tablici dan je pregled "stručnih mišljenja" koja su dana mimo izvješća o reviziji, a koje su dale JIR koje su obavljale funkciju interne revizije u 2013. i 2014. godini.

<sup>218</sup> Osobe koje obavljaju funkciju interne revizije imaju zvanje inspektora, a ne internih revizora i nisu uposleni sukladno kriterijima SHJ.

<sup>219</sup> Krajnji rezultat rada internih revizora je izvješće interne revizije u kojim je iznesena ocjena revidiranog sustava internih kontrola. Standardi i metodologija rada IR ne prepoznaju drugi način angažmana internih revizora i davanja mišljenja osim kroz izvješća interne revizije i to isključivo na revidirani sustav internih kontrola.

<sup>220</sup> Jedinice interne revizije DKPT, MFT, MO, MVP i MP su tijekom 2013. i 2014. godine pripremile 83 izvješća interne revizije. U 62 izvješća interne revizije interni revizori su bili dužni dati ocjenu uspostavljenog SIK, a preostala 21 izvješća su se odnosila na naknadno ponovljene revizije s ciljem praćenja realizacija preporuka iz ranijih izvješća u kojim je već iznesena ocjena sustavi internih kontrola.



**Tablica br.24. Pregled "stručnih mišljenja" JIR**

Institucija	Broj drugih stručnih mišljenja	Komentar o usuglašenosti sa standardima IR koji reguliraju neovisnost i profesionalnost rada IR
DKPT	0	
MFT	1	Od JIR MFT je traženo mišljenje u odnosu na konkretne situacije iz oblasti koje su ranije bile predmetom revizije. U svom mišljenju JIR je naglasila da je ranijim revizijama promatrala usklađenost sa propisima i nije se očitovala u smislu davanja konkretnih prijedloga rješenja već je preporučila unaprjeđenje internih propisa koji će ovakvu situaciju detaljnije regulirati. Ovakvim mišljenjem JIR je izbjegla preuzimanje odgovornosti rukovoditelja, a rukovoditelji su upućeni na unaprjeđenje sustava internih kontrola.
MVP	5	Data stručna mišljenja su sukladna nadležnostima postojeće sistematizacije i inspektorskog zvanja uposlenika "Ureda za reviziju MVP-a". Neusuglašenost JIR MVP sa kriterijima SHJ za uspostavu JIR razlog je davanja ovakvih mišljenja.
MO	25	Za 25 stručnih mišljenja JIR MO ne može reći da su sva utemeljena na prethodno obavljenoj reviziji sustava, da su isključivo vezana za ocjenu sustava upravljanja, upravljanja rizicima i ocjenu sustava internih kontrola te da njima nije preuzeta odgovornost rukovoditelja.
MP	0	
UKUPNO	31	

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju sačinjenih pregleda JIR*

Tri JIR su u tijekom 2013. i 2014. godine, na zahtjev rukovoditelja institucije, dale ukupno 31 "stručno mišljenje" od čega je 25 "stručnih mišljenja" dala JIR MO. Za sva mišljenja JIR MO ne može se reći da su utemeljena na ranije obavljenoj reviziji sustava internih kontrola, da su isključivo vezana za ocjenu sustava upravljanja, upravljanja rizicima i ocjenu sustava internih kontrola te da njima nije preuzeta odgovornost rukovoditelja.

#### **Rukovoditeljima institucija nije u potpunosti jasna uloga i funkcija IR**

Većina internih revizora iz institucija iz uzorka istakla je da postoji određen stupanj nerazumijevanja uloge i zadataka interne revizije kod rukovoditelja u institucijama. Intervjuirani interni revizori iz institucija iz uzorka uglavnom su pokazali razumijevanje njihove uloge, ciljeva i zadataka, međutim isti stupanj razumijevanja nemaju i rukovoditelji u institucijama BiH. Jedan od preduvjeta za efikasan rad JIR jeste da su, sa jedne strane, interni revizori svjesni svojih ciljeva i zadataka, a sa druge strane da rukovoditelji institucije shvaćaju značenje i ulogu interne revizije.

Probleme koje ističu revizori su indiferentan stav prema internoj reviziji, nerazumijevanje i nerazlikovanje koncepta internih kontrola i interne revizije (MO, DKPT). Sugovornici ističu da rukovoditelji nisu kočničari procesa ali da interesiranje za internom revizijom nije na visokoj razini (MVP, DKPT). Sugovornici iz DKPT navode da su sa prethodnim rukovoditeljem institucije imali određene probleme koji su se ogledali u tome da nisu mogli osigurati svu potrebnu dokumentaciju i sugovornike za provođenje aktivnosti revizije.

Iz ugla intervjuiranih rukovoditelja institucija iz uzorka, funkcija i uloga interne revizije nije do kraja jasna. Rukovoditelji uglavnom ističu da IR promatraju kao alat pomoći u svakodnevnom radu tj. kao vrstu unutrašnje kontrole, a ne kao funkciju objektivne i neovisne procjene FUK i ocjene sustava internih kontrola. Najpribližnije točnom shvaćanju koncepta interne revizije je prikazao odgovorni rukovoditelj i sugovornik iz MFT. Osim sugovornika iz MFT-a, evidentno je

da rukovoditelji u institucijama koje imaju JIR (MP, MVP, UINO, GP, DKPT, MO), samu funkciju interne revizije bliže definiraju njenoj svrsi od onih koje nemaju uspostavljene JIR (MS, MVTEO).

