



КОМОРА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА СРБИЈЕ
БЕОГРАД, Хајдук Вељков венац 4 - 6
☎: 011/3615 - 371; 3622 - 523
E-mail: kzus@mts.rs

БЕСПЛАТАН ПРИМЕРАК

Б и л т е н

Саветовање

Златибор, 24., 25. и 26. јун 2015. године

Година XV - Број 3/2015.	Тираж 450 примерака
--------------------------	---------------------

Београд, јун 2015. године

С а д р ж а ј

Р.б.	Н а з и в	Стр.
I	ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ У ПОСЛОВНИМ ПРОЦЕСИМА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА	1
II	КЉУЧНИ НАЛАЗИ У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛНОСТИ ПОСЛОВАЊА РФЗО-а И КОРИСНИКА СРЕДСТАВА РФЗО-а	13
III	РЕФОРМА ЈАВНЕ УПРАВЕ	48
IV	ИНТЕГРИСАНИ СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ (ПИФЦ)	62
V	БУЏЕТСКО РАЧУНОВОДСТВО У СКЛАДУ СА ЗАКОНСКОМ И ИНТЕРНОМ РЕГУЛАТИВОМ И САСТАВЉАЊЕ ПЕРИОДИЧНОГ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА ЗА ПЕРИОД ЈАНУАР-ЈУН 2015. ГОДИНЕ ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА	63

Љубинко Станојевић, дипл. ецц
ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ У ПОСЛОВНИМ ПРОЦЕСИМА
ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА

1. УВОД

Систем финансијског управљања и контроле је последњих неколико година значајно развијен у здравственим установама, судећи по чињеници да сваке године подносе Министарству финансија све више својих Годишњих извештаја о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле. Упоређивањем 2013. године, када је 46 здравствених установа доставило своје извештаје, март 2014.г. доставило је њих 58, а са 31. мартом 2015., када је од укупно 346 здравствених установа – које, као и остали корисници јавних средстава, примењују Закон о буџетском систему и подлежу обавези подношења Годишњег извештаја о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле, доставило је њих 68. Здравствене установе које су доставиле извештаје за 2014.год. располажу јавним средствима у износу од 100,508,015,196.00.- динара.

Почев од јуна 2013. године, када је представљен „Водич за практичну примену мапе пословних процеса и регистра ризика у здравственој установи“, преко „Водича за самопроцену система интерне контроле у здравственој установи“ и „Практичног примера попуњених образаца из Упутства за попуњавање образаца за писане процедуре за здравствене установе“, до „Контролних активности у обрасцима за писане процедуре здравствених установа“ из децембра 2014. године, обрађене су специфичне теме и алати везани за процес спровођења и развоја система финансијског управљања и контроле у здравственим установама.

Међутим, иако су наведене теме и алати - обрасци детаљно обрађени, у пракси појединих здравствених установа још увек постоје нејасноће и недоумице око врсте и обима процеса, на које треба применити поменуте обрасце. Стога овим написом ближе обрађујемо дефиницију, врсте и обим пословног процеса, у коме треба применити контролне активности и начин управљања ризиком, уз конкретне примере пословних процеса и границе њиховог обима – обухвата. Надамо се да ћемо на овај начин олакшати радним групама и другим лицима у здравственим установама, одређеним за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, рад са предложеним алатима и обрасцима, односно документовање пословних процеса и припрему ревизорских трагова.

2. ДЕФИНИЦИЈА, ВРСТЕ И ОБИМ ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА У ЗДРАВСТВЕНИМ УСТАНОВАМА

Као најширу дефиницију пословног процеса, коју користимо у процесу спровођења и развоја система финансијског управљања и контроле, можемо одредити да је то група логички повезаних активности које, када их изводе запослени у здравственој установи, коришћењем расположивих ресурса организације, производе дефинитивне резултате, односно кроз серију активности трансформишу улазне елементе и ресурсе у производ или услугу (резултат, односно исход). За ову дефиницију, такође је битан «Власник процеса», односно особа запослена у здравственој установи, која је одговорна за пословни процес.

Ресурси у процесу могу бити: материјал, капитал, људски ресурси, документација и информације, које процес прима и на њима ради, са циљем да их трансформише у резултат.

Пословни процеси представљају низ активности, повезаних ради остваривања унапред одређених пословних циљева. Резултат у процесу су ствари или информације, које процес трансформише у корист купца/клијента, односно ради коришћења као улазни елемент у неком каснијем процесу, односно активности.

Границе пословног процеса представљају логичан почетак и крај сваког процеса.

Границе пословног процеса обично одређују:

- шта је укључено у процес;
- шта је искључено из процеса;
- изворе улазних елемената за процес (ресурсе);
- место резултата - исхода процеса.

2.1.Ток процеса у односу на функционалну класификацију

Пословни процеси једне организације (здравствене установе) су обично, у већини случајева, другачији од функционалних организационих делова. Процес неће нужно бити ограничен или се односи само на један функционални организациони део здравствене установе, већ најчешће обухвата више од једног функционалног организационог дела у организацији - здравственој установи.

• Пример 1.: процес прикупљања прихода од партиципације, који укључује финансије, рачуноводство и све организационе делове који долазе у непосредан контакт са пацијентима.

Пример 2.: процес пријема медицинског репроматеријала, који се простире на складиште, производњу и одељење за контролу квалитета.

2.2. Главни пословни процеси

Свака организација се састоји од више процеса. Типично, ови процеси су подељени у три категорије :

- Извршни процеси,
- Оперативни процеси,
- Процеси подршке.

Извршни процеси дефинишу и надгледају стратешка питања и активности, неопходне за постизање претходно дефинисаних циљева организације (здравствене установе) , као што су планирање, буџетирање или управљање.

Оперативни процеси - Ово је група повезаних активности, које су део основних (базичних) активности организације, као што је пружање прве помоћи (болнице), процес наплате (успешност), одржавање опреме, јавне набавке итд.

Процеси подршке - Ово су процеси који подупиру извршне и оперативне процесе као што су рачуноводство, кадровска служба, служба обрачуна плата и група за информационо комуникационе технологије (ИКТ).

2.2.1. Оперативни процес

Пример: Набавка

Сврха процеса набавке је управљање процедуром набавке робе. Циљ је набавити оптималну количину добара - услуга по најбољој цени, у одговарајућем тренутку. Сваки пословни процес подразумева логичан ток активности у њему. Сваки главни процес може бити подељен у неколико потпроцеса . Различите компоненте сваког процеса су: улазни елементи, ток процеса и резултат – исход.

У потпроцесу: покретање набавке - улазни елемент је планирање набавке. Активности потпроцеса могу бити: захтев за набавку, избор добављача и упућивање поруџбенице. Резултат – исход овог потпроцеса је: поруџбеница за одређено добро.

Потпроцес: пријем добара

Сврха: Прибавити пријемницу за наручену количину, узимајући у обзир квалитет и време наведено за испоруку добављача. У потпроцесу за пријем добара улазни елемент је поруџбеница (из претходног потпроцеса). Активности потпроцеса за пријем добара биле би, на пример: пријем порученог добра - робе, пребројавање, тестирање квалитета, евидентирање примљене робе;

Резултат – исход: евидентирање порученог добра у листи залиха.

Потпроцес: плаћање добављачима

Сврха: Извршити плаћања само за примљена добра- робу и извршене услуге.

Често се може десити да ће излаз из једног процеса бити улаз другог процеса, што се можемо приказати на примеру наруџбенице, која представља излаз из потпроцеса за покретање набавке и улаз у пријемни потпроцес. У потпроцесу «Плаћање добављачима» улазни елемент је пријемница и фактура. Активности потпроцеса су: повезивање фактуре и пријемнице, одобравање надлежног лица за плаћање, припрема и реализација плаћања, ажурирање у рачуноводству спроведених пословних промена.

Резултат – исход: плаћање неспорних обавеза према добављачима.

2.3. Пословни процес – разумевање процеса

Да би заиста разумели и оценили одређени пословни процес у организацији, радне групе и друга лица у здравственим установама, одређена за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, увек треба да поставе следећа питања:

- Какав је обим пословног процеса?
- Шта су релевантни кључни циљеви и пословни ризици у оквиру тог пословног процеса?
- Који су главни и под-процеси у пословном процесу?
- Шта су кључне активности у оквиру сваког процеса, како се релевантне информације иницирају, одобравају, евидентирају и о њима извештава?
- Где процес почиње, а где се завршава?
- Какав је резултат – исход пословног процеса?

У том смислу користан алат, за запослене који поседују потребне вештине, може бити техника: „дијаграм тока (*FlowChart*)“, који представља графички приказ:

- улазних елемената,
- тока трансакције,
- контролних тачака, односно места контролних активности и
- резултата процеса.

Коришћењем напред описаних техника и алата, радне групе и друга лица у здравственим установама, одређена за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, треба да:

- Разумеју значење и ток пословних процеса у здравственим установама;
- направе разлику између основног процеса, важног процеса, под-процеса, и активности;
- Разумеју главне пословне процесе у здравственим установама ;
- Утврде различите компоненте пословног процеса;
- Разумеју документацију везану за различите процесе и њен значај;
- разумеју и у пракси примене концепт финансијског управљања и контроле;
- схвате улогу и одговорност интерне контроле у својој организацији,
- унапреде концепт интерне контроле и начин процене и управљања ризицима у својим организацијама – здравственим установама.

3. ПРИМЕРИ ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА И МЕЂУСОБНЕ ГРАНИЦЕ

Примарни циљ радне групе и других лица у здравственим установама, одређених за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле је да прикажу пословне процесе на нивоу целе организације и припреме листу „организационих јединица“, односно свих јединица које ће бити предмет процене ризика. Ова листа треба да укључи све оперативне, административне, финансијске и пословне области, односно пословне процесе. Не постоји најбољи метод који се може применити у овом процесу деобе организације. Може бити практично да сегментација укључи комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности и посебних система подршке.

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

Одлучујући фактори могу обухватити:

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

Овај процес подразумева набрајање (списак) и опис свих процеса у здравственој установи. Приказивање процеса организацији пружа комплетну слику начина на који се остварују њени пословни циљеви. Сви процеси у оквиру организације треба да буду предмет периодичних прегледа, како би руководство потврдило да ли су ефективни, ефикасни и да ли остварују очекиване резултате. Многи процеси у организацији су повезани, те и то треба прегледати како би руководство потврдило да у овим везама нема дуплирања активности и контрола. 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: зараде, набавка, рачуноводство, програмирање буџета.

Када радна група и друга лица у здравственим установама, одређена за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле припреми списак јединица/процеса у организацији, треба га документовати, коришћењем обрасца «Листа Пословних процеса», који је представљен у поменутом „Упутству за попуњавање образаца за писане процедуре“.

3.1. Припрема документације о пословном процесу

3.1.1. Дефиниција

Документација о пословном процесу представља алатку за руководство, која с једне стране омогућава праћење одређеног процеса од почетка до краја, а с друге стране праћење процеса кроз одељења у организацији, а где је то могуће и између организације и осталих органа, који су ван структуре здравствених установа. Поред тога, „траг“ за ревизију омогућава поновно представљање свих појединачних трансакција и послова спроведених у оквиру одређеног процеса, као и верификовање ових трансакција и послова.

Сврха: Општа сврха документације о пословном процесу јесте да руководству помогне у процени адекватности функционисања система финансијског управљања и контроле, као и уклањању свих недостатака, преклапања или дуплирања између организационих јединица и/или других органа током спровођења пословног процеса у здравственим установама. Документацију о пословном процесу припрема руководство и обухвата, као минимум, основне процесе који упућују на спровођење активности, програма и пројеката у здравственим установама.

Документација о пословном процесу руководству пружа јасну слику:

- обима и граница пословног процеса,
- циљева ових процеса,
- релевантних јединица у здравственим установама и органа ван ње,
- активности у оквиру процеса,
- временског оквира за спровођење активности у оквиру процеса,
- потенцијалних недостатака контроле и/или преклапања контрола и

- законских, финансијских и других докумената, који регулишу и подржавају активности у оквиру процеса.

Руководство користи документацију о пословном процесу као алатку за процену адекватности функционисања система финансијског управљања и контрола, уклањање потенцијалних недостатака у процесима, као и свих непотребних активности које се преклапају. Документацију о пословном процесу је потребно редовно ажурирати, са циљем да се обезбеди да она одражава тренутно - актуелно стање процеса у оквиру здравствене установе.

3.1.2. Припрема и дизајн документације о пословном процесу

Дизајн и припрема документације о пословном процесу засновани су на анализи процеса, са циљем да се опише и кроз дијаграм прикаже ток активности, уз јасно идентификовање активности које се спроводе, постојећих контрола, организационих јединица које су укључене, као и других органа, ресурса који се користе и резултата, који се добијају. Будући да су руководиоци организационих јединица задужени за управљање појединим процесом или његовим делом, сматрамо да су они најкомпетентнији за израду описа пословних процеса, односно израду ревизијског трага.

Припрема документације о пословном процесу подразумева следеће:

- утврђивање процеса (нпр. јавне набавке, наплата партиципације, итд.);
- утврђивање под-процеса (нпр. јавне набавке добара и услуга или јавне набавке радова, итд.), где је то могуће;
- утврђивање свих активности у оквиру процеса (нпр. исказивање потреба за робом, услугама и радовима, припрема захтева за јавну набавку, припрема документације за надметање (тендерске документације), подношење обрачуна партиципације, итд.);
- утврђивање свих организационих јединица здравствене установе, укључених у спровођење активности пословног процеса;
- утврђивање осталих органа изван организационе структуре здравствене установе, који су укључени у спровођење активности;
- утврђивање базе података и свих законских, финансијских и других докумената, који регулишу и подржавају спровођење активности.

Структура документације о пословном процесу може да укључи припрему идентификационе листе процеса, која укључује:

- о власника пословног процеса,
- о назив пословног процеса,
- о под-процес (ако постоји),
- о износ буџета за одређени пословни процес,

- o циљеве пословног процеса,
- o релевантне организационе делове и друге запослене, у оквиру здравствене установе, укључене у пословни процес,
- o релевантна трећа лица, укључена у пословни процес,
- o шему унутрашње организације,
- o детаљне податке везане за припрему и одобравање трансакција,
- o активности наведене у редоследу којим се дешавају треба представити на јасан и сажет начин;
- o пословне операције које се обављају и резултате тих пословних операција;
- o временски оквир - рок за спровођење сваке активности;

Подаци неопходни за припрему, односно ажурирање документације о пословном процесу обично се прибављају кроз разговоре са запосленима у свакој организационој јединици здравствене установе, а у вези са процедурама које се примењују, као и кроз анализу процедуралних приручника, постојећих дијаграма тока и друге документације о систему. Истовремено треба прибавити узорке документа и укључити сваку организациону јединицу, а запосленима треба поставити питања о њиховим конкретним дужностима и одговорностима. Питања је могуће постављати и упоредо са прегледом трансакције, односно активности, нарочито при ажурирању дијаграма тока пословног процеса здравствене установе.

3.1.3. Предност дијаграма тока

Предност је у томе што пружа кратак преглед процеса и помаже у утврђивању неприкладних елемената, тиме што поспешује јасно разумевање начина, на који процес функционише у здравственој установи. Мане дијаграма тока односе се на количину времена потребног да се он припреми, потврди и стално ажурира, као и потребне специфичне вештине запослених и одговарајуће софтверске алате за његово графичко приказивање.

Детаљи везани за базе података, документа и праксу архивирања за дати процес укључују:

- o списак активности према дијаграму тока;
- o за сваку активност референца (упућивање) на применљиве законе, приручнике, упутства, интерне инструкције, итд;
- o за сваку активност референца (упућивање) на базу података, која се користи за евидентирање операција у оквиру активности (нпр. база података за набавке, специјализовани софтвер за партиципацију, итд.);
- o за сваку активност референца (упућивање) на рачуноводствени систем (где је то применљиво);

- за сваку активност референца на пратећу документацију (нпр. планови, одлуке, извештаји, записници, итд.)
- редослед, метод спровођења пословног процеса, одговорност и рок за спровођење пословног процеса.

3.2. Израда ревизијског трага

Дефиниција

Ревизијски траг је управљачки алат којим се, с једне стране прати одређени процес од почетка до краја, односно с друге стране процес се приказује као однос међу организационим јединицама здравствене установе и, где је то прикладно, између одређене здравствене установе и других тела, укључених у пословни процес. Надаље, ревизијски траг омогућује реконструкцију свих појединачних трансакција и операција, спроведених у оквиру једног конкретног пословног процеса, односно верификовање наведених трансакција и операција. Ревизијски траг приказује документовани ток финансијских и других трансакција од њиховог почетка до завршетка, с циљем омогућавања реконструкције свих појединачних активности и њиховог одобрења. Ревизијски траг нарочито обухвата системе документовања, извештавања, рачуноводства и архивирања документације о спроведеним активностима, било завршеним или недовршеним.

Сврха

Сврха ревизијског трага је помоћ руководству у процени адекватности функционисања система финансијског управљања и контроле, те могућих јазова, односно недоследности, преклапања или дуплирања међу организационим јединицама здравствене установе и/или других тела укључених у пословни процес.

Кључне тачке у погледу ревизијског трага износимо у наставку:

Ревизијски траг припрема руководство, те у најмању руку обухвата главне пословне процесе, који се односе на спровођење активности, програма и пројеката здравствене установе.

Ревизијски траг руководству даје јасан поглед на:

- Пословне процесе и циљеве тих процеса,
- организационе јединице здравствене установе на које се односе, као и тела изван здравствене установе, активности процеса, време спровођења активности у оквиру процеса,
- потенцијалне јазове - недостатке контрола и/или преклапајуће контроле и
- законске, финансијске и друге документе, на којима се активности у оквиру пословног процеса заснивају, односно који им служе као подлога.

Ревизијски траг користи руководство као алат за процењивање адекватности функционисања система финансијског управљања и контрола, могућих јазова -

недостатака у процесима и све радње – контролне активности, које се непотребно преклапају.

Ревизијски траг редовно треба ажурирати, како би одражавао тренутно стање ствари у пословним процесима здравствене установе.

Здравствене установе треба да одреде начин на који ће пословне процесе описати, односно облик и садржај ревизијског трага. Здравствене установе могу користити начин израде описа пословних процеса, који је већ у употреби или одабрати други начин, за који сматрају да је примерен организацији и њеним процесима, односно прилагођен захтевима организације и процесима које описује.

Облик и припрема ревизијског трага заснива се на анализи пословних процеса, усмереној на описивање токова активности, с јасним утврђивањем операција које треба извршавати, укљученим организационим јединицама здравствене установе, другим телима, употребљеним ресурсима и постигнутим резултатима.

Припрема ревизорског трага обавезно садржи број, односно шифру поступка - нумеричка или словна ознака поступка, која треба да буде повезана с бројем, односно шифром процеса, коју припадајући поступак описује. Препоручујемо коришћење једноставног начина означавања докумената о пословном процесу. На пример, процеси могу бити означени четвороцифреним бројевима 1001, 1002, 1003 и 1004. Поступци који описују први процес, број 1001, означени су бројевима 1001-1 за први поступак, 1001-2 за други поступак, 1001-3 за трећи поступак. Обрасци, који приказују стандардизоване документе, који настају у првом поступку, треба означити бројевима 1001-1.1. за први образац, 1001-1.2. за други образац, итд.

У случају измене поступка, потребно је променити број верзије документа, обавестити све запослене, који примењују одређени поступак – процедуру, о његовој измени, доставити нови поступак и повући све примерке претходног поступка, да не би било забуне око тога коју верзију треба примењивати.

У називу поступка - процедуре треба јасно и сажето описати пословни процес или његов део, односно активности које се тим поступком описују.

Власник (руководилац) процеса, који се тим поступком описује, је особа која одређује како се процес одвија или има допуштење и овлашћење за његово мењање, у организационој јединици здравствене установе на чијем је челу.

Сврха и основни циљ сваког поступка је одржавање неке активности или процеса под контролом. Тиме се омогућује успешно управљање том активношћу, делом процеса или процесом, што коначно и омогућава остварење циља пословног процеса. Подручје примене означава да ли се поступак примењује у једној организационој јединици, више организационих јединица или у целој здравственој установи. Друга документација подразумева документа, којима се поједина активност у пословном процесу детаљно описује, као нпр. „Упутства запосленом у писарници за заступање и чување понуда у процесу јевне набавке“, која ближе и детаљније описује начин извршења тих активности здравствене установе.

Матрицом надлежности треба утврдити одговорност за извршење и рок у којем је поједину активност потребно извршити. Надлежност за извршење је потребно одредити за сваку активност, док се рок одређује за активности у којима је временски рок од битног значења или је одређен законом, односно подзаконским актом.

3.3. Место контролних активности у пословном процесу (превентивне-детективне-корективне контроле)

Након одређивања власника и назива пословног процеса, његових циљева, обима и граница, потребно је одредити и место контролних активности у пословном процесу. Овде ћемо се укратко подсетити поделе контролних активности на:

- Превентивне контроле, које су осмишљене тако да спречавају грешке, неправилности, чије је место на почетку сваког пословног процеса,
- Детекционе контроле, које су осмишљене тако да детектују и исправљају грешке, неправилности, а примењују се током читавог пословног процеса,
- Корективне контроле, које су осмишљене тако да исправљају грешке или неправилности које су детектоване, најчешће се односе на резултате пословног процеса.

4. СПИСАК ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА НА ПРИМЕРУ ЈЕДНЕ ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ СЕКУНДАРНОГ НИВОА ЗДРАВСТВЕНЕ ЗАШТИТЕ

Као пример одређивања обима и граница пословних процеса здравствених установа, за радне групе и друга лица одређена за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, у наставку дајемо списак пословних процеса једне опште болнице, сврстаних према сродности у четири од пет области оквира Комитета спонзорских организација (COSO).

