



CRNA GORA
MINISTARSTVO FINANSIJA

METODOLOGIJA

INTERNOG IZVJEŠTAVANJA

Podgorica, Decembar 2023. godine

Sadržaj

Uvod	3
Svrha izvještavanja.....	4
Šta je interno izvještavanje?	5
Odnos između internog izvještavanja i upravljanja i unutrašnje kontrole	8
Preduslovi za uspostavljanje/jaćanje sistema internog izvještavanja	14
Karakteristike dobrih internih izvještaja, odnosno informacija.....	16
Glavni rizici vezani za interno izvještavanje	16
Interno izvještavanje – Ključni kriterijumi	19
Interno izvještavanje – Proces.....	21
Prilozi.....	23
Prilog 1 – Primjeri indikatora.....	23
Prilog 2 – Primjer detaljnijeg teksta za interno finansijsko izvještavanje	25
Prilog 3 – Primjer pregleda vrsti internih izvještaja	26
Prilog 4 – Primjer strukture internog izvještaja (kvartalni, polugodišnji, godišnji).....	27
Prilog 5 – Primjer forme kvartalnog izvještaja o kapitalnim projektima.....	29

Uvod

Odgovornost rukovodilaca za donijete odluke i ostvarenje ciljeva, odnosno zadataka iz njihove nadležnosti, od suštinskog je značaja za dobro upravljanje u javnom sektoru. Pri donošenju odluka rukovodioci moraju uzeti u obzir sve aspekte koji imaju uticaj na kvalitet i brzinu odlučivanja.

Ukoliko subjekti u javnom sektoru nemaju odgovarajuće sisteme/procedure/načine za prikupljanje potrebnog nivoa informacija koje su im potrebne za svakodnevno rukovođenje i upravljanje, kako rukovodioci mogu biti sigurni da su donijeli odluke koje doprinose pružanju isplativih javnih usluga?

Svrha ove metodologije je da objasni značaj internog izvještavanja za upravljanje, kao i da da osvrt na regulativu koja uređuje ove oblasti i ukaže na neke od karakteristika efektivnog internog izvještavanja i mjera za jačanje internog izvještavanja unutar subjekta.

Metodologija je pripremljena na osnovu Zakona o upravljanju i unutrašnjoj kontroli u javnom sektoru („Sl. list Crne Gore”, br. 75/18), kao i analize međunarodne prakse i aktuelne regulative za interno i eksterno izvještavanje u Crnoj Gori.

Metodologija je polazna osnova za jačanje sistema internog izvještavanja koji se može mijenjati tokom vremena i na osnovu stečenog iskustva. Primjeri su dati samo u ilustrativne svrhe i možda nijesu primjenljivi na sve subjekte, organizacione jedinice ili situacije.

Svrha izvještavanja

Izvještavanje je veoma značajno za uspješno upravljanje jer daje informacije o ciljevima, odlukama i strategijama koje rukovodioci sprovode. Ukoliko rukovodioci ne dobiju odgovarajuće informacije o realizaciji zadataka i pruženim uslugama za koje su odgovorni, onda je efektivno rukovođenje i upravljanje nemoguće.

Uspješno i kvalitetno upravljanje subjektom nezamislivo je bez adekvatnih informacija. Izvještavanje ukazuje koliko su pojedini djelovi subjekta uspješni i može doprinijeti razvoju organizacione kulture odgovornosti u kojoj nijesu svi odgovorni za sve, već postoje jasne linije razgraničenja između odgovornosti organizacionih jedinica i njihovih rukovodilaca i krajnje odgovornosti rukovodioca subjekta za ostvarivanje ciljeva subjekta.

Važnost informacija i njihova komunikacija (način na koji se one prenose) direktno je vidljiva u procesu donošenja odluka.

Strateško planiranje je ključno za efikasno upravljanje subjektom. Ali da bi se ispunili utvrđeni ciljevi potreban je dobar sistem izvještavanja koji će pomoći u njegovoj realizaciji. Sistem praćenja i izvještavanja o realizaciji planiranih aktivnosti daje povratnu informaciju o ostvarenom napretku, identifikuje probleme u implementaciji i daje osnovu za blagovremeno donošenje odluka za njihovo rješavanje.

Znati koje su vam informacije potrebne jedna je od najznačajnijih vještina upravljanja.

Dobra i kvalitetna informacija je od suštinske važnosti da bi se osiguralo da rukovodioci budu efikasni u:

- formulisanju politika i planiranju poslovanja;
- finansijskom planiranju;
- optimizaciji korišćenja resursa;
- donošenju odluka;
- praćenju i kontroli.

Prilikom donošenja poslovnih odluka rukovodioci koriste podatke iz finansijskih i nefinansijskih izvještaja i zbog toga im je potrebno mnogo različitih informacija (računovodstvenih, kvantitativnih, kvalitativnih, tehničko-tehnoloških, kao i drugih poslovnih informacija i analiza). Informacije se moraju identifikovati i saopštavati u formi i rokovima koji omogućavaju blagovremeno donošenje odluka i ostvarivanje ciljeva. Sve relevantne informacije koje su vezane za poslovanje subjekta, a predstavljene prema unaprijed definisanim pravilima i procedurama na jednoobrazan način predstavljaju dobru osnovu za donošenje odluka. Takođe, bolja dostupnost tih informacija smanjuje neizvjesnost i omogućava rukovodiocima da donose odluke na osnovu pouzdanih podataka.

Dodatno, dobar sistem izvještavanja doprinosi međufunkcionalnoj saradnji između organizacionih jedinica i doprinosi smanjenju dupliranja poslova, dok automatizovani izvještaji štede vrijeme zaposlenima i povećavaju njihovu efikasnost i učinak.

Redovno izvještavanje o realizaciji ciljeva, korišćenjem specifičnih, mjerljivih indikatora može da pruži rukovodiocu subjekta i ostalim rukovodiocima bolji uvid u poslovanje i omogući im da kroz praćenje finansijskih i nefinansijskih podataka bolje razumiju učinak subjekta u odnosu na plan i utrošena sredstva, a samim tim i bolje upravljaju njima.

Takođe, dobar sistem izvještavanja služi kao preventivna mjera, jer omogućava da se na vrijeme prepoznaju odstupanja, otkriju razlozi odstupanja i preduzmu korektivne mjere. Na ovaj način, izvještaj se koristi kao kontrolni mehanizam.

Dodatno, bez fleksibilnosti u izvještavanju rukovodioci neće biti u prilici da adekvatno ili pravovremeno reaguju čime se dovodi u pitanje cjelokupan sistem odgovornosti. Drugim riječima, pored redovnih linija izvještavanja čija je učestalost unaprijed definisana, rukovodiocima subjekta je potrebno omogućiti da u svakom momentu zatraže izvještaj, koji može biti i u obliku pojedinačne informacije o određenom izdatku, a na osnovu procjene hitnosti ili trenutnih zahtjeva rukovodioca. S obzirom da ove potrebe mogu da se razlikuju od jednog subjekta do drugog i zavise od potreba rukovodilaca, fleksibilnost sistema i linija izvještavanja podložna je dogovoru unutar organizacije ili organizacione jedinice, a uzimajući u obzir pravni okvir, tipove izvještaja, rokove, prirodu i nosioce ovlaštenja.

Sistem izvještavanja razlikovaće se od subjekta do subjekta. Ne postoji standardni skup pravila za dizajniranje sistema izvještavanja. Svaki subjekat treba da prilagodi sistem izvještavanja svojim potrebama. Svaki sistem izvještavanja treba da bude dizajniran na takav način da pruži informacije koje mogu pomoći subjektu i/ili rukovodiocima da postignu definisane ciljeve.

Šta je interno izvještavanje?

Sadržaj izvještaja treba da se zasniva na zahtjevima krajnjih korisnika izvještaja.

Različite grupe zainteresovanih strana zahtijevaju i različite informacije, pa tako na primjer:

- Rukovodiocima su potrebni izvještaji za donošenje odluka, kao i informacije o efektivnosti unutrašnjih kontrola, stvarnom učinku budžeta i praćenju napretka;
- Zaposlenima su potrebne informacije radi obavljanja zadataka;
- Javnost želi da zna kako se troši novac poreskih obveznika.

Na osnovu toga za koga se pripremaju, može se napraviti razlika između **internih i eksternih izvještaja**.

Eksterni izvještaji su obično izvještaji za zainteresovane strane.

Interni izvještaji mogu da pruže ulazne podatke za eksterne izvještaje.

Interni izvještaji su izvještaji koje rukovodstvo koristi za upravljanje subjektom, donošenje odluka i praćenje napretka. Interno izvještavanje ima smisla i ispunjava svoju svrhu samo ako ga oni za koje su pripremljeni koriste prilikom donošenja poslovnih odluka.

Cilj internog izvještavanja je:

- Razumijevanje trenutnog statusa konkretnih aktivnosti;
- Planiranje i usmjeravanje budućih strategija i poslovanja;
- Poboljšanje objektivnosti u procesu donošenja odluka;
- Optimizacija korišćenja resursa;
- Vrednovanje učinka;
- Obezbjedenje bolje interne komunikacije između zaposlenih i rukovodilaca.

Interni izvještaji se – u principu – ne dijele nikome izvan subjekta.

Postoje četiri tipa interne komunikacije unutar subjekta (pogledajte ilustraciju u nastavku).

Slika 1 Četiri tipa interne komunikacije



Interni izvještaji imaju svrhu da daju uvid u učinak (izvršenje plana i ostvarene rezultate), kao i u dizajn i funkcionisanje sistema unutrašnje kontrole (npr. ključni rizici i implementacija identifikovanih povezanih mjera) od nižeg ka višem nivou rukovođenja u subjektu.