Povelju interne revizije<sup>221</sup> imaju potpisane sve JIR iz institucija iz uzorka koje imaju uspostavljenu JIR. Uloga, svrha i ciljevi interne revizije definirani su u Povelji interne revizije koju potpisuju rukovoditelji institucija. Međutim funkciju neovisnosti interne revizije koju definira povelja<sup>222</sup> ne prepoznaju sugovornici iz MS i MVTEO, jer isti nemaju uspostavljenu JIR i nemaju potpisanu Povelju interne revizije.

Primjer nerazumijevanja uloge IR kod rukovoditelja ističemo u MO. JIR MO objavljuje izvješća o obavljenoj reviziji, međutim po zahtjev rukovoditelja institucije, rukovoditelj JIR daje i "stručna mišljenja" na određene situacije u MO, pa tako JIR MO ima značajan broj "stručnih mišljenja" u odnosu na broj objavljenih izvješća revizije.

JIR iz institucija iz uzorka također ističu problem nedovoljne kadrovske popunjenosti JIR koja utječe na efikasnost rada JIR. Na primjer, u MP nije uposlen rukovoditelj JIR i JIR nema potpisane sporazume ni povelje sa institucijama u kojima je obavezna raditi internu reviziju. JIR MP je obavezno da provodi reviziju pored MP i u još 6 institucija BiH.

Primjer uloge i značaja interne revizije u smislu ocjene/unapređenja sustava internih kontrola, shvaćanja rukovoditelja o značajnosti uspostavljanja sustava internih kontrola, ali i nepoštovanja internih kontrola dan je u slijedećoj ilustraciji.

#### **Ilustracija**

*JIR MVP je u ožujku 2013. godine provela reviziju sustava upravljanja gotovinom u sjedištu MVP. Poslovni cilj analiziranog sustava je osiguranje gotovine za isplatu troškova ministarstva iz blagajne. Kontrolni cilj analiziranog sustava osiguranje od otuđenja, nezakonitog i nenamjenskog korištenja gotovine. Interni revizori su analizirali sustav blagajničkog poslovanja i u svom izvješću utvrdili slabosti uspostavljenih internih kontrola. Između ostalih, revizija je dala i preporuka za fizičko osiguranje novca koji se prenosi iz banke u blagajnu. Sukladno preporukama iz izvješća, rukovodstvo je unaprijedilo sustav internih kontrola na način da je donijelo Odluku kojom je utvrđena procedura po kojoj se podizanje gotovine iz banke ne smije vršiti bez pratnje najmanje jedne osobe angažirane na poslovima osiguranja MVP.*

*Uspostavljene interne kontrole trebaju pružiti razumno a ne apsolutno osiguranje od neželjenih događaja i posljedica. Iako je sustav internih kontrola u ovom segmentu unaprijeđen po nalazima interne revizije, zbog nepoštivanja uspostavljenih internih kontrola desio se neželjeni događaj. U veljači 2015. godine blagajnik MVP-a je opljačkan dok je iz banke prenosio 50.000KM u blagajnu MVP-a i to bez pratnje djelatnika osiguranja MVP-a. Da se uspostavljena interna kontrola poštovala, navedena pljačka je mogla biti spriječena i MVP ne bi moralo pokretati odgovarajući postupak utvrđivanja odgovornosti za nepoštivanje uspostavljenih internih kontrola.*

<sup>221</sup> Poveljom interne revizije, u skladu sa ZoIR (Službeni glasnik BiH, broj 27/08 ), Etičkim kodeksom i Standardima interne revizije, uređuje se svrha i cilj, neovisnost, ovlaštenja, uloga i djelokrug rada interne revizije, zadaci, dužnosti i ovlasti rukovoditelja jedinice za internu reviziju i internog revizora, temeljna načela interne revizije, izvješćivanje, povjerljivost i identificiranje indikatora prevare te saradnja sa SHJ i Uredom za reviziju institucija BiH

<sup>222</sup> Povelja interne revizije čl. 4. Neovisnost "Interni revizori nemaju izravne odgovornosti za procese koje revidiraju. Interni revizori ne razvijaju i ne uvode procedure, ne pripremaju podatke i ne uključuju se u aktivnosti koje revidiraju."

## **Dodatak 14. Odgovornost i kapaciteti za harmoniziranu uspostavu PIFC-a**

### **Odgovornosti SHJ i KO SHJ**

Središnja harmonizacijska jedinica BiH odgovorna je u suradnji sa entitetskim SHJ za razvoj pravnog okvira za PIFC, za nadzor implementacije Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH, te kontinuirano unaprjeđenje PIFC-a u BiH sukladno EU zahtjevima, dobrim praksama i međunarodnim standardima. SHJ je odgovorna za izvješćivanje o realizaciji Strategiji VM<sup>223</sup>, te za nadzor i izvješćivanje o primjeni metodologije i standarda interne kontrole i interne revizije u institucijama BiH.

Odgovornosti i ovlasti SHJ i KOSHJ utvrđene u propisima institucija BiH. Nadležnosti SHJ su utvrđene:

- Odlukom o uspostavi Središnje harmonizacijske jedinice MFT BiH, VM broj: 113/09, 16. travnja 2009. godine, Službeni glasnik BiH, broj 44/09;
- Zakonom o internoj reviziji u institucijama BiH, Službeni glasnik BiH, broj: 27/08 i 32/12; i
- Zakonom o financiranju institucija BiH, Službeni glasnik BiH, broj: 42/12.

