



Република Србија
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА

Приручник за финансијско управљање и контролу

*који се односи на успостављање система управљања и
интерне контроле у јавном сектору Републике Србије*

Београд, мај 2020. година



ОВА ПУБЛИКАЦИЈА ЈЕ НАСТАЛА УЗ ФИНАНСИЈСКУ ПОДРШКУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ. САДРЖАЈ ОВЕ ПУБЛИКАЦИЈЕ ЈЕ ИСКЉУЧИВА ОДГОВОРНОСТ ТВИНИНГ ПРОЈЕКТА „ПОДРШКА ДАЉЕМ РАЗВОЈУ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ (ПИФЦ) “И ПАРТНЕРА НА ПРОЈЕКТУ И НЕ ПРЕДСТАВЉА НЕОБХОДНО СТАВОВЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Смернице су настале у оквиру пројекта који је финансиран средствима Европске уније.

Општи циљ ПИФЦ твининг пројекта је успостављање модерног и ефикасног система управљања јавним финансијама на свим нивоима власти, што се огледа у транспарентном коришћењу и уштедама јавних средстава у Републици Србији.

Специфични циљ пројекта је унапређење и модернизација система управљања јавним финансијама са фокусом на интерну финансијску контролу и примену консолидованих методологија и процедура интерне финансијске контроле у јавном сектору, у складу са међународним стандардима и добрим ЕУ праксама.



САДРЖАЈ

ПРЕДГОВОР	6
СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	14
СТРУКТУРА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	15
ПРВИ ДЕО: СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	16
1. Увод	17
1.1 <i>Интерна финансијска контрола у јавном сектору</i>	17
1.2 <i>Управљачка одговорност</i>	18
2. СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ / СИСТЕМ УПРАВЉАЊА И ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	26
2.1 <i>Дефиниција, сврха и циљеви</i>	26
2.2 <i>Кључне тачке у вези са спровођењем адекватног система ФУК у пракси</i>	27
3. ОРГАНИЗАЦИОНЕ УЛОГЕ.....	28
3.1 <i>Руководилац организације у јавном сектору</i>	28
3.2 <i>Виши руководиоци</i>	28
3.3 <i>Запослени</i>	29
3.4 <i>Централна јединица за хармонизацију у Министарству финансија</i>	29
3.5 <i>Интерна ревизија</i>	29
4. КОСО ОКВИР (COSO) – ПЕТ КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	30
4.1 <i>Компонента 1: Контролно окружење</i>	32
4.1.1. <i>Увод</i>	32
4.1.2. <i>Принципи</i>	32
4.2 <i>Компонента 2: Процена ризика</i>	37
4.2.1. <i>Увод</i>	37
4.2.2. <i>Принципи</i>	38
4.3 <i>Компонента 3: Контролне активности</i>	41
4.3.1. <i>Увод</i>	41
4.3.2. <i>Принципи</i>	42
4.4 <i>Компонента 4: Информације и комуникација</i>	46
4.4.1. <i>Увод</i>	46
4.4.2 <i>Принципи</i>	47



4.5. Компонента 5: Праћење	48
4.5.1. Увод.....	48
4.5.2. Принципи	51
5. ЗАЈЕДНИЧКО ДЕЈСТВО (СИНЕРГИЈА) 5 КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	52
6. УСЛОВИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	53
6.1. Изградња капацитета	53
6.2. Модернизација јавног сектора	54
6.3. Поддршка највишег руководства	55
6.4. Процес стратешког планирања и мерење успешности (перформанси)	55
6.5. Организационо спровођење	56
6.7. Извештавање	57
7. ОГРАНИЧЕЊА СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	58
ДРУГИ ДЕО : ПРОЦЕС УСПОСТАВЉАЊА, ОДРЖАВАЊА И РЕДОВНОГ АЖУРИРАЊА/УНАПРЕЂЕЊА СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ.....	59
1. Увод	60
2. УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФУК.....	60
2.1. Организација успостављања, одржавања, редовног ажурирања и унапређења ФУК	62
2.2. Припрема плана имплементације за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК	66
2.3. Самооцењивање – тренутна ситуација.....	68
2.4. Сегментација организације – пословни процеси.....	78
2.5. Процена и решавање ризика.....	86
2.6. Прегледи успостављених контрола	97
2.7. Корективне мере	99
2.8. Извештаји о систему финансијског управљања и систему интерне контроле	101
3. ОПШТИ ПРЕГЛЕД	103
АНЕКС 1 Речник појмова/дефиниције.....	104
АНЕКС 2 КОСО ОКВИР ЗА УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА У ОРГАНИЗАЦИЈИ (COSO ERM)	111



АНЕКС 3	ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА	115
АНЕКС 4	МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА.....	118
АНЕКС 5	ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ – ПРОЦЕДУРЕ.....	122
АНЕКС 6	ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ (ВЕРТИКАЛНИ ПРЕГЛЕД) - ПРОЦЕДУРЕ	125
АНЕКС 7	ПЛАН ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ АКТИВНОСТИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	129
АНЕКС 8	РЕГИСТАР СТРАТЕШКИХ РИЗИКА.....	131
АНЕКС 9	РЕГИСТАР РИЗИКА	132
АНЕКС 10	ОБРАЗАЦ ЗА УПРАВЉАЊЕ РИЗИКОМ.....	1
АНЕКС 11	УПИТНИК ЗА САМООЦЕЊИВАЊЕ КОНТРОЛЕ.....	3
АНЕКС БР. 12	ПРАКТИЧНИ КОРАЦИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ У ОРГАНИЗАЦИЈАМА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ	38



ПРЕДГОВОР

Увод

Сврха овог Приручника јесте да допринесе бољем разумевању различитих тема које заједно чине оквир за систем финансијског управљања и контроле. Алати описани у овом Приручнику користе се за спровођење начела одговорног управљања јавним средствима.

Приручник наводи основна обележја система финансијског управљања и контроле (у даљем тексту: „ФУК“), које треба да успоставе све организације (за потребе овог Приручника, у даљем тексту: „корисници јавних средстава“ или „организације у јавном сектору“), како би се омогућило спровођење свеукупног **система интерне контроле**.

Систем интерне контроле је скуп интерних политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира корисник јавних средстава, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви корисника јавних средстава остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин. Остваривање циљева корисника јавних средстава повезано је како са организацијом у целини тако и са организационим јединицама које су у њеном саставу. Процедуре које су обухваћене овим Приручником примењују не само на процесе финансијских јединица већ и на процесе свих организационих јединица које доприносе остваривању циљева односно треба да се примењују на свим нивоима и код сваког корисника јавних средстава. Оне ће подржати правилно доношење одлука, узимајући у обзир ризике који угрожавају остварење циљева и сводећи их на прихватљив ниво кроз економичне контроле.

Систем интерне контроле треба да буде конципиран тако да се у разумној мери пружи уверавање о ефективности, ефикасности и економичности пословања; поузданости извештавања; заштити ресурса и информација; спречавања, откривања, исправљања и праћења превара и неправилности; адекватног управљања ризицима по законитост и правилност основних трансакција, узимајући у обзир вишегодишњу природу програмâ, као и природу предметних исплата.

Делокруг

Финансијско управљање и контрола осмишљени су првенствено са циљем да се обезбеди усаглашеност за законским и институционалним захтевима, да се промовише концепт „вредност за новац“, као и високи стандарди квалитета корпоративног управљања и адекватног понашања, те да се осигура стварна одговорност и добри системи интерне контроле.

Организације у јавном сектору (у даљем тексту: организације) имају дужност да ефективно обављају своје послове. Иако постоји више различитих стилова ефективног управљања, сви имају једно заједничко обележје, а то је пажња која се посвећује правилном спровођењу начелâ интерне контроле и управљања ризицима.

Иако се системи интерне контроле могу значајно разликовати од организације до организације, стандарди доброг система генерално су исти и опште примењиви. За њихову примену користе се средства која су најприкладнија за сваку појединачну организацију. Примери и алати представљени у овом Приручнику заснивају се на



стручном знању и пракси Централне јединице за хармонизацију (у даљем тексту: ЦХЈ). Они нуде широке могућности за оптимизацију система управљања и контроле у организацији. Међутим, ако се показало да су неке праксе у оквиру организације подесније и доприносе остварењу истог начела, могу се применити уместо тога.

Јавна одговорност

Постоји опште очекивање да су лица задужена за руковођење јавним пословима и управљање јавним средствима у потпуности одговорна за пословање у складу са законом и одговарајућим стандардима, као и за адекватно чување и трошење јавних средстава на економичан, ефикасан и ефективан начин. Систем интерног управљања и контроле ствара подржавајуће окружење за активности које се спроводе у циљу остваривања очекиваних резултата на најефикаснији и најефективнији начин који ће омогућити пружање квалитетних јавних услуга које су интегрисане и усмерене ка корисницима и концентрисане на резултате, што захтева да сви пословни системи буду оријентисани на мерење успешности (учинка). Вршење јавних послова може да укључи и отворена партнерства са другим јавним организацијама и са организацијама из приватног сектора, где се такође подразумева ефикасно и ефективно спровођење јавних програма и пројеката као и чување јавних средстава и управљање њима.

Примарна одговорност за обезбеђивање да се јавни послови воде у складу са законом и одговарајућим стандардима, да се јавним средствима управља са апсолутним интегритетом, те да се она троше на одговарајући начин, јесте на руководиоцима организације, односно корисника јавних средстава. Да би се ова одговорност реализовала, сви одговорни за вођење послова унутар јавног сектора, морају да успоставе и одржавају одговарајућу структуру за управљање пословима и средствима која су им поверена. И одговорност за резултате (остваривање циљева) је на руководиоцима и не може да буде пренета на друга лица. Потребно је увести могућност преношења одређених одговорности да би се руководиоцима омогућило да своје време посвете важним одлукама и активностима. Процес ефикасног делегирања одговорности је детаљније описан у одговарајућим смерницама¹.

Корпоративно управљање

Корпоративно управљање односи се на структуре и процесе везане за доношење одлука, одговорност, контролу и понашање на вишим нивоима организације. Јавни сектори су у већини земаља сложени; тела која их чине значајно варирају у односу на величину, не функционишу у истом законском оквиру, односно немају стандардну организациону структуру. Стога је важно препознати различитост ових органа и различите моделе управљања који се примењују, а који захтевају посебно разматрање и намећу различите видове одговорности.

Упркос различитости, постоје три основна принципа корпоративног управљања која се једнако односе на све органе без обзира на то да ли су они изабрани или постављени, односно да ли их чини група људи или само појединачни државни службеници, и то су: **отвореност, интегритет и одговорност.**

¹ Смернице о делегирању

Свако министарство и организација у јавном сектору дужни су да успоставе такву организациону и руководилачку структуру, која ће обезбедити законитост активности и трансакција, укључујући поштовање применљивих стандарда и смерница, уз редовно праћење адекватности и ефикасности ове структуре у пракси. Таква структура треба да обезбеди и праћење остваривања стратешких циљева и циљева организације, на основу чега би се јавност редовно и транспарентно извештавала о резултатима и активностима организације.

Заштита јавних ресурса представља у сваком тренутку општи интерес и сви руководиоци су дужни да успоставе интерни систем који ће бити јасан, транспарентан и у складу са важећим прописима, али истовремено и ефикасан у остваривању циљева. Улога интерних ревизора је посебно важна за организацију јер пружа објективно и разумно уверавање о ефикасности система управљања и интерне контроле, као и система управљања ризицима.

Преглед структуре корпоративног управљања

Све је више уобичајено и важно да се организације у јавном сектору успоставе структуре корпоративног управљања, укључујући и систем интерне контроле. Корпоративно управљање може се дефинисати као систем кроз који организације усмеравају и контролишу своје функције и остварују везу са својим корисницима и осталим чиниоцима, односно грађанима. Основни принципи корпоративног управљања су:

- **Отвореност**, која је неопходна да обезбеди да сви учесници имају довољно поверења у процесе доношења одлука и процесе управљања у организацији;
- **Интегритет**, заснован на поштењу, несебичности и објективности, те високим стандардима професионалности (исправности) и честитости у управљању јавним средствима и пословима организације, који зависи од ефикасности оквира интерне контроле (ФУК и независна интерна ревизија), као и од личних стандарда и професионализма;
- **Одговорност**, која представља процес у којем су организације и запослени одговорни за одлуке и активности, укључујући и управљање јавним средствима, као и за све аспекте обављања посла (учинак), који могу бити предмет екстерне контроле². *Одговорност се може дефинисати и као обавеза да се даваоцу овлашћења одговара за испуњавање тих овлашћења (обавеза поступања).*³

² Видети Први део у коме се додатно дефинише и образлаже појам Одговорности

³ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору



Свака активност, програм и пројекат у организацији у јавном сектору мора имати систем интерне контроле у којем се утврђени циљеви прате (нпр. да се наплати 98% пореза на доходак у току фискалне године). Систем интерне контроле чине процедуре, правила, политике и инструкције које су осмишљене тако да осигурају остваривање циљева организације на најефикаснији начин. Он обухвата све организационе јединице, њихове процесе и активности корисника јавних средстава (детаљније информације о елементима система дате су у наредним поглављима).

Систем интерне контроле је нарочито важан у организацијама у јавном сектору, у којима руководиоци у највећем броју случајева нису у могућности да лично надгледају и прате све оно за шта су **одговорни**. Према томе, руководиоци ће успоставити адекватан и ефикасан систем интерне контроле, уз пренос одређених овлашћења и одговорности, што одражава следеће кључне компетенције руководиоца да:

- **подстичу окружење које промовише контролу** – то значи да понашање и став руководиоца према систему интерне контроле треба да буду такви да демонстрирају високе етичке и личне стандарде, интегритет, марљивост, лојалност и поштење; Овакво понашање и ставови (такозвани „тон на врху“) створиће окружење које подстиче адекватне и ефикасне пословне процесе у сфери у којој руководиоци имају утицај; на кључним руководилачким положајима биће руководиоци који поседују неопходне компетенције и искуство;
- **промовишу интегритет и етичке вредности у свакодневном раду**. У окружењу где не постоје усвојене процедуре којима се дефинише и оцењује кодекс понашања/етички кодекс и правила у вези са заштитом узбуњивача (или где су оне неадекватне) може доћи до неправилности у раду или пропуста у откривању односно благовременом решавању проблема;
- **идентификују ризике, односно изложеност губицима, и процењују ризике везане за вођење послова**. То значи да руководиоци имају укупну одговорност за управљање ризицима организације, укључујући обавезу да: идентификују изложеност губицима у погледу сваке активности, организационе јединице, и/или система у одређеној организацији у јавном сектору; Изложеност се након тога оцењује у односу на утицај који ће имати на организацију у јавном сектору и вероватноћу материјализације; Руководиоци доносе одлуке о контролисању те изложености усклађујући ризик и контролне мере и узимајући у обзир трошкове спровођења контролних мера; Када је систем управљања ризицима успостављен, руководиоци се морају прилагодити екстерним и интерним променама, што може довести до критичних ризика по организацију у будућности;
- **осмисле и успоставе „инфраструктуру основних операција“** која укључује јасне и разумљиве политике, оперативне стандарде и стандарде успешности (перформанси), буџете, планове, системе, процедуре, итд, који решавају идентификовану изложеност и своде је на прихватљив ниво ризика;
- **да се изврши адекватно делегирање (пренос) овлашћења и задужења у оквиру додељени надлежности у циљу ефикаснијег и ефикаснијег обављања посла и постизања циљева организације.**⁴
- **осмисле и спроводе контролне процесе** који мотивишу, каналишу и/или на други начин усмеравају запослене да послове обављају на начин који омогућава остваривање позитивних резултата;

⁴ Детаљније о делегирању видети у Смерницама о делегирању на сајту Министарства финансија



- **осмисле и спроводе програме сталног праћења** како би се утврдила ефективност кроз коју контролни процеси правовремено остварују планирану сврху, и поднели извештаји о томе.

Улога интерне ревизије

Захтеви везани за добар систем интерне контроле наводе организације у јавном сектору да целокупни контролни оквир за који су одговорни посматрају шире. Резултат тога је да се прешло на општу процену контролних активности организација у јавном сектору са циљем да се у разумној мери пружи уверавање о ефективности система интерне контроле.

Независна и ефективна интерна ревизија у организацијама у јавном сектору пружа уверавање у разумној мери и даје препоруке везане за општи систем интерне контроле и његову адекватност, као и његово ефективно и ефикасно функционисање.

Службе за интерну ревизију у организацијама у јавном сектору одговорне су за оцену процеса контроле пословања на нивоу целе организације на основу процене адекватности система интерне контроле. Ова одговорност врши се кроз три одвојена корака:

- оценити да ли је „дизајн“ система интерне контроле, онакав какав је успостављен и како га представља руководство, адекватан;
- кроз тестирање и друге процедуре утврдити да ли процес систем интерне контроле заиста функционише како је и замишљено и на ефективан и ефикасан начин;
- подношење извештаја о резултатима обављеног ревизорског посла и пружање препорука када су оне неопходне за побољшање система интерне контроле.

Учесталост и обим ревизије система интерне контроле утврђује руководилац интерне ревизије у организацији у јавном сектору, у договору са руководством и уз одобрење руководиоца организације, односно корисника јавних средстава у јавном сектору.

Сагледавање квалитета система ФУК

Поступак сагледавања квалитета финансијског управљања и контроле (у даљем тексту: „сагледавање квалитета“) је још један могући начин праћења и надзирања успостављеног интерног система. Сагледавање квалитета спроводи сама организација, интерно (тзв. „самооцењивање“), или пак екстерно овлашћено тело или јединица за интерну ревизију. Сврха сагледавања квалитета јесте редовно/периодично оцењивање система финансијског управљања и контроле, посебно система интерне контроле корисника јавних средстава, ради откривања критичних недостатака који би могли да утичу на остваривање циљева организације и ради подржавања даљег развоја овог система пружањем адекватних препорука кориснику јавних средстава.

Захтеви Европске уније

Европска унија (ЕУ) примењује свеобухватне процедуре провера чији је циљ да се обезбеди да нови чланови буду примљени тек када буду у стању да прикажу да ће у потпуности моћи да одговоре на захтеве пуноправног чланства, укључујући и

поступање у складу са стандардима и правилима ЕУ која су класификована у 35 различитих стратешких области (поглавља), као услов за чланство, међу којима је и Поглавље 32 - Финансијски надзор. Одредбе унутар овог поглавља се односе на усвајање међународно признатих оквира и стандарда и добрих пракси из ЕУ у погледу интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ, енг. „PIFC“), заснованих на принципу децентрализоване управљачке одговорности.

ИФКЈ представља оквир интерних контрола за јавни сектор и састоји се од три стуба: система финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и Централне јединице за хармонизацију. У одредбама овог поглавља, нарочито се захтева следеће: постојање ефективних и транспарентних система управљања, укључујући и механизме одговорности за остваривање циљева; функционално независна интерна ревизија; релевантне организационе структуре, укључујући и централну координацију развоја система ИФКЈ у целокупном јавном сектору. Такође, ово поглавље се односи и на заштиту финансијских интереса ЕУ у борби против превара у управљању средствима ЕУ и заштиту евра од фалсификовања.⁵

Интерна контрола (у даљем тексту: „ИК“) представља појам који је знатно свеобухватнији од финансијске и буџетске контроле и провере усаглашености са регулаторним оквиром, релевантним стандардима и принципима. Интерна контрола је скуп управљачких решења осмишљених да потпомогну остваривање циљева организације, правовремено, у складу са стандардима учинка, у оквиру предвиђеног буџета, ефикасно и ефективно. Интерна контрола се заснива на КОСО Оквиру, и као таква треба да се примењује у целокупном јавном сектору од стране свих организационих јединица, не само оних које су одговорне за буџет и финансије.

За корисника јавних средстава, интерна контрола се дефинише као интегралан процес који спроводе руководство и запослени у организацији и који је осмишљен с циљем да се одговори на ризике, као и да се пружи разумно уверавање у погледу остваривања резултата док се истовремено поступа у јавном интересу и остварује мисија организације, кроз:⁶

- Извршавање тачних, етичких, економичних, ефикасних и ефективних активности;
- Обезбеђивање релевантности, поузданости и интегритета информација;
- Испуњавање екстерних и интерних захтева у погледу одговорности;
- Поступање у складу са важећим законима и прописима;
- Чување средстава од губитка, злоупотребе и оштећења;
- Испуњавање других критеријума доброг јавног управљања, укључујући и добру припрему и реализацију политика, добро опредељивање буџета и финансијско добро стање и одрживост.

⁵ Преузето са веб сајта Европске комисије, Европска политика суседства и преговори о проширењу. Поглавља правних тековина, доступно на https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en

⁶ Системи интерне контроле у јавном сектору у Европској унији. Принципи интерне контроле у јавном сектору. Став о позицији, бр.1. Интерна контрола у јавном сектору, Приступ у ЕУ, бр. 2015-1. Поглавље 2 „Интерна контрола у јавном сектору – дефиниција и карактер“, доступно на: <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf>

Интерна контрола се примењује код свих корисника јавних средстава. Иако је успостављање интерне контроле сложен и тежак задатак, управо су добро дефинисана решења од суштинске важности да би се обезбедило да јавна средства буду искоришћена на ефикасан и ефективан начин и у складу са постојећим правилима. Такође, ова решења треба да обезбеде да државе остваре најбољу вредност за уложен новац на законит, одговарајући и финансијски одговоран начин и да се начини помак од система који је искључиво заснован на усаглашености ка систему који ће бити заснован на циљевима и резултатима. Интерна контрола треба да подстакне управљачку одговорност и делегирање овлашћења и задужења у оквиру додељених надлежности различитим управљачким нивоима унутар организације, уз одговарајуће извештавање о одговорности.

Заправо, у зрелијим фазама система ИК, државе треба да уведу и извештавање о ефикасности, ефикасности и економичности система ИК.

Концепт доброг финансијског управљања садржи принципе економичности, ефикасности и ефикасности, који су дефинисани у наставку⁷:

- Принцип ЕКОНОМИЧНОСТИ захтева да средства која користи корисник јавних средстава употребљава за спровођење својих делатности буду благовремено доступна, у одговарајућим количинама и одговарајућег квалитета и по најповољнијој цени;
- Принцип ЕФИКАСНОСТИ захтева најбољи однос између постигнутих резултата и предвиђених циљева ;
- Принцип ЕФЕКТИВНОСТИ подразумева остваривање најбољег односа између употребљених средстава и постигнутих резултата.

Финансијско управљање и контрола и систем контроле управљања, као саставни делови система интерне контроле, заправо подразумева да управљање јавним средствима буде извршено у складу са највишим степеном ефикасности и ефикасности, уз поштовање принципа интегритета и транспарентности. Унутар сваке организације у јавном сектору, кључно је размотрити следећа питања:

1. Ко руководи?
2. Ко је одговоран за остваривање циљева?
3. Ко је одговоран за ефикасност и ефикасност?

Такође, унутар сваке организације је неопходно успоставити хијерархију у управљању – највиши руководилац има свеукупну одговорност, док сви остали руководиоци на хијерархијски непосредно нижим позицијама имају сопствене одговорности. При томе, сви руководиоци су одговорни за:

- остваривање циљева из своје надлежности;
- ефикасност и ефикасност;
- квалитет финансијског управљања и функционалног система интерне контроле у оквиру своје надлежности.

⁷ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору



Систем интерне контроле по правилу садржи кључне КОСО елементе (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, праћење) који захтевају успостављање одговарајућих правила и процедура унутар организације. При томе, КОСО Оквиром се претпоставља постојање управљачке одговорности, која подразумева да:

- постоје циљеви и стандарди учинка;
- пословне активности се спроводе ефикасно и ефективно;
- финансијско и друго извештавање је поуздано;
- остварена је усклађеност са важећим законима и прописима.

Свака од ових елемената је од суштинског значаја за систем финансијског управљања и контроле, а наведени КОСО Оквир постоји и примењује се управо с циљем да унапреди ове елементе и пружи уверавање руководству и трећим лицима. Једно лице које је на највишој руководећој функцији је одговорно за свеукупни учинак организације, али да би се тај учинак остварио, потребна му је адекватна подршка целокупне организације, односно свих запослених на челу са руководством. При томе, једно лице које је на водећој руководећој функцији, не може доносити све одлуке. Стога, управљачка одговорност, односно постојање ефективног система делегирања (преноса) овлашћења и одговорности за делегиране задатке, представља предуслов за унапређење система ФУК, а самим тим и свеукупног система интерне контроле.

СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Сврха *Приручника за финансијско управљање и контролу* јесте да вишим и оперативним руководиоцима, руководиоцима задуженим за систем финансијског управљања и контроле (и/или координаторима за ФУК⁸) или Радној групи помогне у водећој улози коју имају у осмишљавању и спровођењу система финансијског управљања и контроле активности. Дакле, Приручник пружа смернице за утврђивање конзистентних интерних контрола на нивоу целе организације у јавном сектору и дефинише улоге и одговорности руководства и осталих запослених везано за добро управљање јавним, националним и иностраним фондовима.

Приручник за финансијско управљање и контролу обрађује пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле у складу са КОСО Оквиром , тј:

- контролно и оперативно окружење организације у јавном сектору;
- циљеве и одговарајућу процену и управљање ризицима;
- контролне активности, укључујући и одговарајуће политике и процедуре које ће допринети управљању и свођењу ризика на минимум, као и остваривању циљева;
- информациони системи и комуникација;
- активности везане за праћење успешности (учинка) организације у јавном сектору.

Приручник посебно наглашава следеће:

- да је руководство одговорно за успостављање интерног система, обезбеђујући успостављање интерних контрола, које су адекватно документоване, одржавају се и поштују у свакој јединици, одељењу и сектору;
- да су сви запослени у организацији у јавном сектору дужни да поштују правила система интерне контроле;
- да је интерна ревизија одговорна за пружање објективног и разумног уверавања да су системи интерне контроле адекватни и ефективни и да функционишу онако како је то руководство и замислило, односно у намери да се остваре циљеви организације у јавном сектору.

Приручник за финансијско управљање и контролу дефинише оквир за систем интерне контроле у организацијама у јавном сектору. Приручник уз то пружа и основу у односу на коју се може оцењивати систем интерне контроле. Овај приступ примењује се на све активности и целокупно пословања организација у јавном сектору, а не само на финансијске аспекте. При томе, сврха овог Приручника није да ограничава или да улази у овлашћења поверена руководиоцима организација у јавном сектору у смислу доношења одлука везаних за организације којима руководе.

Коначно, треба јасно нагласити да Приручник за финансијско управљање и контролу пружа само смернице за успостављање система ФУК. Смернице не представљају

⁸ Детаљније о улози и појму координатора за ФУК видети у наставку у делу Приручника под називом „Руководилац за систем финансијског управљања и контроле, координатор за финансијско управљање и контролу и Радна група“



детаљне политике, процедуре и праксе за спровођење система интерне контроле, већ пружају шири оквир у којем организације у јавном сектору треба да разраде сопствене контроле у складу са својим специфичним потребама и околностима у којима послују.

Централна јединица за хармонизацију наставиће континуирано да разрађује методолошка упутства и смернице за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле која ће обухватити корисне алате за примену система финансијског управљања и контроле јавних тела.

СТРУКТУРА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Приручник је концентрисан на основне компоненте доброг система интерне контроле, односно на: контролно окружење, процену ризика, контролне активности, информације и комуникацију и праћење.

У првом делу *Приручника* дефинисан је концепт интерне финансијске контроле у јавном сектору, односно појешњени су појмови система финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и Централне јединице за хармонизацију као њених кључних елемената. Посебно је наглашена улога и значај управљачке одговорности као предуслова за успостављање ефективног система интерних контрола у пракси. Такође, појашњено је разграничавање организационих улога и чинилаца који су укључени у процес успостављања доброг система интерне контроле у пракси. Детаљно је разрађено 5 кључних компоненти (основних области) система интерне контроле у складу са новим КОСО оквиром интерних контрола који је објављен 2013. године, са циљем да се нагласе основни принципи и захтеви везано за сваку компоненту. За опис препоручене методологије која ће се применити у пракси Централна јединица за хармонизацију је користила и СИГМА Радни документ бр. 59 који се фокусира на државну управу. Овај документ или КОСО стандарди могу послужити као додатне смернице које ће помоћи организацијама у примени најбољих пракси.

У другом делу *Приручника*, препоручен је општи приступ процесу успостављања, одржавања и редовног ажурирања система финансијског управљања и контроле кроз преглед кључних корака и конкретних активности које је неопходно у оквиру њих спровести, што овај *Приручник* чини добром смерницом коју могу да користе сви запослени унутар организације (руководиоци, ревизори, извршиоци).

Речник појмова налази се у *Анексу 1* и садржи већину важних стручних термина везаних за интерну финансијску контролу у јавном сектору (финансијско управљање и контрола, интерна ревизија, Централна јединица за хармонизацију), док је у *Анексу 2* изложен *Сосо* Оквир за управљање ризицима у организацији. У преосталим анексима корисницима су предочени и појашњени конкретни алати, односно модели, обрасци и примери везано за имплементацију система ФУК: листа и мапа пословних процеса, документација о систему, план, регистар стратешких и оперативних ризика, образац за управљање ризицима, упитник за самооцењивање и извештавање.

Први део: СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ (КАКО УСПОСТАВИТИ И РАЗВИТИ СИСТЕМ УПРАВЉАЊА И ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ)

1. Увод

1.1 Интерна финансијска контрола у јавном сектору

Интерна финансијска контрола у јавном сектору је термин и концепт који је установила Европска комисија у намери да помогне у разумевању и примени добрих и ефективних система контроле у процесу придруживања ЕУ. Крајњи циљ овог концепта јесте да осигура да се јавним средствима (националним и средствима ЕУ) управља добро и на економичан начин, како би се пореским обвезницима обезбедила „вредност за новац“.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији је дефинисана Законом о буџетском систему као свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора са циљем да су управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, у складу са прописима, буџетом, и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и отворености.⁹

Интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата:

- 1) финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава;
- 2) интерну ревизију код корисника јавних средстава;
- 3) хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију.

Финансијско управљање и контрола је систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин.

Интерна ревизија је активност која пружа независно објективно уверавање и саветодавна активност, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом. Она пружа независну гаранцију ефикасног функционисања процеса управљања ризицима, система управљања и интерних контрола.

Хармонизацију и координацију система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију, која је, између осталог, одговорна за утврђивање стандарда интерне контроле и интерне ревизије, као и подршку у примени тих стандарда на одговарајућем нивоу квалитета.

Централна јединица за хармонизацију, у складу са Законом о буџетском систему, обавља следеће послове који се непосредно односе на систем ФУК¹⁰:

- послове централне хармонизације, координације, праћења резултата рада и сагледавање квалитета система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору;

⁹ Закон о буџетском систему, члан 2, тачка 51б)

¹⁰ У складу са Законом о буџетском систему, чл. 83.

- дефинисање заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;
- дефинисање заједничких критеријума за организацију и спровођење интерне ревизије у јавном сектору;
- вођење регистра интерних ревизора и повеља интерне ревизије;
- стручно оспособљавање, сертификација и надзор над радом интерних ревизора;
- обучавање руководилаца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
- обједињавање годишњих извештаја о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

Међутим, коначну одговорност за функционисање система финансијског управљања и интерне контроле у јавном сектору носе руководиоци корисника јавних средстава, уз помоћ других виших руководилаца. Они су формално и суштински одговорни за успостављање и развој адекватног и ефективног система интерне контроле у својим организацијама.

1.2. Управљачка одговорност¹¹

Концепт управљачке одговорности (у даљем тексту: „УО“) добија на све већем значају у преговорима за приступање Европској унији, стратегијама које се односе на реформу јавне управе и током дијалога на високом нивоу са Европском комисијом. Ова тема се неретко сматра кључним питањем у бројним расправама о интерној финансијској контроли у јавном сектору и предуслов је за њену примену. Иако се овај концепт у великој мери користи у стратешким дијалозима, јединствена дефиниција овог концепта и даље не постоји, чак и међу државама чланицама Европске уније.

Распрострањено је гледиште да Управљачка одговорност (УО) представља основ за успостављање и развој система финансијског управљања и контроле (ФУК), али важи и супротно – да добар систем ФУК доприноси јачању УО.

Управљачка одговорност¹² је обавеза руководилаца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именовао или им пренео одговорност.

Управљачка одговорност је концепт на основу ког су руководиоци на свим нивоима одговорни за одлуке и поступке предузете у правцу остваривања циљева корисника јавних средстава.

¹¹ Додатне информације о Управљачкој одговорности могу се пронаћи у Смерницама о концепту управљачке одговорности, објављеним на интернет страници Министарства финансија – Централне јединице за хармонизацију.

¹² Закон о буџетском систему „Службени гласник РС“, бр. 54/2009-3, 73/2010-3, 101/2010-239, 101/2011-260, 93/2012-175, 62/2013-3, 63/2013-3 (исправка), 108/2013-3, 142/2014-190, 68/2015-22 (др. закон), 103/2015-151, 99/2016-160, 113/2017-3, 95/2018-223, 31/2019-5, 72/2019-185), детаљније одредбе су садржане и у Правилнику о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“ бр. 89/2019).

Одговорност



Овлашћење

Надлежност

Концепти надлежности, овлашћења и одговорности су међусобно повезани, што је појашњено и приказано и на слици испод.

Надлежност представља право и дужност доношења одлука које се односе на управљање делегираним ресурсима (људским, буџетским) да би се остварили циљеви корисника јавних средстава .

Овлашћење се додељује на основу надлежности даваоца (права на поступање) и представља обавезу извршења додељених задужења.

Одговорност¹³ је обавеза да се даваоцу овлашћења одговара за испуњавање тих овлашћења (обавеза поступања). Одговорност обухвата и давање информација и образложења за спровођење одређених поступака, активности или одлука.

Лице демонстрира истинску одговорност када:

- јасно истакне шта запослени треба да предузму, начин на који ће се то остварити и у којој мери;
- верује у оно што каже;
- оствари предвиђено;
- промовише резултате рада.

5 најчешћих грешака које онемогућавају ефективну одговорност

Непознате или лоше дефинисане улоге и задужења: Ефективна одговорност у односима може постојати једино када су улоге и задужења свих страна у таквом односу јасно дефинисане. Уколико дође до лоших резултата, тешко је очекивати да ће нека од страна сносити одговорност уколико улоге и задужења нису јасно дефинисани.

Нејасна или недефинисана очекивања у погледу учинка: Сви учесници у оквиру одговорности треба да буду упознати са својим циљевима у погледу учинка. Неопходно је јасно дефинисати краткорочне и дугорочне циљеве и очекиване исходе. Уколико ово изостане, оквир одговорности губи на снази, будући да није лако захтевати одговорност учесника уколико се не оствари учинак.

Непостојање равнотеже између очекивања и капацитета: Очекивања у погледу остваривања учинка морају бити у јасној вези и усклађена са капацитетима свих страна. Очекивања која превазилазе постојеће ресурсе или за чије спровођење нема довољно ресурса утичу на слабљење оквира одговорности. Потребно ја да постоји равнотежа између постојећих ресурса и очекиваног учинка.

Непостојање или неадекватно извештавање о учинку: Адекватним извештавањем, које је правовремено и у коме се истичу доприноси које су остварили субјекти који подnose извештај, унапређује се ефективност одговорности.

¹³ Извор: Принципи интерне контроле у јавном сектору, Заједнички став бр. 1, Интерна контрола у јавном сектору и приступ ЕУ, 2015-1, стр. 7 и Правилнику о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“ бр. 89/2019).

Нису примењена претходна искуства: Потребно је успоставити контролне радње у случајевима када нису остварена очекивања у погледу учинка. Ова контролна радња се може остварити у виду ревидирања циљева, прилагођавања постојећих ресурса или неких других радњи у циљу превазилажења препрека.

Управљачки принципи за ефективну управљачку одговорност су стимулативни правни оквир, етичко окружење, инспиративан “тон на врху” и усредсређеност на процесе (а не на организационе јединице), што ће бити додатно образложено у поглављу “Алати”.

Одговорност треба да буде повезана и усклађена са циклусима планирања и контроле (видети слику у наставку).



- Обавеза извршења
- Право поступања
- Извештавање: поштовати правила или образложити одступање

У систему у којем постоји делегирање:

- Јасно су дефинисани остварљиви циљеви, на основу датих ресурса;
- Овлашћења и задужења у оквиру надлежности су усклађене да би се остварили наведени циљеви;
- Извештава се о резултатима и учинку.

У складу са традиционалним начином управљања, фокус управљања и контроле је најчешће на праћењу извршења буџета и трошења финансијских средстава, као и усклађености са законским захтевима.

Веома мало или нимало пажње се посвећује остваривању циљева и стандардима учинка и, сходно томе, ефикасности и ефективности у трошењу јавних финансијских средстава. Модеран начин управљања захтева да се сам процес управљања посматра у ширем смислу, при чему: “Управљање подразумева успостављање плана или мапе пута за циљеве које је потребно остварити, опредељивање средстава за реализацију плана у складу са предвиђеним роковима, као и утврђивање онога што је заиста остварено у поређењу са првобитно планираним, утврђивање одступања и разлога одступања, као и њихово уношење у првобитне планове и одлуке о опредељивању средстава. Руководство сноси одговорност,

што захтева постојање транспарентности. Одговорност зависи од јасноће и разумљивости извештавања, као и капацитета лица којима се информације достављају на преглед, разматрање и оспоравање^{14, 15}.

Циклус финансијског управљања¹⁶ отпочиње формулисањем стратешког и годишњег плана и повезаног финансијског плана. У финансијском плану се наводи колико и која врста улазних садржаја (инпута) је потребна и на који начин ће се управљати њима у циљу остваривања жељеног исхода. Потребни улазни садржаји (инпути) се добијају „распакивањем“ плана организације. Ово се може илустровати такозваним радом уназад:



Након што је кориснику јавних средстава одобрен предвиђени буџет, руководилац организације треба да изврши расподелу додељеног буџета организационим јединицама. Додељени буџет треба да одражава приоритете организације, што укључује и ревидирање стратешког и годишњег плана и (пре)расподелу (по правилу мањег) износа средстава.

У делу “Активности, праћење, заштита“ из горе наведеног дијаграма, наводе се активности у пословању које се реализују током једне финансијске године. Овде се наглашава значај интерних контрола и наводи се на који начин је вршено управљање приходима, расходима, имовином и губицима. Ово „међугодишње управљање ресурсима“ подразумева успостављање добрих административних процедура, обезбеђивање финансијских средстава за рад, праћење располагања средствима и управљање приходима, расходима, имовином и обавезама. Све ове активности представљају кључне елементе система финансијског управљања и контроле организација у јавном сектору.