Пословни процеси, који одређују опште контролно окружење здравствене установе, су, на пример: Процедура за оцењивање резултата рада запослених; Процедура и критеријуми за усмеравање и оцену рада директора болнице од стране Управног одбора; Процедура распоређивања запослених на руководећа радна места; Процедура за израду плана и програма континуиране медицинске едукације у организационим јединицама Опште болнице; Процедура за пријем у радни однос; Процедура за поновно разматрање стручности запослених који не подлежу лиценцирању; Процедура за утврђивање професионалне оспособљености запослених који нису обухваћени лиценцирањем; Процедура за спровођење обуке из безбедности и здравља на раду; Процедура за медицинску едукацију запослених ван Опште болнице; Праћење пробног рада запослених; Процедура о контроли забране пушења; Процедура коришћења личних заштитних средстава и расходовања дотрајалих средстава ЛЗО; Процедура програма едукације и саветовања за запослене у служби за фармацеутску делатност; Процедура за

коришћење одсуства са рада (плаћено, неплаћено одсуство и мировање радног односа); Едукације новозапослених и запослених, који су били одсутни са посла више од једне године; Процедура против дискриминације на радном месту и пацијената у Општој болници; Духовна нега, веровања и обичаји различитих религија; Процедура понашања по опште усвојеном Етичком кодексу у пружању здравствених услуга на Одељењу за лабораторијску дијагностику; Процедура за обуку за рад на новој опреми и обуку новозапослених за рад у Одељењу за лабораторијску дијагностику.

Пословни процеси који се односе на управљање ризицима здравствене установе су:

Процедура чувања запаљивих и експлозивних материја у Општој болници; Процедура за неометан рад установе услед прекида рада стручних лица који не подлежу лиценцирању; Процедура за пријављивање повреде на раду; Процедура за набавку и задуживање средствима личне заштите (ЛЗО); Процедура за планирање претходних и периодичних лекарских прегледа запослених, који раде на радним местима са повећаним ризиком; Процедура за неометан рад Опште болнице у случају губитка лиценце запосленог; Процедура за случај масовне несреће и поступање у ванредним ситуацијама; Процедура збрињавања опекотина у ОЈ за збрињавање хитних стања; Процедура за управљање нежељеним догађајима и ризицима у Општој болници; Процедура за превенцију инфекција оперативног места у Општој болници; Процедура за поступање у случају несрећних случајева повезаних са медицинским отпадом; Процедура идентификовања и приступ нежељеним догађајима у Одељењу за лабораторијску дијагностику; Поступак у случају акцидента на Одељењу за лабораторијску дијагностику.

Као примере за трећу област оквира Комитета спонзорских организација (COSO) – контролне активности, можемо навести следеће: Процедура за безбедан и ефикасан систем набавке лекова и медицинских средстава у ОЈ за фармацеутску делатност; Процедура за пријем и складиштење лекова и медицинских средстава у ОЈ за фармацеутску делатност; Процедура издавања лекова и медицинских средстава у ОЈ за фармацеутску делатност; Процедура анализе и евалуације употребе лекова и медицинских средстава у ОЈ за фармацеутску делатност; Процедура за вођење евиденције о пријему, складиштењу и издавању контролисаних супстанци и лекова у ОЈ за фармацеутску делатност; Поступак пријема и тријаже пацијената у Општој болници; Процедура прихвата и смештаја пацијената у болничко одељење; Процедура отпуста болесника – пацијената Опште болнице; Процедура примене дезинфекције у Општој болници; Процедура за хитан прихват и смештај болесника у Општој болници; Процедура за отпуст пацијената из Опште болнице и премештај у другу здравствену установу; Процедура за премештај пацијената у оквиру здравствене установе; Процедура требовања и чувања лекова, санитетског и потрошног материјала; Процедура управљања уговорима у процесу набавки; Процедура о коришћењу службених возила Опште болнице; Процедура за одржавање хигијене у Општој болници; Процедура о канцеларијском и архивском пословању; Процедура за утврђивање дужности пацијената у току болничког лечења у Општој болници; Процедура за обављање тријаже, прегледа и дијагностичких процедура по правилима приоритета у специјалној консултативној служби Опште болнице; Процедура за приступ и увид пацијената у своју медицинску документацију; Процедура за

вођење, чување и начин архивирања медицинске документације у Општој болници; Процедура за процену стања просторија и усклађености са потребама ОЈ за фармацеутску делатност; Одржавање медицинских апарата у операционом блоку, обезбеђивање исправности и еталонирање опреме; Процедура за спровођење контроле квалитета рада на Одељењу лабораторијске дијагностике; Процедура за редовно одржавање медицинских и немедицинских апарата у ОЈ за биохемијску лабораторијску дијагностику.

Као примере за четврту област оквира Комитета спонзорских организација (COSO) – Информације и комуникација, можемо навести следеће: Процедура обавештавања о прераспоређивању запослених; Процедура за давање и објављивање информација од значаја за рад Опште болнице; Процедура пословне комуникације; Процедура за комуникацију са пацијентом Опште болнице; Процедура за интерну и екстерну комуникацију у ОЈ за фармацеутску делатност; Процедура и поступак по приговорима/притужбама пацијената; Процедура заштите права пацијената; Процедура за интерну и екстерну комуникацију на Одељењу за лабораторијску дијагностику; Процедура заштите и приступ података у лабораторијском информационом систему и чување лабораторијских налаза.

5. РЕЗИМЕ И ЗАКЉУЧАК ПОСЛОВНОГ ПРОЦЕСА У ЗДРАВСТВЕНОЈ УСТАНОВИ

Да би разумели и оценили одређени пословни процес у организацији, радне групе и друга лица у здравственим установама, одређена за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, треба да одреде границе пословних процеса логичан почетак и крај процеса. У том смислу, власник (руководилац) процеса одређује:

- шта је укључено у процес;
- шта је искључено из процеса;
- изворе улазних елемената за процес;
- место резултата - исхода процеса.

Овај напис има за циљ да олакша радним групама и другим лицима у здравственим установама, одређеним за спровођење и развој система финансијског управљања и контроле, рад са предложеним алатима и обрасцима, односно документовање пословних процеса и припрему ревизорских трагова, начин примене контролних активности и начин управљања ризиком, уз конкретне примере пословних процеса и границе њиховог обима – обухвата. У том циљу дати су примери пословних процеса једне здравствене установе секундарног нивоа - опште болнице, сврстаних према сродности у четири од пет области оквира Комитета спонзорских организација (COSO).

У комбинацији са претходно објављеним материјалима у „Билтену“, овако обрађена тема пословног процеса у здравственој установи, може послужити као основни приручник за документовање пословних процеса, примену контролних активности и припрема за процес управљања ризиком.



Република Србија
Државна ревизорска институција



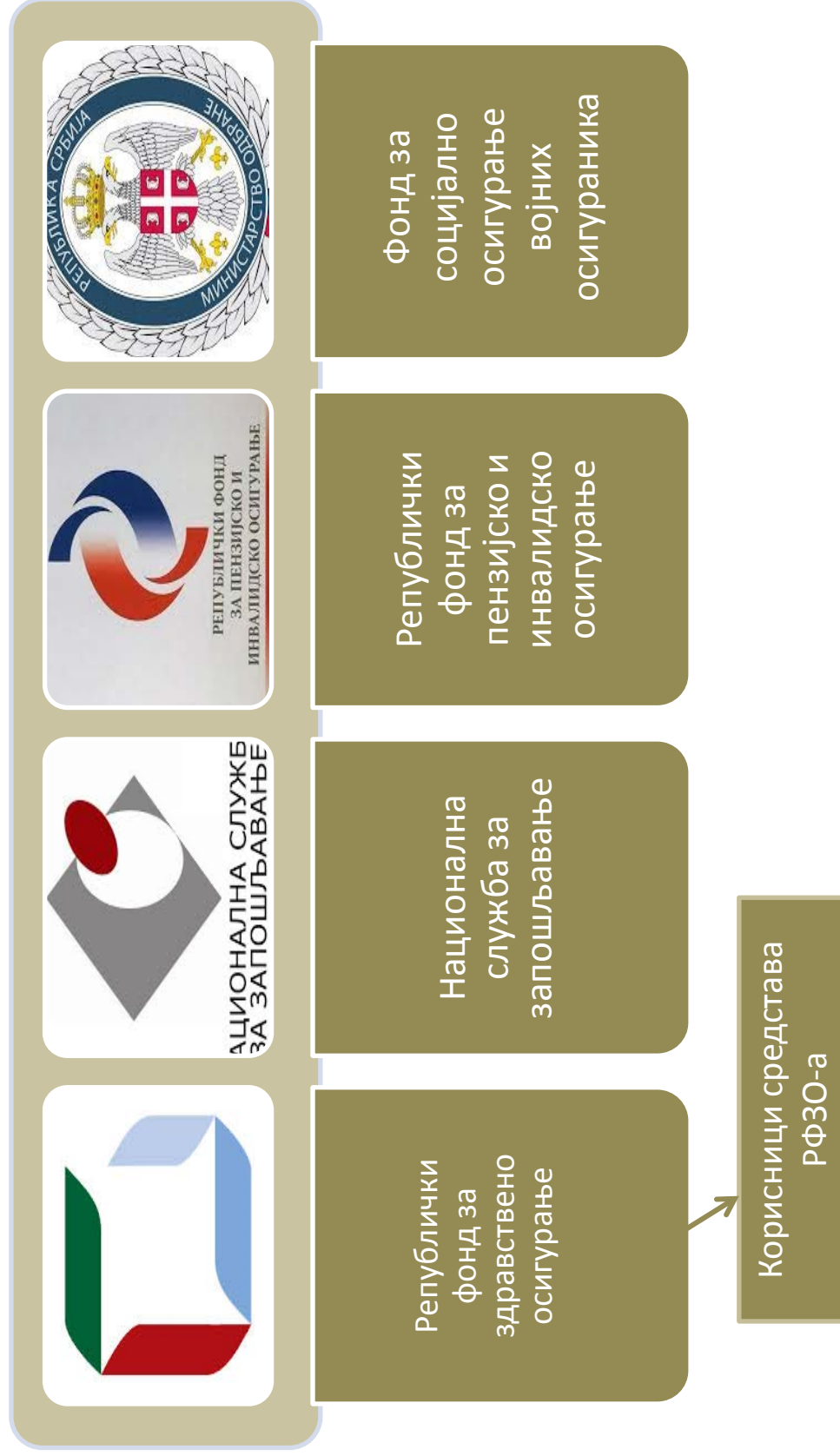
**Кључни налази у ревизији финансијских извештаја
и правилности пословања РФЗО-а и корисника
средстава РФЗО-а**

Радулка Урошевић
Врховни државни ревизор

СЕКТОР ЗА РЕВИЗИЈУ ОРГАНИЗАЦИЈА ОБАВЕЗНОГ СОЦИЈАЛНОГ ОСИГУРАЊА

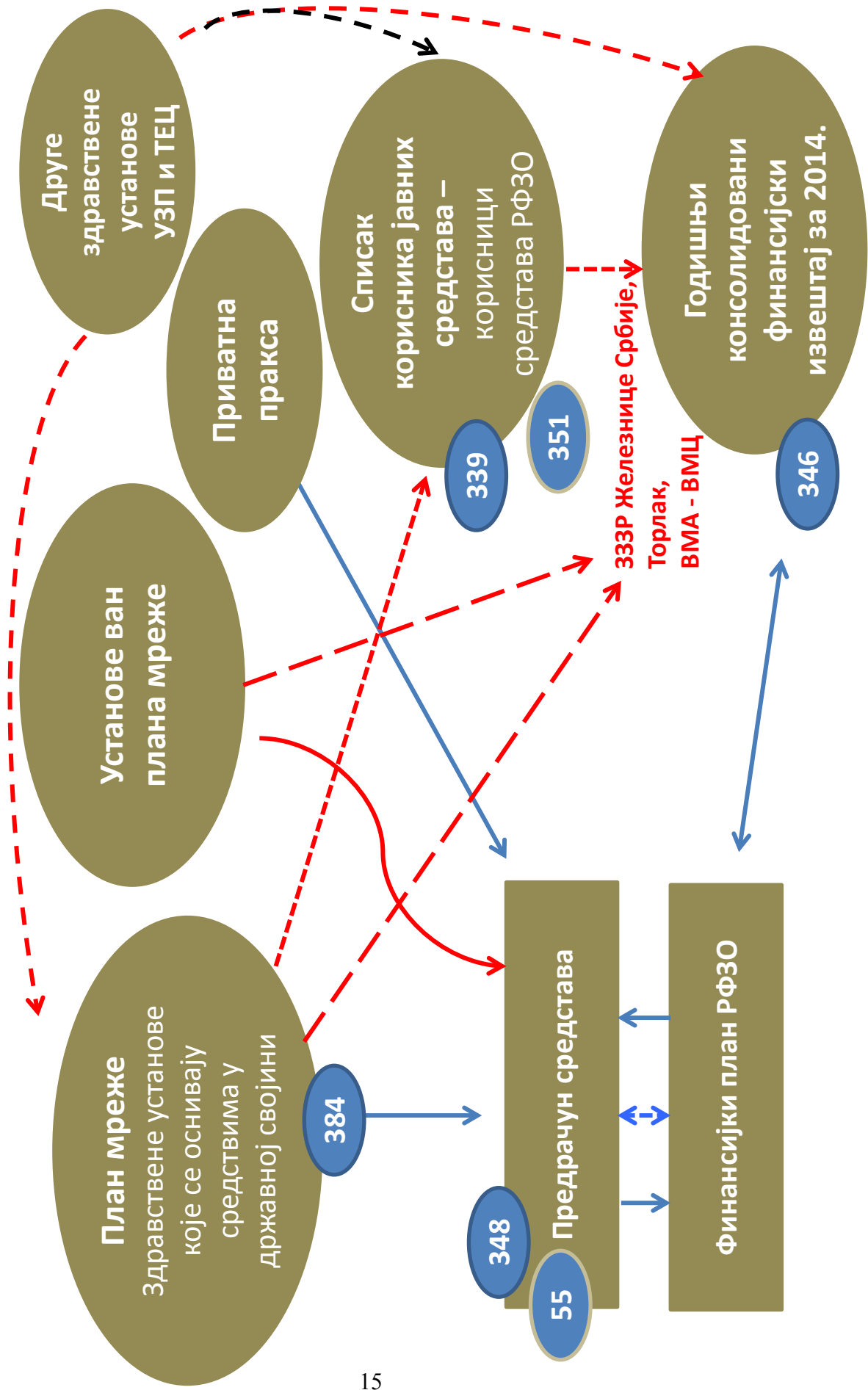


СУБЈЕКТИ РЕВИЗИЈЕ



ЗДРАВСТВЕНА ЗАШТИТА

ОРГАНИЗАЦИЈА ФИНАСИРАЊА, СПРОВОЂЕЊА И ИЗВЕШТАВАЊЕ



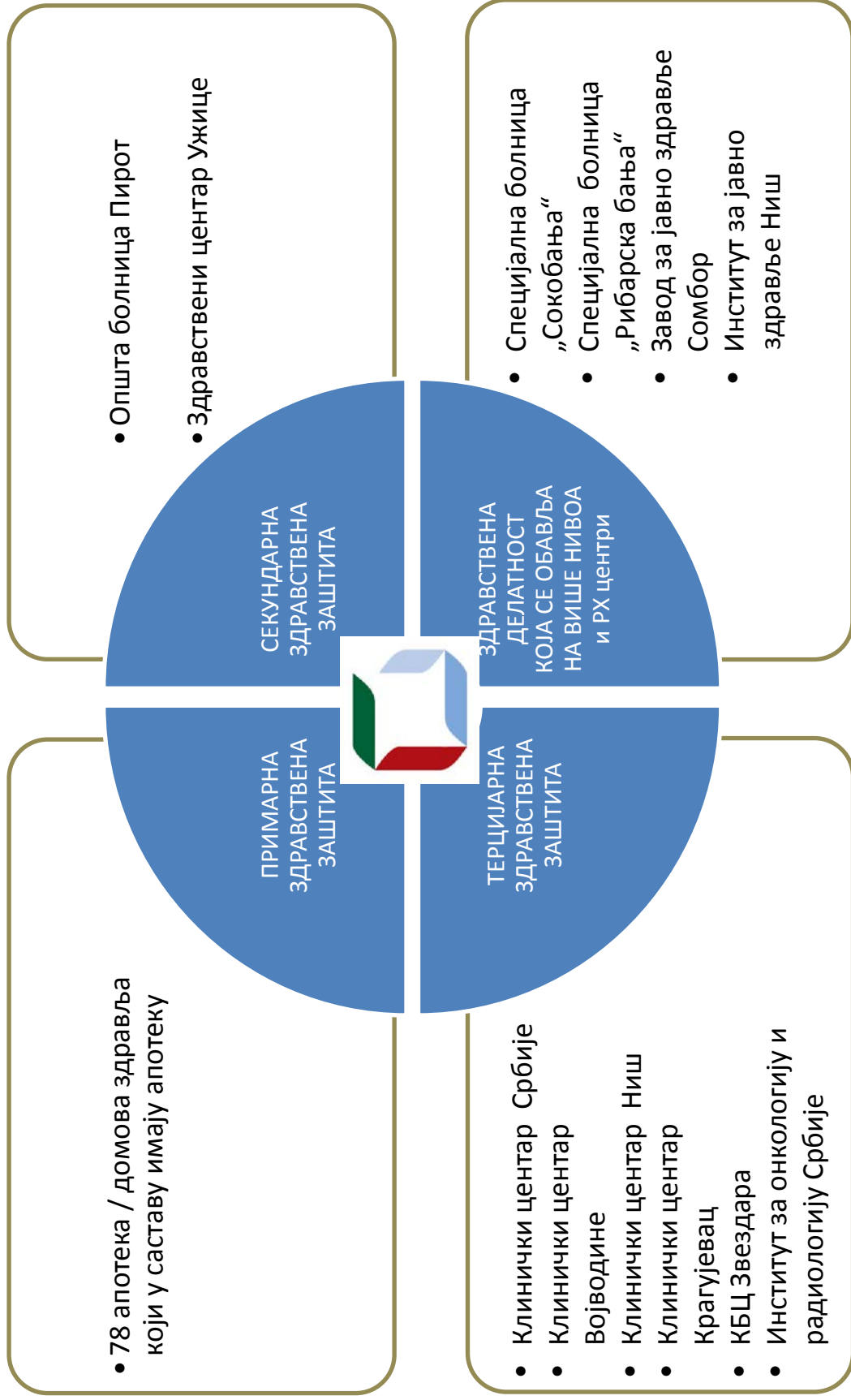


Спроведена ревизија ЗР и
правилности пословања за
2011. годину



Спроведена ревизија ЗР и
правилности пословања за
2013. годину

СПРОВЕДЕНЕ РЕВИЗИЈЕ У ПЕРИОДУ 2011 - 2014. ГОДИНЕ



ИЗРАЖЕНА МИШЉЕЊА У РЕВИЗОРСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА



СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ	ВРСТА МИШЉЕЊА	
	Ревизија финансијских извештаја	Ревизија правилности пословања
РФЗО 2011. године	Мишљење са резервом	
РФЗО 2013.године	Мишљење са резервом	
Клинички центар Војводине	Мишљење са резервом	
Клинички центар Србије	Позитивно	Мишљење са резервом
Клинички центар Ниш	Мишљење са резервом	
Клинички центар Крагујевац	Позитивно	Мишљење са резервом
КБЦ Звездара	Позитивно	Мишљење са резервом
Здравствени центар Ужице	Мишљење са резервом	
Институт за онкологију и радиологију Србије	Позитивно	Мишљење са резервом
Институт за јавно здравље Ниш	Мишљење са резервом	
Завод за јавно здравље Сомбор	Мишљење са резервом	
Специјална болница "Сокобања"	Мишљење са резервом	
Специјална болница Рибарска бања	Мишљење са резервом	
78 апотека/ДЗ који у саставу имају апотеку	20 позитивних 58 мишљења са резервом	4 позитивна 74 негативна

САДРЖАЈ ФИНАНСИЈСКОГ ПЛАНА РФЗО

Правилник о начину утврђивања садржаја финансијског плана
организација обавезног социјалног осигурања