SHJ se posebice fokusira na razvoj procedura i revizijskih tragova za financijsko upravljanje i kontrolu, kao i na izradu priručnika, prijedloga povelje interne revizije i etičkog pravilnika za državne službenike uključene u internu reviziju. Ova jedinica također razvija metodologiju za procjenu rizika koju će koristiti sve institucije i priprema smjernice metodologije u svezi s financijskim upravljanjem, kontrolom i internom revizijom, procjenjuje aktivnosti jedinica za internu reviziju i FUK-a, nadgleda primjenu navedenih zahtjeva i analizira funkcije jedinica za internu reviziju i financijsko upravljanje i kontrolu unutar ministarstava ili drugih tijela državne uprave. SHJ je odgovorna za izvješćivanje VM BiH o razvoju sustava FUK-a i interne revizije, stupnju implementacije usvojenih standarda, zajedničkim slabostima i potrebnim mjerama za njegovo unaprjeđivanje.<sup>224</sup>

KO SHJ je osnovan sa zadatkom odobravanja okvirnih propisa iz područja javne interne financijske kontrole, sa ciljem njihovog usuglašavanja sa međunarodno priznatim načelima upravljanja i standardima javne interne financijske kontrole na razini cijele BiH, koji će služiti kao polazna osnova svake razine vlasti u izradi i usvajanju njihovih vlastitih propisa iz područja javne interne financijske kontrole.<sup>225</sup>

### **Kapaciteti SHJ**

U slijedećoj tablici dan je pregled sistematiziranih i popunjenih radnih mjesta sa dinamikom popunjavanja radnih mjesta SHJ.

<sup>223</sup> Akcijskim planom Strategije VM uspostavljeni su jasni zahtjevi za izvješćivanje u pogledu realizacije planiranih aktivnosti sukladno definiranim rokovima.

<sup>224</sup> Strategija za provedbu javne interne financijske kontrole u institucijama Bosne i Hercegovine, prosinac 2009.

<sup>225</sup> MFT BiH, Koordinacioni odbor središnjih jedinica za harmonizaciju, [http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com\\_content&view=article&id=683&Itemid=187](http://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com_content&view=article&id=683&Itemid=187)



**Tablica br. 25. Dinamika popunjavanja sistematiziranih radnih mjesta SHJ po godinama**

Uposlenici SHJ	Sistematizirana radnih mjesta	Uposleni u 2010.	Uposleni u 2011.	Uposleni u 2012.	Uposleni u 2014.	Ukupno uposleni
Stručne službe	7	1	1		1	3
Rukovoditelji i službe podrške	5	1	1	1	1	4
<b>Ukupno uposlenih u SHJ</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>7</b>

*Izvor: Ured za reviziju institucija BiH na temelju podataka SHJ*

Odlukom VM o uspostavljanju SHJ MFT BiH iz lipnja 2009. godine osnovana je SHJ MFT BiH. Godinu dana nakon osnivanja, u srpnju 2010. godine imenovan je rukovoditelj SHJ na period od pet godina, a početkom 2014. godine imenovan je i njegov zamjenik.

Do kraja 2011. godine SHJ je imala 4 uposlena, a do kraja 2014. godine u SHJ je uposleno tek 7 od 12 sistematiziranih radnih mjesta. Uposlena su 3 od 7 planiranih službenika u stručnim službama (1 savjetnik za razvoj IR i 2 savjetnika za razvoj FUK), a 4 uposlenih su rukovoditelji institucije i službe podrške. Samo su dva službenika stručnih službi SHJ imali priliku da u okviru relevantnih projekata EU steknu znanja i iskustva nužna za uspostavu i razvoj PIFC-a.

#### **Nefunkcioniranje KO SHJ**

Zadatak i odgovornost KO SHJ je harmonizacija propisa nužnih za uspostavu PIFC-a u cijeloj BiH. Njegovo osnivanje predviđeno je ZoiR iz 2008. godine. Prema akcijskom planu Strategije VM, rok za konstituiranje KO SHJ i utvrđivanje Poslovnika o radu i Programa rada Koordinacijskog odbora SHJ bio je kraj 2009. Prve sjednice predstavnika SHJ održane su krajem 2010. godine. Nakon što su imenovani svi rukovoditelji SHJ u BiH, u siječnju 2011. godine formalno je uspostavljen KO te je usvojen Poslovnik o radu KO SHJ i Program rada za 2011. godinu. U 2011. godini KO je održao 11 sjednica i u tom periodu donesen je veći dio pod zakonskih akata nužnih za harmoniziranu uspostavu IR u BiH. U tom periodu KO-om je predsjedavao rukovoditelj SHJ institucija BiH.<sup>226</sup> Posljednja sjednica održana je u studenom 2011. godine. Nakon tog sastanka KO SHJ nije održavao sjednice.

Revizija je obavila razgovore sa rukovoditeljima SHJ institucija BiH i SHJ FBIH u vezi sa radom KO SHJ. Oni su ustvrdili da im nisu poznati razlozi zbog kojih se sjednice KO više ne održavaju. Rukovoditeljica SHJ FBIH je ustvrdila da je u svom mandatu predsjedateljice KO nekoliko puta bezuspješno pokušavala organizirati sastanak. Rukovoditeljica SHJ Republike Srpske odbila je sastanak sa predstavnicima Ureda za reviziju. U pisanom odgovoru navela je da "za vrijeme trajanja projekata koje financira EU, rukovoditelji SHJ su se složili sa tim liderom projekta da osoblje projekta radi na koordinaciji izrade okvirnih propisa".