Преузимање одговорности подразумева да руководство мора да зна да ли је добро управљало средствима и услугама. Из тог разлога, руководство треба да оцени и анализира однос расхода и извршених услуга и оствареног јавног интереса. Поступак праћења се одвија током целе године, док се, према уобичајеној пракси, оцена спроводи на крају финансијске године. На основу добијених налаза, постављају се основе за будуће активности на пружању услуга и финансијском планирању. За правилно и благовремено планирање будућих финансијских потреба надлежне су јединице за буџет и финансије корисника јавних средстава али **оне не могу адекватно да обављају овај посао без учешћа свих организационих јединица. Планирање буџета се може правилно извести једино уз учешће свих организационих јединица.**

Већа одговорност је у непосредној вези са бољим учинком. Унапређење учинка је од суштинског значаја за остваривање свеукупних циљева Програма реформе јавне управе.

Интервенције у поступку планирања

¹⁴ Noel Hepworth, Managerial Accountability PIFC’s Cornerstone, („Управљачка одговорност, темељ система ИФКЈ“); Конференција о ИФКЈ, Брисел, септембар 2009., стр. 2

¹⁵ ReSPA, Радни документ

¹⁶ www.who.int

Током процеса планирања, унутар сваког корисника јавних средстава треба да се одлучи на који начин ће се вршити мерење пружених услуга и пројеката, као и да се успоставе одговарајући кључни индикатори учинка и да се обезбеди да КЈС има капацитете да произведе (обухвати, обради, анализира и извести) информације које су потребне да би се редовно анализирале пружене услуге и њихов квалитет. Под овим се подразумева да је потребно обезбедити да постојећи процеси, системи и оквири буду логични и да се обезбеди тачно и ефикасно праћење различитих улазних вредности, привремених и коначних исхода, као што су јавни расходи, на пример. Адекватне интерне контроле могу у значајној мери да подрже процес праћења и надзора.

Имајући у виду дугорочност и свеобухватнији утицај својих активности, корисници јавних средстава треба да припреме своје буџете у складу са сопственим организационим циљевима, стратегијама и средњорочним финансијским планом.

Са већим степеном образовања и информисаности, јавност по правилу постаје свеснија, захтевнија, мање толерантна и мање вољна да прихвати просечни или исподпросечни учинак Владе и организација у јавном сектору. У таквим околностима, постаје јасно да је неопходно посветити одговарајућу пажњу питањима одговорности и учинка на свим нивоима власти.

Најважнији ризик са којим се суочавају готово све организације унутар јавног сектора јесте могућност постојања прекомерне концентрације моћи у рукама највишег руководства. Самим тим је очигледно да је неопходно да се у сваком тренутку обезбеди систем уједначене расподеле надлежности. Такође, у циљу реаговања на могуће финансијске и оперативне ризике и избегавања било каквог сукоба интереса, јавља се неизбежна потреба за успостављањем снажног контролног окружења, као и за јасним дефинисањем линија овлашћења, одговорности и извештавања.¹⁷

“Управљачка одговорност захтева децентрализацију надлежности и овлашћења. Додељивање овлашћења мора да буде употпуњено довољним степеном надлежности и ресурса да би се остварили циљеви и индикатори учинка. Потребно је да постоје успостављене линије извештавања, будући да су руководиоци дужни да извештавају своје надређене о томе на који начин су извршена овлашћења која су им додељена.”¹⁸

У Правилнику о ФУК управљачка одговорност је дефинисана као „обавеза руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именовано или им пренео одговорност.”¹⁹

¹⁷ Accountability and good governance in the public sector (*Одговорност и добро управљање у јавном сектору*), Günther Witthöft

¹⁸ Радни документ Управљачка одговорност и управљање ризиком, ReSPA, 2017. године

¹⁹ Закон о буџетском систему, члан 2, тачка 51а)



Да би се обезбедио успешан рад корисника јавних средстава неопходно је утврђивање и усвајање јасних задужења/улога, одговорности и овлашћења. Корисници јавних средстава се морају трудити да јасно разграниче улоге, одговорности и надлежности унутар читаве организације да би се остварила боља синергија и усклађеност, као и да јасно дефинишу поделу рада, уз додељивање одговорности за средства и резултате.

Руководиоци свих КЈС сnose одговорност за све што се догађа у организацији, укључујући и добар систем финансијског управљања и контроле, ипак су у обавези да делегирају велики део својих надлежности на ниже нивое и да се ослањају на рад својих запослених. Руководиоци КЈС морају да добију уверавање да ће њихови запослени извршити задужења која су им додељена на начин на који се то очекује од њих.

Задужења руководиоца морају да буду јасна не само у погледу надлежности које има корисник јавних средстава или руководиоца, већ и у погледу временских рокова за остварење кључних задужења и могућности.²⁰

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ И КОНЦЕПТ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ У КОНТЕКСТУ РЕФОРМЕ ЈАВНЕ УПРАВЕ И УПРАВЉАЊА ЈАВНИМ ФИНАНСИЈАМА



Пут ка стварању повољних услова за унапређење система интерне финансијске контроле у јавном сектору не може и не треба да се посматра као изолован процес, издвојен од других реформи, као што су Реформа јавне управе и Управљање јавним финансијама. Наведене реформе треба посматрати као кровне, свеобухватне реформе чији је саставни део систем ИФКЈ. За успех, односно, неуспех ИФКЈ, од суштинског значаја су усклађеност прописа, надлежности, расподела ресурса, структурне реформе, као и реформе које се односе на буџет.

Као што 3 компоненте у оквиру система ИФКЈ (финансијско управљање и контрола, интерна ревизија, Централна јединица за хармонизацију) не постоје независно једна од друге, исто начело се примењује и за целокупни систем ИФКЈ. Он не може постојати издвојено од свих других система. Систем ИФКЈ је кључни стуб Реформе управљања јавним финансијама. Остали кључни стубови се односе на фискалну политику, припрему буџета, рачуноводство и екстерну ревизију. Са друге стране, Управљање јавним финансијама је један од кључних стубова Реформе јавне управе.

Оваква међусобна повезаност је илустрована и у Програму реформе управљања јавним финансијама: “Програм реформе управљања јавним финансијама допуњује Стратегију реформе јавне управе детаљно описаним посебним циљевима и активностима дефинисаним у оквиру стубова управљања јавним финансијама, док у исто време представља засебну активност из Акционог плана за спровођење реформе јавне управе. Њиме се такође дефинише стратешки оквир за Стратегију интерне финансијске контроле у јавном сектору, у складу са захтевима приступања ЕУ који су обрађени у документима за преговоре у оквиру преговарачког поглавља 32 о финансијском надзору”. Транспарентност и одговорност се наводе као најважнији циљ.

²⁰ СИГМА студија бр. 56, „Управљачка одговорност у земљама западног Балкана“ („Managerial Accountability in the Western Balkans”)

2. СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ / СИСТЕМ УПРАВЉАЊА И ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

2.1. Дефиниција, сврха и циљеви

Постоји више дефиниција система ФУК, система управљања или система интерне контроле, али су све оне сличне по томе што утврђују да тај систем обухвата целокупни систем не само финансијских већ и других интерних или управљачких контрола, укључујући и организациону структуру, методе и процедуре, и то не само финансијских система, већ и оперативних и стратешких система организације у јавном сектору.

Добро успостављен систем ФУК, за који су одговорни руководиоци организације у јавном сектору, пружа у разумној мери уверавање, кроз управљање ризицима, да ће се управљачке активности извршавати на исправан, етички, економичан, ефективан и ефикасан начин. Подразумева усаглашеност за законима и другим прописима, чување средстава од губитака, злоупотребе и штете.

Систем ФУК представља спој свих активности, планова, ставова, политика, система, ресурса и напора који се чине у оквиру организације, у циљу остварења циљева и мисије организације.

Према томе, општа сврха система ФУК јесте да обезбеди разумну увереност да је успостављен делотворан систем управљања ризиком и да ће општи и посебни циљеви корисника јавних средстава у погледу пословања, извештавања и усаглашености²¹ бити остварени ефикасно и економично, од стране свих учесника у овим процесима.

Циљеви у погледу пословања односе се на ефективност²², ефикасност и економичност пословних активности организације, укључујући и оперативне, као и циљеве финансијског учинка и заштиту средстава од губитка. Ови циљеви такође обухватају и *заштиту средстава организације у јавном сектору* од злоупотребе, губитака, штете, погрешног управљања и грешака. Кључно питање везано за чување средстава јесте управљање средствима, односно набавка, коришћење и располагање средствима.

Циљеви у погледу извештавања односе се првенствено на интерно и екстерно финансијско и нефинансијско извештавање (посебно у случајевима када су усвојени кључни показатељи нефинансијског учинка) и могу се односити на поузданост, благовременост, транспарентност, као и друге захтеве и стандарде које прописују законодавни или други надлежни органи. Ови циљеви се односе на припрему *релевантних, поузданих и корисних финансијских и управљачких информација*, укључујући и финансијске извештаје (прелазне и сумарне), које унапређују процес доношења одлука и обезбеђују транспарентност и ефективно праћење/надзор. Овакве информације унапредиће процес доношења одлука само ако се припремају, воде, чувају и ако су расположиве у складу са успостављеним концептом обелодањивања/транспарентности, у благовремено поднетим извештајима, који имају одговарајућу структуру и садржај, а подносе их и руководиоци и запослени у организацији у јавном сектору, и екстерни чиниоци организације. Важно је усвојити јасан систем и процес праћења, који треба да укључи континуирано праћење и одвојено оцењивање²³. Процес и систем континуираног праћења треба да буде интегрисан у

²¹ Засновано на COSO принципима, Интерне контроле – Интегрисани оквир (Резиме, мај 2013.), coso.org

²² Дефиниције за принципе ефективности и ефикасности су дате у Правилнику ФУК.

²³ СИГМА студија бр. 59 „Смернице за оцењивање квалитета системâ интерне контроле“ (“Guidelines for assessing the quality of internal control systems”)

пословање јавне организације, да се одвија стално и да се прилагођава променама. Одвојени поступак оцењивање спроводи се периодично и може да пружи повратне информације о ефективности сталног праћења. Такође може да укључи и ревизије и друге евалуације укључујући по потреби и процену структуре контроле и непосредно тестирање успостављених система. Резултати мониторинга су важни за откривање недостатака у систему интерне контроле.

Циљеви у погледу усаглашености односе се на усаглашеност са законима и другим прописима и општим актима који се односе на организације у јавном сектору. Вреди поменути и да закони и друга обавезујућа акта представљају неку врсту мандата/овлашћења поверених организацији у јавном сектору у односу на начин прикупљања и трошења националних и иностраних средстава. Паралелно с тим, политике, планови и процедуре доносе се са циљем да се обезбеди практична примена и поштовање одредаба утврђених у тим законима и подзаконским актима. Стога, они треба да буду установљени тако да одговарају специфичним обележјима, активностима и окружењу организације у јавном сектору. У случајевима када законодавство организацијама дозвољава да утврде захтеве у погледу окружења, ову могућност треба користити уз усвајање интерних упутстава и смерница за запослене ради бољег разумевања и примене. У сваком случају потребно је обезбедити континуиране и редовне обуке.

Ове одвојене категорије циљева које се ипак међусобно преклапају, решавају различите потребе, обухватају све активности, програме и пројекте које спроводи организација у јавном сектору, и омогућавају концентрисање на конкретне захтеве и/или питања руководства.

Сваки корисник јавних средстава треба да успостави сопствени систем ФУК који ће бити у складу са потребама и окружењем организације.

Према Закону о буџетском систему, корисници јавних средстава у Републици Србији успостављају финансијско управљање и контролу, која се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумна увереност да ће своје циљеве остварити кроз:

- 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;
- 2) реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
- 3) економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
- 4) заштиту средстава и података (информација).²⁴

2.2. Кључне тачке у вези са спровођењем адекватног система ФУК у пракси

Систем финансијског управљања и контроле има следећа кључна обележја, која ће бити комуницирана јасно, тако да их сви учесници у систему могу лако разумети и применити:

- утиче на све аспекте организације у јавном сектору: све запослене, процесе, активности, програме и пројекте у организацији;
- представља основни елемент који се провлачи кроз све активности организације, а не обележје које је придодато организацији да би се увео додатни административни терет;
- подразумева квалитете доброг управљања и преношење овлашћења и задужења у оквиру надлежности;

²⁴ Закон о буџетском систему, члан 81.

- зависи од запослених и биће успешно, односно неуспешно, у зависности од пажње коју му посвећују запослени; у том погледу доступност релевантних информација или алата за едукацију запослених о елементима ФУК система јесте предуслов за успешно спровођење ефективног система управљања и интерне контроле;
- ефективан је само уколико сви запослени и окружење раде заједно;
- у разумној мери пружа уверавање везано за вероватноћу да организације у јавном сектору остварују своје циљеве и мисије;
- свака нова активност, програм или операција треба да се ослони на постојећа обележја система ФУК, ради уштеде времена и ресурса, уз коришћење постојећих (већ имплементираних) процеса, информационих система и интерних контрола.
- редовним сагледавањем система ФУК, управа и организација добиће важне улазне информације за унапређење већ постојећег система што ће допринети даљем јачању система и подржати ефикасније остваривање циљева организације. Сходно томе, скуп одлука руководилачких структура допринеће ефикаснијем, ефективнијем и благовременом остваривању циљева организације, у складу са стандардима учинка и одобреним буџетом.

3. ОРГАНИЗАЦИОНЕ УЛОГЕ

Сви у организацији у јавном сектору имају одговорност за успостављање и развој финансијског управљања и контроле.

3.1. Руководилац организације у јавном сектору

Руководилац организације има крајњу одговорност и „власништво“ над системом финансијског управљања и контроле. Лице које има ову улогу успоставља „тон“ на врху, који утиче на интегритет и етику свих запослених, као и друге факторе који чине позитивно и ефективно контролно окружење неопходно за успешан систем интерне контроле. Услови у погледу усклађености са начелима интегритета и етичким вредностима, организациона структура и делегирање овлашћења и задужења у оквиру надлежности, уз надзор над резултатима рада појединаца редовно се оцењују и управа има пуна овлашћења за одлучивање. Осим утврђивања тона на врху, већи део свакодневних послова везаних за систем финансијског управљања и контроле делегира се вишим руководиоцима у организацији.

3.2. Виши руководиоци

Виши руководиоци преносе одговорност за успостављање конкретнијих политика и процедура финансијског управљања и контроле запосленима који су одговорни за одређене функције у организационим јединицама којима руководе. Утицај руководиоца је обично директнији. У сваком случају, у ланцу одговорности руководилац је заправо главни извршилац/одговорно лице у својој сфери надлежности. Нарочито су важни финансијски службеници, чије контролне активности се преплићу, на горе и на доле, као и оперативна и друга одељења у организацији у јавном сектору.

Препоручује се руководиоцима на челу организационих јединица да редовно спроводе самооцењивање.

3.3. Запослени

Запослени су такође одговорни за спровођење система финансијског управљања и контроле унутар организације, што подразумева њихове појединачне одговорности, и што треба да буде експлицитно или имплицитно наведено у свим описима послова. Практично, сви запослени припремају одређене информације које се користе у систему финансијског управљања и контроле, односно предузимају радње које су потребне за спровођење система интерне контроле. Поред тога, сви запослени дужни су да надређене обавесте о свим проблемима, неуспесима, грешкама, слабостима у активностима и операцијама, непоштовању правила и процедура, односно другим кршењима политика или незаконитим радњама. Комуникација у вези са утврђеним правилима, процедурама и надлежностима треба да буде јасна и лако разумљива.

3.4. Централна јединица за хармонизацију у Министарству финансија

Општа мисија Централне јединице за хармонизацију јесте да врши координацију и хармонизацију методологије и смерница везаних за систем финансијског управљања и контроле и интерну ревизију, на нивоу целог јавног сектора.

Улога и функције, односно конкретни послови Централне јединице за хармонизацију су наведене у Закону о буџетском систему.²⁵

3.5. Интерна ревизија

Интерна ревизија игра важну улогу у оцени адекватности и ефикасности система финансијског управљања и контроле, те пружа допринос његовом сталном унапређењу. Имајући у виду организациони положај, улогу и овлашћења које функција интерне ревизије има у организацији у јавном сектору, она често игра важну улогу и у процесу праћења ефикасности свеукупних интерних контрола.

²⁵ Закон о буџетском систему, члан 83.

4. КОСО ОКВИР (COSO) – ПЕТ КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Основни принципи интерне контроле леже у добро утврђеним организационим техникама и праксама, које се изводе из начина на који руководство води одређену активност, програм и пројекат, и интегрисани су у процес управљања. Примена интерне контроле је динамична, те се стога праксе засноване на ранијим околностима морају мењати како би се прилагодиле измењеној ситуацији. Постоје различите методологије и приступи везани за интерну контролу, али је најшире заступљен КОСО оквир. Управо се овај оквир користи као основ за концепт финансијског управљања и контроле у Републици Србији.

Комисија спонзорских организација (КОСО)²⁶ Националне комисије за фалсификоване финансијске извештаје (позната и као Тредвејска комисија), 1992. године објавила је документ под називом *Интерна контрола – интегрисани оквир*,²⁷ који дефинише интерну контролу и пет међусобно повезаних компонента које сачињавају интерну контролу. Нови КОСО оквир интерних контрола је објављен 2013. године. У новом Оквиру задржано је пет компонента и 17 начела система интерне контроле и додатно наглашен значај просуђивања руководства у поступцима осмишљавања, успостављања и спровођења система интерне контроле, као и током процеса оцене ефективности тог система. У новом Оквиру се примена интерних контрола проширује и на област разматрања пословних циљева, као и циљева у погледу извештавања и јасније су представљени захтеви за утврђивање онога што представља ефективну интерну контролу. Интерна контрола је дефинисана као „процес који спроводе управни одбор, руководство ентитета и остали запослени, осмишљен тако да у разумној мери пружа уверавање везано за остваривање циљева“, који се односе на пословање, извештавање и усаглашеност.“²⁸

Систем интерне контроле може се оценити као ефективна у сваком од ова три сегмента уколико је руководство у разумној мери уверено да:

- разуме степен у којем се остварују циљеви организације;
- финансијски извештаји су поуздани;
- поштују се применљиви закони и прописи.

У КОСО Оквиру за интерне контроле (из 1992. и 2013. године) наводи се да се интерна контрола састоји од пет међусобно повезаних компоненти:

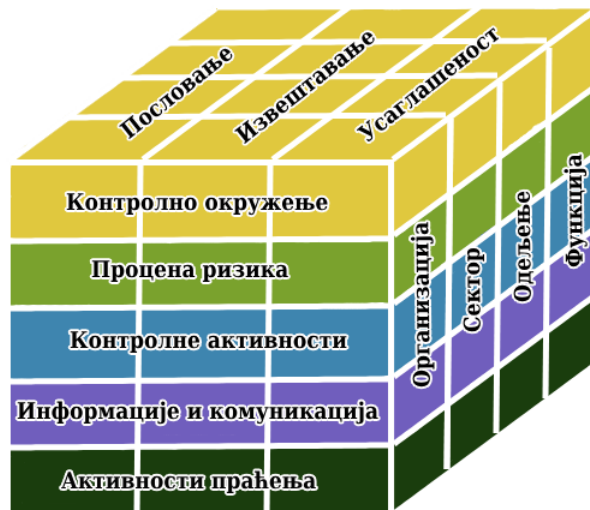
1. Контролно окружење
2. Процена ризика
3. Контролне активности
4. Информације и комуникација
5. Праћење

²⁶ Комисију спонзорских организација чине Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа (CPAs), Институт управљачких рачуновођа, Институт интерних ревизора, Међународни финансијски директори, и Америчка асоцијација рачуновођа.

²⁷ КОСО публикација *Интерна контрола — интегрисани оквир* (сер. бр. производа 990012), може се набавити у свим радњама AICPA на адреси www.cpa2biz.com. Профит од продаје Оквира користи се за сталну подршку КОСО.

²⁸ видети Одељак 2.1 овог Приручника у коме су додатно образложене ове три групе циљева

У Оквиру из 2013. године наводи се 17 принципа који представљају суштинске концепте који се односе на сваку појединачну компоненту и на сва три циља. Описане су и фокусне тачке за сваки принцип, што треба да омогући лакшу реализацију поступака осмишљавања и успостављања интерне контроле. За неке кориснике јавних средстава поједине фокусне тачке неће бити одговарајуће или релевантне, док ће препознати неке друге које су корисне. Ако нису у складу са појединим начелима, сачиниће се писмено образложење које ће се чувати за будуће поступке оцењивања и контроле. Пет основних компоненти и њихово груписање представљају комбинацију „меких“ контрола, као што су успостављање контролног окружења у којем шири концепт контроле може да „преживи“ и буде успешан поред стриктнијих, традиционалнијих типова „тешких“ контрола везаних за рачуноводство и финансијске трансакције. Ове компоненте, као и основна питања која треба размотрити у вези са сваком од њих описане су у наставку.



4.1. Компонента 1: Контролно окружење

4.1.1. Увод

Контролно окружење је главна компонента културе организације која утиче на свест запослених о потреби постојања система контрола и представља основу за све друге компоненте.

Одговарајуће контролно окружење састоји се од скупа стандарда, процеса, структура, делегираних овлашћења и задужења у оквиру надлежности на коме се заснива свеукупни квалитет система интерне контроле у свакој организацији. Успостављање правила за стратешке и свакодневне рутинске активности, објашњења приступа руководиоца („тон на врху“), принципи контролних активности и праћења као стандардне компоненте поступака су само неки од кључних предуслова за стварање функционалног система интерног управљања и контроле који ће подржати остваривање циљева организације.

Зависи од културолошке и историјске позадине организације у јавном сектору.

Контролно окружење представља став према интерној контроли и свест о контроли, коју утврђују и одржавају руководство и запослени у организацији. Представља производ управљања руководства, односно, филозофију, стил и став подршке, као и стручност, етичке вредности, интегритет и морал запослених у организацији.

На контролно окружење утиче и организациона структура и начин успостављања одговорност.

Контролно окружење утиче на одлуке и активности организације и пружа основу за цео систем интерне контроле. Уколико ова основа није снажна, уколико контролно окружење није позитивно, општи систем интерне контроле неће бити ефикасан у довољној мери.

У наставку се говори о томе како је руководство одговорно за позитивно контролно окружење и како су запослени дужни да пруже подршку оваквом окружењу.

Принципи који се односе на компоненту Контролно окружење

Контролно окружење

1. Демонстрира се посвећеност интегритету и етичким вредностима
2. Остварује се одговорност за надзор
3. Успоставља се структура, надлежност и одговорност
4. Демонстрира се посвећеност стручности
5. Примењује се одговорност

4.1.2. Принципи

Принцип 1:

Организација у јавном сектору демонстрира посвећеност интегритету и етичким вредностима .

Етичке вредности и интегритет су кључни елементи који доприносе добром контролном окружењу. Поменуте вредности подразумевају стандарде понашања који представљају

оквир за понашање запослених. Запослени се воде етичким вредностима при доношењу свих одлука.

Руководство подстиче етичке вредности кроз:

- посвећеност поштењу и правичности;
- признавање и поштовање закона и политика;
- поштовање организације;
- давање примера кроз своје понашање;
- посвећеност што бољим резултатима;
- поштовање овлашћења;
- поштовање права запослених;
- поштовање професионалних стандарда.

Запослени у организацији поступају са личним и професионалним интегритетом кад се придржавају етичких вредности. Док руководство има одговорност за успостављање и предочавање етичких вредности организације, одговорност свих запослених је да покажу интегритет.

Руководство подстиче интегритет кроз:

- доношење и објављивање кодекса понашања / етичког кодекса;;
- поштовање етичких вредности и кодекса понашања организације;
- награђивање посвећености запослених етичким вредностима организације;
- успостављање метода за извештавање о етичким прекршајима;
- доследно спровођење дисциплинских мера за све етичке прекршаје; и
- успостављање контролног окружења које има више превентивну него репресивну функцију у случајевима кршења.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- Успостављен је тон на врху
- Успостављени су стандарди понашања
- Оцењује се поступање у складу са стандардима понашања / етичким кодексом
- На одступања се реагује правовремено

Принцип 2:

Тело за надзор демонстрира независност од руководства и врши надзор над развојем и учинком интерне контроле.²⁹

Управљање представља утицај на организацију који врши руководилац организације и/или успостављени орган надзора у организацији. Њихове управљачке одговорности су често засноване на Уставу, повељама законима, подзаконским актима, уредбама и осталим актима. Управљање, поступање и тон који утврђује и спроводи руководилац/ управни одбор

²⁹ Такође дефинисано као „тело за надзор које демонстрира независност и остварује одговорност за надзор“, када је тело за надзор буџетски корисник првог нивоа (нпр. Министарство пољопривреде) који врши надзор над својим структурама или организацијама у саставу (нпр. Управа за шуме), односно, управни одбор (нпр. за државна предузећа), одбор за ревизију или одбор за ризик, или неко друго тело које је независно од руководства организације у јавном сектору.

могу имати снажан утицај на начин на који запослени у организацији обављају своје дужности, што опет утиче на остваривање мисије организације.

У зависности од надлежности и природе саме организације, могуће је успоставити различита тела за управљање и надзор.³⁰ Функције надзора се често реализују кроз засебне одборе, који могу вршити функцију надзора над именованима, ризиком, ревизијом и осталим питањима која су од значаја за организацију. Сваки од ових посебних одбора може усмерити додатну пажњу на одређене делове интерне контроле.

У најважније ствари на које утиче надзорно тело, тело за надзор спадају:

- одобравање и праћење мисије и стратешког плана организације;
- успостављање, спровођење и праћење вредности и етичког кодекса организације;
- надзор над процесом доношења одлука и радњама виших руководилаца;
- утврђивање политике и организационе структуре на највишем нивоу;
- обезбеђивање одговорности према одговарајућим чиниоцима;
- утврђивање општег управљачког стила, филозофије и „тона на врху“;
- усмеравање надзора руководства на кључне пословне процесе.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Тело за надзор је надлежно за послове надзора
- ▶ Примењује се релевантно искуство чланова тела за надзор
- ▶ Тело за надзор је независно у свом раду
- ▶ Обезбеђује се надзор над свим компонентама система интерне контроле

Принцип 3:

Руководство организације у јавном сектору успоставља, заједно са телом за надзор, структуре, линије изештавања, као и одговарајуће надлежности и одговорности у остваривању циљева.

Мисија представља разлог постојања организације. Мисија треба да појасни основну сврху организације и шта она пружа као резултат свога рада. Пружа осећај усмерености и сврхе свим запосленим у организацији, без обзира на њихов положај, и пружа смерницу за доношење важних одлука. Током промена, обезбеђује кохезију у организацији и помаже јој у одржавању свог правог курса. Без јасно дефинисане и објављене мисије, организација може да се доведе у ситуацију да бесциљно лута и оствари мало.

Мисија организације треба да буде „изјава“ коју одобрава извршно руководство и/или надзорни/управни одбор организације. У складу са чланом 20. Правилника о ФУК, руководилац корисника јавних средстава потписује изјаву о интерним контролама којом потврђује ниво усклађености система финансијског управљања и контроле у односу на међународне стандарде интерне контроле. Руководство треба да шири информације о мисији организације и да свим запосленима објасни како њихове активности доприносе остваривању мисије организације.

³⁰ Видети претходну фусноту.

Временом и интерне и екстерне промене могу да утичу на мисију организације. Према томе, руководство треба периодично да ревидира мисију и да је по потреби ажурира у смислу адекватности и релевантности.

Структура је оквир у којем се спроводе планови организације. Структура треба да дефинише функционалне под-јединице организације, као и њихов међусобни однос. Организациона шема може да пружи јасну слику овлашћења и одговорности. Ова шема треба да буде достављена свим запосленим како би им помогла у разумевању организације као целине, односа између њених организационих делова, као и где се они уклапају у организацији. Руководство треба периодично да ревидира ову шему како би се уверило да она тачно одсликава структуру организације.

Руководство треба да делегира овлашћења и задужења и јасно дефинише одговорност на нивоу целе организације. Оно је одговорно за организовање овлашћења и задужења из надлежности из којих проистичу одговорности међу различитим функцијама са циљем да се у разумној мери обезбеди уверавање да су пословне активности у складу са организационим циљевима. Са повећаним делегирањем овлашћења из којих проистичу одговорности биће потребно да се обезбеди квалификован и стални надзор, као и праћење резултата.

Надзор на нивоу организације помаже у обезбеђивању да сви запослени буду свесни својих дужности и одговорности, као и да знају меру у којој су они одговорни за активности.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматрају се организационе структуре у организацији
- ▶ Успостављају се линије извештавања
- ▶ Дефинишу се, додељују и ограничавају надлежности и одговорности

Принцип 4:

Организација у јавном сектору демонстрира посвећеност привлачењу, развоју и задржавању стручних појединаца, у складу са својим циљевима.

Стручност је карактеристика запослених који поседују вештине, знање и способност за обављање одређених задатака. Одговорност руководства да обезбеди стручност својих запослених треба да почне са успостављањем одговарајућих кадровских политика и пракси које одражавају посвећеност:

- успостављању одговарајућег степена знања и вештина за свако радно место;
- верификовање квалификација кандидата за радна места;
- ангажовање и унапређивање само оних који поседују одговарајуће знање и вештине;
- утврђивање програма обуке који запосленима помажу да унапреде знања и вештине.

Руководство треба да обезбеди и да сви запослени поседују оно што им је неопходно за обављање посла, као што су опрема, софтвер, политике и процедурални приручници, као и алатке и подршку неопходну за обављање задатака.

Мотивација представља став који запослени имају према свом послу, а који се одражава у њиховој самоуверености, дисциплини и спремности да обављају задатке. Руководство треба да препозна важност оваквог понашања у ефективном контролном окружењу. Став запослених према послу, радном окружењу и организацији утиче на то колико добро ће они обављати своје послове. Руководство треба да прати степен мотивације запослених како би се уверило да су посвећени подршци организацији у остваривању њене мисије.

Руководство треба да предузима и мере за одржавање високог степена мотивације, кроз које се запосленима даје осећај да:

- се њихово мишљење и допринос вреднују и поштују;
- да је организација вољна да унапреди њихов степен стручности;
- да постоји прилика за стално усавршавање;
- да имају удео у мисији и циљевима организације;
- да су системи оцењивања и награђивања правични и конзистентни; и
- да су линије за комуникацију отворене.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Успостављају се политике и праксе у области управљања људским ресурсима
- ▶ Оцењује се стручност и разматрају се недостаци
- ▶ Ради се на привлачењу, развоју и задржавању квалификованих кадрова
- ▶ Праве се планови и припреме у случајевима промене лица

Принцип 5:

Организација у јавном сектору у процесу остваривања циљева захтева од запослених одговорност за реализацију својих циљева у погледу интерне контроле.

Оперативни стил и филозофија руководства одсликавају основна уверења руководства везана за начин на који треба управљати запосленима и активностима у организацији. Постоји више стилова и филозофија управљања. Иако ниједан од ових стилова није нужно добар или лош, неки су ефективнији од осталих у томе што помажу организацији у остваривању мисије. Руководство треба да примењује најефективнији стил и филозофију управљања организацијом, водећи рачуна о томе да они одражавају етичке вредности организације и позитивно утичу на самопоуздање запослених ради остваривања циљева организације. Руководство треба да примењује и јасно предочи и демонстрира овакве ставове запосленима и периодично оцењује да ли су стил и филозофија ефективни и да ли се конзистентно примењују.

Филозофија и стил руководства могу се демонстрирати у областима као што су:

- приступ руководства у препознавању и реаговању на ризике (и интерне и екстерне);
- прихватање регулаторних контрола које намећу други;
- став руководства према интерном и екстерном извештавању;
- став руководства према информационим технологијама и рачуноводственим функцијама;
- подршка и поступање у складу са интерним и екстерним ревизијама и оценама.

Став подршке представља став који подстиче жељени исход. Будући да систем интерне контроле руководиоцима треба да пружи уверавање да се остварује мисија организације, став руководства треба да буде такав да подржава систем интерне контроле који прожима целу организацију.

Извршно руководство треба да утврди „тон“ кроз који се наглашава важност функционалног система интерне контроле. Овакав тон карактерише:

- минимално кршење контрола и праћење;

- подршка самооцењивању и интерној и екстерној ревизији;
- реаговање на питања која се појављују као резултат процене ризика, оцена и ревизија;
- стална едукација која обезбеђује да сви разумеју систем интерне контроле и своју улогу у том систему.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Одговорност се примењује кроз одговарајуће структуре, овлашћења и надлежности
- ▶ Успостављају се и оцењују мерила учинка, подстицаји и награде
- ▶ Разматра се постојање прекомерног притиска

4.2. Компонента 2: Процена ризика

4.2.1. Увод

Све организације у јавном сектору суочавају се са низом ризика из екстерних и интерних извора, који се морају редовно процењивати и на основу тога уводити одговарајуће мере. Предуслов за процену ризика јесте утврђивање циљева, који су повезани на различитим нивоима и интерно су конзистентни. Процена ризика је процес идентификовања и анализе релевантних ризика повезаних са остваривањем циљева, што представља основу за утврђивање начина на који се може управљати тим ризицима. Будући да се економски, регулаторни и оперативни услови стално мењају, неопходни су механизми кроз које ће се идентификовати и решавати посебни ризици везани за промене.

Већина организација примењује приступ заснован на процени ризика код управљања активностима. Процена ризика укључиће процесе идентификације ризика, оцене ризика, анализу ризика и одговора на ризике. Толеранција ризика и прихватљиве варијације учинка морају бити узети у обзир приликом процене нивоа ризика који је организација спремна да прихвати. Руководиоци треба да обрате посебну пажњу на спровођење мера за спречавање различитих врста преварних радњи (управљање ризицима од преваре). Када је реч о финансијском извештавању, потребно је успоставити адекватан систем интерне контроле који ће допринети благовременом разоткривању и спречавању материјално значајног изостављања или погрешног приказивања чињеница у финансијским извештајима као последица грешке или преваре.

Руководство најпре треба да се увери да су идентификовани сви оперативни и контролни циљеви на нивоу целе организације. Циљеви контроле се генерално изводе из сврхе система интерне контроле и наводе се тако да одсликавају одговорности под-јединица у организацији.

Након што се идентификују сви оперативни и контролни циљеви, руководиоци треба да идентификују све ризике повезане са сваким од циљева (тј. догађаје који прете остваривању сваког од циљева). Ови ризици могу бити интерни (нпр. људска грешка, проновера, пад система), и екстерни (нпр. законске измене, природне непогоде). Важно је да руководиоци у организацији идентификују ризике везане за њихове циљеве.

Руководство треба да оцени све идентификоване ризике у смислу њиховог утицаја и вероватноће дешавања, и то на следећи начин:

- **Утицај** је ефекат који би неповољан догађај имао на организацију уколико би се остварио. Овај ефекат може да буде нека врста штете или изгубљене прилике. Уколико је могуће, треба га квантификовати. Ефекат у најмању руку треба описати довољно конкретно да се укаже на значај ризика.
- **Вероватноћа** дешавање јесте вероватноћа да се деси неповољан догађај уколико нема контролних активности (опис је у наставку) које ће спречити или умањити ризик. Вероватноћа дешавања треба да се процени за сваки идентификовани ризик.

Након што се идентификују и процене ризици, руководство мора донети одлуку о томе које радње треба предузети као одговор на ризике, што ће зависити од утицаја и вероватноће остваривања ризика, али и од спремности организације да прихвати ризик (ово се често назива „апетит“ за ризиком или толеранција ризика). Прилози 10, 11. и 12.³¹ Приручника о ФУК могу да буду од користи за унапређење процеса праћења ризика и уведених мера, Детаљнија упутства везана за општи процес наведена су у Кораку 6 у оквиру Процене и управљања ризицима у другом делу овог Приручника. Детаљније информације о практичним аспектима процена ризика доступне су у Смерницама за управљање ризицима³² које је припремила ЦЈХ ради бољег разумевања и препознавања интегритета процеса управљања ризицима, методологије управљања ризицима, и улога и задужења учесника у овом процесу.

Принципи који се односе на компоненту Процена ризика

Процена ризика

6. Утврђују се одговарајући циљеви
7. Врши се идентификација и анализа ризика
8. Врши се оцена ризика од преваре
9. Идентификују се и анализирају значајне промене

4.2.2. Принципи

Принцип 6:

Организација у јавном сектору утврђује циљеве на начин који је довољно јасан да би се омогућила идентификација и процена ризика који се односе на те циљеве.

Предуслов за процену ризика је да постоје јасно успостављени циљеви, који су међусобно повезани на различитим нивоима унутар организације. Руководство одређује циљеве правећи разлику између стратешких и оперативних циљева да би омогућило идентификацију и процену ризика који угрожавају остваривање циљева у оквиру категорија које се односе на пословне активности, извештавање (екстерно финансијско извештавање, екстерно нефинансијско извештавање, интерно финансијско извештавање и интерно нефинансијско извештавање) и усаглашеност са законом и подзаконским актима, на начин који је довољно јасан да би се омогућила идентификација и анализа ризика у односу на наведене циљеве. Такви циљеви су усклађени и обезбеђују подршку организацији у праћењу њене стратешке мисије. Циљеви организације треба да буду „SMART“ (енг. *specific*,

³¹ Анекс 8. Регистар стратешких ризика, анекс 9. Регистар ризика, анекс 10. Образац за управљање ризиком

³² Смернице за управљање ризицима

measurable, attainable, relevant and time-bound) конкретни, мерљиви, остварљиви, релевантни и временски одређени.

Идентификација и редовно оцењивање промена у кориснику јавних средстава које би могле значајно да утичу на систем интерне контроле треба да постану стандардни елемент система ФУК.

Толеранција ризика је прихватљиви ниво одступања у погледу учинка или одступање у нивоу материјалности која се односи на остваривање циљева.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Узимају се у обзир одлуке руководства које утичу на остваривање циљева
- ▶ Разматра се степен толеранције за ризик
- ▶ Укључени су циљеви у погледу пословних активности и финансијског учинка
- ▶ Успоставља се основ за опредељивање средстава
- ▶ Постоји усаглашеност са важећим рачуноводственим стандардима
- ▶ Разматра се материјалност
- ▶ Узимају се у обзир активности организације које доприносе остваривању циљева
- ▶ Постоји усаглашеност са екстерно успостављеним стандардима и оквирима
- ▶ Разматра се потребни ниво прецизности

Принцип 7:

Организација у јавном сектору идентификује ризике који могу утицати на остваривање циљева.