ОПШТИ ДЕО

Приходи и примања
Расходи и издаци

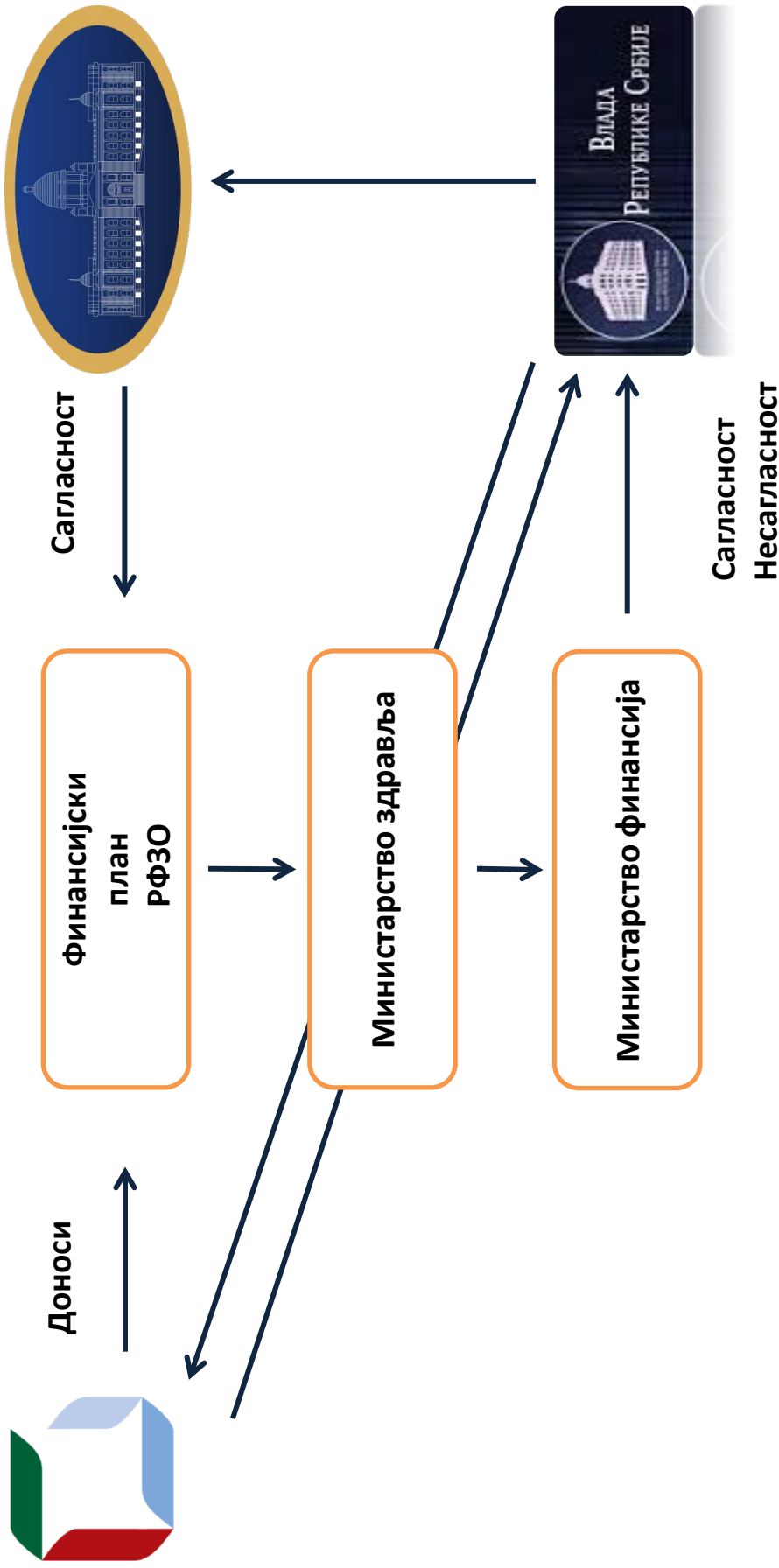
ПОСЕБАН ДЕО

Расходи за спровођење
здравствене заштите

Финансијски планови
корисника РФЗО

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ

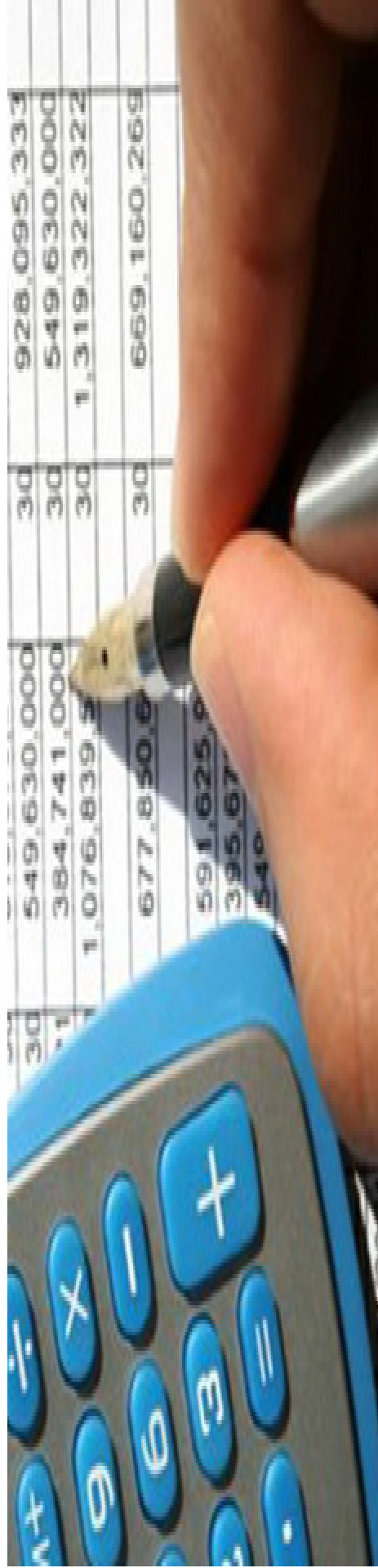
ПРИПРЕМЕ И ДОНОШЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ ПЛАНА РФЗО



ФИНАНСИЈСКИ ПЛАН ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ



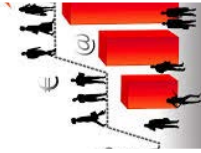
Финансијски план за део средстава које здравствене установе стичу из буџета и средстава ООСО доноси се на начин и по поступку којим се уређује буџетски систем РС
(члан 136. Закона о здравственој заштити)



СРЕДСТВА ЗА РАД ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ



Доприноси за обавезно здравствено осигурање по основу уговора са РФЗО-м



Буџет републике/ локалне власти



Приходи настали употребом јавних средстава за услуге које нису обухваћене уговором са РФЗО-м



Поклони, донације од правних – физичких лица

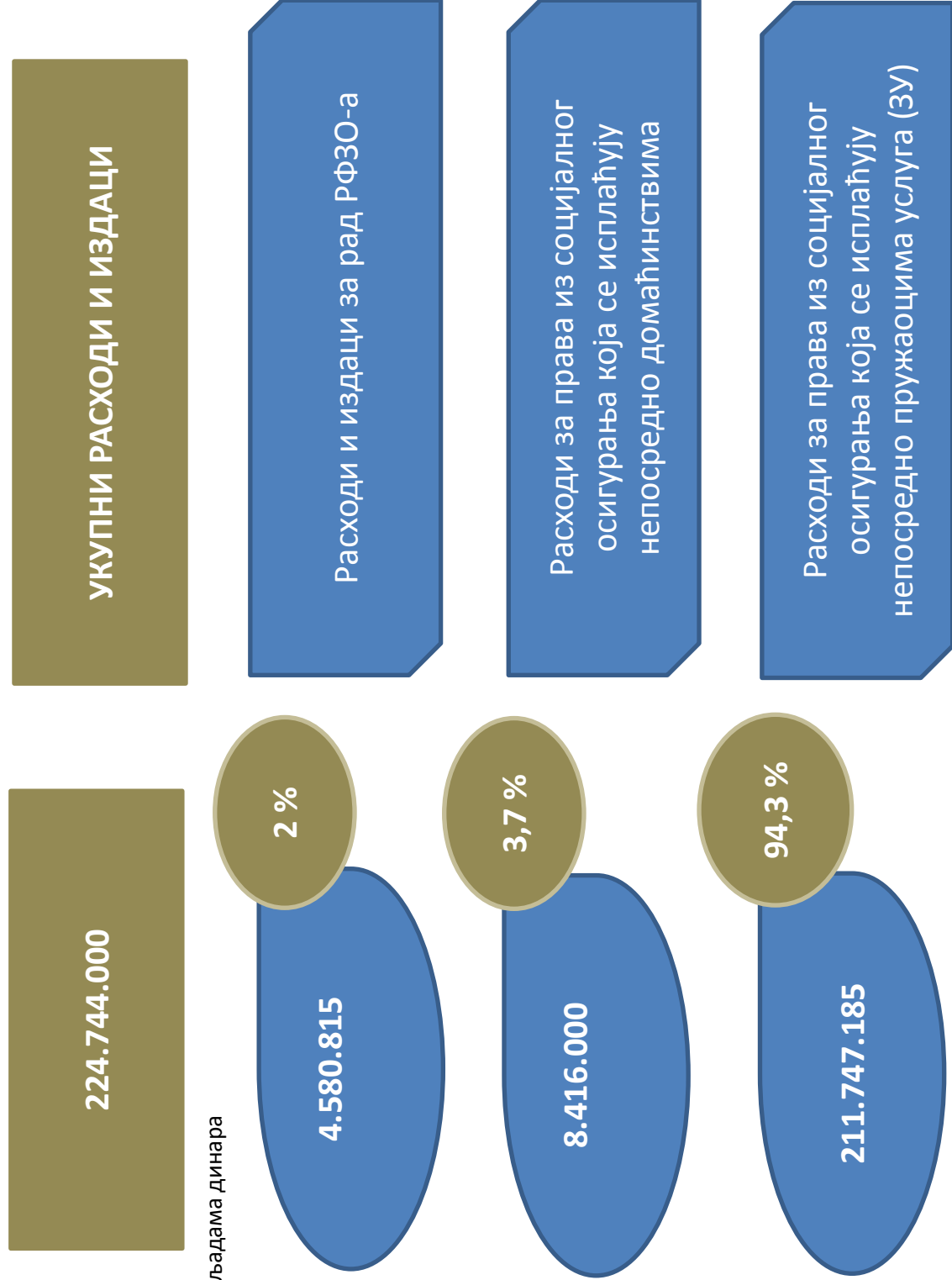


Други извори у складу са законом

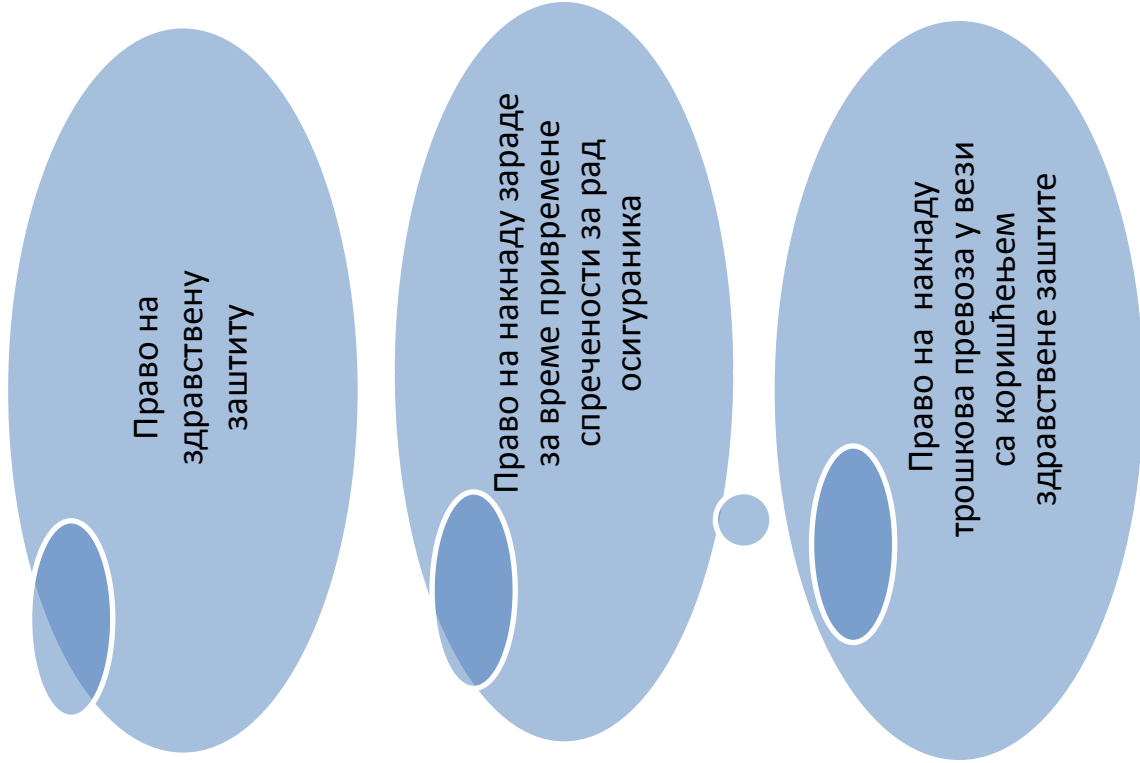
На стицање и располагање финансијским средствима за рад здравствене установе из Плана мреже примењују се прописи којима се уређује буџетски систем и обавезно здравствено осигурање



СТРУКТУРА РАСХОДА И ИЗДАТАКА ИСКАЗАНИХ У ФИНАНСИЈСКОМ ПЛАНУ РФЗО У 2013. ГОДИНИ



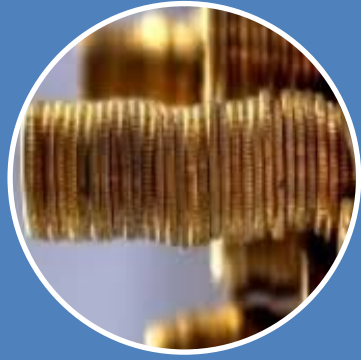
ПРАВА ИЗ ЗДРАВСТВЕНОГ ОСИГУРАЊА



ИЗВОРИ ФИНАНСИРАЊА ПРАВА ИЗ ЗДРАВСТВЕНОГ ОСИГУРАЊА



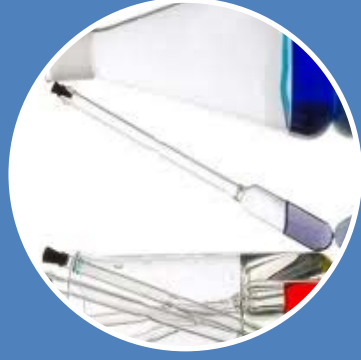
РФЗО



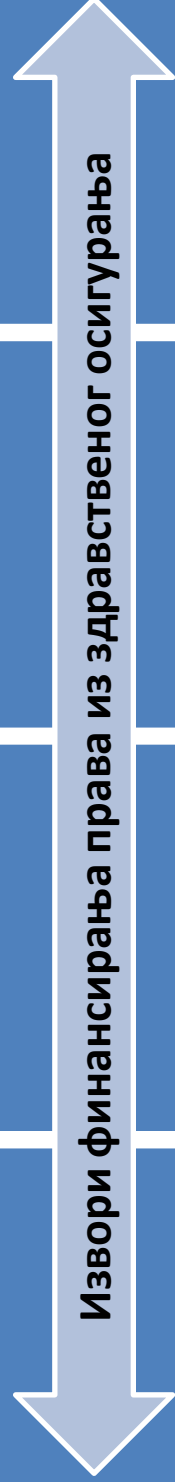
Оснивач
(Буџет РС
локална
власт)



Донације

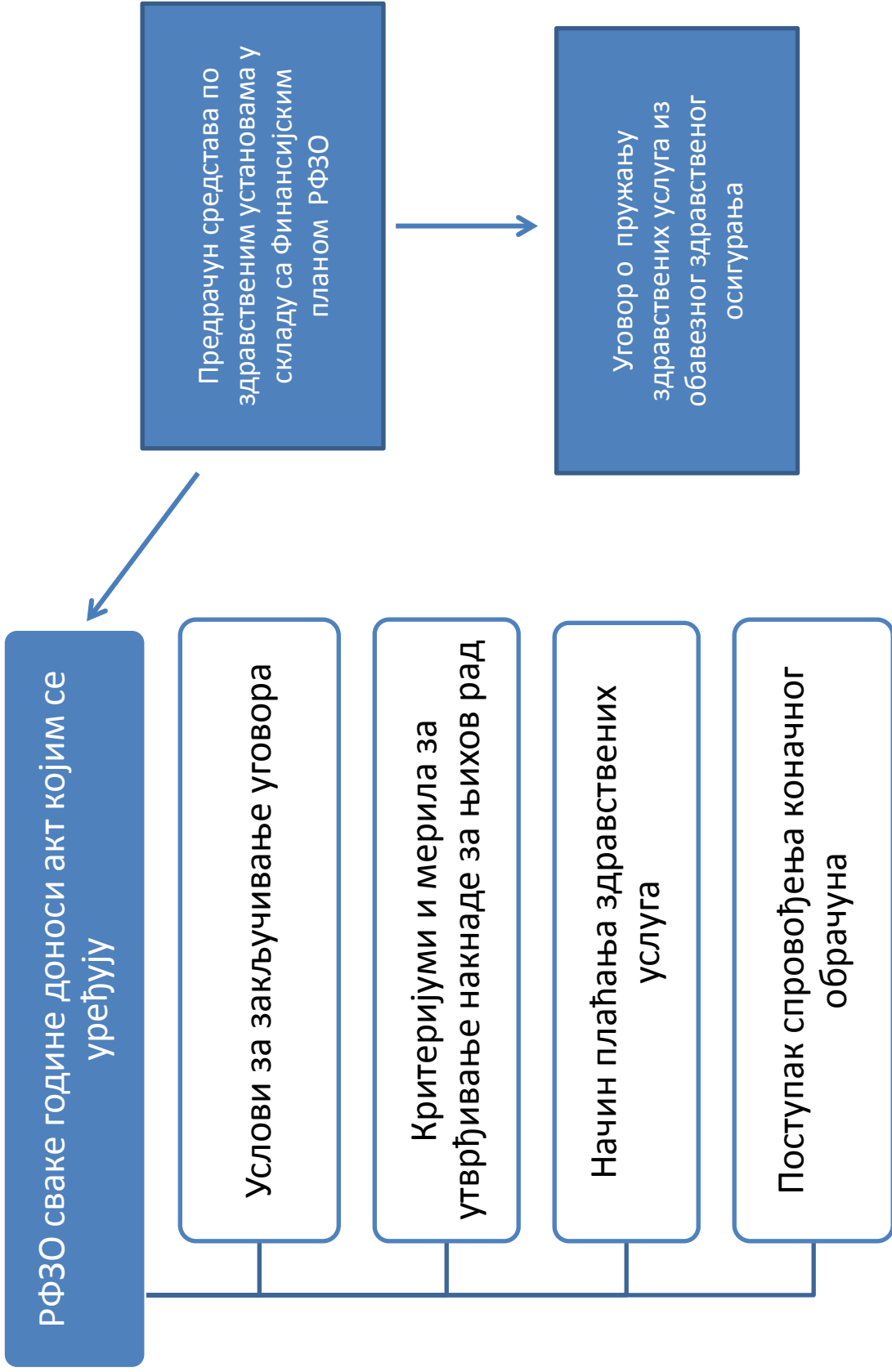


Остали
извори



Извори финансирања права из здравственог осигурања

СПРОВОЂЕЊЕ ЗДРАВСТВЕНЕ ЗАШТИТЕ





Закон о здравственој заштити прописује обавезе оснивача у спровођењу здравствене заштите:

- **Друштвену бригу за здравље на нивоу АП, града и општине** (између осталог у делу изградње, одржавања и опремања ЗУ, инвестиционог, инвестиционо - текућег одржавања просторија и опреме, боље кадровске обезбеђености ЗУ, обавезе по извршним судским одлукама, средства за осигурање опреме и објеката)
- **Остваривање општег интереса у здравственој заштити** (Република као општи интерес у здравственој заштити обезбеђује, између осталог, средства за изградњу, одржавање и опремање ЗУ, инвестиционо, инвестиционо - текуће одржавање просторија и опреме)
- **Друштвена брига и општи интерес у здравственој заштити** ближе су уређени члановима 13, 13а и 18. Закона о здравственој заштити

! ?



ПОДНОШЕЊЕ ИЗВЕШТАЈА О ИЗВРШЕЊУ ФИНАНСИЈСКОГ ПЛАНА

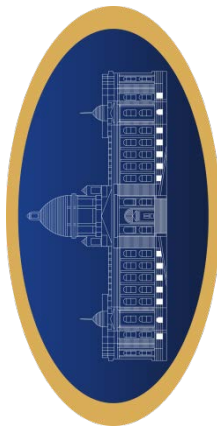


У току буџетске
године

Најмање два пута годишње
информише



Република Србија
МИНИСТАРСТВО ЗДРАВЉА



Народна
скупштина РС



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА

ЗАВРШНИ РАЧУН РФЗО

На крају
буџетске године

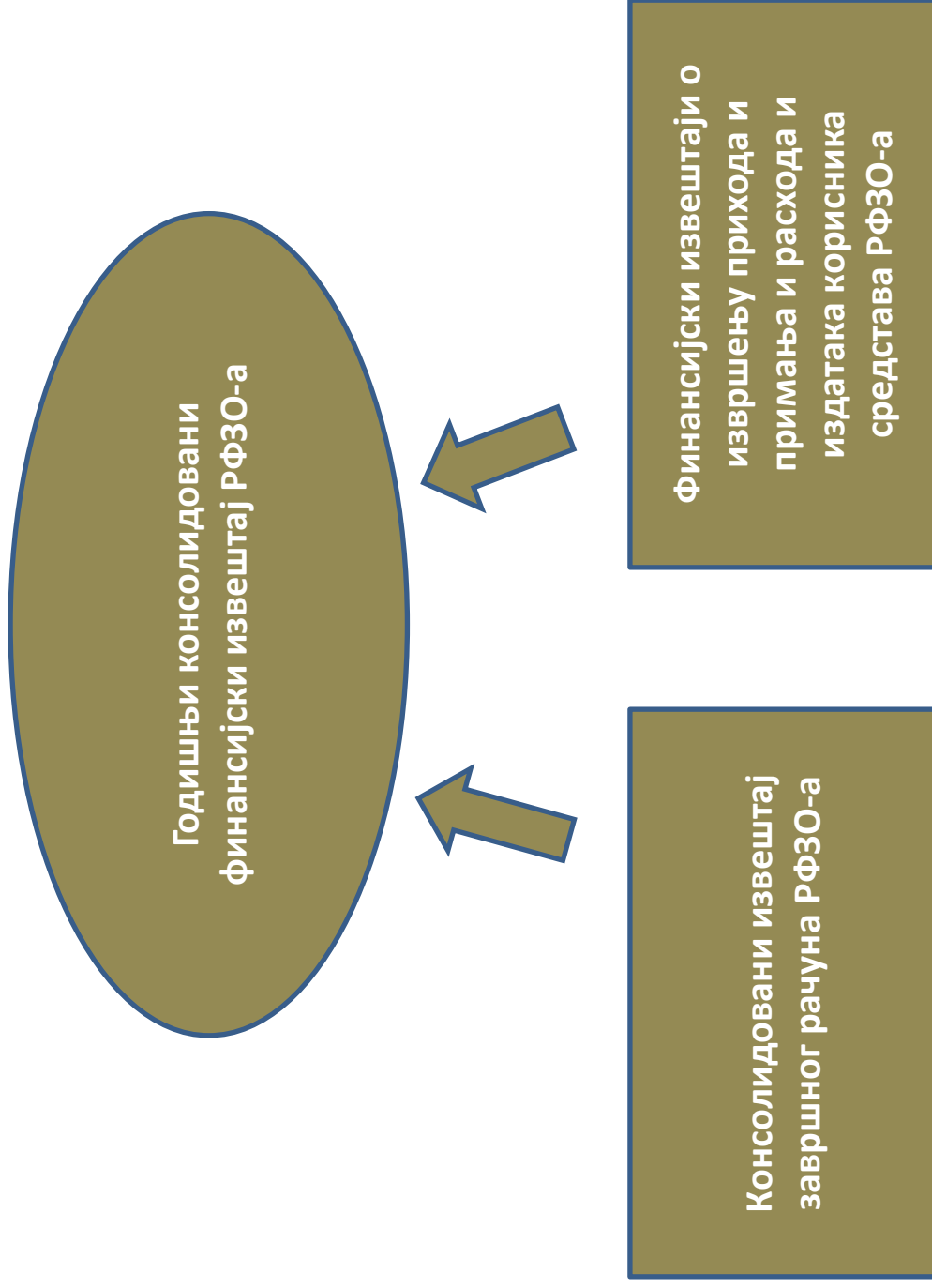
Завршни рачуни корисника
средстава РФЗО-а
(апотекарске и здравствене
установе)