Funkcija izvještaja je predstavljanje određenih informacija, ali se izvještaji koriste i za analizu uzroka problema koji se javljaju.

Potrebna je kritička analiza novih i postojećih zahtjeva za izvještavanjem kako bi se osiguralo da svaka informacija uključena u izvještaj rukovodstvu dodaje vrijednost subjektu.

Interni izvještaji imaju tendenciju da budu detaljniji kako bi rukovodstvu pružili dovoljno informacija koje će im pomoći u procesu donošenja odluka. Međutim, važno je uspostaviti razumnu ravnotežu između toga da se čitaoci izvještaja ne preopterećuju velikim brojem informacija, ali da se istovremeno obezbijede važne informacije sa kojima subjekti mogu da ispune svoje zahtjeve i obaveze¹ prema javnosti.

Interni izvještaji mogu da sadrže činjenične informacije, ali i komentare i uvid.

Interno izvještavanje često uključuje kombinaciju finansijskih i nefinansijskih (operativnih) informacija. Primjeri informacija uključenih u interne izvještaje su različiti pokazatelji, trendovi, pružene usluge, podaci o prihodima i rashodima, podaci o zaposlenima kao što su na primjer: efikasnost, učinak, fluktuacija zaposlenih, rezultati ankete zaposlenih, kao i druge informacije značajne za rad subjekta.

Najčešće se u izvještajima predstavlja sljedeće:

Interni	Eksterni
<ul style="list-style-type: none"> • Procenat ostvarenja ciljeva • Praćenje implementacije strategija ili planova rada, itd. • Praćenje učinka subjekata nad kojima se vrši nadzor 	<ul style="list-style-type: none"> • Ostvaren učinak subjekta u prethodnom periodu • Obavještavanje o pruženim uslugama građanima i drugim korisnicima usluga • Uključenost spoljašnjih zainteresovanih strana (npr. interesne grupe)

¹ Informacije o poslovanju subjekta, strategijama, pružanju usluga i finansijskim aktivnostima subjekta.

<ul style="list-style-type: none"> • Identifikovanje problema na koje treba obratiti pažnju • Podsticanje usavršavanja znanja • Ispunjavanje zahtjeva pretpostavljenih • Predviđanje budućeg učinka subjekta 	
--	--

Tim rukovodilaca u subjektu (npr. ministar/predsjednik opštine/direktor i kolegijum) odlučuje koje informacije su im potrebne za upravljanje subjektom (uključujući i sve subjekte nad kojima se vrši nadzor), pa tako mogu zahtijevati npr:

- **Sedmične izvještaje:** o raspoloživim sredstvima, plaćenim fakturama i neizmirenim obavezama (određeni dan u nedjelji);
- **Mjesečne izvještaje:** o izvršenju budžeta (u roku od 15 kalendarskih dana po isteku izvještajnog perioda), o sprovođenju plana rada, i sl;
- **Tromjesečne izvještaje:** o učinku budžeta, izvještaj o implementaciji strategije, i sl;
- **Polugodišnje izvještaje:** o učinku budžeta, realizaciji plana rada, upravljanja ključnim rizicima, i sl;
- **Godišnji izvještaj:** o radu, izvršenju budžeta i završnom računu, o implementaciji strategije, izvještaj o funkcionisanju sistema upravljanja i unutrašnih kontrola, izvještaj o internoj reviziji, izvještaj o nepravilnostima, izvještaj o upravljanju ključnim i operativnim rizicima, i sl.

Primjere vrsta internih izvještaja za rukovodstvo mogu se vidjeti u Prilogu 3.

Kvalitet izvještaja zavisi od kvaliteta podataka korišćenih za pripremu izvještaja, kao i znanja i raspoloživog vremena zaposlenog koji priprema izvještaj.

S obzirom da su kvalitetne računovodstvene informacije od suštinskog značaja za uspješno upravljanje javnim finansijama i donošenje efikasnih odluka o načinu utroška finansijskih sredstava, neophodno je prepoznati značaj službi za finansije u javnom sektoru.

Službe za finansije funkcionišu kao servis drugim organizacionim jedinicama u pružanju potrebnih informacija, kao i rukovodstvu u donošenju odluka.

Uloga [Službe za finansije](#) je da pruži podršku i savjete rukovodiocima u dijelu koji se odnosi na ²:

- Kreiranje informacija koje će pomoći rukovodiocima u pripremi plana budžeta za svoje organizacione jedinice.
- Blagovremeno informisanje o visini odobrenih i utrošenih sredstava njihovih organizacionih jedinica.
- Povezivanje finansijskih informacija i informacija o postignutim rezultatima.
- Razvoj internih računovodstvenih sistema za dobijanje informacija o troškovima, prihodima, imovini, obavezama, itd.

Iako su računovodstvene informacije od ključnog značaja za poslovanje subjekta, one su samo dio čitave slike koja je neophodna za donošenje efektivnih odluka.

² Konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2017. godinu (Podgorica, 2018)

Tokom 2021. godine sprovedena je anketa o praksi internog izvještavanja u Crnoj Gori i tom prilikom su identifikovane sljedeće ključne slabosti internog izvještavanja³:

- Ponekad su odgovornosti za realizaciju zadataka nejasne i samim tim nije jasno ko koga treba da izvještava i o čemu.
- Rukovodstvo sprovodi mnogo drugih aktivnosti o kojima ne izvještava, jer nijesu uključene u formalne (eksterne) izvještaje.
- U nekim subjektima, nedjeljno izvještavanje zahtijeva vrlo detaljne izvještaje, koji opterećuju i onog koji izvještava i onog koji čita izvještaj.
- Onaj ko priprema izvještaj dobija veoma ograničene povratne informacije od primalaca internog izvještaja.
- Proces internog izvještavanja nije „predvidljiv”. Često se sačinjava na osnovu *ad hoc* zahtjeva rukovodioca subjekta i/ili neposrednog rukovodioca.
- Prepoznata je potreba za internim procedurama i formama/obrascima za interno izvještavanje.
- Izvještaji su često obimni i/ili nejasni. Izvještaji treba da budu kratki, jasni i informativni, kao i da sadrže finansijske i nefinansijske informacije.

Rezultati istraživanja ukazuju da interno izvještavanje nije jasno definisano i da su potrebna dodatna unapređenja u ovoj oblasti.

Odnos između internog izvještavanja i upravljanja i unutrašnje kontrole

Iako postoji mnogo [modela unutrašnje kontrole u javnom sektoru](#) među državama članicama Evropske unije (EU), Evropska komisija je razvila poseban koncept PIFC⁴ za zemlje kandidate za članstvo u EU. Ovaj koncept predstavlja strukturirani model koji pomaže nacionalnim vladama da redizajniraju kontrolno okruženje u skladu sa međunarodnim standardima i najboljom praksom EU.

Ciljevi unutrašnje kontrole su da osiguraju sljedeće:

- Ostvarenje ciljeva subjekta.
- Povezanost strateškog planiranja i operativnih ciljeva sa opštom vizijom Vlade.
- Povezanost operativnih ciljeva sa finansijskim, kadrovskim i drugim resursima.
- Sprječavanje gubitaka usljed zloupotrebe ili oštećenja imovine i drugih resursa subjekta.
- **Komunikaciju koja obezbjeđuje tačne, relevantne i blagovremene interne i eksterne informacije o finansijskim i operativnim rezultatima subjekta.**
- **Proces praćenja i izvještavanja koji pokazuje nivo ostvarenja ciljeva i utrošenih resursa.**

[Zakon o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru](#) („Službeni list Crne Gore”, br. 75/18) podržava postizanje ovih ciljeva.

[Dokument OECD/SIGMA Principi javne uprave](#) definiše šta znači dobro upravljanje u praksi i postavlja osnovne zahtjeve koje zemlje kandidati treba da poštuju tokom procesa evropskih integracija. Principi takođe, uključuju okvir za praćenje, koji omogućava redovnu analizu postignutog napretka u primjeni principa i postavljanju relevantnih mjerila. Interno

³ Rezultati istraživanja kod sedam subjekata (tri ministarstva i četiri uprave) dali su uvid u dosadašnju praksu i zadovoljstvo u vezi sa internim izvještavanjem. Diskusije tokom obuka na temu internog i eksternog izvještavanja koje su održane u novembru 2022. godine dale su dodatne sugestije za unapređenje.

⁴ Public Internal Financial Control

izvještavanje kao dio sistema unutrašnje kontrole spomenut je u principu sedam u okviru OECD/SIGMA Principa javne uprave.