Након што се идентификују циљеви, руководиоци треба да идентификују све ризике повезане са сваким од циљева (тј. догађаје који прете остваривању сваког од циљева). Ови ризици могу бити интерни (нпр. људска грешка, превара³³, пад ИТ система/програма), и екстерни (нпр. измене прописа³⁴, природне катастрофе). Важно је да руководиоци у организацији идентификују ризике везане за њихове циљеве. Потребно је успоставити јасну процедуру за процену ризика која укључује улоге и одговорности руководиоца.

Ризике треба процењивати и њима управљати кроз напоре на нивоу целе организације односно да цела организација треба да идентификује, оцене и прате оне догађаје који прете остваривању мисије организације.

Идентификација и процена ризика треба да буде редован процес у оквиру организације, укључујући процену потенцијалног значаја ризика.

Идентификоване ризике треба правилно документовати и пратити примену одговарајућих мера.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Обухваћени су организација, пословница, сектор, оперативна јединица и функционални нивои
- ▶ Анализирају се интерни и екстерни фактори
- ▶ Укључени су одговарајући нивои руководства
- ▶ Оцењује се значај идентификованих ризика
- ▶ Одређује се начин одговора на ризик

Принцип 8:

Организација у јавном сектору разматра ризик од преваре.

Превара представља сваку намерну радњу или пропуст осмишљен у циљу обмањивања других, која проузрокује губитак за жртву преваре и/или добит за учиниоца преваре.

Све организације су подложне ризику од преваре, посебно организације у јавном сектору које управљају јавним ресурсима. Није могуће елиминисати све облике преваре у свим организацијама. Уколико се успостави конкретна и темељнија процена ризика од преваре, у виду посебног процеса (алата) управљања ризицима од преваре, обезбедило би се веће уверавање да ће процес процене ризика остати фокусиран на намерне радње. Потребно је периодично спроводити процену ризика од могућности преваре да би се утврдила подложност овом ризику и начини на које он може да утиче на рад организације. У ту сврху се препоручује и редовно праћење.

Превара се може дефинисати као свака намерна неправилност или обмана у сврху добијања признања, односно стицања материјалне или новчане користи. У поступке који се квалификују као преваре убрајају се, на пример:

- фалсификовање или измена докумената или евиденције;
- прикривање или изостављање ефеката трансакција из евиденције или докумената;
- евидентирање лажних трансакција;
- крађа и намерно уништавање или губитак средстава;
- погрешна примена рачуноводствених или других прописа, односно политика.

Превара/тајни договори (између осталог) спадају у ризике који могу угрозити ефикасно остваривање циљева. Као и код осталих ризика, руководство је дужно да обезбеди адекватне контроле којима ће спречити (или разоткрити) сваку преварну радњу.



Процена ризика од преваре узима у обзир лажно финансијско извештавање, лажно нефинансијско извештавање, отуђење средстава и незаконите радње (укључујући и корупцију).

Контролне активности у погледу преваре се најчешће класификују као превентивне (осмишљене да спрече преварни догађај или трансакцију у тренутку појаве) или детекционе (осмишљене да открију преварни догађај или трансакцију након првобитне појаве).³⁵

³⁵ Водич за управљање ризицима од преваре, Резиме, COSO, септембар 2016. године

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматрају се различите врсте превара
- ▶ Процењују се подстицаји и притисци
- ▶ Процењују се могућности
- ▶ роцењују се ставови и оправдања.

Принцип 9:

Организација у јавном сектору идентификује и процењује промене које би могле у значајној мери да утичу на систем интерне контроле.

Промене ће се увек дешавати, како у спољном окружењу организације, тако и унутар самих организација. Такве промене утичу на ризике (на пример, нови ризици се могу јавити, неки стари ризици више неће бити релевантни, доћи ће до промене вероватноће или утицаја ризика) и интерне контроле ради откривања и саопштавања значајних промена које могу да утичу на остваривање циљева организације (на пример, нова структура захтева нове описе радних места, промена радног места захтева промену корисничких овлашћења у информационом систему). Овај процес се дешава паралелно уз процес управљања ризицима у оквиру организације или као део тог процеса. Неопходно је да буде успостављен и функционалан активан процес идентификације, праћења и извештавања о променама у погледу претпоставки, услова, запослених, планова, технологије, екстерног окружења и других фактора.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Врши се процена промена у екстерном (регулаторном, привредном, физичком) окружењу
- ▶ Врши се процена промена у мисији и структури организације у јавном сектору
- ▶ Врши се процена промена у руковођењу

4.3. Компонента 3: Контролне активности

4.3.1. Увод

Контролне активности су мере, политике и процедуре успостављене кроз политике које обезбеђују спровођење директива, упутства или инструкција руководства и предузимају се ради смањења ризика који угрожавају остваривање циљева. Контролне активности се предузимају на свим нивоима организације, током различитих фаза пословних процеса и унутар технолошког окружења. Укључују низ различитих активности као што су одобравања, овлашћења, оверавања, усклађивања, прегледи оперативне успешности (перформанси), безбедност средстава и поделу дужности.

Контролне активности по својој природи могу бити превентивне или детекционе и укључују читав дијапазон мануелних и аутоматизованих контрола, као што су издавање овлашћења и сагласности, верификација, преглед усклађености и оцењивање учинка. Расподела дужности је обично саставни део процеса одабира и развоја контролних активности. Када расподела дужности

није практична, руководиоци бирају и развијају алтернативне контролне активности за надзор ризичнијих послова.

Контролне активности

10. Врши се одабир и развој контролних активности
11. Врши се одабир и развој општих контрола за технолошко окружење
12. Спроводе се кроз политике и процедуре

4.3.2. Принципи

Принцип 10:

Организација у јавном сектору врши одабир и развија контролне активности које доприносе да ризици за остваривање циљева буду сведени на прихватљив ниво.

Контролне активности или интерне контроле служе руководству као механизам, односно у највећој мери као начин за остваривање циљева. Могу се сврстати у следеће категорије:

- **Превентивне контроле** – осмишљене тако да спречавају појаву пропуста, неефикасности, грешака и слабости. Превентивне контроле обезбеђују да се нежељени догађај, односно исход неће остварити. *Примери укључују: поделу дужности, овлашћења и одобравања.*
- **Детекционе контроле** – осмишљене су тако да детектују и коригују пропусте, неефикасности, грешке и слабости. Функционишу након што се десио одређени догађај, односно остварио одређени исход, и треба да умање ризик од нежељених последица будући да омогућавају предузимање корективних радњи. Детекционе контроле су најнефективније када представљају део круга повратних информација, у којем се резултати прате и користе за побољшање процедура, односно превентивних контрола. *Примери укључују: инспекцију/проверу примљене робе, провере након плаћања, верификацију залиха и усаглашавање са изводима из банке.*
- **Директивне контроле** – осмишљене су тако да узрокују, односно подстичу догађаје који су неопходни за остваривање циљева. *Примери укључују: јасно дефинисање политика, утврђивање циљева и адекватна обука запослених као и адекватан кадар.*
- **Корективне контроле** – осмишљене су тако да коригују нежељене исходе који су се остварили. Пружају начин за одређени повраћај у случају губитака или штете. Пример овакве контроле представљају услови уговора утврђени тако да омогућавају повраћај у случају да је извршено прекомерно плаћање. Осигурање се такође може сматрати видом корективне контроле будући да омогућава финансијски повраћај у случају реализовања ризика. Планови за непредвиђене ситуације такође су важан елемент корективних контрола јер представљају средство кроз које организација планира континуитет посла / повраћај након догађаја који се нису могли контролисати.

Наведене категорије у пракси се не могу јасно одвојити једна од друге, и једна контрола може функционисати тако да покрива две или више функција. На пример, надзор покрива превентивну, детекциону и директивну категорију контрола.

Неопходно је документовати контролне активности у форми мапе процеса, (у ту сврху могу се користити прилози 3, 4 и 5³⁶ из овог Приручника), и/или интерне процедуре, које треба да буду усклађене са важећим законским прописима и смерницама екстерних тела за надзор (укључујући сектор за буџет и финансије, буџетску инспекцију, тело за централизоване набавке, итд.)

³⁶Анекс 3 Листа пословних процеса, анекс 4 Мапа пословних процеса, анекс 5. Документација о систему

Најчешће врсте контролних активности:

- подела дужности
- организација индивидуалних активности по налогу
- овлашћења и одобравања
- физичке контроле
- надзор или појачани надзор над ризичнијим пословима
- смернице за запослене у вези са њиховим дужностима
- математичке провере и рачуноводствено усклађивање
- провере одабраних пословних процеса од стране управе

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Постоји интеграција са проценом ризика
- ▶ Разматрају се фактори специфични за организацију
- ▶ Утврђују се релевантни пословни процеси
- ▶ Врши се оцена различитих контролних активности
- ▶ Разматра се и утврђује на који ниво се примењују активности
- ▶ Разматра се питање поделе дужности

Принцип 11:

Организација у јавном сектору бира и развија опште контролне активности у технолошком окружењу да би подстакла остваривање циљева.

Информациона технологија у пословним информационим системима има највећи утицај на природу операција, процедура које се прате, ризика који настају, и контрола које умањују те ризике. Овакав утицај произилази из обележја која компјутерску обраду података разликују од ручне обраде. Тако свака јавна организација врши процену ових ризика и уводи посебне контроле да би се умањили ови ризици, укључујући и функционалне контроле и контроле уверавања, са циљем да се с једне стране обезбеди интегритет, расположивост и безбедност података, и с друге стране, поузданост контрола везаних за интегритет, расположивост и безбедност.

Постоје две врсте контрола у информационим системима: опште и апликативне системске контроле. Ове контроле односе се на све системе – од информационих апликација, преко стоних и преносних рачунара, до оперативне технологије (попут производње роботике).

Ради успостављања најадекватнијих контрола у овој области, препоручује се коришћење општеприхваћених и признатих стандарда за информационе системе и системе информационо-комуникационе безбедности.

Опште технолошке контроле примењују се на све системе и активности:

- Руководство успоставља опште контроле за технолошку инфраструктуру, управљање безбедношћу и набавку, развој и одржавање технологија које се

(вертикални преглед) – Процедуре

односе на опште послове везане за центре података, приступне контроле и подршку апликацијама.

- Одговарајућа подела дужности обезбеђује се узимајући у обзир специфичности информационог окружења.
- Активно се контролише исправност технолошке инфраструктуре (нпр. комуникационих мрежа, електричне енергије за напајање технолошке инфраструктуре) и, по потреби, предузимају се корективне мере.
- Ове контроле између осталог укључују утврђивање и распоред послова, активности оператера, процедуре за чување и повраћај податка, као и планирање за случај непредвиђених ситуација или катастрофа.
- Успостављене су активности контроле информационо-комуникационе безбедности да би се приступ систему ограничио искључиво на овлашћена лица којима је он неопходан за рад, чиме се смањује ризик од неовлашћеног приступа датотекама. Ове контролне активности обично подразумевају контролу права приступа подацима, оперативном систему (системском софтверу), мрежи и апликацијама и физичком слоју. Док се приступ корисника технологији обично контролише кроз контролне активности провере идентитета, опште технолошке контроле су пројектоване тако да дозвољавају приступ само овлашћеним корисницима са одобреног списка. Ове контролне активности се обично заснивају на политици ограничавања корисничког права на апликације или функције које су запосленом потребне ради обављања радних дужности које су му додељене и подржавају одговарајућу расподелу дужности. Периодичне ревизије усклађености права са политикама приступа често се користе да би се утврдило да ли су та права и даље адекватна.

Апликативне контроле примењују се на специфичне системе.

Контроле су осмишљене тако да обезбеде потпуну и тачну обраду, ауторизацију и валидност трансакција, и могу бити на три нивоа:

- контроле инпута;
- контроле обраде;
- контроле аутпута.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Утврђује се да ли постоји међусобна зависност између коришћења технологије у пословним процесима и општих контрола технологије
- ▶ Успостављају се одговарајући контролни механизми за информационе системе организација у јавном сектору
- ▶ Успостављају се релевантне контролне активности у инфраструктури технологије
- ▶ Успостављају се релевантне контролне активности у процесу управљања безбедношћу
- ▶ успостављају се контролне активности процеса набавке, развоја и одржавања информационих технологија.

Принцип 12:

Организација у јавном сектору спроводи контролне активности кроз политике у којима су дефинисана очекивања, као и кроз процедуре у којима се те политике реализују.

Контролне активности служе као механизми за управљање остваривањем циљева организације и у великој мери су део процеса на основу којих организација тежи да оствари своје циљеве. Контролне активности нису саме себи сврха или зато што је њихово постојање добра и исправна ствар. Организације у јавном сектору су дужне да на адекватан начин информишу своје запослене о политикама и процедурама организације.

Кроз политике и процедуре треба да буду успостављена јасна овлашћења и одговорности, које су у коначној инстанци поверене руководиоцима организације у јавном сектору и организационим јединицама у њеном саставу, као и јасна овлашћења запослених који спроводе контролне активности.

Руководство успоставља контролне активности које су „уграђене“ у пословне процесе и свакодневне активности запослених, кроз политике у којима су утврђена очекивања, као и кроз релевантне процедуре у којима су конкретно наведене радње, уз дефинисане одговорности. Руководство периодично врши преглед контролних активности да би утврдило да ли су оне и даље релевантне и ажурира их по потреби.

Контролне активности ће се посебно односити на политике и процедуре које доприносе свођењу ризика који угрожавају остваривање циљева на прихватљив ниво. Примера ради, неке процедуре (нпр. политика континуитета пословања) би могле да усмере руководство на области којима треба да посвете већу пажњу и које треба да буду предмет појачаног надзора кроз контролне активности у циљу остварења мисије организације у ситуацији када нпр. прекида рада ИТ система. Успостављена процедура је опис начина на који се контролна активност спроводи благовремено и уз дужну пажњу посвећену факторима утврђеним политиком. Процедуре треба да садрже и рокове за спровођење контролних активности или даље праћење корективних мера које су уведене.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Успостављене су политике и процедуре које подржавају реализацију одлука и налога руководства
- ▶ Успостављена је надлежност и одговорност за спровођење политика и процедура у складу са овлашћењима и задужењима
- ▶ Реализација је благовремена
- ▶ Предузимају се корективне радње
- ▶ Реализацију врше компетентна лица
- ▶ Изнова се преиспитују политике и процедуре
- ▶ Документују се овлашћења кроз политике
- ▶ Врши се периодични преглед контролних активности

4.4. Компонента 4: Информације и комуникација

4.4.1. Увод

Информације су потребне организацији да би могла да извршава задужења у погледу интерних контрола, чиме се подстиче остваривање циљева. Комуникација представља размену корисних информација између запослених у организацији, као подршка одлукама и активностима координације.

Комуникација се одвија на интерном и екстерном плану и пружа организацији неопходне информације за спровођење текућих активности интерне контроле. Комуникација омогућава запосленима да разумеју задужења у погледу интерне контроле и њихов значај за остваривање циљева.

Информације треба да се преносе руководству и другим запосленим којима су оне потребне, у форми и у временском оквиру који ће им помоћи да изврше своје дужности. Комуникација са купцима, добављачима, законодавним телима и другим корисницима је такође важна за ефективну интерну контролу.

Добијање правих информација у право време је за руководиоце кључано за успешно пословање и ефективни систем интерне контроле јер су структуре и пословање организације све сложеније и у све већој мери зависне од технологија.

Руководство треба да успостави канале за комуникацију који:

- пружају благовремене информације;
- могу се прилагодити индивидуалним потребама;
- запослене информишу о њиховим дужностима и одговорностима;
- омогућавају одвојено извештавање о осетљивим питањима;
- запосленима дају прилику за сугестије везане за побољшања;
- пружају информације неопходне за све запослене како би своје дужности обављали ефективно;
- преносе поруку највишег руководства да су одговорности везане за интерне контроле важне и да их треба схватити озбиљно;
- омогућавају комуникацију са екстерним странама.

Комуникација није изолована **компонента интерне контроле**, већ утиче на све аспекте пословања организације и пружа подршку **целокупном систему интерне контроле**. Повратне информације из комуникационе мреже руководству помажу у оцени функционисања различитих компоненти система интерне контроле.

Информације и комуникација

13. Користе се релевантне информације
14. Обавља се интерна комуникација
15. Обавља се екстерна комуникација

4.4.2 Принципи

Принцип 13:

Организација у јавном сектору прибавља, односно креира и користи релевантне, квалитетне информације.

Руководство прибавља, односно, креира и користи релевантне и квалитетне информације из интерних и екстерних извора, на основу којих подстиче функционисање других компонената интерне контроле. Комуникација треба да буде континуиран, итеративан процес пружања, размене и прибављања потребних информација.³⁷

Систем за комуникацију укључује методе и евиденцију који се успостављају да би се идентификовале, евидентирале и размениле важне информације. Информације су корисне кад су благовремене, довољно детаљне и релевантне за корисника.

Процеси организације треба да укључују контроле поузданости интерних и екстерних информација/података како би организација имала гаранцију да пружене информације задовољавају стандарде квалитета, а посебно да су: одговарајуће, ажуриране, потпуне, тачне, доступне и благовремене.

Информације се могу преносити усменим путем, у писаној и електронској форми. Док усмена комуникација може бити довољна за свакодневне активности, важне информације је најбоље документовати. Тиме се обезбеђује трајнија евиденција, чува се ревизорски траг и ставља на располагање ради каснијег разматрања и руководиоцима и осталим лицима омогућава се анализа информација.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Утврђују се захтеви у погледу потребних информација
- ▶ Обухваћени су интерни и екстерни извори података
- ▶ Релевантни подаци се обрађују у информације
- ▶ Осигурава се квалитет током обраде
- ▶ Разматрају се трошкови и остварена корист

Принцип 14:

Организација у јавном сектору обезбеђује интерну комуникацију односно интерно размењује информације.

Интерна комуникација представља средство помоћу којег се информације преносе кроз организацију, вертикално и хоризонтално. На основу овога, запослени добијају јасну поруку од руководства у вези са захтевима у погледу интерне контроле.

Информације се морају преносити даље, у свим правцима, како би се обезбедило да сви запослени у организацији буду обавештени и да се одлуке и радње различитих јединица

³⁷ COSO, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

преносе и координирају. Дobar систем комуникације је за организацију битан да би се одржао ефикасан систем интерних контрола³⁸

Руководиоци су дужни да пружају квалитетне информације телу за надзор.

Запослени могу да користе алтернативне линије извештавања како би заобишли линије извештавања према „горе“ када су те линије компромитоване (нпр. телефонске линије за узбуњиваче и пријављивање неправилности односно за саопштавање поверљивих информација).

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Размењују се информације о интерној контроли
- ▶ Комуницира се са телом за надзор
- ▶ Обезбеђују се одвојене линије комуникације
- ▶ Бира се релевантан начин комуникације

Принцип 15:

Организација у јавном сектору комуницира са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле.

Екстерна комуникација је двострана: на основу ње се обезбеђује интерна комуникација о релевантним екстерним информацијама и пружају се информације екстерним странама, као одговор на захтеве и очекивања.³⁹

Не треба заборавити да су у неким случајевима тела државне управе у Републици Србији, нпр. министарства и друга тела, надлежна за надзор одређених сегмената институционалног функционисања тако да и оне представљају екстерну страну.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Комуницира се са екстерним странама
- ▶ Обезбеђује се интерна комуникација
- ▶ Комуницира се са телом за надзор
- ▶ Обезбеђују се одвојене линије комуникације

4.5. Компонента 5: Праћење

4.5.1. Увод

Праћење представља процес прегледа активности и трансакција организације са циљем да се процени квалитет пословања (перформансе) током одређеног времена, те да се утврди да ли су интерне контроле ефикасне. Руководство треба да се концентрише на праћење интерне контроле и остваривање мисије организације кроз преглед који иницира и спроводи

³⁸ КОСО, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

³⁹ КОСО, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

руководство. Тај преглед заправо представља контролну активност и спроводи се као одговор на конкретан ризик са циљем да се идентификују и исправе грешке. Истовремено, кроз овакав преглед се испитују узроци грешке, а затим се одговорност за корекцију процеса преноси на одговарајуће извршиоце. Кроз активност праћења утврђује се да ли интерне контроле у свакој од пет компонентни функционишу како је планирано.

Да би праћење било ефективно, сви запослени треба да разумеју мисију и циљеве организације, степен толеранције ризика и сопствене дужности.

Сталне активности оцењивања су интегрисане у рутинске операције и спровode се у реалном времену. С времена на време, непристрасни руководиоци кадрови, интерни ревизори или екстерне стране спровode посебне оцене.

Сви у организацији су у одређеној мери одговорни за праћење. Посебно радно место, уколико постоји, за послове праћења (мониторинга) у оквиру организације доприноси бољој координацији и утврђивању предмета и степена ових задужења. Нагласак и степен ове одговорности зависи од положаја које лице има у организацији.

Према томе, праћење које обављају запослени, надређени, руководиоци на средњем нивоу, и извршни руководиоци, имаће различит нагласак:

- **Запослени** – Примарни нагласак запослених треба да буде на праћењу сопственог посла како би се обезбедило да се он обавља адекватно. Запослени треба да исправљају грешке које идентификују пре него што их проследи вишим нивоима на преглед. Руководство треба да обучава запослене у вези са контролним активностима и да их подстиче да буду спремни и извештавају о свим неправилностима. Будући да су детаљно упућени у свакодневне послове организације, запослени су у најбољој позицији да детектују проблеме везане за постојеће контролне активности. Руководство такође треба да подстиче запослене да примете промене у њиховом непосредном интерном и екстерном окружењу, да идентификују ризике и да известе о могућностима за побољшања.
- **Надређени** – Надзор је кључни елемент праћења. Надређени треба да прате све активности и трансакције у њиховој организационој јединици како би се обезбедило да запослени обављају додељене дужности, да контролне активности функционишу адекватно, да јединица/служба остварује своје циљеве, да је контролно окружење одговарајуће, да постоји довољна и отворена комуникација, те да су ризици и прилике идентификовани и адекватно решени.
- **Руководиоци на средњем нивоу** – Треба да оцењују колико добро функционишу контроле у више јединица/служби у оквиру организације, и колико добро надређени прате своје јединице/службе. Нагласак ових руководиоца сличан је нагласку код надређених, али је проширен на све јединице/службе за које су одговорни.
- **Извршно руководство** – Активности праћења треба да се концентришу на главне секторе у организацији. Пошто је њихов нагласак шири, извршни руководиоци треба да се концентришу на праћење остваривања циљева организације. Извршни руководиоци треба такође да прате и постојање ризика и прилика и у интерном и у екстерном окружењу, који могу указати на потребу да се мењају планови организације. Руководство треба да обезбеди предузимање адекватних радњи у складу са резултатима праћења. На пример, руководство може донети одлуку да утврди нове циљеве и искористи нове идентификоване прилике, може да саветује и поново обучи запослене како би се

исправиле процедуралне грешке, односно може да прилагоди контролне активности тако да се ризици везани за промене сведу на минимум.

Праћење које обављају запослени, надређени, руководиоци на средњем нивоу и извршни руководиоци треба да буде концентрисано на следеће најважније области:

- **Контролне активности** – Контролне активности се успостављају са циљем да се спрече или умање ризици од нежељених догађаја. Уколико су ове активности неуспешне, организација постаје изложена ризику. Контролне активности могу бити неуспешне уколико се не поштују контроле, или уколико постоји удруживање са циљем преваре. Према томе, руководство треба да успостави процедуре за праћење функционисања контролних активности и могућности кршења контрола. Руководство такође треба да буде спремно на знакове удруживања. Ефективно праћење руководству даје прилику да исправи евентуалне проблеме везане за контролне активности и да контролише ризик пре него што се деси нежељени догађај.
- **Мисија** – Активности праћења треба да укључују припрему и анализу оперативних података који руководству омогућавају да утврди да ли организација остварује своју мисију. Ово се може остварити кроз периодично поређење оперативних података са стратешким планом организације.
- **Контролно окружење** – Извршно руководство треба да прати контролно окружење како би се уверило да руководиоци на свим нивоима одржавају утврђене етичке стандарде понашања и да је понашање запослених на адекватном нивоу. Руководиоци треба такође да обезбеде да њихови запослени буду стручни, довољно обучени, те да стил и филозофија руководства подстичу остваривање мисије организације.
- **Комуникација** – Руководиоци треба периодично да верификују да сви запослени у њиховој надлежности добијају и размењују информације на адекватан начин, и да су те информације благовремене, довољне и релевантне за кориснике. Руководство треба да се побрине да постоје отворене линије за комуникацију које подстичу извештавање и о позитивним и о негативним резултатима.
- **Ризици и прилике** – Руководиоци треба да прате и интерно и екстерно окружење организације како би идентификовали евентуалне промене везане за ризике и прилике за побољшање. Уколико се идентификују промене, руководиоци треба да предузму одговарајуће радње како би решили нове или измењене ризике и прилике. Руководство треба да прихвати да свако кашњење у извештавању о ризицима може довести до штете за организацију, као и да изгубљена прилика може резултирати губитком нових прихода или штедње.

Активности праћења

- 16. Спроводе се сталне и/или посебне оцене
- 17. Врши се оцењивање и извештава се о недостацима

4.5.2. Принципи

Принцип 16:

Организација у јавном сектору бира, развија и спроводи сталне и/или посебне оцене да би се утврдило да ли су компоненте интерне контроле успостављене и да ли функционишу.

Систем интерне контроле у организацији се по правилу често мења. Временом је могуће да ће се променити и циљеви организације, а процедуре више неће бити довољно ефективне, или неће бити довољне да подстакну остваривање нових или ажурираних циљева. Активности праћења се бирају, развијају и спроводе да би се утврдило да ли је свака компонента и даље присутна и да ли функционише, односно, да ли је потребно вршити одређене промене. Када одређена компонента или принцип нису више присутни и не функционишу, извесна слабост постоји у систему интерне контроле.

Праћењем се процењује квалитет учинка система током одређеног времена. Остварује се кроз сталне активности праћења, посебне оцене или комбинацију ова два метода:

- Стално праћење одвија се углавном током самог пословања, и укључује редовне активности управљања и надзора, као и друге активности које запослени предузимају у обављању својих дужности (као што је наведено у наставку).
- Посебне оцене се користе периодично и могу да пруже повратне информације о текућем процесу мониторинга. Могу да укључују самооцењивање, интерну ревизију као и друге оцене попут прегледа структуре контроле или непосредног тестирања система интерне контроле.
- Обим и учесталост посебних оцена зависи првенствено од процене ризика и ефикасности сталних процедура праћења.
- Јединице интерне ревизије ће спроводити редовне посебне оцене да би вишем руководству обезбедили независни преглед система интерне контроле.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматра се комбинација метода сталних и посебних оцена
- ▶ Разматра се учесталост промена
- ▶ Успоставља се основни праг вредности
- ▶ Ангажују се стручна лица
- ▶ Врши се интеграција са пословним процесима
- ▶ Прилагођавају се обим и учесталост
- ▶ Спроводе се објективна оцена

Принцип 17:

Организација у јавном сектору врши оцену и благовремено извештава о слабостима у систему интерне контроле лица која су задужена за предузимање корективних радњи, укључујући и више руководство и управни одбор, по потреби.

Последње, али не и најмање важно: у свим случајевима, о слабостима у систему интерне контроле треба извештавати више нивое, при чему о озбиљним питањима треба известити највише руководство и тело за надзор. При томе, потребно је дефинисати, доделити и пратити предузимање корективних радњи.

Управа ће оценити озбиљност питања идентификованих слабости кроз активности праћења или које су пријавили запослени да би утврдили да ли нека од тих питања представљају недостатак система интерне контроле и одлучили о благовременој примени одговарајућих корективних мера.

Управа организације, под надзором тела за надзор, прати статус предузетих корективних мера

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Врши се оцена резултата
- ▶ Извештава се о недостацима
- ▶ Прате се корективне мере

5. ЗАЈЕДНИЧКО ДЕЈСТВО (СИНЕРГИЈА) 5 КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Између 5 компоненти интерне контроле (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација и праћење) постоји синергија и веза кроз коју се формира интегрисани систем који динамично реагује на измењене околности. Ова синергија приказана је на слици у наставку.

Систем интерне контроле преплиће се са оперативним активностима организације у јавном сектору и постоји из разлога остваривања фундаменталних активности. Систем интерне контроле је најефективнији кад су контроле уграђене у активности и послове организације у јавном сектору. „Уграђене“ контроле пружају подршку квалитету и снази иницијатива, избегававање непотребних трошкова и брзо реаговање на измењене околности.

Постоји директна веза између три категорије циљева које организација у јавном сектору тежи да оствари, и компоненти које представљају оно што је потребно да би се ти циљеви остварили.



Све компоненте су релевантне за сваку категорију циљева. Кад се посматра само једна категорија, нпр. ефикасност, ефективност и економичност пословања, свих пет компоненти морају бити присутне и функционисати ефективно да би се донео закључак да је свеукупна интерна контрола пословања ефективна.

Дефиниција система интерне контроле, са основним концептима процеса које спроводе запослени и који у разумној мери пружају одговарајуће уверавање, заједно са категоризацијом циљева и компонентама и критеријумима за ефективност, као и друге релевантне дискусије, чине **Оквир интерне контроле**.

Успешан систем интерне контроле помаже у рационализацији процеса и унапређењу нивоа и квалитета услуга. Пружа у разумној мери уверавање да ће се остварити општи циљеви.

Интерна контрола треба да повећа вероватноћу детектовања превара, умањи могућност настанка штете, злоупотребе или грешке, спречи недоличне активности, односно побољша поштовање прописа.

Интерна контрола је одговорност свих запослених и све организације у јавном сектору треба да се побрину да системи интерне контроле буду уграђени у оперативне активности.

Све организације у јавном сектору би требало да имају сопствени систем финансијског управљања и контроле, са сопственим особеностима. Један од примера се може пронаћи на интернет адреси http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm. Овде је приказан Оквир интерних контрола који је Европска комисија успоставила за себе и сопствене Директорате. У овом Оквиру, коришћени су 5 компоненти интерне контроле и 17 принципа КОСО. У саопштењу које је приложено уз оквир, наведено је следеће:

„Овај оквир представља основ за разматрање, процену и поступање у целој Комисији. Његово спровођење не треба посматрати као бирократски захтев, већ је реч о прагматичном поступању у коме водећи принцип треба да буде здрав разум. Да би се обебедила доследна и ефективна процена система интерне контроле у службама Европске комисије, примери најбољих пракси ће се, уз координацију од стране Генералног директората за буџет, редовно размењивати.“

6. УСЛОВИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

Да би се обезбедило да систем финансијског управљања и контроле буде у потпуности успостављен, да је функционалан и да се континуирано унапређује, потребно је испунити извршан број услова:

1. Изградња капацитета
2. Модернизација јавног сектора
3. Подршка највишег руководства
4. Процес стратешког планирања и мерење успешности
5. Организационо спровођење
6. Извештавање

Наведени услови су додатно образложени у наставку овог поглавља.

6.1. Изградња капацитета

Један од предуслова за успешно функционисање било ког система су капацитети запослених, а посебно руководилаца. ЦХЈ спроводи обуке ради унапређења примене међународних стандарда, принципа и примера најбоље праксе.

Поред стандардних обука, ЦЈХ реализује и посебно прилагођене обуке. Ове обуке се обично организују на захтев организација у јавном сектору.

Преношење знања се може интензивирати кроз обуке путем интернета односно самостално учење и комбиновано учење.

Редовне обуке које реализује ЦЈХ у спровођењу система финансијског управљања и контроле обухватају следеће⁴⁰:

- обуку у основним концептима и принципима система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије;
- обуку у улогама и одговорностима различитих чинилаца укључених у систем финансијског управљања и контроле;
- обуку у утврђивању циљева, индикатора успешности (перформанси), исхода, резултата;
- обуку у процени и управљању ризицима;
- обуку у идентификовању контролних активности;
- обуку везану за ревизорски траг;
- обуку у коришћењу, користима и ограничењима интерне ревизије.

6.2. Модернизација јавног сектора

Интерна финансијска контрола у јавном сектору, која обухвата финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у јавном сектору, управо се односи на реформу јавног сектора. Као што је наведено у делу 1.2. интерна финансијска контрола у јавном сектору је у вези са Реформом управљања јавним финансијама и Реформом јавне управе и неопходна је усклађеност све три компоненте. Ове реформе стварају окружење које подстиче успостављање и процену зрелости система интерне контроле код корисника јавних средстава. Редовне оцене успостављеног система постављају основе за модернизацију јавног сектора који би се требало сматрати континуираним процесом.

Без обзира на то колико су државе уверене да имају добре контроле, Европска комисија ипак жели да обезбеди поштовање и усаглашеност са заједничким принципима интерне финансијске контроле у јавном сектору – концепта који је и створила Европска комисија.

Предвиђено је да систем финансијског управљања и контроле буде успостављен на нивоу целе организације и то додатно наглашава потребу да сви чиниоци раде као тим како би се испунили стратешки циљеви организације, решавали сукоби, смањило број неправилности и спречиле преваре.

Коначно, систем финансијског управљања и контроле утиче на целу организацију, њене запослене, ресурсе и процесе. Представља саставни део организације, а не обележје које је придодато организацији.

Систем финансијског управљања и контроле зависи од руководиоца и свих запослених који имају улогу у обезбеђивању ефикасности система. Најефикаснији су када сви запослени и контролно окружење функционишу складно. Овај систем би требало организацији да помогне у остваривању мисије.

⁴⁰ Материјали са обука могу се преузети са интернет презентације ЦЈХ. Они су веома детаљни и садрже практичне вежбе и тестове.

6.3. Подршка највишег руководства

Уколико је највише руководство уверено да је систем интерне контроле важан, остали у организацији ће то осетити и савесно поштовати утврђене контроле.

С друге стране, уколико запослени у организацији осећају да контрола није битна највишем руководству, и да јој се не пружа истинска подршка, готово је сигурно да ће и они поступати на исти начин.

Ово организацији неће помоћи да оствари своје циљеве.

Сходно томе, давање примера и инсистирање руководства на етичком понашању је од суштинске важности за циљеве интерне контроле.

Највише руководство у обављању своје улоге треба да даје добар пример кроз сопствене поступке и понашање које је адекватно, а не само прихватљиво. Нарочито политике, процедуре и праксе руководства треба да промовишу исправно, етично, економично, ефикасно и ефективно понашање.

Крајња одговорност за функционисање система интерне финансијске контроле у јавном сектору јесте конкретно на руководиоцима корисника јавних средстава. Они су званично и стриктно одговорно за успостављање и гарантовање доброг и ефективног функционисања интерне финансијске контроле у организацијама за које су надлежни.

Улога руководства је да обезбеди да појединци који обављају послове поседују вештине и капацитете за то, као и да обезбеди одговарајући надзор, праћење и обуку запослених тако да организација може да обавља своје послове.

Највиши руководилац у организацији има крајњу одговорност за успостављање и развој система интерне контроле.

6.4. Процес стратешког планирања и мерење успешности (перформанси)

Једно од првих питања које више руководство треба да размотри јесте стратешко планирање, које укључује следеће:

- успостављање циљева организације и организационих јединица организације;
- предвиђање активности и стратешких ризика ;
- утврђивање жељених нивоа контроле;
- утврђивање стандарда успешности (учинка) и индикатора;
- дефинисање резултата система и критеријума за њихово мерење,
- планирање за случај непредвиђених ситуација и реаговања на њих.

У процесу планирања сваке организације, када се успоставља систем финансијског управљања и контроле треба узети у обзир захтеве из Закона о планском систему⁴¹ којим се регулише систем планирања, управљање системом јавних политика и средњорочно планирање, као и врсте и садржај предложених планских докумената.

⁴¹ Закон о планском систему Републике Србије.

Да би се то остварило, више руководство треба да размотри следеће:

Утврђивање организационих циљева:

1. Организација је утврдила циљеве који представљају довољно широке смернице за оно што организација треба да оствари (мисија), али су и довољно конкретни да се односе директно на организацију.
2. Организациони циљеви су јасно предочени свим запосленим, и руководство добија повратне информације које потврђују да је комуникација са запосленим ефективна.
3. Постоји повезаност и конзистентност између оперативних стратегија и циљева организације.
4. Организација има интегрисану стратегију управљања и план процене ризика који разматра организационе циљеве и релевантне интерне и екстерне изворе ризика, и утврђује структуру контроле кроз коју се прате и решавају ти ризици⁴².

Утврђивање циљева организационих јединица организације:

1. Циљеви организационих јединица изводе се и повезани су са циљевима и стратешким плановима организације.
2. Циљеви организационих јединица су комплементарни и подржавају једни друге, дакле нису контрадикторни.
3. Циљеви организационих јединица су релевантни за све значајне процесе у организацији.
4. Циљеви организационих јединица укључују и критеријуме за мерење и показатеље успешности односно учинка, (према потреби).
5. Ресурси организације су адекватни у односу на циљеве организационих јединица.
6. Руководство је идентификовало циљеве организационих јединица који су од суштинске важности за успех општих циљева.
7. Сви нивои руководства су укључени у утврђивање циљева организационих јединица и посвећени су остваривању тих циљева.
8. Циљеви организационих јединица су јасно предочени свим запосленим, и руководство има повратне информације да је та комуникација са запосленима ефективна.

У утврђивању пословних циљева организације, морају се узети у обзир свих 5 области КОСО оквира интерне контроле, односно: контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, и праћење.

6.5. Организационо спровођење

Приступ спровођењу система финансијског управљања и контроле који је представљен у наставку је само смерница и може се по потреби модификовати тако да се прилагоди специфичним обележјима, околностима и захтевима одређене организације.

⁴² Детаљније информације су доступне у Смерницама за управљање ризицима.

Препорука је да свака организација треба да припреми сопствени приручник и/или смернице за систем интерне контроле, односно ситем финансијског управљања и контроле, који ће пратити политике, процедуре и упутства. Потребно је обезбедити даљу едукацију и редовне обуке запослених на ову тему.

План за унапређење система ФУК треба да буде фокална тачка за управу организације у јавном сектору, у ту сврху континуирано ће спроводити периодичне прегледе, најмање једном годишње или у случају значајних екстерних или интерних промена, које ће обухватити следеће кораке:

1. додељивање одговорности за унапређење система ФУК;
2. одлука о томе ко је укључен;
3. припрема плана за спровођење прегледа квалитета
4. спровођење прегледа интерне контроле
5. анализа резултата;
6. анализа недостатака;
7. препорука активности неопходних да се уклоне недостаци;
8. праћење плана и оствареног напретка;
9. извештавање, односно подношење извештаја о напретку и налазима Централној јединици за хармонизацију;
10. поновити све кораке наредне године или у случају значајних промена или других потреба (осим ставки 1. и 2. уколико није неопходна промена).

Ове фазе се могу даље анализирати кроз конкретне кораке које треба предузети у процесу спровођења.