Завршни рачун РФЗО-а

РФЗО
Контролише
Сравњује
Консолидује



ГОДИШЊИ КОНСОЛИДОВАНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈ





СИСТЕМ ИНТЕРНИХ КОНТРОЛА

ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА

ПРИХОДИ

РАСХОДИ ЗА ЗАПОСЛЕНЕ

ОСТАЛИ РАСХОДИ И ИЗДАЦИ

ЈАВНЕ НАБАВКЕ

РЕПУБЛИЧКИ ФОНД ЗА ЗДРАВСТВЕНО ОСИГУРАЊЕ

- Није успостављен ефикасан систем интерне контроле извршавања уговора са РФЗО-ом у спровођењу Коначног обрачуна у делу признавања накнада за материјалне трошкове, што је имало за последицу да здравствене установе наплате више средстава од РФЗО-а
- Нису уређени критеријуми за оцену угрожености снабдевања тржишта лековима због чега постоји могућност неоснованог коришћења изузетка приликом одлучивања о ценама лекова у оквиру истог интернационалног незаштићеног назива

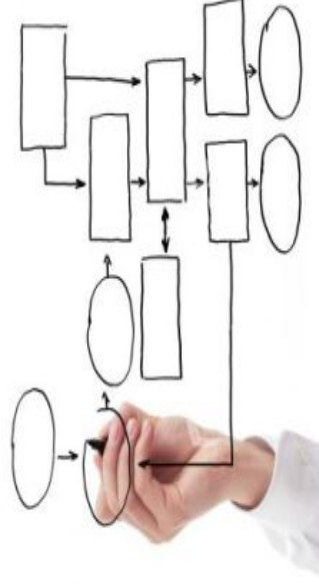
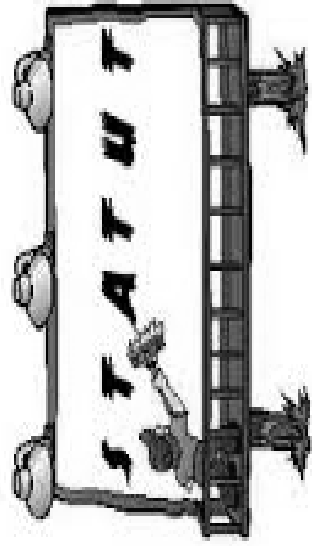
РФЗО није ускладио цене осталих генеричких лекова са важеће Листе лекова у 2012. и 2013. години са ценом амлодипина, позивајући се на изузетак из члана 11. Правилника о критеријумима, начину и поступку за стављање, односно скидање лекова са Листе лекова који се прописују и издају на терет средстава обавезног здравственог осигурања (угрожено снабдевање тржишта)



НЕУСАГЛАШЕНОСТ ОПШТИХ АКАТА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА



- Неусаглашеност општих аката (статут, правилник о систематизацији и организацији послова) са прописима којима се уређује буџетски систем, унутрашња организација здравствених установа и коефицијенти за обрачун плата
- Здравствене установе које пружају услуге здравствене заштите на секундарном и терцијарном нивоу нису утврдиле критеријуме за вредновање дела плате по основу радног учинка (Уредба о корективном коефицијенту)





Здравствене установе нису успоставиле **интерну ревизију** на један од начина утврђених Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору





- Здравствене установе оствариле приходе, пружањем здравствених услуга лицима која нису осигураници РФЗО-а, коришћењем капацитета уговорених за пружање здравствене заштите осигураним лицима РФЗО-а



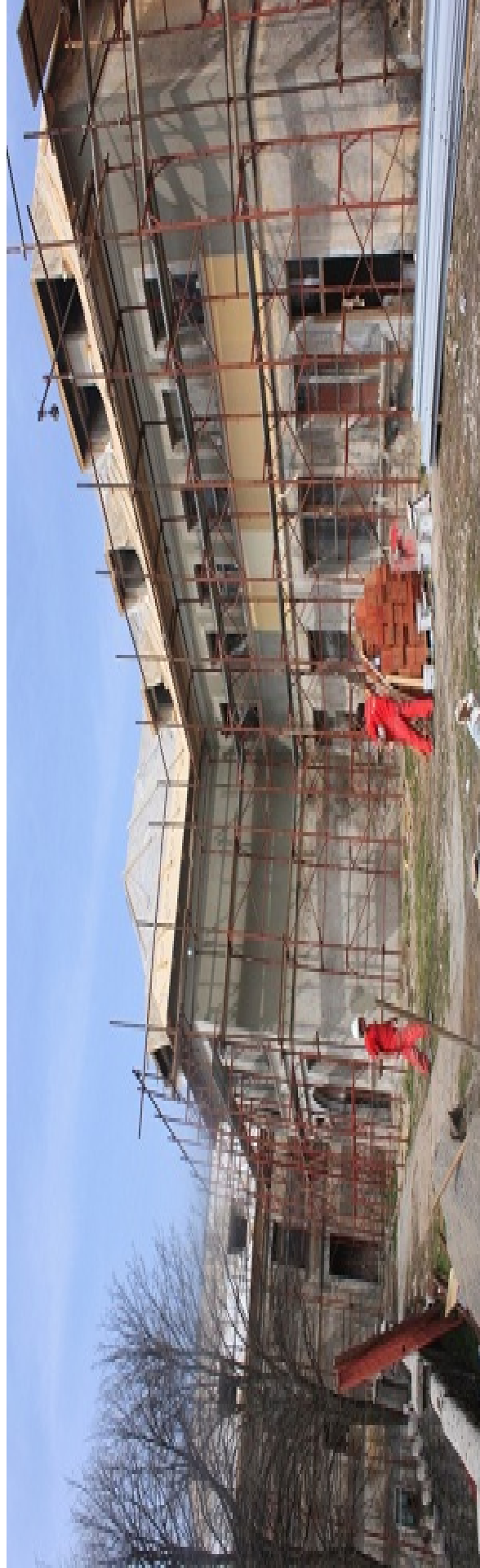


- Вршен је пријем нових лица у радни однос изнад броја утврђеног Кадровским планом
- Извршени су расходи за запослене у већем износу од прописаних законом и подзаконским актима
- Исплаћивана накнада за рад тимовима здравствених радника за одређене здравствене услуге која није у складу са прописима
- Закључивани уговори о раду и извршавани расходи за плате наставног особља које је изводило наставу из клиничких предмета, супротно прописима (професори и сарадници у настави медицинских и сродних факултета)
- Организовано дежурство у трајању дужем од десет сати недељно без прибављене сагласности Министарства здравља
- Вршен обрачун накнаде плате за плаћено одсуство ради обављања синдикалне функције која није у складу са колективним уговором

ОСТАЛИ РАСХОДИ И ИЗДАЦИ

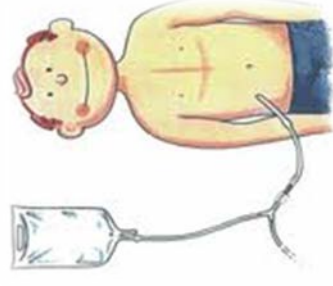


Набавке радова и услуга за инвестиционо одржавање, инвестиционо - текуће одржавање просторија, медицинске и немедицинске опреме извршавани су на терет средстава РФЗО-а уместо на терет оснивача





- Извршене набавке добара и услуга које нису у складу са Законом о јавним набавкама
- РФЗО – није састављао конкурсну документацију материјала за дијализе у складу са прописима који уређују јавне набавке (Централизовани тендер поништен/обустављен 8 пута од стране Републичке комисије за заштиту права у поступцима ЈН – набавке материјала за дијализу вршене од стране здравствених установа без спровођења поступка)





Не изражавајући даљу резерву скренули смо пажњу:

1. Стање дуга обвезника доприноса за здравствено осигурање

Према подацима Пореске управе на дан 31. децембра 2013. године дуг је износио 96,6 милијарди динара, од чега је ненаплативо 57 милијарди динара





2. Законом о буџету РС не планирају се средства за здравствену заштиту лица из члана 22. Закона о здравственом осигурању (без сопствених прихода) у складу са овим Законом и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање.

Припадајућа средства за здравствену заштиту ових лица износе 15,4 милијарди динара, док пренета средства, на основу Закона о буџету Републике Србије за 2013. годину, износе 563 милиона динара, што је мање за 14,8 милијарди динара. Извршени расходи за пружене здравствене услуге овим осигураницима у 2013. години износили су 26,7 милијарди динара.



ДАТЕ ПРЕПОРУКЕ



Поред изражених мишљења о ревидираним предметима ревизије, ради остваривања екстерне ревизије јавног сектора, у извештајима о ревизији дато је укупно



474
препоруке

Предузете мере и активности за отклањање неправилности које се могу квантификовати

- Измењен Правилник о уговарању здравствене заштите из обавезног здравственог осигурања са даваоцима здравствених услуга за 2014. годину у делу исплате накнаде за рад изнад накнаде утврђене предрачуном (Исплаћена средства у 2013. години по овом основу износила су 119.792 хиљаде динара)
- Затражен повраћај више уплаћених доприноса и пореза на доходак на новогодишње награде (236.000 хиљада динара)
- Покренута иницијатива према надлежним министарствима (Министарству здравља и Министарству просвете, науке и технолошког развоја) ради ближе уређивања обрачуна плата наставног особља (професори и сарадници у настави медицинских и сродних факултета) које изводи наставу из клиничких предмета (Расходи извршени по овом основу код ревидираних субјекта износе 768.285 хиљада динара)
- Предузете мере и активности за усклађивање обрачуна плата са одговарајућим прописима (у 2013. години више је исплаћено за плате, додатке и накнаде запослених 457.200 хиљада динара)



Предузете мере и активности за отклањање осталих неправилности

- Донето више интерних аката ради унапређења система интерних контрола
- Покренута иницијатива према Министарству здравља за давање мишљења о садржају „материјалних трошкова“ који се финансирају из средстава обавезног здравственог осигурања



ЕФЕКТИ РЕВИЗИЈЕ У 2014. ГОДИНИ НА ОСНОВУ ПРЕПОРУКА ИЗ ПРЕТХОДНИХ ГОДИНА

- Влада Републике Србије дала је сагласност да апотеке/домови здравља који имају у саставу апотеку изврше повраћај средстава РФЗО-а остварених по основу одобрених бонитета и каса сконта при набавци лекова који се издају на терет средстава обавезног здравственог осигурања (у износу од 3.167.933 хиљаде динара)
- РФЗО је крајем 2014. године покренуо централизовану јавну набавку лекова који се издају на рецепт
- РФЗО је покренуо иницијативу за допуну контног плана за буџетски систем у делу евиденције лекова који се издају на рецепт (на терет текућих расхода уместо издатака за нефинансијку имовину – роба за даљу продају)



ПОДНЕТЕ ПРИЈАВЕ



- ❑ Због неправилности утврђених у поступку ревизије финансијских извештаја и правилности пословања ревидираних субјеката до сада је поднето:
 - четири кривичне пријаве
 - 65 захтева за покретање прекршајног поступка

- ❑ До сада је донето 36 пресуда против 54 лица
 - Укупан износ изречених новчаних казни је 1.329 хиљада динара, од чега је у 2014. години донето 28 пресуда против 46 лица, а износ изречених новчаних казни је 1.234 хиљада динара

ПОДНЕТЕ ПРИЈАВЕ



- ❑ Због неправилности утврђених у поступку ревизије финансијских извештаја и правилности пословања ревидираних субјеката до сада је поднето:
 - четири кривичне пријаве
 - 65 захтева за покретање прекршајног поступка

- ❑ До сада је донето 36 пресуда против 54 лица
 - Укупан износ изречених новчаних казни је 1.329 хиљада динара, од чега је у 2014. години донето 28 пресуда против 46 лица, а износ изречених новчаних казни је 1.234 хиљада динара



ХВАЛА НА ПАЖЊИ!

Посетите нас на www.dri.rs

ДРЖАВА ПОСТОЈИ У КОРИСТ ДОБРОГ ЖИВОТА ГРАЂАНА А НЕ САМО У КОРИСТ
ЖИВОТА“ - Аристотел

РЕФОРМА ЈАВНЕ УПРАВЕ

1.0 Увод

Реформа јавне управе је једна од основних елемената структурних реформи јавног сектора у циљу успостављања дугорочне одрживости јавних финансија и стварања предуслова за одржив раст. Стратегијом реформе јавне управе у Републици Србији¹, усвојене почетком 2014. године, као и Акционим планом за спровођење стратегије реформе јавне управе, усвојеним у марту 2015. године проширује се обухват реформских процеса са државне управе на систем јавне управе². Кључни разлог проистиче из потребе да се обезбеди функционално јединство и минимални стандарди квалитета активности којима се врше одређене врсте управних послова и јавних овлашћења, независно од субјеката (органа, организација, институција, јавних служби) који их обављају, односно врше. Схватање система јавне управе, као сервиса грађана, способног да привреди и грађанима пружи потребан ниво услуга, представља опште прихваћен стандард у савременим условима који доприноси променама у схватању положаја јавне управе у друштву.

¹ Стратегија реформе јавне управе у Републици Србији, Београд 2014

² Са организационог аспекта јавну управу чине органи државне управе (министарства, органи управе у саставу министарстава и посебне организације) и други државни органи који обављају управне послове и јавна овлашћења. Такође, ту спадају и органи покрајинске аутономије и јединица локалне самоуправе, који, независно од тога да ли их врше у оквиру изворног или повереног делокруга, суштински обављају послове истог карактера као и државни, односно органи државне управе, само на подручјима ужих територијалних јединица, са различитим начином финансирања и степеном контроле. Иста констатација важи и за јавне агенције независно од тога на нивоу које територијалне јединице обављају послове. Поред тога, у појам јавне управе, спадају и разноврсна независна регулаторна тела различитих назива, статуса и послова (комисије, агенције) која у оквиру изворног или повереног делокруга обављају управне послове и јавна овлашћења. У погледу јавних служби ситуација је нешто другачија. Наиме, установе, јавна предузећа и други облици организовања утврђени Законом о јавним службама обављају делатности, односно послове којима се, пре свега, обезбеђује остваривање права грађана односно задовољавање њихових потреба у области образовања, науке, културе, физичке културе, ученичког и студентског стандарда, здравствене заштите, социјалне заштите, друштвене бриге о деци, социјалног осигурања, здравствене заштите животиња, јавног информисања, ПТТ саобраћаја, енергетике, путева, комуналних услуга и другим областима. Међутим, када значај континуираног и квалитетног обављања ових делатности за све грађане, привреду и друштво у целини, захтевају поверавање појединих јавних овлашћења (првенствено нормативних и управних), она улазе у предмет Стратегије првенствено са аспекта законитог, делотворног, ефикасног и економичног вршења наведених јавних овлашћења, док услови и начин пружања услуга релевантним субјектима остаје предмет других стратегија и јавних политика у посебним областима (нпр. здравство, култура, енергетика и сл.). Коначно, у јавну управу спадају и друга правна и физичка лица којима су одговарајућим законом поверена или ће бити поверена јавна овлашћења (нпр. привредна комора, берза, јавни бележници, удружења јавноправног карактера и сл.).

Општи циљ реформе³ је даље унапређење рада јавне управе у складу са принципима тзв. Европског административног простора, односно обезбеђивање високог квалитета услуга грађанима и привредним субјектима, као и стварање такве јавне управе у Републици Србији, која ће допринети економској стабилности и повећању животног стандарда грађана. Посебни циљеви Стратегије реформе јавне управе приказани су на слици 1.



Слика 1. Посебни циљеви Стратегије реформе јавне управе

Реформа јавне управе је битан услов за консолидацију јавних финансија и успостављање здравог привредног амбијента који ће омогућити убрзање економског раста, повећање конкурентности и повећање одрживог запошљавања. До сада никада системски није спроведен процес реформе јавне управе у целини. Промена односа запослених у јавној управи према захтевима грађана и привреде, јачање одговорности, континуирано унапређење процеса знања и вештина запослених у јавном сектору, често су били само формални, односно „папирни“. Реформе никада до сада нису подржане изнутра, без обзира на унутрашњи степен задовољства или мотивације. *Основни циљ читавог процеса реформе јавне управе, који је започет јесте стварање модерне државе! Модерна јавна управа мора бити оптимизирана у складу са потребама и могућностима државе и друштва, мора бити рационално организована уз праведан систем плата и одговарајућу структуру запослених. Такође, процес управљања јавном управом мора бити много ефикаснији, професионалнији и ослоњен на савремене информационе и комуникационе*

³ Стратегије реформе јавне управе у Републици Србији, Београд 2014.

технологије. Дакле, Влада Републике Србије жели да модернизује јавну управу кроз оптимизацију, рационализацију и промену начина управљања.

3.0 Стање јавне управе

Најчешћа оцена коју можемо чути је да имамо велику, трому и спутавајућу „државу“ која је скупа, споро се мења. Са друге стране српске финансије су већ деценијама преоптерећене превеликим трошковима државе коју привреда на овом степену развоја не може да финансира. Анализе⁴ су показале да је укупан број запослених на неодређено и одређено време у сектору државе у децембру 2014 године износио 500.538⁵. (Табела 1) У поређењу са земљама из окружења и чланицама ЕУ, број запослених по глави становника је нешто испод просечног. Србија запошљава 7 радника на 100 становника и по томе је на нивоу просека са Хрватском, Румунијом и Бугарском (7), изнад Македоније (5,7), а испод просека ЕУ28 (7,2) и нових чланица ЕУ (8) (Табела 2).

Поред тога што запошљавамо већи број људи него што можемо да финансирамо, имамо и високе трошкове тих запослених. Расходи трошкова за зараде опште државе, исказане као % БДП-а у Србији износе 11% и виши су него расходи за зараде у ЕУ (просек ЕУ28 је 10,7%, а просек нових чланица ЕУ је 9,5%). Још већи проблем су високи трошкови по запосленом. И после смањења плата у 2014 години, просечан годишњи трошак зараде (у односу на БДП по глави становника) износио је 1,57, док код нових чланица ЕУ овај однос је 1,29 а у Македонији је 1,05. Финансијска недисциплина, као и неадекватна структура запоселних увећава трошкове запослених. Иако, основне плате нису високе, разним додацима на плату, по разним основама, повећавају се трошкови по запосленом као и нетранспарентност и висине примања и начина финансирања. Са друге стране квалитет услуга јавне управе је изузетно низак и грађани и привреда сматрају да доступност и квалитет јавних услуга није сразмеран висини трошкова.

⁴ Позициони документ, Министарство државне управе и локалне самоуправе, мај 2015, www.mduls.gov.rs

⁵ Укупан број запослених од 500.538 се односи на сектор државе и то онако како га дефинише ММФ и систем националних рачуна-све институционалне јединице које су саставни део јавног сектора и које су нетржишни произвођачи. Ипак одређен број институција које запошљавају 9000 људи нису директни ни индиректни корисници буџета државе, стога о њима имамо само податке о запослености, али не и финансијске податке о расходима и зарадама. Када се прича о расходима за запослене, мисли се на расходе који се односе на 491.133 запослених у директним и индиректним корисницима

Табела 1: Ресорна структура трошкова и број радних места у сектору државе: Србија, упоредно са новим чланицама ЕУ (НЧЕУ)

Ресори ⁰	Број радних места (неодређено и одређено) ¹	Расходи за зараде (% БДП-а) ²		Просечни трошак запосленог (мил РСД) ³
		Србија	НЧЕУ	
Државни сектор	491.133 ⁴	11,0	9,5	0,87
Образовање	177.171	3,0	3,0	0,75 ⁴
Од чега: Високо образовање	23.100	0,6	0,6	1,08
Здравство	128.429	3,0	1,5	0,90
Јавни ред и мир	102.660	2,9	2,0	1,10
Администрација (део републичке и локалне) ⁵	41.928	1,1	1,3	1,00
Остало ⁶	40.945	0,8	1,4	0,71

0 - Ресори су дефинисани по СоFoG класификацији ради упоредивости са међународним подацима, и не поклапају се у потпуности са дефиницијама у нашем систему.

1 - Број радних места се односи на директне и индиректне кориснике буџета државе и приказано је стање за децембар 2014. године. Број радних места већи је од броја запослених људи за око 4%, јер поједини запослени обављају више послова. Тај феномен је најизраженији у образовању, у којем је 177.171 запослених еквивалентно бројци од 155.000 запослених који раде са пуним радним временом.

2 - Процењено стање након смањења зарада за 10%

3 - Годишња бруто 2 зарада

4 - Просечна зарада у образовању је приказана као количник укупних расхода за зараде у том сектору и броја запослених сведених на број оних који раде пуно радно време (155.000). На тај начин, креирана је реалнија слика о висини зарада у сектору образовања.

5 – Укључује само део републичке управе, по међународној класификацији, и локалну администрацију. Укупна републичка администрација како је схвата Закон о максималном броју запослених у републичкој администрацији (27,887) плус управе у ЈЛС (26,932), плус све агенције изван Владе, заводи и независна тела (5,881) заједно броје 60,700 запослених на одређено и неодређено време.