Tabela 1 Izvod iz Principa javne uprave

SIGMA/OECD Principi javne uprave i povezani potprincipi i „indikatori“ relevantni za interno izvještavanje
<p>Princip 7: Svaki subjekat u javnom sektoru sprovodi unutrašnju kontrolu u skladu sa opštom politikom unutrašnje kontrole</p> <p>Potprincipi internog izvještavanja:</p> <ul style="list-style-type: none">• Svaki subjekat priprema interni akt kojim se obavezuje na sprovođenje unutrašnje kontrole, uključujući:<ul style="list-style-type: none">○ imenovanje odgovarajućeg kvalifikovanog službenika za finansije iz visoko rukovodnog kadra u subjektu, sa ovlaštenjem da sprovodi unutrašnju kontrolu u cijelom subjektu;○ utvrđivanje budžeta za rukovodioce organizacionih jedinica, koji su usklađeni sa delegiranim odgovornostima u skladu sa zahtjevima unutrašnje kontrole;○ utvrđivanje ciljeva za sve rukovodioce u subjektu;○ <u>obezbjedivanje da se informacije značajne za upravljanje redovno dostavljaju rukovodiocima na odgovarajućim nivoima subjekta.</u> <p>Indikatori internog izvještavanja:</p> <ul style="list-style-type: none">• Informacije i podaci značajni za rukovodioce se pripremaju i analiziraju sistematično i dijele se između različitih nivoa u subjektu.• Od rukovodioca se zahtijeva da izvještavaju o ostvarenim rezultatima tokom godine u odnosu na ciljeve, uključujući efikasnost i efektivnost postignutih ciljeva.• Od rukovodioca se traži da daju objašnjenja za finansijska odstupanja u odnosu na postavljene ciljeve.• Rukovodioci na svim nivoima upravljaju rizicima iz svoje nadležnosti i izvještavaju o strateškim rizicima rukovodioca subjekta na odgovarajući način.• Subjekt je razvio odgovarajuće sisteme računovodstva i izvještavanja koji:<ul style="list-style-type: none">○ dozvoljavaju rukovodiocima da efektivno kontrolišu i upravljaju obavezama;○ informišu rukovodioce o stvarnom finansijskom napretku tokom finansijske godine;○ omogućavaju ponovno predviđanje rashoda i prihoda tokom tekuće godine;○ obezbjeđuju da investicioni predlozi podliježu gruboj analizi troškova i koristi prije nego što se podnesu Vladi na odobrenje.• Odgovornosti rukovodioca službe za finansije u resornim ministarstvima i drugim subjektima u javnom sektoru premašuju odgovornosti finansijskog kontrolora ili računovođe/knjigovođe.

U Republici Hrvatskoj identifikovana je ključna podrška finansijskim službama u planiranju i (internom i eksternom) izvještavanju: „Od finansijske službe se očekuje da razvije svoju savjetodavnu ulogu i podršku rukovodiocima u preuzimanju njihove upravljačke odgovornosti, dok se od ostalih organizacionih jedinica očekuje da vode računa o takvim savjetima i podršci, kao i da se aktivno uključe u izradu uputstava, pravila i procedura koje obezbjeđuju procese budžetskog ciklusa.“ Pored ovog, postojao je i dodatni pritisak građana za eksterno izvještavanje „...građani kao poreski obveznici žele da vide da se njihov novac troši razumno i da se rukovodioci u javnom sektoru ponašaju kao dobri domaćini u efikasnom upravljanju budžetskim sredstvima.“ Da bi se olakšao proces

izvještavanja, razvijena je forma koja se koristi za eksterno i interno izvještavanje, kao i za mjesečne, tromjesečne i godišnje izvještaje. Naravno, nivo detalja informacija razlikuje se po vrsti i periodu izvještavanja. U izvještaju organizaciona jedinica ili subjekat daje:

- Pregled ciljeva po organizacionoj jedinici ili unutar organizacione jedinice, uključujući i broj ciljeva iz strateških planova;
- Narativni opis aktivnosti sprovedenih tokom perioda izvještavanja (po organizacionoj jedinici i unutar organizacione jedinice);
- Status realizacije planiranih aktivnosti (posebni zadaci i indikatori po zadacima, odgovorna organizaciona jedinica/radna grupa ili projekat, upućivanje na strateški ili drugi plan, da li je zadatak realizovan i dodatne napomene gdje je potrebno);
- Finansijske informacije (budžetska linija, planirani budžet, izvršenje budžeta, procenat ostvarenog u odnosu na planirani).

Zakonodavni okvir za interno i eksterno izvještavanje

U Crnoj Gori, zakonodavni okvir koji reguliše i pruža smjernice za interno izvještavanje je ograničen. Pojedini subjekti u javnom sektoru su razvili internu proceduru koja opisuje interno (finansijsko) izvještavanje u njihovom subjektu.

Što se tiče eksternog izvještavanja, postoji niz zakona i propisa koji propisuju obavezu izvještavanja.

Eksterno izvještavanje za pravna lica registrovana za obavljanje privrednih djelatnosti definisano je Zakonom o računovodstvu, kao i drugom regulativom koja uređuje oblast poslovanja ovih društava.

Eksterno izvještavanje korisnika sredstava budžeta Crne Gore regulisano je Zakonom o državnoj upravi, Zakonom o budžetu i fiskalnoj odgovornosti i drugim zakonskim odnosno podzakonskim aktima dok je za budžete jedinica lokalne samouprave regulisano Zakonom o lokalnoj samoupravi, Zakonom o finansiranju jedinica lokalne samouprave i ostalim zakonskim i podzakonskim aktima. U ovom smislu eksterno izvještavanje podrazumijeva pripremu: izvještaja o izvršenju budžeta i učinku, finansijske izvještaje i izvještaje o sprovođenju godišnjeg plana rada Vlade.

U nastavku je dat kratak pregled ključnih zakona koji propisuju obavezu eksternog izvještavanja kada govorimo o javnoj upravi.

[Zakon o državnoj upravi \(„Službeni list Crne Gore”, br. 052/22\)](#)

Zakonom o državnoj upravi propisana je obaveza da ministarstva najmanje jednom godišnje, podnose Vladi **izvještaj o svom radu o stanju u upravnoj oblasti** za koju je osnovano, a koji sadrži prikaz ostvarenih ciljeva, izvršavanja zakona i drugih propisa, predlog mjera koje su preduzete za unaprjeđenje stanja, kao i finansijski izvještaj. Uredbom o načinu i postupku izrade, usklađivanja i praćenja sprovođenja strateških dokumenata (“Službeni list CG”, br.54/2018) za organe državne uprave je propisana obaveza dostavljanja Vladi godišnjeg izvještaja i završnog izvještaja po isteku vremenskog roka za koji je strateški dokument donijet.

Zakonom je propisana obaveza da jedinice lokalne samouprave jednom godišnje dostave izvještaj o vršenju prenijetih, odnosno povjerenih poslova.

[Zakon o budžetu i fiskalnoj odgovornosti \(„Službeni list Crne Gore”, br. 027/23\)](#)

Zakonom o budžetu i fiskalnoj odgovornosti je propisano da je budžetski izvršilac dužan da novčanim sredstvima raspoređenim budžetom upravlja, raspolaže i o ostvarenim primicima i izvršenim izdacima **izvještava** u skladu sa ovim zakonom, zakonom o budžetu države i zakonom koji uređuje sistem unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

Nezavisna regulatorna tijela, javne ustanove, pravna lica, privredna društva u kojima država ili opštine imaju većinski udio u vlasništvu, dužni su da dostavljaju finansijske izvještaje Ministarstvu finansija, odnosno nadležnom organu opštine.

Potrošačke jedinice su dužne da Ministarstvu finansija dostave tačan i potpun **izvještaj o primicima, izdacima i ugovorenim obavezama**.

[Pravilnik o načinu sačinjavanja i podnošenja finansijskih izvještaja budžeta, državnih fondova i jedinica lokalne samouprave \(„Službeni list Crne Gore”, br. 071/19\)](#)

Potrošačke jedinice budžeta Crne Gore, državni fondovi, jedinice lokalne samouprave, kao i druga pravna lica koja se na osnovu posebnih propisa finansiraju iz budžeta Crne Gore dužni su da **kvartalne i godišnje finansijske izvještaje** dostavljaju Ministarstvu finansija u propisanim rokovima.

Potrošačke jedinice koje u svom sastavu imaju jedinice (institucije, ustanove, centre i dr.) dužne su da sačinjavaju i dostavljaju **konsolidovani kvartalni i godišnji finansijski izvještaj** svoje potrošačke jedinice Ministarstvu finansija.

Potrošačke jedinice opština (javne ustanove, javna preduzeća, opštinska vatrogasna jedinica i dr.) dužne su da dostavljaju **mjesečne finansijske izvještaje** opštini.

[Odluka o izradi kapitalnog budžeta i utvrđivanju i vrednovanju kriterijuma za izbor kapitalnih projekata \(„Službeni list Crne Gore”, br. 067/21\)](#)

Organi državne uprave su obavezni da Vladi i Ministarstvu finansija, po potrebi, a najmanje kvartalno, dostavljaju **izvještaje o realizaciji kapitalnih projekata**, iz svoje nadležnosti. Radi sprovođenja i sačinjavanja izvještaja o realizaciji kapitalnih projekata, organi državne uprave određuju lice zaduženo za praćenje realizacije i sastavljanje izvještaja o realizaciji kapitalnih projekata, odnosno realizaciji kapitalnog budžeta.

[Odluka o načinu pripreme i sadržaju programskog budžeta potrošačkih jedinica \(„Službeni list Crne Gore”, br. 117/20\)](#)

Potrošačka jedinica je dužna da **polugodišnje i godišnje dostavlja izvještaj o realizaciji programskog budžeta** Ministarstvu.

Ministarstvo priprema i objavljuje **kvartalne i godišnje izvještaje o izvršenju programskog budžeta, na agregatnom nivou**.

Izvještaj o realizaciji programskog budžeta je sastavni dio završnog računa potrošačke jedinice.

Na osnovu praćenja učinka programa, budžetski korisnici izrađuju i dostavljaju Ministarstvu finansija izvještaje o učinku programa⁵. Ključna promjena u izvještavanju je: uvođenje podataka o izdacima (planirani i ostvareni) po programskoj klasifikaciji i uvođenje informacija o učinku (planiranih i ostvarenih) po programima/potprogramima i aktivnostima i projektima.