Конкретне активности које су неопходне за успостављање ефикасног система финансијско управљање и контролу објашњене су у другом делу *Приручника* – Процес успостављања, одржавања и редовног ажурирања система финансијског управљања и контроле.

Подизање свести, преузимање одговорности и унапређење културе интерне контроле представљају најважније ставке у развоју било ког система. Кад се оне уграде у систем, све остале активности би требало да буду олакшане.

6.7. Извештавање

Структура извештавања подразумева најмање:

- месечне финансијске извештаје и друге извештаје о пословању (учинку);
- годишње извештаје и извештаје о извршеним појединачним ангажманима интерне ревизије ;
- упитник за самооцењивање за све организационе јединице;
- анализе/прегледи о процени ризика;
- извештаје корисника јавних средстава према Централној јединици за хармонизацију о систему ФУК;
- обједињени извештај Министарства финансија - Централне јединице за хармонизацију о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС који се доставља Влади.

7. ОГРАНИЧЕЊА СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Систем интерне контроле може да помогне организацијама у јавном сектору да обезбеде:

- усаглашеност са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама, интерним актима и уговорима;
- поузданост и интегритет финансијских и управљачких информација који се огледају у потпуности и тачности финансисјких и пословних извештаја;
- ефективност и ефикасност пословања и коришћења ресурса;
- добро финансијско управљање и заштиту средстава и података(информација).

Међутим, систем интерне контроле, без обзира на то колико је добро осмишљен и оперативан, руководству може да пружи уверавање само у *разумној мери*, а не и апсолутно уверавање, да се остварују циљеви организације. Уверавање у разумној мери представља задовољавајући степен поузданости након разматрања трошкова, користи и ризика. Разумна мера у уверавању је ствар правилне процене (расуђивања). При тој процени руководиоци треба да идентификују ризике који су инхерентни за активности, програме и пројекте, да процене те ризике и утврде прихватљив степен ризика у различитим околностима.

Ограничења система интерне контроле резултат су следећа:

- Расуђивање у доношењу одлуке (процена) може бити погрешно, па може доћи до неуспеха због једноставне људске грешке.
- Контроле се могу заобићи кроз тајно удруживање више лица.
- Руководство или државни службеник имају могућност да занемаре процедуре.

Дизајн система интерне контроле мора да узме у обзир и ограничене ресурсе, као и користи од контрола у односу на њихове трошкове.

Дакле, иако систем интерне контроле може да помогне организацији у јавном сектору да оствари своје циљеве, она не представља „лек за све“ и може да пружи само управљачке информације везане за напредак, односно одсуство напретка организације у погледу остваривања циљева. Према томе, интерна контрола не може инхерентно слабо руководство да учини добрим и не може да оствари циљеве који зависе од руководства.

Други део : ПРОЦЕС УСПОСТАВЉАЊА, ОДРЖАВАЊА И РЕДОВНОГ АЖУРИРАЊА/УНАПРЕЂЕЊА СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

1. Увод

У првом делу овог Приручника, представљен је јасан опис концепта ФУК, односно свеукупног система интерних контрола, као и појмова који се користе, при чему су коришћени важећи прописи у Републици Србији и међународни оквир који представља основ за овај концепт.

Мора се нагласити да је важно да свака организација примењује методологију и концепте ФУК како би они били прихваћени као део свакодневних процеса организације. Систем финансијског управљања и контроле не односи се само на домен финансија, већ укључује све запослене у одређеној организацији. Према томе, важно је да руководство преузме на себе подизање свести запослених о овом концепту, организује редовну едукацију и спровођење доброг система ФУК, који ће омогућити ефективно, економично и ефикасно коришћење ресурса. Овде се подразумева структура управљања ризицима, обезбеђивање да се посао обавља у складу са законом и одговарајућим стандардима, те да се јавна средства чувају и троше наменски.

2. УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФУК

Циљ овог дела Приручника јесте да се корак по корак објасни приступ за успостављање, одржавање и редовно ажурирање/унапређење система ФУК у складу са захтевима ЕУ. Није циљ да једно лице постане експерт за систем ФУК, већ да се повећа свест и разумевање уведених интерних контрола. Најважнији фактор од којег зависи успешност је постојање високог степена индивидуалне свести и разумевања система ФУК као одговорности свих запослених.

Бити део државне управе Републике Србије значи да је већина принципа и захтева већ успостављена у свакој институцији. Спровођењем препоручених мера, организације у јавном сектору усвајају системски приступ и остварују могућност за даље унапређење.

Очекивани резултати

Руководиоци схватају потребу за системом финансијског управљања и контроле у јавном сектору, и знају који су захтеви у погледу „дизајна“ и спровођења система финансијског управљања и контроле.

Систем ФУК се уводи (у нове организације) на основу припремљеног плана имплементације за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК, сачињеног у складу са оквиром представљеним у овом делу Приручника. Систем ФУК је већ део свакодневних послова. Контролне активности које су утврдили и спроводе руководиоци и запослени чине суштину система ФУК. Према томе, од кључне важности је да сваки руководилац може да идентификује контроле које постоје у његовој/њеној јединици. Руководиоци морају да прате темпо спровођења, са циљем да се успостави поуздан систем ФУК у организацији, у складу са акционим планом у коме су набројане кључне активности.

Припрема плана треба да укључи списак активности које треба да буду извршене да би се остварио циљ да се имплементира и спроводи систем ФУК.

Овде је неопходно да процес буде структурисан, сталан и добро документован систем осмишљен да идентификује слабости успостављених контрола, активности које су потребне да би се исправиле те слабости, прати спровођење неопходних корективних радњи, и периодично процењује адекватност ФУК.

Препоручени општи приступ успостављању, спровођењу и унапређењу система ФУК укључује следеће главне кораке:

- 1) Организација прегледа (анализе) система финансијског управљања и контроле
- 2) Припрема акционог плана
- 3) Самооцењивање – тренутна ситуација
- 4) Сегментација организације – пословни системи
- 5) Процена и решавање ризика
- 6) Прегледи интерне контроле
- 7) Корективне мере
- 8) Извештај о систему финансијског управљања и контроле

Наведени кораци само су смерница и треба их проширити у односу на потребе конкретне организације. Кораци не треба посматрати као апсолутно одвојене компоненте. Веза између корака приказана је на слици испод:



Сврха објашњења у наредним одељцима није да пружи детаљне инструкције релевантне за веома различите активности које су предмет увођења и спровођења система ФУК, већ да успоставе оквир који ће усмеравати руководиоце, Радне групе и координаторе за финансијско управљање и контролу у њиховом разумевању датог концепта.

2.1. Организација успостављања, одржавања, редовног ажурирања и унапређења ФУК



а) Расподела одговорности – Ко је укључен?

Сходно одредбама Закона о буџетском систему, за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти.⁴³

Организовани приступ је кључна ствар за успешно успостављање система ФУК, јер он не постоји као посебан систем у оквиру организације, већ је уграђен у све планове и инструменте који обезбеђују разумну увереност у функционисање успостављених контрола. Сходно томе, крајња одговорност за добар систем ФУК јесте на руководству сваке организације, а не на некој екстерној служби. Исти руководиоци који су одговорни за свакодневно пословање и одлучивање, одговорни су и за обезбеђивање увођења и ефективности система ФУК.

Сама расподела дужности значајно се разликује од организације до организације и њихових подјединица у зависности од фактора као што су величина и организациона структура. Међутим, препорука је да се у обзир узму следеће дужности:

Руководилац за систем финансијског управљања и контроле, координатор/и за систем ФУК и Радна група за ФУК

Успостављање система ФУК представља скуп комплексних али међусобно повезаних активности које за циљ имају остваривање циљева организације.

Руководилац корисника јавних средстава може да пренесе део надлежности за успостављање система ФУК у организацији на друго лице, као што је описано. Препоручљиво је да лице које се именује/на кога се преноси овлашћење за ове активности буде неко од виших руководиоца из хијерархијске структуре и да поседује добре организационе и комуникационе вештине, довољну флексибилност и агилност да регулише, радно искуство и изражене управљачке способности.

Ово лице се у пракси назива **руководилац за систем ФУК**.

⁴³ Закон о буџетском систему члан 81.

Имајући у виду да је успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК скуп међусобно повезаних и комплексних активности, у организацији може да се одреди/задужи⁴⁴ и лице које ће руководиоцу за систем ФУК помагати у спровођењу оперативних активности односно које ће му бити подршка везано за координацију у раду (нпр. организовање састанка, помоћ у ажурирању мапа пословних процеса и регистра ризика, пружање стручних знања из области ФУК, пружање помоћи приликом самооцењивања односно попуњавања Обрасца извештаја о стању система ФУК у организацији итд.).

То је лице које се у пракси одређује за координацију активности и често се назива „**координатор за ФУК**“ а које уз свој опис послова, за потребе развоја система ФУК помаже руководиоцу за ФУК. Оно се може одредити и као контакт особа за комуникацију односно подршку коју пружа унутар или изван организације а везано систем ФУК и као такво представља „експерта“ односно центар знања за систем ФУК у својој организацији.

У вези са изнетим, управо се ти координатори за ФУК позивају од стране Централне јединице за хармонизацију да редовно прате „алате“ који се објављују на интернет страници, и да похађају обуке како би додатно ширили своја знања и омогућили још бољем унапређењу система ФУК у јавном сектору.

У зависности од комплексности, величине и других фактора који делују на организацију, код појединих корисника јавних средстава може да се актом о систематизацији успостави посебно радно место или организациони део који ће обављати активности координације и подршке за систем ФУК.

Такође може се приступити и **образовању Радне групе**, која би требало, или је бар преопоручљиво, да буде формирана од руководиоца више управљачке структуре а који ће у оквиру својих надлежности бити одговорни за координацију активности везаних за систем ФУК. У овом случају се руководиоца за систем ФУК може јавити у улози руководиоца Радне групе. Састав и величина Радне групе ће искључиво зависити од величине и комплексности организације.

Битно је нагласити да без обзира којој ће се организационој шеми за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК приступити, потребно је да се јасно разграниче овлашћења, надлежности и задужења у вези организовања активности за успостављање а касније и развој система ФУК.

Што се руководиоца за систем ФУК тиче, он треба да буде одговоран за координацију напора који се улажу у систем ФУК. Он треба да буде приметан административни лидер. Овај руководиоца треба да има довољна овлашћења да поступа у име организације са циљем да се успешно имплементира и спроведе систем ФУК.

Уобичајене дужности руководиоца за систем ФУК могу бити:

- 1) припрема, доношење и одржавање интерних аката (директива, инструкција итд.) и смерница;
- 2) утврђивање конкретних циљева;
- 3) предвођење радне групе за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК коју чине представници кључних функционалних области, тј. оперативни ниво;
- 4) оцена планова за процену ризика и прегледи ФУК, односно вођење рачуна о извршењу ових послова;
- 5) координација израде и представљања програма обуке за релевантне запослене;
- 6) праћење напретка у договореном распореду;
- 7) анализа резултата процене ризика и прегледа постојећих интерних контрола;
- 8) праћење спровођења и ефикасности корективних радњи; и

⁴⁴ Видети Смернице о делегирању

9) подношење извештаја највишем/вишем руководству организације о напретку и статусу.

Неке од наведених дужности могу се делегирати на оперативни ниво, односно подређеном координатору за систем финансијског управљања и контроле односно Радној групи. Координатор за финансијско управљање и контролу односно Радна група поступа у складу са упутствима руководиоца за систем ФУК одговорног за спровођење политика и процедура организације везаних за систем ФУК.

Руководиоци организационих јединица

Руководилац сваке веће организационе јединице (или друге компоненте идентификоване у процесу сегментације) треба да буду одговорни за ФУК у својој јединици.

Уобичајене дужности укључују:

- 1) учешће у Управном одбору;
- 2) обезбеђивање мотивисаности и обучености линијских руководилаца за обављање њихових задатака;
- 3) учешће у програму финансијског управљања и контроле може се адекватно видети у програму и оцени индивидуалног рада;
- 4) припрема/преглед активности и релевантних циљева контроле;
- 5) организовање и/или спровођење процене ризика и прегледа успостављених интерних контрола;
- 6) преглед и анализа резултата процене ризика и прегледа успостављених контрола;
- 7) вођење рачуна да значајне слабости интерних контрола буду исправљене; и
- 8) вођење рачуна да све измене и допуне правила, процедура, система, итд. укључују одговарајуће контроле.

Линијски руководиоци – руководиоци одељења

Запослени који су добро упознати са посебним операцијама и који су одговорни за процес управљања морају узети активно учешће у спровођењу, прегледу и унапређењу контрола. У неким организацијама, руководиоци организационих јединица могу имати и дужности линијских руководилаца.

Дужности линијских руководилаца везане за ФУК обично укључују:

- 1) успостављање позитивне атмосфере у радном окружењу, која пружа подршку систему ФУК;
- 2) спровођење процене ризика и прегледа постојећих интерних контрола;
- 3) унапређење контрола кад се укаже потреба;
- 4) вођење документације везане за интерну контролу, процену ризика, прегледе успостављених контрола, тестирање и побољшања;
- 5) развој система за интерно извештавање;
- 6) утврђивање процеса за документовање; и
- 7) обезбеђивање кадрова.

Запослени

Систем ФУК је ефикасан само онда када га спроводе сви запослени у организацији. Сви запослени у организацији треба да схвате своју улогу у ФУК, као и важност подршке систему кроз сопствене активности и подстицање колега на нивоу целе организације да поштују систем.

Практично сви запослени припремају податке који се користе у систему ФУК, или обављају друге радње које су неопходне за спровођење интерних контрола. Поред тога, сви запослени треба да проблеме, неуспехе, грешке, слабости у активностима и пословању, непоштовање правила и процедура, или друга кршења политика, односно незаконите радње, пријављују вишим нивоима у организацији.

Поред утврђивања лица која су укључена у процес, потребно је решити још неколико основних питања.

Јединица за интерну ревизију

Интерна ревизија има кључну улогу у пружању подршке вишем руководству организације а истовремено и у пружању уверења о ефикасном функционисању система интерне контроле организације. Интерни ревизори представљају додатну вредност система кроз следеће активности:

- Учешћем у процесу интерне ревизије и праћења (мониторинга); оцене, препоруке и извештаји интерне ревизије спроводе се континуирано током целе године и пружају руководству драгоцену додатну гаранцију. Такође, захваљујући овом континуитету, руководиоци су у стању да благовремено спроведу корективне мере и побољшања;
- Захваљујући значајним увидима и разумевању организације у јавном сектору интерни ревизори су у стању да дају своје мишљење и препоруке у циљу развоја система интерне контроле и превенције слабости и потенцијалних ризика;
- Захваљујући резултатима ревизије и њеним оценама, интерни ревизору дају допринос сагледавању квалитета. Интерни ревизори играју важну улогу и у процесу периодичног праћења усклађености са интерним контролним процедурама и прописима.
- Интерна ревизија је као саветодавна служба за руководиоце организације. Интерни ревизори су у јединственој позицији да руководиоцима обезбеде потребне анализе, оцене и препоруке. Као таква, интерна ревизија пружа врло драгоцен допринос процени ризика и управљању, интерним контролама и структури активности, програма и пројеката.

Оно што је кључно за интерну ревизију, односно за њен успех и допринос ефикасном функционисању система интерне контроле, јесте да се она фокусира на најзначајније ризике повезане за остварењем циљева организације и оцени адекватност основних мера за управљање тим ризицима. Тиме ће донети додатну вредност организацији и ојачати њену способност да решава проблеме и ризике са којима се суочава. Разумевање и процена ризика обично иду руку под руку у процесу планирања ревизије. Планови ревизије (стратешки и годишњи) треба да обухвате све критичне и осетљиве аспекте организације. Јасно успостављање и разумевање улоге јединице за ревизију је предуслов за ефикасну комуникацију са руководством и за доношење одлуке о учешћу интерне ревизије.

б) Успостављање система за интерно извештавање

Треба успоставити системе за интерно извештавање и накнадне активности праћења како би се пратио напредак остварен у различитим задацима који чине процес оцене и побољшања. Као минимум треба пратити следеће области:

- статус обуке за ФУК, укључујући и документовање присуства и тема;
- распоред и спровођење процена ризика;
- распоред и спровођење прегледа успостављених интерних контрола;
- праћење оствареног напретка у корективним радњама у областима у којима су контроле:
 - неопходне, а не постоје,
 - слабе и неопходно је побољшање,
 - толико претеране да ометају послове, односно нису ефикасне.

Добро планирање и тестирање контролних мера се може обављати у оквиру планираног прегледа система ФУК, или га обавља јединица за интерну ревизију.

Поред тога, систем извештавања треба да садржи кратак преглед информација везаних за резултате провера, тестирања и корективних радњи система ФУК.

в) Утврђивање процеса за документовање

Треба чувати документацију везану за процене ризика, прегледе успостављених контрола, тестирање и накнадне активности (праћења). Врсту и количину документације, као и метод њеног вођења су питања која дефинише сама организација у складу са својим потребама. Као минимум, документација треба да указује на лица која су била укључена у процену, преглед или накнадне активности, кључне факторе који су узети у обзир, методе оцењивања и изведене закључке.

Документација треба да буде довољно детаљна да омогући ефикасан преглед надређеним лицима, као и надзор. Независна лица која обављају преглед треба да буду у могућности да испитају документацију и утврде како су лица која су обавила првобитне прегледе дошла до својих закључака.

г) Обезбеђивање запослених за рад

Свака организација треба да у организационој фази утврди степен ресурса/запослених које ће одредити за спровођење процене и побољшања система ФУК.

Вишим руководиоцима треба доставити смернице кроз које ће се упознати са програмом и циљевима организације, као и са својим дужностима у процесу процене, побољшања и извештавања. Уз то, треба обезбедити и обуку запослених који су одређени за обављање провере система ФУК.

2.2. Припрема плана имплементације за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК

Корак 2:
Припрема плана
имплементације за
успостављање,
одржавање и редовно
ажурирање система
ФУК

Ово је један од кључних корака у целом процесу будући да се њиме пружа основа за све наредне кораке. Важно је припремити План имплементације/акциони план за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК - који је могуће остварити у очекиваном временском року и уз расположиве ресурсе. План имплементације/ акциони план треба сачинити ради праћења напретка различитих активности које чине процес имплементације процене и побољшања система ФУК.

Минимум области које треба предвидети и пратити укључује:

1. расподелу одговорности – руководилац за систем финансијског управљања и контроле, координатор за финансијско управљање и контролу, Радна група за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК;
2. законски оквир – стратегија, правилници; Закон о буџетском систему; подзаконски акти, Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему ФУК у јавном сектору, смернице ЕУ, интерни прописи;
3. мисија и кључни циљеви ваше организације;
4. статус обуке, укључујући евиденцију о полазницима и распоред;
5. статус подизања свести на нивоу целе организације;
6. почетно самооцењивање – утврђивање тренутног статуса успостављености финансијског управљања и контроле, укључујући и оцену тренутног контролног окружења;
7. документовање интерних контрола;
8. сегментацију организације – избор кључних система;
9. распоред и спровођење процена ризика;
10. распоред и спровођење провере система ФУК, укључујући и тестирање успостављених интерних контрола;
11. информисање свих запослених о резултатима провера;
12. спровођење корективних радњи у областима у којима су контроле неопходне, а не постоје, преслабе да би гарантовале остваривање циљева или претеране у смислу да ометају активности или нису економичне;
13. распоред и спровођење накнадних прегледа како би се проверило извршавање корективних радњи;

14. систем извештавања треба да обухвати и законске захтеве, као што је годишње извештавање о оствареном напретку и информације везане за резултате процена ризика, прегледа ФУК или ревизија, тестирања и корективних радњи.

Приликом припреме плана имплементације/акциони план, руководство организације треба да обухвати што више активности које та организација сматра релевантним за остваривање адекватног система финансијског управљања и контроле.

Поменутих 14 области може се даље поделити уколико је то потребно будући да је ово само смерница. Модел плана имплементације/акциони план је само препоручени формат, а на руководству организацији је да одлучи шта је за њу најпогодније.

Препоручује се да се свака активност из плана имплементације/ акциони план разради у пропратној документацији која би пружала више детаља о томе ко, када, зашто, где и како обавља одређену активност.

Припрема плана имплементације/акционог плана је важан задатак у увођењу система финансијског управљања и контроле. Следеће компоненте морају се узети у обзир како би се припремио добар план имплементације/акциони план:

- Формат плана имплементације/ акциони план табела која пружа списак активности које треба завршити, уз навођење одговорног лица, рока, и неопходне документације. Рокови за спровођење финансијског управљања и контроле треба да буду реални. Садржај плана имплементације - заснован на активностима које су неопходне за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле. Свака активност треба да садржи низ задатака који је прате.
- Поред тога, план имплементације/ акциони план треба да има и пратећи извештај који има најмање 3 дела који пружају информације о тренутном статусу и очекиваном напретку везаном за план имплементације/ акциони план за период од, на пример 18 месеци.
 - тренутни статус, нпр. 30. јун.
 - очекивани напредак до 31. децембра
 - планирана побољшања за следећу годину.
- Одобрење плана имплементације/ акционог плана и пратећег извештаја на одговарајућем нивоу у организацији - од стране руководиоца КЈС
- Предочавање одобреног плана имплементације/ акциони план и пратећег извештаја одговорним лицима, као и надзорном органу.

Пример плана имплементације налази се у Анексу 9 овог Приручника.

2.3. Самооцењивање – тренутна ситуација

Корак 3:
Самооцењивање
– тренутна
ситуација

1. Методологија за самооцењивање

Као једна од активности у успостављању система ФУК је идентификовање **тренутног статуса финансијског управљања и контроле у организацији, а први корак је самооцењивање**. Самооцењивање треба да буде што је могуће поштеније и објективније, тако да се добије права слика тренутне ситуације. Организација неће имати користи ако нетачно представи ситуацију, јер ће то само водити проблемима приликом оцене ефикасности коју независно спроводи интерна ревизија.

Методологија која подразумева самооцењивање контроле је користан и ефикасан приступ који руководиоци могу примењивати у процени успостављених контрола у организацији и тренутног стања система ФУК. За ту сврху се могу користити смернице за проверу квалитета система ФУК.

Код организовања и спровођења процеса самооцењивања стања система финансијског управљања и контроле треба имати у виду следеће:

- ▶ без подршке са врха, спровођење процеса самооцењивања система ФУК је готово немогуће;
- ▶ потребно је саставити резиме самооцењивања за целу организацију уз подршку линијског руководства
- ▶ битна је атмосфера отворености;
- ▶ мора да постоји свест о потреби вршења овог процеса која ће водити процес;
- ▶ неопходни су добри координатори који врше координацију самог процеса имплементације ;
- ▶ потребно је одредити адекватан и реалан временски оквир за извођење самооцењивања
- ▶ сви ризици и слабости треба да буду идентификовани;
- ▶ процес ће најуспешније урадити организације у којима постоји етика и пракса 'укључености' и 'давања овлашћења'.
- ▶ самооцењивање обавља квалификовано особље (за одређене области могуће је укључити подршку споља) које може да сачини кратак извештај о тренутном стању система ФУК, укључујући недостатке и предлоге за одговарајуће мере чије је увођење потребно на нивоу целе организације.

Попуњавање Упитника за самооцењивање

Упитник треба да попуњава руководилац задужен за систем финансијског управљања и контроле уз подршку осталих кључних запослених где је то потребно. Затим треба да га одобри руководилац организације.

Одговори треба да буду искрени и објективни пошто се за прецењивање ситуације не добија награда. То заправо само може да погорша ситуацију!

Организација која користи самооцењивање треба да има званичне и документоване процесе који руководиоцима, руководиоцима за финансијско управљање и контролу, координаторима за финансијско управљање и контролу и радним групама омогућавају учешће у самооцењивању са циљем да се:

- идентификују ризици и изложеност;
- процене контроле које умањују те ризике;

- припреми акциони план који ће водити умањивању ризика;
- утврди вероватноћа остваривања низа циљева организације.

Самооцењивање је базирано на упитнику који укључује пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле, како је то описано у публикацији *КОСО Интегрисани оквир интерне контроле* (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, и праћење).

Низ питања везаних за сваку од ових компоненти су углавном једноставна питања која захтевају одговоре „да“ или „не“, пажљиво осмишљена тако да их испитаници разумеју. Ова питања треба да буду усмерена на потврду да постоје контроле и да оне функционишу. Треба их размотрити кроз отворену дискусију са појединцима који треба да одговарају на питања. Одговор „не“ указује на слабост која се мора решавати. Сва питања можда нису применљива, па према томе није неопходно попуњавати сваки део упитника. Без обзира на то, уколико се прескоче читаве области, односно појаве се празнине, то треба поменути у препорукама.

Оцена структуре система ФУК није једнократна активност, већ континуирани процес. Одговорна лица треба стално да указују на могућа побољшања дизајна и функционисања система ФУК. Самооцењивање контроле пружа добру основу за идентификовање и исправљање слабости у системима контроле.

Процес самооцењивања има две фазе:

- *Иницијална процена* – Постоји потреба да се најпре утврди постојећа ситуација која захтева самооцењивање онога што постоји у смислу система финансијског управљања и контроле, а затим следи доношење плана активности за унапређење постојећег стања.
- *Континуирани преглед* – Годишње самооцењивање треба спроводити са циљем да се процени остварени напредак и ефективност у спровођењу корективних радњи.

*Пример Упитника за самооцењивање*⁴⁵ система ФУК дат је у Анексу 11 овог Приручника.

За мерење нивоа финансијског управљања и контроле може се користити пуни модел, али предлог је да се користи скраћена верзија која ће се прилагодити приликом првог самооцењивања у свакој организацији.

Савети и смернице које даје Централна јединица за хармонизацију представљаће процедуру коју треба следити.

Прикупљање доказа и документовање

⁴⁵ Питања представљају адаптацију питања из „Алатке за оцену“, други том публикације *КОСО Интерна контрола – интегрисани оквир* (производна шифра 990012), коју је у септембру 1992. године објавила Комисија спонзорских организација. Може се набавити у АИСПА радњама на адреси www.cpa2biz.com. Приходи од продаје користе се за стални рад на КОСО оквиру.

Документација се прикупља и води за све активности које се односе на управљање ризиком, прегледе (анализе) интерне контроле, тестирање и накнадне активности (активности праћења). То је кључна форма доказа који треба да поткрепе тврдње руководства, а користе је и интерни ревизори као подршку у тестирању.

Документација представља суштински важан део процеса само-оцењивања будући да је то најважнији доказ који подупије број поена организације.

Недостатак документације као доказа аутоматски смањује број поена, јер уколико нема документације онда интерна ревизија или лица која врше екстерни преглед не могу верификовати (потврдити) број поена.

Врста и квантитет документације и методе за вођење документације свака организација треба да дефинише индивидуално. Документација као минимум треба да одражава законски оквир, укључујући политике и процедуре, релевантна лица (укључена у процену, преглед или накнадне активности/праћење), кључне факторе који се разматрају, коришћене методе оцењивања, и донете закључке.

Документација треба да буде довољно детаљна да омогући ефективан надзорни преглед, као и преглед у смислу праћења. Независна лица која обављају прегледе или интерни ревизори треба да испитају документацију и утврде како су лица која обављају прегледе у оквиру организације дошла до одређених закључака.

Документација везана за функционисање система ФУК треба да укључи све значајне контролне активноости које су осмишљене да спречавају или детектују губитке, штету, злоупотребу, превару, крађу у организацији.

Документација руководства

Обим документације варира од организације до организације и она може имати различите форме и укључивати податке као што су:

- различити буџетски и финансијски закони и подзаконски акти;
- финансијски правилници;
- економска класификација;
- рачуноводствени приручници;
- финансијски извештаји;
- интерне процедуре и пословне политике;
- услови везани за запошљавање;
- прописи везани за здравље и безбедности;
- оперативна упутства;
- приручници за информационе технологије и њихову безбедност;
- дијаграми тока;
- описи послова;
- обрасци и документи;
- извештаји;
- меморандуми;
- електронска пошта;
- остала електронска документација.

Не захтева се ни једна посебна форма. Документација, формат и обим документације варирају у зависности од величине, сложености и приступа организације.

Дакле у поступку само – оцењивања потребно је да: попуните Упитник за самооцењивање, прикупите доказе који ће поткрепити ваше оцене у упитнику, дискутујете и усагласите самооцењивање са радном групом и одговорним лицем.

За постављања питања у Упитнику и давања одговора од користи могу бити и примери најбоље праксе дати у табелама:

Најбоља пракса за контролно окружење сумирана је у табели 1:

КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ		ТАБЕЛА 1
<u>ИНТЕГРИТЕТ</u>		
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство је објавило и одобрило кодекс понашања.■ Руководство је утврдило правила везана за сукоб интереса.■ Руководство са запосленима разговара о етичким питањима. Уколико су запосленима потребне додатне смернице, руководство је одобрило и објавило стандарде понашања за организације у јавном сектору.■ Руководство предузима мере са циљем да запослени поштују политику везану за сукоб интереса и обелодањују могући сукоб интереса (нпр. власништво у предузећима која послују или је предложено да послују са организацијом у јавном сектору).		
<u>ОРГАНИЗАЦИЈА И ДОДЕЉИВАЊЕ ОДГОВОРНОСТИ И ДЕЛЕГИРАЊЕ ОВЛАШЋЕЊА</u>		
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство је одобрило и објавило писане политике и процедуралне приручнике који се баве значајним активностима и специфичним питањима организације у јавном сектору.■ Руководство је разјаснило дужности запослених, границе овлашћења, одговорност, стандарде успешности, контролне процедуре и линије извештавања.■ Принцип поделе дужности се поштује при одлуци руководства о делегирању.■ Руководство је одобрило и објавило описе послова који јасно наводе одговорност за спровођење система ФУК и утврђују одговарајући степен стручности у смислу знања, вештина и искуства.■ Руководство предузима мере са циљем да се запослени добро упознају са политикама и процедурама организације које се односе на њихове дужности.■ Руководство предузима одговарајуће дисциплинске мере уколико се запослени не придржава политика и процедура, односно стандарда понашања.		

Главне области најбоље праксе за процену ризика сумиране су табели 2:

ПРОЦЕНА РИЗИКА		ТАБЕЛА 2
----------------	--	----------

ИДЕНТИФИКОВАЊЕ И ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА

- Руководство је идентификовало и дефинисало стратешке циљеве који су обухваћени стратешким планом, који укључује мисију и широко дефинисане стратешке иницијативе. Циљеви на нивоу одељења и сектора треба да буду у складу са стратешким планом организације у јавном сектору.
- Руководство је идентификовало и дефинисало циљеве за активности које се односе на одељења/секторе и програме и пројекте.
- Руководство је идентификовало и дефинисало оперативне циљеве који се односе на остваривање основне мисије сектора/одељења и ефикасност и ефикасност пословања, укључујући и стандарде успешности (перформанси).
- Руководство је усвојило одвојене процедуре за утврђивање и спречавање превара и различите линије извештавања за случајеве преваре.

ИДЕНТИФИКОВАЊЕ РИЗИКА

- Руководство је идентификовало ризике на стратешком нивоу (нивоу организације у целини)
 - Које би биле последице уколико се ризик оствари?
 - Да ли може да се материјализује ризик односно да се финансијски изрази евентуални губитак услед остварења ризика?
 - Где бисмо могли бити неуспешни у предузимању мера за спречавање ризика?
 - Шта мора да функционише добро како бисмо остварили циљеве?
 - Које области, пословни процеси су најризичнији?
 - Који пословни процеси су подложни могућностима злоупотребе у било ком смислу?
 - Које су то ванредне околности које могу да утичу на појаву ризика и ограничења у остварењу циљева?
 - Које мере можемо да предузмемо како би ублажили појаву или деловање ризика?
 - Ко је тај ко је одговоран за спровођење мера за спречавање ризика?
 - Како ћемо знати да остварујемо циљеве?
 - Да ли је реализација/нерализација циљева уско повезано са идентификованим ризицима?
 - На које информације се највише ослањамо када идентификујемо и процењујемо ризике?
 - Који пословни процеси су најсложенији?
 - Који пословни процеси су регулисани или захтевају додатно регулисање?
- Руководство је идентификовало ризике у складу са стратешким и оперативним циљевима и циљевима активности.
 - ◆ *Трансакције и/или послови који су више изложени ризику укључују, али нису ограничене на:*
 - готовину
 - средства
 - плаћање консултанатских и других услуга
 - путне трошкове
 - јавне набавке
 - зараде (платни разреди, промене, прекид радног односа)
 - лиценце за софтвер
 - поверљиве информације
 - бесповратну помоћ (испуњавање услова, прекорачење трошкова)

ПРОЦЕНА РИЗИКА

- Руководство је проценило утицај који одређени ризик може имати на организацију/сектор или пословни процес у јавном сектору уколико се материјализује.
- Руководство је проценило вероватноћу дешавања идентификованих ризика.
- Руководство је утврдило приоритете у ризичним пословима и трансакцијама тако да одељење концентрише пажњу на значајне ризике (тј. ризике за које постоји разумна вероватноћа да ће се остварити и који потенцијално могу имати велики утицај).

РЕАГОВАЊЕ РУКОВОДСТВА НА РИЗИК

Руководство доноси одлуку о томе како управљати одређеним ризиком односно ризицима - начин, које мере је неопходно предузети и ко је одговоран за предузимање неопходних мера за управљање ризиком. Начин управљања ризиком подразумева толерисање, трансфер (пребацавање) ризика или решавање ризика а свака предузета мера која би помогла у управљању ризицима је заправо део система интерних контрола.

Најбоља пракса за контролне активности сумирана је у табелама 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10:

ТАБЕЛА 3

ПОДЕЛА ДУЖНОСТИ (ПРИНЦИП ЧЕТИРИ ОКА)

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило да једно лице не може истовремено бити одговорно за:
 - покретање трансакције,
 - одобравање трансакције,
 - евидентирање трансакције,
 - усклађивање биланса,
 - руковање средствима,
 - преглед извештаја.
- Генерално, функција одобравања, рачуноводствена функција и функција чувања/управљања средствима треба да буду одвојене међу запосленима.
 - Руководство утврђује да лице која подноси захтев за набавку робе или услуга не може бити лице које одобрава набавку.
 - Руководство утврђује да припрему, одобравање и извршење плаћања обављају различити службеници и функционери.
 - Руководство утврђује да лице које одобрава набавку роба или услуга не може бити задужено за месечне финансијске извештаје.
- Уколико је немогуће раздвојити ове функције због мале величине одељења/сектора, руководство треба да успостави пажљив надзор датих активности како би се компензовале контролне активности.

ТАБЕЛА 4

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ОРГАНИЗАЦИЈУ

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је припремило и одобрило организациону шему која се стално ажурира у складу са организационим променама.
- Руководство је припремило, објавило и одобрило писане смернице и инструкције, које се редовно ажурирају.
- Руководство је утврдило јасне и документоване дефиниције одговорности појединаца и група (тимова) у вези са ресурсима, активностима, програмима, пројектима и циљевима.
- Руководство је руководиоцима на нижем нивоу поверило јасна овлашћења како би свој посао обављали ефективно.
- Руководство је утврдило најбољу поделу посла међу различитим појединцима и групама (тимовима) у организацији у јавном сектору.
- Руководство избегава непотребно претерано ослањање на само једно лице.
- Руководство је раздвојило дужности са циљем да се избегне потенцијални сукоб интереса и прекомерно нагомилана послова.
- Руководство је утврдило најефективнији ланац управљања.
- Руководство је утврдило најефективније средство комуникације на нивоу целе организације.
- Руководство је утврдило јасне линије одговорности.

ТАБЕЛА 5

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ОВЛАШЋЕЊА И ОДОБРАВАЊА

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНА КОНТРОЛА

- Руководство је утврдило јасне политике везане за овлашћења и одобравања у писаној форми.
- Руководство је утврдило јасне границе овлашћења (укључујући и финансијске), односно јасну дефиницију захтева везаних за овлашћења/одобравања у смислу активности и трансакција.
- Руководство је припремило пратећу документацију за овлашћења и одобравања.
- Руководство подстиче лица која имају овлашћења/одобравају да испитују неуобичајена питања/ставке.
- Руководство се побринуло да нема докумената/образаца без потписа.
- Руководство проверава да ли су релевантне активности и трансакције адекватно одобрене.
 - Овлашћење је заправо делегирање овлашћења; може бити опште или конкретно.
 - Одобравање трансакције значи да је лице које одобрава прегледало пратећу документацију и уверило се да је трансакција адекватна, тачна и у складу са применљивим законима, прописима, политикама и процедурама.
 - Лица која врше одобравања треба да прегледају пратећу документацију, испитају неуобичајене ставке и увере се да постоје све неопходне информације које оправдавају трансакцију, пре него што је потпишу.
 - Ни под каквим околностима лице које врши одобравање не сме потписивати бланко документе/обрасце.
 - Ни под каквим околностима лице које врши одобравања не сме рећи другом лицу да може да потпише у његово име.
 - Ни под каквим околностима лице које врши одобравања електронским путем не сме открити своју лозинку другом лицу.

ТАБЕЛА 6

ФИЗИЧКЕ КОНТРОЛЕ

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је успоставило безбедно чување физичке и интелектуалне имовине и евиденције.
- Руководство је успоставило физичке контроле.
- Руководство је утврдило вођење сталне евиденције.
- Руководство је успоставило периодична пребројавања/физичке провере залиха.
- Руководство је успоставило поређење рачуна са сталном евиденцијом.
- Руководство је утврдило да се разлике/одступања морају анализирати и да се предузимају одговарајуће активности за њихово кориговање, односно елиминацију.
- Руководство је успоставило контроле приступа, као што су лозинке, идентификационе картице, стражари, компјутерско логовање.

ТАБЕЛА 7

НАДЗОР

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ, ДИРЕКТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило да запослене надгледају, проверају и пружају им подршку им њихови надређени руководиоци.

ТАБЕЛА 8

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ЗАПОСЛЕНЕ

КАТЕГОРИЈА: ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство идентификује и континуирано прегледа број, степен образовања, искуство и стручност запослених.
- Руководство је запослило кадрове у складу са потребама организације у јавном сектору.
- Руководство је утврдило ефективну праксу запошљавања.
- Руководство је успоставило адекватан програм обуке.
- Руководство је успоставило одговарајући режим за праћење рада запослених.
- Руководство оцењује рад запослених сваке године.