6 - Социјална заштита, Економски послови, Заштита животне средине, Послови становања, Рекреација, култура и религија

Табела 2: Приказ структуре трошкова државе у поређењу са упоредивим земљама и групама земаља

	Јавни расходи (% БДП)	Расходи за зараде (% БДП)	Запослени у сектору државе (% броја становника)	Укупно запослени (%број становник а)	Запослени у сектору државе (% укупно запослених)	Просечан годишњи трошак државе (у односу на БДП по глави становник а)
	1	2	3	4	5	6
Србија	47,4	12,0	7,0	34,2	20,3	1,72
Србија (након смањења плата)	46,4	11,0	7,0	34,2	20,3	1,57
Македонија	35,5	6,0	5,7	35,0	16,3	1,05
Буг, Рум, Хрв	39,4	9,6	7,0	41,7	16,8	1,51
НЧЕУ	41,0	9,5	8,0	43,7	18,6	1,29
ЕУ 28	49,3	10,7	7,2	45,2	15,8	1,49
Скандинавс ке земље	52,9	15,2	15,4	54,4	28,1	1,04

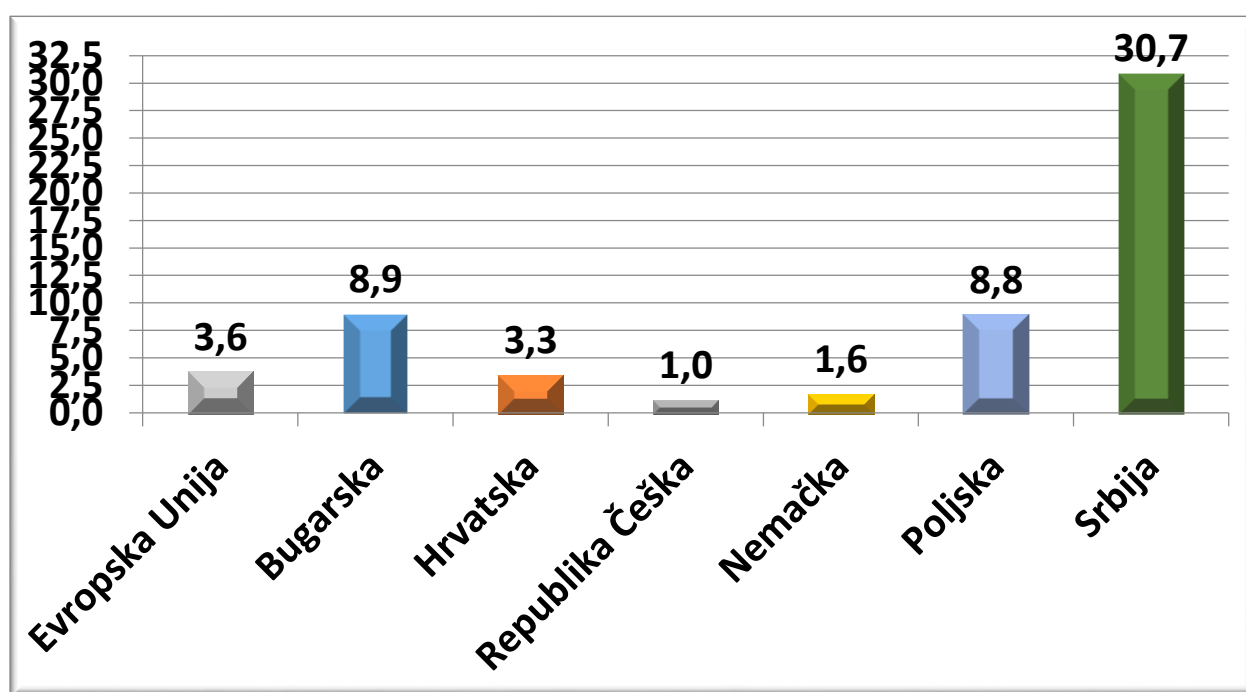
То најбоље илуструје податак да гледано према индексу лакоће пословања који мери Светска банка за 2015.годину, Србија је заузела 91 место што је за 14 места лошији ранг него у 2014.години. Србија је и даље најлошије рангирана у областима издавања грађевинских дозвола (186), плаћање пореза (које подразумева администрирање, број и висину дажбина, време које се троши на ове административне поступке,) (165),а веома смо лоши код измиривања уговорних обавеза. Имамо јавну управу која много троши а има лоше показатеље.

Уопште посматрано по величини, постоји изразита неравномерност у величини сектора. На два највећа сектора, образовање и здравство отпада више од половине трошкова рада и 3/5 запослених.

Ако посматрамо сектор здравства можемо закључити да су трошкови запослених у државном здравству међу највишим у Европи (изван Скандинавских земаља), и 1,5 процентних поена БДП-а су виши од просека нових чланица ЕУ. Такође, Србија је међу земљама које највише укупно издвајају из свог БДП-а на здравство, када се узму у обзир плаћања од стране становништва.

Висока издвајања и у сектору здравства нису пропраћена резултатима, с обзиром да се Србија налази при дну европске лествице по квалитету здравствене заштите. На пример, ако у сектору здравства са другим земљама упоредимо индикатор – незадовољене потребе здравствене заштите услед дугог чекања, финансијских разлога или удаљености, добијамо податак да је Србија на последњем месту од просека ЕУ, али и појединачно имамо најлошији резултат у односу на Бугарску, Хрватску, Републику Чешку, Немачу и Пољску.

Слика 1 - Незадовољене потребе здравствене заштите услед дугог чекања, финансијских разлога или удаљености⁶



Извор: Еуростат за земље ЕУ, резултати Националног здравственог испитивања у Републици Србији у 2013.години

4.0 Шта и како даље у реформи јавне управе

На основу стања јавне управе су идентификовани приоритети реформи јавне управе, као што су: оптимизација и модернизација јавне управе, реформа плата у јавној управи, и повећање правне сигурности и унапређење пословног окружења и квалитета пружања јавних услуга. Спровођење наведених приоритетних области координира министарство надлежно за послове државне управе и локалне самоуправе. Другу групу приоритета чине активности на унапређење

⁶ 18 март 2015.године, Бенчмаркинг подсистема здравствене заштите у смислу броја запослених, рађено истраживање у оквиру Пројекта „Стварање услова за организационо и функционално реструктурирање у оквиру јавног административног система у Републици Србији, пројекат финансиран од стране ЕУ

управљања јавним финансијама и јавним набавкама, којима координира министарство надлежно за послове финансија.

У овом раду ће се представити активности и мере чија је реализација у току, а по приоритетима којима координира министарство надлежно за послове државне управе и локалне самоуправе.

4.1 Оптимизација и модернизација јавне управе

Структурне промене се сматрају основном претпоставком унапређења учинка и резултата, односно промене унутар самих процеса пружања јавних услуга, које проистичу из функционалних и организационих трансформација. Управо такве промене су недостајале у претходним иницијативама у Републици Србији, што је често доводило до неодрживости решења, јер нису димензионирала јавну управу у складу са потребама и пословима.

Реформа јавног сектора, која се спроводи кроз процес оптимизације нема изузетака без обзира на специфичности корисника јавних средстава, а спроводиће се уз поштовање утврђених стандарда у појединим областима рада и примену начела рационалности, функционалности и доступности права. Ови принципи су укључени и у Закон о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору.

Како би се у наредне три године димензирао јавни сектор у складу са могућностима и потребама, планирано је спровођење процеса оптимизације јавне управе у периоду од 2015 до краја 2017. године. Процес оптимизација ће се спровести у две фазе:

Прва фаза представља **рационализацију** у функцији прве године фискалне консолидације. Ова фаза подразумева смањење броја запослених у јавном сектору⁷ кроз природан одлив запослених и смањење најочигледнијих вишкова запослених, који ће остварити планиране уштеде у буџету за 2015. годину;

Друга фаза представља **реорганизацију** на основу свеобухватне структурне и функционалне анализе, са циљем подизања сврсисходности и делотворности јавне управе, унапређење знања и вештина, као и промене структуре запослених у јавној управи и подизање квалитета услуга које пружа држава. Ова фаза је почела у другом кварталу 2015. године и очекује се да ће функционалне анализе трајати до краја 2017. године, а реорганизација на основу препорука ће бити фазно имплементирана и трајаће знатно дуже од 2017. године, посебно у секторима који нису приоритетно обухваћени функционалним анализама у 2015. години.

Кључне активности процеса рационализације су: дефинисање полазних основа, дефинисање правила за утврђивање надлежности за почетне анализе, прикупљање података и предлога плана рационализације.

На нивоу сваког министарства су формиран оперативни тимови који су у оквиру свог ресора извршили почетне анализе: стратешког оквира; функција и њихове унутрашње организације; кључних податка о људским и финансијским ресурсима; линија одговорности и канала координације; мапирање корисника услуга и др. Документа која је било потребно анализирати су: релевантна стратешка и законска документа; правилници о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места; буџет и подаци о запосленима; програм и планови рада и извештаји; релевантне студије, извештаје, уколико су предходно рађени.

У првој фази оптимизације, идентификовани су и стандарди којима се утврђују однос запослених у административно техничким и помоћним пословима и запослених у основној делатности, (нпр. област здравства – однос немедицинског и медицинског особља), или критеријума изведених на основу интерног и интернационалног поређења и добре праксе,

⁷ Директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, односно локалне власти, организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава тих организација.

коригованог за одређене специфичности које се могу унапред идентификовати и превести у правило. Увек код идентификовања стандарда и критеријума основни принцип је да се не наруши обављање основне делатности.

На основу претходне анализе оперативни тимови су на наивоу ресора могли предложити мере које би могле довести до смањења трошкова запослених у првој фази оптимизације, као што су на пример:

- укидање или обједињавање појединих послова који нису обухваћени неопходним функцијама организационих облика који обављају послове из делокруга органа;
- смањивање величине и променом структуре организационих јединица у циљу успостављања ефикасније управљачке структуре и смањења трошкова;
- планирање модернизације послова и процедура кроз увођење информационо-комуникационих технологија у одређене административне послове;
- успостављање односа између стручног и административно-техничког и помоћног особља у складу са прописаним стандардима, као и преиспитивање тих стандарда у циљу усклађивања са међународним стандардима у одређеној области;
- обједињавањем заједничких административно-техничких и логистичких послова за више организационих облика (заједничко техничко одржавање, централизација јавних набавки, заједнички финансијски и административни послови и др);
- укидање организационих облика којима се не остварују функције јавних политика;
- спајање организационих облика, односно припајање једног организационог облика другом, у циљу избегавања преклапања функција и смањења трошкова;
- прелазак на пројектно финансирање делатности организационих облика и запослених у њима.

На основу претходних анализа надлежно министарство или орган је имало задатак да у предложеној временској динамици изради предлог плана рационализације за свој ресор. Министарство државне управе и локалне самоуправе је на основу достаљених предлога урадили План оптимизације по ресорима.

Закон о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору

Паралелно је текао процес припреме и усаглашавања Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору, којим се у периоду трајања оптимизације уређује: смањење и контрола трошкова по основу рада у јавном сектору у складу са потребама фискалне консолидације, запосленост у јавном сектору у складу са функцијама и услугама које организациони облици у јавном сектору пружају, успостављање унутрашње организације у складу са оптималним потребама рада и запошљавање запослених у оквиру максималног броја без додатних одобравања, мере заштите од прекомерног запошљавања, идр. Доношење овог закона подразумева стављање ван снаге закона којима се регулише максималан број запослених у ребуличкој и локалној администрацији и престанак примене прописа о давању сагласности за ново запошљавање, али тек од 2016.године. Закон се налази у фази прибављања мишљења министарстава.

*Фаза реорганизације*⁸

Фаза реорганизације ће бити аналитички и стручно подржана пројектом за подршку реформи јавне управе (РЈУ) у Србији у оквиру ИПА 2014 који ће финансирати ЕУ, а реализовати Светска банка (СБ) са Министарством државне управе и локалне самоуправе

⁸ Информација о пројекту подршкеоптимизацији који финансира Европска унија а реализује Светска банка у сарадњи са Министарством државне управе и локалне самоуправе, 12.фебруар 2015, 3.седница Савета за реформу јавне управе

(МДУЛС). Пројекат ће дати добру основу за реорганизацију појединачних ресора, која ће због обима и дубине трајати знатно дуже од самог пројекта.

Пројекат се састоји од две компоненте: а) Функционалне анализе и подршка имплементацији препорука, б) Подршка управљању променама у оквиру РЈУ. Специфични циљ пројекта је унапређење организационих и функционалних структура у систему јавне управе у складу са Стратегијом РЈУ, док су очекивани резултати: 1) Реализација процеса оптимизације у неколико подсистема јавне управе као комплементарне мере укупног процеса рационализације, а у складу са приоритетима и мерама утврђеним у Стратегији и Акционом плану РЈУ, и 2) Реализација стратегије управљања променама и комуникација у процесу оптимизације.

Функционална анализа (ФА) се базира на идентификацији свих функција (групе послова) који се врше у органима и организацијама јавне управе, и које се затим категоризују (креирање политика, регулативни послови, администрација, пружање услуга, праћење, итд) како би се утврдила природа тих посла и њихова адекватна локација. Основни циљ је креирање аналитичке базе за дизајн реформских мера за структурне промене у јавној управи везано за функционалне, организационе структуре. Нагласак се ставља на функције које се врше на више места (дуплирање) тј. у више органа и организација; функције које нису прописане, али се ипак врше и тиме користе ограничене ресурсе; функције које не би требало да се врше или које би требало да се врше у много мањем обиму; бољу прерасподелу функција по одређеним органима и организацијама у складу са врстом послова и организационом формом која је за њих одговарајућа, итд.

Пројекат о којем је реч је превасходно усмерен на ФА, које ће се допунити другим методама које ће обезбедити увид у ресурсе (кадровске, финансијске), линије рачунополагања и доношење одлука, мреже организација које пружају јавне услуге, као и одређене кључне процесе (координација, комуникације).

Анализе су свакако тек први корак, који ће бити праћен предлогом препорука, практичних решења, и реформских мера за сваки сектор/подсистем. Очекује се да ће такав приступ допринети како процесу оптимизације, тако и системским унапређењима ефикасности, ефективности и општем учинку јавне управе. Процес анализе и припреме препорука ће бити итеративан, тако што се неће чекати на финалне анализе свих делова свих сектора/подсистема да се отпочне са применом нових решења и мера. Од овог пројекта се такође очекује да пружи активну подршку процесу имплементације, као и ширег процеса управљања променама у оквиру реформе јавне управе.

Идентификоване су четири приоритетне области у којима су у оквиру овог пројекта започете функционалне анализе, и то су:

„Државна управа Плус“ - Обухвата анализу функција, организације и кадрова у свим министарствима и органима државне управе, као и у другим органима и организацијама на републичком нивоу које нису формално у систему државне управе, али врше сродне послове („агенције“ у ширем смислу) као и организација обавезног социјалног осигурања.

Ова „системска“ функционална анализа ће, између осталог, да се базира на идентификацији дуплирања надлежности, функција и послова, као и на бољој међусобној расподели послова између министарстава и органа у њиховим ресорима - а допринеће и процесу консолидовања „агенција“ и унапређења модела унутрашње организације органа државне управе. Анализа ће се бавити и унапређењем међу-ресорне и унутар-ресорне координације и линија рачунополагања, као и функционалном и рационалном кадровском расподелом како између ресора, тако и унутар појединачних ресора.

Анализа ће обухватити и две хоризонталне функције: координација стратешког планирања и креирања политика, и координација РЈУ.

Министарство финансија - Вертикална функционална анализа Министарства финансија ће обухватити само министарство, као и све органе и организације у том ресору. Посебан нагласак ће се ставити на расподелу послова и надлежности унутар ресора, као и унапређење координације и линија рачунополагања. Анализа ће подржати и утврђивање јасне улоге Министарства финансија у ширем процесу РЈУ.

Пружање јавних услуга - Анализа ће се фокусирати на хоризонталну функцију пружања услуга у одабраним секторима (**образовање, здравство, социјална заштита**, итд.), и то пре свега у смислу оптимизације финансирања, кадрова, и мреже организација које директно пружају услуге грађанима. Анализе ће се организовати путем радних тимова при министарствима чијим ресорима припадају дате јавне услуге.

Анализа ће узети у обзир и механизме координације између републичких органа и локалне самоуправе, као и улогу деконцентрисаних структура (окружне канцеларије), међу-општинских иницијатива (нпр. регионалне агенције), и других актера.

Министарство пољопривреде и заштите животне средине - Вертикална функционална анализа Министарства **пољопривреде и заштите животне средине** ће обухватити само Министарство, као и све органе и организације у том ресору. Посебан нагласак ће се ставити на расподелу послова и надлежности унутар ресора, као и унапређење координације и линија рачунополагања.

Од четири наведене компоненте, две ће координисати МДУЛС (Државна управа Плус и Пружање јавних услуга) уз учешће представника министарстава и других органа. Трећу компоненту ће реализовати Министарство финансија, а четврту Министарство **пољопривреде и заштите животне средине**.

Један од кључних резултата функционалних анализа ће бити спровођење промена организационе структуре и димензионарање управе у складу са пословима и потребама. То представља полазну основу за дугорочне структурне реформе јавне управе у свим сегментима за које је потребно време, поверење, укљученост и посвећеност, али и промена државно службеничког система и система плата у јавној управи.

4.2 Реформа плата у јавној управи

Предложена реформа система плата запослених обухвата запослене у: органима државне управе (министарства, посебне организације, службе Владе, управни окрузи); судовима, тужилаштвима, државном правобранилаштву, Уставном суду, службама Народне скупштине, службама органа чије чланове бира Народна скупштина, службама председника Републике; органима аутономне покрајине (АП) и јединица локалне самоуправе (ЈЛС); јавним службама; организацијама обавезног социјалног осигурања; у јавним агенцијама; другим органима које је основала РС, АП или ЈЛС. Закон се не односи на запослене у јавним предузећима.

Основни принципи реформе система плата су: транспарентност, управљивост, једнака плата за рад исте вредности уз препознавање специфичности одређених послова и њихово вредновање. Предвиђено је постепено прилагођавање плата новом систему у складу са расположивим средствима (за плате које су ниже од плата у будућем систему).

Радна верзија Закона о платама је припремљена и у току је завршно усаглашавање на нивоу радне групе. У консултацији са ресорним министарствима у току је израда нацрта Каталога радних места, који подразумева усаглашавање назива и описа радних места. Наредна фаза је вредновање радних места на основу описа као и укључивање министарства за послове финансија за процене финансијских ефеката преласка на нови систем плата и правилима прилагођавања постојећих плата новом систему. Искуство других земаља је показало да је ово

је веома сложен процес и захтева време како за дизајнирање, тако и за усаглашавање и имплементацију. Очекујемо да се створе основи за примену новог система плата у току наредне године.

4.3 Повећање правне сигурности и унапређење пословног окружења и квалитета пружених јавних услуга

4.3.1 Реформа инспекцијског надзора

У циљу повећања правне сигурности и унапређења амбијента пословања, пре свега, из угла повећања предвидивости, смањења директних и индиректних трошкова и привреде и државе, смањења сиве економије и смањења корупције, у априлу 2015. године донет је нови Закон о инспекцијском надзору, који представља основу за реформу инспекцијског надзора.

Најважније новине које су предвиђене Законом о инспекцијском надзору су следеће: већа улога и потпуније уређење превентивног деловања инспекција, планирање и спровођење инспекцијског надзора на основу процене ризика, јасна овлашћења у вршењу инспекцијског надзора према нерегистрованим и непријављеним субјектима (сузбијање „сиве“ економије), координација и усклађивање инспекцијског надзора који врше различите инспекције, стандардизација и уједначавање поступка инспекцијског надзора и инспекцијске праксе, подршка одрживом пословању и развоју привреде у складу са прописима. Циљеви који се овим законом постижу су:

- већи ниво усклађености пословања и поступања надзираних субјеката са законом и другим прописом;
- делотворније управљање јавним ризицима и боља заштита законом и другим прописом заштићених добара, права и интереса;
- елиминација или битно умањење арбитрности, неуједначености, самовоље, коруптивности и других могућих злоупотреба у покретању и спровођењу инспекцијског надзора, неоправдане учесталости и трајања инспекцијског надзора код једних и изостанка овог надзора код других привредних субјеката;
- подршка одрживом пословању и развоју привредних субјеката у складу са прописима и ширење круга привредних субјеката чије је пословање усклађено са прописима преко превентивне функције инспекцијског надзора;
- смањење административног терета привреде и успостављање одрживости тог стања;
- унапређење слободне тржишне утакмице и заштите конкуренције;
- већа правна предвидивост, сигурност и извесност;
- боља алокација ресурса инспекција;
- унапређење пословног окружења и инвестиционе климе.

Закон је донет по правилима доношења паметне регулативе и по извештају о праћењу израде нацрта Закона о инспекцијском надзору од стране Транспарентност Србија, у много чему је био пример добре праксеи добар путоказ за примену прописа. У циљу имплементације Закона израђена је суштинска анализа ефеката прописа са проценом трошкова имплементације. Ова анализа је показала да примена овог закона кошта, али да то није трошак, већ **инвестиција**. Само ако узмемо у обзир да је учешће сиве економије износи 30% БДП, док је просечно учешће сиве економије у референтним европским земљама 15% БДП. Примена Закона о инспекцијском надзору и других мера на сузбијању сиве економије треба да дугорочно и постепено смањује удео сиве економије у БДП-у на око 15% БДП-а. Потенцијал процењених дугорочних прихода по овом основу износи око 5 милијарди евра, а процењена инвестиција у реформу инспекција је само 10 до 15% од уштеда које може да донесе. Како би се процесом реформе инспекцијског надзора израђен је Акциони план за примену закона и припремљена су подзаконска акта, која

су у фази консултација и биће донета у року. Овај закон је са одложеном применом и биће успостављен механизам праћења ефеката закона у пракси.

