



Uzički centar za ljudska prava i demokratiju  
Vojvode Putnika bb, 31000 Užice  
031/522-969  
office@uecentar.com  
www.uecentar.com

# **FUNKCIONALNOST INTERNIH REVIZIJA**

Užice 2019

# Sadržaj

Lista skraćenica: . . . . .	4
Uvod . . . . .	5
1. Pojam interne revizije i internih kontrola . . . . .	5
1.1. Interna revizija . . . . .	5
1.1.1. Cilj i zadatak interne revizije . . . . .	7
1.2. Interna kontrola . . . . .	8
1.2.1. Ciljevi internih kontrola . . . . .	9
1.2.2. Komponente internih kontrola . . . . .	10
2. Pravni i regulatorni okvir interne revizije i kontrole i međunarodni standardi . . . . .	11
2.1. Međunarodni standardi interne revizije . . . . .	15
2.2. Etički kodeks interne revizije . . . . .	16
2.3. Principi objektivnosti, kompetentnosti i integriteta . . . . .	16
3. Interna revizija u javnom sektoru u Republici Srbiji u 2018. godini. . . . .	17
3.1. Mišljenje Evropske Komisije o finansijskoj kontroli u Republici Srbiji za 2018. godinu . . . . .	18
3.2. Državna revizorska institucija. . . . .	19
3.3. Centralna jedinica za harmonizaciju . . . . .	21
4. Analiza prikupljene dokumentacije iz oblasti interne revizije kod KJS koji su bili predmet monitoringa . . . . .	26
4.1. Nalazi monitoringa kod KJS koji imaju uspostavljenu Službu interne revizije i kontrole . . . . .	32
4.1.1. Grad Užice . . . . .	33
4.1.2. Grad Kragujevac. . . . .	36
4.1.3. Grad Čačak . . . . .	38
4.1.4. Grad Šabac . . . . .	39
4.1.5. Grad Valjevo . . . . .	41
4.1.6. Grad Loznica. . . . .	42
4.1.7. Opština Arandjelovac . . . . .	44
4.1.8. Opština Mali Zvornik . . . . .	46

4.1.9. Opština Sjenica . . . . .	47
4.1.10. Opština Ljubovija . . . . .	48
4.1.11. Opština Ub . . . . .	49
4.1.12. Zdravstveni centar Užice . . . . .	50
4.1.13. Specijalna bolnica za rehabilitaciju Banja Koviljača . . .	51
5. Informacije od javnog značaja . . . . .	51
5.1. Odgovor Centralne jedinice za harmonizaciju na Zahtev za pristup informacijama od javnog značaja . . . . .	53
Zaključak . . . . .	54
Preporuke . . . . .	55

## **Lista skraćenica:**

**CJH** – *Centralna jedinica za harmonizaciju*

**COSO** - *Komiteet sponzorskih organizacija Tredvej komisije*

**DRI** – *Državna revizorska institucija*

**FUK** – *Finansijsko upravljanje i kontrola*

**JKP / KJP** – *Javno komunalno preduzeće*

**IFKJ** - *Interna finansijska kontrola u javnom sektoru*

**IIA** - *Institut internih revizora – profesionalna organizacija internih revizora*

**KJS** – *Korisnik javnih sredstava*

**OOSO** – *Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja*

**RFZO** – *Republički fond za zdravstveno osiguranje*

## Uvod

Užički centar za ljudska prava i demokratiju je u okviru projekta „Građani u akciji za transparentan i odgovoran rad internih revizora“ sproveo istraživanje o internoj reviziji i sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u pet upravnih okruga.

Pregovaračko poglavlje 32 – Finansijska kontrola je otvorena na Međuvladinoj konferenciji 14.12.2015. godine i predstavlja jedan od najznačajnijih poglavlja u procesu pristupanja Srbije Evropskoj uniji. Jedan od elemenata ovog poglavlja jeste i interna finansijska kontrola u javnom sektoru. Usklađenost sa zahtevima EU u oblasti budžeta, finansijske kontrole i revizije prepoznata je kao jedna od osnovnih obaveza članstva u EU.

Pored toga što je zakonit, efektivan i efikasan rad internih revizora jedan od zahteva u okviru Poglavlja 32, njihov rad, a pre svega nalazi i preporuke sprovedenih revizija, treba da bude dostupan javnosti, jer kvalitetan rad internih revizija ne treba posmatrati samo kao deo zahteva u okviru Poglavlja 32, već i kao deo odgovornosti prema građanima koji očekuju da korisnici javnih sredstava na efikasan način koriste i upravljaju raspoloživim javnim sredstvima.

Značaj efektivnog sistema unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru je u tome što doprinosi uspešnijem i odgovornijem korišćenju budžetskih sredstava na državnom i lokalnom nivou. Istovremeno, kroz razvoj ovog sistema se u javni sektor uvodi novi pristup upravljanju kroz definisanje strateških ciljeva u obavljanju delatnosti, sagledavanje rizika, kao i uspostavljanje jačih kontrolnih mehanizama u prikupljanju i trošenju budžetskih sredstava.

## 1. Pojam interne revizije i internih kontrola

### 1.1. Interna revizija

Interna revizija se može posmatrati kao organizaciona kontrola koja funkcioniše merenjem i ocenjivanjem efikasnosti ostalih kontrola. Kada određena organizacija napravi plan poslovanja i nastavi da ga implementira, ona mora da uradi monitoring tog poslovanja kako bi se obezbedilo ostvarenje postavljenih ciljeva. Upravo taj monitoring predstavlja kontrolu. Jedan od tipova kontrola koji se koristi je i sama funkcija interne revizije, mada postoji i širok spektar drugih kontrola. Njena specifična uloga je upravo pomoć u merenju i ocenjivanju tih ostalih kontrola.

Definiciju interne revizije koju je dao IIA (Institut internih revizora – profesionalna organizacija internih revizora) glasi: „Interna revizija je nezavisna ocena funkcije

ustanovljena u okviru organizacije kako bi se ispitale i ocenile njene aktivnosti kao usluga koja se pruža toj organizaciji.“ Iz navedene definicije se može izdvojiti nekoliko bitnih termina, i to:

- „Interna“ – posao koji u okviru organizacije obavljaju njeni zaposleni (za razliku od eksterne revizije koju obavljaju spoljne računovođe ili od revizije javnog sektora koju obavljaju državni revizori)
- „Nezavisno“ – nezavisnost od ostatka organizacije je najznačajnija i ona ne može opstati ako nije objektivna, da bi se sprečilo vršenje pritiska na internog revizora i uticalo na njegove nalaze
- „Ocena“ – u procesu dolaženja do zaključka interni revizori moraju obaviti određena ocenjivanja
- „Ustanovljena“ – interna revizija je formalna, definitivna funkcija u organizaciji
- „Ispitati i oceniti“ – aktivna uloga internih revizora
- „Njene aktivnosti“ – podrazumeva širok spektar nadležnosti internih revizora
- „Usluga“ – interna revizija je pomoć upravi i drugim članovima organizacije i to predstavlja krajnji proizvod posla
- „Organizacija“ – usluge interne revizije se odnose na kompletnu organizaciju i sve zaposlene, kao i druge zainteresovane strane.

Interna revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i konsultantska aktivnost osmišljena tako da doda vrednost i unapredi poslovanje organizacije.<sup>1</sup> Ona pomaže organizaciji da ispuni svoje postavljene ciljeve uvođenjem sistematskog pristupa radi evaluacije i unapređenja efektivnosti upravljanja rizicima, procesa kontrole i upravljanja. Rizici u organizaciji su polazna tačka svakog internog revizora i uvek se polazi od onih najvećih i najznačajnijih. Revizor mora da odredi adekvatne interne kontrole koji će i efektivno da funkcionišu.

Prema definiciji Ovlašćenog instituta za javne finansije i računovodstvo<sup>2</sup>, interna revizija je nezavisna i objektivna usluga procene uveravanja u organizaciji. Interna revizija je funkcija potvrde uveravanja koja prvenstveno daje nezavisno i objektivno mišljenje organizaciji o stepenu do kog orkuženje interne kontrole podržava ostvarenje ciljeva organizacije. Okruženje interne kontrole obuhvata politike, procedure i poslove ustanovljene da bi se osiguralo ostvarenje ciljeva, odgovarajuća procena rizika, pouzdanost internog i eksternog izveštavanja i procesa odgovornosti, pridržavanja važećih zakona i regulativa i pridržavanja standarda ponašanja etičkih standarda koji se ustanovljavaju za organizaciju.

---

1 Interna kontrola i revizija, Univerzitet Singidunum, M.Stanišić, Beograd (2015)

2 Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA

### **1.1.1. Cilj i zadatak interne revizije**

Cilj interne revizije je da pomogne članovima organizacije, uključujući one u rukovodstvu i u odboru, u efikasnom obavljanju njihovih dužnosti. Zbog toga interna revizija pruža analize, procene, preporuke, savete i informacije koje se odnose na delatnosti nad kojima se vrši revizija.

Konkretni ciljevi interne revizije u javnom sektoru su:

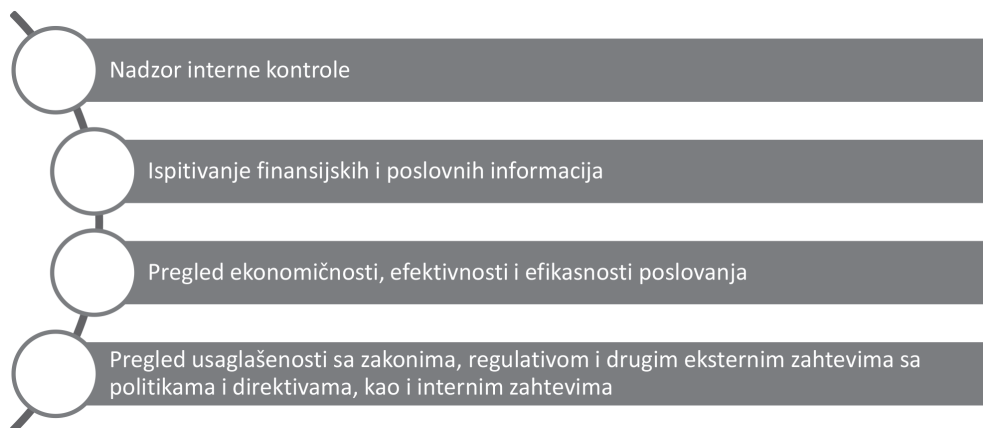
- Uveravanje u razumnoj meri da sve dobro funkcioniše (ili ne funkcioniše)
- Izveštavanje o nepravilnostima
- Izveštavanje o slabostima
- Pružanje podrške u unapređenju finansijske kontrole
- Davanje preporuka za poboljšanje

Zadaci interne revizije su:

- Ispitivanje tačnosti i celovitosti finansijskih izveštaja i operativnih podataka, kao i sredstava koja se koriste da bi se takvi podaci identifikovali, izmerili, klasifikovali i da bi se o njima podneo izveštaj
- Ispitivanje sistema koji su uvedeni da bi se obezbedilo poštovanje onih politika, planova, postupaka, zakona i propisa koji bi mogli da imaju značajan uticaj na poslove i izveštaje, kao i da ustanove da li ih se organizacija pridržava
- Ispitivanje načina za čuvanje sredstava i provere postojanja tih sredstava po potrebi
- Procene ekonomičnosti i efikasnosti upotrebe sredstava
- Ispitivanje poslova i programa da bi se utvrdili da li su rezultati u skladu sa postavljenim ciljevima i da li se poslovi i programi izvode onako kako su planirani
- Uvid u primenu i efikanost postupka upravljanja rizicima i metodologiju procene rizika
- Pregled sistema upravljanja i finansijskog informisanja, uključujući sistem elektronskog informisanja i elektronskih usluga
- Pregled tačnosti i pouzdanosti računovodstvenih evidencija i finansijskih izveštaja
- Testiranje transakcija i funkcionisanje postupaka interne kontrole
- Kontrola poštovanja zakonskih i drugih propisa, pravila ponašanja, politika i procedura

- Testiranje pouzdanosti i blagovremenosti zakonskog izveštavanja
- Izveštavanje o specijalnim zadacima

Prema Međunarodnim standardima eksterne revizije, delokrug interne revizije uključuje sledeće aktivnosti:



## 1.2. Interna kontrola

Međunarodnim standardima eksterne revizije definisan je sistem interne kontrole kao „sistem koji obuhvata sve politike i postupke (interne kontrole) koje je rukovodstvo pravnog lica prihvatilo radi pomoći u organizaciji i postizanju svojih ciljeva u smislu obezbeđenja da se, u meri u kojoj je to moguće, uredno i efikasno odvija poslovanje pravnog lica, što uključuje pridržavanje politike rukovodstva, očuvanje integriteta sredstava, sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji i grešaka, tačnost i potpunost finansijskih evidencija i blagovremeno sastavljanje pouzdanih finansijskih izveštaja“.<sup>3</sup>

Kontrole su definisane i u COSO (Komitet sponzorskih organizacija Tredvej komisije) izveštaju kao „politike, procedure, prakse i organizacione strukture dizajnirane za pružanje razumnog uveravanja da će ciljevi poslovanja biti ostvareni, a neželjeni događaji sprečeni ili detektovani i korigovani.“

U svetu je najprihvatljivija definicija interne kontrole Komiteta sponzorskih organizacija Tredvej komisije koja glasi „Interna kontrola je proces, ustanovljen i sproveden od strane upravnog odbora preduzeća, izvršnog odbora i drugog osoblja, a cilj mu je da obezbedi razumno uveravanje vezano za postizanje ciljeva u sledećim kategorijama: efikasnost i uspešnost poslovanja, pouzdanost finansijskog

---

3 Međunarodni standardi revizije. Standard „Ocena rizika i interna kontrola“, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2002.



izveštavanja, saglasnost sa postojećim zakonima i propisima i zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja.“

Najčešći razlozi za neuspeh kontrola su: nedostatak posvećenosti rukovodstva, odgovornosti nisu raspodeljene, nisu uspostavljeni ciljevi programa, ne shvata se uloga specijalizovanih grupa zaposlenih, nedostatak angažovanosti nadzora, nisu uključeni svi zaposleni, nema obuke ili je neadekvatna, pravila se sprovede nedоследно, slabe povratne informacije, nedostatak celokupnog sistema.<sup>4</sup> Kontrola predstavlja svaku aktivnost koja se preduzima sa ciljem da se umanju, odnosno upravlja rizikom i poveća verovatnoća da će organizacija, odnosno proces ostvariti svoje ciljeve.