⁵ Putem informacionog sistema za upravljanje budžetom (BMIS) u rokovima predviđenim zakonskom regulativom

Potrošačke jedinice prvog nivoa su dužne da uspostave odgovarajuće procedure za prikupljanje detaljnih informacija i izvještaja o potrošnji potrošačkih jedinica u njihovoj nadležnosti radi izvještavanja o izvršenju budžeta.

Predviđene su sljedeće vrste izvještaja:

- **Mjesečni izvještaji o izvršenju budžeta**, pružaju uvid u uporedni pregled po različitim budžetskim klasifikacijama (uključujući i programsku klasifikaciju) u odnosu na plan, eventualni rebalans budžeta, izvršenje.
- **Kvartalni ili polugodišnji izvještaji sa informacijama o učinku budžeta**, koji obuhvataju tabele sa finansijskim podacima kroz analizu glavnih odstupanja, ključnih problema i trendova. Uz to, sadrže informacije o progresu u postizanju ciljeva i definisanih ciljnih vrijednosti.
- **Godišnji izvještaj o učinku budžeta**. U godišnjem izvještaju o učinku budžeta detaljno će se analizirati stvarni rashodi u odnosu na izvorni budžet i eventualni rebalans budžeta, kao i nivo ostvarenih ciljnih vrijednosti/targeta u odnosu na planirane ciljne vrijednosti.

U izvještajima je potrebno:

- staviti naglasak na napredak ka postizanju ciljeva (indikatora rezultata i uticaja), a ne samo navoditi preduzete aktivnosti i pružene ulazne parametre;
- uporediti napredak u odnosu na plan (bazni indikator u odnosu na ciljanu vrijednost), kako bi bilo moguće izvršiti procjenu uspješnosti;
- obrazložiti odstupanja od plana i naglasiti korektivne mjere koje su preduzete ili su planirane (preporuke).

Izvještavanje o učinku treba da bude jasno propisano i da obuhvati:

- Definisanje odgovornosti za praćenje realizacije programa;
- Definisanje obima praćenja realizacije programa (indikatora);
- Definisanje procedura za praćenje realizacije programa.

Izvještaji o izvršenju budžeta i učinku moraju biti usklađeni sa drugim izvještajima, uključujući finansijske i izvještaje o sprovođenju godišnjeg plana rada Vlade, čime se obezbjeđuje tačnost dostavljenih informacija i konzistentnost između takvih izvještaja.

[Zakon o lokalnoj samoupravi \(„Službeni list Crne Gore”, br. 084/22\)](#)

Organi lokalne uprave, stručne službe, odnosno posebne službe obavezne su da upoznaju javnost o vršenju poslova iz svog djelokruga i izvještavaju je o svom radu putem medija ili na drugi pogodan način.

U Zakonu se, između ostalog, pominju i druge obaveze izvještavanja za jedinice lokalne samouprave, i to:

- Predsjednik opštine obavezan je da podnese izvještaj o stanju imovine opštine;
- Glavni administrator obavezan je da pripremi godišnji izvještaj o postupanju u upravnim stvarima iz nadležnosti opštine;
- Glavni administrator dužan je da podnese predsjedniku opštine godišnji izvještaj o radu i druge izvještaje na zahtjev predsjednika opštine;
- Jedinica za upravljanje ljudskim resursima jednom godišnje dužna je da podnese predsjedniku opštine izvještaj o radu;

- Skupština razmatra i usvaja izvještaj o radu predsjednika opštine i radu organa i službi.

Pomenutim zakonom definisane su i sljedeće obaveze:

Javne službe i druga pravna lica dužni su da u postupku pripreme planova i programa razvoja iz svoje djelatnosti, na teritoriji opštine, kao i izvještaje o njihovom ostvarivanju, dostave organima lokalne samouprave.

Nadležni organ lokalne uprave, odnosno posebne službe, koji na osnovu ugovora vrši poslove, dužan je da podnese godišnji izvještaj o radu, izvještaj o finansijskom poslovanju i godišnji program rada opštinama koje su zaključile ugovor radi zajedničkog vršenja određenih poslova.

Izvještaje, informacije i podatke o vršenju poslova organa lokalne uprave, odnosno posebne službe daje lice koje rukovodi tim organom, odnosno službom ili lice koje on ovlasti i lično su odgovorni za njihovu tačnost i blagovremenost.

[Zakon o finansiranju jedinica lokalne samouprave \("Sl. list Crne Gore", br. 086/22\)](#)

Opština je dužna da izvještava Ministarstvo finansija o ukupno ostvarenim primicima i izdacima i izdacima po potrošačkim jedinicama mjesečno u roku od 15 dana od dana isteka mjeseca za koji se dostavlja izvještaj.

Opština je dužna da kvartalno izvještava Ministarstvo o neizmirenim obavezama i budžetskom zaduženju.

Predsjednik opštine je dužan da skupštini opštine dostavi polugodišnji izvještaj o ukupno ostvarenim primicima i ukupno izvršenim izdacima, iskazanim u skladu sa organizacionom, funkcionalnom i ekonomskom klasifikacijom, najkasnije u roku od 15 dana od dana isteka drugog kvartala.

[Uputstvo o bližem načinu rada trezora jedinica lokalne samouprave \(„Službeni list Crne Gore”, br. 024/22\)](#)

Uputstvom je propisano da rukovodilac trezora po potrebi dostavlja glavnom službeniku za finansije izvještaje⁶. Tokom fiskalne godine, rukovodilac trezora priprema periodične izvještaje i dostavlja glavnom službeniku za finansije. Periodični izvještaji se dostavljaju predsjedniku opštine u rokovima definisanim internim procedurama ili po potrebi. Periodični izvještaji se dostavljaju Ministarstvu, odnosno Skupštini opštine u rokovima i na način propisanim Zakonom.

Kako bi se ispunili zahtjevi za dostavljanje propisanih izvještaja neophodno je da subjekti uspostave efektivan sistem internog izvještavanja, koji će predstavljati osnovu za pripremu zahtjevanih izvještaja.

⁶ O primicima, izdacima i druge izvještaje u vezi sa transakcijama izvršenim preko konsolidovanog računa trezora.

Preduslovi za uspostavljanje/jaćanje sistema internog izvještavanja

Redovno praćenje i izvještavanje o učinku pomaže rukovodstvu da utvrdi da li su i na koji način utvrđeni ciljevi ispunjeni ili će biti ispunjeni. Informacije pomažu rukovodiocima da identifikuju:

- Šta se do sada dogodilo?
- Šta će se vjerovatno dogoditi, ako se trenutni trendovi nastave, npr. do kraja fiskalne godine?
- Koje aktivnosti treba preduzeti da bi se postigli postavljeni ciljevi?

Za uspostavljanje sistema internog izvještavanja potrebno je obezbijediti preduslove koji važe za sve subjekte.

Prvi preduslov se odnosi na **utvrđivanje strateških i operativnih ciljeva**, definisanje jasnih indikatora učinka⁷ za svaki cilj, kao i povezivanje finansijskih sredstava (budžeta) sa ciljevima. Dobar interni izvještaj sadrži aktuelne informacije sa fokusom na indikatore učinka (finansijske i nefinansijske) koji se upoređuju sa postavljenim ciljem ili sa prethodnim periodom.

Indikatori koji služe internim potrebama rukovodstva subjekta nijesu fokusirani samo na rezultate, već i na aktivnosti i uložena sredstva.

Ključni indikatori učinka	Operativni indikatori učinka
Mjere učinak ključnih ciljeva subjekta	Mjere učinak ili progres specifičnih aktivnosti
Strateški su	Pružaju osnovu za aktivnosti subjekta i input za operativno donošenje odluka
Mogu ih pratiti različite organizacione jedinice čiji je rad usmjeren ka istom cilju	Indikatori na nižem nivou, specifični za jednu organizacionu jedinicu

Vrijednosti indikatora učinka omogućavaju subjektu da mjeri napredak u ostvarivanju cilja, odnosno da ukažu na trenutno stanje u odnosu na ciljane vrijednosti i koliko je subjekat daleko od cilja.

Primjeri operativnih indikatora:

Indikator	Opis	Učestalost mjerenja (primjer)
Stopa odsustva	Prosjeak ili % radnih dana kada su zaposleni bili odsutni (zbog bolesti ili drugih razloga)	Tromjesečno
Stopa fluktuacije zaposlenih	% zaposlenih koji napuštaju subjekat ili određenu organizacionu jedinicu	Dva puta godišnje
Vrijeme ciklusa	Prosječno vrijeme potrebno za isporuku usluga/proizvoda (npr. izdavanje pasoša)	Sedmično
Isporuka usluga/proizvoda	Ukupan broj isporučenih usluga/proizvoda (npr. registarske tablice automobila)	Dnevno
Prisustvovanje službenim putovanjima i troškovi	Ukupan broj dana ili iznos sredstava utrošenih na službeno putovanje	Mjesečno

⁷ Indikatori učinka su kvantitativni i kvalitativni pokazatelji koji se koriste za praćenje uspješnosti određenog cilja, programa, projekta, kao i aktivnosti subjekta. Upotreba indikatora učinka pruža informacije o efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti.

Ukoliko se uključi previše indikatora, to može stvoriti preopterećenje za interne izvještaje. Takođe, ukoliko se samo izvještava o rezultatima, može se dogoditi da se oni ne analiziraju i da se na osnovu njih ne naprave zaključci i preporuke. Definisanje i izbor indikatora ne može biti savršen od početka. Međutim, može se unaprijediti tokom vremena. Takođe, prikupljanje podataka je izazov i zahtijeva efikasne sisteme, dok analiza podataka zahtijeva analitičke vještine u organizacionim jedinicama i subjektima.