ТАБЕЛА 9

МАТЕМАТИЧКЕ И РАЧУНОВОДСТВЕНЕ КОНТРОЛЕ

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило да организација чува адекватне финансијске и друге информације које омогућавају припрему рачуна у форми прописаној законом и другим правилницима.
- Трансакције се евидентирају на прописани начин.
- Руководство проверава трансакције у одговарајућем тренутку.
- Провере/усклађивање спроводе запослени који су независни од лица која обављају саме активности.
- Редослед провера се бележи у документима која су унапред нумерисана.
- Пореди се један низ докумената или рачуноводствене евиденције са другим, нпр. поруџбенице и извештаји о примљеној роби.
- Контрола тотала.
- Финансијски извештаји припремају се на прописани начин тако да задовоље потребе организације и омогуће руководиоцима доношење рационалних одлука.

- Финансијски извештаји припремају се на основу линија одговорности.
- Руководство поново изводи провере на узорку.

ТАБЕЛА 10

КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ ВЕЗАНЕ ЗА РУКОВОДСТВО/УПРАВЉАЊЕ

КАТЕГОРИЈА: ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило циљеве.
- Руководство припрема прогнозе активности, програма и пројеката.
- Руководство је утврдило жељени ниво контрола.
- Руководство је утврдило стандарде, односно индикаторе успешности (перформанси).
- Руководство је дефинисало исходе и резултате активности, програма и пројеката у складу са циљевима.
- Руководство је дефинисало критеријуме за мерење исхода и резултата.
- Руководство припрема планове за случај непредвиђених ситуација.

Главне области најбољих пракси за контролне мере везане за информационе системе сумиране су у табели 11:

ТАБЕЛА 11

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ИНФОРМАЦИОНЕ СИСТЕМЕ

ГЕНЕРАЛНЕ (ОПШТЕ) КОНТРОЛЕ

- Руководство успоставља генералне технолошке контроле везане за опште центре података, набавку софтвера и софтверску подршку, приступне контроле, развој и подршку апликацијама (програмима).
- Руководство је успоставило план за усвајање информатичко-технолошке безбедности, укључујући и план за редовне безбедносне анализе ИТ засноване на признатим стандардима.
- Обезбеђена је одговарајућа подела дужности која узима у обзир специфичности информационог окружења.
- Ове контроле између осталог укључују утврђивање и распоред послова, оперативне активности, умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података, као и планове за непредвиђене ситуације и повраћај.

АПЛИКАЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Контроле су осмишљене тако да обезбеђују комплетност и тачност обраде, одобравања и валидности трансакција.
- Руководство је успоставило контроле везане за унос података.
- Руководство је успоставило контроле везане за обраду података.
- Руководство је успоставило контроле аутпута (резултата).
- Апликативни интерфејси су доступни и повезани са другим системима којима је потребна контрола да би се обезбедила обрада свих инпута и одговарајућа дистрибуција резултата.

Најбоља пракса за информације и комуникацију сумирана је у табели 12:

ТАБЕЛА 12

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈУ

ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА

- Руководство и остали запослени редовно добијају поуздане и лако доступне управљачке информације везане за извршење буџета, коришћење ресурса и напредак остварен у

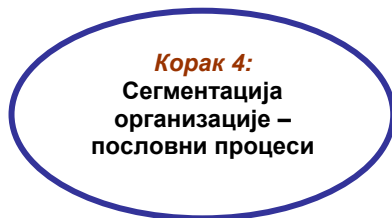
погледу стратешких и оперативних планова.

- Руководство је ускладило информационе системе са стратешким и оперативним иницијативама.
- Руководство је ускладило информационе системе и њихово коришћење.
- Руководство је обезбедило „коегзистенцију“ технологија.
- Руководство је успоставило одговарајуће механизме за повратне информације.
- Постоји адекватна комуникација на нивоу целе организације која запосленима омогућава да ефективно обављају своје дужности.
- Постоје одговарајући договори са трећим странама.

Најбоља пракса за праћење сумирана је у табели 13:

ПРАЋЕЊЕ (MONITORING)		ТАБЕЛА 13
ПРАЋЕЊЕ (MONITORING)		
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство и остали запослени редовно добијају поуздано и лако доступне управљачке информације везане за извршење буџета, коришћење ресурса и напредак остварен у погледу стратешких и оперативних планова.■ Руководство је успоставило одговарајући режим сталног праћења који је интегрисан у свакодневно обављање активности и послова.■ Постоји контрола квалитета коју годишње или сваке три године врше независна лица.■ Постоји интерна ревизија која је задужена за оцену адекватности и ефективности управљања ризицима, контролних и управљачких процеса.■ Постоје прегледи које врше независни екстерни ревизори или друга квалификована лица односно процењивачи		

2.4. Сегментација организације – пословни процеси



Мисија идентификује сврху постојања организације. Описује „ко смо ми“, „шта радимо“, „зашто смо ту“ и „коме пружамо услуге“. Она даље разрађује визију у сврху. Нема временске рокове, те према томе постоји онолико дуго колико и организација. Јасно дефинисана мисија омогућава идентификовање одговарајућих циљева процеса

Мисија у организацији у јавном сектору је обично заснована на пружању најбољих услуга грађанима кроз ефикасно, ефективно и економично финансијско управљање јавним средствима.

Процес постављања циљева могу контролисати највише или високо руководство а затим се о томе обавештавају нижи нивои. Поред тога, могуће је и да то буде „партиципативни“ процес, где сва одељења утврђују своје циљеве, а затим их усклађују са циљевима који су утврђени на различитим вишим и нижим хијерархијским нивоима у организацији. Утврђени

циљеве обезбеђују јасна очекивања, начин остваривања тих очекивања, као и начин мерења успешности. Циљеве треба да буду:

- конкретни,
- мерљиви,
- остварљиви,
- поуздани,
- благовремени.

Пословни циљеви представљају жељене резултате организације. Они су производ процеса планирања и неопходни су за координацију свих напора у организацији.

Без јасно дефинисаних циљева, запослени могу да раде неефикасно, неефективно, односно у супротним смеровима.

Добри пословни циљеви служе као почетна тачка за конкретније и детаљније циљеве у оквиру под-јединица (нпр. сектора, одељења, агенција, итд.) организације.

Циљеви могу бити организациони или оперативни.

Руководство изводи **стратешке организационе циљеве** из мисије организације и често их разрађује током процеса стратешког планирања и у складу са стратешким документима. Ови циљеви су дугорочни, генералнији, дефинишу жељене резултате организације као целине. Добри пословни циљеви служе као почетна тачка за конкретније и детаљније циљеве у оквиру под-јединица (нпр. сектора, одељења и проценљивих јединица, итд.) организације. Они такође служе и као стандард за оцену опште успешности (перформанси) организације.

Руководство **оперативне циљеве** изводи из ширих/стратешких организационих циљева. Оперативни циљеви су краткорочнији, конкретнији и дефинишу жељене резултате за сваку под-јединицу у организацији. Треба да буду у хијерархијској структури тако да остваривање оперативних циљева сваке под-јединице помаже наредном нивоу у остваривању својих оперативних циљева, што све руководству помаже у испуњавању организационих циљева.

Сви циљеви треба да буду у писаној форми. Руководство треба запосленима да предочи стратешке/организационе и оперативне циљеве заједно са мисијом организације. Руководство треба да се побрине да запослени разумеју циљеве, као и начин на који могу помоћи у њиховом остваривању.

На крају, као што промене окружења могу да утичу на адекватност и релевантност мисије, исти фактори утичу и на циљеве организације. Да би организација функционисала ефективно и напредовала, треба периодично да процењује своје организационе и оперативне циљеве.

Веза између визије и мисије, утврђивања циљева, спровођења стратегије и водећих принципа и 5 компоненти интерне контроле приказана је на слици у наставку.



Овог корака у процесу спровођења контролног окружења одржавање и редовно ажурирање система ФУК је да се на нивоу целе организације припреми листа „проценљивих јединица“, односно свих јединица које ће бити предмет процене ризика. Ова листа треба да укључи све оперативне, административне, финансијске и пословне области. Не постоји најбољи метод који се може применити у овом процесу сегментације. Може бити практично да сегментација укључи комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности, и посебних система. Свака организација у јавном сектору треба да узме у обзир усвојене елементе система ФУК и приликом израде планских система и докумената у складу са Законом о планском систему.⁴⁶ Плански документи које треба да израде појединачне организације у јавном сектору како би се зацртали циљеви, успоставили приоритети јавних политика и/или планске мере и активности за њихово постизање, у оквирима њихових делокруга и у вези са њиховим функционисањем, треба да буду повезани са постојећим структурама система интерне контроле те организације. Детаљнији услови су предвиђени законом.

Извори који могу бити од користи у припреми ове листе „проценљивих јединица“ су организационе шеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи.

Одлучујући фактори могу обухватити:

⁴⁶ Закон о планском систему Републике Србије ("Службени гласник РС", број 30 од 20. априла 2018)

- организациону структуру;
- природу и величину функција;
- нивое финансијског буџета;
- изворе финансирања;
- географску локацију;
- број запослених.

Вреди поменути и да су пословни процеси низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева.

Овај процес подразумева набрајање (списак) и опис свих процеса.

Мапирање свих процеса процеса унутар једне организације пружа комплетну слику о начину на који та организација остварује пословне циљеве.

Сви процеси у оквиру организације треба да буду предмет прегледа како би се потврдило да су ефективни, ефикасни и остварују оно што се од њих очекује у смислу резултата.

Многи процеси у организацији су повезани, те и то треба прегледати како би се потврдило да у овим везама нема дуплирања.

Већина процеса има више функција, односно различите функције се преплићу и подржавају једна другу, нарочито кад се ради о информационим технологијама. Неки примери процеса су: обрачун зарада, набавке, рачуноводство, програмирање буџета.

За списак пословних процеса и њихових активности може се користити Образац 1 под називом **Листа пословних процеса**, који је представљен у Анексу 5 овог Приручника са Упутством о изради и попуњавању истог.

Кад се припреми листа јединица/процеса у организацији, треба га документовати.

Дефиниција

Документација о систему представља алатку за руководство, која с једне стране омогућава праћење одређеног процеса од почетка до краја, а с друге стране праћење процеса кроз организационе јединице, а где је то могуће, и између те организације и осталих органа који су ван структуре организације у јавном сектору. Поред тога, „ревизорски траг“ омогућава поновно представљање свих појединачних трансакција и послова спроведених у оквиру одређеног процеса, као и проверу ових трансакција и послова.

Сврха

Општа сврха документације о систему јесте да руководству помогне у процени адекватности финансијског управљања и контроле, као и уклањању свих недостатака, преклапања или дуплирања између организационих јединица и/или других органа током спровођења процеса.

Кључне тачке

Кључне тачке везане за документацију о систему наведене су у наставку:

- Документацију о систему припрема руководство и он обухвата као минимум основне процесе који упућују на спровођење активности, програма и пројеката организације у јавном сектору.
- Документација о систему руководству пружа јасну слику:
 - процеса,
 - циљева ових процеса,
 - релевантних јединица у организацији и органа ван ње,
 - активности у оквиру процеса,
 - временском оквиру за спровођење активности у оквиру процеса,
 - потенцијалним недостацима контроле и/или преклапању контрола, и
 - законских, финансијских и других докумената који регулишу и подржавају активности у оквиру процеса.
- Руководство користи документацију о систему као алатку за процену адекватности финансијског управљања и контроле, уклањање потенцијалних недостатака у процесима, као и свих непотребних активности које се преклапају.
- Документација о систему се редовно ажурира са циљем да се обезбеди да она одржава тренутно стање процеса у оквиру организације у јавном сектору.

Припрема и структура документације о систему – Мапа пословних процеса

Пословни процеси организације у јавном сектору који су набројани у Листи пословних процеса треба да буду евидентирани у Обрасцу 2 - Мапа пословних процеса.

Препоручени садржај Мапе пословних процеса укључује:

- Наслов
- Назив организације/корисника јавних средстава
- Организациона јединица
- Реф. бр. (шифра) процеса
- Верзија документа
- Назив пословног процеса
- Носилац пословног процеса
- Циљ пословног процеса
- Основни ризици
- Кратак опис пословног процеса: инпут, активности, резултат
- Веза са другим пословним процесима/процедурама
- Ресурси за потребни за пословни процес
- Код (шифра) и наслови процедура

Пример Обрасца 2 - Мапа пословних процеса приказан је у Анексу 6 Приручника за финансијско управљање и контролу са Упутством о изради и попуњавању истог

Документација о систему – процедуре, опис пословних процеса наведених у Мапи пословних процеса

У Обрасцу 3 - Документација о систему – процедуре треба описати пословне процесе наведене у Мапи пословних процеса. Редослед, метод спровођења пословног процеса,

одговорност и рок за спровођење пословног процеса, као и документација настала током спровођења пословног процеса, описују се овом обрасцу.

Препоручени садржај обрасца Документација о систему – процедуре укључује:

- Наслов
- Организација у јавном сектору
- Процедура
- Код (шифра) процедура
- Верзија документа
- Носилац пословног процеса
- Наслов процедуре
- Циљ процедуре
- Област процедуре
- Остала документација
- Одговорност и овлашћења
- Закони и прописи
- Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока
- Опис активности

Графички и текстуални детаљни описи користе се по процедурама (дијаграм тока активности).

Неопходни су ради утврђивања одговорности и рока за спровођење одређене пословне активности. Одговорност за спровођење треба да буде јасно назначена за сваку пословну активност, као и рок за спровођење сваке активности који је утврђен законом или другим прописима. У рубрици „**Одговорност и овлашћење**“ идентификују се запослени који су одговорни за поједине активности у оквиру пословног процеса. Наводе се називи радних места и одговорност или овлашћење за спровођење активности пословног процеса у оквиру тог радног места

У рубрици „**Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока**“ - наводе се термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока уз опис и значење наведених појмова у дијаграмима тока који је саставни део Обрасца..

Образац За - Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре

Дијаграм тока	Улазни документи	Опис активности	Спровођење		Излазни документи
			Одговорно лице	Рок	
					

- **Дијаграм тока или наративна белешка** процеса укључује:
 - активности наведене у редоследу којим се дешавају у вертикалној линији; активности треба представити на јасан, концизан и логичан начин;
 - одељења организације у јавном сектору и друге органе у хоризонталној линији;
 - послове који се обављају и резултате тих послова;
 - време за спровођење сваке активности;
 - послове и резултате представљене графичким симболима;
 - графички симбол за активност треба да идентификује одељење у оквиру организације и/или остале органе;
 - графички симболи треба да буду повезани стрелицама како би се добио комплетан приказ тока управљања и његовог развоја у односу на временски оквир.

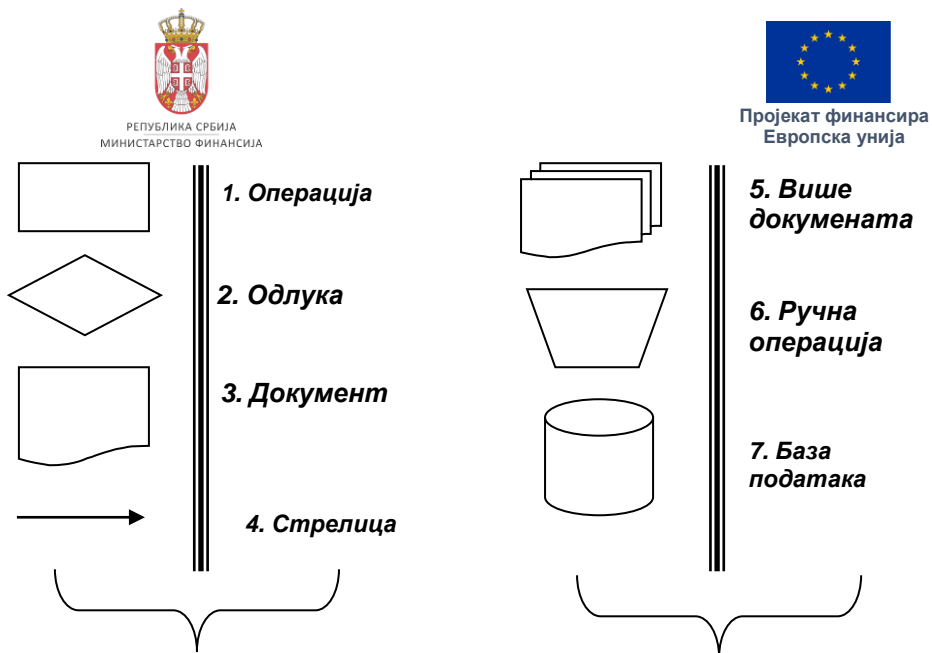
Подаци неопходни за припрему, односно ажурирање дијаграма тока обично се прибављају кроз разговоре са запосленима у свакој „проценљивој јединици“ организације у јавном сектору, а у вези са процедурама које се примењују, као и кроз анализу процедуралних приручника, постојећих дијаграма тока и друге документације о систему. Прибављају се узорци документа и укључује се свака јединица. Запосленима се постављају питања о њиховим конкретним дужностима. Питања се могу постављати и током самог прегледа трансакције, нарочито при ажурирању дијаграма тока.

Предност дијаграма тока јесте у томе што пружају кратак преглед процеса и помажу у идентификовању неадекватности кроз јасно разумевање начина на који процес функционише.

Мане дијаграма тока односе се на количину времена потребног да се он припреми, потврди и стално ажурира.

Легенда симбола који се користе у дијаграмима тока представљена је на слици 4:

Слика 4



- **Детаљи везани за базе података, документа и праксу архивирања за дати процес који укључују:**
 - списак активности према дијаграму току;
 - за сваку активност референца на применљиве законе, приручнике, упутства, интерне инструкције, итд;
 - за сваку активност референца на базу података која се користи за евидентирање операција у оквиру активности (нпр. база података за набавке, специјализовани софтвер за порезе, итд.);
 - за сваку активност референца на рачуноводствени систем (где је то применљиво);
 - за сваку активност референца на пратећу документацију (нпр. планови, одлуке, извештаји, записници, итд.);
 - за сваку активност референца на спис.
- Улазна/излазна документа – документи и белешке припремљене током спровођења процеса и процедуре, нпр. Записник са отварања достављених понуда, Одлука о формирању комисије или радне групе, уговор, упутство итд.
- Нека документација се јавља у улози улазног документа за поједине активности док је нека документација резултат рада или излазни документ активности. Разграничење улазних и излазних докумената омогућава лакше разумевање тока документације кроз пословни процес.
- **На дну**
 - име, датум, функција и потпис лица које је припремило документ;
 - име, датум, функција и потпис лица које контролише документ;
 - име, датум, функција и потпис лица које одобрава документ.

Пример Обрасца - Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре налази се у Анексу 6 овог Приручника

2.5. Процена и решавање ризика

Корак 5: Процена и решавање ризика

Након што је утврђена мисија, идентификовани циљеви организације, припремљен списак „проценљивих јединица, као и Мапа пословних процеса, следећа активност јесте утврђивање распореда за спровођење процена ризика. Овај распоред треба да узме у обзир приоритете у процени ризика засноване на факторима као што су релативна важност и потенцијални ризици везани за проценљиве јединице/процесе који су укључени у списак.

Спровођење процене ризика

Процену ризика спроводи руководство на свакој идентификованој проценљивој јединици/процесу. Процена ризика је прелиминарна оцена адекватности постојећих интерних контрола како би се обезбедило:

- успешно остваривање мисије и циљева организације;
- оперативна ефективност, ефикасност и економичност;
- усаглашеност са законима, прописима, политикама, процедурама и смерницама;
- заштита средстава;
- тачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим кључним подацима,
- спречавање неправилности и превара.

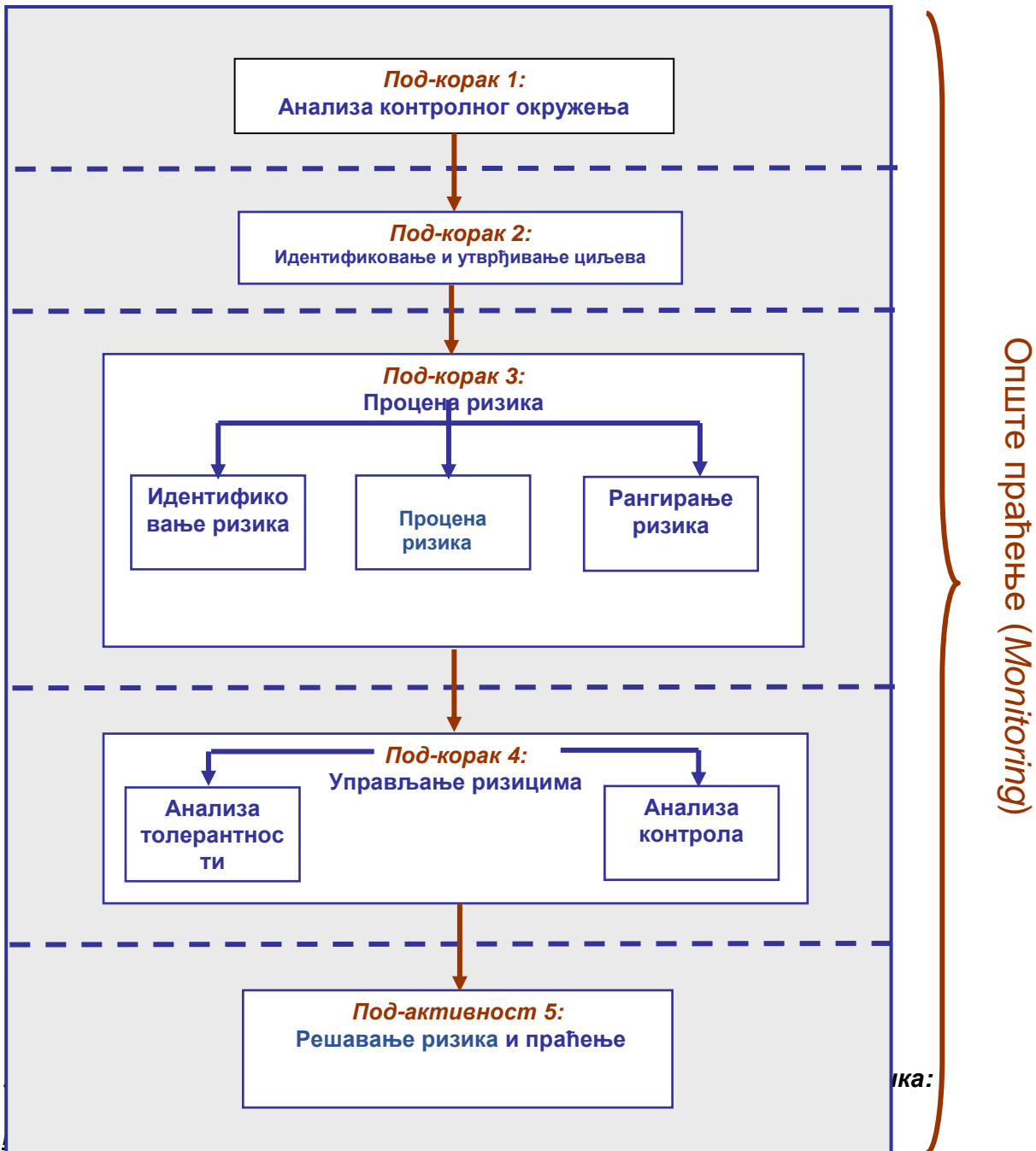
Руководиоци који обављају процену ризика треба да избегавају сваку тенденцију да утврђују низак степен ризика са циљем да се избегну детаљни прегледи успостављених интерних контрола. Поред тога треба да буду свесни и тога да уколико се утврди слабост која доводи у опасност остваривање циљева организационе јединице, треба предузети корективне радње што је пре могуће.

Постоје различите алатке и методологије за обављање процене ризика. Руководилац сваке проценљиве јединице треба да буде одговоран и учествује у процени ризика у тој јединици.⁴⁷

⁴⁷ За више детаља, види Смернице за управљање ризиком

Уобичајени модел ризика представљен је на слици 5:

Слика 5: Модел ризика



Окружење у којем се спровode активности има највећи утицај на ефективност система ФУК. Анализа окружења обавља се са циљем да се утврди мера у којој радно окружење пружа подршку систему ФУК. Ова оцена може се извршити и за организацију као целину, или појединачно за сваку проценљиву јединицу. Ову одлуку треба донети у односу на величину и природу организације. У наставку су неки од фактора који се користе у анализи контролног окружења:

- став руководства;

- организациона структура;
- запослени;
- делегирање овлашћења;
- политике и процедуре;
- буџетска пракса и праска извештавања;
- организационе провере и биланси; и
- електронска обрада података.

Под-корак 2: Идентификовање и утврђивање циљева

Свака организација суочава се са различитим екстерним и интерним ризицима који се морају проценити. Предуслов за процену ризика је утврђивање циљева, који су повезани на различитим нивоима и интерно су консистентни.

Процена ризика представља идентификовање и анализу релевантних ризика који прете остваривању циљева, што представља основу за одређивање начина на који треба управљати ризицима.

Ова активност обрађена је под ставком 2.4. Према томе, утврђени циљеви, који су објављени у писаној форми, користе се у моделу ризика.

Под-корак 3: Процена ризика

- *Идентификовање инхерентних ризика*

Инхерентни ризик може се дефинисати као могућност/потенцијал за неостваривање мисије и циљева организације, настанак штете, неефикасности или неефективности, непоштовање закона, прописа, политика, процедура и смерница, односно нетачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим кључним подацима.

Аналізу инхерентних ризика треба обављати без обзира на интерне контроле које постоје да спрече те ризике.

У наставку су фактори које треба размотрити у анализи инхерентног ризика:

- свхра и карактеристике активности;
- буџет и степен ресурса;
- набавка добара или услуга;
- утицај ван организације;
- старост и очекивано трајање активности;
- степен децентрализације, и
- претходни прегледи/анализе.

Методe за идентификовање ризика

Постоји неколико метода које могу да се користе за идентификовање ризика, али не постоји конкретан добар или лош начин. Кроз неке методе добићете огромне листе ставки, области које су изложене ризику, које вас само могу збунити тако да нећете знати шта да урадите. С друге стране, неке методе ће вам указати само на неколико области или активности које су можда изложене ризику, али без прецизних информација о тим ризицима. Ниже су наведена

три предлога за ефикаснију идентификацију ризика. У наставку се дају описи неколико најчешће коришћених метода за идентификовање ризика.

Набацивање идеја (енг. Brainstorming)

Ово је уобичајена алатка која се користи у партиципативном приступу кроз организовање радионица широм организације. Генерално је то први корак у процени ризика, који може бити веома добар за прикупљање података и мишљења са свих нивоа организације.

Важно је да овај процес има структуру која ће обезбедити идентификовање кључних ризика. Добра почетна тачка јесте идентификовање претњи успешном остваривању циљева процеса.

Препоручљиво је узети у обзир ризике везане за следећа стратешка питања:

- углед;
- финансије;
- пружање услуга;
- политичка питања;

Такође, потребно је и категорисати оперативне ризике као што су:

- набавка;
- људски ресурси;
- оперативни;
- финансијски;
- информационе технологије;
- управљање средствима;

Ризике треба категорисати кроз следеће категорије:

- средства,
- људи,
- углед
- информације,
- преваре,
- континуитет пословања,
- циљеви.

Коришћење контролних листа

Сваки ризик разматра се у односу на претходно утврђену контролну листу или неку другу интерну смерницу. Проблем код овог приступа јесте да је некад тешко дефинисати листу која укључује довољно широке параметре. Уколико се користе контролне листе / смернице, треба их редовно ревидирати како би се обезбедила њихова релевантност за области пословања које се разматрају.

Раније искуство

Стара евиденција коју чува организација, или је она доступна из других извора, вредна је за идентификовање инцидената, њихове учесталости и утицаја. Пажљива анализа може да буде најважнија фаза у процесу идентификовања ризика. Подаци морају бити што поузданији и свеобухватнији, и идеално би требало да идентификују и инциденте који су се „замало десили“ и оне који су се заиста десили. Уколико су расположиви подаци за период

од три до пет година, тиме ће се умањити могућност краткорочних проблема који би представљали одступање од утврђеног тренда.

Сви процеси носе одређени степен ризика – нарочито ризика који је резултат непланираног догађаја или околности, услуга које нису благовремено пружене, или немогућност да се реагује на одређене промене које захтевају услуге, или су пружене услуге лошег квалитета, односно нису економичне.

Уобичајени ризици са којима се суочава јавни сектор могу се разматрати као:

- све што представља претњу остваривању циљева и програма организације, или њеном пружање услуга грађанима;
- све што може да угрози репутацију организације и наруши поверење грађана у њу;
- недовољна заштита од неправилности, злоупотреба, превара, губитака или неисплативости;;
- непоштовање прописа, као што су прописи везани за здравље и безбедност, и заштиту животне средине;
- неспособност да се одреагује, односно да се управља измењеним околностима на начин који ће спречити или свести на минимум негативне ефекте промена на пружање јавних услуга.

У наставку је већина ризика са којима се суочавају министарства, владине организације и агенције (мада има и других ризика који су релевантни за одређене организације/ситуације):

- економске промене – као што су нижа стопа привредног раста, смањени порески приходи и прилике да се пружи широк низ услуга, или ограничена доступност или квалитет постојећих услуга;
- одсуство иновација – што води услугама које су испод стандарда у односу на друге услуге јавног или приватног сектора;
- губитак или незаконито присвајање средстава кроз проневеру или друге незаконите радње;
- закаснило или неуспешно увођење нових технологија;
- потражња за услугама већа од очекиване – што доводи до лошег пружања услуга;
- безбедност грађана је потенцијално изложена ризику;
- недоследни програмски циљеви, што доводи до нежељених резултата;
- технички ризик – не одржава се корак са техничким развојем, или је инвестирано у неодговарајућу, односно погрешну технологију;
- неуспешна оцена јавних пројеката пре увођења одређене нове услуге – може довести до проблема кад услуга постане у потпуности оперативна;
- јавне услуге нису повезане на месту њиховог пружања – нпр. савети везани за запошљавање и бенефиције за незапослене;
- неуспех извођача радова, партнера или других владиних агенција да пруже тражене услуге;
- неадекватне вештине или ресурси за пружање услуга;
- кашњења пројеката, прекорачење трошкова и неадекватни стандарди квалитета;

- неадекватни планови за непредвиђене ситуације са циљем да се одржи континуитет услуга;
- угрожавање животне средине кроз пропусте у прописима или владином инспекцијском режиму.

Подаци морају бити што поузданији и свеобухватнији, и идеално би требало да идентификују и инциденте који су се „замало десили“ и оне који су се заиста десили. Уколико су расположиви подаци за период од три до пет година, тиме ће се умањити могућност краткорочних проблема који би представљали одступање од утврђеног тренда.

- *Процена ризика*

Процена ризика изводи се из идентификовања ризика. Посматра се кроз термине утицај и вероватноћа. Последице ризика се обично посматрају у смислу вероватноће да ће се ризик појавити и утицаја који ће он тада имати. Оба појма се односе на могуће будуће догађаје, тако да су укључени процена и просуђивање. Ово их чини више вештином него науком и велики степен сигурности у прорачуну ових ризика могу обманути читаоца.

Смернице за вероватноћу и утицај, у табели испод, дате су искључиво у сврхе илустрације и од суштинског је значаја да организације развију своја сопствена упутства о начинима оцене ризика. Организације обично имају између три и пет категорија за утицај и вероватноћу – најчешће се користе три (висок/средњи/низак), али наредни примери укључују пет. Ове категорије морају да буду подржане описима који осликавају природу и нивое организационих активности што им омогућава да буду коришћене практично и доследно од стране запослених.

Пример мерења утицаја ризика је у наставку.

Рангирање	Утицај	Опис
3	Виско	Прекид свих важних програма/услуга. Значајан губитак средстава. Озбиљно угрожавање животне средине. Смрт. Значајан губитак поверења грађана. Јавни протест за смену министра и/или руководиоца
2	Средњи	Прекид неких важних програма/услуга. Губитак средстава. Одређена штета по животну средину. Озбиљна повреда. Одређени губитак поверења грађана. Негативна медијска пажња.
1	Низак	Кашњења у мањим пројектима/услугама. Губитак средстава (мала вредност). Привремено угрожавање животне средине. Лака повреда Корак уназад у задобијању поверења грађана. Одређена неповољна медијска пажња.

Пример мерења вероватноће ризика је у наставку.

Рангирање	Вероватноћа	Опис
3	Велика	Очекује се да ће се одређени догађај десити у већини ситуација.
2	Средња	Догађај би се могао десити у неком тренутку.
1	Мала	Није вероватно да ће се догађај десити.

- *Рангирање ризика*

Опште рангирање ризика врши се на основу закључака изведених током анализе општег контролног окружења, инхерентног ризика и мерења у смислу утицаја и вероватноће.

Рангирање ризика засновано је на укрштању утицаја и вероватноће.

Рангирање ризика представља комбинацију утицаја и вероватноће, у складу са одабраним методом.

Процена и предложене активности доносе се на основу индивидуалног суда о датим околностима. Ипак, треба бити опрезан у комбиновању утицаја и вероватноће као просте математичке процене јер то може бити опасно. Тако нпр. уколико је „високо“ одређено као 3 поена, а „ниско“ као 1 поен, онда ће ризик који има велики утицај, а малу вероватноћу бити математички једнак ризику који има мали утицај, а велику вероватноћу. Ово дакле води погрешним закључцима будући да би се ова два ризика обично решавала на различите начине – први би обично био осигуран, а код другог би се унапредиле управљачке контроле у датој области.

Најчешћи начин за представљање изложености ризику јесте матрица у боји која повезује утицај и вероватноћу Категоризација висок/средњи/низак степен ризика у *“матрици ризика 3*3”* приказана је на слици 6 у наставку.

Слика 6



УТИЦАЈ	4-5 Својин	Жута	Црвена	Црвена
	3 Средњи	Зелена	Жута	Црвена
	1-2 Мали	Зелена	Зелена	Жута
		1-2 Мала	3 Средња	4-5 Велка
		ВЕРОВАТНОЋА		

Ова матрица у боји користи се широм света. Постоји више различитих варијанти, али је најчешћа матрица “3*3” која на једноставан начин пружа довољно информација.

Вреди поменути и да руководство може сматрати одређене ризике као неприхватљиве (људска смрт, корупција, итд), чак иако су утицај и/или вероватноћа средњи или ниски. Такви ризици могу се рангирати на основу одлуке, а не израчунавања током процена ризика.

Из матрице ризика “3*3” се изводи рангирање ризика. У овој фази треба одговорити на следећа питања:

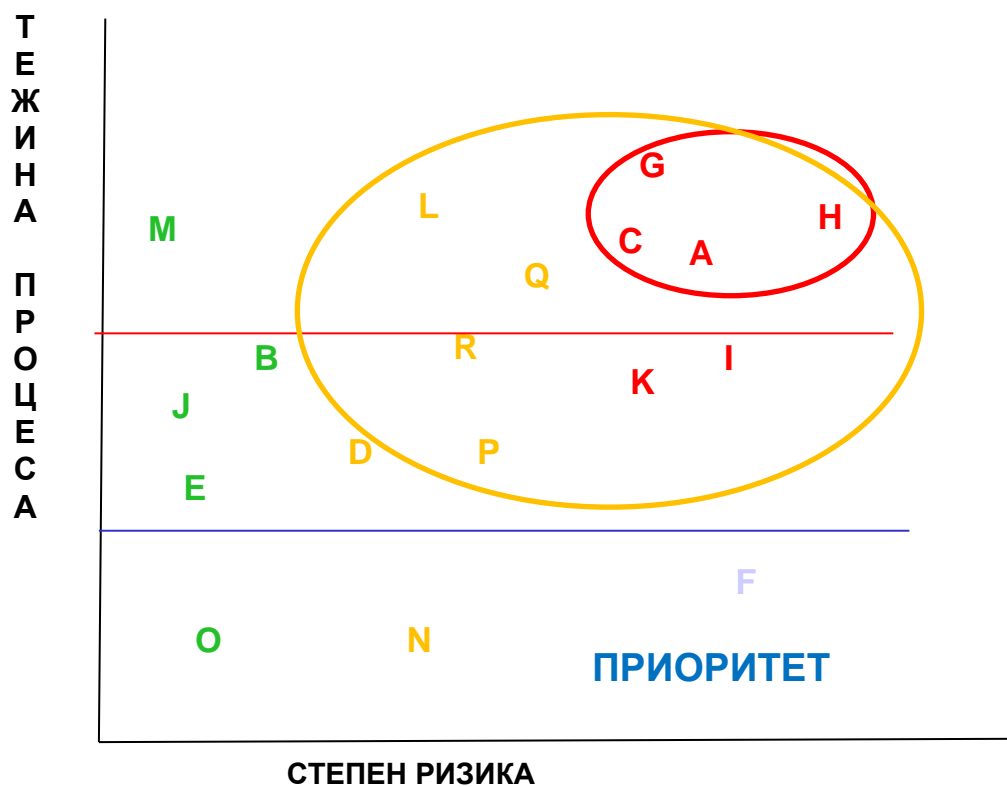
- Како сортирати и рангирати ризике везане за више различитих процеса?
- Другим речима, како утврдити приоритете међу ризицима који могу нанети највећу штету?

Приказивање резултата може бити списак процеса везаних за најважније ризике.

Резултат се може представити и као дводимензионални графикон приказан на слици 7.

Слика 7

УТВРЂИВАЊЕ ПРИОРИТЕТА



Овај пример комбинује боје ризика и тежину процеса.

Ризици су представљени словима.

У том случају највећи ризици су *G, C, A, H*, а ако то буџет дозвољава, могу се додати и ризици у наранџастој елипси.

Приоритет се даје процесима.

Под-корак 4: Управљање ризицима

Опште управљање ризицима засновано је на мерењу ризика и утврђивању приоритета. Свака радња коју организација предузме са циљем да управља ризиком јесте део система ФУК.

Постоје два основна аспекта управљања ризицима.

Анализа толерантности

Утицај ризика може се толерисати, а да организација не предузима никакве радње. Чак и ако није толерантан, организација можда није у могућности да уради било шта што може да умањи ризик, или трошак предузимања одређене радње превазилази корист која би се тиме добила.

Анализа контроле

Подразумева прелиминарну оцену постојања и адекватности мера заштите/интерних контрола које се користе у проценљивим јединицама организације у јавном сектору да би обезбедиле:

- успешно остваривање мисије и циљева организације;
- ефективност, ефикасност и економичност пословања;
- усаглашеност са законима, прописима, политикама, процедурама и смерницама;
- заштиту средстава; и
- тачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим кључним подацима.

Детаљна анализа није адекватна током процене ризика. Боље да се оцена базира на знању и искуству и у односу на стандарде интерне контроле.

У доношењу одлуке о контролама које су потребне важно је пружити *разумну увереност* да су одговарајући ризици обуздани, а не елиминсани. Свака контролна активност носи одређени трошак. Према томе важно је да контролна активност за уложено даје вредност у односу на ризик који контролише.