U početnome izvješću projekata "Jačanja upravljanja javnim financijama u BiH" iz travnja 2013. godine, utvrđena je i aktivnost jačanja Koordinacionog odbora SHJ, također je navedeno da „Premda je još u studenom 2010. godine uspostavljen Koordinacioni odbor koji je do sada održao 11 sjednica, u prošlosti je postojalo neslaganje među njegovim članovima, što je uzrokovalo kašnjenja u usvajanju odluka i okvirnih propisa.”<sup>227</sup>

<sup>226</sup> SHJ MFT BiH je imala aktivnu ulogu u uspostavi KO SHJ, donošenju akata bitnih za njegov rad i posebno u njegovom operativnom funkcioniranju tijekom 2011. godine.

<sup>227</sup> Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH. Nacrt početnog izvješća, travanj 2013. godine



### **Kašnjenja u usvajanju propisa nastalih kao rezultat projektne podrške**

Rezultati projektne podrška nisu uvijek odmah iskorišteni, utvrđena su kašnjenja u usvajanju zakonskih i podzakonskih akata nastali kao rezultat projektne podrške. Dinamika relevantnih projekata podrške utjecala je na dinamiku uspostave PIFC-a u BiH. Međutim značajna odgovornost za kašnjenja je i na strani BiH institucija svih razina vlasti. Odgovornost za usvajanje zakona je na VM, vladama entiteta i parlamentima svih razina vlasti, odgovornost za donošenje podzakonskih akata je na KO SHJ i SHJ svih razina vlasti.

Aktivnosti podrške, od svibnja 2010 do sredine 2015., odvijale su u sklopu dva EU projekata;

- Podrška uvođenju interne financijske kontrole u BiH, svibanj 2010. – svibanj 2012. i
- Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH, travanj 2013. – lipanj 2015.

Prvi projekt dao je nužnu podršku u pripremi i donošenju podzakonskih akata nužni za uspostavu IR. Prvim projektom pružena je i podrška za pripremu podzakonskih akata za FUK, međutim zbog kašnjenja u donošenju zakona na kojim će se temeljiti reforma FUK<sup>228</sup> i zbog nefunkcioniranja KO SHJ ovi podzakonski akti za FUK nisu doneseni.

Uvidom u završno izvješće projekta *Podrška uvođenju Javne interne financijske kontrole u BiH* kao jedan od ostvarenih rezultata navodi se i da je Priručnik za razvoj upravljačke odgovornosti (Priručnik za FUK) izrađen za državnu razinu te da njegovo usvajanje ovisi od usvajanja izmjena i dopuna ZoF u dijelu koji se odnosi na FUK. Izmjene ZoF su uslijedile u svibnju 2012. godine dok je Priručnik za FUK je objavljen tek u prosincu 2014. godine.

U početnom izvješću projekta *"Jačanje upravljanja javnim financijama u BiH"* također je predviđena aktivnost izrade priručnika za FUK dok su Smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima u institucijama BiH, koje je SHJ donijela u travnju 2015. godine, bile predviđene prema planu rada projekta za veljaču 2014. godine.

Prema planu rada projekta, u segmentu osiguranja kvaliteta FUK-a, upitnicima za godišnju samoprocjenu i obrascu za konsolidirano godišnje izvješće o kvalitetu sustava FUK-a, trebalo se pristupiti realizaciji do kraja veljače 2014. godine. SHJ još uvijek nije donijela Upitnik o samoprocjeni sustava financijskog upravljanja, Pravilnik o godišnjem izvješćivanju o financijskom upravljanju i kontroli u institucijama BiH i Naputak za popunjavanje upitnika za samoprocjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola.

---

<sup>228</sup> Reforma i uspostava FUK je utemeljena na ZoF iz svibnja 2012. na državnoj razini, a entitetske razine vlasti u trenutku pisanja ovog izvješća još uvijek nisu imali usvojene relevantne zakone za reformu FUK (Zakon o financijskom upravljanju i kontroli).

## **Dodatak 15. Kašnjenja SHJ u donošenju pravnog okvira za FUK i IR**

### **Kašnjenja u donošenju pravnog okvira za uspostavu IR**

Metodologija i kriteriji za uspostavu i rad JIR doneseni su sa kašnjenjem u odnosu na rokove definirane Strategijom VM i rokove definirane ZoiR iz travnja 2008. godine. Metodologija za rad IR<sup>229</sup> je donesena sa više od tri mjeseca zakašnjenja, a kriteriji za uspostavu JIR<sup>230</sup> su doneseni sa preko 19 mjeseci zakašnjenja u odnosu na zakonom definirane rokove. Pravni okvir za IR je kompletiran sa četiri godine kašnjenja, u siječnju 2015. godine kada je donesen Programa obuke i certifikacije IR u institucijama BiH.

Strategijom VM utvrđeni rok za donošenje standarda i metodologije za IR bio je prosinac 2010. godine, međutim člankom 30. ZoiR predviđeno je donošenje operativnih procedura i metodologije za rad IR, nakon usuglašavanja na Koordinacionom odboru SJH, u roku od 12 mjeseci od dana imenovanja direktora SJH. Direktor SHJ je imenovan u srpnju 2010. godine, čime je srpanj 2011. godine zakonom utvrđen rok za donošenje metodologije za rad IR.

Tri mjeseca nakon zakonom utvrđenog roka, a nakon usuglašavanja na KO SHJ, 17.10.2011. godine SHJ je donijelo standarde, etički kodeks, povelju i priručnik za IR<sup>231</sup>. SHJ je 14 mjeseci nakon utvrđenog roka, 18.09.2012. godine, utvrdila i tekst sporazuma o vršenju funkcije IR između JIR i institucija za koje je JIR nadležna.<sup>232</sup> Međunarodni standardi interne revizije su ažurirani početkom 2013. godine, međutim BiH standardi IR nisu ažurirani spram ovih izmjena.