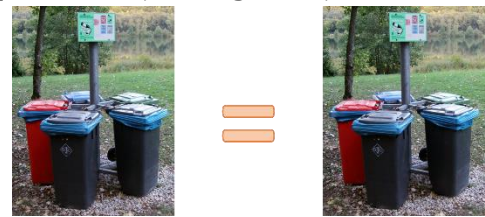
Primjeri vrste indikatora dati su u Prilogu 1.

Subjekt treba da jasno definiše indikatore učinka, ko treba da pripremi izvještaj o njihovoj realizaciji, u kom formatu i koliko često.

Drugi preduslov podrazumijeva **uspostavljanje sistema odgovornosti**, odnosno utvrđivanje ovlašćenja i odgovornosti za realizaciju ciljeva, kao i linija izvještavanja za svaki nivo upravljanja u subjektu, u cilju praćenja ostvarenih rezultata.

“Ako su svi zaduženi za sve, niko nije zadužen ni za šta. Ako su svi odgovorni za sve, niko ne odgovara ni za šta”. Da bi se izbjegle takve situacije, proces izvještavanja treba da se zasniva na jasnim odgovornostima, nedvosmislenim koracima procesa i rokovima za dostavljanje podataka. **Linije izvještavanja u subjektu, kao i za subjekte nad kojima se vrši nadzor takođe moraju biti jasno definisane.** Ko kome izvještava? Ko na kraju ima odgovornost za rezultate izvještavanja i formulisanje mjera?

Treći preduslov se odnosi na **kvalitet dostupnih podataka**, koji se koriste za izradu internih izvještaja. To podrazumijeva implementaciju sistema i procesa koji omogućavaju efikasno prikupljanje i obradu podataka. Ako ovi sistemi nijesu adekvatno uspostavljeni, kvalitet informacija biće loš, a rezultirajući izvještaji biće netačni i neće imati smisao i relevantnost za korisnike (vidjeti poglavlje o ključnim karakteristikama izvještaja).



IN OUT
Slika 2: Otpad ulazi = Otpad izlazi

Komuniciranje/Stil izvještavanja

Komunikacija je kontinuiran proces pružanja, dijeljenja i dobijanja potrebnih informacija.

Kao što je kvalitet informacija važan, važan je i način na koji se one saopštavaju.

Rukovodstvo treba da uspostavi postojanje adekvatnih načina komunikacije u subjektu i van subjekta (klijenti, dobavljači, regulatori i dr.) kroz pripremu i saopštavanje pouzdanih i značajnih finansijskih i nefinansijskih informacija od strane ovlašćenih lica.

Kako pripremiti dobar interni izveštaj?

Interni izvještaji moraju postići ravnotežu između fokusa na ključne rezultate predstavljene interesantno i koncizno i predstavljanja dovoljno detalja koji su smisleni i ne opterećuju podacima korisnike tih izvještaja.

Ne postoji jedinstven način da se pripremi izveštaj, jer svaki izvještaj ima drugačiju svrhu. Evo nekoliko opštih smjernica i najboljih praksi koje možete da primjenite:

- Prije svega, definišite konkretne ciljeve i rezultate koje želite da ostvarite.
- Odredite ključne indikatore učinka (KPI). Rukovodstvo će dobiti širu sliku ukoliko su utvrđeni konkretni KPI.

- Koristite kombinaciju podataka i njihovih obrazloženja da biste predstavili svoje rezultate (naglasak na operativnim i finansijskim pokazateljima, koji su u fokusu višeg rukovodstva). Vaše obrazloženje treba da bude jasno, sažeto i da nastoji da odgovori na sva potencijalna pitanja vašeg pretpostavljenog prije nego što ih postavi.
- Uporedite napredak tokom vremena i rezultate iz godine u godinu koristeći kombinaciju istorijskih i trenutnih podataka.
- Koristite grafikone, dijagrame, tabele i slično da biste pomogli da vizuelizujete priču o podacima.
- Provjerite da li su tačni, odnosno pouzdani izvori podataka.

Karakteristike dobrih internih izvještaja, odnosno informacija

Dobar sistem izvještavanja podrazumijeva pružanje sveobuhvatnih informacija koje rukovodiocima omogućavanju donošenje odluka.

Informacija je skup korisnih podataka koji mogu pružiti znanje ili uvid o određenom stanju. Informacije su izvedene iz podataka, koji predstavljaju sirove činjenice i brojke.

U nastavku su date karakteristične razlike između podataka i informacija:

	Podaci	Informacije
<i>Značenje</i>	Originalni materijali (prikupljeni)	Procesuirani podaci
<i>Karakteristike</i>	Sirovi i beznačajni, bez specifične svrhe	Strukturirane, vrijedne i logične
<i>Relevantnost za upravljanje</i>	Ne mogu se koristiti u donošenju odluka	Korisne za donošenje odluka
<i>Primjeri</i>	Meteorološki podaci ili podaci satelitske slike	Vremenska prognoza
	Prodaja karata za izložbu	Izvještaji o prodaji po regionu i mjestu događaja: informacije o tome koje mjesto je profitabilno

Glavni rizici vezani za interno izvještavanje

Svaki proces, pa tako i proces izvještavanja praćen je određenim rizicima: mogućim događajima koji mogu uticati na postizanje ciljeva. Neki od glavnih rizika u procesu izvještavanja su navedeni u tabeli ispod:

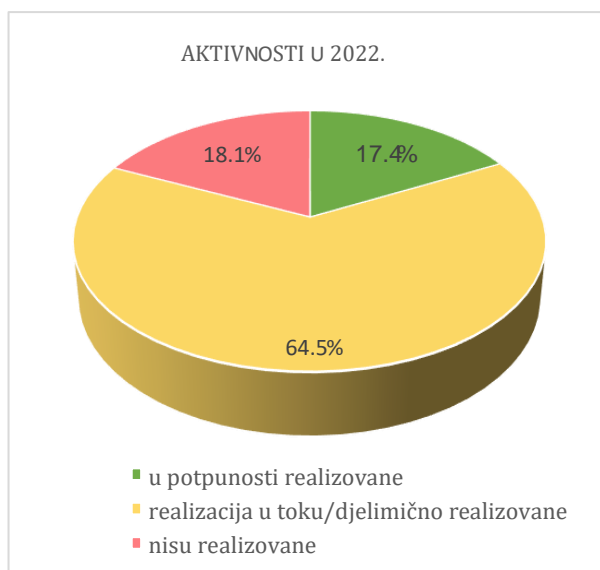
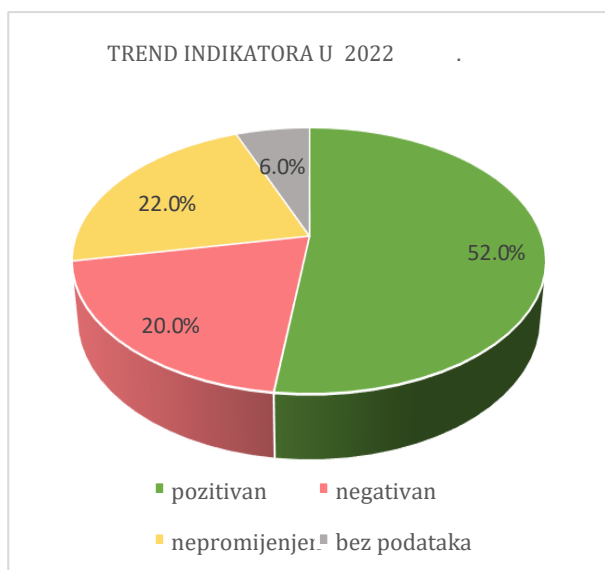
Br.	Rizik	Mogući uzroci	Mjere
1.	Kasno podnošenje/prijem internog izvještaja	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kasna dostupnost potrebnih podataka ✓ Nedostupnost osoblja za pripremu izvještaja (ostali prioriteta, upražnjeno mjesto, ...) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Jasno definisanje rokova za dostavljanje podataka ➤ Jasno definisati odgovornost za pripremu izvještaja i odrediti zamjenu za pripremu nacrtu i podnošenje izvještaja

Br.	Rizik	Mogući uzroci	Mjere
2.	Pogrešno prikazane transakcije, sredstava i rezultati	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nedovoljno znanja o računovodstvenim principima ✓ Nedostatak znanja o mjerenju indikatora ✓ Nepostojanje (pouzdanih) evidencija 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Obuka zaposlenih ➤ Uspostavljanje evidencija koje su povezane
3.	Mogućnost da čitalac ne dobije zahtijevanu informaciju i ne reaguje na ključnu poruku izvještaja	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Slab kvalitet izvještaja (previše informacija, nedostatak analize) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Propisati formu izvještaja koja obezbjeđuje neophodne informacije; ➤ Obuka zaposlenih za analizu prikupljenih podataka i izradu izvještaja ➤ Pregled izvještaja prije podnošenja

U nastavku su date neke od ključnih karakteristika koje izvještaj treba da ima tj. kakav bi trebao da bude:

Uporediv – Korišćenje indikatora učinka

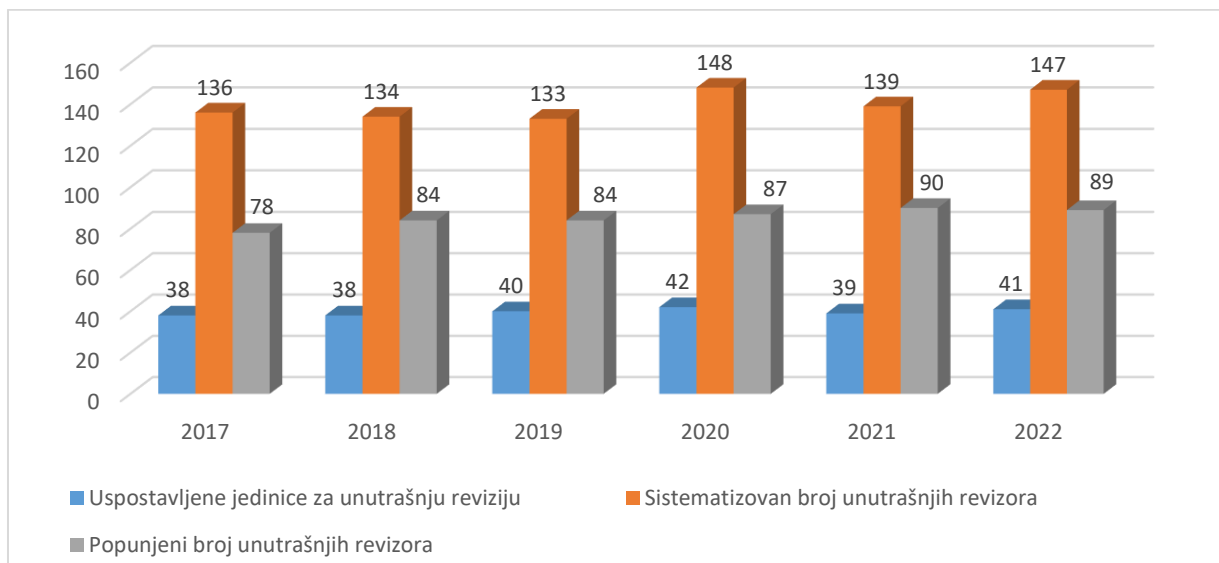
Dobar interni izvještaj sadrži aktuelne informacije sa fokusom na indikatore učinka (finansijske i nefinansijske) koji se upoređuju sa postavljenim ciljem ili sa prethodnim periodom.



Čitljiv i interesantan čitaocu

Izvještaj treba da privuče pažnju korisnika izvještaja, da koristi razumljiv i jasan jezik i da se izbjegava naučni i tehnički jezik. Korišćenje grafika, tabela i nabrojanja u tekstu može učiniti izvještaj interesantnijim. Primjer vizualizacije i poređenja za oblast unutrašnje revizije je dat u nastavku:

Kapaciteti unutrašnje revizije 2017-2022. godina



Razvoj unutrašnje revizije

Godina	Broj revizora	Broj revizora Povećanje/ smanjenje u %	Broj revizija	Broj revizija Povećanje/ smanjenje u %	Date preporuke	Broj datih preporuka Povećanje/ smanjenje u %
2016	77		160		710	
2017	78	↗ 1,3%	140	↘ 12,5%	703	↘ 1,0%
2018	84	↗ 7,7%	133	↘ 5,0%	634	↘ 9,8%
2019	84	=	156	↗ 17,3%	777	↗ 22,6%
2020	87	↗ 3,6%	107	↘ 31,4%	519	↘ 33,2 %
2021	90	↗ 3,4%	89	↘ 16,8%	514	↘ 0,9%

Takođe, dosljednost u strukturi izvještaja kod čitaoca stvara prepoznatljivost i poboljšava čitljivost izvještaja. Ovo znači da se ista ili slična struktura ponavlja svakog puta umjesto da se ponovo osmišljava za novi vremenski period.

Relevantan i dovoljan

Izvještaj je relevantan kada odgovara stvarnim i potencijalnim potrebama za informacijama korisnika izvještaja i kada sadrži potreban nivo detalja relevantnih za korisnika, a da ne preopterećuju ni onog koji priprema izvještaj, niti onog koji ga čita. To je neophodno da bi se na kraju mogli preduzeti koraci i mjere iz izvještaja i da bi se subjektom upravljalo na pravi način.

Informacije moraju biti potkrijepljene dokazima iz izvora koji se mogu provjeriti i iz ovlaštenih izvora, koji se prikupljaju prema propisanim procedurama i predstavljaju događaje koji su se stvarno dogodili.

Tačan, ažuriran i blagovremen

Osnovni podaci treba da budu tačni, kompletni i ažurirani. Izvještaj sačinjen na osnovu netačnih ili zastarjelih podataka nema vrijednost i može biti čak i opasan, jer može dovesti do pogrešnih odluka rukovodstva.

Kako bi se osiguralo da interni izvještaj bude podrška efektivnom donošenju odluka, kroz ranu identifikaciju događaja, trendova i problema, izvještaj mora da bude pripremljen i podnesen u kratkom vremenskom roku, da bude dostupan kad je potrebno i da se sačinjava onoliko redovno koliko je potrebno.

Zaštićen, sačuvan/arhiviran i dostupan

Gore pomenute karakteristike dobrih internih izvještaja se tiču sadržaja, strukture i blagovremenosti izvještavanja. Druge karakteristike se između ostalog tiču toga da je pristup osjetljivim informacijama ograničen samo ovlašćenim zaposlenima i da je izvještaj dostupan samo na određen period vremena.

Interno izvještavanje – Ključni kriterijumi

Ranije je navedeno da dobra i kvalitetna informacija, odnosno interni izvještaji treba da budu dizajnirani tako da olakšaju:

- formulisanje politika i planiranje budućih strategija i poslovanja;
- unaprjeđenje objektivnosti u procesu donošenja odluka;
- optimizaciju korišćenja resursa;
- vrednovanje učinka;
- praćenje i kontrolu tekućih aktivnosti organizacije;
- bolju internu i eksternu komunikaciju.

Tri ključna kriterijuma za interne izvještaje su sljedeća:

- Finansijske i nefinansijske informacije da su povezane;
- Informacije o učinku analiziraju prethodni i budući period i
- Informacije su jasne, relevantne, vjerodostojne i usklađene.

U tabelama ispod, ovi kriterijumi su dodatno objašnjeni i definisani potkriterijumi za njihovo ocjenjivanje (kroz samoocjenjivanje ili reviziju) kako bi se obezbijedila usklađenost sa kriterijumima u određenom subjektu.

Finansijske i nefinansijske informacije su povezane		
Opis: Informacije o aktivnostima subjekta, učincima i resursima treba da budu povezane. Planiranje i izvještavanje treba da ima svrhu i da povezuje informacije o rezultatima sprovednih aktivnosti sa povezanim troškovima.	Svrha: Povezati finansijske informacije sa informacijama o učinku kako bi se bolje procijenio uticaj alokacije resursa i unaprijedilo donošenje odluka u vezi sa budućim aktivnostima i zahtjevima za resursima.	
Potkriterijumi	da/ne	Detaljnije objašnjenje odgovora
Da li subjekat priprema detaljno obrazloženje za finansijski plan?		
Da li se pripremaju informacije o planiranim, stvarnim i vanrednim rashodima?		
Da li je jasno na koje ključne aktivnosti se odnosi najveći dio finansiranja?		

Da li su finansijske i nefinansijske informacije predstavljene na takav način da pomognu čitaocu da razumije kako resursi i aktivnosti utiču na rezultate?		
--	--	--

Informacije o učinku analiziraju prethodni i budući period		
Opis: Izvještavanje o učinku treba da pruži uporedne informacije o prošlim učincima i da uključi buduća očekivanja, ciljeve ili ciljane vrijednosti gdje je to primjenjivo. Izvještaj o učinku treba da uporedi aktuelne rezultate sa rezultatima prethodnih godina, kako bi pokazao da li je učinak nepromijenjen, da li se poboljšava ili opada.	Svrha: Za bolje razumijevanje ostvarenog učinka u određenom vremenskom periodu za ciljeve koji su postavljeni.	
Potkriterijumi	da/ne	Detaljnije objašnjenje odgovora
Da li se indikatori mjere uzimajući u obzir utvrđene početne i ciljane vrijednosti i informacije o trendu?		
Da li se u subjektu razmatraju buduća očekivanja, ciljevi ili prethodno utvrđene ciljane vrijednosti?		
Da li informacije omogućavaju korisnicima izvještaja van subjekta da razumiju da li se učinak poboljšava, opada ili ostaje nepromijenjen i zašto?		
Da li se u subjektu razmatraju značajne razlike između ostvarenih i očekivanih rezultata?		
Da li su neke nedosljednosti u podacima objašnjene?		
Da li se pripremaju uporedne informacije o učincima sa npr. drugim zemljama ili subjektima, gdje je to primjenljivo?		
Da li se uzima u obzir prethodno iskustvo pri prezentovanju informacija?		

Informacije su jasne, relevantne, vjerodostojne i usklađene		
Opis: Informacije treba da budu iskazane jednostavnim jezikom, bazirane na provjerenim izvorima. Informacije o učinku treba mjeriti i predstavljati što je moguće dosljednije iz perioda u period, sa objašnjenjima promjena. Informacije o učinku takođe treba da budu relevantne, fokusirajući se na nekoliko ključnih aspekata učinka.	Svrha: Da pruži informacije o subjektu i njegovom učinku, da su razumljive i predstavljaju tačnu, pouzdanu procjenu.	
Potkriterijumi	da/ne	Detaljnije objašnjenje odgovora
Da li informacije izbjegavaju žargon, akronime i pretjerano tehničke opise?		
Da li su informacije predstavljene sažeto?		
Da li su informacije predstavljene na način da pomažu čitaocu da razumije sadržaj i svrhu?		
Da li se o uspjesima i nedostacima izvještava na ujednačen/isti način?		
Da li se koriste tabele, grafikoni i drugi vizuelni alati radi boljeg razumijevanja dokumenta?		
Da li je postoji objašnjenje zašto su izabrane određene mjere i da li postoje neka ograničenja u vezi podataka/indikatora?		
Da li su mjere učinka relevantne i mjere li ono što se želi izmjeriti?		
Da li su mjere dosljedne iz godine u godinu? Ako ne, postoji li objašnjenje zašto ne?		
Da li su informacije o učinku prikupljene iz pouzdanih izvora?		
Da li su podaci tačni, ažurirani i dovoljno kvalitetni?		