Под-корак 5 Решавање ризика и праћење

Начин решавања ризика изводи се из разматрања закључака донетих током процене ризика, као и на основу знања, искуства и суда о ризицима везаним за јединицу, односно активност лица која доносе одлуке.

Процена ризика представља иницијалну оцену ризика и контрола и користи се за препоруку активности које треба предузети. Следећи корак јесте утврђивање плана и распореда за предузимање прихваћених препоручених активности за сваку проценљиву јединицу организације у јавном сектору, односно области за које је утврђено да су најподложније губицима.

Током овог корака треба узети у обзир четири активности:

- класификовати процене ризика у односу на степен ризика;
- утврдити приоритете међу осетљивим областима на основу фактора као што су степен ризика и природа датих активности;
- одабрати одговарајући правац активности; и
- припремити распоред за спровођење препоручених активности.

Линијски руководиоци и надређени су најбоље квалификовани да утврде планове за накнадне активности. Постоји пет главних начина које руководиоци треба да размотре при решавању ризика:

Толерисати ризик

Изложеност ризику може се толерисати без предузимања било каквих мера. Чак и ако се не може толерисати, способност да се нешто уради по питању неких ризика може бити ограничена, односно трошкови предузимања одређених мера могу бити несразмерни потенцијалној користи. У тим случајевима одговор може бити толерисање постојећег степена ризика. Ова опција наравно може се допунити планирањем за случај непредвиђених околности, односно решавање последица уколико се одређени ризик материјализује. Овај поступак је уобичајен за велике спољне ризике. У тим случајевима, одговор може бити толерисање, али је потребно пратити ризик тако да руководиоци буду спремни да га преиспитају уколико почне да ескалира.

Третирати (решавати)

Далеко највећи број ризика решава се на овај начин. Сврха третирања јесте да иако ће се одређена активност у организацији наставити са ризиком, предузеће се радње (контроле) да се ризик ограничи на прихватљив ниво. Такве контроле могу се поделити у односу на специфичну сврху коју имају. Ризици високог нивоа се могу пренети на виши ниво одговорности који ће одлучити о поступку, док се остали ризици могу превести у активности осмишљене за њихово ублажавање.

Трансферисати ризик

Најбољи одговор за неке ризике јесте да се трансферишу. Ово се може урадити путем конвенционалног осигурања, или поверавањем одређених активности трећем лицу које ће преузети ризик на други начин. Ова опција је нарочито добра за умањивање финансијских ризика или ризика по имовину. Може се рећи да трансфер ризика умањује изложеност организације том ризику или да друга организација (која може бити из владиног сектора) поседује капацитете за ефективно управљање тим ризиком. Важно је напоменути да се неки ризици не могу (у потпуности) трансферисати – нарочито није могућ трансфер ризика који је везан за репутацију чак и уколико се уговори и само пружање услуга ван организације. Однос са трећом страном на коју је ризик пренет мора да буде пажљиво вођен како би се обезбедио успешан трансфер ризика.

Укинути ризик

Неке ризике није могуће третирати или свести на прихватљив ниво већ се исти могу решити само уколико се одређена активност прекине. Треба напоменути да опција прекида активности може бити озбиљно ограничена у владином сектору у поређењу са приватним сектором. Низ активности се у владином сектору спроводи иако су ризици толико велики јер нема другог начина да се исход, односно резултати неопходни за грађане и остваре. Ова опција може бити нарочито важна у управљању пројектима уколико постане јасно да је однос трошкова и користи одређеног пројекта неуравнотежен.

Искористити прилику

Ова опција није алтернатива за претходно наведене, већ пре представља опцију коју треба размотрити увек кад се толерише, преноси или решава одређени ризик. Овде постоје два аспекта. Први је да ли истовремено са ублажавањем одређених претњи постоји прилика да се искористи неки позитиван утицај. На пример, уколико је улагање већег износа капиталних средстава у велики пројекат ризично, постоје ли релевантне контроле које су довољно добре да оправдају повећавање тог износа како би се остварила још већа корист? Други аспект је да ли постоје околности које не носе претње, већ стварају позитивне прилике. На пример, пад цене добара или услуга ослобађа одређене ресурсе који се могу употребити за нешто друго.

Спровођење сачињених планова треба да прате лица која су утврдила планове, подносећи руководству извештаје о оствареном напретку. Руководство овај процес контролише кроз две врсте докумената:

- Регистре ризика
- Обрасце за управљање ризицима⁴⁸

Сврха регистара ризика јесте да у једном документу, идеално би било на једној страни, пружи кључне информације о скупини ризика у организацији, кључним ризицима и лицима одговорним за управљање ризицима. **Регистри ризика често постоје на различитим нивоима у оквиру организације.** Може постојати регистар ризика на нивоу организације који укључује све најзначајније ризике који погађају организацију. Такође, могу да постоје регистри ризика на нивоу сектора/одељења који се баве ризицима којима треба да се управља, али не на тако високом нивоу.

У Анексу 8 и 9 овог Приручника дат је пример Регистра стратешких ризика и Регистра ризика

Сврха обрасца за управљање ризиком је доста слична самом регистру ризика, осим што

- често укључује више детаља него регистар,
- користи се за приказивање начина на који су се решавали ризици који нису били толико значајни да би били укључени у регистар ризика одељења.

У Анексу 10 овог Приручника је пример Обрасца за управљање ризиком.

2.6. Прегледи успостављених контрола

Корак 6:
Прегледи
успостављених
контрола

У зависности од исхода процене ризика и других адекватних разматрања, може бити корисно да се спроведу прегледи (анализе) успостављених интерних контрола. Анализе успостављених интерних контрола представљају детаљна испитивања активности у оквиру

⁴⁸ Шаблони се могу наћи у Анексу бр. 10 Регистра стратешких ризика, Анексу бр. 11 Регистра ризика и Анексу бр. 12 Образац за управљање ризиком

кључних пословних ситета са циљем да се утврди да ли постоје адекватне мере контроле, да ли се оне спроводе и да ли су ефективне.

Подразумевају процену контролних активности како би се потврдило да дефинисане технике (процеси и документи) функционишу по плану, и да су ефикасни и ефективни у остваривању циљева контроле.

Током анализе успостављених интерних контрола, процес треба пратити од почетка до краја: како је креиран, како се обрађује, и како се о њему извештава.

У наставку су кораци који представљају један од приступа за анализу интерне контроле:

- анализирање свеукупног контролног окружења;
- идентификовање контролних активности;
- тестирање контрола;
- документовање контролних активности; и
- оцена очекиваних контрола.

„Линијски“ руководиоци, као носиоци система или процеса, треба да имају примарну одговорност за процес анализе постојећих интерних контрола. Ова одговорност подразумева планирање и организовање свих анализа, додељивање одговорности лицима која ће водити саме анализе, и праћење процеса.

Ово се може спровести кроз самооцењивање или интерну ревизију.

Интерна ревизија може бити ефективан и објективан метод за оцену постојећих контрола, уместо анализе постојећих контрола коју спроводи руководство.

Постоје одређене предности и слабости ревизије у односу на анализу постојећих контрола. Међутим, без обзира на метод оцене који се користи, руководство је одговорно за разумевање контрола у областима које су у њиховој надлежности.

Добре интерне контроле немају утицај уколико се не примењују у пракси. Програм тестирања пружа уверавање да се функције изводе по плану. Ефективан програм тестирања не мора да буде тежак, а лица која руководе тестирањем не морају да буду детаљни и имају исти ниво документације као у тестирању које обављају ревизори.

Без обзира на то, тестови треба да буду довољно адекватни да руководиоце обавесте о томе да ли се процедуре поштоју и да ли контроле функционишу по плану. Периодично тестирање интерних контрола треба обављати у свим областима које су идентификоване у процени ризика као високоризичне.

Ефективан програм тестирања укључује следеће:

- идентификовање области које треба тестирати и кључних контрола за те области;
- утврђивање стандарда који се примењују на ту област и очекивања у смислу успешности (перформанси);
- припрема плана тестирања;
- спровођење теста;
- документовање и извештавање о резултатима тестирања;
- решавање идентификованих слабости и поновно тестирање, уколико је то по
- требно.


Тестирање интерних контрола може бити компонента прегледа (анализе) интерне контроле или ревизије, или се може вршити као посебан процес. Разлика између тестирања у прегледу (анализи) успостављених контрола и ревизији јесте у томе што је у анализи тестирање генерално ограничено на узорак трансакција које ће лицу које врши тестирање омогућити да утврди да ли је одређена контрола ефективна.

Методe које се користе за тестирање могу укључити следеће:

- испитивање одговарајућих запослених;
- провера релевантне документације;
- посматрање самих процеса;
- тестирање контрола; може се спроводити кроз узорковање или поновно извођење одабраних активности.

Корисност ових метода зависиће од тога да ли се може извести неки закључак. Обично се користи комбинација метода и низ тестова за сваки циљ контроле.

2.7. Корективне мере



Корак 7:
Корективне
мере

Након анализе дизајна система и тестирања функционисања интерних контрола, лице које је обавило преглед треба да донесе закључке у смислу ефикасности контрола.

Када то лице закључи да постоје области у којима контроле не пружају разумну увереност да се испуњава циљ контроле, или у којима постоје непотребне контроле, потребно је предузети накнадне активности – корективне мере.

Треба припремити извештаје који ће не само идентификовати слабости, већ и препоручити како да се оне исправе. Препоруке – корективне мере треба да одговарају ризицима, односно треба препоручити ниво контрола који узима у обзир значај, односно степен слабости. Препоручене промене треба да пруже разумну увереност да су нове мере (или интерне контроле) адекватне за спречавање незаконитих и непрописних активности и треба да буду економичне кад се упореди очекивана корист уколико се избегну ризици, односно детектоване грешке или неправилности.

Оцена слабости

Слабост постојећих контрола може бити у дизајну или функционисању система интерне контроле. Слабост у дизајну постоји када нема неопходне контроле или постојећа контрола није адекватно осмишљена тако да и када функционише по плану не испуњава увек циљ контроле.

Оперативна слабост постоји када адекватно осмишљена не функционише по плану или лице које је спроводи не чини то ефективно.

Руководство треба да размотри препоруке – корективне мере и донесе одлуку о увођењу нових контрола, побољшању постојећих контрола или прихватању ризика који је својствен (инхерентан) за одређену слабост. У многим случајевима, одговарајуће радње биће очигледне, али у другим ће бити неопходна даља анализа. У сваком случају, одобрене корективне радње треба покренути што је пре могуће.

Треба успоставити формални систем за евидентирање и праћење идентификованих слабости, предложених радњи, и предузетих радњи. Овај систем треба да идентификује одговорна лица и рокове.

Припрема акционог плана за примену корективних мера

Кад руководство донесе одлуку о степену корективних мера, треба да документује разлоге за такву одлуку, нарочито ако све препоруке везане за слабости нису прихваћене.

Акциони план треба да укључи детаљан опис неопходних промена, разуман временски оквир за спровођење, лице одговорно за спровођење и датум прегледа.

План треба усагласити са носиоцем процеса будући да је он лице које ће бити одговорно да обезбеди адекватно управљање и контролисање спровођења.

Корективне контроле треба спроводити што је пре могуће тако да се сведу на минимум сви евентуални будући губици.

Оцена корективних контрола треба да се врши након што прође довољно времена да се потврди да оне ефикасно функционишу у тренутку обављања њиховог прегледа.

Спровођење акционог плана

Пре спровођења акционог плана важно је да се промене усагласе тако да су сви упознати, и комуникација је у овом тренутку од суштинске важности.

Као начин да се „остане на правом путу“, важно је да се идентификују кораци и кључне тачке тако да се контролише напредак у очекиваном временском оквиру.

Праћење акционог плана

Праћење напретка је важно да не би дошло до кашњења или изненађења за које нико не зна.

Треба држати редовне састанке свих кључних страна на којима ће се разговарати о оствареном напретку.

Напредак у спровођењу акционих планова треба поткрепити доказима у одговарајућој документацији.

Сви разлози и/или тешкоће треба да буду објашњени, документовани и размотрени са релевантним запосленим.

Сви кључни службеници треба да буду обавештавани и укључени по потреби како би се обезбедило брзо спровођење плана.

2.8. Извештаји о систему финансијског управљања и систему интерне контроле

Корак 8:
Извештаји о
систему
финансијског
управљања и
контроле

Процес анализе система финансијског управљања и контроле резултираће извештајем руководства који се редовно припрема и годишњим извештајем о систему финансијског управљања и контроле за оцену система ФУК који спроводи више руководство организације.

Овај извештај укључује теме као што су:

- области у којима не постоје контроле или постоје неадекватне контролне технике,
- области са контролама које не функционишу адекватно, и области у којима постоји вишак контрола,
- планове и распореде за решавање идентификованих проблема.

Годишњи извештај о спровођењу финансијског управљања и контроле треба да припремају буџетски корисници и достављају га Централној јединици за хармонизацију. Уопштено, извештај треба да рефлектује:

- дизајн и функционисање система ФУК,
- корективне мере предузете са циљем да се ојача систем финансијског управљања и контроле.

Редовни и годишњи извештаји о систему финансијског управљања и контроле:

- треба да се разматрају са радном групом за финансијско управљање и контролу и одговорним лицима, и усвајају се на одговарајућем нивоу у организацији;
- припремају се у стандардној форми и у утврђеним роковима;
- годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле подноси се Централној јединици за хармонизацију у форми, року и у складу са упутствима које прописује ова јединица;
- предочава се и доставља лицима која су задужена за праћење (накнадне активности).

Са све већом потребом за добрим корпоративним управљањем, системом финансијског управљања и контроле, интегритетом и јасноћом, и квалитетом података, као и постојећим интензивним испитивањем јавног сектора, нетачне, непотпуне или изјаве које наводе на погрешне закључке везане за систем финансијског управљања и контроле могу се показати проблематичним.

Документација прикупљена током различитих корака које смо представили пружиће доказе за припрему извештаја.

Као и код само-оцењивања, нема сврхе да покушавате да представите другачију слику од стварне ситуације. Тестирање које спроводи интерна ревизија је од суштинске важности за мерење ефективности будући да ревизија пружа независно мишљење.

Годишњи извештај о спровођењу финансијског управљања и контроле припрема организација и доставља Централној јединици за хармонизацију. Уопштено, овај извештај треба да одражава структуру и функционисање система интерне контроле, као и активности предузете са циљем да се примене корективне мере неопходне за јачање система финансијског управљања и контроле.

Централна јединица за хармонизацију користи ове извештаје за:

- процену општег стања система финансијског управљања и контроле на нивоу државе;
- фокус на проблеме и подршку организацији у унапређењу позиције;
- разматрање потребе за објављивљивањем новог општег упутства или смерница којима се циљају проблематичне области;
- извештај Влади преко министра финансија.

3. ОПШТИ ПРЕГЛЕД

Овај Приручник за финансијско управљање и контролу обухвата основне тачке за успостављање адекватног и ефективног система интерне контроле. Интерна контрола је широко дефинисан и није ограничен на рачуноводствене процесе и финансијско извештавање. Овај систем треба да буде интегрисан у све управљачке и пословне активности тако да се омогући предузимање благовремених мера у случају измењених околности, као и унапређење квалитета у процесу доношења одлука и делегирања.

Успостављање система интерне контроле је одговорност руководства и захтева учешће свих релевантних запослених да би био ефективан. Одговорности руководства односе се на целокупни процес управљања, од дефинисања циљева до резултата. То подразумева обезбеђивање законитости, исправности и ефективности свих донетих одлука. Једноставно речено, интерна контрола је један од управљачких алата који пружа подршку руководству у остваривању циљева организације, уз поштовање свих релевантних правила и процедура.

Према томе, може се рећи да је интерна контрола:

- интегрисан у систем управљања свим услугама,
- укључује запослене на свим нивоима,
- пружа разумну (а не апсолутну) увереност.

Доња шема приказује повезаност система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.



Анекс 1 Речник појмова/дефиниције

Напомена: у припреми Речника појмова, између осталог, коришћен је и Анекс 2 из публикације „Добро дошли у свет ПИФЦ“, Европске комисије, (2006).

Појам	Дефиниција
Систем рачуноводствене контроле	Низ активности које су део целокупног система интерне контроле; систем који се односи на реализацију рачуноводствених циљева организације. Подразумева поштовање рачуноводствених и финансијских политика и процедура којима се обезбеђује чување средстава организације и припрема поузданих финансијских извештаја.
Систем административне контроле	Низ активности које су део система интерне контроле, а односе се на административне процедуре које су руководству неопходне за доношење одлука, реализовање највеће могуће економске и административне ефикасности, и обезбеђивање спровођења административних политика, како оних које су везане за финансијске послове, тако и других.
Ревизија	У најопштијем смислу подразумева свако накнадно испитивање трансакције, процедуре или извештаја са циљем да се верификује њихов одређени аспект – тачност, ефикасност, итд. Да би био користан, овај појам обично треба квалификовати у ужем смислу.
Ревизијски докази	Подаци који поткрепљују мишљења, закључке, односно извештаје ревизора, служби за интерну ревизију или врховне ревизијске институције. Треба да буду: компетентни: подаци који су у квантитативном смислу довољни



	и адекватни за остваривање циљева ревизије, и у квалитативном смислу непристрасни тако да су поуздани, односно да се у њих може имати поверања; релевантни: подаци који се односе на циљеве ревизије. разумни: подаци су економични у смислу да су трошкови њиховог прикупљања сразмерни резултатима које ревизор, односно служба за интерну ревизију или врховна ревизијска институција желе да остваре.
Циљ ревизије	Јасна изјава о томе шта ревизија намерава да постигне и/или питање на које ће ревизија дати одговор. Овде могу бити укључена финансијска или регулаторна питања, односно питања успешности (пословања).
Ревизијске процедуре	Тестови, инструкције и детаљи укључени у програм ревизије који се спроводи на систематичан и разуман начин.
Ревизорски траг	Евиденција која омогућава хронолошко бележење и праћење пословних промена у оквиру пословних процеса, активности или операција, од почетка до краја.
По уставу	Питање које је дозвољено или овлашћено уставом одређене државе.
Контроле	Све врсте контрола организације или буџетских корисника, укључујући и интерне и екстерне контроле организације, односно интерне контроле и контроле ван организације.
Дужна пажња	Одговарајући елемент пажње и способности коју обучени ревизор треба да примени имајући у виду сложеност ревизијског посла, што подразумева и пажњу приликом планирања, прикупљања и оцене доказа, формирања мишљења и закључака и давања препорука.
Економичност	Свођење на минимум трошкова за ресурсе који се користе за остваривање планираних резултата везаних за одређену активност (узимајући у обзир и одговарајући квалитет резултата). То значи да средства која корисник јавних средстава употребљава за спровођење својих делатности треба да буду доступна на време, у одговарајућој количини, да буду одговарајућег квалитета и по најповољнијој цени.
Ефективност	Мера у којој су циљеви одређене активности остварени, односно веза између планираног утицаја и стварног утицаја одређене активности. То значи постизање најбољег односа између употребљених средстава и постигнутих резултата.
Ефикасност	Остваривање максималних резултата (оупута) везаних за одређену активност у односу на инпут. То значи постизање најбољег односа између употребљених средстава и постигнутих резултата.
Оцена (евалуација)	Процес анализирања односно оцењивања спроведених или текућих активности које одређују или подржавају управљачку одговорност, ефективност и ефикасност.
Екстерна ревизија	Свака ревизија коју обави ревизор који је независан од организације у којој се врши ревизија. У јавним финансијама, то значи да екстерне ревизије финансијског управљања Владе врши државна врховна ревизорска институција (или сличне институције) које треба објективно да оцене да су системи управљања и контрола у складу са дефиницијом интерне финансијске контроле у јавном сектору која је наведена у овом



	речнику појмова.
Систем финансијског управљања	Систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац неке организације које, кроз управљање ризиком, пружа разумноуверљавање о постизању циљева организације на уређен, економичан, ефикасан и ефективан начин. Адекватни системи финансијског управљања и контроле пружају разумну увереност да постоји ефективно управљање ризиком и да ће циљеви корисника буџетских средстава бити остварени ефикасно и економично.
Финансијски системи	Процедуре за припрему, евидентирање и подношење извештаја са поузданим подацима које се односе на финансијске трансакције.
Фундаментално	Одређено питање постаје фундаментално (од довољног материјалног значаја), а не материјално, уколико има утицај на финансијске извештаје у толикој мери да су они у потпуности погрешно представљени. Видети и значајне слабости контрола.
Општи стандарди	Квалификације и стручност, неопходна независност и објективност, као и дужна пажња, које се траже од ревизора у обављању задатака везаних за стандарде у раду на терену и извештавање на компетентан, ефикасан и ефективан начин.
Утицај	Исто што и резултат, односно исход.
Независност	У екстерној ревизији, независност подразумева слободу државно ревизијског суда или сличне институције да у питањима везаним за ревизију поступају у складу са својим мандатом без екстерних усмеравања или мешања било које врсте. Са идеалног аспекта ревизије, то значи да служба за интерну ревизију треба да буде организована директно испод највишег руководства. Ипак, интерна ревизија треба има слободу да врши ревизију било које области за коју сматра да носи ризик од материјалних грешака, чак и када руководство има другијачији став. (видети функционалну независност).
Интерни ревизор	Интерни ревизор (без обзира да ли лоциран у организацији) одговоран је за обављање свих релевантних врста накнадне интерне ревизије. У смислу јавних финансија, интерна ревизија треба да буде предмет посебног прописа (по могућству у оквиру Закона о интерној ревизији који уређује систем интерне финансијске контроле у јавном сектору у датој држави), који интерном ревизору омогућава адекватан степен функционалне независности. Интерни ревизор извештаје подноси руководиоцу организације, или га централна служба за интерну ревизију, нпр. Министарство финансија или одбор за интерну ревизију одговоран премијеру или Влади упућује да обави ревизију.)
Систем интерне контроле	Целокупни систем финансијских, управљачких и других контрола, укључујући и организациону структуру, методе, политике, процедуре и интерну ревизију, које руководство успоставља у



	<p>оквиру корпоративних циљева, са циљем да се пружи подршка вођењу послова ентитета који је предмет ревизије на исправан, економичан, ефикасан и ефективан начин.</p> <p>Систем интерне контроле обухвата све политике и процедуре које успоставља руководство организације са циљем да се обезбеди економично, ефикасно и ефективно остваривање циљева ентитета, поштовање екстерних правила и политика и процедура руководства; чување средстава и података; спречавање и детектовање преваре и грешке; и квалитет рачуноводствених и управљачких података.</p> <p>Систем интерне контроле повезан је за следећим категоријама: контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, и праћење.</p>
Циљ интерне контроле	<p>Примарни циљеви интерне контроле су да обезбеди:</p> <ul style="list-style-type: none"> • поуданост и интегритет информација, • усаглашеност са политикама, плановима, процедурама, законима и прописима, • заштиту средстава, • економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава. <p>Свака организација треба да осмисли сопствени систем интерне контроле који ће задовољити потребе и окружење организације.</p>
Међународна организација врховних ревизорских институција (INTOSAI)	<p>Међународно независно тело које за циљ има промовисање размене идеја и искуства између врховних ревизорских институција у сфери финансијске контроле у јавном сектору.</p>
Неправилности	<p>Свака повреда било које одредбе коју предвиђају установљена правила и уговори, која може настати услед неке радње или пропуста од стране лица која су запослена код буџетских корисника, извођача или крајњих корисника и која за последицу има или може имати, штетно дејство на остварење циљева тог буџетског корисника и/или настанак неоправданих трошкова.</p>
Управљачка одговорност	<p>Обавеза руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именован или им пренео одговорност.</p>
Управљачка контрола	<p>Интерна контрола коју спровооди руководство: која обухвата различите области организације и њених активности.</p>
Материјалност и значај (материјално)	<p>Генерално говорећи, одређено питање се може оценити као материјално уколико је вероватно да ће оно што о том питању значајно утицати на корисника финансијских извештаја, односно на извештај ревизије успешности (перформанси). Материјалност се често посматра у смислу вредности, мада се инхеретна природа, односно обележја одређене ставке или групе ставки могу сматрати материјалним – нпр. уколико</p>



	постоји законска обавеза или обавеза из другог прописа да се те ставке обелодане без обзира на износ који је у питању. Поред материјалности према вредности и према природи, одређено питање се може посматрати као материјално због контекста у којем се јавља. На пример, разматрање одређене ставке у односу на општу слику коју дају рачуни, чији тотал представља један део; повезани услови; одговарајући износ из претходних година. Ревизијски докази играју важну улогу у одлуци ревизора по питању избора питања и области за ревизију и природу, време и обим ревизијских тестова и процедура.
Исходи	Ефекти програма или пројекта измерени на највишем нивоу у односу на програм или пројекат (нпр. број отворених нових радних места). У пракси увек постоје бар неки екстерни елементи који се не могу контролисати, а који утичу на остваривање исхода, или његово неостваривање. Исто што и резултати или утицаји.
Производ (Output)	Директни, опипљиви производ програма или пројекта када су они у практичном смислу у потпуности под контролом лица која су задужена за пројекат (нпр. спроведен семинар за обуку).
Ревизија сврсисходности	Ревизија економичности, ефикасности и ефективности субјекта који је предмет ревизије у коришћењу ресурса за обављање својих дужности. У пракси може бити тешко раздвојити ревизију успешности од оцене. Некад је ревизија успешности ограничена на разматрање „производа“, али се тиме значајно ограничава и вредност ревизије. Поред тога, кроз оцену се могу креирати подаци, нарочито о исходима, док је ревизија успешности обично ограничена на преглед расположивих података (и по потреби идентификовање података који недостају). Ревизија успешности обично се односи на тестирање успешности (перформанси) у односу на одређене утврђене стандарде.
Планирање	Дефинисање циљева, утврђивање политика и природе, обима, делокруга и времена за спровођење процедура и тестова неопходних да се остваре циљеви.
Јавна одговорност	Обавеза лица, односно ентитета, укључујући и јавна предузећа и корпорације, којима су поверени јавни ресурси, да буду одговорни за фискалне, управљачке и програмске аспекте који су им поверени, и да о њима подносе одговарајуће извештаје.
Интерна финансијска контрола у јавном сектору (PIFIC)	Општи систем финансијске контроле који интерно спроводи Влада, односно њене организације, који има за циљ да обезбеди да су финансијско управљање и контрола буџетских центара (укључујући и стране фондове) у складу са релевантним законима, описом буџета, принципима доброг финансијског управљања, транспарентности, ефикасности, ефективности и економичности. Обухвата све мере контроле свих прихода, расхода, средстава и обавеза Владе. У ширем смислу представља интерну контролу.
Разумна увереност	Без обзира колико је добро осмишљена и функционише, интерна контрола може пружити само разумну увереност руководства у погледу остваривања циљева ентитета. На вероватноћу остваривања циљева утичу ограничења која су инхерентна за све системе интерне контроле. Ова ограничења



	<p>могу да укључују погрешне одлуке у смислу успостављања или дизајна контрола, потребу да се размотре трошкови у односу на корист, пренебрегавање контрола од стране руководства, неуспех контрола као резултат тајног удруживања, и једноставне грешке. Поред тога, контроле се могу заобићи и удруживањем два или више лица. Коначно, руководство може бити у могућности да крши елементе система интерне контроле.</p> <p>Разумна увереност може се пружити када се предузимају економичне радње са циљем да се одступања сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, материјалне грешке и неадекватно понашање, односно незаконите радње биће спречене, односно детектоване и исправљане благовремено од стране запослених током обављања њихових дужности. Руководство у осмишљавању система разматра однос трошкова и користи. Потенцијални губитак везан за ризике мери се у односу на трошкове његовог контролисања.</p>
Извештај	Мишљење ревизора у писаној форми и друге напомене везане за низ финансијских извештаја, који су резултат финансијске ревизије или ревизије регуларности, односно налаза ревизора у ревизији успешности (перформанси).
Стандарди извештавања	Оквир у којем ревизор извештава о резултатима ревизије, укључујући и смернице везане за форму и садржај ревизорског извештаја.
Резултати	Исто што и исход или утицај.
Ризик	Вероватноћа да ће се десити одређени догађај који би могао имати негативан утицај на остваривање циљева корисника јавних средстава. Ризик се мери кроз његове последице и вероватноћу дешавања.
Процена ризика	Динамичан и итеративни процес за идентификацију и анализу ризика за остваривање циљева одређеног субјекта, који чини основу за утврђивање начина за управљање ризицима.
Значајне слабости контроле	Значајан значи степен важности или величине које се приписују одређеној ставци, догађају, подацима или проблему. Значајни налази ревизије су они услови који по оцени начелника интерне ревизије могу негативно утицати на организацију. Значајни налази ревизије (као и слабости које наводе други извори) могу укључити ситуације везане за неправилности, незаконите радње, преваре, грешке, неефикасност, штету, сукоб интереса, и слабости контроле.
Надзор	Активност руковођења неком организацијом, јединицом, одељењем, пројектом, итд. и вођења рачуна да се све ради исправно и у складу са зацртаним правилима која подразумева одговарајуће вођство, усмеравање и контролу у свим фазама како би се обезбедила добра и ефективна веза између активности, процедура и тестова који се спроводе и циљева које треба остварити.
Државна	Орган државе који без обзира на начин успостављања или



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

**ревизорска
институција (ДРИ)**

организације по закону спроводи функцију јавне ревизије
државне на највишем нивоу.

АНЕКС 2 КОСО Оквир за управљање ризицима у организацији (COSO ERM)⁴⁹

КОСО је креирао два оквира:

1. Оквир интерних контрола (веома распрострањен широм света и такође представља основ за концепт ФУК у Републици Србији)
2. Управљање ризиком у организацији (COSO ERM) који још увек није распрострањен.

У септембру 2017. године, Комитет спонзорских организација (КОСО) Тредвеј комисије објавио је ажурирани оквир за управљање ризиком у организацији (ERM), под називом „Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком“. ERM се заправо посматра као саставни део креирања стратегије и проналажење могућности стварања и одржавања вредности.⁵⁰ Управљање ризиком треба осмислити тако да се идентификују потенцијални догађаји који могу утицати на субјекат, и ризиком управља у оквирима могућности преузимања ризика (апетита за ризик), да се пружи разуна увереност у погледу остваривања циљева организације.

Снажна повезаност између ризика, стратегије и учинка једна је од најважнијих особености ажурираног Оквира COSO ERM из 2017. године.

Циљеви организације се могу сагледати у контексту четири категорије (стратешки, оперативни, везани за извештавање и усаглашеност) и треба да узму у разматрање активности на свим нивоима организације.

Ризик се обавезно разматра у многим процесима постављања стратегије.

Међутим, оцена ризика се врши превасходно у виду одређивања могућег ефекта тог ризика на циљеве организације. Ризик за изабрану стратегију је само један аспект који треба узети у обзир. У Оквиру интерних контрола се наглашава да постоје још два додатна аспекта управљања ризиком у организацији која могу имати далеко снажнији утицај на вредност саме организације: могућност да стратегија није усаглашена, као и импликације које произилазе из саме одабране стратегије.

Прва од наведених, могућност да стратегија није усаглашена са мисијом, визијом и основним вредностима организације, од суштинске је важности приликом одлучивања о одабиру стратегије. Свака организација има мисију, визију и основне вредности којима се дефинише оно што организација жели да постигне, као и начине на које организација жели да послује.

Други аспект су импликације које произилазе на основу одабране стратегије. Руководство мора да одлучи да ли ће таква стратегија бити усклађена са могућностима организације за преузимањем ризика (апетитом за ризик), као и на који начин ће таква стратегија помоћи

⁴⁹ Основни извор информација за ово поглавље је „Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком, Резиме“, COSO, јун 2017. године

⁵⁰ <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-FAQ-September-2017.pdf>

организацији и водити је у поступцима одређивања циљева и, напослетку, ефикасне расподеле средстава.



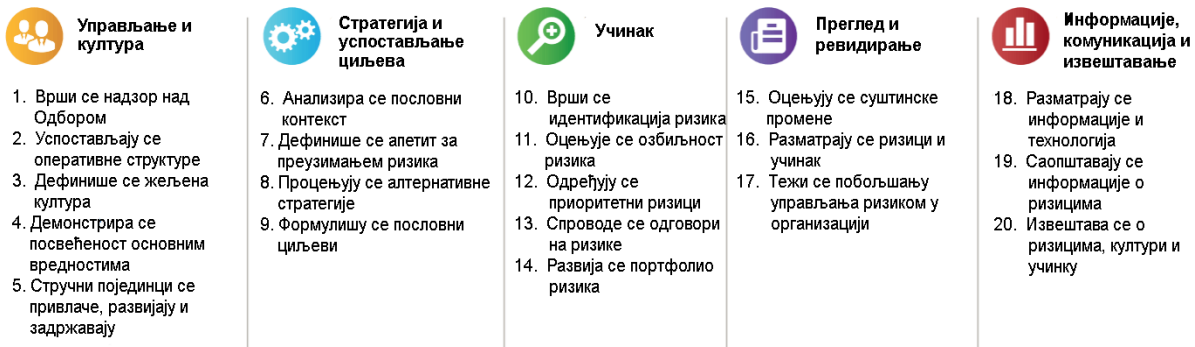
Оквир представља скуп принципа организованих у виду пет међусобно повезаних компонената:

- 1. Управљање и култура:** Управљањем се успоставља тон у организацији, унапређује се значај и дефинишу одговорности за надзор над управљањем ризицима у организацији. Култура се односи на етичке вредности, жељено понашање и разумевање ризика у организацији.
- 2. Успостављање стратегије и циљева:** Управљање ризицима у организацији, стратегија и успостављање циљева функционишу заједно у процесу стратешког планирања. Успостављен је апетит за ризик и усклађен је са стратегијом, док пословни циљеви представљају реализацију стратегије у пракси и у исто време служе као основа за идентификацију, процену и одговор на ризик.
- 3. Учинак:** Потребно је извршити идентификацију и процену ризика који могу утицати на остваривање стратегије и циљева организације. Приоритет међу ризицима се одређује према њиховој тежини у контексту апетита за ризик. Организација затим бира начин одговора на ризике и креира портфолио ризика које је преузела. О резултатима овог процеса се обавештавају кључни актери у области ризика.
- 4. Преглед и ревидирање:** Прегледом сопственог учинка, организација може утврдити да ли компоненте управљања ризицима функционишу у организацији, узимајући у обзир проток времена и одређене суштинске промене, као и потребно ревидирање система.
- 5. Информације, комуникација и извештавање:** Управљање ризицима у организацији захтева континуирани процес прибављања и дељења потребних информација из интерних и екстерних извора, које се шаљу вертикално и хоризонтално, широм организације.

УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА У ОРГАНИЗАЦИЈИ



COSO ERM Оквир састоји се од 20 принципа груписаних око 5 компонената.



Компоненте и принципи који се налазе у њиховој основи чине једноставан али ефикасан алат уз помоћ којег руководство може оценити сопствену могућност повезивања стратегије, учинка и ризика. Као додатна корист јасне визије и бољег ангажмана, организације ће такође унапредити сопствене одбрамбене могућности и способност да уоче проблеме и предузму најбољи курс и заобиђу их – или, по могућству, пуном брзином крену у њих.

- **Управљање ризиком у организацији не представља функцију нити организациону јединицу**, већ културу, могућности и праксе које организације интегришу у поступку успостављања стратегије и примењују приликом реализације стратегије, са циљем да се управља ризиком у процесима стварања, очувања и реализације вредности.
- **Управљање ризиком у организацији не представља само пописивање ризика**. Овде у питању није само креирање списка ризика у организацији. Овај концепт је шири и обухвата праксе које руководство успоставља у циљу активног управљања ризицима.
- **Управљање ризиком у организацији разматра не само интерну контролу**, већ и друга питања, као што су успостављање стратегије, управљање, комуникација са заинтересованим странама и мерење учинка. Принципи ERM се примењују на свим нивоима у организацији и за све функције.
- **Управљање ризиком у организацији не представља контролну листу**, већ је то скуп принципа на основу којих се процеси могу изградити или интегрисати за одређену организацију и такође је систем праћења, учења и унапређења учинка.

- **Управљање ризиком у организацији могу примењивати све организације**, без обзира на њихову величину. Уколико организација има мисију, стратегију и циљеве, као и потребу да доноси одлуке у којима се мора у потпуности размотрити питање ризика – могуће је применити управљање ризиком у организацији. Све врсте организација могу и треба да примењују ERM, од малих предузећа, преко локалних предузећа и државних агенција, па све до најпешнијих предузећа са листе магазина Fortune.

Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком, додатно образлаже важност управљања ризиком у поступку стратешког планирања и његовог интегрисања унутар целокупне организације. Разлог је тај што ризик утиче и усклађује стратегију и учинак у свим организационим јединицама и за све функције.

Јасно схватање ризика и управљања ризика може да уштеди значајне интерне ресурсе организације (људске, финансијске, системске...) када се примене праве мере за спречавање постојећих ризика. У циљу пружања детаљних смерница како да се организује целокупан процес управљања ризиком у организацијама јавног сектора, Централна јединица за хармонизацију је објавила Смернице за управљање ризиком које описују све кораке у правцу исправног управљања ризицима.

Смернице углавном садрже.

- идентификацију и опис ризика,
- методе за оцену ризика,
- оцену утицаја ризика,
- процену вероватноће,
- методе за решавање ризика / реаговање на ризик,
- праћење и извештавање о установљеним ризицима,
- шаблоне које организација у јавном сектору може да користи или прилагоди својим потребама (види такође анексе 8, 9 и 10 овог Приручника).

Анекс 3 Листа пословних процеса

Организациона јединица:	
Руководилац организационе јединице:	

Редни број	ПОСЛОВНИ ПРОЦЕС	АКТИВНОСТИ У ОКВИРУ ПРОЦЕСА

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

Датум			
--------------	--	--	--



ЦЕНТРАЛНА
ЈЕДИНИЦА ЗА
ХАРМОНИЗАЦИЈУ



ОБРАЗАЦ 1 „ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА“ попуњава се на следећи начин:

1. У рубрику „**Организациона јединица**“ уноси се назив унутрашње јединице корисника јавних средстава (сектора, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван састава сектора);
2. У рубрику „**Руководилац организационе јединице**“ уноси се назив руководиоца радног места (помоћник министра, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...)
3. У рубрику „**Редни број**“ уноси се бројчана ознака процеса у дотичној организационој јединици;
4. У рубрику „**Пословни процес**“ уноси се назив пословног процеса (нпр. Плате и друга примања, Службена путовања, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, Набавке итд...)Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева. Овај процес подразумева набрајање (списак) и опис свих процеса. У поступку дефинисања пословног процеса може бити практично да сегментација укључи комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности и посебних система. Извори који могу бити од користи у припреми описа процеса су организационе схеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи. Већина процеса има више активности, односно различите активности, се преплићу и подржавају једна другу, нарочито кад се ради о информационим технологијама.
5. У рубрику „**Активности у оквиру процеса**“ уноси се назив активности по хронолошком реду по коме се обављају у једној или више организационих јединица (нпр. у процесу обрачуна плата обављају се следеће активности:
 - I. Прикупљање података потребних за обрачун плата;
 - II. Обрачун промена у односу на претходни месец (прековремени рад, годишњи одмор, боловање...);
 - III. Унос података у систем за обрачун плата;
 - IV. Обрачун плата за текући месец;
 - V. Захтев Управи за трезор за исплату плата;
 - VI. Захтев за пренос средстава на рачуне запослених;
 - . Подела исплатних листића)

У поступку дефинисања пословног процеса треба извршити сегментацију. Сегментација укључује комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности и посебних система.