Strategijom VM utvrđeni rok za donošenje kriterije i popisa institucija BiH koje će uspostaviti JIR bio je ožujak 2010. godine, međutim člankom 29. ZoiR definirano je da će SHJ četiri mjeseca nakon imenovanja direktora SHJ donijeti kriterije i popisa institucija BiH koje će uspostaviti JIR, čime je studeni 2010. zakonom utvrđen rok za navedenu aktivnost.

SHJ je 19 mjeseci nakon zakonom utvrđenog roka, 26.06.2012. godine, utvrdila 17 institucija BiH koje ispunjavaju kriterije i koje će uspostaviti JIR<sup>233</sup>, a 23 mjeseca nakon utvrđenog roka 23.10.2012. utvrđeni su i kriteriji za upošljavanje internih revizora.<sup>234</sup>

Strategijom VM utvrđeni rok za donošenje programa obuke za IR bio je prosinac 2010, a rok za donošenje programa za certificiranje internih revizora bio je prosinac 2012. godine.

Sa dvije, odnosno četiri godine zakašnjenja u odnosu na definirani rok VM, 27.01.2015. godine donesen je program obuke i certificiranja internih revizora u institucijama BiH.<sup>235</sup> Zbog nefunkcioniranja KO SHJ, okvirni program obuke i certifikacije IR nije formalno usvojen na sjednici KO SHJ. Međutim SHJ BiH je člankom 35. donesenog Programa predvidjela njegovo harmoniziranje nakon što KO SHJ profunkcionira.

<sup>229</sup> Metodologija za rad IR u BiH obuhvaća standarde, kodeks, povelju, priručnik i sporazum o vršenju funkcije IR.

<sup>230</sup> Kriteriji za uspostavu JIR obuhvaća kriterije za uspostavu JIR, popis institucija koje ih ispunjavaju, te kriteriji za upošljavanje revizora u JIR.

<sup>231</sup> Odluka SHJ o usvajanju kodeksa profesionalne etike za interne revizore u institucijama BiH, povelje interne revizije u institucijama BiH, priručnika za internu reviziju sa standardima interne revizije u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 82/11)

<sup>232</sup> Odluka SHJ o utvrđivanju okvirnog teksta Sporazuma o vršenju funkcije IR (Službeni glasnik BiH 73/12)

<sup>233</sup> Odluka SHJ o kriterijima za uspostavu JIR u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 49/12)

<sup>234</sup> Pravilnik SHJ o upošljavanju IR (Službeni glasnik BiH 81/12).

<sup>235</sup> Program obuke i certificiranja IR u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 7/15).

### Kašnjenja u donošenju pravnog okvira za uspostavu FUK

Podzakonski akti nužni za reformu FUK u institucijama BiH doneseni su sa značajnim kašnjenjima u odnosu na rokove definirane Strategijom VM i rokove definirane ZoF iz svibnja 2012. godine.<sup>236</sup> U segmentu pravnog okvira koji se tiče FUK-a u institucijama BiH, SHJ je i dalje u procesu donošenja akata.

Strategijom VM utvrđeni rok za donošenje pod zakonskih akata nužnih za reformu i uspostavu FUK je ožujak 2011. godine. Strategijom VM također je utvrđeno da je ožujak 2010. godine rok za donošenje relevantnih izmjena ZoF kojim će se stvoriti zakonske pretpostavke za reformu FUK. Kašnjenje u donošenju ZoF utjecalo je na definirane rokove jer su oni već istekli kada je ZoF donesen. Uzimajući u obzir orijentacionu dinamiku aktivnosti nakon donošenja ZoF, krajnji rokovi za donošenje podzakonski akata za FUK bi trebao biti svibanj 2013. godine, međutim SHJ nikada nije predložila revidirane rokove za FUK i VM ih nikada nije usvojilo.

SHJ je 45 mjeseci nakon roka utvrđenog Strategijom VM, odnosno sa 20 mjeseci zakašnjenja u odnosu na orijentacionu dinamiku, 22.12.2014. godine donijela Priručnik za FUK<sup>237</sup>. Tri mjeseca prije donošenja Priručnika za FUK, 05.08.2014. revidirani su relevantni standardi za FUK.<sup>238</sup>

SHJ je 48 mjeseci nakon roka utvrđenog Strategijom VM, odnosno sa 23 mjeseca zakašnjenja u odnosu na orijentacijsku dinamiku, 07.04.2015. godine, donijela smjernice za upravljanje rizicima.<sup>239</sup>

Dokumenti SHJ kojim bi bila definirana politika razvoja osoblja za FUK i način nadzora i izvješćivanja o sustavu FUK do trenutka obavljanja revizije nisu bili doneseni.

<sup>236</sup> Rokovi su definirani u Strategiji VM za provedbu PIFC-a iz 2009. godine i u Zakonom o financiranju institucija BiH iz 2012. godine. Članak 33.i. ZoF navodi da "Sustav FUK-a u institucijama BiH uspostavlja se i razvija prema orijentacionoj dinamici i na način utvrđen Strategijom VM za provođenje javne interne financijske kontrole u institucijama BiH (PIFC). Postojeći pod zakonski akti vezani za uspostavljanje FUK-a u institucijama BiH primjenjuju se dok SHJ MFT ne objavi nove podzakonske akte"

<sup>237</sup> Odluka SHJ o objavljivanju priručnika za financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 98/14).