Svaka organizacija bi prema COSO izveštajima i Međunarodnim standardima interne revizije trebala da definiše sopstveni sistem internih kontrola.

### **1.2.1. Ciljevi internih kontrola**

Interne kontrole i kontrolisanje moraju biti osmišljene tako da organizaciji unaprede, usmere, ograniče, upravljaju i proveravaju njene aktivnosti u cilju ostvarenja ciljeva te organizacije. IIA je u Standardima interne revizije definisao da kontrole postoje i koriste se da pomognu rukovodstvu u ostvarenju njihovih primarnih ciljeva, a to su:

- Relevantni, pouzdani i verodostojni finansijske i poslovne informacije
- Efektivno i efikasno korišćenje resursa organizacije
- Čuvanje sredstava organizacije
- Usaglašenost sa zakonima, propisima, etičkim i poslovnim normama i ugovorima
- Identifikovanje izloženosti riziku i korišćenje efikasnih strategija za njegovo kontrolisanje
- Utvrđeni ciljevi i težnje za poslovanje ili programe<sup>5</sup>

COSO smatra da postoje tri primarne kategorije ciljeva internih kontrola, a to su:

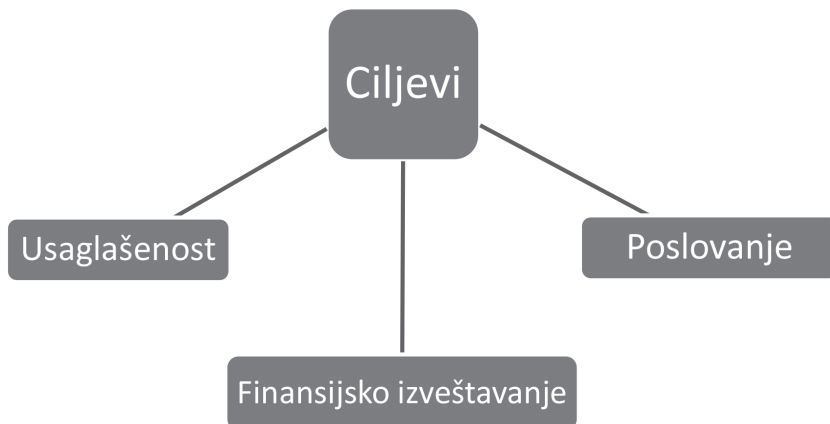
Cilj poslovanja se odnosi na svrhu postojanja organizacije, jasno određene ciljeve i podciljeve, ali i njeno efikasno i efektivno poslovanje.

Cilj finansijskog izveštavanja su pouzdani, blagovremeni, istiniti, relevantni izveštaji realno prikazani na osnovu kojih se mogu donositi odluke unutar organizacije, kao i izveštaji za akcionare, supervizore i ostale strane izvan organizacije.

---

4 Kemper Risk Management Services division

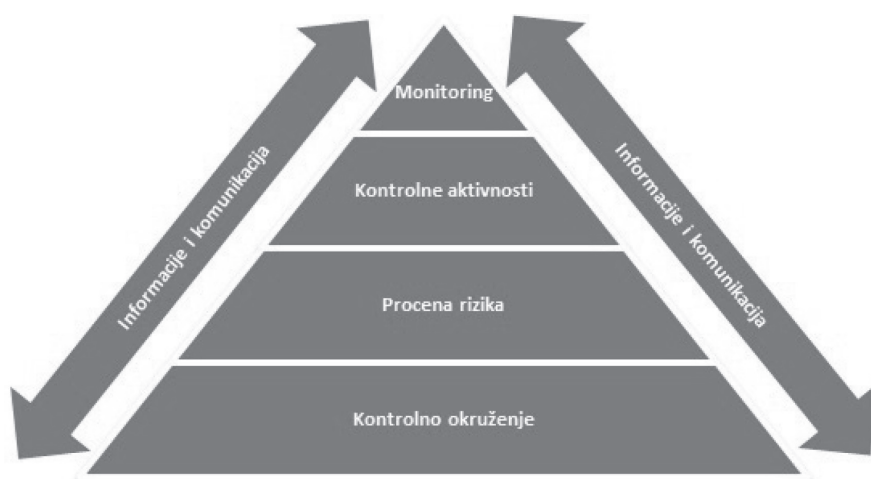
5 Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner, Sawyer's International Auditing, The Institute of Internal Auditors.



Cilj usaglašenosti je da se celokupno poslovanje organizacije sprovodi u skladu sa zakonima i regulativama, nadzornim zahtevima, politikama i procedurama. Interna revizija mora da prati da ostane usaglašena sa pravilima i da periodično vrši usaglašenost sa svim propisima i zakonima.

### 1.2.2. Komponente internih kontrola

Strukturu interne kontrole čini sledećih pet međusobno povezanih komponenti:



Da bi se ostvarili postavljeni ciljevi neophodno je da sve ove komponente efektivno funkcionišu.

Kontrolno okruženje obuhvata zaposlene i njihove individualne atribute. Efektivnom kontrolnom okruženju doprinosi nekoliko faktora, a to su: integritet i etičke vrednosti (osnovni element koji utiče na ostale komponente interne kontrole), zahtevanje stručnosti (znanja i veštine pojedinaca), filozofija i stil poslovanja (stavovi i aktivnosti uprave), organizaciona struktura (ovlašćenja, obaveze i linije izveštavanja), davanje ovlašćenja i zadataka, politike i praksa ljudskih resursa (sposobnost subjekta da angažuje dovoljno kompetentno osoblje).

Procena rizika obuhvata sve rizike sa kojima se organizacija suočava i koji mogu negativno da utiču na ostvarenje ciljeva organizacije. Procena rizika je proces koji se vrši u tri faze na svim nivoima i za sve poslove unutar organizacije. Te faze su procena značaja rizika, procena verovatnoće pojavljivanja rizika i razmatranje kako upravljati rizikom i odrediti mere koje se moraju preduzeti.

Kontrolne aktivnosti uključuju politiku (šta treba uraditi) i proceduru (na koji način sprovesti navedene politike). Kontrolne aktivnosti mogu biti: razdvajanje dužnosti (odvajanje obaveza, poveravanjem različitim licima poslova autorizacije transakcija, njihovog evidentiranja, nadzora nad sredstvima), fizička kontrola (fizička bezbednost sredstava, zaštita pristupa), obrada informacija i sl.

Informisanje i komunikacija – Informacioni i komunikacioni sistemi okružuju ove aktivnosti. Oni omogućavaju razmenu informacija koje su potrebne za obavljanje nekog posla. Informacije se moraju identifikovati, pribaviti i saopštiti u određenoj formi u vremenskom okviru.

Monitoring predstavlja proces ocene kvaliteta rezultata interne kontrole tokom vremena. Nakon ocene je neophodno preduzeti korektivne mere.

## **2. Pravni i regulatorni okvir interne revizije i kontrole i međunarodni standardi**

Interna revizija u javnom sektoru je regulisana Zakonom o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 i 31/2019). Prema Zakonu interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata:

- 1) finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava;
- 2) internu reviziju kod korisnika javnih sredstava;
- 3) harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija - Centralna jedinica za harmonizaciju.<sup>6</sup>

---

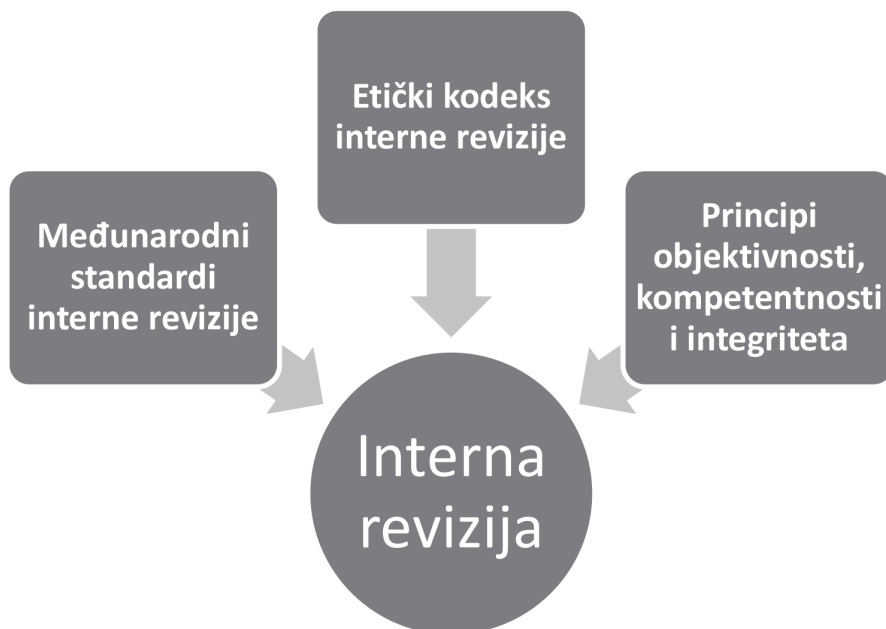
6 Član 80. Zakona o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 i 31/2019)

Korisnici javnih sredstava uspostavljaju finansijsko upravljanje i kontrolu, koja se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će svoje ciljeve ostvariti kroz:

- 1) poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima;
- 2) realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja;
- 3) ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava;
- 4) zaštitu sredstava i podataka (informacija).<sup>7</sup>

Takođe je članom 81. Zakona regulisano da finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata već pomenute komponente interne kontrole (kontrolno okruženje, kontrolne aktivnosti, procena rizika, informacije i komunikacija i praćenje i procenu sistema). Rukovodilac korisnika javnih sredstava je odgovoran za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje ovog sistema, a može i da tu nadležnost prenese na drugo lice koje on ovlasti.

Članom 82. Zakona je regulisano da korisnici javnih sredstava uspostavljaju internu reviziju i da je za njeno adekvatno funkcionisanje odgovoran rukovodilac korisnika javnih sredstava. Ovim članom je obezbeđena i organizaciona nezavisnost interne revizije i njeno samostalno odlučivanje. Zakonom je određeno da interni revizori zaposleni u javnom sektoru primenjuju:



---

<sup>7</sup> Član 81. stav 1. Zakona o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 i 31/2019)

Ministar propisuje zajedničke kriterijume za organizovanje i standarde i metodološka uputstva za postupanje i izveštavanje interne revizije i bliže uređuje poslove interne revizije u javnom sektoru.

Harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije vrši Ministarstvo - Centralna jedinica za harmonizaciju.

Centralna jedinica za harmonizaciju obavlja poslove:

- 1) centralne harmonizacije, koordinacije, praćenje primene i sagledavanje kvaliteta finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u javnom sektoru;
- 2) definisanja zajedničkih kriterijuma i standarda za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole;
- 3) definisanja zajedničkih kriterijuma za organizaciju i postupanje interne revizije u javnom sektoru;
- 4) vođenje registra ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru i evidencije povelja interne revizije;
- 5) stručnog usavršavanja, sertifikacije i nadzora nad radom internih revizora;
- 6) stručnog usavršavanja rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima;
- 7) objedinjavanje godišnjih izveštaja iz člana 81. stav 5. i člana 82. stav 10. ovog zakona o stanju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije.<sup>8</sup>

Pored Zakona o budžetskom sistemu kojim su obezbeđena ovlašćenja, kao i etičkog kodeksa, međunarodnih standarda i principa o kojima će kasnije biti više reči, bitno je pomenuti sledeće pravilnike kojim se bliže uređuje interna revizija u Republici Srbiji:

1. Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru
2. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji za period 2017-2020. godine
3. Akcioni plan za period 2019-2020. godine za sprovođenje strategije razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji za period 2017-2020. godine
4. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru

---

8 Član 83. Zakona o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 i 31/2019)

5. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru
6. Pravilnik o uslovima i postupku polaganja ispita za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru

Ostali propisi koji su od značaja za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole su:

1. Zakon o državnim službenicima („Službeni glasnik RS”, br. 79/05, 81/05-ispravka, 83/05-ispravka, 64/07, 67/07-ispravka, 116/08, 104/09, 99/14 i 94/17);
2. Zakon o radu („Službeni glasnik RS”, br. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14 i 13/17-US i 113/17);
3. Zakon o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS”, br. 124/12, 14/15 i 68/15);
4. Zakon o platama državnih službenika i nameštenika („Službeni glasnik RS”, br. 62/06, 63/06-ispravka, 115/06-ispravka, 101/07, 99/10, 108/13 i 99/14);
5. Zakon o platama u državnim organima i javnim službama („Službeni glasnik RS”, br. 34/01, 62/06-dr. zakon, 63/06-ispr. dr. zakona, 116/08-dr. zakon, 92/11, 99/11-dr. zakon, 10/13, 55/13, 99/14 i 21/16-dr. zakon);
6. Zakon o javnim preduzećima („Službeni glasnik RS”, broj 15/16);
7. Uredba o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika („Službeni glasnik RS”, br. 98/07-prečišćen tekst, 84/14 i 84/15);
8. Uredba o budžetskom računovodstvu („Službeni glasnik RS”, br. 125/03 i 12/06);
9. Pravilnik o zajedničkim osnovama, kriterijumima i zadacima za rad finansijske službe direktnog korisnika budžetskih sredstava („Službeni glasnik RS”, broj 123/03);
10. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem („Službeni glasnik RS”, br. 16/16, 49/16, 107/16 i 46/17, 114/17, 20/18 i 36/18);
11. Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova („Službeni glasnik RS”, broj 18/15);
12. Pravilnik o načinu korišćenja sredstava sa podračuna odnosno drugih računa konsolidovanog računa trezora Republike i o načinu izveštavanja o investiranju sredstava korisnika budžeta i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja („Službeni glasnik RS”, br. 3/04, 140/04, 1/06 i 111/09).