4.3.2 Закон о општем управном поступку

Србија има дугу и позитивну праксу у примени важећег Закона о општем управном поступку. Промене су неопходне због проблема који су уочени у пракси у примени овог закона, а који су везани управо за недовољну ефикасност процедура, непрекидни круг (или „пинг-понг“ ефекат) поступања првостепених и другостепених органа без коначног решења управне ствари, одсуство механизма субијања или спречавања праксе прекорачења инструктивних рокова и посебно праксе „ ћутања администрације“. Истовремено је уочена и недовољна транспарентност, као и одговорност овлашћених лица да воде управни поступак. Наведени проблеми доприносе стању у којем се органи јавне управе перципирају као неделотворни. Наведено указује да су промене биле неопходне како законодавном тако и на институционалном нивоу.

ЗУП није само процесни закон већ закон који можда највише одређује позицију државе према грађанима и привреди. Нови закон ће увести нове процедуре, захтеваће не само другачије поступање, већ и обучене и одговорне службенике чија ће јасна оријентација бити ка остваривању права грађана и јачење привредне активности. Нова решења треба да допринесу управо трансформацији јавне управе у сервис грађана и привреде. У овом делу осврнућу се само на нека од решења као што су:

- по први пут органи државе постају пружаоци јавних услуга, чиме држава постаје сервис грађана. До сада смо под сервисом само подразумевали рад јавних служби у области образовања, здравства и социјалне заштите. Грађани и привреда ће имати право да подносе јавни приговор на пружене јавне услуге уколико нису одговарајуће пружене;
- уводе се нови правни институти као што су управни уговори и гарантни акти, који ће унапредити приватно јавно партнерство и повећати предвидивост привредног амбијента;
- правило да све што се налази у службеним евиденцијама не сме бити тражено од грађана и привреде, биће подигнуто на ниво начела. То у пракси значи да ће сви посебни закони морати да се ускладе са принципом делотворности дефинисаних новим ЗУП-ом;
- стварање правног основа за модернизацију у области електронске комуникације између органа и странака

У току је јавна расправа на радни текст Закона и очекује се да закон буде донет у трећем кварталу ове године.

Закон о инспекцијском надзору и Закон о општем управном поступку представљају основ за суштинску реформу поступања јавне управе као сервиса за грађане и привреду.

5.0 Уместо закључка

5.1 Општа очекивања

Досадашње анализе и рад на приоритетним структурним реформским процесима у јавној управи су показали да би постигли боље резултате морамо променити начин рада и однос према послу и одговорности. Да би се визија суштинских промена и остварила мора да буде подржана

изнутра од стране самих запослених у јавној управи. За то нам је потребно време и ангажовање свих нас.

Високе трошкове нашег рада и начина организације морамо смањити. Дубинске функционалне анализе у приоритетним областима су већ започете. Први резултати који треба да идентификује скривене „резервоаре непотребних трошкова“ ће бити спремни за буџетски циклус за 2016. годину, а системске реформе ће се реализовати сукцесивно у наредне три године.

Очекујемо да бољом организацијом посла и модернизацијом начина рада: отклонимо преклапања функција и укинемо непотребне процедуре у министарствима, агенцијама, локалним самоуправама и установама, и онда их допунити новим, пословима који се обављају на ефикасан начин коришћењем савремених технологија; унапредимо мреже установа (здравство, школство и социјална заштита) и распоредити запослене тамо где су најпотребнији и ради бољег квалитета услуга; где год је могуће, финансирање установа треба да вежемо за обим и вредност услуга, а не за број запослених; очекујемо да боље распоредимо надлежности између локалне и републичке власти, како би одговорност за резултате и за трошкове биле на истом месту.

Високе трошкове нашег рада и начина организације морамо смањити. Део трошкова можемо смањити једноставним повећањем дисциплине и праведности у зарадама, као и поштенијим оцењивањем шта вреди сваки посао. А то ће нам највише обезбедити нови Закон о платама.

5.2 Очекивања у области здравства ⁹

Промене у сектору здравства су пре свега ствар јавне политике, тј. уређивања стандарда квалитета, цене и финансирања здравствених услуга, као и степена укључивања приватног здравства. Тренутна структура трошкова сектора здравства не омогућава простор за повећање продуктивности кроз инвестирање. Влада већ спроводи мере које треба значајно да допринесу унапређењу квалитета услуга и смањењу трошкова у здравству, али захтевају постепен и постојан напор у средњем року. Бројни проблеми ће бити решени мерама и политикама које се припремају у новом Закону о здравству, Програму оптимизације, нацрту Закона о платама и увођењем боље платформе за мониторинг и анализу. Неке од очекиваних новина су плаћање из обавезног здравственог осигурања за услуге пружене у приватном сектору и информатички систем који ће омогућити детаљан увид у трошкове свих здравствених институција. Поред тога, мора се јачати финансијска дисциплина и повећавати учешће нових начина финансирања (програмски, по услузи и др). Идеја је да се ближе повеже финансирање здравствених институција са обимом и вредношћу пружених услуга.

Управо здравство нам може послужити као илустрација ширег налаза да је смањење трошкова уз повећање делотворности управе и подстицање развоја приватног сектора могуће, али да то захтева сложен приступ и континуитет реформи у средњем и дугом року. С једне стране, парадоксално је да упркос великом укупном броју запослених (уз неспоран вишак немедицинског особља, као и укупан број лекара) постоје озбиљни мањкови у неким профилима медицинског кадра. Мањкови постоје не само гледано по одређеним медицинским профилима, већ и по појединачним институцијама. С друге стране, постоји значајан простор за раст укупног здравства, јер је приватни сектор (бар онај званични) веома мали. Подстицањем преласка одређеног дела запослених у приватни сектор, створио би се простор за запошљавање дефицитарних кадрова у јавним здравственим установама.

⁹ Модерна држава-рационална држава: колико, како и зашто?, мај 2015, Кабинет потпредседнице Владе и министрке државне управе и локалне самоуправе- шири позициони документ

.....Наравно, то неће бити ни брзо, ни лако. Нема чаробног штапића, нема магичних речи. Други нам могу помоћи да уредимо нашу кућу, али неће посао урадити уместо нас. Једино, посвећен, марљив и упоран рад, као и јасна визија жељеног стања могу да дају добар резултат. Радићемо на томе да у наредне три године заслужимо да будемо истински сервис грађана и привреде.

Тезе за предавање на тему

1. ИНТЕГРИСАНИ СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ (ПИФЦ)

- Стање и важност успостављања ПИФЦ у јавном сектору и здравству
- Активности које треба предузети са становишта:
 - нормативног оквира
 - институционалног оквира
 - потреба за јачањем административних капацитета

2. САГЛЕДАВАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ (ФМС) са аспекта елемената:

- 1) КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ;
- 2) УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА;
- 3) КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ;
- 4) ИНФОРМИСАЊЕ И КОМУНИКАЦИЈЕ;
- 5) ПРАЋЕЊЕ И ПРОЦЕНА СИСТЕМА

са посебним освртом на:

- 1) лични и професионални интегритет и етичке вредности руководства и свих запослених код корисника јавних средстава;
- 2) руковођење и начин управљања;
- 3) одређивање мисија и циљева;
- 4) организациону структуру, успостављање поделе одговорности и овлашћења, хијерарију и јасна правила, обавезе и права и нивое извештавања;
- 5) политике и праксу управљања људским ресурсима;
 - управљање ресурсима кроз компетенције и значај успостављања транспарентног и правичног система избора и напредовања запослених;
- 6) компетентност запослених;
 - значај увођења система компетенције - фундаменталног процеса у развоју људских ресурса.

Предавање ће обухватити и корпоративно управљање, а и интерну контролу као кључни процес корпоративног управљања.

**БУЏЕТСКО РАЧУНОВОДСТВО У СКЛАДУ СА
ЗАКОНСКОМ И ИНТЕРНОМ РЕГУЛАТИВОМ И
САСТАВЉАЊЕ ПЕРИОДИЧНОГ ФИНАНСИЈСКОГ
ИЗВЕШТАЈА ЗА ПЕРИОД ЈАНУАР-ЈУН 2015. ГОДИНЕ
ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА**

Законска регулатива

1. Закон о буџетском систему

Законом о буџетском систему ("Службени гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 (испр.), 108/2013 и 142/2014, у даљем тексту: Закон), је уређено буџетско рачуноводство и извештавање, финансијско управљање, контрола и ревизија за здравствене установе.

У наставку указујемо на поједине одредбе Закона које су од значаја за примену буџетског рачуноводства.

Одговорност за рачуноводство сопствених трансакција према члану 74. Закона сноси здравствена установа као корисник средстава Републичког фонда за здравствено осигурање – у даљем тексту: Републички фонд.

Одговорност руководиоца - наредбодаваца и руководиоца рачуноводства - рачунополагача утврђене су чл. 71. и 72. Закона.

Према одредбама чл. 71. и 72. Закона утврђене одговорности су:

• **руководилац - наредбодавац одговоран је:**

- за управљање средствима,
- за презумање обавеза и њихову верификацију,
- издавање налога за плаћања која се извршавају из средстава установе којом руководи и за издавање налога за уплату средстава која припадају јавним средствима,
- за закониту, наменску, економичну и ефикасну употребу одобрених апропријација.

• **руководилац рачуноводства - рачунополагач који је именован општим или појединачним актом одговоран је:**

- за законитост, исправност и састављање исправа о пословној промени и другим пословним догађајима који се односе на коришћење средстава установе односно одобрене апропријације,
- за законитост и исправност састављања исправа о пословној промени и другим пословним догађајима у вези са коришћењем средстава и друге имовине.

Функције руководиоца - наредбодаваца и руководиоца рачуноводства - рачунополагача не могу се поклапати.

Финансијско извештавање у складу са чланом 79. Закона заснива се на примени

готовинске основе.

Финансијско управљање и контрола успоставља се у складу са чланом 81. Закона и у складу са одредбама Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционирање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору ("Службени гласник РС", бр. 99/2011 и 106/2013).

Интерна ревизија успоставља се у складу са чланом 82. Закона и у складу са Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору ("Службени гласник РС", бр. 99/2011 и 106/2013).

Објављивање података на интернет страници је у складу са чланом 8. Закона обавеза свих здравствених установа, које обухвата објављивање:

- финансијских планова за наредну годину,
- информатор о раду,
- завршних рачуна и
- финансијских извештаја.

Промене у апропријацији према члану 61. Закона идентичне су са чланом 7. Финансијског плана Републичког фонда за здравствено осигурање за 2015. годину ("Службени гласник РС", број 143/2014). Директор Републичког фонда одлуком може извршити преусмеравање апропријација одобрених на име одређених расхода и издатака у износу до 5% вредности апропријације за расход и издатак чији се износ умањује, а изузетно и преко 5% за трошкове здравствене заштите и за износ умањења увећати друге апропријације за расходе и издатке утврђене Финансијским планом Републичког фонда.

Располагање сопственим приходима регулисано је чланом 47. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 93/2012, 62/2013 и 63/2013 (испр.)) по коме здравствене установе могу расплагати оствареним сопственим приходима до краја 2014. године.

Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, број 142/2014) одредбе наведених чланова нису мењане али се сопствени приходи и даље користе.

2. Уредба о буџетском рачуноводству

Уредбом о буџетском рачуноводству ("Службени гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006, у даљем тексту: Уредба) уређени су услови и начин вођења пословних књига, састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја.

Указујемо на неке одредбе из Уредбе које су од битног значаја за вођење буџетског рачуноводства.

Основа за вођење буџетског рачуноводства према члану 5. Уредбе јесте готовинска основа по којој се трансакције и пословни догађаји признају у моменту пријема односно исплате средстава.

Рачуноводствену евиденцију је могуће водити и по обрачунској основи за потребе интерног извештавања, под условом да се финансијски извештаји израђују на готовинској основи ради консолидованог извештавања.

Примена система двојног књиговодства и вођење пословних књига (дневник, главна књига и помоћне књиге и евиденције) према члану 9. Уредбе воде се **хронолошки, уредно и ажурно**.

Софтвер за вођење књига у електронском облику мора да обезбеђује очување података о свим прокњиженим трансакцијама и пословних догађаја, омогући функционисање система интерних рачуноводствених контрола и онемогући брисање прокњижених пословних догађаја.

Рачуноводствена исправа према члану 16. Уредбе је јавна исправа која представља доказ о насталој трансакцији или пословном догађају.

Књижења у пословним књигама врше се на основу валидних рачуноводствених исправа о насталој транскацији и пословном догађају.

Рачуноводствена исправа мора бити потписана од стране лица које је исправу саставило, лица које је исправу контролисало и лица одговорног за насталу транскацију и пословни догађај и да буде достављена на књижење наредног дана, а најкасније у року од два дана од дана настанка. Рачуноводство је дужно да рачуноводствене исправе књижи истог дана, а најкасније наредног дана од дана добијања исправе.

Закључивање пословних књига сходно члану 17. став 3. Уредбе врши се најкасније до рока достављања финансијских извештаја.

Рокови чувања пословних књига и рачуноводствених исправа су чланом 17. став 4. Уредбе утврђени:

- трајно - евиденције о зарадама,
- 50 година - финансијски извештаји,
- 10 година - дневник, главне књиге, помоћне књиге и евиденције,
- 5 година - изворна документација и пратећа документација.

Усклађивање и усаглашавање стања у књиговодству са стањем по попису врши се сагласно члану 18. Уредбе и то:

• **Усклађивање евиденција и стања главне књиге са дневником, као и помоћних књига и евиденција са главном књигом, врши се пре пописа имовине и обавеза и пре припреме финансијских извештаја,**

• **Усаглашавање финансијских пласмана, потраживања и обавеза врши се на дан састављања финансијског извештаја на Обрасцу ИОС - Извод отворених ставки.**

Услови за вођење пословних књига, припрему, подношење и објављивање финансијских извештаја према члану 19. Уредбе обавља стручно лице које није кажњавано за кривична дела која га чине неподобним за обављање послова из области рачуноводства.

2.1. Вредновање нефинансијске имовине

Вредносно евидентирање стицања нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) прописано је чланом 5. став 8. Уредбе.

Чланом 5. став 8. Уредбе прописано је да се непокретности, опрема и остала основна средства у државној својини у књиговодственој евиденцији корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање евидентирају према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације.

Вредносно евидентирање нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) у главној књизи финансијског књиговодства обезбеђује податке о износима набавне вредности и износима извршеног књиговодственог отписа.

Разлика између износа набавне вредности нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) и износа извршеног књиговодственог отписа, представља садашњу вредност.

Наведене одредбе члана 5. став 8. Уредбе у примени су, почев од 2006. године. До 2005. године корисници буџетских средстава и корисници средстава организација обавезног социјалног осигурања, на основу Инструкције Управе за трезор, вршили су годишњу ревалоризацију нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) применом индекса раста потрошачких цена, и на тај начин је вршено усклађивање књиговодствене вредности са тржишним вредностима.

Индекс раста потрошачких цена примењиван је на износе набавне вредности и износе извршеног књиговодственог отписа који су књижени у књиговодственој евиденцији као повећање вредности, док је разлика између износа извршене ревалоризације набавне

вредности и износа извршене ревалоризације књиговодственог отписа књижена као ефекат ревалоризације и за тај износ је извршено повећање извора средстава нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) на контима Категорије 310000 - Капитал.

Исказивање вредности у књиговодственој евиденцији корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања у складу са тржишним ценама је значајно са становишта реалног књиговодственог и статистичког приказивања вредности имовине у јавној својини.

Свођење књиговодствених вредности у пословним књигама корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања на тржишне вредности немају утицаја на пословни резултат јер се ефекти по том основу књиже у корист извора средстава - капитала.

Престанком вршења ревалоризације нефинансијска имовина у сталним средствима (некретнина и опреме) књиговодствена евиденција се води по неуједначеним и нереалним вредностима у односу на тржишне вредности. То значи да се и у збирним извештајима о имовини у јавној својини исказују неусклађени износи са тржишним вредностима.

2.2. Обрачун и књижење исправке вредности

Обрачун књиговодствене исправке вредности нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) регулисано је чланом 14. став 1. тачка 3) Уредбе по коме корисници буџетских средстава и корисници средстава обвезног социјалног осигурања приликом обрачуна књиговодствене исправке вредности примењују Правилник о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације ("Службени лист СРЈ", бр. 17/97 и 24/2000 - у даљем тексту: Правилник о амортизацији).

Стопе амортизације, односно стопе за вршење књиговодственог отписа нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) разврстане су у 121 амортизациону групу и утврђене су на основу века трајања за сваку амортизациону групу некретнина и опреме.

Тако на пример у амортизационој групи 109 за намештај од дрвета прописана је стопа амортизације од 12,5%, што значи да је век употребе процењен на 8 година (100 : 12,5).

Основица за обрачун књиговодствене исправке вредности некретнина и опреме је увек набавна вредност на коју се примењују прописане стопе амортизације.

Када износ књиговодствене исправке вредности некретнина и опреме достигне износ набавне вредности, сматра се да су такве некретнине и опрема књиговодствено отписане и у том је случају износ набавне вредности једнак је износу извршене књиговодствене исправке вредности и нема садашње вредности.

Правилником о Контном плану су у Категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима, у оквиру сваког синтетичког конта прописана посебна субаналитичка конта на којима се књижи обрачуната књиговодствена исправка вредности.

Књижење обрачунате књиговодствене исправке вредности применом стопа амортизације из Правилника о амортизацији према одредбама члана 22. Закона о буџету Републике Србије за 2015. годину („Службени гласник РС“, број 142/2014) врши се задужењем одговарајућег конта извора средстава нефинансијске имовине у сталним средствима у Категорији 310000 - Капитал уз одобрење одговарајућем конту исправке вредности конта у Категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима.

Међутим, финансијским плановима организација за обавезно социјално осигурање за 2015. годину није регулисано књижење исправке вредности на начин како је то регулисано Законом о буџету Републике Србије за 2015. годину за кориснике буџетских средстава.

Финансијским планом Републичког фонда за здравствено осигурање за 2015. годину („Службени гласник РС“, број 143/2014) на позицији економске класификације 742000 – Приходи од продаје добара и услуга планиран је износ од 12.095.506.000 динара, а на позицији економске класификације 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад планиран је износ од 373.950.000 динара који би се износ покрио од износа планираних сопствених прихода.

Процент учешћа планиране амортизације у односу на укупан износ планираних сопствених прихода износи **3,09%** ($373.950.000 \times 100 : 12.095.506.000$).

При састављању годишњих финансијских извештаја за 2014. годину здравствене установе су извршиле издвајање дела остварених сопствених прихода за намене набавке основних средстава (у даљем тексту: наменско издвајање) применом процента учешћа сопствених прихода у односу на укупне приходе и применом тог процента на износ обрачунате исправке вредности вршено је наменско издвајање коришћењем конта Категорије 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад, односно на начин на који је вршено наменско издвајање у ранијим годинама.

Приликом вршења наменског издвајања из дела остварених сопствених прихода по годишњем финансијском извештају за 2014. годину водило се рачуна да је за извршено наменско издвајање било покриће у износу оствареног вишка прихода – суфицита исказаног на ознаци ОП 2357 – Обрасца 2 – Биланс прихода и расхода за 2014. годину. На тај начин прекинута је пракса да се наменско издвајање врши у целокупном обрачунатом износу независно од висине оствареног вишка прихода – суфицита по годишњем финансијском извештају и по том основу су исказивани знатни губици.

Примена методе обрачуна наменског издвајања из сопствених прихода применом процента учешћа сопствених прихода у односу на укупно остварене приходе и применом тог процента на укупан износ обрачунате исправке вредности није адекватна јер добијени износ наменског издвајања на тај начин најчешће нема покрића у оствареном вишку прихода – суфицита.

Мишљења смо, да за састављање годишњих финансијских извештаја за 2015. годину треба променити методологију наменског издвајања дела сопствених прихода за амортизацију:

На пример:

Да се наменско издвајање дела сопствених прихода изврши на тај начин што ће се износ наменског издвајања утврдити применом процента који не може бити нижи од 3,09% на износ укупно остварених сопствених прихода који је утврђен Финансијским планом Републичког фонда за 2015. годину као однос планираног износа амортизације на позицији економске класификације 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад и износа планираних сопствених прихода на позицији економске класификације 742000 – Приходи од продаје прихода и услуга.

Применом ове нове методологије наменског издвајања сопствених прихода за амортизацију добили би се реални износи који ће бити покривени у износу остварених сопствених прихода.

Здравствене установе би у овом случају биле обавезне да својим финансијским плановима искажу износ наменског издвајања дела сопствених прихода за амортизацију како би се анемогућило трошење тог дела сопствених прихода за друге намене.

Процент издвајања дела сопствених прихода за амортизацију утврђује се рачуноводственом политиком интерним општим актом, који као што смо назначили не може бити мањи од 3,09% од укупно оствареног износа сопствених прихода.

Док се не утврди нова методологија мишљења смо да здравствене установе и даље задрже начин обрачуна наменског издвајања дела сопствених прихода за амортизацију употребом конта Категорије 430000 – Амортизација и употреба средства за рад применом процента учешћа сопствених прихода у укупним приходима и применом тог процента на укупан износ обрачунате исправке вредности под условом да за тако обрачунати износ има покриће у оствареном вишку прихода – суфицита на ознаци ОП 2357 – Обрасца 2 – Биланс прихода и расхода.

3. Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем

Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Службени гласник РС", бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 47/2013, 61/2013, 63/2013 (испр.), 106/2013, 120/2013, 20/2014, 64/2014, 81/2014, 117/2014, 128/2014, 131/2014 и 32/2015, у даљем тексту: Правилник о контном плану) уређен је класификациони оквир и Контни план за буџетски систем са садржајем конта у Контном плану, који је сачињен у складу са међународном ГФС методологијом (Статистика државних финансија).

3.1. Стандардни класификациони оквир

Чланом 2-8. Правилника о Контном плану утврђен је стандардни класификациони оквир који обухвата:

- **Програмску класификацију**

Програмска класификација исказује примања и издатке према задацима и активностима по програмима.

- **Организациону класификацију**

Организациона класификација исказује издатке по корисницима средстава у складу са буџетима и финансијским плановима.