<sup>238</sup> Odluka SHJ o objavljivanju standarda interne kontrole u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 61/14).

<sup>239</sup> Odluka SHJ o objavljivanju smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima u institucijama BiH (Službeni glasnik BiH 29/15).

## **Dodatak 16. Informacije o uspostavi PIFC-a iz drugih izvora**

SHJ za VM nije pripremala ni godišnje izvješće, ni informacije o realizaciji akcijskog plana i implementaciji Strategije VM za provedbu PIFC-a u institucijama BiH.

Ograničene informacije o uspostavi PIFC-a dolazile su i iz drugih izvora, međutim niti jedan izvor informacija nije ponudio cjelovitu informaciju o uspostavi PIFC-a u institucijama BiH. Drugi izvori informacija nisu nudili informacije o svim nerealiziranim aktivnostima, razlozima kašnjenja ili nisu sadržavali prijedloge korektivnih mjera. Provedenim istraživanjima nismo pronašli dokaze da je VM poduzimalo korektivne mjere na temelju informacija iz drugih izvora.

Djelomične informacije o realizaciji planiranih aktivnosti u oblasti PIFC-a, VM je dobivalo u okviru godišnjeg izvješća o radu MFT. U godišnjem izvješću o radu za VM, MFT je navodilo i realizaciju planiranih aktivnosti SHJ MFT BiH. Međutim, zbog općih slabosti uspostavljenog načina planiranja i izvješćivanja<sup>240</sup>, izvješća o radu nisu nudila cjelovitu informaciju o napretku uspostave PIFC-a i o višegodišnjim kašnjenjima u odnosu na definirane rokove VM.

Sa informacijama o stupnju uspostave PIFC-a, VM je upoznato i u sklopu aktivnosti na implementaciji preporuka financijske revizije Ureda za reviziju institucija BiH, a na temelju zaključaka Parlament BiH iz studenog 2012. godine. U informaciji o realizaciji preporuka Ureda za reviziju, dana je i informacija o realiziranim aktivnostima implementacije PIFC-a u institucijama BiH. Ovi materijali nisu sadržavali informacije o svim nerealiziranim aktivnostima iz AP Strategije VM, relevantnim kašnjenjima i problemima koji ih uzrokuju. U okviru ove informacije za Parlament BiH, navedeno je da se okončanje ovog procesa očekuje, kada je uspostava strukture interna revizije u pitanju, do kraja 2015. godine, a financijskog upravljanja i kontrole do 2017. godine (okončanje donošenja podzakonskih akata SHJ za FUK i ažuriranje podzakonskih akata za FUK u institucijama BiH je planirano do kraja 2014. godine). VM se na sjednici iz svibnja 2013. godine izjasnilo da je upoznato sa realizacijom zaključaka Zastupničkog doma, odnosno da su pripremljeni materijali po zaključcima Zastupničkog doma PS, te je zadužilo MFT da navedeni materijal dostavi Zastupničkom domu radi upoznavanja. Vijeće ministara nije se izjašnjavalo o ponuđenim prognozama za uspostavu sustava PIFC-a. VM se dakle, upoznalo sa navedenim materijalima, ali navedene materijale nije usvojilo niti je donijelo zaključke vezane za sadržaj materijala, predložene planove aktivnosti i rokove.<sup>241</sup>

Sugovornici iz SHJ su izjavili da je VM određene informacije o implementaciji PIFC-a u cijeloj BiH dobivalo kroz proces izvješćivanja o realizaciji obaveza iz Privremenog sporazuma/ Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH i EU, kroz pododbor za ekonomska, financijska pitanja i statistiku. Prema njihovim tvrdnjama, za godišnje sjednice pododbora, VM je odobravalo materijale za diskusiju u kojim je bio sadržan i dio koji se odnosi na reformu PIFC-a u BiH.

Izvješća Europske komisije o napretku BiH nudila su opće informacije o napretku u oblasti PIFC-a u BiH. U izvješću o napretku za 2010. utvrđeno je djelomično ispunjavanje ciljeva u

<sup>240</sup> Institucije u svojim programima rada ne navode sve aktivnosti, a u izvješćima su obvezne izvješćivati o realizaciji planiranih aktivnosti međutim ne i o realizaciji ciljeva. Izvješće revizije "Upravljanje zasnovano na rezultatima kroz planove i izvješća institucija VM", 2013. godine.

<sup>241</sup> Vijeće ministara BiH je upoznato s realizacijom zaključaka Zastupničkog doma PS BiH s 39. sjednice, donesenih u povodu rasprave o izvješćima Ureda za reviziju institucija BiH i zbirnog mišljenja Povjerenstva za financije i proračun, koje je pripremilo MFT. Zaduženo je MFT da navedeni materijal dostavi Zastupničkom domu PS BiH radi upoznavanja (zaključak VM od 8.5.2013. godine dostupan na [http://www.savjetministara.gov.ba/saopštenja/sjednice/zakljucci\\_sa\\_sjednica/default.aspx?id=14971&langTag=hr-HR](http://www.savjetministara.gov.ba/saopštenja/sjednice/zakljucci_sa_sjednica/default.aspx?id=14971&langTag=hr-HR)). Povjerenstvo za financije i proračun Zastupničkog doma PS BiH je na 35. sjednici održanoj 16.07.2013. godine primilo k znanju informaciju o realizaciji zaključaka Zastupničkog doma PS BiH.