## 2.1. Međunarodni standardi interne revizije

Standardi su sastavni deo Okvira profesionalne prakse (Professional Practices Framework)<sup>9</sup>. Okvir uključuje definiciju interne revizije, Etički kodeks, Standarde, Praktične savete i dr.

Svrha standarda je da:

- Definišu osnovne principe koji predstavljaju kakva bi trebala biti praksa interne revizije
- Pruže okvir za sprovođenje i promovisanje niza aktivnosti interne revizije koje povećavaju vrednosti
- Odrede osnovu za ocenjivanje izvođenja interne revizije
- Podstiču poboljšanje organizacionih procesa i organizaciju

Struktura Standarda je prikazana u tabeli br. 1.

Tabela br. 1: Struktura Međunarodnih standarda interne revizije.

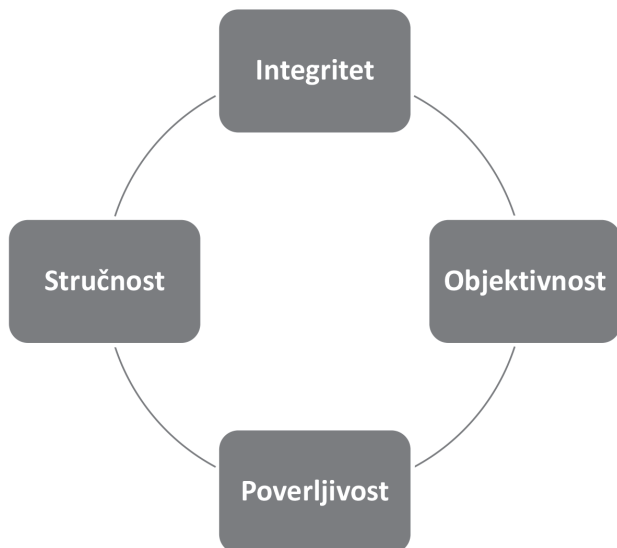
STANDARDI ATRIBUTA	STANDARDI IZVOĐENJA
<b>Standard 1000</b> <i>Svrha, nadležnost i odgovornost</i>	<b>Standard 2000</b> <i>Upravljanje aktivnošću interne revizije</i>
<b>Standard 1100</b> <i>Nezavisnost i objektivnost</i>	<b>Standard 2100</b> <i>Priroda posla</i>
<b>Standard 1200</b> <i>Stručnost i dužna profesionalna pažnja</i>	<b>Standard 2200</b> <i>Planiranje angažovanja</i>
<b>Standard 1300</b> <i>Program obezbeđenja i unapređenje kvaliteta</i>	<b>Standard 2300</b> <i>Obavljanje angažmana</i>
	<b>Standard 2400</b> <i>Saopštavanje rezultata</i>
	<b>Standard 2500</b> <i>Praćenje napretka</i>
	<b>Standard 2600</b> <i>Prihvatanje rizika od strane rukovodstva</i>

9 Professional Practices Framework (The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), The Institute of Internal Auditors

## 2.2. Etički kodeks interne revizije

Institut internih revizora je doneo Etički kodeks interne revizije i on uključuje relevantne principe i pravila ponašanja za interne revizore. Interni revizor mora da bude pošten, marljiv i odgovoran, mora da poštuje zakon i da obelodanjuje odgovarajuće informacije. On ne sme svesno biti strana u nezakonitoj aktivnosti, niti da učestvuje u aktivnostima ili da uspostavlja odnose koji mogu da ugroze njegovu objektivnu ocenu ili profesionalno mišljenje. Ne sme biti u sukobu interesa organizacije i mora da saopšti sve materijalne činjenice koje bi, ukoliko ih ne saopšti, mogle da ugroze njegov ugled. Interni revizor ne sme da koristi informacije do kojih je došao u postupku obavljanja revizije radi sticanja lične koristi niti na bilo koji drugi neetički ili nezakonit način. Mora da poseduje znanja, veštine i adekvatno iskustvo, da se stalno usavršava i da posluje u skladu sa Standardima.

Principi Etičkog kodeksa su:



## 2.3. Principi objektivnosti, kompetentnosti i integriteta

Na osnovu Zakona o budžetskom sistemu interni revizori pored Standarda i Etičkog kodeksa moraju da se pridržavaju i principa objektivnosti, kompetentnosti i integriteta. Interni revizor treba da bude direktan, pošten i iskren u svom pristupu profesionalnom poslu. On mora biti pravičan i ne sme da dozvoli da predrasude nadvladaju njegovu objektivnost. Treba stalno da bude nepristrasan. Ne treba



samo da bude nezavisan u pogledu činjenica već i da deluje nezavisno. Zato interni revizor treba da preduzima aktivnosti koje su ili bi mogle izgledati da su u suprotnosti sa njegovom nezavisnošću i objektivnošću. Interni revizor zato treba da bude nezavisan od aktivnosti, kao i od procesa interne kontrole u subjektu. Uprava treba da preduzme korake koji su neophodni za obezbeđivanje sredine koja će internom revizoru omogućiti da nezavisno ispunjava svoje obaveze, da izveštava o nalazima i sl. Bez uplitanja uprave. Svaki sukob interesa interni revizor treba da prijavi odgovarajućem telu da bi se preduzele neophodne mere.

### **3. Interna revizija u javnom sektoru u Republici Srbiji u 2018. godini**

Za sticanje opšte slike o značaju dodatnog rada na unapređenju sistema interne revizije u Srbiji, što uključuje i dalji rad na unapređenju praćenja rezultata revizije, neophodno je sagledati kakav je značaj interne revizije u procesu pristupanja Evropskoj uniji. U pregovorima za članstvo u Evropskoj uniji interna revizija se razmatra kao deo pregovaračkog poglavlja 32 – Finansijska kontrola. U okviru ovog poglavlja vode se pregovori o četiri oblasti politike: interna finansijska kontrola u javnom sektoru, eksterna revizija, zaštita finansijskih interesa EU, zaštita evra od falsifikovanja.

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru je sveobuhvatan koncept za podršku zemlji kandidatu pri poboljšanju njenog sistema unutrašnje kontrole i obuhvata međunarodno priznate standarde i dobru praksu EU u pogledu interne kontrole u celom javnom sektoru. Ovo poglavlje je otvoreno na 2. sastanku Međuvladine konferencije 14. decembra 2015. godine i tada su utvrđena sledeća četiri merila za njegovo zatvaranje, od kojih se za internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru odnosi sledeće: Srbija treba da izmeni pravni okvir kako bi obezbedila koherentnost zakonodavstva u oblasti IFKJ. Srbija treba da sprovodi zakonodavstvo u oblasti IFKJ, kao i osnovne politike, i obezbedi dovoljne administrativne kapacitete na centralnom i lokalnom nivou, u fondovima za socijalno osiguranje i u javnim preduzećima. Srbija treba da osigura da funkcija centralizovane budžetske inspekcije bude usklađena sa zahtevima IFKJ.

Evropska komisija je koncept interne finansijske kontrole u javnom sektoru razvila sa ciljem da pomogne zemljama kandidatima u reformi njihovih sistema internih kontrola kao i upravljanje javnim sredstvima (nacionalnim i sredstvima EU), primenjujući međunarodne standarde i najbolju praksu EU. U skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima i preporukama EU, pojam „Interna finansijska kontrola u javnom sektoru“, podrazumeva sveobuhvatni sistem koji se uspostavlja radi upravljanja, kontrole, revidiranja i izveštavanja o korišćenju sredstava nacionalnog budžeta i sredstava EU. Ovaj sistem obuhvata dobro finansijsko upravljanje, finansijske i druge kontrole, koje omogućavaju zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno odvijanje poslovnih procesa.

### **3.1. Mišljenje Evropske Komisije o finansijskoj kontroli u Republici Srbiji za 2018. godinu**

Evropska komisija je u Izveštaju o napretku Republike Srbije za 2018. godinu<sup>10</sup> za poglavlje 32: Finansijska kontrola (Interna finansijska kontrola u javnom sektoru, eksterna revizija, zaštita finansijskih interesa EU, zaštita evra od falsifikovanja) iznela sledeće ključne nalaze:

„Srbija je umereno pripremljena u ovom poglavlju. Postignut je izvestan napredak u svim oblastima. Preporuke Komisije iz 2016. godine su delimično sprovedene. Politička podrška na visokom nivou će i dalje biti instrument za sprovođenje reformi Interne finansijske kontrole u javnom sektoru (IFKJ) na svim nivoima uprave i u državnim preduzećima.“

„U narednom periodu, Srbija treba naročito da:

- započne sa izradom strateškog dokumenta koji definiše i objašnjava nacionalni pristup sprovođenja upravljačke odgovornosti, uključujući i uticaj na institucionalne odgovornosti, raspodelu resursa, izveštavanje o postizanju ciljeva i finansijsko upravljanje;
- obezbedi mandat Centralnoj jedinici za harmonizaciju kako bi sprovela revizije kvaliteta sistema interne kontrole u pojedinačnim institucijama i obezbedi da Centralna jedinica za harmonizaciju počne sa sprovođenjem takvih revizija;
- preduzme neophodne mere kako bi se osiguralo da sistem za otkrivanje nepravilnosti funkcioniše u praksi, kako za fondove EU tako i za državni budžet.“

U Izveštaju se takođe pominje i da je „sprovođenje unutrašnje kontrole i dalje na generalno niskom nivou“, kao i da je „neophodno dalje razvijati oblast upravljanja nepravilnostima i upravljanja rizicima“. Što se tiče interne revizije u javnom sektoru u Izveštaju se navodi da je situacija u ovoj oblasti raznolika i da uprkos tome što su uspostavljeni pravni uslovi, i dalje je neophodna jasnoća u vezi sa potrebom da sve institucije uspostave funkciju interne revizije, kao i da više rukovodstvo mora da ima bolje razumevanje o internoj reviziji i da je aktivno podržava. Takođe, navodi se i da je strategija IFKJ do 2020. godine uglavnom usredsređena na aktivnosti Centralne jedinice za harmonizaciju i da je potrebno razviti strateški pristup IFKJ-a, sa fokusom na upravljačku odgovornost.

---

10 Republika Srbija - Izveštaj za 2018. godinu, Saopštenje o politici proširenja EU za 2018. godinu, Evropska komisija

Evropska komisija je u Izveštaju o napretku Republike Srbije za 2019. godinu<sup>11</sup> za poglavlje 32: Finansijska kontrola (Interna finansijska kontrola u javnom sektoru, eksterna revizija, zaštita finansijskih interesa EU, zaštita evra od falsifikovanja) iznela sledeće ključne nalaze: “Srbija je umereno pripremljena u ovom poglavlju. Postignut je izvestan napredak u oblastima interne finansijske kontrole i eksterne revizije. Potrebno je uložiti dodatni napor u cilju rešavanja upravljačke odgovornosti i jačanja unutrašnje kontrole i interne revizije“, kao i da „preporuke Komisije iz 2018. godine nisu u potpunosti sprovedene i stoga ostaju uglavnom važeće“. Takođe ističe da je potrebno unapređenje pravovremenog sprovođenja preporuka eksterne revizije.

U narednom periodu, Srbija treba naročito da:

- sprovede najmanje tri pilot projekta o upravljačkoj odgovornosti u ključnim institucijama, uključujući i Ministarstvo finansija i Ministarstvo državne uprave i lokalne samouprave;
- započne sa sprovođenjem kvalitetnih revizija unutrašnje kontrole;
- preduzme neophodne mere kako bi se osiguralo da sistem za otkrivanje nepravilnosti funkcioniše u praksi, kako za fondove EU tako i za državni budžet.