- **Функционалну класификацију**

Функционална класификација исказује издатке по функционалној намени за одређену област и у складу је са класификацијом државних функција коју је донело Статистичко одељење Уједињених нација (УКСД).

Функционалну класификацију чине 10 категорија. У оквиру сваке категорије прописане су групе, а у оквиру група прописане су класе.

Шема функционалне класификације је одштампана као саставни део Правилника о контном плану.

- **Економску класификацију**

Економска класификација обухвата класе прихода и примања, односно расхода и издатака према прописаним контима у оквиру Контног плана за буџетски систем.

- **Класификацију према изворима финансирања**

Класификација према изворима финансирања исказује примања и издатке према потребама обављања одређених активности и повезује изворе финансирања са конкретним расходима и издацима.

Прописано је 17 извора финансирања.

3.2. Садржај Контног плана за буџетски систем

Чланом 9. Правилника о контном плану утврђене су бројчане ознаке и називи конта по којима су корисници јавних средстава обавезни да у књиговодству исказују имовину, обавезе, изворе средстава, приходе и друга примања, расходе и друге издатке, као и финансијски резултат.

Корисници јавних средстава су обавезни да трансакције и пословне догађаје у буџетском рачуноводству воде по прописаним шестоцифреним субаналитичким контима која су прописана Контним планом за буџетски систем.

У пракси се ради обезбеђивања евиденције у помоћним књигама врши рашчлањење субаналитичких конта и на субсубаналитичка конта са седам и више

цифара, под условом да се обезбеди збирно исказивање података на субаналитичким (шестоцифреним) контима.

3.3. Садржај и функционалност класа по Контном плану за буџетски систем

Према функцијама појединих класа у Контном плану за буџетски систем може се закључити да се поједине класе билансирају у Обрасцу 1 - Биланс стања, поједине класе се користе за књижење прихода и примања, односно расхода и издатака и служе за утврђивање резултата пословања у Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода и класе које се користе само за статистичко - евидентно приказивање трансакција и пословних догађаја.

У прву групу класа које се билансирају и чија се салда исказују у Образац 1 - Биланс стања спадају:

У активи:

- Класа 000000 - Нефинансијска имовина,
- Класа 100000 - Финансијска имовина, и
- Конта Групе 351000 - Ванбилансна актива.

У пасиви:

- Класа 200000 - Обавезе,
- Класа 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања, и ванбилансна евиденција, и
- Конта Групе 352000 - Ванбилансна пасива.

У другу групу класа које служе за утврђивање резултата пословања у Образац 2 - Биланс прихода и расхода, спадају:

За приходе и примања:

- Класа 700000 - Текући приходи, и
- Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине.

За расходе и издатке:

- Класа 400000 - Текући расходи, и
- Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину.

Класе друге групе се приликом утврђивања резултата пословања затварају, а само се разлика као остварени суфицит, односно остварени дефицит билансирају у Обрацу 1 - Биланс стања у Класи 300000 и на тај начин се постиже равнотежа износа активе са износом пасиве.

У трећу групу класа које су неутралне и које се не исказују у Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода и у Обрасцу 1 - Биланс стања нити утичу на утврђивање резултата пословања, спадају:

- Класа 600000 - Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине, и
- Класа 900000 - Примања од задуживања и продаје финансијске имовине.

Приликом састављања Обрасца 5. – Извештај о извршењу буџета по периодичним обрачунима у току године и по годишњем финансијском извештају подаци исказани на дуговој страни конта Класе 600000 – Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине и подаци исказани на потражној страни конта Класе 900000 – Примања од задуживања од продаје финансијске имовине уносе се на одговарајуће ознаке ОП чије се разлике исказују на ознаци ОП 5442, односно на ознаци ОП 5443 без утицаја на исказивање резултата пословања.

Конта Класе 600000 и Класе 900000 се на крају године, приликом састављања годишњег финансијског извештаја, међусобно затварају.

У издањима ИПЦ објављен је приручник Контни план са буџетски систем са табелама међусобног повезивања конта (прва књига – фебруар 2015 године).

3.4. Провера стања салда на контима главне књиге

Здравствене установе су приликом израде годишњег финансијског извештаја за 2014. годину, сагласно члану 18. Уредбе извршиле усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем на основу пописа и извршиле су усаглашавање потраживања и обавеза са стањем на дан 31. децембар 2014. године.

И поред свих настајања да се књиговодствено стање усклади са стварним стањем на појединим контима, како у активи, тако и у пасиви налазе се стања салда на појединим контима која нису идентификована као на пример потражни салдо на конту 311911 - Остали сопствени извори и на другим контима.

Да би се извршило усклађивање стања салда на контима главне књиге са стварним стањем мора се приступити провери успостављене равнотеже стања салда исказаних на контима главне књиге у активи са одговарајућим стањима салда на контима главне књиге у пасиви.

Без успостављања одговарајуће равнотеже између конта Класе 000000 - Нефинансијска имовина и конта Класе 100000 - Финансијска имовина са контима Класе 300000 - Извори средстава - капитал не може се говорити о веродостојном књиговодственом стању у пословним књигама.

Подједнако је значајно да се изврши повезивање стања салда на контима Класе 100000 - Финансијска имовина са одговарајућим контима Класе 200000 - Обавезе.

Ово је значајно урадити како се евентуално утврђене неусаглашености не би преносиле у наредни период.

У наставку указујемо на неке провере које треба извршити на контима главне књиге након извршеног књижења почетног стања у пословним књигама 1. јануара 2015. године:

- Да ли износи почетног стања приликом отварања пословних књига 1. јануара 2015. године, одговарају износима стања исказаних у Обрасцу 1 - Биланс стања 31. децембра 2014. године - рачуноводствено начело идентитета.
- Да ли је пренос резултата пословања по годишњем финансијском извештају за 2014. годину при отварању пословних књига 1. јануара 2015. године пренет са конта 321121 на конто 321311, односно са конта 321122 на конто 321312.
- У случају исказаног дефицита из ранијих година на конту 321312 сагледати могућност његовог покрића из средстава нераспоређеног вишка прихода на конту 321311 и у том смислу донети одлуку надлежног органа о покрићу дефицита.
- Уколико дефицит из ранијих година исказан на конту 321312 потиче по основу амортизације књижене на терет расхода и уколико је у тој висини спроведено књижење у корист конта 311519, односно 311712 сагледати могућност покрића тог дефицита из издвојених средстава амортизације ранијих година, јер нема сврхе да се такво стање и даље књиговодствено исказује.
- За случај извршеног декомповања салда на активно - пасивним контима по годишњем финансијском извештају за 2014. годину, приликом отварања пословних књига за 2015. годину извршити враћање тако књижених износа на одговарајућа конта са којих је извршено преношење декомпонованих салда.
- Проверити да ли је извршено свођење страних валута на средњи званични курс 31. децембра 2014. године и да ли су у том случају курсне разлике књижене на одговарајућим контима активних, односно пасивних временских разграничења обзиром да се тако обрачунате курсне разлике нису могле исказати као расход, односно приход по годишњем финансијском извештају за 2014. годину због примене готовинске основе. Курсне разлике исказују се на терет расхода, односно прихода само у моменту реализације.
- Уколико су током 2014. године употребљавана конта друге промене у обиму у оквиру

конта Класе 000000 - Нефинансијска имовина и ако су спроведена одговарајућа књижења на контима Класе 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција, при отварању пословних књига за 2015. годину, салда са тих конта преносе се одговарајућа конта имовине у Класи 000000, као на одговарајућа конта у Класи 300000.

- Извршити проверу усклађености стања салда на контима Класе 000000 - Нефинансијска имовина и конта Класе 100000 - Финансијска имовина са одговарајућим контима Класе 300000 - Извори средстава - капитал. Уколико се утврди неусклађеност проверити због чега је неусклађеност настала.

- Проверити усаглашеност стања салда на контима Класе 100000 - Финансијска имовина са одговарајућим контима Класе 200000 - Обавезе. За случај евентуалне неусаглашености по одговарајућим контима могуће је да се због те неусаглашености прикрива дефицит ако је стање на одговарајућим контима Класе 100000 - Финансијска имовина веће у односу на стање на одговарајућим контима Класе 200000 - Обавезе и супротно да се прикрива суфицит ако је стање на одговарајућим контима Класе 200000 - Обавезе веће у односу на стање на одговарајућим контима Класе 100000 - Финансијска имовина.

- За случај да се утврди евентуално настала грешка по годишњем финансијском извештају за 2014. годину, приликом отварања пословних књига за 2015. годину изврши ретроактивну исправку грешке у почетном стању.

Ретроактивна исправка грешке у почетном стању врши се за ставке које немају утицаја на промену резултата пословања по годишњем финансијском извештају за 2014 годину на предлог руководиоца рачуноводства и уз сагласност руководиоца установе.

- Проверити да ли софтвер испуњава прописане услове из члана 9. Уредбе, односно да ли:

- обезбеђује очување података о свим прокњиженим трансакцијама и пословним догађајима;

- омогућава функционисање система интерних рачуноводствених контрола;

- онемогућава брисање прокњижених трансакција и пословних догађаја.

Софтвер треба да обезбеди да Закључни лист садржи посебне колоне:

- редни број,

- број конта,

- назив конта,

- почетно стање (дугује - потражује),

- промет у току године (дугује - потражује),

- укупан промет са почетним стањем (дугује - потражује).

- стање на крају периода - године (дугује - потражује).

Интерна регулатива

Одредбама члана 16. став 9. Уредбе утврђена је обавеза за кориснике јавних средстава да интерним општим актом дефинишу:

- организацију рачуноводственог система;

- интерне рачуноводствене контролне поступке;

- лица која су одговорна за законитост, исправност и састављање исправе о пословној промени и другом догађају;

- кретање рачуноводствених исправа као и рокове за њихово достављање.

При изради интерног општег акта треба имати у виду да се регулишу и питања која нису садржана у Уредби већ у другим прописима везана за примену буџетског рачуноводства, као што су одредбе члана 31. и 78. Закона којима је утврђен календар за доношење буџета и подношење завршних рачуна, и других прописа које се односе на вођење буџетског рачуноводства, а чије одредбе треба да буду заступљене у интерном општем акту о рачуноводству.

Доношење интерног општег акта о рачуноводству за кориснике јавних средстава претпоставља да се овим интерним општим актом регулишу сва питања вођења буџетског рачуноводства како оних на која Уредба непосредно упућује тако и сва друга питања за која су Уредбом допуштена алтернативна решења.

Према нашем мишљењу интерни општи акт би требало да носи назив: Правилник о организацији буџетског рачуноводства и рачуноводственим политикама чији се назив може и другачије насловити.

У погледу надлежности за доношење интерног општег акта - Правилника о организацији буџетског рачуноводства и о рачуноводственим политикама треба имати у виду законска овлашћења и статуте којима је надлежност доношења интерних општих аката регулисано (директор, управни одбор или неки други надлежни орган).

При одређивању одговорних лица за вођење пословних књига и обављању интерне контроле и интерне ревизије исто се мора заснивати на акту о систематизацији из чијег се описа послова могу видети њихове одговорности.

Казненим одредбама у члану 20. став 1. тачка 5) Уредбе за случај недоношења интерног општег акта у складу са чланом 16. став 9. Уредбе прописана је новчана казна од 500,00 до 50.000,00 динара за одговорно лице у финансијској служби корисника буџетских средстава, за организације обавезног осигурања новчана казна од 10.000,00 до 1.000.000,00 динара.

У наставку дајемо огледни пример састављања Правилника о организацији буџетског рачуноводства и рачуноводственим политикама.

На основу члана 74. Закона о буџетском систему ("Службени гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 (испр.), 108/2013 и 142/2014) и члана 16. став 9. Уредбе о буџетском рачуноводству ("Службени гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006), и подзаконских аката донетих на основу Закона и Уредбе, Статута, Правила (навести одговарајући правни основ) и Правилника о организацији и систематизацији, директор, управни одбор или други надлежан орган (навести функцију или орган који је надлежан), на седници одржаној дана ... 20___. године, донео је:

ПРАВИЛНИК О ОРГАНИЗАЦИЈИ БУЏЕТСКОГ РАЧУНОВОДСТВА И РАЧУНОВОДСТВЕНИМ ПОЛИТИКАМА

I. Опште одредбе

Члан 1.

Овим правилником се за кориснике средстава Републичког фонда за здравствено осигурање - у даљем тексту: Здравствена установа (навести назив здравствене установе) уређују вођење буџетског рачуноводства, утврђивање одговорних лица, рачуноводствене политике, попис имовине и обавеза и усаглашавање потраживања и обавеза, састављање и достављање финансијских извештаја, интерну контролу, интерну ревизију и закључивање и чување пословних књига, рачуноводствених исправа и финансијских извештаја.

II. Вођење буџетског књиговодства

1. Организација књиговодства

Члан 2.

Буџетско књиговодство се води по систему двојног књиговодства на прописаним субаналитичким (шестоцифреним) контима прописаних Правилником о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем ("Службени гласник РС", бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 (испр.), 106/2013, 120/2013, 20/2014, 64/2014, 64/2014, 81/2014, 117/2014, 108/2014, 131/2014 и 32/2015).

Здравствена установа врши аналитичко рашчлањење у оквиру прописаних субаналитичких конта на субсубаналитичка конта (седмоцифрена и вишецифрена) ради обезбеђивања помоћних евиденција (купаца, добављача, конта Класе 300000, Класе 400000, конта Класе 500000 и других конта по потреби). Збирови субсубаналитичких конта морају дати збирове субаналитичких (шестоцифрених) конта.

Аналитичко рашчлањење прописаних субаналитичких конта на субсубаналитичка конта врши руководилац рачуноводства - рачунополагач.

Члан 3.

Послове буџетског књиговодства обавља дирекција - сектор - одељење - служба (унети назив) - у даљем тексту: служба, чијим радом руководи руководилац рачуноводства - рачунополагач.

Члан 4.

Буџетско књиговодство организује се тако да се обезбеде подаци из којих се може вршити утврђивање прихода-примања и расхода-издатака, увид у стање и кретање имовине и обавеза, утврђивање резултата пословања, састављање периодичних и годишњих финансијских извештаја, израда анализа и информација о пословању и раду и других извештаја по потреби.

2. Основа за вођење буџетског књиговодства

Члан 5.

Вођење буџетског књиговодства се заснива на примени готовинске основе по којој се трансакције и пословни догађаји евидентирају у тренутку када се готовинска средства приме, односно исплате.

Алтернатива

Вођење буџетског књиговодства врши се применом обрачунске основе по којој се трансакције и пословни догађаји евидентирају у моменту настанка за период на који се односе, под условом да се финансијски извештаји израђују на готовинској основи ради консолидованог извештавања.

Напомена:

У члану 5. Уредбе дата је могућност да се књиговодствена евиденција може водити и према обрачунској основи за потребе интерног извештавања, под условом да се финансијски извештаји израђују на готовинској основи ради консолидованог извештавања.

3. Пословне књиге

Члан 6.

Пословне књиге буџетског књиговодства се састоје од: дневника, главне књиге и помоћних књига и помоћних евиденција.

Помоћне књиге обухватају: књигу купаца, књигу добављача, књигу основних средстава, књигу залиха, књигу плата и остале помоћне књиге (књига благајне бензинских бонова и друге помоћне књиге по потреби).

Помоћне евиденције обухватају: евиденцију извршених исплата, евиденцију остварених прилива, евиденцију пласмана, евиденцију дуга и остале помоћне евиденције (евиденција донација и друге помоћне евиденције).

Главна књига мора бити у складу са трансакцијама и пословним догађајима евидентираним у главној књизи трезора.

Члан 7.

Пословне књиге воде се у електронском облику.

Обавезно је коришћење софтвера који обезбеђује очување података о свим прокњиженим трансакцијама и пословним догађајима, омогућава функционисање система интерних рачуноводствених контрола и онемогућава брисање прокњижених пословних догађаја.

Члан 8.

Вођење пословних књига мора бити уредно, ажурно и да обезбеди увид у хронолошком књижењу трансакција и пословних догађаја.

Члан 9.

Пословне књиге имају карактер јавних исправа.

Пословне књиге воде се за период од једне буџетске године, изузев појединих помоћних књига које се могу водити за период дужи од једне године.

4. Рачуноводствене исправе и рокови књижења

Члан 10.

Под рачуноводственом исправом сматра се писмени доказ о насталој трансакцији и пословном догађају која садржи све податке на основу којих се врши књижење у пословним књигама.

У пословне књиге могу се уносити трансакције и пословни догађаји само на основу валидних рачуноводствених исправа (докумената) из којих се може сазнати основ настале промене.

Рачуноводственом исправом сматра се исправа која се саставља у књиговодству, на основу које се врши књижење у пословним књигама, као што су одлуке - решења о књижењу мањкова и вишкова по попису, исправе о усаглашавању потраживања и обавеза, обрачуни, прегледи, спецификације и др.

Члан 11.

Валидном рачуноводственом исправом сматра се и исправа добијена телекомуникационим путем, у електронском, магнетном или другом облику у ком случају је пошиљалац одговоран да подаци на улазу у телекомуникациони пренос буду засновани на рачуноводственим исправама, као и за чување оригиналне исправе.

Члан 12.

Рачуноводствена исправа саставља се на месту и у време настанка пословног догађаја у три примерака, од којих се један примерак задржава лице које је исправу саставило, а два примерка достављају књиговодству на књижење (једна примерак за књижење у финансијском

књиговодству, а други примерак за књижење у помоћним књигама и евиденцијама).

Напомена:

У члану 16. став 6. Уредбе предвиђено је да се рачуноводствена исправа саставља у потребном броју примерака па с тим у вези може се у овом члану Правилника предвидети састављање рачуноводствене исправе у броју који одговара потребама.

Члан 13.

Рачуноводствена исправа пре књижења у пословним књигама мора бити потписана од стране лица одговорног за настали пословни догађај, лица које је исправу саставило и лица које је исправу контролисало, која својим потписима на исправи гарантују да је исправа истинита и да верно приказује пословни догађај.

Члан 14.

Рачуноводствена исправа доставља се на књижење у пословне књиге наредног дана, а најкасније у року од два дана од дана настанка трансакције и пословног догађаја путем доставне књиге.

Напомена:

Рок достављања рачуноводствене исправе на књижење утврђен је у члану 16. став 7. Уредбе.

Члан 15.

Примљене рачуноводствене исправе из члана 14. овог правилника књиже се у пословне књиге истог дана, а најкасније наредног дана од дана добијања рачуноводствене исправе.

Напомена:

Рок књижења добијених рачуноводствених исправа у пословне књиге утврђен је у члану 16. став 11. Уредбе.

III. Утврђивање одговорних лица

Члан 16.

Руководилац - наредбодавац здравствене установе одговоран је за управљање средствима, за преузимање обавеза, њихову верификацију, издавање налога за плаћање које треба извршити из средстава којим руководи и издавање налога за уплату средстава која припадају буџету, као и за закониту, наменску, економичну и ефикасну употребу буџетских апропријација.

Руководилац - наредбодавац здравствене установе може пренети поједина овлашћења из става 1. овог члана и на друга лица.

Члан 17.

Руководилац рачуноводства - рачунополагач одговоран је за вођење пословних књига, припрему, састављање, подношење и објављивање финансијских извештаја.

Руководилац рачуноводства - рачунополагач одговоран је за законитост, исправност и састављање исправа о трансакцијама и пословним догађајима који се односе на коришћење буџетских апропријација и трансакцијама и пословним догађајима у вези са коришћењем средстава и друге имовине.

Функције руководиоца рачуноводства - рачунополагача и руководиоца - наредбодавца не могу се поклапати.

Напомена:

Чланом 71. и 72. Закона о буџетском систему је дефинисана одговорност руководиоца рачуноводства - рачунопологача и руководиоца - наредбодавца.

Одредбама члана 72. став 3. Закона о буџетском систему дефинисано је да је руководиоца рачуноводства - рачунопологач лице које се одреди општим или појединачним актом органа. Није наведено које услове треба да испуњава лице које се именује за руководиоца рачуноводства - рачунопологача у погледу стручне спреме и радног искуства.

Члан 18.

За насталу трансакцију и пословни догађај одговоран је запослени који на основу решења руководиоца - наредбодавца здравствене установе непосредно учествује у настанку трансакције и пословног догађаја.

Напомена:

Запослени који је одговоран за настанак трансакције и пословног догађаја најчешће је лице које ради у сектору набавке, служби економата, када се ради о набавкама, затим из правне службе ако се ради о уговарању услуга и сл.

Члан 19.

За састављање рачуноводствене исправе одговоран је запослени који на основу решења руководиоца - наредбодавца здравствене установе непосредно учествује у састављању рачуноводствене исправе и дужан је да својим потписом на рачуноводственој исправи гарантује да је истинита и да верно приказује пословни догађај.

Напомена:

Запослени који је одговоран за састављање рачуноводствене исправе о насталој трансакцији и пословног догађаја најчешће је лице које ради у сектору продаје или у некој другој служби у којој се саставља рачуноводствена исправа.

Члан 20.

За контролу законитости и исправности рачуноводствене исправе за насталу трансакцију и пословни догађај одговоран је запослени који на основу решења руководиоца - наредбодавца здравствене установе врши контролу рачуноводствених исправа и дужан је да својим потписом на рачуноводственој исправи гарантује да је истинита и да верно приказује трансакцију и пословни догађај.

Напомена:

Запослени који је одговоран за контролу рачуноводствене исправе о насталој трансакцији и пословног догађаја је лице које ради у рачуноводственој служби (ликвидатор, референт и др.).

Члан 21.

Утврђивање функције одговорности запослених лица из чл. 18. до 20. овог правилника не смеју се поклапати.

Напомена:

Утврђивање одговорности односи се на запослене којима је решењем руководиоца - наредбодавца здравствене установе та одговорност утврђена под условом да се утврђивање одговорности мора заснивати из описа послова запосленог у акту о систематизацији.

IV. Рачуноводствене политике

Члан 22.

Залихе материјала, резервних делова, алата и ситног инвентара и робе процењују се по набавној вредности коју чине нето фактурна вредност и зависни трошкови набавке.