Анекс 4 Мапа пословних процеса

Назив корисника јавних средстава МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА			
Организациона јединица:		Шифра процеса:	
Шифра организационе јединице:		Верзија:	
Руководилац организационе јединице:			
Носилац пословног процеса (одговорно лице)			
Назив пословног процеса			
Циљ пословног процеса			
Основни ризици			
Кратак опис пословног процеса			
Улаз:			
Активности:			
Резултат:			
Везе са другим пословним процесима/процедурама			
Ресурси за остваривање пословног процеса			
Шифре и називи процедура			

--

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			
Датум			

ОБРАЗАЦ 2. „МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА“ попуњава се на следећи начин:

- У рубрику **"Назив корисника јавних средстава"** уноси се назив корисника јавних средстава _____;
- У рубрику **"Организациона јединица"** уноси се назив уже унутрашње јединице (сектор, одељење, одсек, група итд...);
- У рубрику **"Шифра процеса"** уноси се бројчана ознака – редни број пословног процеса по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Шифра организационе јединице"** уноси се бројчана или словна ознака – шифра уже унутрашње јединице по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Верзија"** уноси се бројчана ознака верзије Мапе пословних процеса;
- У рубрику **"Руководилац организационе јединице"** уноси се назив руководиоца уже унутрашње јединице (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...);
- У рубрику **"Носилац пословног процеса (одговорно лице)"** уноси се назив носиоца пословног процеса (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) одговорног за реализацију процеса;
- У рубрици **"Назив пословног процеса"** врши се идентификовање процеса - уноси се назив процеса (нпр. Јавне набавке, Наплата пореза, Обрачун и исплата плата, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, итд.);
- У рубрици **"Циљ пословног процеса"** врши се идентификовање циља који треба да се оствари као резултат спровођења процеса - уноси се опис планираног резултата. Циљеви треба да буду: конкретни, мерљиви, остварљиви и благовремени (нпр. циљ пословног процеса "Обрачун и исплата плата" је "правовремен и тачан обрачун и исплата плата запосленима".)
- У рубрици **"Основни ризици"** врши се идентификовање ризика који могу да утичу на остварење циља пословног процеса. Ризик је догађај који има нежељени или негативан исход. Мери се

вероватноћом да ће се догађај остварити и утицајем, односно последицом коју ће имати на остварење циља (нпр. основни ризици пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могли би бити - кашњење у исплати плата, мање или више исплаћена плата, неовлашћен приступ информацијама и неовлашћене исплате).

11. У рубрику „**Кратак опис пословног процеса**“ – унети кратак опис свих активности које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева. Извори који могу бити од користи у припреми описа пословног процеса су организационе схеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи. Већина пословних процеса има више активности, односно различите активности се преплићу и подржавају једна другу;
- 11.1. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Улаз**“ идентификовати елементе који улазе у процес. Улазни елементи могу бити материјал, финансијска средства, људски ресурси, опрема, подаци који су резултат неког другог процеса или под – процеса итд.. (нпр. улаз пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могао би бити - подаци за обрачун плата, буџетска средства за исплату плата...).
- 11.2. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Активности**“ кратко описати све активности које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева (нпр. активности које чине пословни процес "Обрачун и исплата плата" могле би бити - прикупљање података потребних за обрачун плата, обрачун промена у односу на претходни месец (боловање, прековремени рад, годишњи одмор, стимулације итд.), унос података у систем за обрачун плата, обрачун плата за текући месец, захтев Управи за трезор за исплату плата, захтев за пренос средстава на рачуне запослених, подела исплатних листића.
- 11.3. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Резултат**“ кратко описати шта представља резултат процеса. Ако су решени ризици који се могу појавити у спровођењу одређеног процеса, резултат би требао бити – остварење циља пословног процеса. Нпр. резултат пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могао би бити - благовремено и тачно обрачуната и исплаћена плата запосленима.
12. У рубрици „**Везе са другим пословним процесима/процедурама**“ врши се идентификовање - осталих пословних процеса који су укључени или имају неку повезаност са овим пословним процесом. То могу бити процеси који су повезани са процесом или као "улаз" или као они који ће користити "резултат" пословног процеса (кадровска евиденција и књиговодствена евиденција);

13. У рубрици „**Ресурси за остваривање пословног процеса**“ - врши се идентификовање ресурса потребних да би се пословни процес спровео на начин да се оствари циљ процеса. Као један од ресурса потребних за остваривање свих пословних процеса су запослени потребни за извршавање активности процеса. Ресурси могу бити и финансијска средства, информатичка подршка или било који други ресурс који је предуслов за реализацију пословног процеса.
14. У рубрици „**Шифре и називи процедура**“ - уносе се шифре, бројеви и називи процедура садржаних у оквиру процеса, као и одговорности и овлашћења у реализацији процеса, по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава.

Анекс 5 Документација о систему – Процедуре

Организациони део			
ПРОЦЕДУРА ЗА _____			
Организациона јединица:		Шифра процеса:	
Шифра организационе јединице:		Верзија:	.
Руководилац организационе јединице:			
Носилац пословног процеса (одговорно лице)			
Назив пословног процеса			
Циљ пословног процеса			
Подручје примене			
Остала документација			
Одговорност и овлашћење			
Закони и прописи			
Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока			
	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и			



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

презиме			
Потпис			
Датум			

ОБРАЗАЦ 3 „ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ – ПРОЦЕДУРЕ“ попуњава се на следећи начин:





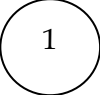

- У рубрику **"Назив корисника јавних средстава"** уноси се назив корисника јавних средстава ____;
- У рубрику **"Процедура за ____"** уноси се назив процедуре;
- У рубрику **"Организациона јединица"** уноси се назив уже унутрашње јединице (сектор, одељење, одсек, група итд...);
- У рубрику **"Шифра процеса"** уноси се бројчана ознака – редни број пословног процеса по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Шифра организационе јединице"** уноси се бројчана или словна ознака – шифра уже унутрашње јединице по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Верзија"** уноси се бројчана ознака верзије процедуре;
- У рубрику **"Руководилац организационе јединице"** уноси се назив руководиоца уже унутрашње јединице (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...);
- У рубрику **"Организациони део"** уноси се назив унутрашње јединице корисника јавних средстава (сектора, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван састава сектора...);
- У рубрику **"Носилац пословног процеса (одговорно лице)"** уноси се назив носиоца пословног процеса (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) одговорног за реализацију процеса;
- У рубрици **"Назив пословног процеса"** врши се идентификовање процеса - уноси се назив процеса (нпр. Јавне набавке, Наплата пореза, Обрачун и исплата плата, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, итд.);
- У рубрици **"Циљ пословног процеса"** врши се идентификовање циља који треба да се оствари као резултат спровођења процеса - уноси се опис планираног резултата. Пословни циљеви представљају планиране резултате организације. Циљеви треба да буду: конкретни, мерљиви, остварљиви и благовремени – нпр. циљ пословног процеса "Обрачун и исплата плата " је правовремен и тачан обрачун и исплата плата запосленима.
- У рубрици **"Подручје примене"** дефинишу се места примене процедуре и евентуална ограничења (нпр. рачуноводство, финансије, набавке, одељење рачуноводства);
- У рубрици **"Остала документација"** навести документа која чине саставни део процедуре, односно документа у којима је дат детаљнији опис одређених активности пословног процеса. Овде могу бити набројана разна упутства за спровођење одређених активности као нпр.: Упутство за коришћење софтвера за обрачун плата; Упутство за попуњавање пореске пријаве ОД и ОПЈ; Упутство за попуњавање М-4 обрасца;

14. У рубрици „**Одговорност и овлашћење**“ идентификују се запослени који су одговорни за поједине активности у оквиру пословног процеса. Наводе се називи радних места и одговорност или овлашћење за спровођење активности пословног процеса у оквиру тог радног места (нпр. у оквиру пословног процеса "Обрачун и исплата плата" одговорност и овлашћења могла би бити описана на следећи начин: Запослени су одговорни за достављање података за обрачун плата (боловање, одсуства, прековремени рад, одмори итд); Руководиоци организационих делова су одговорни за вођење евиденције о присутности на раду и благовремено достављање евиденција Одељењу за рачуноводство; Начелник Одељења за рачуноводство је одговоран за благовремен и тачан обрачун и исплату плата запосленим).
15. У рубрици „**Закони и прописи**“ наводе се називи закона и прописа којима је уређена област у оквиру које се одвија пословни процес (нпр. у оквиру пословног процеса "Обрачун и исплата плата" као закони и прописи који уређују ову област могли би бити наведени: Закон о платама државних службеника и намештеника; Закон о буџету (основица за исплату плате); Уредба о накнадама и другим примањима државних службеника и намештеника; Посебни колективни уговор за државне органе; Правилник о рачуноводству.
16. У рубрици „**Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока**“ - наводе се термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока уз опис и значење наведених појмова у дијаграмима тока који је саставни део Обрасца.

Анекс 6 Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре

ДИЈАГРАМ ТОКА	Улазни документи	ОПИС АКТИВНОСТИ	СПРОВОЂЕЊЕ		Излазни документи
			Одговорно лице	Рок за спровођење	

За израду дијаграма тока активности користе се следећи симболи :

 ПОЧЕТАК	
 ОПЕРАЦИЈА	
 ОДЛУКА	
 РУЧНА ОБРАДА	
 1	
	

Процедуру не треба претварати у упутство. У процедури назначити да постоји одговарајуће радно упутство и обрнуто (унакрсно повезати).

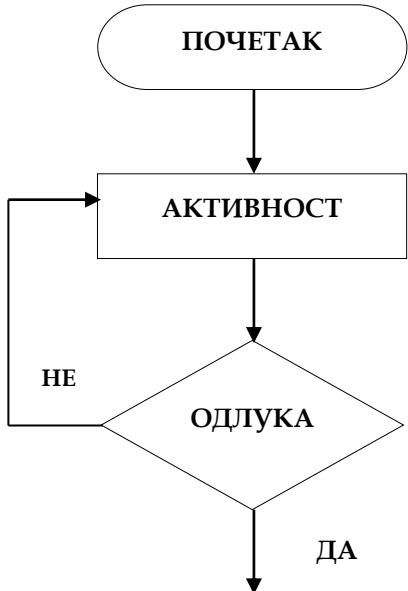
Доношење одлуке: Испуњење унапред задатог услова опредељује даљи ток документације и поступака. Уколико је одговор ДА, поступак тече даље по процедури, а уколико је одговор НЕ, обавезно предвидети даљи поступак. Поступак контроле је увек одлука (задовољава контролу ДА/НЕ). Код контроле треба увек навести како се врши контрола и чиме се потврђује да је контрола извршена.

Опис активности

Графички и текстуални детаљни описи користе се за приказивање процедура (дијаграм тока активности).

Неопходни су ради утврђивања одговорности и рока за спровођење одређене пословне активности. Одговорност за спровођење треба да буде јасно назначена за сваку пословну активност, као и рок за спровођење сваке активности који је утврђен законом или другим прописима и актима.

Ток процедуре, опис активности, спровођење и пратећа документација представљени су у наставку.


<i>Дијаграм тока</i>	<i>Улазни документи</i>	<i>Опис активности</i>	<i>Спровођење</i>		<i>Излазни документи</i>
			<i>Одговорност за активност</i>	<i>Рок</i>	
 <pre> graph TD Start([ПОЧЕТАК]) --> Activity[АКТИВНОСТ] Activity --> Decision{ОДЛУКА} Decision -- НЕ --> Activity Decision -- ДА --> End[] </pre>					



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

 <p>Контрола</p>					
---	--	--	--	--	--

1. У рубрику **„Дијаграм тока“** уноси се графички приказ активности
2. У рубрику **„Опис активности“** кратко описати све активности по редоследу спровођења које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева (нпр. активности које чине пословни процес "Обрачун и исплата плата" могле би бити - прикупљање података потребних за обрачун плата, обрачун промена у односу на претходни месец (боловање, прековремени рад, годишњи одмор, стимулације итд.), унос података у систем за обрачун плата, обрачун плата за текући месец, захтев Управи за трезор за исплату плата, захтев за пренос средстава на рачуне запослених, подела исплатних листића).
3. У рубрику **„Спровођење – одговорност за активност“** уноси се назив радног места (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) које обавља предметну процедуру, његове одговорности и овлашћења.
4. У рубрику **"Спровођење - Рок"** наводи се рок спровођења активности (нпр. до 5-ог у месецу за претходни месец сви Сектори и Секретаријат сачињавају образац „Преглед општих одсуствовања са посла по запосленима" по данима у месецу и достављају га радном месту за финансијске послове).
5. У рубрику **„Улазни документ“** – уписати називе документа која се користе као улазни елемент пре почетка спровођења одређене активности у току процеса и којима се потврђује да одређена активност може отпочети са реализацијом или да се активност настави (нпр. Упутство за израду буџета и налог руководиоца да се отпочне са израдом финансисјког плана, усвојен нови стратешки документа, примљена фактура или уговор, разни извештаји итд.).
6. У рубрику **„Излазни документ“** је потребно уписати документ који се јавља као резултат активности спроведена на планиран и прописан начин (нпр. Записник са отварања достављених понуда, Одлука о успостављању комисије, уговор, итд. за процес Набавке, Решења о ступању на рад и одређивању коефицијента, Решење о престанку/раскиду радног односа, за процес Обрачуна плата итд.). Уз процедуре прилажу се примерци докумената који се користе у процесу.

Веза између улазних и излазних документата, мора да буде логички повезана јер се најчешће излазни документ једне

активности јавља као улазни документ наредне активности у пословном процесу. Потреба посебног уписивања наведених документа је претпоставка да се употпуни слика „ревизорског трага“ и тока документације кроз пословни процес али и кроз организацију/организационе делове.

Упутство за припрему процедура

На дну сваког званичног, коначно усвојеног примерка обрасца и процедуре, обавезно се наводе:

- име, датум, функција и потпис лица које је припрема документ;
- име, датум, функција и потпис лица које контролише документ;
- име, датум, функција и потпис лица које одобрава документ.

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			
Датум			

Анекс 7 План имплементације активности /акциони план за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле

Број	Кораци процеса имплементације и спровођења система финансијског управљања и контроле	Активност	Број документа везе	Одговорно лице	Планиран датум завршетка	2019. година		2020. година				Датум завршетка	
						3. квартал	4. квартал	1. квартал	2. квартал	3. квартал	4. квартал		
1.	Организација успостављања, одржавања и редовног ажурирања ФУК												
2.	Израда акционог Плана/плана имплементације за отклањање препознатих недостатака												
3.	Самооцењивање тренутног статуса система ФУК												



4.	Сегментација организације – кључни системи																	
5.	Процена ризика																	
6.	Преглед система интерних контрола																	
7.	Спровођење корективних мера																	
8.	Годишње извештавање о систему финансијског управљања и контроле																	

Анекс 8 Регистар стратешких ризика

Регистар стратешких ризика									Датум
Стратешки ризик	Потенцијални фактори који утичу на ризик /	Одговорно лице	Задужено лице за процес у коме је препознат ризик	Утицај	Вероватноћа	Мере за ублажавање дејства ризика	Механизми раног упозорења (ако је релевантно)	Корективне радње	Одговорно лице за праћење

Анекс 9 Регистар ризика

Организациона јединица:						
Пословни процес:						
Циљ пословног процеса:						
Ризик	Носилац процеса⁵¹	Утицај - Вероватноћа	Потребне мере	Ко управља превентивним мерама	Датум	Датум предузетог праћења (мониторинг)

⁵¹ Процес у коме је препознат ризик

Анекс 10 Образац за управљање ризиком

Реф.		Назив	
Организациони циљ			
Систем или процес			
Опис ризика			
Узрок ризика			
(могућа) Последица ризика			

Процена ризика – Инхерентни ризик			
Утицај	Рангир ање	Велики/средњи/мали	
Разлози			
Вероватноћа	Рангир ање	Велика/средња/мала	
Разлози			

Решавање ризика			
Апетит за ризиком?	Велики/средњи/мали		
Прихватљив?	Толерисати – нису потребне даље радње	Неприхватљив?	Решавати ризик - видети ниже
Средство за решавање ризика		Третирати, трансферисати или укинути	
Контролне активности или друге радње које треба предузети			

Процена ризика – Резидуални ризик (након контролних активности)			
Утицај	Рангир ање	Велики/средњи/мали	
Вероват ноћа	Рангир ање	Велика/средња/мала	

Планирање за случај непредвиђених ситуација (шта ако се ризик материјализује)	
Радње које треба предузети	

Праћење ризика			
Носилац ризика		Одговоран (коме)	
Индикатори ризика			
Индикатор		Извор	Фреквенција

Контрола	Датум
Образац попунио	
Образац ажурирао	
Образац ажурирао	
Образац ажурирао	
Образац ажурирао	

Анекс 11 Упитник за самооцењивање контроле

Интерна контрола

СВРХА ОВЕ АЛАТКЕ: Нагласак је на пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле, како је то описано у публикацији КОСО *Интерна контрола – интегрисани оквир*⁵². „Основе интерне контроле“ говоре детаљније о ових пет КОСО компоненти.

УПУТСТВО ЗА КОРИШЋЕЊЕ УПИТНИКА: Заснован је на пет међусобно повезаних компоненти структуре интерне контроле. У оквиру сваке компоненте наведен је низ питања на које треба да се концентрише ревизорска комисија како би се уверила да постоје контроле и да оне функционишу. Ова питања треба размотрити на отвореном „форуму“ са лицима која имају основу да одговарају на питања. Ревизорска комисија треба да тражи детаљне одговоре и примере од руководства, укључујући и кључне чланове тима за финансијско управљање, интерних ревизора и независних ревизора како би се уверила да систем функционише на начин представљен од стране руководства. Оцена структуре интерне контроле није једнократна активност, већ стални процес ревизорске комисије – ревизорска комисија треба увек да „држи и очи и уши отворене“ за могућу слабост интерне контроле, и стално проверава одговорна лица у вези са функционисањем система. Ова питања припремљена су тако да одговор „не“ указује на слабост која се мора решавати. Могуће је да нису применљива сва питања, па према томе није неопходно одговарати на сва. Без обзира на то, уколико се цела област прескочи или постоје празнине, то треба поменути у препорукама.

(заглавље корисника јавних средстава)

⁵² Питања представљају адаптацију питања из „Алатке за оцену“, други том публикације *КОСО Интерна контрола – интегрисани оквир* (производна шифра 990012), коју је у септембру 1992. године објавила Комисија спонзорских организација. Може се набавити у АИСПА радњама на адреси www.cpa2biz.com. Приходи од продаје користе се за стални рад на КОСО оквиру.

ГОДИШЊИ ИЗВЕШТАЈ О СИСТЕМУ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

за 2019. годину

ОПШТИ ДЕО

1. ОПШТИ ПОДАЦИ	
Подаци о кориснику јавних средстава	
Назив	
Адреса	
Web страница	
Јединствени број корисника јавних средстава (ЈБ КЈС) из Списка корисника јавних средстава Управе за трезор	
Укупан број систематизованих радних места предвиђен актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места на дан 31. децембар	
Укупан број запослених на дан 31. децембар	
Укупан износ планираних расхода и издатака за извештајни период (у динарима)	
Име, презиме и назив радног места/функције руководиоца корисника јавних средстава	
2. Подаци о руководиоцу задуженом за финансијско управљање и контролу	
Име и презиме	
Назив радног места	
Телефон	
E-mail	
3. ОРГАНИЗАЦИОНО УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	
3.1. Да ли је именован руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.1.1. Ако је одговор ДА, навести датум и број одлуке/решења:	
3.1.2. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.2. Да ли је основана радна група којом руководи руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу, и која ће се бавити питањима везаним за увођење и развој система финансијског управљања и контроле ?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.2.1.. Ако је одговор ДА, навести датум, број и назив акта и састав радне групе:	
3.2.2. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.3. Да ли је донет акциони план (план активности) за успостављање система за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.3.1. Ако је одговор ДА, навести датум и број акционог плана:	
3.3.2. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.4. Да ли су утврђени задаци лица задужених за финансијско управљање и контролу, радне групе, као и рокови за њихово извршење?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.4.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.5. Да ли се за успостављање система за финансијско управљање и	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>

контролу користи Приручник за финансијско управљање и контролу, који је урађен у оквиру пројекта "PIFC и IA - фаза 2. – Министарство финансија"?	
3.5.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.6. Да ли су руководиоци и запослени задужени за послове финансијског управљања и контроле присуствовали обукама из те области?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.7. Да ли су сачињене мапе пословних процеса?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.7.1. Ако је одговор ДА, навести датум и број документа којим су мапе усвојене:	
3.8. Да ли се започело са пописом и описом пословних процеса? (попуњава се само уколико није сачињена мапа пословних процеса)?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.8.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.9. Навести најзначајније пословне процесе који нису прописани у писаном облику:	
3.10. Да ли је усвојена стратегија управљања ризиком?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.10.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.11. Да ли је сачињен регистар ризика?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.11.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	
3.12. Да ли су интерне контроле у пословним процесима успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
3.12.1. Ако је одговор НЕ, образложити:	

УПИТНИК ЗА САМООЦЕЊИВАЊЕ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

ПИТАЊА	ДА	ДА – у највећем делу	ДА – делимично	НЕ – иницијално се уводе активности	НЕ	Уколико је одговор ДА, навести доказ/документ, или образложити;	
						Уколико је одговор НЕ, укратко образложити	
поени	5	4	3	2	1		
4. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ							
4.1.	Да ли постоји кодекс понашања на нивоу организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.2.	Да ли постоји процедура којом се обезбеђује да су сви запослени, али и остале заинтересоване стране, упознати са кодексом понашања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.3.	Да ли постоји процедура за праћење одступања понашања од кодекса?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.4.	Да ли се спроводе мере у случају непоштовања кодекса?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.5.	Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.6.	Да ли је организација дефинисала јасна правила у вези са узбуњивањем како би било могуће пријавити	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	сумње у вези са преварама, грешкама у финансијском извештавању, уговарању, итд., као и неправилно руковање опремом, лажно приказивање и давање нетачних информација, итд.?						
4.7.	Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролне активности и интерне ревизије корисни, односно да значајно доприносе остваривању циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.8.	Да ли тело за надзор своју одговорност за надзор над системом интерних контрола реализује независно од руководства организације? (одговарају корисници јавних средстава који имају тело за надзор)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.9.	Да ли тело за надзор чине стручна лица са капацитетом да критички и детаљно врше одговарајући надзор над системом интерних контрола? (одговарају корисници јавних средстава који имају тело за надзор)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.10.	Да ли су усвојени годишњи програми рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.11.	Да ли за свако радно место постоји детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.12.	Да ли су унутар организационе структуре дефинисане линије надлежности и одговорности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.13.	Да ли је руководство организације успоставило и оценило одговарајуће линије извештавања унутар	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	организације и према другим организацијама?						
4.14.	Да ли су утврђене мисија и визија организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.15.	Да ли су дефинисани и усвојени стратешки циљеви?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.16.	Да ли је усвојена кадровска политика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.17.	Да ли су утврђени нивои потребних знања и вештина за свако радно место?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.18.	Да ли су осмишљени општи план и приступ обукама запослених који су у складу са циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.19.	Да ли организација обезбеђује периодичну обуку како би осигурала да запослени буду упознати са својим дужностима и компетентни у области интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.20.	Да ли се врши редовно оцењивање компетенција запослених?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.21.	Да ли се проверавају квалификације, знања и претходно радно искуство кандидата за запослење?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.22.	Да ли је успостављен систем редовног оцењивања учинка/радне успешности запослених?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.23.	Да ли се запослени подстичу (награђивање и кажњавање) у складу са оствареним учинком/нивоом радне успешности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

4.24.	Да ли руководство врши процену оптерећења којем су изложени запослени и прераспоређује прекомерно оптерећење како би се обезбедило да послови буду извршени у складу са циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.25.	Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4.26.	Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате ономе ко их је именовao или им пренео одговорност?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ							
5. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА							
5.1.	Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.2.	Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.3.	Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, релевантни и временски ограничени (по „S.M.A.R.T“ принципу)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.4.	Да ли су руководиоци и запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



5.5.	Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са утврђеним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.6.	Да ли руководство дефинише циљеве екстерног извештавања који су у складу са релевантним законима и прописима, односно стандардима и оквирима релевантних екстерних организација?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.7.	Да ли су циљеви организације усаглашени са одговарајућим законима и прописима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.8.	Да ли се регистар ризика редовно ажурира, у складу са потребама организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.9.	Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.10.	Да ли су ризици утврђени у односу на дефинисане циљеве организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.11.	Да ли је извршена процена ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.12.	Да ли постоји пракса редовног извештавања руководства о ризицима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.13.	Да ли се стратешки и оперативни ризици разматрају на састанцима руководства?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.14.	Да ли руководиоци доносе одлуке у функцији управљања идентификованим ризицима (реакција на ризике –	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	прихватање, избегавање, умањивање, подела ризика)?						
5.15.	Да ли ризици обухватају и ризике од преваре и корупције?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5.16.	Да ли организација има успостављене механизме за идентификацију и реаговање на ризике који су последица промена у екстерном окружењу (промена регулативе, тржишне промене итд.) односно интерној средини (промене у руководству, организационој структури, пословном моделу итд.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА							
6. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ							
6.1.	Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлуке и рокове за завршетак посла, као и да ли су успостављени контролни механизми?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.2.	Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.3.	Да ли писане процедуре садрже описе свих контролних активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.4.	Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља истовремено две ли више следећих дужности:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословних промена (наведено подразумева адекватно раздвајање дужности)?						
6.5.	Ако због величине организације није могуће обезбедити услове из претходног питања, да ли постоје механизми којима се то надокнађује (нпр. појачана контрола или надзор)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.6.	Да ли у оквиру организације постоје поступци и правила којима је осигурана безбедност информација?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.7.	Да ли је обезбеђено да искључиво овлашћене особе могу приступити материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције, итд.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.8.	Да ли је организација успоставила контролне механизме у оквиру процедура које регулишу процесе прибављања, развоја и одржавања технолошке инфраструктуре?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.9.	Да ли постоје поступци и правила који гарантују сигурност ИТ система (лозинке се редовно мењају, ограничен приступ ИТ подацима, бекап података итд.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6.10.	Да ли организација обавља периодичну ревизију политика и процедура контролних активности како би осигурала њихову константну релевантност и унапређивање?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

6.11.	Да ли се у организацији предузимају корективне радње у функцији отклањања уочених недостатака у систему интерних контрола?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ							
7. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА							
7.1.	Да ли је руководство организације идентификовало и јасно дефинисало потребе релевантних лица за информацијама?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.2.	Да ли систем информација и комуникација омогућава праћење остваривања утврђених циљева и спровођење ефикасног надзора над послом у организацији?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.3.	Да ли је обезбеђен ефективан и ефикасан систем писане, електронске и вербалне комуникације, који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.4.	Да ли се редовно сачињавају извештаји за руководство (остваривање прихода, извршење финансијских и других планова, расположива средства, обавезе, потраживања, итд.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.5.	Да ли руководиоци добијају информацију о расположивим средствима за реализацију активности за које су они надлежни?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.6.	Да ли постоји редовна комуникација између руководства и тела за надзор (управног/надзорног одбора), како би се обезбедило да обе стране располажу одговарајућим информацијама за вршење својих улога? (одговарају корисници јавних средстава	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	који имају тело за надзор)?						
7.7.	Да ли је осигурана транспарентност и благовременост информација према екстерним заинтересованим странама (кључни документи су објављени на web сајту и сл.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.8.	Да ли руководство организације добија и разматра информације које потичу из екстерних извора, а тичу се идентификације трендова, новонасталих околности итд., а који могу значајно утицати на остваривање циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7.9.	Да ли се анализирају постојеће процедуре и методе које се користе у екстерној комуникацији?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА							
8. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							
8.1	Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који му омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који је одговорно?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.2.	Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



ревизије?							
8.3.	Да ли се редовно прати остваривање циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.4.	Да ли се анализирају узроци евентуалног одступања од утврђених циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.5.	Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.6.	Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.7.	Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.8.	Да ли су извештаји интерне и екстерне ревизије доступни запосленима у областима на које се извештаји односе?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.9.	Да ли је успостављена процедура која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у систему интерних контрола?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.10.	Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.11.	Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8.12.	Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							
УКУПНО							

КЉУЧНИ ПРОБЛЕМИ И СЛАБОСТИ У УСПОСТАВЉАЊУ И РАЗВОЈУ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:

1. По појединим елементима „COSO“ оквира (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникација, праћење/надзор и процена):
2. По појединим пословним процесима и активностима (нпр. јавне набавке, финансијски послови, надзор над органима у саставу, однос директних и индиректних буџетских корисника...):
3. Остало (нпр. проблеми са људским ресурсима, недовољна информисаност и посвећеност руководства, слаба примена преноса овлашћења и одговорности...):

ПЛАНИРАНЕ АКТИВНОСТИ ЗА ДАЉИ РАЗВОЈ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ УНУТАР ВАШЕГ ОРГАНА/ОРГАНИЗАЦИЈЕ:

ПРЕДЛОГ АКТИВНОСТИ ЗА СИСТЕМСКО УНАПРЕЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ (нпр. измена прописа, израда упутстава и алата, измене у извештавању...):

ПРЕДЛОГ ТЕМА ЗА ОБУКЕ ИЗ ОБЛАСТИ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:



(потпис руководиоца задуженог
за финансијско управљање и контролу)⁵³



Пројекат финансира
Европска унија

(потпис руководиоца
корисника јавних средстава и печат)²

⁵³ Не попуњавати у електронској форми

УПУТСТВО ЗА ПОПУЊАВАЊЕ УПИТНИКА (за одређена питања која захтевају појашњење)

3. ОРГАНИЗАЦИОНО УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

3.3. Да ли је донет акциони план (план активности) за успостављање система за финансијско управљање и контролу?

Акциони план односно план активности за потребе овог извештавања сматра се било који интерни документ који је руководилац организације усвојио којим би требало приказати све планиране активности везане за процес успостављања или развоја система финансијског управљања и контроле. Ту су представљене и обједињене активности целе организације у циљу успостављања или даљег развоја свих елемената „COSO“ оквира. Појам акциони план за ове потребе не треба посматрати као саставни део стратегија чије је усвајање дефинисано Законом о планском систему.

4. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ:

Контролно окружење представља основу система интерне контроле. Подразумева „културу“ и својствено је сваком кориснику; дефинише целокупан однос запослених према утврђивању и остваривању циљева, управљању ризицима и интерним контролама, као и интерној ревизији. На контролно окружење утичу пре свега етичке вредности, лични и професионални интегритет свих запослених, писана правила и пракса везана за људске ресурсе, филозофија и начин рада, организациона структура (начин на који руководиоци додељују одговорности и овлашћења, као и утврђивање линија извештавања), став руководиоца и запослених према надзору.

4.2. Да ли постоји процедура којом се обезбеђује да су сви запослени, али и остале заинтересоване стране, упознати са кодексом понашања?

Појам заинтересоване стране у овом смислу представљају лица/организације која су на неки начин укључена у рад организације или су део пословног процеса. Заинтересоване стране могу бити: купци, добављачи, разна удружења, медији и др. организације. Оне најчешће, директно или индиректно, имају утицај на рад организације или неки његов процес, па из тог разлога и они морају бити упознати са културом пословања и кодексом понашања.

4.3. Да ли постоји процедура за праћење одступања понашања од кодекса?

Одговор ДА је могућ уколико постоји интерни акт или друга писана смерница руководства која прописује правила за праћење одступања понашања од кодекса. Наведите одговарајуће документе који поткрепљују вашу тврдњу у коментарима.

4.5. Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?

Одговор ДА је могућ уколико постоје правила дефинисана у оквиру неког екстерног или интерног акта, и уколико постоје, треба навести назив, број и датум документа

4.6. Да ли је организација дефинисала јасна правила у вези са узбуњивањем како би било могуће пријавити сумње у вези са преварама, грешкама у финансијском извештавању, уговарању, итд., као и неправилно руковање опремом, лажно приказивање и давање нетачних информација, итд.?

Одговор ДА је могућ уколико је организација усвојила интерни акт који детаљније разрађује интерна правила у вези са Законом о заштити узбуњивача. Потребно је навести назив, број и датум акта.

4.8. Да ли тело за надзор своју одговорност за надзор над системом интерних контрола реализује независно од руководства организације?

Одговор ДА је могућ уколико организација/институција има своје тело за надзор, попут управног или надзорног одбора. У том случају је потребно навести назив тела за надзор.

4.11. Да ли за свако радно место постоји детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?

Да ли, у оквиру акта којим се уређује унутрашња организација и систематизација радних места запослених, постоји детаљан опис послова, овлашћења и одговорности за свако радно место?

4.12. Да ли су унутар организационе структуре дефинисане линије надлежности и одговорности?

Навести да ли постоји акт на основу којег се руководиоцима различитих нивоа лично додељује право, одговорност и надлежност за доношење одлука и остваривање резултата, од стране онога ко их је именовао и коме одговарају. Руководство треба да делегира овлашћења и одговорност на нивоу целе организације. Оно је одговорно за организовање овлашћења и одговорности међу различитим функцијама са циљем да се у разумној мери обезбеди уверавање да су пословне активности у складу са организационим циљевима.

4.13. Да ли је руководство организације успоставило и оценило одговарајуће линије извештавања унутар организације и према другим организацијама?

У складу са додељеним овлашћењима и одговорностима, у организацији се успоставља надзор и линије извештавања, како унутар тако и према другим организацијама о оствареним циљевима организације.

Одговор је ДА уколико је у организацији јасно успостављена линија извештавања имајући у виду да је потребно да сви запослени буду свесни својих дужности и одговорности, као и да знају меру у којој су они одговорни за активности и да о својим активностима извештавају више руководство.

4.14. Да ли је утврђена мисија и визија организације?

Уколико је одговор ДА, навести назив акта у коме је то дефинисано као и број и назив акта.

4.15. Да ли су дефинисани и усвојени стратешки циљеви?

Треба навести да ли постоји стратешки документ (документи) усвојен од стране надлежног органа, у коме су дефинисани стратешки циљеви корисника јавних средстава. Уколико постоји, навести назив, број и датум документа.

4.16. Да ли је усвојена кадровска политика?

Кадровска политика одражава очекивања о компетенцијама запослених неопходних за остваривање циљева. Ту се образлажу профили кадрова и разлози зашто су ти кадрови потребни. Предвиђају се будуће потребе и разматра могући професионални развој кадрова. У том смислу, потребно је навести документ којим се дефинише кадровска политика.

4.17. Да ли су утврђени нивои потребних знања и вештина за свако радно место?

Да ли је донет акт о унутрашњој организацији и систематизацији радних места са описом послова, бројем извршилаца са организационом шемом, условима у погледу стручне спреме, потребних вештина и радног стажа.

4.21. Да ли се проверавају квалификације, знања и претходно радно искуство кандидата за запослење?

Проверавање у овом смислу подразумева и валидност поднетих исправа (нпр. да ли су дипломе/сертификати издати од стране акредитованих институција).

4.24. Да ли руководство врши процену оптерећења којем су изложени запослени и прераспоређује прекомерно оптерећење како би се обезбедило да послови буду извршени у складу са циљевима организације?

Ако је одговор ДА, потребно је објаснити на који начин то руководство врши.

4.25. Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?

Редовно извештавање у овом смислу значи да ли је у оквиру организације успостављено извештавање руководства о достигнутом степену и даљем развоју система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије. То извештавање треба да је у писаној форми и може да укључи упитник за самооцењивање (попут упитника које је предложила Централна јединица за хармонизацију) и извештаје интерне ревизије, али и друге облике извештавања које је увела организација.

4.26. Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате ономе ко их је именовао или им пренео одговорност?

Навести да ли постоји акт на основу којег се руководиоцима различитих нивоа лично додељује право, одговорност и надлежност за доношење одлука и остваривање резултата, од стране онога ко их је именовао и коме одговарају.

5. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА:

Организација мора дефинисати јасне пословне циљеве који се могу мерити, идентификовати све ризике који могу угрозити остваривање тих циљева и утврдити адекватне мере за управљање ризицима. Организација мора имати јасно дефинисане циљеве који су међусобно повезани и усклађени са општом пословном стратегијом организације и њеним буџетом. Циљеви морају бити мерљиви, а руководиоци одговорни за представљање тих циљева свим запосленим.

5.1. Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

5.2. Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

5.3. Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, релевантни и временски ограничени?

Утврђивање циљева представља смернице за оно што организација треба да оствари и обезбеђује да сви учесници јасно знају шта се од њих очекује. Најбољи резултати се постижу ако су циљеви: конкретни – када наводе оно што би требало да се оствари; мерљиви – омогућују мерење остварених резултата; остварљиви – када се утврђени циљеви могуће реализовати; релевантни – када су повезани са ширим циљевима и њихово остваривање креира вредност; временски ограничени – када је дефинисан рок у коме треба остварити утврђене циљеве. „SMART“ – реч на енглеском значи мудар, паметан, а акроним „S.M.A.R.T.“ се састоји од енглеских речи „**Specific-Measurable-Achievable-Relevant-Timely**“ (Специфичан - Мерљив – Остварив –Релевантан - Временски дефинисан).

5.4. Да ли су руководиоци и запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе (записнике, годишње дискусије са запосленима, итд.).

5.5. Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са циљевима организације?

Да ли су за спровођење утврђених циљева, који проистичу из стратегија, акционих планова, закона и подзаконских аката, одређена потребна средства?

5.6. Да ли руководство дефинише циљеве екстерног извештавања који су у складу са релевантним законима и прописима, односно стандардима и оквирима релевантних екстерних организација?

Приликом оцењивања у вези са овим питањем потребно је пре свега водити рачуна коме су намењени одређени извештаји који се креирају. Циљеви екстерног извештавања морају бити усаглашени са законима, прописима, одговарајућим принципима (рачуноводственим принципима/стандардима у случају екстерног финансијског извештавања), стандардима релевантних екстерних организација. Ниво прецизности и тачности се прилагођава потребама корисника информација, а према критеријумима које дефинишу релевантне треће стране. Разликоваће се извештаји који се креирају за ширу јавност, медије, стручне и међународне организације и институције итд.