### **3.2. Državna revizorska institucija**

U Godišnjem izveštaju o radu Državne revizorske institucije za 2018. godinu<sup>12</sup> se navodi da su postojali nedostaci u sistemu internih kontrola u 91 subjektu (61%), a u 77% subjekata interna revizija nije uspostavljena na odgovarajući način, kao i da „na osnovu ispitivanja funkcionisanja internih kontrola kod većine subjekata, nije dobijeno uveravanje da je sistem finansijskog upravljanja i kontrole uspostavljen na način da svojim funkcionisanjem obezbeđuje poslovanje u skladu sa ciljevima tog sistema.“

Pregled po subjektima revizije i broju slučajeva dat je u tabeli br. 2.

Tabela br. 2: Pregled broja nedostataka po komponentama internih kontrola po vrsti KJS koje je uočila DRI u obavljanju revizije javnog sektora za 2018. godinu prema Godišnjem izveštaju o radu DRI za 2018. godinu.

---

11 Commission staff working document – Serbia 2019 Report, 2019 Communication on EU Enlargement Policy, Brussels (2019)

12 Godišnji izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2018. godinu, Državna revizorska institucija, Beograd (2019)

Element sistema \ Subjekti	Korisnici sredstava budžeta RS	Korisnici sredstava budžeta lokalne samouprave	OOSO/ korisnici sredstava RFZO - a	Javna preduzeća /privredna društva/ ustanove	NBS/ političke stranke/ drugi korisnici javnih sredstava	Ukupno slučajeva
<b>Kontrolno okruženje</b>	7	278	28	11	26	<b>350</b>
<b>Upravljanje rizicima</b>	5	22	7	18	3	<b>55</b>
<b>Kontrolne aktivnosti</b>	21	407	46	30	11	<b>515</b>
<b>Informisanje i komunikacija</b>	13	180	61	10	14	<b>278</b>
<b>Praćenje i procena sistema</b>	3	11	7	3	3	<b>27</b>
<b>Ukupno</b>	<b>49</b>	<b>898</b>	<b>149</b>	<b>72</b>	<b>57</b>	<b>1.225</b>

Najviše nedostataka je uočeno kod korisnika sredstava budžeta lokalne samouprave (73% u odnosu na ostale revidirane subjekte). Korisnici sredstava budžeta lokalne samouprave su kod svih pet komponenti interne kontrole imali najveći broj nepravilnosti, a negde drastično veće u odnosu na ostale revidirane subjekte (45% nedostataka se odnosilo na kontrolne aktivnosti, što je od ukupnog broja nedostataka u vezi sa kontrolnim aktivnostima svih revidiranih subjekata čak 79%, kod kontrolnog okruženja 79% u odnosu na ukupan broj nedostataka kontrolnog okruženja svih revidiranih subjekata, i sl.). Najmanje nedostataka je pronađeno kod korisnika sredstava budžeta RS (4%).

Najznačajniji nalazi po korisnicima javnih sredstava u oblasti finansijskog upravljanja i kontrole su:

- Nepostojanje ili nepotpuna interna akta (294 nalaza kod 64 subjekta revizije);
- Neusaglašenost internih akata sa aktima više pravne snage (147 nalaza kod 38 subjekata revizije);
- Od strane subjekata revizije nisu sprovedeni kontrolni postupci nad dokumentacijom (106 nalaza kod 24 subjekta revizije);
- Nastanak poslovnih promena uz nepoštovanje internih akata (89 nalaza kod 21 subjekta revizije);
- Nije obezbeđena odgovarajuća zaštita od neovlašćenog pristupa sredstvima i informacijama (31 nalaz kod 13 subjekata revizije);

- Međusobna neusklađenost internih akata (29 nalaza kod 12 subjekata revizije) i
- Donošenje akta bez pribavljene saglasnosti nadležnog organa (27 nalaza kod 14 subjekata revizije).

Takođe je utvrđeno da je od ukupnog broja subjekata revizije (86), koji imaju obavezu uspostavljanja interne revizije, internu reviziju uspostavilo 23% subjekata, 6% je uspostavilo delimično (formalno uspostavljena, a ne funkcioniše), dok ostali nisu uspostavili internu reviziju (71%).

Subjektima revizije koji nisu u toku revizionog postupka otklonili otkrivene nepravilnosti, je radi otklanjanja nepravilnosti i unapređenja sistema internih kontrola, u 2018. godini dato ukupno 2.098 preporuka. Najveći broj preporuka dat je u oblasti rashoda i izdataka, odnosno 29% od ukupnog broja preporuka, a 16% u oblasti finansijskog upravljanja i kontrole što je na drugom mestu po broju datih preporuka.

Revizija pravilnosti poslovanja je sprovedena kod 58 subjekata revizije. U Izveštaju piše da „se sprovedenom revizijom nismo uverili da je sistem interne kontrole uspostavljen na način koji obezbeđuje poslovanje u skladu sa propisima, internim aktima i ugovorima, kao i postizanje drugih ciljeva u skladu sa propisima.“ Pored toga utvrđeno je da je od revidiranih subjekata samo jedan subjekat uspostavio internu reviziju.

### **3.3. Centralna jedinica za harmonizaciju**

U Konsolidovanom godišnjem izveštaju za 2017. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS Centralne jedinice za harmonizaciju<sup>13</sup> se navodi da „kada je reč o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole analiza pokazuje da je u 2017. godini postignut značajan napredak u odnosu na prethodni izveštajni period“, kao i da je „broj dostavljenih godišnjih izveštaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole povećan za 23%, a broj ispravnih izveštaja za 18%, što ukazuje na bolje razumevanje i informisanost korisnika javnih sredstava o sistemu internih kontrola“ i „značajan kvalitativni pomak u oblasti internih kontrola za 10%“. Pored toga, u oblasti interne revizije se takođe „beleže pozitivni rezultati“, kao i da je „uočljiv konstantan porast uspostavljenih jedinica interne revizije i broja internih revizora“.

Predmet analize koju je CJH sprovela i iznela u Konsolidovanom izveštaju su samo ispravno popunjeni i blagovremeno dostavljeni izveštaji korisnika javnih sredstava. Dakle, svi nepotpuni, prazni i neblagovremeni izveštaji nisu bili predmet ove analize.

---

13 Konsolidovani godišnji izveštaj za 2017. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, Republika Srbija, Ministarstvo finansija - Sektor za internu kontrolu i internu reviziju, Beograd (2018)

Za 2017. godinu, ukupno 936 korisnika javnih sredstava je dostavilo godišnji izveštaj o sistemu FUK Ministarstvu finansija - CJH, što je porast u odnosu na 2016. godinu za 23%, kada je broj dostavljenih izveštaja iznosio 724. Od svih pristiglih izveštaja, Konsolidovanim izveštajem je obuhvaćeno 763 uredno popunjenih izveštaja, što je za 18% više nego prethodne godine (628), dok preostali izveštaji koji su nepotpuni, prazni ili su pristigli sa zakašnjenjem, nisu bili uključeni u analizu. Međutim, udeo neispravnih izveštaja je poprilično visok (18%) u 2017. godini, pri čemu je uglavnom reč o tzv. „malim“ korisnicima (mali budžet, mali broj zaposlenih), na nivou lokalne vlasti i kategorije indirektnih budžetskih korisnika.

Najčešći propusti koje su korisnici javnih sredstava napravili pri popunjavanju izveštaja su sledeći: nepopunjavanje sekcije praćenja, nadzora i procene usled suštinskog nerazumevanja ovog segmenta; unos podataka o aktivnostima koje su sprovedene u 2017. godini umesto prikazivanja stanja sistema FUK zaključno sa izveštajnom godinom, što se negativno odražava na sveukupni rezultat; nerazumevanje i neprepoznavanje određenih pitanja; nenavođenje dokaza koji služe kao potvrda odgovoru na pitanje; slučajan propust odgovaranja na određena pitanja s obzirom da je reč o papirnoj formi izveštavanja koja to dozvoljava.

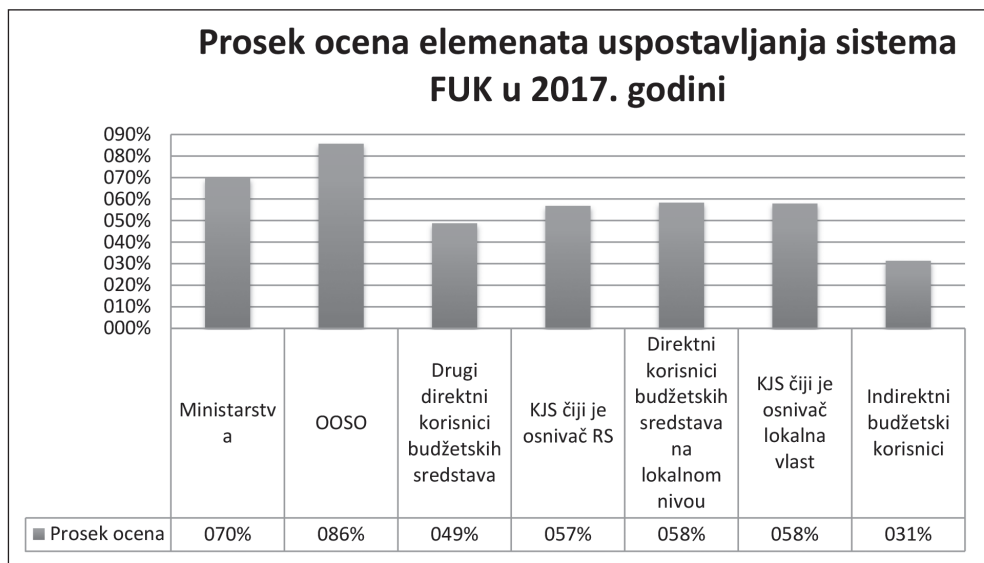
U Izveštaju je prikazana ocena elemenata uspostavljanja sistema po kategorijama korisnika javnih sredstava sledećih kategorija: imenovanje rukovodioca zaduženog za finansijsko upravljanje i kontrolu ili osnovana radna grupa, imenovanje rukovodioca i osnovana radna grupa, donet akcioni plan za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, sačinjena mapa poslovnih procesa, najznačajniji poslovni procesi koji nisu u pisanom obliku, uspostavljanje interne kontrole u poslovnim procesima uzimajući u obzir najznačajnije rizike. Donošenje akcionog plana predstavlja najslabije ocenjen element kod svih kategorija pojedinačno: centralni nivo (43%), lokalni nivo (59%), indirektni budžetski korisnici (28%). Mapu poslovnih procesa sačinilo je 47% korisnika, a više od polovine korisnika koji nisu sačinili mapu je započelo sa popisom i opisom poslovnih procesa (53%). Pri tome, u svega 3% slučajeva postoje najznačajniji poslovni procesi koji nisu propisani u pisanom obliku, što znači da je za većinu ključnih poslovnih procesa propisan način njihovog obavljanja podzakonskim aktima, internim aktima, uputstvima, instrukcijama, direktivama i procedurama. Što se tiče uspostavljanja internih kontrola u poslovnim procesima uzimajući u obzir najznačajnije rizike, tu je znatno bolji pokazatelj (64%). Na osnovu Izveštaja, najbolji rezultati su ostvareni kod organizacija za obavezno socijalno osiguranje<sup>14</sup>, a najlošiji kod indirektnih budžetskih korisnika.

Na sledećem grafikonu je prikazan prosek svih ocena iz pomenutih oblasti po kategoriji korisnika javnih sredstava:

---

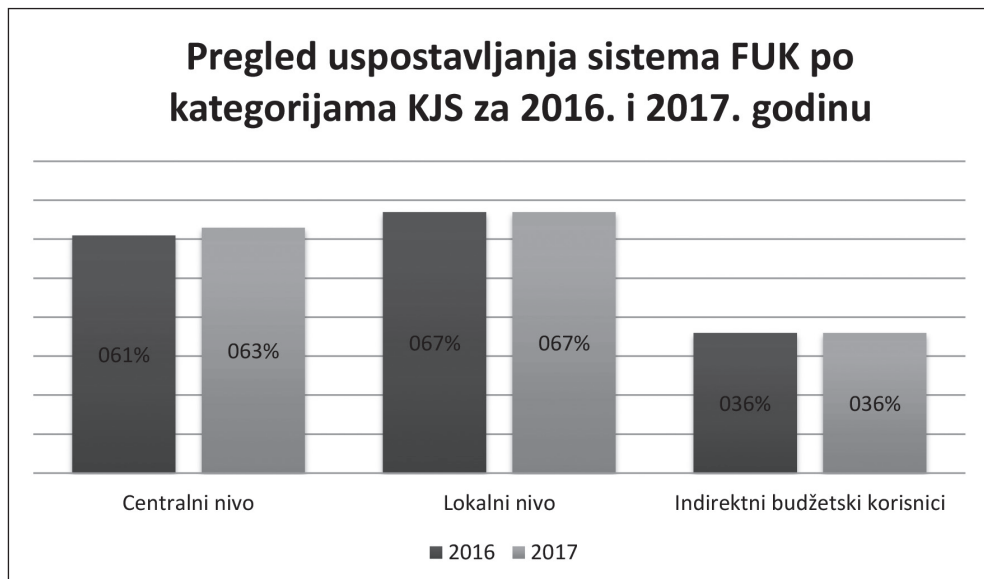
14 OOSO pripadaju: Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republički fond za zdravstveno osiguranje i Nacionalna služba za zapošljavanje.

Grafikon br. 1: Prosek ocena elemenata uspostavljanja sistema FUK u 2017. godini.