Обрачун излаза залиха врши се применом методе пондерисане просечне цене.

Напомена:

Могућа је примена методе ФИФО - (прва улазна - прва излазна) али је препорука да се обрачун излаза залиха врши по методи пондерисане просечне цене као погодније.

Члан 23.

Исправка вредности - амортизација нематеријалних улагања и основних средстава врши се по стопама амортизације утврђене Правилником о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације ("Службени лист СРЈ", бр. 17/97 и 24/2000) применом пропорционалне методе.

Члан 24.

Евидентирање непокретности, опреме и осталих основних средстава у јавној својини врши се према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације.

Напомена:

Евиденције на начин прописан овим чланом правилника регулисане су чланом 5. став 8. Уредбе о буџетском рачуноводству.

V. Попис имовине и обавеза и усаглашавање потраживања и обавеза

1. Попис имовине и обавеза

Члан 25.

Пре пописа имовине и обавеза и пре припреме годишњег финансијског извештаја врши се усклађивање евиденција и стања главне књиге са дневником, као и помоћних књига и евиденција са главном књигом.

Члан 26.

Ради усклађивања стања имовине и обавеза у књиговодственој евиденцији са стварним стањем које се утврђује пописом на крају буџетске године врши се попис са стањем на дан 31. децембра текуће године.

Изузетно од става 1. овог члана попис књига, филмова, фотоса, архивксе грађе и др. врши се сваке треће године.

Напомена:

Према члану 18. став 3. Уредбе предвиђено је да рок за попис књига, филмова, фотоса, архивске грађе и др. не може бити дужи од пет година.

Члан 27.

Начин и рокови вршења пописа и усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем, обављају се у складу са прописом који доноси Министар финансија.

Напомена:

Чланом 18. став 6. Уредбе дато је овлашћење Министру финансија да донесе пропис о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем.

Министар финансија је у складу са овлашћењем из члана 18 став 6. Уредбе о буџетском рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 125/2013 и 12/2006) донео Правилник о начину и роковима вршења пописа имовине и обавеза корисника буџетских средстава Републике Србије и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем („Службени гласник РС“, број 33/2015).

У Правилнику није назначено да се исти примењује и за кориснике средстава организација за обавезно осигурање, што се може сматрати пропустом.

Ако се не изврши допуна Правилника очекује се став Министра финансија по коме би се Правилник односио и на кориснике средстава организација за обавезно социјално осигурање – здравствене установе.

2. Усаглашавање потраживања и обавеза

Члан 28.

Усаглашавање стања финансијских пласмана, потраживања и обавеза врши се на дан састављања годишњег финансијског извештаја (31. децембра).

Члан 29.

Попис ненаплаћених потраживања поверилац је дужан да достави свом дужнику најкасније 25. дана од дана састављања годишњег финансијског извештаја на обрасцу ИОС - Извод отворених ставки у два примерка.

Члан 30.

По пријему пописа неизмирених обавеза на обрасцу ИОС - Извод отворених ставки дужник је обавезан да провери своју обавезу и о томе обавести повериоца на овереном примерку обрасца ИОС - Извод отворених ставки у року од пет дана од дана пријема обрасца ИОС - Извод отворених ставки.

Напомена:

Образац ИОС - Извод отворених ставки, који је ранијим прописима био прописан, погодан да се и даље користи.

VI. Састављање и достављање финансијских извештаја

Члан 31.

Здравствена установа саставља периодични финансијски извештај у току године за периоде: јануар-март, јануар-јун, јануар-септембар и јануар - децембар, а на крају буџетске године са стањем на дан 31. децембра и годишњи финансијски извештај.

Члан 32.

Састављање периодичних финансијских извештаја и годишњег финансијског извештаја врши се применом готовинске основе сагласно члану 5. овог правилника.

Члан 33.

Периодични финансијски извештаји и годишњи финансијски извештај састављају се на основу евиденција о примљеним средствима и извршеним плаћањима која су усаглашена са Управом за трезор, као и на основу других аналитичких евиденција које воде.

Члан 34.

Периодични финансијски извештаји и годишњи финансијски извештај састављају се на основу прописа и инструкција Републичког фонда на обрасцима које прописује, у складу са овлашћењем из Закона о буџетском систему, Министар финансија.

Здравствене установе поред обрасца из става 1. овог члана достављају обрасце које прописује Републички фонд.

Члан 35.

Периодичне финансијске извештаје здравствене установе достављају надлежним филијалама Републичког фонда у року од десет дана од дана истека тромесечја, а годишњи финансијски извештај најкасније до 28. фебруара текуће године за претходну годину.

Републички фонд саставља консолидовани годишњи извештај његових корисника средстава и исти доставља Управи за трезор до 30. априла.

Члан 36.

Здравствена установа на својој интернет страници објављује финансијски план за наредну годину, информатор о раду, као и годишњи финансијски извештај.

Напомена:

Чланом 8. став 3. Закона о буџетском систему утврђена је обвеза да корисници јавних средстава на својој интернет страници објављују финансијске планове за наредну годину, информатор о раду, као и завршне рачуне и финансијске извештаје.

VII. Интерна контрола и интерна ревизија

1. Интерна контрола

Члан 37.

Руководилац здравствене установе успоставља систем финансијског управљања и контроле који се организује као систем процедура и одговорности свих лица у организацији.

Систем интерних контрола се спроводи политикама, процедурама и активностима у циљу остваривања:

- пословања у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима,
- реалности и интегритета финансијских и пословних извештаја,
- економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава,
- заштите средстава и података (информација).

Члан 38.

Елементи финансијског управљања и контроле обухватају:

- контролно окружење,
- управљање ризицима,
- контролне активности,
- информисање и комуникације,
- праћење и процедуру система.

Напомена:

Систем финансијског управљања и контролу дужни су да успоставе корисници јавних средстава у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему и у складу са Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, финансирање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору ("Службени гласник РС", бр.

99/2011 и 106/2013).

Члан 39.

За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле одговоран је руководилац здравствене установе или лице које он овласти.

Члан 40.

О адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле руководиоца здравствене установе извештава Министра финансија до 31. марта текуће године за претходну годину подношењем одговора на упитник који припрема Централна јединица за хармонизацију.

2. Интерна ревизија

Члан 41.

Руководилац здравствене установе одговоран је за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије.

Интерна ревизија је организационо независна и у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу здравствене установе

Интерна ревизија пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом управљања ризицима и контроле.

Напомена:

Успостављање интерне ревизије је регулисано чланом 82. Закона о буџетском систему и у складу са Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору ("Службени гласник РС", бр. 99/2011 и 106/2013).

Члан 42.

Руководилац интерне ревизије сачињава годишњи извештај о раду интерне ревизије и доставља га руководиоцу здравствене установе до 15. марта текуће године за претходну годину.

Руководилац здравствене установе доставља годишњи извештај Централној јединици за хармонизацију Министарства финансија до 31. марта текуће године за претходну годину.

Члан 43.

Интерну ревизију обављају интерни ревизори који су положили испит за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, у складу са програмом који прописује министар финансија.

VIII. Закључивање и чување пословних књига, рачуноводствених исправа и финансијских извештаја

Члан 44.

На крају буџетске године после спроведених евиденција свих трансакција и пословних догађаја и обрачуна врши се закључивање пословних књига, односно у току буџетске године у случају статусних промена, престанка пословања и другим случајевима.

Дневник и главну књигу потписују руководилац и рачунополагач (руководилац рачуноводства).

Пословне књиге које се користе више од једне године закључују се по престанку њиховог коришћења.

Пословне књиге закључују се најкасније до рока достављања годишњег финансијског извештаја.

Члан 45.

Пословне књиге, рачуноводствене исправе и финансијски извештаји чувају се у оригиналу или другом облику архивирања у складу са законом у просторијама здравствене установе у роковима:

- трајно - евиденције о запосленима,
- 50 година - финансијски извештаји,
- 10 година - дневник, главне књиге, помоћне књиге и евиденције,
- 5 година - изворна документација и пратећа документација.

Време чувања из става 1. овог члана почиње последњег дана буџетске године на коју се рачуноводствена исправа односи.

Члан 46.

Уништавање пословних књига и рачуноводствених исправа којима је прошао законски рок чувања, врши комисија коју именује руководилац.

Комисија саставља записник о уништавању пословних књига и рачуноводствених исправа, који се трајно чува у архиви.

Члан 47.

Руководилац рачуноводства - рачунополагач је одговоран за чување пословних књига рачуноводствених исправа и финансијских извештаја.

IX. Прелазне и завршне одредбе

Члан 48.

Измене и допуне прописа о буџетском рачуноводству примењиваће се непосредно до усклађивања одредби овог правилника.

Усклађивање правилника са изменама и допунама прописа о буџетском рачуноводству из става 1. овог члана извршиће се најкасније до 30 дана од дана објављивања у службеним гласилима.

Члан 49.

Овај правилник ступа на снагу 8 дана од дана доношења.

Члан 50.

Даном ступања на снагу овог правилника престаје да важи Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама (навести прави назив) број _____ од _____.

Број _____
дана _____ 20____. године

Потпис овлашћеног органа - лица

Састављање периодичног финансијског извештаја за период јануар - јун 2015. године

Чланом 8. Уредбе о буџетском рачуноводству ("Службени гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006) утврђена је обавеза састављања и достављања тромесечно периодичних извештаја о извршењу буџета за потребе планирања и контроле извршења буџета.

1. Рокови за достављање периодичног финансијског извештаја

Здравствене установе састављају периодичне финансијске извештаје о извршењу својих финансијских планова за период јануар – јун 2015. године и достављају их Републичком фонду **до 10. јула 2015. године** за потребе планирања и контроле извршења финансијског плана.

Републички фонд врши консолидацију извештаја и саставља консолидовани периодични извештај за период јануар-јун 2015. године који доставља Управи за трезор **до 20. јула 2015. године**.

Извештај сачињавају све здравствене установе из Плана мреже здравствених усанова које се налазе у регистру буџетских корисника и које су са Републичким фондом закључиле уговоре о финансирању здравствене заштите за 2015. годину.

2. Садржај периодичних финансијских извештаја

Здравствене установе периодичне финансијске извештаје за период јануар - јун 2015. године достављају на Обрасцу 5 - Извештај о извршењу буџета који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова ("Службени гласник РС", број 18/2015).

Наведеним правилником је дато објашњење о начину попуњавања Обрасца 5:

Колона 4-11, уносе се подаци према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

Колона 4 - уносе се планирани приходи и примања, као и расходи и издаци у висини текуће апропријације.

Колона 5 - уноси се износ укупно остварених прихода - примања, односно извршених расхода - издатака и представља збир износа из кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11.

Колона 10 - уноси се износ остварених прихода и примања извора:

- 05 - Донације од иностраних земаља,
- 06 - Донације од међународних организација,
- 08 - Добровољни трансфери од физичких и правних лица,
- 56 - Финансијска помоћ ЕУ,

односно извршених расхода и издатака извора 05, 06, 08 и 56.

Колона 11 уноси се износ остварених прихода и примања извора:

- 04 - Сопствени приходи буџетских корисника,
- 07 - Трансфери од других нивоа власти,
- 09 - Примања од продаје нефинансијске имовине,
- 10 - Примања од домаћих задуживања,
- 11 - Примања од иностраних задуживања,
- 12 - Примања од отплате датих кредита и продаје финансијске имовине, односно извршених расхода и издатака извора 04, 07, 09, 10, 11 и 12, као и:

- 13 - Нераспоређени приход из ранијих година и
- 14 - Неутрошена средства од приватизације из ранијих година.

Део I - Укупни приходи и примања, у кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о оствареним приходима по изворима финансирања.

Део II - Укупни расходи и издаци у кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о коришћењу средстава према изворима финансирања.

Део III - Утврђивање резултата, утврђује се укупан резултат по изворима финансирања као разлика између укупних прихода и примања и укупних расхода и издатака.

Резултат пословања исказује се на ознаци ОП број 5438 као вишак прихода и примања - буџетски суфицит и на ознаци ОП број 5439 као мањак прихода и примања - буџетски дефицит.

Вишак прихода и примања, односно мањак прихода и примања утврђује се као разлика између остварених текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине који су исказани на ознаци ОП број 5436 и текућих расхода и издатака за нефинансијску имовину на ознаци ОП број 5437.

Вишак примања исказује се на ознаци ОП број 5442, односно мањак примања на ознаци ОП број 5443 и утврђује се као разлика између примања од задуживања и продаје финансијске имовине који су исказани на ознаци ОП број 5440 и издатака за отплату главнице и набавку финансијске имовине који су исказани на ознаци ОП број 5441.

Вишак новчаних прилива исказује се на ознаци ОП број 5444, односно мањак новчаних прилива на ознаци ОП број 5445 и утврђује се као разлика између укупно остварених прихода и примања који су исказани на ознаци ОП број 5171 и укупних расхода и издатака који су исказани на ознаци ОП број 5435.

Поред Обрасца 5 здравствене установе су дужне да уз периодични финансијски извештај прилаже Обрзац К9 – Одступање од новачног тока, ОЗПР – Обрзац за пертиципацију и рефундацију и Образац БО – исплаћена и рефундирана средства која се односе на накнаде за време одсуствања с посла на терет фондова.

Здравствена установа периодични финансијски извештај у два примерка у оригиналу и у електронској форми предаје филијали Републичког фонда са свог подручја са којом закључује уговор.

3. Претходни послови за састављање периодичног финансијског извештаја

У претходне послове за састављање периодичног извештаја о извршењу финансијских планова здравствених установа јануар-јун 2015. године спадају послови који претходе попуњавању Обрасца 5 – Извештај о извршењу буџета у складу са Инструкцијом Републичког фонда:

- Усаглашавање пренетих средстава по намерама из уговора са подацима надлежне филијале Републичког фонда;
- Провера филијале Републичког фонда о усаглашености исказаних података о извршеним трансакцијама на контима 781111 – Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу и примање од продаје у оквиру Класе 800000 – Примања од продаје нефинансијске имовине са подацима исказаних на конту 471200 – Права из социјалног осигурања која се исплаћују непосредно пружаоцима услуга (изузев рефундације извршених осигураним лицима);
- Друга усаглашавања у складу са Инструкцијом Републичког фонда.

4. Књижења свођења на готовинску основу

Према члану 4. Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова пре утврђивања резултата пословања за

састављање Обрасца 5 - Извештај о извршењу буџета спроводе се следећа књижења:

4.1. Плаћени аванси за набавку материјала и куповину услуга који су књижени на одговарајућем конту синтетичког конта 123200 - Дати аванси, депозити и кауције књиже се и на одговарајући субаналитички конто класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291211 - Плаћени аванси за набавку материјала, односно конта 291213 - Плаћени аванси за куповину услуга.

Пример:

Здравствена установа је на дан 30.6.2015. године имала исказан износ на конту 123211 - Аванси за набавку материјала од 200.000,00 динара. У износ уплаћеног аванса добављачу по авансном рачуну на име набавке канцеларијског материјала ПДВ по стопи од 20% износи 40.000,00 динара што укупно износи 240.000,00 динара. Коначни рачун добављача и испорука канцеларијског материјала уследили су 20.7.2015. године у истом износу колико је износио плаћени аванс. Плаћени ПДВ је без права на претходни одбитак.

Књижење:

Дневник главне књиге

- 30.6.2015. години

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	426111	291211	Канцеларијски материјал Плаћени аванси за набавку материјала - за плаћени аванс за набавку	240.000,00	240.000,00

- 20.7.2015. години

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	022231	252111	Залихе административног материјала Добављачи у земљи - по факури добављача	240.000,00	240.000,00
2.	252111	123211	Добављачи у земљи Аванси за набавку материјала - за измирен дуг према добављачу из плаћеног аванса	240.000,00	240.000,00
3.	291211	311261	Плаћени аванси за набавку материјала Залихе потрошног материјала - евидентирање залиха канцеларијског материјала	240.000,00	240.000,00

4.2. Износи исплаћених аконтација за пословна путовања исказани као потраживања на субаналитичком конту 122141 - Аконтације за службено путовање у земљи, односно конту 122142 - Аконтације за службено путовање у иностранство књиже се и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291221 - Аконтације за пословна путовања.

Пример:

Здравствена установа исплатила је аконтацију за службено путовање у земљи запосленом у износу од 100.000,00 динара, који је износ исказан на конту 122141 - Аконтације за службено путовање у земљи од чега се 20.000,00 динара односи на име трошкова дневница (исхране), 50.000,00 динара на име трошкова превоза и 30.000,00 динара на име трошкова смештаја.

Исплаћена аконтација за службено путовање није оправдана до краја јуна 2015. године.

Аконтација је оправдана 4. јула 2015. године.

Књижење:**Дневник главне књиге****- 30.6.2015. години**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	422111	291221	Трошкови дневница (исхране) на службеном путу	20.000,00	100.000,00
	422121		Трошкови превоза на службеном путу земљи (авион, аутобус, воз и сл.)	30.000,00	
	422131		Трошкови смештаја на службеном путу Аконтација за пословна путовања - за исплаћену аконтацију која нијеоправдана за 30.6.2015. године	50.000,00	

- 4.7.2015. години

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	291221	122141	Аконтација за пословна путовања Аконтације за службено путовање у земљи - по коначном обрачуна аконтације за службени пут	100.000,00	100.000,00

4.3. За износе унапред плаћених расхода за наредни период из средстава прихода текуће године који су књижени на субаналитичким контима категорије 130000 - Активна временска разграничења књиже се и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење одговарајућих субаналитичких конта категорије 130000 - Активна временска разграничења.

Пример:

Здравствена установа је на име закупа нестамбеног простора исплатио по рачуну добављача закупнину у износу од 300.000,00 динара која се односи на закуп за период јули - септембар 2015. године, који је износ књижен на терет конта 131112 - Унапред плаћена закупнина. Плаћени ПДВ 20% износи 60.000,00 динара без права на претходни одбитак.

Књижење:**Дневник главне књиге****- 30.6.2015. години**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	421612	131112	Закуп нестамбеног простора Унапред плаћена закупнина - за плаћени закуп за април - јун 2015.	360.000,00	360.000,00

4.4. За износ извршене исплате који је књижен на конту 015200 – Аванси за нефинансијску имовину, када се имовина набавља из текућих прихода, задужује се субаналитички конто у оквиру класе 500000 – Издаци за нефинансијску имовину уз одобрење субаналитичком конту 291212 – Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства.

Истовремено се за исти износ задужује субаналитички конто 131119 – Остали унапред плаћени расходи, уз одобрење субаналитичког конта 311151 – Нефинансијска имовина у припреми.

Пример:

Здравствена установа је на дан 30.6.2014. године имала исказан износ од 500.000,00 динара на конту 015222 - Аванси за административну опрему на име датих аванса за набавку канцеларијске опреме. Износ ПДВ без права на порески одбитак по стопи 20% износи

100.000,00 динара што укупно износи 600.000,00 динара.

Аванс је оправдан 25. јула 2015. године.

Књижење:

Дневник главне књиге

30.6.2015. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	512211	291212	Намештај Плаћени аванси за нематеријалнаулагања и основна средства - аванс за намештај	600.000,00	600.000,00
2.	131119	311151	Остали унапред плаћени расходи Нефинансијска имовина у припреми - за намештај	600.000,00	600.000,00

- 25.7.2015. години

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	015122	252111	Административна опрема у припреми Добављачи у земљи - по фактури добављача за набављени намештај	600.000,00	600.000,00
2.	252111	015222	Добављачи у земљи Аванси за административну опрему - измирење обавеза према добављачу из аванса	600.000,00	600.000,00
3.	011221	015122	Канцеларијска опрема Административна опрема у припреми - за стављање намештаја у употребу	600.000,00	600.000,00
4.	311151	311112	Нефинансијска имовина у припреми Опрема - за набављени намештај	600.000,00	600.000,00
5.	291212	131119	Плаћени аванси за нематеријалнаулагања и основна средства Остали унапред плаћени расходи - за дати аванс за намештај	600.000,00	600.000,00

4.5. У књижења која треба извршити у књиговодству здравствених установа под 30.6.2015. године, да би се књижења трансакција и пословних догађаја у 2015. години свела на готовинску основу која су назначена у наведеном члану 4. Правилника, нису обухваћени случајеви и поступак књижења када се ради о књижењима расхода на терет класе 400000 - Текући расходи и издаци на терет класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину када тако књижени расходи односно издаци нису до краја јуна 2015. године и исплаћени.

За тако спроведена књижења расхода на терет одговарајућих субаналитичких конта у класи 400000 – Текући расходи и издаци на терет класе 500000 – Издаци за нефинансијску имовину треба сторнирати са тих конта уз задужење субаналитичког конта 131211 – Обрачунати неплаћени расходи, односно субаналитичког конта 131212 – Обрачунати неплаћени издаци.

Пример:

Здравственој установи присепо је рачун од Предузећа ПТТ за телефонске услуге за месец јун 2015. године у износу од 40.000,00 динара са плаћеним ПДВ 20% у износу 8.000,00 динара што укупно износи 48.000,00 динара којом је приликом у књиговодству спроведено књижење задужењем субаналитичког конта 421411 - Телефон, телекс и телефакс, уз одобрење субаналитичком конту 252111 - Добављачи у земљи. Рачун је плаћен 9.7.2015. године. Плаћени ПДВ је без права на порески одбитак.

Књижење:

Дневник главне књиге

- 30.6.2015. години

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	421411	252111	Телефон, телекс и телефакс Добављачи у земљи - по факури добављача	48.000,00	48.000,00
2.	421411 131211		Телефон, телекс и телефакс Обрачунати неплаћени расходи - сторно неплаћени рачун за ПТТ услуге	48.000,00 48.000,00	

- 9.7.2015. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	252111	121112	Добављачи у земљи Текући рачуни - по изводу УТ-а за плаћену фактуру обављачу	48.000,00	48.000,00
2.	421411	131211	Телефон, телекс и телефакс Обрачунати неплаћени расходи - за ПТТ услуге за јун 2015. год	48.000,00	48.000,00

* * *