Interno izvještavanje – Proces

Izvještavanje je obično vremenski određeno (kraj mjeseca, kvartalno, itd.). Pored redovnih linija izvještavanja, čija je učestalost unaprijed definisana, rukovodioci subjekta treba da budu u mogućnosti da u svakom trenutku zatraže određeni izvještaj na osnovu procjene hitnosti ili trenutnih potreba rukovodilaca, a koji može biti u vidu pojedinačnih informacija (npr. o izvršenju budžeta za određenu stavku).

Interno izvještavanje uključuje nekoliko koraka i svaki korak zahtijeva određeno vrijeme. Važno je početi na vrijeme i da svaki zaposleni koji učestvuje u tom procesu bude svjestan svoje uloge u procesu i kako drugi zaposleni zavise od njegovog/njenog rada (po kvalitetu i vremenu). U nastavku je dat primjer opisa koraka koji su preduzeti.

INTERNO IZVJEŠTAVANJE		
Aktivnosti i kontrole	Rezime aktivnosti i kontrola, relevantna dokumenta i obrasci	Odgovorna lica
<div style="border: 1px solid blue; border-radius: 15px; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Kraj perioda izvještavanja, ad-hoc zahtjev rukovodioca ili ad-hoc događaj </div>	POKRETAČ PROCESA Kada se izvještajni period završi (npr. kraj mjeseca), počinje proces izrade izvještaja. Takođe je moguće pokrenuti proces ad hoc zahtjevima i/ili događajima.	
<div style="border: 1px solid blue; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Prikupljanje podataka potrebnih za izradu izvještaja </div>	Prikupljaju se potrebni podaci o izvršenju budžeta i rezultatima. Podatke može prikupiti određena osoba i podijeliti sa onim ko će ih analizirati. Takođe, prikupljaju se podaci o rizicima, kao i podaci i izvještaji iz prethodnih perioda (za poređenje i/ili konsolidaciju).	Lice odgovorno za pripremu izvještaja
<div style="border: 1px solid blue; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Analiziranje prikupljenih podataka za izradu izvještaja </div>	Prikupljeni podaci se analiziraju, imajući u vidu ciljeve, planove i indikatore za period na koji se odnosi i podatke iz prethodnog(ih) perioda. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Odrediti ključne indikatore učinka i način na koji će se pratiti. ✓ Uporediti trenutne rezultate sa rezultatima iz prethodnog perioda. 	Lice odgovorno za pripremu izvještaja
<div style="border: 1px solid blue; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Izrada teksta (i vizuelnih prikaza) za izvještaj </div>	Izrada dijelova (prvog nacrta) izvještaja, na osnovu prikupljenih podataka i izvršenih analiza. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Koristiti, ukoliko je moguće, vizuelne elemente u izvještaju koristeći grafikone, kružne grafikone, tabele, itd.) ✓ Napraviti interesantnu, ali direktnu priču kako bi rukovodioci razumijeli nalaze. ✓ Prikazane brojke moraju biti tačne i dosljedne. Nacrt izvještaja se šalje licu koje će objediti izvještaj-uredniku	Lice odgovorno za pripremu izvještaja
<div style="border: 1px solid blue; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Objedinjavanje i uređivanje izvještaja (nacrt) </div>	Konsolidovani izvještaj se priprema pregledom, kombinovanjem i uređivanjem posebno pripremljenih dijelova izvještaja. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Uskladiti tekst i vizuelne elemente. ✓ Navesti sljedeće korake i aktivnosti na osnovu rezultata. 	Urednik izvještaja, u saradnji sa licem odgovornim za pripremu izvještaja

INTERNO IZVJEŠTAVANJE		
Aktivnosti i kontrole	Rezime aktivnosti i kontrola, relevantna dokumenta i obrasci	Odgovorna lica
Pregled izvještaja (nacrt)	Razmatranje nacrtu izvještaja. O eventualnim primjedbama/sugestijama se razgovara sa urednikom izvještaja.	Rukovodilac organizacione jedinice odgovorne za pripremu izvještaja
Završno uređivanje izvještaja (finalno)	Izvještaj se unaprjeđuje na osnovu datih primjedbi.	Urednik izvještaja (po potrebi, u saradnji sa licem odgovornim za pripremu izvještaja)
Podnošenje izvještaja (finalno)	Konačni izvještaj odobrava i potpisuje rukovodilac organizacione jedinice u čijoj je nadležnosti priprema izvještaja. Konačan izvještaj se šalje relevantnom rukovodiocu (primaocu). ✓ Poštovati vremenski okvir/ rok kako je utvrđeno u nacionalnim i institucionalnim propisima.	Rukovodilac organizacione jedinice u čijoj je nadležnosti priprema izvještaja.
Razmatranje izvještaja	Izvještaj se razmatra na odgovarajućem kolegijumu (npr. nedjeljni finansijski izvještaji između službe za finansije i rukovodstva subjekta). Najveća pažnja rukovodstva mora biti posvećena onim situacijama u kojima se stvarni događaji ne poklapaju sa onima predviđenim u operativnom planu (i zabilježeni ili kao varijacija u računovodstvenom izvještaju ili iz drugih izvora); drugim riječima, da se odgovori na pitanje koje radnje treba preduzeti da bi se postigao dogovoreni plan i riješili nastali problemi. U slučaju da korisnik izvještaja nije zadovoljan izvještajem (npr. vrstom podataka koje prikazuje, stilom izvještavanja), on/ona se obraća uredniku izvještaja, kako bi on/ona poboljšao/la izvještaj – zajedno sa sa licima odgovornim za pripremu izvještaja.	Rukovodilac subjekta (korisnik izvještaja)
Odluka rukovodstva kao reakcija na interni izvještaj (finalni)	REZULTAT PROCESA Rukovodilac subjekta odlučuje o radnjama kao reakciji na informacije iz izvještaja. Ovo se radi u saradnji sa relevantnim rukovodiocem(ima) organizacione jedinice(a). Nakon toga dogovorene aktivnosti treba sprovesti, pratiti i ocijeniti.	

Prilozi

Prilog 1 – Primjeri indikatora

Učinci

Indikator učinka izražava promjene izazvane rezultatima aktivnosti. Ovim indikatorom se na najbolji način mjeri stepen ostvarenja ciljeva.

Rezultati

Indikatori rezultata pokazuju koliko je posla urađeno i koliko usluga je pruženo. „Rezultati” su finalni proizvodi, tj. isporučena roba i pružene usluge, koje dobijaju zainteresovane strane van subjekta. Poredeći trenutne rezultate sa rezultatima iz prethodnog perioda, mogu se posmatrati promjene i stabilnost poslovanja. Rezultati mjere šta je to postignuto kao rezultat djelovanja subjekta.

Primjeri indikatora ishoda su:

- broj zaposlenih koji su prošli obuku za određenu tematsku oblast u odnosu na ukupan broj zaposlenih – indikator kvantiteta;
- prosječni trošak po zaposlenom koji je prošao obuku – indikator efikasnosti;
- procenat renoviranih kulturnih dobara u odnosu na finansijski plan za tu godinu, u skladu sa uspostavljenim standardima – indikator kvaliteta;
- prosječni trošak po renoviranom nacionalnom spomeniku – indikator efikasnosti.

Drugi primjeri su: broj izvršenih hapšenja, količina recikliranog otpada, broj legalizovanih objekata, broj analiziranih uzoraka vode po stanovniku, broj učenika srednje škole, broj krivičnih djela.

Aktivnosti

„Aktivnosti” su radni procesi ili aktivnosti koje koriste inpute da proizvedu željene ishode i krajnje rezultate. U suštini, aktivnosti opisuju „ono što radimo”.

Primjeri indikatora aktivnosti su: zapošljavanje, javne rasprave o predloženim novim javnim politikama ili planovima (npr. prilikom razvijanja detaljnog urbanističkog plana ili politike poreza), rekonstrukcija putne infrastrukture, obuke.