Sveukupno gledano, na lokalnom i na nivou indirektnih budžetskih korisnika nema nikakve promene, dok je na centralnom nivou došlo do napretka od 2%, i to zbog poboljšanja kod ministarstava, OOSO i KJS čiji je osnivač RS. Kod drugih direktnih korisnika javnih sredstava situacija se nije promenila u odnosu na prethodnu godinu.

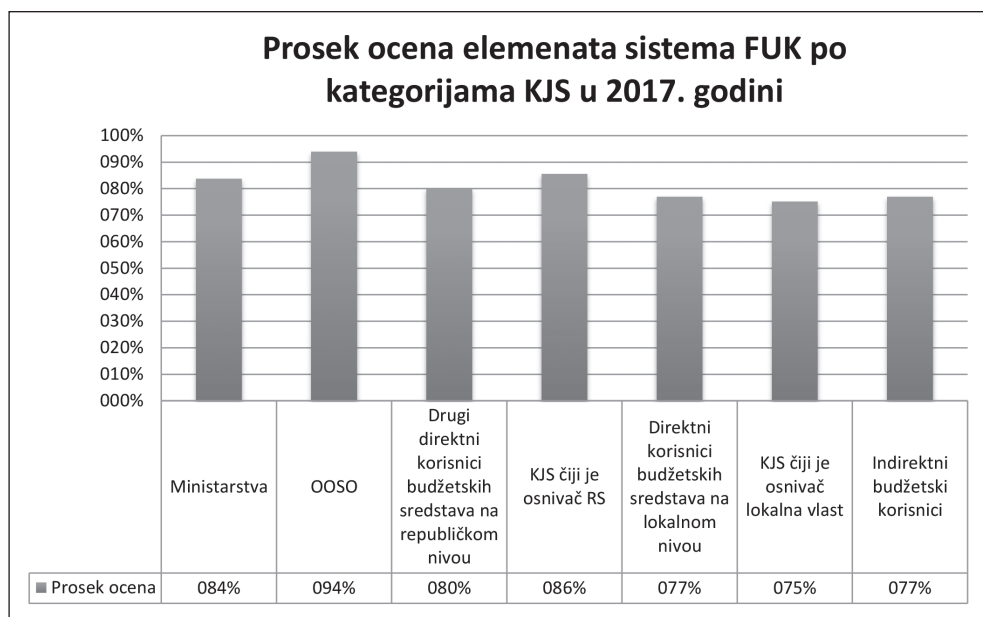
Grafikon br. 2: Pregled uspostavljanja sistema FUK po kategorijama KJS za 2016. i 2017. godinu.



Što se tiče ocene elemenata sistema finansijskog upravljanja i kontrole na nivou RS po komponentama internih kontrola, najbolje je ocenjena kategorija informisanje i komunikacija (88%), potom kontrolno okruženje (85%), kontrolne aktivnosti (77%), upravljanje rizicima (76%), a najlošija tačka je praćenje/nadzor i procena (62%). Bolje ocene imaju korisnici javnih sredstava na centralnom/republičkom nivou, dok je lokalni nivo lošije ocenjen, osim u neznatnoj razlici u oceni kategorije informisanje i komunikacija u odnosu na ostale korisnike na centralnom/republičkom nivou. Najlošije ocenjen element nadzora i praćenja je obrazovanje revizorskog odbora kao savetodavnog tela za pitanja interne kontrole (1,28), a potom sprovođenje određenih mera u slučaju neizvršavanja aktivnosti predviđenih akcionim planom (2,64).

Na sledećem grafikonu prikazan je prosek ocena iz oblasti FUK koji obuhvata sve pomenute komponente internih kontrola:

Grafikon br. 3: Prosek ocena elemenata sistema FUK po kategorijama KJS u 2017. godini.



Najbolju prosečnu ocenu i u ovom delu imaju OOSO, međutim su sada bolje ocenjene sve kategorije KJS na republičkom nivou u odnosu na kategorije KJS na lokalnom nivou i indirektnih budžetskih sredstava. Najmanju prosečnu ocenu imaju KJS čiji je osnivač lokalna vlast. Za razliku od ocena elemenata uspostavljanja sistema koje su se značajnije razlikovale od kategorije do kategorije, ovde je situacija prilično ujednačena.



Prosečne ocene za najbolje i najlošije segmente komponenti internih kontrola na nivou RS za 2017. godinu su prikazane na sledećoj tabeli br. 3:<sup>15</sup>

Tabela broj 3: Prosečne ocene za najbolje i najlošije segmente komponenti internih kontrola na nivou RS za 2017. godinu

Komponente interne kontrole	Domen u kom je ostvaren najbolji rezultat u 2017.	Prosečna ocena na nivou RS za 2017.	Domen u kom je ostvaren najlošiji rezultat u 2017.	Prosečna ocena na nivou RS za 2017.
<b>Kontrolno okruženje</b>	Utvrđivanje nivoa potrebnog znanja i veština za svako radno mesto	4,85	Postojanje kriterijuma za utvrđivanje efikasnosti kadrovske politike	3,12
<b>Upravljanje rizicima</b>	Projektovanje i planiranje prihoda i rashoda u skladu sa utvrđenim ciljevima organizacije	4,71	Redovno ažuriranje rizika	2,61
<b>Kontrolne aktivnosti</b>	Pravo pristupa materijalnim, finansijskim i drugim resursima isključivo od strane ovlašćene osobe	4,72	Primena procedura za rukovodioce koji prate sprovođenje interne kontrole (samoprocena)	3,12
<b>Informacije i komunikacija</b>	Redovno sačinjavanje izveštaja za rukovodstvo i dobijanje informacija o raspoloživim sredstvima za realizaciju aktivnosti za koje su nadležni	4,66	Testiranja u praksi uspostavljene procedure u sistemu informacija i komunikacija za umnožavanje podataka radi čuvanja i procedure za povraćaj podataka u slučaju gubitka, a potom i kod međusobne povezanosti softvera koji podržavaju određene povezane poslovne procese	3,73
<b>Praćenje, nadzor i procena</b>	Sprovođenje preporuka eksterne revizije	4,28	Obrazovanje revizorskog odbora kao savetodavnog tela za pitanja interne kontrole	1,28

15 Svaki odgovor na postavljeno pitanje boduje se na skali od 1 do 5, pri čemu se ocena 1 dodeljuje za odgovor „ne“, a ocena 5 za zahteve koji su ispunjeni u potpunosti.

Upoređivanjem izveštaja Evropske komisije, Državne revizorske institucije i Centralne jedinice za harmonizaciju se mogu primetiti značajne razlike. Dok Centralna jedinica za harmonizaciju izveštava o povećanju broja uspostavljenih internih revizija kod korisnika javnih sredstava i o tome da je „postignut značajan napredak u odnosu na prethodni izveštajni period“, kao i da je „broj dostavljenih godišnjih izveštaja o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole povećan za 23%, a broj ispravnih izveštaja za 18%, što ukazuje na bolje razumevanje i informisanost korisnika javnih sredstava o sistemu internih kontrola“ i drugo, Evropska komisija naglašava da je potrebno dalje raditi na rešavanju pitanja upravljačke odgovornosti i jačanju funkcionisanja interne finansijske kontrole i interne revizije, da „preporuke Komisije iz 2018. godine nisu sprovedene i iz tog razloga ostaju uglavnom važeće“, kao i da „Srbija treba naročito da započne sa sprovođenjem kvalitetnih revizija unutrašnje kontrole.“ Takođe, DRI je u postupku obavljanja revizije došla do zaključka da su postojali nedostaci u sistemu internih kontrola u 91 subjektu (61%), a u 77% subjekata interna revizija nije uspostavljena na odgovarajući način, kao i da na osnovu ispitivanja funkcionisanja internih kontrola kod većine subjekata, nije dobijeno uveravanje da je sistem finansijskog upravljanja i kontrole uspostavljen na način da svojim funkcionisanjem obezbeđuje poslovanje u skladu sa ciljevima tog sistema.“

Za razliku od izveštaja DRI u kojima je javno dostupna informacija o subjektima u kojima je sprovedena revizija, izveštaji Centralne jedinice za harmonizaciju ne prikazuju koji su sve KJS dostavili ispravne i blagovremene izveštaje, a koji neblagovremene, nepotpune ili ih nisu uopšte dostavili. Što se tiče kvaliteta rada interne revizije, Centralna jedinica za harmonizaciju je u 2018. godini objavila dokument „Sagledavanje kvaliteta rada interne revizije“, ali on je obuhvatio svega 9 KJS, što znači da o kvalitetu rada drugih internih revizora i Službi internih revizija u javnosti nije ništa poznato.

#### **4. Analiza prikupljene dokumentacije iz oblasti interne revizije kod KJS koji su bili predmet monitoringa**

Užički centar za ljudska prava i demokratiju je u okviru projekta „Građani u akciji za transparentan i odgovoran rad internih revizora“ sproveo istraživanje o internoj reviziji u javnom sektoru u Republici Srbiji u 2018. godini. Istraživanje je obuhvatilo javna preduzeća, zdravstvene ustanove, opštinske i gradske uprave u 24 grada i opština u 5 upravnih okruga.

Tabela br. 4: Gradovi i opštine kojima je upućen Zahtev za pristup informacijama od javnog značaja u 2018. godini:

Šumadijski okrug	Mačvanski okrug	Moravički okrug	Zlatiborski okrug	Kolubarski okrug
Grad Kragujevac	Grad Šabac	Grad Čačak	Grad Užice	Grad Valjevo
Opština Arandjelovac	Grad Loznica	Opština Gornji Milanovac	Opština Kosjerić	Opština Osečina
Opština Batočina	Opština Bogatić	Opština Ivanjica	Opština Bajina Bašta	Opština Ub
Opština Knić	Opština Mali Zvornik		Opština Sjenica	Opština Ljig
Opština Lapovo	Opština Ljubovija		Opština Prijepolje	Opština Mionica
			Opština Požega	

Zahtev za pristup informacijama od javnog značaja je, pored gradskim i opštinskim upravama gradova i opština navedenih u prethodnoj tabeli, upućen i javnim preduzećima, bolnicama i zdravstvenim centrima prikazanim u tabeli br. 5.

Tabela br. 5: Ostali korisnici javnih sredstava kojima je upućen Zahtev za pristup informacijama od javnog značaja u 2018. godini.

Šumadijski okrug	Mačvanski okrug	Moravički okrug	Zlatiborski okrug	Kolubarski okrug
JKP "Šumadija" Kragujevac	JKP „Toplana – Loznica“	Opšta bolnica Čačak	Zdravstveni centar Užice	JKP „Toplana Valjevo“
JKP „Gradske tržnice“ Kragujevac	JKP „Standard“ Ljubovija	Opšta bolnica Gornji Milanovac	JKP „Lim“ Prijepolje	JKP „Polet“ Valjevo
JKP „ZELENILO Arandjelovac“	JKP „Progres“ Koceljeva	JKP „Ivanjica“	Javno preduzeće „STAN“ Užice	KJP „Đunis“ Ub

JKP „Zelenilo“ Kragujevac	Specijalna bolnica za rehabilitaciju „Banja Koviljača“	Javno preduzeće za urbanističko i prostorno planiranje, građevinsko zemljište i puteve GRADAC Čačak	JKP GRADSKA TOPLANA UŽICE	JKP „Vidrak“ Valjevo
		JKP „Gornji Milanovac“	KJP „Zlatibor“ Čajetina	
		JKP za grejanje „Čačak“	JKP „VODOVOD“ Užice	
		JKP „Komunalac“ Čačak	JP „Toplana Priboj“	
			KJP „Elan“ Kosjerić	

Dokumentacija je prvenstveno prikupljena na osnovu mogućnosti koje proizilaze iz Zakona o pristupu informacijama od javnog značaja, koji svim zainteresovanim licima omogućava da dođu u posed svih informacija koje su nastale u radu i u vezi sa radom svih organa javnih vlasti, a drugi deo sa internet stranica KJS.

Analizom je obuhvaćeno 6 gradova, 18 opština, 1 zdravstveni centar, 3 bolnice i 22 javna preduzeća, odnosno ukupno 50 korisnika javnih sredstava.

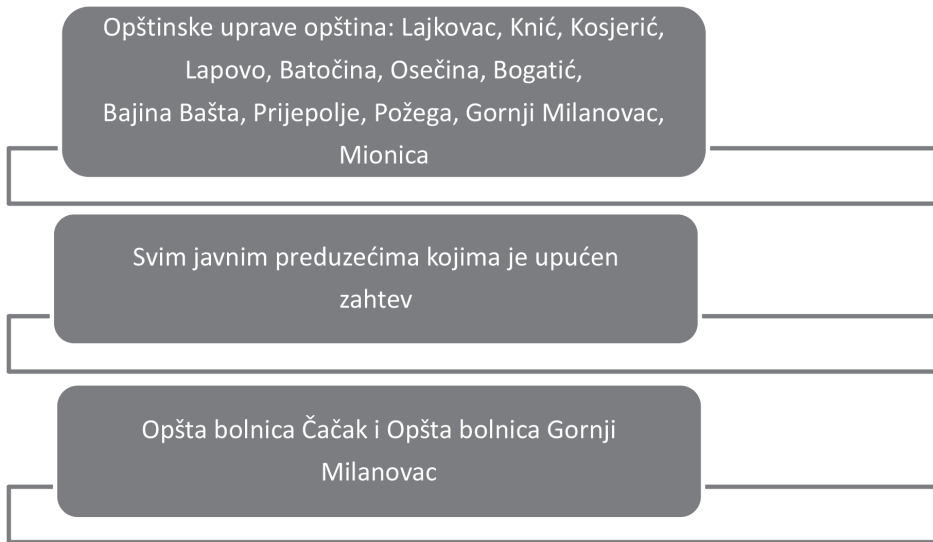
Svim pomenutim organizacijama su upućeni zahtevi za dostavljanje sledeće dokumentacije<sup>16</sup>:

- Kopija Odluke o osnivanju službe interne revizije;
- Kopija Pravilnika o sistematizaciji radnih mesta u službi interne revizije;
- Kopija Strateškog plana službe interne revizije;
- Kopija Godišnjeg plana službe interne revizije za 2018. godinu;
- Kopija Plana zadataka interne revizije za svaku pojedinačnu reviziju u 2018. godini;
- Kopija Izveštaja o rezultatima svake pojedinačne revizije i svim nalazima, preporukama i preduzetim radnjama u cilju poboljšanja poslovanja subjekta revizije u 2018. godini.