pogledu zakona, propisa i reorganizacije vezane za PIFC. Izvješćem o napretku u 2011. utvrđen je spor napredak u pripremi relevantnih propisa za PIFC. Dok je u izvješćima o napretku za 2012., 2013. i 2014. godinu utvrđen mali napredak u oblasti PIFC-a. U izvješćima za 2012., 2013. i 2014. godinu istican je problem nefunkcioniranja KO SHJ i kašnjenja u pripremi, usvajanju i primjeni harmoniziranih propisa za PIFC. Obzirom da se radilo o općim informacijama o napretku u oblasti PIFC-a, informacije iz izvješća nisu dostatne da se na temelju istih procjeni stupanj realizacije svih planiranih aktivnosti i kašnjenja u odnosu na utvrđene rokove. Nisu pronađeni dokazi da je VM na temelju Izvješća EK o napretku u BiH u oblasti PIFC-a poduzimalo korektivne mjere i aktivnosti.

Iako je uspostava PIFC-a jedan od reformskih ciljeva definiran u Revidiranom akcijskom planu Strategije za reformu javne uprave (RAP SRJU), o realizaciji ovog reformskog cilja u izvješćima Ureda koordinatora za reformu javne uprave (UKRJU) objavljenim prije 2015. godine nije bilo informacija<sup>242</sup>. U okviru reformske oblasti Javnih financija definiran je reformski cilj "4.1. Implementacija PIFC strategije" sa rokom do kraja 2014. godine. U godišnjem izvješću o napretku implementacije RAP SRJU iz veljače 2015. godine konstatirana je djelomična realizacija utvrđenog cilja na svim razinama vlasti u BiH.<sup>243</sup> Obzirom da je reformski cilj definiran na općoj razini, izvješće UKRJU sadrži ograničene informacije o obimu napretka i nerealiziranim aktivnostima.<sup>244</sup>

GD za proračun EK u svom izvješću sa misije u BiH iz studenog 2014. godine utvrdilo je potrebu bolje koordiniranosti između PIFC reforme i reforme javne uprave. *"Nova strategija reforme javne uprave treba da se pozabavi pitanjem redoslijeda PIFC reformi i uključi mjere za implementaciju načela decentralizirane upravljačke odgovornosti u cijeloj javnoj upravi. Potreban je dodatni napor za koordinaciju PIFC-a, javnog financijskog upravljanja i reforme javne uprave u pogledu zajedničkih elemenata transparentnosti, odgovornosti, kontrolnog kruga i podizanja svijesti."*

---

<sup>242</sup> UKRJU o realizaciji cilja izvješćuje tek kada istekne rok za njegovu implementaciju što je utvrđena slabost uspostavljenog sustava nadzora UKRJU istaknuta u izvješću revizije učinka "Rezultati reforme javne uprave" iz prosinca 2013. godine.

<sup>243</sup> Izvješća UKRJU dostupna na <http://parco.gov.ba/latn/?page=364>

<sup>244</sup> Ista ocjena dana je svim nivoima vlasti iako su primjetne značajne razlike u uspostavi PIFC-a. Zaključno sa krajem 2014. godine BD BiH tek je usvojio Strategiju za provedbu PIFC-a, entitetske razine vlasti su donijeli samo zakon i podzakonske akte za IR, dok je državni nivo vlasti usvojio nužne zakone i za IR i za FUK, te je donio skoro sve podzakonske akte za provedbu PIFC-a.

## Dodatak 17. Ilustracija načina na koji su se nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije VM mogle razraditi u planovima SHJ

U Dokument okvirnog proračuna SHJ<sup>245</sup> koji nam je dostavljen definiran je opći strateški cilj<sup>246</sup> i dva operativna cilja: 1. *Uspostava i razvoj IR u institucijama BiH* i 2. *Razvoj FUK-a u institucijama BiH*. Niti jedan od definiranih ciljeva ne zadovoljava kriterije SMART<sup>247</sup> ciljeva. Ovim dokumentom nije osigurana daljnja razrada definiranih ciljeva, a predložene aktivnosti su općenite i vremenski neodređene. U godišnjem programu rada SHJ za 2015. godinu planirane su aktivnosti obuka, izrade i ažuriranja podzakonskih akata za FUK, međutim planirane aktivnosti su općenite i teško ih je dovesti u vezu sa nerealiziranim aktivnostima definiranim u AP Strategije VM za provedbu PIFC-a.

AP Strategije VM za provedbu PIFC-a i ZoF iz 2012. godine definirane su aktivnosti donošenja Programa obuke za FUK i izrade Konsolidiranog izvješća o sustavu FUK u institucijama BiH. Navedene aktivnosti, do trenutka obavljanja revizije, SHJ nije realizirala niti su se u planovima SHJ mogle prepoznati operativni ciljevi, aktivnosti, rokovi i pokazatelji učinka za njihovu realizaciju. Ilustracija kako su se ciljevi, aktivnosti, rokovi i pokazatelji učinka za nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije mogli razraditi u planovima SHJ za 2015. godinu dati su u slijedećoj tablici.