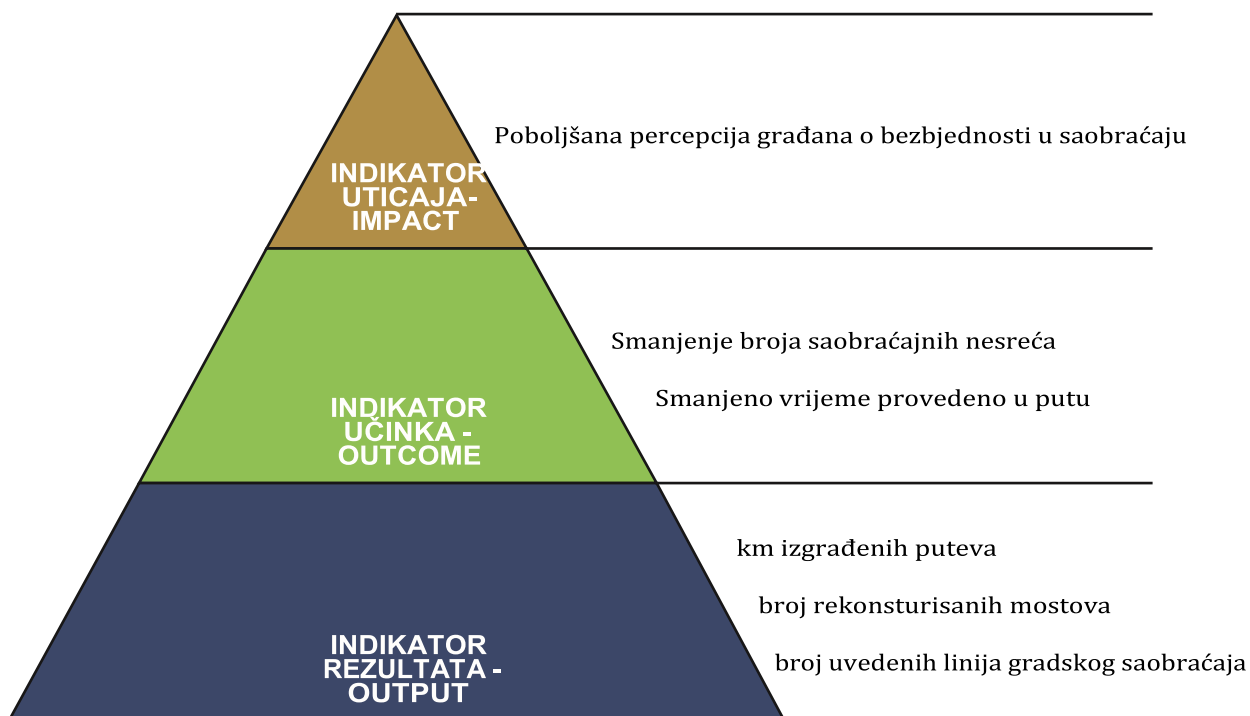
Inputi

Indikatori inputa daju informacije o upotrijebljenim/utrošenim resursima.

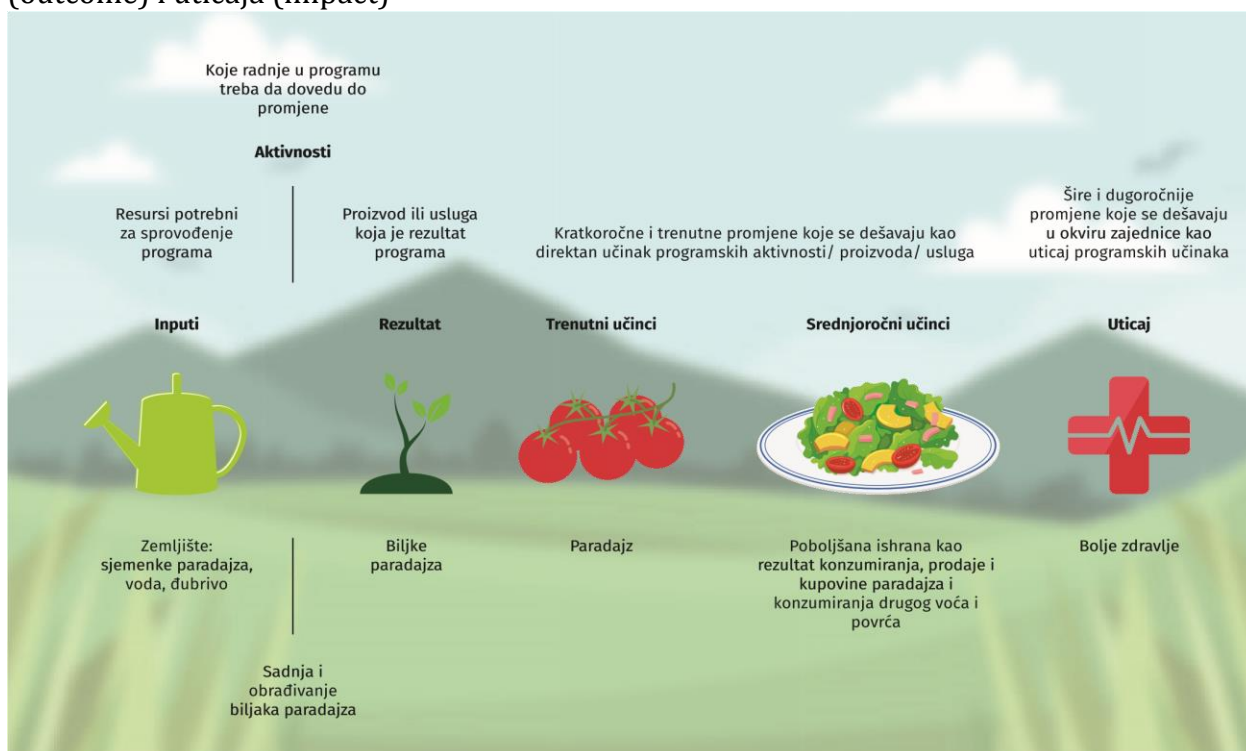
„Inputi” predstavljaju sve resurse koji doprinose proizvodnji i isporuci ishoda, naime to su finansije, zaposleni, materijal, oprema, zgrade i drugi resursi. Inputi su „ono što koristimo da bismo obavili posao”.

Primjeri indikatora inputa su: broj zaposlenih, broj radnih sati, utrošeni kancelarijski materijal, utrošena električna energija.

Sljedeće slike preuzete su iz Metodologije za razvijanje politika, izrade i praćenja sprovođenja strateških dokumenata. U nastavku je data logička matrica tzv. „teorija promjena“⁸



Ilustrativni primjer za razumijevanje razlika između nivoa rezultata (output), učinka (outcome) i uticaja (impact)⁹



⁸ Theory of Change Origins, link: <https://bit.ly/389jMjT>

⁹ Terminology used in evaluation planning, link: <https://bit.ly/32x3i3I>

Prilog 2 – Primjer detaljnijeg teksta za interno finansijsko izvještavanje

FINANSIJSKI IZVJEŠTAJ (mjesečni, kvartalni)

Služba za finansije u roku od sedam dana od kraja mjeseca/kvartala, priprema konsolidovani izvještaj, u kome su prikazani izdaci u odnosu na plan, kao i eventualna odstupanja, kako bi Kolegijum mogao da ih razmotri na prvom sastanku nakon podnošenja izvještaja. Izvještaj treba da sadrži procenat utrošenih budžetskih sredstava, kao i poređenje utrošenih sredstava sa prethodnim mjesecom/kvartalom, kao poređenje sa prethodnom godinom.

Izvještaj treba da sadrži i operativne informacije, npr. broj pruženih proizvoda/usluga u izvještajnom periodu.

KVARTALNI IZVJEŠTAJ O KAPITALNIM PROJEKTIMA

Lice zaduženo za praćenje realizacije i sastavljanje izvještaja o realizaciji kapitalnih projekata, odnosno realizaciji kapitalnog budžeta sakuplja sve relevantne podatke o kapitalnom projektu. Izvještaj treba da sadrži i informacije o statusu kapitalnih projekata, o izazovima u napretku i o izazovima sa kojima su se suočili u izvještajnom periodu, uključujući i način na koji su ih riješili.

Prilog 3 – Primjer pregleda vrsti internih izvještaja

Naziv izvještaja
Mjesečne finansijske informacije
Kvartalni izvještaj o učinku
Kvartalni finansijski izvještaji
Izvještaj o praćenju investicija
Izvještaj o praćenju dugoročnih dugova
Izvještaj o potraživanjima / garancijama
Izvještaj o praćenju kapitalnih projekata
Pregled implementacije strategije
Registar imovine
Izvještaj o operativnim rizicima
Izvještaj o strateškim rizicima
Evaluacija plana kontinuiteta poslovanja
Izvještaj o radu
Godišnji izvještaj o upravljanju i unutrašnjim kontrolama za prethodnu godinu
Godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije za prethodnu godinu

Prilog 4 – Primjer strukture internog izvještaja (kvartalni, polugodišnji, godišnji)

Izvještaj organizacione jedinice, subjekta

1. Opšte informacije

Rukovodilac organizacione jedinice/subjekta:	
Broj zaposlenih:	

2. Ciljevi

Ciljevi (strateški, operativni)			
Cilj	Indikatori	Početna vrijednost	Ciljana vrijednost za izvještajni period

3. Planirane aktivnosti

Planirane aktivnosti u izvještajnom periodu		
Aktivnost	Indikator rezultata	Procijenjena finansijska sredstva u EUR

4. Opis realizovanih aktivnosti

Aktivnosti	Obavljeni zadaci	% izvršenih aktivnosti	Utrošena finansijska sredstva u izvještajnom periodu u EUR	% utrošenih sredstava

5. Opis neplaniranih aktivnosti i zadataka u izvještajnom periodu

Aktivnosti	Obavljeni zadaci	Utrošena finansijska sredstva u izvještajnom periodu u EUR

6. Planirane, a neizvršene aktivnosti u izvještajnom periodu

Aktivnosti	Obavljeni zadaci

7. Ključni rezultati

Rezultati	
Planirano u izvještajnom periodu	Ostvareno u izvještajnom periodu

8. Predlog novih aktivnosti

Nove aktivnosti i zadaci (ako je primjenljivo)

9. Ostali razvoji događaja

Npr. nedavno identifikovani rizici ili preduzete mjere za ublažavanje rizika, promjena zaposlenog kadra, izazovi, uspjesi,...