<sup>16</sup> Kopije navedenih dokumenata nisu tražene Zahtevom ukoliko su već bile javno dostupne na internet stranici KJS.

Nakon dobijanja odgovora korisnika javnih sredstava na Zahtev o pristupu informacijama od javnog značaja došlo se do saznanja da li tražena dokumentacija uopšte postoji unutar organizacije, da li je interna revizija uspostavljena, kakvi su kapaciteti interne revizije, koji sistemi su ocenjeni kao rizični i koja je visina utvrđenog rizika, koje su ključne uočene nepravilnosti i preduzete mere nakon obavljene revizije visokorizičnih sistema, koliko je transparentan rad službi interne revizije i drugo.

Od opština, gradova, javnih preduzeća i zdravstvenih ustanova koji su bili predmet istraživanja, služba interne revizije nije uopšte uspostavljena (ili nije zaposleno lice na tim poslovima što je slučaj u JKP „Šumadija“ Kragujevac) u sledećim institucijama:



Od ukupno 50 korisnika javnih sredstava obuhvaćenih ovom analizom, 26 korisnika nema pravilnikom sistematizovano radno mesto internog revizora, a 11 korisnika je Pravilnikom sistematizovao to radno mesto ali dalje procedure za formiranje interne revizije nisu sprovedene. Dakle, 37 odnosno 74% KJS nema osnovanu Službu interne revizije.

JKP „Šumadija“ Kragujevac je međutim ranije imala zaposleno lice u Službi interne revizije: „Poslove internog revizora je u periodu od 01.06.2016. godine do 06.10.2017. godine obavljala jedna zaposlena. Obzirom da je sa zaposlenom zaključen radni odnos na određeno vreme, i to do 06.10.2017. godine preduzeće se obratilo Komisiji za davanje saglasnosti za novo zapošljavanje i dodatno radno angažovanje, molbom za dobijanje saglasnosti za prijem zaposlenog u stalni radni odnos, a u skladu sa Uredbom o postupku za pribavljanje saglasnosti za novo zapošljavanje i dodatno radno angažovanje kod korisnika javnih sredstava. Kako preduzeće nije dobilo saglasnost, imenovanoj je prestao radni odnos, istekom roka na koji je zasnovan dana 06.10.2017. godine te na navedenom radnom mestu preduzeće u 2018. godine nema raspoređenog izvršioca.“

Razlozi zbog kojih služba interne revizije nije formirana kod korisnika javnih sredstava su sledeći:

- Opština Gornji Milanovac: „Opštinska uprava ima manji broj zaposlenih od broja određenog Odlukom o maksimalnom broju zaposlenih u Opštinskoj upravi opštine Gornji Milanovac, ali nema mogućnost da ova radna mesta popuni jer kako su ona bila nepopunjena još na dan stupanja na snagu Zakona o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu za njihovo popunjavanje zahteva se saglasnost za novo zapošljavanje Komisije za davanje saglasnosti za novo zapošljavanje i dodatno pribavljanje saglasnosti za novo zapošljavanje i dodatno radno angažovanje kod korisnika javnih sredstava.“
- JKP „Ivanjica“: „Radno mesto internog revizora nije popunjeno, zato što je odredbama istog zakona kojim je predviđena obaveza uspostavljanja interne revizije kod korisnika javnih sredstava, odnosno Zakona o budžetskom sistemu, propisano da korisnici javnih sredstava, među koje su svrstana javna preduzeća, ne mogu zasnivati radni odnos sa novim licima radi popunjavanja slobodnih, odnosno upražnjenih radnih mesta do 31.12.2018. godine uz napomenu da u preduzeću, trenutno, ni jedno zaposleno lice ne ispunjava uslove za obavljanje poslova interne revizije. Pritom, naše preduzeće se, u skladu sa odredbom člana 27.e stav 35 istog zakona i člana 3. Stav 5. Uredbe o postupku za pribavljanje saglasnosti za novo zapošljavanje i dodatno radno angažovanje, kod korisnika javnih sredstava, 24 puta obraćalo Ministarstvu državne uprave i lokalne samouprave preko svog osnivača, počevši od 22.04.2014. godine, a poslednji put 02.10.2018. godine, u cilju pribavljanja saglasnosti za novo zapošljavanje za zasnivanje radnog odnosa sa novim licima radi popunjavanja upražnjenih, sada već, 8 radnih mesta, i radi popunjavanja 4 nova radna mesta, međutim ni na jedan zahtev upućen Ministarstvu naše preduzeće nije dobilo odgovor.“
- Opština Osečina: „Zbog ograničenja broja zaposlenih službu interne revizije nije moguće formirati.“ Sličan razlog je i kod JKP „Gradska toplana“ Užice, JKP „Toplana – Loznica“, JKP „Standard“ Ljubovija, JKP „Progres“ Koceljeva, JKP „Zelenilo“ Kragujevac i dr.
- KJP „Elan“ Kosjerić u svom odgovoru ističe da je „u postojećoj sistematizaciji poslova definisano da rukovodioci i poslovođe prate i kontrolišu proces rada radnika, ispravnost dokumentacije i sl.“, a u KJP „Đunis“ Ub da „postupak provere i ocene finansijskih izveštaja, kao i podatke i metode koji se primenjuju pri sastavljanju finansijskih izveštaja, vrši nezavisna, nepristrasna organizacija koja nema interes u samom preduzeću – eksterna revizija.“
- Opština Kosjerić je kao razlog za neformiranje interne revizije navela sledeće: „Opština Kosjerić sa budžetom od oko 300 miliona dinara na godišnjem nivou nema mogućnost organizovanja jedinice za internu reviziju niti internog revizora. Na prijem internog revizora kao i na prijem drugih

radnika koji su bili potrebni opštinskoj upravi dosta je uticala i Uredba o maksimalnom broju zaposlenih u javnom sektoru koja nije dozvoljavala prijem novih radnika.“

- Opština Prijepolje nema Odluku o osnivanju Službe interne revizije, a Pravilnikom o sistematizaciji radnih mesta u opštinskoj upravi opštine Prijepolje i opštinskom pravobranilaštvu je sistematizovan Interni revizor. U odgovoru se navodi da „je opština donela povelju interne revizije, a nije donela strateški, godišnji ni ostale planove interne revizije.“
- Opština Požega je takođe dostavila kopiju dela Pravilnika o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta, a koji se odnosi na radno mesto revizora. Naveli su da ostalim dokumentima ne raspolažu jer nisu donešeni.
- Opština Osečina je dostavila Odluku o osnivanju interne revizije, ali zbog ograničenja broja zaposlenih Služba interne revizije nije formirana.
- JKP za grejanje „Čačak“: „Aktom o sistematizaciji radnih mesta u našem preduzeću nije predviđeno radno mesto interni revizor, a u skladu sa tim ni mogućnost uspostavljanja jedinice interne revizije. S tim u vezi obratili smo se Zahtevom broj 10392 od 28.12.2017. godine Skupštini Grada Čačka po pitanju zauzimanja jedinstvenog stava u vezi interne revizije u javnim preduzećima Grada Čačka. Grad Čačak je uputio odgovor Službe za internu reviziju broj 401-17/2018-II-02 od 05.02.2018. godine i tom prilikom u prilogu odgovora dostavio Odluku o osnivanju službe interne revizije objavljene u Službenom listu Grada Čačka 24.04.2013. godine i Odluke o izmenama i dopunama odluke o osnivanju službe interne revizije od 20.10.2017. JKP „Čačak“ Čačak se ponovo obratio zahtevom za dostavljanje obaveštenja o uspostavljanju interne revizije broj 3914 od 18.06.2018. godine po pitanju uspostavljanja jedinstvene Službe interne revizije za Javna preduzeća čiji je osnivač Grad Čačak. Odgovor po ovom dopisu nije upućen ali na osnovu svih prepiski sa Gradom do sada, ima se smatrati da je sve u postupku postupanja a radi poštovanja zakonskih obaveza.“

Ostale opštine koje poseduju samo Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mesta, u kom je sistematizovano radno mesto Službenik za internu reviziju, ali nemaju zaposleno lice na toj poziciji su opština Batočina, Bogatić, Gornji Milanovac, Ivanjica, kao i sledeća javna preduzeća: JKP „Šumadija“ Kragujevac, JKP „Đunis“ Ub, JKP „Vidrak“ Valjevo, JKP „Komunalac“ Čačak, JKP „Ivanjica“. Ostala javna preduzeća nemaju pravilnikom sistematizovano radno mesto Službenik za internu reviziju.

Od ukupnog broja KJS koji nemaju uspostavljenu Službu interne revizije, 50% korisnika u odgovoru na Zahtev nije navelo razlog zašto Služba nije formirana, a od onih koji jesu najčešći razlog je taj da je na snazi zabrana zapošljavanja (50%).

## 4.1. Nalazi monitoringa kod KJS koji imaju uspostavljenu Službu interne revizije i kontrole

Od svih korisnika javnih sredstava kojima je upućen Zahtev, samo 13 korisnika, odnosno 26%, ima uspostavljenu internu revizije i zaposlena lica na tim poslovima. Tu se ubrajaju svi gradovi (Valjevo, Kragujevac, Šabac, Čačak, Užice, Loznica), pet opština (Arandjelovac, Sjenica, Mali Zvornik, Ljubovija, Ub), Zdravstveni centar Užice i Specijalna bolnica za rehabilitaciju Banja Koviljača. U tabeli br. 6 su prikazane koje kopije dokumenata su KJS dostavili Užičkom centru za ljudska prava i demokratiju nakon Zahteva ili su prethodno objavljeni na internet stranicama KJS.

Tabela br. 6: Kopije dokumenata koje su KJS dostavili Užičkom centru za ljudska prava i demokratiju nakon upućivanja Zahteva za pristup informacijama od javnog značaja u 2018. godini.

	Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Službi	Odluka o osnivanju Službe	Strateški plan Službe	Godišnji plan Službe	Plan zadataka interne revizije	Izveštaj o rezultatima
Grad Šabac	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Opština Arandjelovac	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Grad Užice	✓	✓	✓	✓	✓	×
Grad Kragujevac	✓	✓	✓	✓	×	×
Grad Čačak	✓	✓	✓	✓	×	×
Grad Valjevo	✓	✓	✓	✓	×	×
Grad Loznica	✓	✓	✓	✓	×	×
Opština Ljubovija	✓	✓	✓	✓	×	×
Opština Sjenica	✓	✓	✓	✓	u postupku pripreme	u postupku pripreme
Opština Mali Zvornik	✓	✓	u postupku pripreme	u postupku pripreme	u postupku pripreme	u postupku pripreme



<b>Opština Ub</b>	✓	✓	u postupku pripreme	u postupku pripreme	u postupku pripreme	u postupku pripreme
<b>Specijalna bolnica za rehabilitaciju „Banja Koviljača“</b>	✓	✓	✓	✓	×	u postupku pripreme
<b>ZC Užice</b>	✓	×	✓	✓	u postupku pripreme	u postupku pripreme

Najtransparentniji korisnici javnih sredstava su Grad Šabac i Opština Arandjelovac, pošto su jedini dostavili sve tražene kopije dokumenata, a Opština Arandjelovac je čak dostavila i kopije dodatnih dokumenata koji Zahtevom nisu traženi. Osim njih, ni jedan drugi korisnik javnih sredstava nije dostavio Izveštaj o rezultatima revizije.

S obzirom da su Službe interne revizije u opštini Mali Zvornik i opštini Ub novoformirane, nisu nam dostavili svu traženu dokumentaciju jer je ona još uvek u postupku izrade.

Strateške i Godišnje planove Službi su dostavili svi KJS (uzimajući u obzir samo KJS koji su završili njihovu izradu i donošenje) ili su već bili objavljeni na internet stranicama, a Odluku o osnivanju Službe jedino Zdravstveni centar Užice nije dostavio i nije dao obrazloženje zbog čega.

Plan zadataka svake pojedinačne revizije je pored grada Šapca i opštine Arandjelovac dostavio samo Grad Užice. Ostali KJS su odbili da dostave kopije svojih planova. Tu se ubrajaju Kragujevac, Čačak, Valjevo, Loznica i Ljubovija.