**Tablica br. 26. Ilustracija mogućeg načina planiranja nerealiziranih aktivnosti**

Operativni cilj	Planirane aktivnosti	Rok	Pokazatelj uspjeha
Osigurati do kraja 2015. godine da uspostavljeni sustav nadzora i izvješćivanja institucija BiH o uspostavljenom sustavu FUK pruži opću informaciju o primjeni važećih standarda internih kontrola u institucijama BiH.	Donošenje smjernica za FUK za nadzor i izvješćivanje o sustavu FUK	travanj 2015.	Donesen Pravilnik o godišnjem izvješćivanju o FUK-u.  Donesen Naputak za popunjavanje upitnika o samoprocjeni sustava FUK-a.
	Održana relevantna obuka za predstavnike institucija	srpanj 2015.	Procent institucija koje su imale svog predstavnika na održanoj obuci.
	Od institucija prikupljeni upitnici	studeni 2015.	Procent institucija koje su izvršile samoprocjenu i dostavile popunjen upitnik.  Sačinjeno konsolidirano izvješće.
	Obrađeni upitnici, sačinjeno konsolidirano izvješće	prosinac 2015.	Procent institucija koje su popisale i opisale sustave i procese u instituciji.  Procent institucija koje su sačinile plan unaprjeđenja sustava internih kontrola na temelju provedene analize rizika.

<sup>245</sup> Kao najaktualniji DOP, Uredu za reviziju je dostavljen prijedlog DOP SHJ za 2014-2016 iz 2013. godine

<sup>246</sup> "Doprinijeti jačanju upravljačke odgovornosti u javnom sektoru BiH putem razvoja, rukovođenja i koordinacije IR i razvoja FUK u institucijama BiH, uključujući usuglašavanje propisa sukladno međunarodnim standardima kontrole i interne revizije, metodologijom i najboljom praksom EU u oblasti FUK u javnom sektoru."

<sup>247</sup> SMART (pametni) kriteriji za postavljanje ciljeva su: Specific (specifični), Measurable (mjerljivi), Accepted (prihvatljivi), Realistic (realistični), Time-dependant (vremenski određeni), Priručnik za razvoj javnih politika za državne službenike u BiH, UNDP, 2010. godine [www.undp.ba/download.aspx?id=2510](http://www.undp.ba/download.aspx?id=2510)

			Po svakom od 16 definiranih standarda internih kontrola procent institucija koje zadovoljavaju definirani standard.
Osigurati da svaka institucija BiH do kraja 2015. godine ima najmanje jednu osobu koja je prošla obuku za stjecanja znanja nužnih za uspostavu i ažuriranje sustava FUK sukladno definiranim standardima internih kontrola.	Priprema programa obuke za FUK sa relevantnim temama za primjenu relevantnih propisa i smjernica za FUK.	travanj 2015.	Donesen program obuke za FUK koji pokriva sve teme nužne za uspostavu i ažuriranje efikasnog sustava FUK-a.
	Definiranje načina provođenja obuke FUK	travanj 2015.	Pravilnik o provođenju programa obuke u institucijama BiH
	Sporazumi o vršenju obuka i verificiranje ovlaštenih institucija za provođenje programa obuke	lipanj 2015.	Sporazum o vršenju obuka sa ADS-om
	Kreiranje upitnika za kontrolu kvaliteta održanih obuka	srpanj 2015. i kontinuirano	Popis drugih institucija koje su ovlaštene za održavanje obuka.
	Praćenje realiziranih obuka za djelatnike institucija BiH	srpanj 2015. i kontinuirano	Kreirani upitnici za učesnike obuka za ocjenu održanih obuka.
	Obrada informacija o institucijama čiji su službenici pohađali obuke za FUK i njihovo navođenje u konsolidiranom izvješću o sustavu FUK u institucijama BiH	prosinac 2015 i kontinuirano	Izvješća ovlaštenih institucija o provedenim obukama, učesnicima te ocjenama učesnika obuka jesu li im obuke osigurale razumijevanje načina uspostave i ažuriranja sustava FUK-a.
			Uspostavljen registar službenika institucija BiH koji su pohađali obuke za FUK.
			Procent institucija čiji su službenici pohađali temeljni program obuke za FUK.
			Procent institucija čiji su službenici pohađali napredne programe obuka za pojedine segmente FUK.

**Izvor: Ured za reviziju institucija BiH**

U gore navedenoj tablici ilustriran je način na koji je SHJ mogla definirati SMART ciljeve, aktivnosti i pokazatelje učinka za nerealizirane aktivnosti iz AP Strategije VM. Napominjemo da su ciljevi, aktivnosti, rokovi i pokazatelji učinka samo ilustracija, te da se SHJ mogla opredijeliti za drugi način definiranja ciljeva, aktivnosti, rokova i pokazatelja učinka. Pored navedenog, SHJ bi trebala i definirati odgovornosti i ovlasti svojih organizacijskih jedinica i odgovornih službenika SHJ.

Prvo izvješće o uspostavi sustava FUK-a u institucijama BiH, SHJ za VM je pripremila tek u travnju 2015. godine. Ovim izvješćem VM je informirano o aktivnostima donošenju podzakonskih akata za FUK. Prema navodima iz ovog izvješća, smjernice za izvješćivanje institucija o sustavu FUK-a bit će donesene tijekom 2015. godine, a prvo konsolidirano izvješće o stanju FUK-a u 2015. godinu se može očekivati u 2016. godini. Nakon donošenja pomenutih podzakonskih akata, SHJ predviđa organizaciju i provođenje obuka za primjenu podzakonskih akata za FUK. Rok za donošenje programa obuke za FUK nije definiran.

SHJ je u komentarima na Nacrt ovog izvješća navela da će se novim projektom "Unapređenje upravljanja javnim financijama, IPA II 2014-2020" stvoriti pretpostavke za pripremu i usvajanje novog dokumenta za provedbu i praćenje reformi iz oblasti PIFC-a u institucijama BiH.