5.7. Да ли су циљеви организације усаглашени са одговарајућим законима и прописима?

Да ли постоје процедуре за праћење релевантне законске регулативе, односно механизми који обезбеђују да захтеви који су дефинисани законима и прописима буду инкорпорирани у циљеве организације (нпр. Закон о заштити животне средине може налагати да организација дефинише циљеве о смањивању емисије штетних материја, итд.).

5.8. Да ли се регистар ризика редовно ажурира, у складу са потребама организације?

Регистар ризика се мора редовно ажурирати, у складу са свим интерним и екстерним променама које утичу на организацију. У случају да је одговор ДА, навести акт којим се ово ажурирање налаже.

5.9. Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима и циљевима организације?

Ризици који утичу на остваривање циљева организације морају бити идентификовани и повезани са кључним пословним процесима. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

5.11. Да ли је извршена процена ризика?

Неопходно је проценити вероватноћу реализације свих ризика и њихове последице. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

5.13. Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?

Један од кључних задатака руководиоца јесте управљање ризицима, тако да би стратешки, али и оперативни ризици, требало да буду редовна тема разматрања на састанцима руководства.

5.16. Да ли организација има успостављене механизме за идентификацију и реаговање на ризике који су последица промена у екстерном окружењу (промена регулативе, тржишне промене итд.) односно интерној средини (промене у руководству, организационој структури, пословном моделу итд.)?

Чести узроци појаве ризика су промене у интерном и екстерном окружењу и у том смислу овде треба навести да ли постоји неки интерни акт или интерна правила (механизми) којима се омогућава идентификовање и реаговање у случају појаве ризика из интерног или екстерног окружења.

6. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ:

Контролне активности су писана правила и принципи, процедуре и друге мере које су успостављене ради остваривања циљева организације и свођења ризика на прихватљив ниво.

6.1. Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла, као и да ли су успостављени контролни механизми?

Све основне процедуре организације морају да буду у форми интерног акта (правилници, упутства, стандарди...) и доступне свим запосленима.

6.2. Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?

У писаним процедурама треба да буду уграђене контролне активности, које су засноване на процени ризика, са циљем да га умање.

6.3. Да ли писане процедуре садрже описе свих контролних активности?

Писане процедура и дијаграми морају укључити и преглед контролних тачака, односно описе контролних активности. Процеси морају бити дефинисани према одговарајућим критеријумима интерних контрола, као што су подела дужности, двоструки потписи, накнадне контроле, евидентирање одступања, континуитет посла, промене радних места уколико су ризична, или успостављање додатних контрола.

6.5. Ако због величине организације није могуће обезбедити услове из претходног питања, да ли постоје механизми којима се то надокнађује (нпр. појачана контрола или надзор)?

Уколико због недовољног броја запослених подела дужности није могућа, треба обезбедити неке друге контроле, као нпр. двоструко потписивање, накнадна контрола, контрола уз помоћ софтвера ако је то могуће итд.

6.6. Да ли у оквиру организације постоје поступци и правила којима је осигурана безбедност информација?

Уколико је одговор ДА, потребно је навести назив акта којим су дефинисана ова правила? Под информацијама се овде сматрају сви важни подаци или документи који чине неку информацију без обзира да ли су у електронском или неком другом облику.

6.7. Да ли је обезбеђено да искључиво овлашћене особе могу приступити материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције, итд.)?

Запослени морају користити шифре за приступ компјутерским програмима и редовно их мењати. Рад са документима мора бити у складу са прописима о чувању и обезбеђивању утврђеног нивоа поверљивости.

6.8. Да ли је организација успоставила контролне механизме у оквиру процедура које регулишу процесе прибављања, развоја и одржавања технолошке инфраструктуре?

Такве процедуре са контролним механизмима би требало да обезбеде сврсисходност технолошке инфраструктуре (ИТ система, итд), набавку одговарајуће опреме, њену поузданост током експлоатације и предвиђање неопходних унапређења у складу са новонасталим захтевима и ризицима.

7. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА:

Систем информација и комуникација омогућава прикупљање и размену информација како из интерних тако и из екстерних извора, које су потребне за управљање, спровођење и надзор над послом. Организација мора имати утврђене процедуре и безбедне опције за пренос информација и комуникацију у виду редовних и хитних састанака, извештаја радних група, прикупљање и управљање подацима, информације запослених о неправилностима итд. Поред тога, треба обезбедити комуникацију запослених са највишим нивоима, тако да запослени имају адекватне информације на располагању како би лакше обављали своје задатке.

7.7. Да ли је осигурана транспарентност и благовременост информација према екстерним заинтересованим странама (кључни документи су објављени на веб сајту и сл.)?

*екстерне заинтересоване стране - Појам екстерне заинтересоване стране у овом смислу представљају трећа лица/организације која су на неки начин заинтересована за рад организације. То могу бити: купци, добављачи, разна удружења, медији и др.

7.9. Да ли се анализирају постојеће процедуре и методе које се користе у екстерној комуникацији?

Потребно је с времена на време анализирати ефективност и ефикасност успостављене комуникације (нпр. у појединим случајевима је ефикасније комуникацију спроводити електронским путем).

8. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА:

Процес управљања ризицима, односно систем финансијског управљања и контроле, треба редовно пратити и оцењивати његову ефикасност и ефективност. На основу тога у послу организације и њеном окружењу треба спроводити неопходне промене. Основни задатак интерне ревизије јесте оцена функционисања система финансијског управљања и контроле, извештавање о слабостима и давање препорука за унапређење. Поред интерне ревизије, систем финансијског управљања и контроле може се пратити и кроз процес самооцењивања, као и подношење извештаја екстерним институцијама о евентуалним неправилностима, као и кроз друге врсте размене информација.

8.1. Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који му омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који је одговорно?

Навести да ли је у оквиру постојећег система информисања руководства јасно дефинисан механизам добијања редовних извештавања о функционисању система финансијског управљања и контроле.

8.2. Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?

Навести да ли је функција интерне ревизије организована у складу са захтевима из релевантних прописа.

8.5. Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке интерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

8.6. Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке екстерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

8.7. Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори?

Наведите да ли постоји лице задужено за праћење извршења препорука екстерних и интерних ревизора и за дефинисање мера које треба предузети, као и да ли се утврђују рокови за њихово спровођење?

8.9. Да ли је успостављена процедура која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у систему интерних контрола?

Наведите да ли је прописано кога треба обавестити у случају одсуства интерне контроле, неадекватности, односно када се постојеће контроле не примењују. Наведите у коментарима одговарајуће документе који потврђују вашу изјаву.

8.10. Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система за финансијско управљање и контролу? (Попуњавају само корисници јавних средстава који имају акциони план)

Навести да ли се сачињавају извештаји о реализацији активности предвиђених акционим планом и да ли се разматрају на највишем нивоу руковођења.

8.11. Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом? (Попуњавају само корисници јавних средстава који имају акциони план)

Уколико се спроводе, потребно је да наведете конкретне спроведене мере, односно да упутите на документа која такву тврдњу доказују. Уколико је одговор негативан, образложите га .

8.12. Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?

Руководилац корисника јавних средстава може да образује ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују вашу изјаву.

(заглавље корисника јавних средстава)

ГОДИШЊИ ИЗВЕШТАЈ О СИСТЕМУ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

за годину⁵⁴

ОПШТИ ДЕО

1. ОПШТИ ПОДАЦИ	
Подаци о кориснику јавних средстава	
Назив	
Адреса	
Web страница	
Јединствени број корисника јавних средстава (ЈБ КЈС) из Списка корисника јавних средстава Управе за трезор	
Укупан број систематизованих радних места предвиђен актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места на дан 31. децембар	
Укупан број запослених на дан 31. децембар	
Укупан износ планираних расхода и	

⁵⁴ Уписати годину за коју се подноси годишњи извештај

издатака за извештајни период (у динарима)	
Име, презиме и назив радног места/функције руководиоца корисника јавних средстава	
Подаци о руководиоцу задуженом за финансијско управљање и контролу	
Име и презиме	
Назив радног места	
Телефон	
E-mail	

2. УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	
2.1. Да ли је именован руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.2. Ако је одговор ДА, навести датум и број одлуке/решења:	
2.3. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.4. Да ли је основана радна група којом руководи руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу, и која ће се бавити питањима везаним за увођење и развој система финансијског управљања и контроле ?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.5. Ако је одговор ДА, навести датум, број и назив акта и састав радне групе:	
2.6. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.7. Да ли је донет акциони план за успостављање система за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.8. Ако је одговор ДА, навести датум и број акционог плана:	
2.9. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.10. Да ли су утврђени задаци лица задужених за финансијско управљање и контролу, радне групе, као и рокови за њихово извршење?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.11. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.12. Да ли се за успостављање система за финансијско управљање и контролу користи Приручник за финансијско управљање и контролу, који је урађен у оквиру пројекта "PIFC и IA - фаза 2. – Министарство финансија"?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.13. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.14. Да ли је сачињена мапа пословних процеса?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.15. Ако је одговор ДА, навести датум и број мапе пословних процеса (све верзије):	
2.16. Да ли се започело са пописом и описом пословних процеса? (попуњава се само уколико није сачињена мапа пословних процеса)	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.17. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.18. Навести најзначајније пословне процесе који нису прописани у писаном облику:	
2.19. Да ли је усвојена Стратегија управљања ризиком?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.20. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.21. Да ли је сачињен регистар ризика?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.22. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.23. Да ли су интерне контроле у пословним процесима успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.24. Ако је одговор НЕ, образложити:	

УПИТНИК ЗА САМООЦЕЊИВАЊЕ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ



ПИТАЊА		ДА	ДА – у највећем делу	ДА – делимично	НЕ – иницијално се уводе активности	НЕ	Уколико је одговор ДА, навести доказе; Уколико је одговор НЕ, укратко образложити
поени		5	4	3	2	1	
1. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ							
1)	Да ли постоји кодекс понашања на нивоу институције?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли постоји процедура која обезбеђује да су сви запослени упознати са кодексом понашања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли су сви запослени обавезни да поступају у складу са кодексом понашања, односно кодексом организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли се спроводе мере у случају непоштовања кодекса?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли је утврђена мисија и визија организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли су дефинисани и усвојени стратешки циљеве?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли су усвојени годишњи програми рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли су у годишњем програму рада дефинисани циљеви које организација треба да реализује током године?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли је усвојена кадровска политика (стратегија)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадровске политике ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли се кадровска политика прати?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли су утврђени нивои потребног знања и вештина за свако радно место?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14)	Да ли свако радно место има детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15)	Да ли се врши анализа потреба за обуком на годишњем нивоу за свако радно место?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16)	Да ли се води евиденција присуства обукама по запосленом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



17)	Да ли се врши анализа потреба за обукама из финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
18)	Да ли су руководиоци и запослени задужени за послове финансијског управљања и контроле присуствовали обукама из финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
19)	Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролних активности и интерне ревизије корисни, тј. да ли значајно доприносе остваривању циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
20)	Да ли се врши редовно ажурирање организационе структуре како би одражавала промене прописа и циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
21)	Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
22)	Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате ономе ко их је именовао или им пренео одговорност?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
23)	Да ли је успостављен ефективан, хијерархијски систем преноса овлашћења, у складу са нивоима руковођења?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ							
2. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА							
1)	Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, реални и временски ограничени?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли су руководиоци и запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са утврђеним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли је донета стратегија управљања ризицима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли је сачињен регистар ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли је одређено лице које је	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	одговорно за ажурирање регистра ризика?						
9)	Да ли се регистар ризика редовно ажурира, у складу са потребама организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли су ризици утврђени у односу на дефинисане циљеве организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли је извршена процена ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли руководиоци доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14)	Да ли ризици обухватају и ризике од преваре и корупције?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15)	Да ли је успостављен систем редовног извештавања руководиоца корисника јавних средстава о најзначајнијим ризицима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16)	Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА							
3. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ							
1)	Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављени контролни механизми?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли су детаљно прописане процедуре рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли писане процедуре садрже описе контролних активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су у писаним процедурама јасно дефинисана овлашћења, одговорности, рокови и контролни механизми за појединачне активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли су руководиоци и запослени упознати са процедурама рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршавање и	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



	евидентирање пословних промена (подела дужности)?						
8)	Да ли се радне процедуре и организационе шеме редовно ажурирају?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли је осигурано да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције...)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли постоје поступци и правила која гарантују сигурност ИТ система? (лозинке се редовно мењају, ограничен приступ ИТ подацима, итд.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ							
4. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА							
1)	Да ли систем информација и комуникација омогућава праћење остваривања утврђених циљева и спровођење ефикасног надзора над послом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је обезбеђен ефикасан и ефективан систем интерне писане, електронске и вербалне комуникације, који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли је успостављена процедура која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у контролама?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли је успостављен процес евидентирања грешака или жалби, тако да оне могу да се анализирају, утврде разлози и уклоне проблеми?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су у систем информација и комуникација уведене адекватне процедуре за умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података у случају губитка?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли су тестиране у пракси успостављене процедуре у систему информација и комуникација за умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података у случају губитка?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



7)	Да ли се редовно сачињавају извештаји за руководство (остваривање прихода, извршење финансијских и других планова, расположива средства, обавезе, потраживања...)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли руководиоци добијају информације о расположивим средствима за реализацију активности за које су надлежни?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли се на адекватан начин комуницира са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли су кључни пословни процеси (финансије, набавке, уговарање, управљање имовином, праћење капиталних пројеката, материјалне евиденције, кадрови и сл.) подржани ИТ системима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли су софтвери, који подржавају одређене повезане пословне процесе унутар организације, такође међусобно повезани?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли је осигурана транспарентност информација (кључни документи објављени на web сајту и сл.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли је запосленима омогућено да пријаве евентуалне неправилности и проблеме?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА							
5. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							
1)	Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који им омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који су одговорни?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли се редовно прати остваривање циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли се анализирају узроци евентуалног одступања од дефинисаних циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



5)	Да ли се дефинишу и примењују процедуре за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли су извештаји интерне и екстерне ревизије доступни запосленима у областима на које се извештај односи?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли постоје процедуре које прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							
УКУПНО							



КЉУЧНИ ПРОБЛЕМИ И СЛАБОСТИ У УСПОСТАВЉАЊУ И РАЗВОЈУ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:

4. По појединим елементима КОСО оквира (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникација, праћење/надзор и процена):
5. По појединим пословним процесима и активностима (нпр. јавне набавке, финансијски послови, надзор над органима у саставу, однос директних и индиректних буџетских корисника...)
6. Остало (нпр. проблеми са људским ресурсима, недовољна информисаност и посвећеност руководства, слаба примена преноса овлашћења и одговорности...)

ПЛАНИРАНЕ АКТИВНОСТИ ЗА ДАЉИ РАЗВОЈ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ УНУТАР ВАШЕГ ОРГАНА/ОРГАНИЗАЦИЈЕ:

ПРЕДЛОГ АКТИВНОСТИ ЗА СИСТЕМСКО УНАПРЕЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ (нпр. измена прописа, израда упутстава и алата, измене у извештавању...):

ПРЕДЛОГ ТЕМА ЗА ОБУКЕ ИЗ ОБЛАСТИ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:

(потпис руководиоца задуженог
за финансијско управљање и контролу)⁵⁵

(потпис руководиоца
корисника јавних средстава и печат)

⁵⁵ Не попуњавати у електронској форми

УПУТСТВО ЗА ПОПУЊАВАЊЕ УПИТНИКА (за одређена питања која захтевају појашњење)

1. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ:

Контролно окружење представља основу система интерне контроле. Подразумева „културу“ и својствено је сваком кориснику; дефинише целокупан однос запослених према утврђивању и остваривању циљева, управљању ризицима и интерним контролама, као и интерној ревизији. На контролно окружење утичу пре свега етичке вредности, лични и професионални интегритет свих запослених, писана правила и пракса везана за људске ресурсе, филозофија и начин рада, организациона структура (начин на који руководиоци додељују одговорности и овлашћења, као и утврђивање линија извештавања), став руководиоца и запослених према надзору.

а) Да ли постоји процедура која обезбеђује да су сви запослени упознати са кодексом понашања?

Одговор ДА је могућ уколико постоји интерни акт или друга писана смерница руководства која прописује обавезу да сваки запослени потпише пријем кодекса. Организација може увести кодекс за запослене на различите начине (нпр. организовање обавезних семинара). Наведите одговарајуће документе који поткрепљују вашу тврдњу у коментарима.

б) Да ли су сви запослени обавезни да поступају у складу са кодексом понашања, односно кодексом организације?

Само увођење кодекса није довољно јер запослени треба да се потписом обавезу да ће поступати у складу са кодексом.

в) Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?

Треба навести да ли постоје правила дефинисана у оквиру неког екстерног или интерног акта, и уколико постоје, треба навести назив, број и датум документа.

г) Да ли постоје дефинисани и усвојени стратешки циљеви?

Треба навести да ли постоји стратешки документ (документи) усвојен од стране надлежног органа, у коме су дефинисани стратешки циљеви корисника јавних средстава. Уколико постоји, навести назив, број и датум стратешког документа.

д) Да ли постоји усвојена кадровска политику (стратегија)?

Треба навести да ли је донет стратешки кадровски план који обухвата извештајни период и наведите одговарајућу документацију која потврђује ваше тврдње.

ђ) Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадровске политике?

Треба утврдити критеријуме за мерење циљева наведених у кадровским политикама, помоћу којих ће се проценити ефикасност (ефикасност је степен остваривања циљева). Треба навести одговарајућу документацију која потврђује ваше тврдње у коментарима.

е) Да ли се кадровска политика прати?

Уколико се прати наведите на који начин се то чини.

ж) Да ли су утврђени нивои потребног знања и вештина за свако радно место?

Да ли је донет акт о унутрашњој организацији и систематизацији радних места са описом послова, бројем извршилаца са организационом шемом, условима у погледу стручне спреме, потребних вештина и радног стажа, руководиоцима са посебним овлашћењима, распоредом послова, планирања рада и друга питања у вези са организацијом рада.

з) Да ли свако радно место има детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?

Да ли у оквиру акта којим се уређује унутрашња организација и систематизација радних места запослених, постоји детаљан опис послова, овлашћења и одговорности за свако радно место?

и) Да ли се врши анализа потреба за обуком на годишњем нивоу за свако радно место?

Да ли упоређујете знања и вештине којима располажу извршиоци са потребним знањем и вештинама прописаним систематизацијом и на основу резултата утврђујете потребе за обуком?

ј) Да ли се врши анализа потреба за обукама из финансијског управљања и контроле?

Да ли анализираете потребе запослених, који се баве увођењем и развојем система финансијског управљања и контроле, за обукама из области финансијског управљања и контроле?

к) Да ли су руководиоци и запослени задужени за послове финансијског управљања и контроле присуствовали обукама из финансијског управљања и контроле?

Уколико су руководиоци и релевантни запослени у претходном периоду присуствовали обукама из области финансијског управљања и контроле, потребно је навести назив, организатора и трајање похађаних обука, а уколико нису, морај се дати образложење.

л) Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролних активности и интерне ревизије корисни, тј. да ли значајно доприносе остваривању циљева? Одговор на ово питање има дозу субјективности: прве три могућности (колоне са одговорима ДА), нуде различит степен уверености, док друге две колоне (са одговорима НЕ), значе да руководилац није уверен у корист ових процеса, са 2 могућа нивоа негативних одговора.

љ) Да ли се врши редовно ажурирање организационе структуре како би одражавала промене прописа и циљева организације?

Потребно је навести да ли се акти којима се дефинише организациона структура ажурирају у складу са променама унутар и ван организације, као што су: прописи, уговори, стратегије, политике, стратешки планови и циљеви организације, односно да ли постоји уређени механизам за наведено усклађивање.

м) Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?

Редовно извештавање у писаној форми може да укључи упитник за самооцењивање и извештаје интерне ревизије, али и друге облике извештавања које је увела организација. Обавеза редовног извештавања мора бити дефинисана у писаној форми.

н) Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате ономе ко их је именовоа или им пренео одговорност?

Навести да ли постоји акт на основу којег се руководиоцима различитих нивоа лично додељује право, одговорност и надлежност за доношење одлука и остваривање резултата, од стране онога ко их је именовоа и коме одговарају.

њ) Да ли је успостављен ефективан, хијерархијски систем преноса овлашћења, у складу са нивоима руковођења?

Навести да ли постоји акт којим је дефинисано на који ниво руковођења унутар организације се може пренети одређена врста овлашћења.

2. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА:

Организација мора дефинисати јасне пословне циљеве који се могу мерити, идентификовати све ризике који могу угрозити остваривање тих циљева и утврдити адекватне мере за управљање ризицима. Организација мора имати јасно дефинисане циљеве који су међусобно повезани и усклађени са општом пословном стратегијом организације и њеним буџетом. Циљеви морају бити мерљиви, а руководиоци одговорни за представљање тих циљева свим запосленим.

а) Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

б) Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

в) Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, реални и временски ограничени?

Утврђивање циљева представља смернице за оно што организација треба да оствари и обезбеђује да сви учесници јасно знају шта се од њих очекује. Најбољи резултати се постижу ако су циљеви: конкретни – када наводе оно што треба да се оствари, мерљиви – омогућују мерење остварених резултата, остварљиви – када се утврђени циљеви могуће реализовати, реални – када је реално остварити циљеве са ресурсима са којима располажете, временски ограничени – када је дефинисан рок у коме треба остварите утврђене циљеве.

г) Да ли су запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе (записнике, годишње дискусије са запосленима, итд.).

д) Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са циљевима организације?

Да ли су за спровођење утврђених циљева, који проистичу из стратегија, акционих планова, закона и подзаконских аката, одређена потребна средства?

ђ) Да ли је донета стратегија управљања ризицима?

Свака организација мора да припреми сопствену стратегију управљања ризицима, која ће утврдити оквир за идентификовање ризика, њихову процену, решавање, извештавање и праћење. Сврха управљања ризицима је да пружи разумно уверавање да ће организација остварити своје циљеве. Стратегија управљања ризицима мора бити усвојена на одговарајућем нивоу руковођења, односно од стране надлежног органа

е) Да ли је сачињен регистар ризика?

Регистар ризика је документ који пружа организацији кључне информације о ризицима и лицима одговорним за управљање ризицима.

ж) Да ли је одређено лице које је одговорно за ажурирање регистра ризика?

Регистар ризика се мора редовно ажурирати, у складу са свим интерним и екстерним променама које утичу на организацију, а како би се ова активност ефикасно спроводила, потребно је одредити одговорно лице.

з) Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима и циљевима организације?

Ризици који утичу на остваривање циљева организације морају бити идентификовани и повезани са кључним пословним процесима. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

и) Да ли је извршена процена ризика?

Мора се проценити могућност реализовања свих ризика и њихове последице. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

ј) Да ли руководиоци доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика?

Потребно је сачинити стратегију управљања ризиком и одредити лица одговорна за доношење одлука, односно предузимање мера за управљање ризиком.

к) Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?

Један од кључних задатака руководиоца јесте управљање ризицима, тако да како стратешки, тако и оперативни ризици, треба да буду редовна тема разматрања на састанцима руководства.

3. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ:

Контролне активности су писана правила и принципи, процедуре и друге мере које су успостављене ради остваривања циљева организације ради свођења ризика на прихватљив ниво.

а) Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављени контролни механизми?

Све основне процедуре организације морају да буду у форми интерног акта (правилници, упутства, стандарди...) и доступне свим запосленима.

б) Да ли су детаљно прописане процедуре рада (наведите акт)?

Правилник о организацији и систематизацији радних места није довољан. Свако радно место мора бити обухваћено посебном процедуром рада (опис послова и дужности) која је саставни део процеса, и која је наведена у дијаграму у којем су приказани претходни и накнадни процеси и документација.

в) Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?

У писаним процедурама треба да буду уграђене контролне активности, које су засноване на процени ризика, са циљем да га умање.

г) Да ли писане процедуре садрже описе контролних активности?

Писане процедура и дијаграми морају укључити и преглед контролних тачака, односно описе контролних активности. Процеси морају бити дефинисани према одговарајућим критеријумима интерних контрола, као што су подела дужности, двоструки потписи, накнадне контроле, евидентирање одступања, континуитет посла, промене радних места уколико су ризична или успостављање додатних контрола.

д) Да ли су руководиоци и запослени упознати са процедурама рада?

Навести на који начин су запослени упознати са процедурама рада и како се то доказује (потврда о пријему документа-процедуре).

ђ) Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословне промене (подела дужности)?

Уколико због недовољног броја запослених подела дужности није могућа, треба обезбедити неке друге контроле, као нпр. двоструко потписивање, накнадна контрола ...

е) Да ли се радне процедуре и организационе шеме редовно ажурирају?

Унутар организације, мора да постоји процедура која обезбеђује ажурирање процедура и организационе шеме и усаглашеност са законима и прописима. Свим запосленим на које се процедуре односе морају се доставити ажуриране процедуре. Као доказ, потребно је навести датуме ажурирања.

ж) Да ли је осигурано да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције...)?

Запослени морају користити шифре за приступ компјутерским програмима и редовно их мењати. Рад са документима мора бити у складу са прописима о чувању и обезбеђивању утврђеног нивоа поверљивости.

4. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА:

Систем информација и комуникација омогућава прикупљање и размену информација како из интерних тако и из екстерних извора, које су потребне за управљање, спровођење и надзор над послом. Организација мора имати утврђене процедуре и безбедне опције за пренос информација и комуникацију у виду редовних и хитних састанака, извештаја радних група, прикупљање и управљање подацима, информације запослених о неправилностима итд. Поред тога, треба обезбедити комуникацију запослених са највишим нивоима, тако да запослени имају адекватне информације на располагању како би лакше обављали своје задатке.

За питања везана за информације и комуникацију, нису потребна додатна објашњења.

Наведите у коментарима одговарајуће документе који потврђују вашу изјаву, односно образложите негативан одговор.

5. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА:

Процес управљања ризицима, односно систем финансијског управљања и контроле, треба редовно пратити и оцењивати његову ефикасност и ефективност. На основу тога у послу организације и њеном окружењу треба спроводити неопходне промене. Основни задатак интерне ревизије јесте оцена функционисања система финансијског управљања и контроле, извештавање о слабостима и давање препорука за унапређење. Поред интерне ревизије, систем финансијског управљања и контроле може се пратити и кроз процес само-оцењивања, као и подношење извештаја екстерним институцијама о евентуалним неправилностима, као и кроз друге врсте размене информација.

а) Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који им омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који су одговорни?

Навести да ли је у оквиру постојећег система информисања руководства јасно дефинисан механизам добијања редовних извештавања о функционисању система финансијског управљања и контроле.

б) Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?

Навести да ли је функција интерне ревизије организована у складу са захтевима из релевантних прописа.

в) Да ли су дефинисане процедуре за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена)?

Контроле су ефикасне ако се спроводе конзистентно и континуирано. Организација мора успоставити процедуре које су основа за добијање информација о активностима интерне контроле.

г) Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке интерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

д) Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке екстерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

ђ) Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори за унапређење система финансијског управљања и контрола?

Наведите да ли постоји лице задужено за праћење извршења препорука екстерних и интерних ревизора, и за дефинисање мера које треба предузети, и да ли се утврђују рокови за њихово спровођење?

е) Да ли постоје процедуре која прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола?

Наведите да ли је прописано кога треба обавестити у случају одсуства интерне контроле, неадекватности, односно када се постојеће контроле не примењују. Наведите у коментарима одговарајуће документе који потврђују вашу изјаву.

ж) Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система за финансијско управљање и контролу?

Навести да ли се сачињавају извештаји о реализацији активности предвиђених акционим планом и да ли се разматрају на највишем нивоу руковођења.

з) Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?

Уколико се спроводе, потребно је да наведете конкретне спроведене мере, односно да упутите на документа која такву тврдњу доказују. Уколико је одговор негативан, образложите га .



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

и) Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?

Руководилац корисника јавних средстава може да образује ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују вашу изјаву.

АНЕКС 12 ПРАКТИЧНИ КОРАЦИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ У ОРГАНИЗАЦИЈАМА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

НАЈЧЕШЋЕ ПОСТАВЉАНА ПИТАЊА У ВЕЗИ СА УСПОСТАВЉАЊЕМ СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Ко доноси одлуку о успостављању система интерне контроле у организацији?

За успостављање и развој система интерне контроле (у даљем тексту: „систем ИК“) потребна је јасна одлука руководства, која се, према потреби, повезује са представљањем кључних принципа система ИК телима за надзор у оквиру организације.

Где се примењује систем интерне контроле?

Систем интерне контроле се примењује на све активности организације, без обзира на то да ли се ради о финансијским или нефинансијским активностима.

Овај систем подржава правилно доношење одлука, узимајући у обзир ризике који угрожавају остварење циљева организације и свдећи те ризике на прихватљив ниво сповођењем исплативих интерних контрола.

Шта треба узети у обзир у процесу успостављања односно развоја система интерне контроле?

Законодавни оквир (законе, подзаконске акте), постојеће и планиране уговоре између организације и трећих страна (препоручљиво је спровести анализу расхода повезаних са тим уговорима као и анализу органичења и уговорних обавеза, стандарда које је потребно испунити за успостављање надзора, интерне контроле и управљања учинком у складу са осталим захтевима).

Да ли организација може да изостави неку од компоненти интерне контроле (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација и активности праћења)?

Свих пет компоненти интерне контроле су међусобно повезане и морају да буду присутне на свим нивоима у организацији. Руководство организације може да одлучује о нивоу детаљности примене појединачних принципа који чине сваку компоненту, обично у зависности од резултата анализе. У којој мери ће свака од компоненти бити спроведена зависиће од величине и комплексности организације, врсте делатности/активности, филозофије и културе управљања у организацији.

Како обезбедити да свака од компоненти система интерне контроле буде адекватно заступљена у успостављеном систему?

Свака компонента састоји се од неколико принципа. Применом ових принципа обезбеђује се разумна увереност да је систем интерне контроле у организацији правилно успостављен. Појединачни принципи детаљно прописују поступање сваке организационе јединице. Практично, одредбе контролног окружења прописују како ће систем бити организован, како ће се њиме руководити и како ће се он контролисати / оцењивати.

Колико се често спроводе оцене односно евалуације система интерне контроле и ко може да их спроводи?

Препоручљиво је да се преглед система интерне контроле врши једном у три године и у случајевима када се у уводе велике и значајне промене у екстерном и интерном окружењу организације, како би се организација уверила да је систем интерне контроле и даље у складу са стандардним принципима.

Преглед квалитета интерне контроле може се обављати користећи интерне ресурсе организације:

- посебна независна организациона јединица која ће поступати у складу са овлашћењима која јој је доделила управа,
- јединица за интерну ревизију (као елемент ревизије система) или
- квалификовани екстерни оцењивачи.

Руководство организације такође може да поднесе захтев Централној јединици за хармонизацију Министарства финансија да она обави сагледавање квалитета организације или да подржи интерно сагледавање квалитета интензивним саветовањем, с тим што треба имати у виду да ова алтернатива, због ограничених људских ресурса ЦЈХ, захтева највише времена и да није много флексибилна.

ПРИМЕР УСПОСТАВЉАЊА СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ У ОРГАНИЗАЦИЈИ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ КОЈА ЈЕ ЗАДУЖЕНА ЗА ДОДЕЛУ СУБВЕНЦИЈА И БЕСПОВРАТНИХ СРЕДСТАВА

Оквир интерне контроле треба да буде заснован на свих пет компоненти. Следи неколико практичних савета за успостављање система који треба да има, као минимум, следеће елементе:

1. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ

- јасну и ажурирану организациону структуру и статут
- функцију или тело за надзор у складу са одговарајућим законом, укључујући и успостављене линије извештавања и одговарајућа овлашћења и надлежности
- да обезбеди запошљавање стручних и поузданих извршилаца и механизме за професионални развој који су неопходни да би се задржали квалитетни кадрови
- етички кодекс (кодекс понашања) који треба да буде усвојен и са којим треба да су упознати сви запослени
 - *утврђују се интегритет и етичке вредности и сви запослени на свим нивоима организације су упознати са истима и разумеју их, укључујући тела која врше поверене послове, пружаоци услуга и корисници*
 - *представљају се примери пропуста / одступања*
 - *успостављени су процеси да би се утврдило да ли појединци или организационе јединице поступају у складу са очекиваним стандардима понашања и да би се благовремено решила одступања*
 - *потребно је увести посебне линије за извештавање, односно пријављивање одступања од утврђених стандарда за програме доделе субвенција / бесповратних средстава*
- дефинисати описе послова, пословне процесе, додељена задужења, делегирана овлашћења запосленима, као и процедуре за подносиоце захтева и кориснике у писаној форми, и то:
 - *јасне критеријуме за доделу субвенција и грантова*
 - *рокове за пријем захтева, обрасце за пријаву и списак анекса (документација која се прилаже уз захтев) учинити доступним јавности*

- у уговору са корисником утврђују се рокови за подношење извештаја, као и сарджај и обим извештаја који се подноси организацији, и утврђује се протокол за повраћај утрошених средстава у случају када су непрописно утрошена;
- утврђује се расподела задужења и усваја у писаној форми (није дозвољена кумулација овлашћења код функција ауторизације, исплате средстава и рачуноводства, планови замене морају да буду јасни и овај принцип се строго примењује); још једна опција је увођење ротације за осетљиве позиције ради смањења потенцијалних ризика;
- јачање одговорности да би службеници и функционери у складу са својим мандатом сносили одговорност за остваривање циљева организације / организационе јединице:
 - утврдити индикаторе за програме субвенција да би се пратио напредак и по потреби предузеле мере ради остварења циљева програма.

2. ПРОЦЕНА РИЗИКА

- мисија и визија организације је дефинисана у складу са циљевима организације и циљевима појединачних организационих јединица, а такође су дефинисани и циљеви програмâ субвенција
- идентификовани су ризици који угрожавају остварење циљева, утврђени су процеси за праћење (мониторинг)
- руководство утврђује толеранцију у погледу ризика као и ниво материјалности ради усвајања контролних процедура
- утврђују се циљеви и показатељи успешности (учинка) да би се омогућило праћење напретка ка њиховом остварењу
- идентификација и процена ризика се уграђују у стандардне пословне процесе организације
- идентификују се потенцијални ризици у процесима одобравања захтева, спровођења пројеката / коришћења бесповратних средстава ради примене превентивних мера
- разматрање ризика од преваре
 - доступни су транспарентни трагови ревизије ради оцењивања захтева, као и контрола и праћење имплементације пројекта / извршења уговора
 - усвојене су и предочене мере за спречавање преварних радњи
 - утврђене су посебне линије извештавања за случај преваре
 - уведен је појачани надзор над осетљивим функцијама (ауторизација, контроле на лицу места, извршење платних трансакција)
- редовно се спроводи оцењивање значајних промена у окружењу организације.

3. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ

- развијене су контролне активности које доприносе свођењу ризика по остварење циљева на прихватљив ниво
- успостављене су и детаљно описане контролне активности код доделе субвенција и бесповратних средстава, као кључни елемент писаних процедура организације, поред осталог:
 - контрола критеријума за доделу средстава
 - контрола потпуности захтева
 - контроле на лицу места (дефинишу се правила за провере на лицу места и утврђују се и у уговору који се потписује са корисницима)
 - контрола индикатора праћења (мониторинга)
- код успостављања контролних активности, руководство разматра расподелу дужности ради пружања уверености да су дужности на одговарајући начин расподељене међу службеницима ради смањења потенцијалних ризика

- успостављање општих контролних активности за контролу информационих система и технологија (ИТ)
 - *увођење ИТ апликација/система за пријем и оцењивање захтева за грантове/субвенције могло би да подржи транспарентност ревизорског трага у систему доделе грантова*
 - *обезбеђивање аутоматизованог праћења имплементације грантова/пројеката, доступног јавности*
- оцењивање ефеката и евалуација програмâ за доделу средстава, као и закона и других „непотрошачких“ активности оцењују се и евалуирају како би се установила успешност (учинак) програмâ за доделу субвенција / грантова и анализирале опције и повезани ефекти на нове иницијативе

4. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА

- идентификују се информације које су потребне да би се подржали пословни процеси и остварење циљева организације
- информације и релевантни подаци из интерних и екстерних извора обрађују се у постојећим информационим системима, у складу са правилима о безбедности ИТ система и заштити података и у складу са процедурама за управљање документима
- успоставља се систем интерне комуникације ради праћења и саопштавања напретка у остварењу циљева организације, предузетих или планираних мера и остварених резултата
- дефинисати систем за превенцију одступања од утврђених циљева
 - *за пројекте / уговоре о додели субвенција, систем праћења служи као основни механизам за превенцију одступања од утврђених циљева*
- успоставити одвојене линије комуникације за узбуњиваче (односно за пријаву превара)
 - *успоставити посебне (и заштићене) емејл адресе и бројеви телефона за подносице захтева, кориснике и друге заинтересоване стране, да би се обезбедила транспарентна комуникација и извештавање о преварним и другим незаконитим радњама*
- успостављају се принципи и линије екстерне комуникације ради обезбеђивања транспарентних и ажурних информација трећим странама (министарствима, пружаоцима услуга, надзорним телима), укључујући комуникације о систему интерне контроле и значајним променама овог система
 - *за грантове, пројекте и субвенције јавно се обелодањују поуздане и редовне информације о имплементацији програмâ субвенција како би се кључним актерима и јавности омогућило праћење и надзор коришћења јавних буџетских средстава*

5. ПРАЋЕЊЕ (МОНИТОРИНГ)

- компоненте интерне контроле ће се пратити и процењивати, како би се утврдило да ли постоје слабости, кроз сталне или посебне оцене система интерне контроле, попут:
 - сталне оцене (засноване на процени ризика или периодичне) које се уграђују у стандардне пословне процесе
 - посебне оцене ради сагледавања (значајних екстерних или интерних) промена које су се десиле у контролном окружењу
 - *посебан процес или систем праћења се успоставља за имплементацију програмâ субвенција / грантова*
- независна јединица интерне контроле спроводи редовне посебне оцене како би вишем руководству пружила независни преглед система интерне контроле



- *планови интерне ревизије треба да обухвате и ревизије програмâ субвенција / грантова и извршења платних трансакција у оквиру ових програмâ, укључујући и функционисање рачуноводствених система*
- за послове праћења се именују службеници који поседују адекватне квалификације и искуство
- надлежна лица односно тело за надзор се благовремено обавештавају о недостацима како би могли правовремено да предузму корективне мере