#### 4.1.1 Grad Užice

Služba interne revizije grada Užica je osnovana Odlukom gradonačelnika 07.03.2012. godine. Pravilnikom o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Službi interne revizije je sistematizovano pet radnih mesta, i to jedan rukovodilac Službe, dva interna revizora i dva interna revizora – mlađa savetnika, dok je Odlukom predviđen 1 rukovodilac Službe, koji je stekao znanje ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, kao i 3 interna revizora, takođe sa položenim ispitom za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru. Služba ima 5 zaposlenih lica: rukovodilac i jedan interni revizor, gde oba imaju status ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, a tri zaposlena su u postupku sticanja istog. Služba je Odlukom i Pravilnikom osnovana kao organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, nije

deo ni jednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela korisnika budžeta sredstava grada Užica, a u svom radu je neposredno odgovorna gradonačelniku. Njena funkcionalna nezavisnost je obezbeđena samostalnim odlučivanjem o području revizije na osnovu procene rizika, načinu obavljanja revizije i izveštavanju o obavljenoj reviziji. Rad Službe usmerava, kontroliše i rukovodi njom – rukovodilac Službe, koji je direktno odgovoran gradonačelniku. Služba ima pravo pristupa svim informacijama, uključujući i poverljive, kao i svim dokumentima i evidencije koji su potrebni u njihovom radu.

Na internet stranici grada u delu koji se odnosi na Službu interne revizije se mogu videti imena zaposlenih lica u Službi i kontakt telefoni, a od dokumenata je jedino objavljen Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Službi.

Grad Užice je osnivač: 5 javno-komunalnih preduzeća, 4 javna preduzeća, 7 ustanova, 3 ostala pravna lica i 30 mesnih zajednica.

Strateški plan za period od 2018 – 2020. godine je donet 13.12.2017. godine, a na osnovu njega i Godišnji plan za 2018. godinu.

U godišnjem planu interne revizije grada Užica je predviđeno obavljanje 5 revizija u 2018. godini. Planirana je jedna revizija direktnih budžetskih korisnika, i to sistema prihoda (prihodi od davanja u zakup nepokretnosi) u Gradskoj upravi za poslove organa grada, opštu upravu i društvene delatnosti, 3 revizije indirektnih budžetskih korisnika: 1) planiranje, priprema i izvršenje finansijskog plana Srednje ekonomske škole; 2) Planiranje, priprema i izvršenje finansijskog plana u Gradskoj galeriji Užice; 3) Sistem nabavki u Istorijskom arhivu Užice; kao i 1 revizija JKP „Vodovod“ Užice sistema zarada i naknada.

Grad Užice je bio umereno transparentan u postupanju po Zahtevu, jer su dostavili 4 od 5 dokumenata koji su traženi. Pored Odluke o osnivanju Službe interne revizije i Strateškog i Godišnjeg plana interne revizije, dostavili su pojedinačne planove zadataka interne revizije za 2018. godinu za svih 5 planiranih revizija. Pojedinačni planovi se sastoje od cilja i obima planirane pojedinačne revizije, članova revizorskog tima, planiranog vremenskog okvira revizije, opštih informacija o subjektu revizije i sl.

Međutim, Izveštaj o rezultatima rada pojedinačnih revizija sa preporukama i rezultatima su odbili da dostave, što su obrazložili pozivajući se na Međunarodne standarde interne revizije, i to:

- „Standard 2410.A3 definiše postupak i određena ograničenja kada se rezultati angažmana (a isti se nalaze u izveštaju) saopštavaju stranama izvan organizacije (kao što je situacija u ovom slučaju).“
- „Standard 2440.A2 – dostavljanje rezultata obavezuje na određena ograničenja i obaveze izvršnog rukovodioca revizije kada se rezultati angažmana saopštavaju stranama izvan organizacije.“

Takođe su napomenuli da „interna revizija nije isto što i eksterna“ i da „su izveštaji interne revizije interni i služe isključivo za potrebe rukovodstva organizacije“. Pored toga, napominju i da „aktivnost interne revizije u praktičnom radu, kroz svoju „ocenjivačku aktivnost“ generiše određene podatke i činjenice koje su u jednom delu potpuno bez ograničenja u odnosu na „treća lica“ izvan organizacije korisnika javnih sredstava, i određene podatke koji, kada su u pitanju „treća lica“ izvan organizacije podležu određenim ograničenjima“.

Standard 2410.A3 glasi „Kada se rezultati revizije saopštavaju stranama izvan organizacije, saopštenje mora da uključi ograničenja za dalje distribuiranje i korištenje rezultata“, a standard 2440.A2 glasi „Ukoliko nije drugačije diktirano pravnim zakonskim ili regulatornim zahtevima, pre izdavanja rezultata stranama izvan organizacije, izvršni rukovodilac revizije mora da: oceni potencijalni rizik po organizaciju, po potrebi se konsultuje sa višim rukovodstvom i/ili pribavi pravni savet, i kontroliše obelodanjivanje rezultata ograničavanjem njihove upotrebe.“ Dakle, ovim standardima nije predviđeno da se izveštaji internog revizora uopšte i u potpunosti ne obelodanjuju, kao što je to slučaj u Užicu, već se samo postavljaju određeni limiti kada se oni obelodanjuju „trećim licima“.

S obzirom da su tražene Izveštaje o rezultatima odbili da dostave i grad Užice, a i Centralna jedinica za harmonizaciju, ne znamo da li su sve planirane revizije zaista i sprovedene, kao ni koje su uočene nepravilnosti, date preporuke a ni da li su sprovedene dalje aktivnosti za postupanje po datim preporukama.

DRI je objavio Izveštaj o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Užica za 2018. godinu. Ona je, između ostalog, ocenila internu finansijsku kontrolu grada po komponentama internih kontrola, utvrdila rizik i na osnovu toga dala sledeće preporuke:

1. Kontrolno okruženje: 1) donesu politike i procedure kojim bi bliže uredili način; izrade finansijskog plana; Odluke o budžetu, 2) procedure za uspostavljanje evidencije o nepokretnosti
2. Kontrolne aktivnosti: 1) grad Užice vodi poslovne knjige kao sveobuhvatne evidencije o приходима, rashodima i izdacima, i o stanju promenama na imovini; 2) Indirektni korisnici budžetskih sredstava (Predškolska ustanova „Užice“, Narodni muzej, Narodno pozorište, Narodna biblioteka, Gradska galerija, Gradski kulturni centar) u svojim poslovnim knjigama evidentiraju zgrade i građevinske objekte za koje poseduje validne dokaze o pravu i vrsti svojine; 3) pomoćne knjige Narodnog muzeja usklade sa glavnom knjigom; 4) JP „Veliki park“ Užice nije postupilo po naloženim merama budžetskog inspektora grada Užica da prihode od zakupa uplaćuje na propisani uplatni račun budžeta Grada, 5) JP „Stan“ da uplaćuje sredstva od zakupa stanova i poslovnog prostora u celosti i na uplatni račun javnih prihoda; i 6) Pojedina javna preduzeća i javna komunalna preduzeća, čiji je osnivač Grad Užice, nisu uskladila visinu osnovnog kapitala iskazanog u poslovnim knjigama i kod Agencije za privredne registre.

3. Informacije i komunikacija: 1) evidentiraju imovinu Grada; 2) evidentiranje vrše na kontima koja su propisana Pravilnikom; 3) izvrše usaglašavanje sa dužnicima i poveriocima, 4) obezbede evidentiranje poslovnih promena hronološki, uredno i ažurno; obezbede funkcionalnost sistema internih računovodstvenih kontrola i prilikom evidentiranja izdataka izvrše istovremeno odgovarajuća knjiženja na klasi 000000 – Nefinansijska imovina, 5) projekte direktnih korisnika evidentiraju u poslovnim knjigama glavne knjige koje vodi Grad.

U delu interne revizije DRI u izveštaju navodi sledeće: „Budžetski inspektor je tokom 2018. godine sproveo ukupno 14 kontrola primene zakona u oblasti materijalno-finansijskog poslovanja i namenskog i zakonitog korišćenja sredstava korisnika javnih sredstava grada Užica, za koje je sačinjen i uručen zapisnik. Na osnovu sprovedene revizije funkcionisanja sistema internih kontrola koja je izvršena analizom njegovih elemenata: kontrolnog okruženja, upravljanja rizicima, kontrolnih aktivnosti, informisanja i komunikacija i praćenja i procene sistema, **utvrdili smo da uspostavljeni sistem internih kontrola nije u potpunosti efikasan za obezbeđenje razumnog uveravanja da će postavljeni ciljevi biti ostvareni** kroz: poslovanje u skladu sa važećim propisima, realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja, dobro finansijsko upravljanje i zaštitu sredstava.“

#### 4.1.2. Grad Kragujevac

Služba za internu reviziju grada Kragujevca osnovana je Odlukom gradonačelnika grada Kragujevca, kao posebna služba koja je funkcionalno i organizaciono nezavisna od drugih zakonom definisanih subjekata interne revizije: direktnih i indirektnih korisnika sredstava, javnih preduzeća i drugih korisnika sredstava budžeta. Na internet stranici grada je, od dokumenata u vezi sa radom Službe, objavljena Povelja interne revizije grada Kragujevca, kao i informator o radu Službe. Služba se obrazuje kao jedinstvena celina, bez unutrašnjih organizacionih jedinica. Službom rukovodi Gradski revizor, koji odgovara Gradonačelniku. U Službi je sistematizovano 5 radnih mesta. Na internet stranici su dati podaci o zaposlenim licima, koji obuhvataju 1 gradskog revizora, 1 višeg internog revizora i 2 interna revizora. Služba za internu reviziju obrazovana je u skladu sa Odlukom o osnivanju službe za internu reviziju grada Kragujevca (“Službeni list grada Kragujevca”, broj 34/16 ) kao posebna služba. Interna revizija se organizuje kao nezavisna funkcija, organizaciono postavljena van uprava grada Kragujevca, sa ciljem da pruži usluge nezavisnog, objektivnog uveravanja i konsultantske usluge, dizajnirane tako da dodaju vrednost i unaprede poslovanje lokalne samouprave.

Grad je osnivač 7 javno komunalnih preduzeća, tri javna preduzeća, deset privrednih subjekata i 23 ustanove. Strateški plan interne revizije grada za period od 2018-2020. godine je donet 27.12.2017., na osnovu kog je donet godišnji plan za 2018. godinu istog dana. Ciljevi godišnjeg plana su da se smanji rizik u poslovanju direktnih

korisnika budžetskih sredstava grada na najmanju moguću meru, kao i realizacija programa, projekata i projektnih aktivnosti kod korisnika javnih sredstava, a drugi cilj jeste efikasna savetodavna uloga interne revizije u cilju unapređenja rada poslovnog sistema grada Kragujevca. Tim planom su određeni prioritetni sistemi koji će biti revidirani, i to: 1) savetodavna aktivnost u procesu sprovođenja redovnog godišnjeg popisa imovine, potraživanja i obaveza grada Kragujevca na dan 31.12.2017.; 2) revizije sistema Prihodi, podsistemi izvorni prihodi: lokalne komunalne takse i prihod od zakupa imovine; 3) revizije sistema pripreme, planiranje i izvršenje budžeta, podsistemi programi iz oblasti predškolskog obrazovanja i programi iz oblasti sporta; 4) revizije sistema nabavke, podsistem zaključivanje i izvršenje ugovora po javnom nabavkama; 5) ad hoc revizije po nalogu rukovodstva; 6) praćenje realizacije prihvaćenih preporuka.

Međutim, 03.10.2018. godine je doneta Izmena godišnjeg plana interne revizije za 2018. godinu zbog smanjenja kadrovske kapaciteta sa 5 na 2 zaposlena ovlašćena interna revizora. Iz tog razloga planirane aktivnosti za 2018. godinu su izmenjene i sada obuhvataju dve revizije: sistem prihoda – lokalne komunalne takse u Gradskoj poreskoj upravi, Gradskoj upravi za komunalne i inspeksijske poslove i Gradskoj upravi za privredu, i sistem planiranja i izvršenja budžeta u Centru za stručno usavršavanje zaposlenih u obrazovanju (indirektni korisnik budžeta).

Grad Kragujevac je odbio da dostavi planove pojedinačnih revizija u 2018. godini, kao i izveštaj o rezultatima, pozivajući se na standarde na koje se pozvao i grad Užice – standard 2410. i standard 2440. U njihovom odgovoru je dato sledeće obrazloženje: „dostavljanje rezultata izveštaja o sprovedenim revizijama dovelo u pitanje primenu Međunarodnog standarda profesionalne prakse interne revizije, jer u tom slučaju više ne bi postojala mogućnost kontrole ograničenja upotrebe informacija od strane vlasnika informacija“, i da je funkcija interne revizije „relativno nova, i kao takva, vrlo često pogrešno poistovećena sa eksternom revizijom i inspekcijom, što ona sigurno nije.“ U dopisu se naglašava da bi „prezentovanje izveštaja interne revizije široj javnosti u potpunosti obesmisllilo funkciju interne revizije i njen cilj.“

Iz navedenih razloga nije moguće utvrditi koje je zapravo revizije sproveo grad Kragujevac i koji su korisnici javnih sredstava bili revidirani, s obzirom da je izmena doneta tek u oktobru 2018. godine. Izmena godišnjeg plana sadrži konkretne korisnike javnih sredstava koji će biti revidirani u 2018. godini, međutim ti podaci nisu dati u prvobitnom planu. Iz dostavljene dokumentacije ne može se utvrditi da li su i koje prvobitno planirane revizije sprovedene do oktobra 2018. godine. Kako nije dat uvid u Izveštaj o rezultatima ni od strane Grada, a ni Centralne jedinice za harmonizaciju, ostaje nepoznato koje su revizije zapravo sprovedene, koje su utvrđene nepravilnosti i preporuke i da li su revidirani subjekti postupili po datim preporukama.

### 4.1.3. Grad Čačak

Na internet stranici grada Čačka mogu se naći Informator o radu Službe za internu reviziju i Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta kojim su sistematizovana 2 radna mesta i 3 službenika/ izvršioca. Načelnik Službe za internu reviziju, rukovodi i organizuje Službu, obezbeđuje najviši profesionalni nivo obavljanja interne revizije kao bitnog elementa upravljačke strukture. Služba za internu reviziju grada Čačka osnovana je Odlukom Gradonačelnika grada Čačka, kao organizaciono i funkcionalno nezavisna od subjekta revizije, i nije deo nijednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela korisnika budžetskih sredstava grada Čačka.<sup>17</sup> Na osnovu Informatora o radu, u Službi su sistematizovana 3 radna mesta, i to 1 Šef Službe i dva interna revizora. Od 21.06.2018. godine, Šef Službe je dobio zvanje samostalni stručni saradnik. U Informatoru se takođe navodi da je rad Službe dostupan javnosti, kao i da „Služba za internu reviziju Grada Čačka obezbeđuje javnost rada: davanjem informacija sredstvima javnog informisanja, obezbeđivanjem uslova za nesmetano obaveštavanje javnosti o obavljanju poslova iz svog delokruga i o svim promenama koje su u vezi sa organizacijom, delokrugom poslova, rasporedom radnog vremena i drugim promenama u organizaciji i njenom radu. O uskraćivanju informacija ili drugih podataka i činjenica odlučuje šef Službe, u skladu sa zakonom.“

Grad Čačak je dostavio Strateški plan za 2018-2020. godinu i Godišnji plan interne revizije za 2018. godinu. Strateškim planom je predviđen plan revizije na osnovu tri visokorizična sistema: nabavke, prihodi, planiranje, priprema i izvršenje budžeta. Godišnjim planom predviđene su sledeće revizije: 1) javne nabavke male vrednosti, postupak knjiženja računovodstvenih promena u Gimnaziji Čačak; 2) revizija podsistema-planiranje, priprema i izvršenje budžeta Umetnička galerija „Nadežda Petrović“ Čačak; 3) Prihodi-Poreska uprava Grada Čačka; 4) Provera uspostavljenog sistema internih finansijskih kontrola u poslovnom procesu finansijsko-računovodstvenog sistema (redovno poslovanje za 2017. godinu), kod indirektnog korisnika budžetskih sredstava Mesne zajednice Palilula; 5) Finansijsko-računovodstveni sistem MZ Trbušani-podsistem-realizacija plaćanja i podsistem knjiženja računovodstvenih promena; 6) Provera uspostavljenog sistema internih finansijskih kontrola u poslovnom procesu finansijsko računovodstvenog sistema (redovno poslovanje za 2017. godinu), kod indirektnog korisnika budžetskih sredstava Mesne zajednice Preljina; 7) Postupak knjiženja računovodstvenih promena u OŠ „Vuk Karadžić“; 8) Praćenje realizacije prihvaćenih preporuka; 9) Ad hoc revizije.

Grad Čačak nije dostavio pojedinačne planove interne revizije, kao ni Izveštaj o nalazima i ključnim preporukama, a kako je i Centralna jedinica za harmonizaciju odbila da nam dostavi izveštaj, nepoznato je da li su sve revizije sprovedene i koje su nepravilnosti uočene, koje preporuke su date i da li su subjekti revizije postupili po datim preporukama.

---

17 Odluka o osnivanju Službe interne revizije gradonačelnika („Službeni list grada Čačka“, бр.11/2013, 10/2018)

DRI je u svom Izveštaju o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta i pravilnosti poslovanja grada Čačka za 2016. godinu, u delu finansijsko upravljanje i kontrola, doneo sledeće preporuke po komponentama internih kontrola:

1. Kontrolno okruženje: 1) reše status indirektnih korisnika budžetskih sredstava u skladu sa propisima; 2) izvrše preuzimanja imovine Grada od JP „Gradac“; 3) Programom izgradnje jasno definišu planirane aktivnosti; 4) donesu potrebna interna akta u skladu sa zakonskim propisima; 5) usaglase način planiranja i realizacije javnih nabavki.
2. Kontrolne aktivnosti: Preporučujemo odgovornim licima grada Čačka da uspostave adekvatan nivo kontrolnih aktivnosti koji će omogućiti zaštitu imovine, ostvarenje prihoda u planiranom obimu, preduzimanje aktivnosti od strane indirektnih korisnika uz poštovanje propisanih procedura, poštovanje propisanih procedura u postupku prijema, overe i potvrde verodostojnosti računovodstvene dokumentacije, poštovanje rokova izmirenja novčanih obaveza u komercijalnim transakcijama; sprečiti prekomerno trošenje budžetskih sredstava po osnovu sudskih sporova.
3. Informacije i komunikacije: 1) izvrše preuzimanje i sprovedu odgovarajuća knjiženja imovine koja je evidentirana u poslovnim knjigama JP „Gradac“; 2) izvrše evidentiranje imovine koja je preuzeta od JP „Gradac“; 3) evidentiranje datih avansa vrše na propisanim kontima; 4) usaglase analitičke evidencije dobavljača po direktnim korisnicima budžetskih sredstava; 5) obezbede da pomoćna evidencija potraživanja bude računski tačna; 6) vrše protokolisanje svih dokumenata koja se evidentiraju u poslovnim knjigama; 7) obezbede sinhronizovano evidentiranje inicijalnog objekta i dodatnih ulaganja na konkretnom objektu; 8) obezbede da Predškolske ustanove primljene čekove građana evidentiraju preko dnevnika blagajne; 9) obezbede da Predškolske ustanove u Glavnoj knjizi vrše evidentiranje potraživanja po svim osnovama; 10) izvrše upoređivanje podataka iz vlastite evidencije sa podacima iz drugih, spoljnih izvora.

#### **4.1.4. Grad Šabac**

Grad Šabac je dostavio sve tražene kopije dokumenata, uključujući i Godišnji izveštaj o obavljenim revizijama i aktivnostima interne revizije. Služba interne revizije je osnovana Odlukom o osnivanju početkom 2017. godine. Služba je osnovana kao posebna organizaciona jedinica za internu reviziju Grada Šapca u cilju obavljanja poslova iz delokruga propisanih zakonom kojim se uređuje budžetski sistem, Pravilnikom o zajedničkim kriterijuma za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru i Međunarodnim standardima interne revizije. Ona je funkcionalno i

organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, nije deo nijednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela organizacije, a u svom radu je neposredno odgovorna gradonačelniku. Pravilnikom o organizaciji sistematizaciji radnih mesta u Službi interne revizije su predviđena 2 službenika, i to 1 Rukovodilac Službe i 1 interni revizor.

U Strateškom planu 2018-2020. je utvrđeno revizijsko okruženje, identifikovani su sistemi koji mogu biti predmet interne revizije, izvršena procena rizika za svaki sistem, procene potrebe revizije i dr. Za naredne tri godine predviđene su dve revizije procesa – završni račun i revizije po nalogu mentora i gradonačelnika. Za 2018. godinu je predviđena i revizija sistema javnih nabavki. Takođe se ističe i nedostatak internih revizora u Službi i to da Služba mora da zaposli još dva revizora. Na osnovu Strateškog plana je 15.12.2017. donet i Godišnji plan za 2018. godinu. Predviđena su dva cilja i to:

1. Smanjenje rizika u poslovanju direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava grada Šapca na najmanju moguću meru, kao i realizacija programa, projekata i projektnih aktivnosti kod korisnika budžetskih sredstava;
2. Efikasna savetodavna uloga interne revizije u cilju unapređenja rada poslovnog sistema grada Šapca.

Planirano je sprovođenje sledećih revizija: revizija sistema zarada i druga primanja zaposlenih kod direktnih korisnika javnih sredstava Gradska uprava grada Šapca, revizija sistema Prihodi budžeta grada Šapca, podsistem prihodi u budžetu Naknade za uređenje građevinskog zemljišta za period 01.01.-31.12.2017. godine, revizija sistema Priprema, planiranje i izvršavanje budžeta, podsistem izvršenje finansijskog plana Gradske uprave grada Šapca za funkciju 820, ekonomska klasifikacija 411 – Plate i dodaci zaposlenih, ad hoc revizije, kao i praćenje realizacije prihvaćenih preporuka.

Na internet stranici grada Šapca se može videti Povelja interne revizije grada Šapca i Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji javnih mesta.

U Godišnjem izveštaju o obavljenim revizijama i aktivnostima interne revizije, navodi se da je obavljena jedna revizija za koju je sačinjen konačni revizorski izveštaj. Razlog za neizvršavanje planiranog broja revizorskih angažmana je zato „što postoji samo jedan interni revizor koji nema zvanje ovlašćeni revizor tako da se radila prva mentorska revizija“. Interni revizor je ukupno dao 6 preporuka koje još uvek nisu sprovedene. Što se tiče finansijskog upravljanja i kontrole, ona je u gradu Šapcu još uvek u postupku uvođenja. Ostale informacije su da se revizorski izveštaji i izveštaji savetodavnih usluga redovno dostavljaju rukovodiocu korisnika javnih sredstava, da za date preporuke u revizorskim izveštajima jedinica za internu reviziju/interni revizor vodi evidenciju sa podacima potrebnim za praćenje primene preporuka, da je predlog za razvoj i unapređenje interne revizije povećanje broja zaposlenih i sl.

Dakle, grad Šabac je sproveo jednu reviziju koja se odnosi na sistem plata, podsistem - plate stalno zaposlenih u Centru za stručno usavršavanje Šabac. Svih šest preporuka se odnosi na plate i naknade zaposlenih.



### 4.1.5. Grad Valjevo

Grad Valjevo je u odgovoru na Zahtev dostavio Odluku o osnivanju Službe, Strateški i godišnji plan Službe interne revizije. Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta je dostupan na internet stranici grada u „Službenom glasniku grada Valjeva“ broj 8/18. Grad nije dostavio izveštaj o obavljenim revizijama i aktivnostima Službe i za to nije dao obrazloženje.

Gradonačelnik Valjeva je dana 12.12.2012. godine doneo Odluku o osnivanju Službe interne revizije grada Valjeva. Služba je organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, nije deo ni jednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela korisnika budžetskih sredstava grada. Rukovodilac Službe usmerava, kontroliše i rukovodi Službom i direktno je odgovoran Gradonačelniku. Zaposleni se u obavljanju svog posla ne mogu rukovoditi svojim političkim i ideološkim ubeđenjima. Rukovodilac Službe i interni revizori imaju neograničen pristup rukovodiocima, zaposlenima i sredstvima subjekata revizije koji su u vezi sa sprovođenjem revizije, kao i pristup svim informacijama, uključujući i poverljive i da zahtevaju od odgovornih lica sve neophodne podatke, preglede, mišljenja, dokumente ili drugu infromaciju u vezi revizije. Odlukom o osnivanju je predviđen 1 rukovodilac Službe i 2 interna revizora.

Strateški plan interne revizije grada za period od 2018-2020. je donet 19.12.2017. U planu je utvrđeno revizijsko okruženje, planiranje i faze planiranja revizije, svrha strateškog plana, identifikovanje predmeta revizije – sistemi i podsistemi, procenjena je potreba revizije i na osnovu toga su određeni planovi revizije na period od 3 godine. Planom su za 2018. godinu predviđene revizije sistema nabavki, prihoda, plata, finansijsko računovodstvenog sistema, praćenje prihvaćenih preporuka po revizijama iz 2017. godine i revizije po zahtevu Gradonačelnika. Godišnjim planom interne revizije grada za 2018. godinu su predviđene sledeće revizije sistema:

1. Obaveze iz poslovanja za period od 01.01.2017.-31.12.2017. godine – Dom zdravlja Valjevo
2. Opravdanost sredstava Republičkog sekretarijata za izbeglice opredeljenih Komesarijatu za izbeglice grada Valjeva za period od 2013-2017. godine
3. Finansijsko računovodstveni sistem i sistem plana za 2017. i 2018. godinu – Zavod za zaštitu spomenika kulture
4. Nabavke usluga održavanja, materijala, osnovnih sredstava za period u 2017. i 2018. godini – Predškolska ustanova Milica Nožica
5. Nabavke i sistem plate, dodaci i naknade za 2017. i 2018. Godinu – Turistička organizacija Valjevo
6. Revizije po zahtevu Gradonačelnika
7. Praćanje realizacije preporuka po revizijama iz 2017. i to: Međuopštinski istorijski arhiv, Matična biblioteka Ljubomir Nenadović, JKP „Polet“, JKP „Vidrak“ i UFK „Valis“.

Kako su i grad Valjevo i Centralna jedinica za harmonizaciju odbili da dostave traženu kopiju Izveštaja o rezultatima interne revizije, nije poznato da li su revizije zaista i sprovedene, koje su utvrđene nepravilnosti, koje su preporuke date, da li su i u kojoj meri realizovane preporuke iz 2017. godine itd.

Državna revizorska je objavila Izveštaj o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta i pravilnosti poslovanja Grada Valjeva za 2016. godinu, u kojem je od subjekta revizije Grada Valjeva zahtevala da u roku od 90 dana podnese Izveštaj o otklanjanju otkrivenih nepravilnosti. Grad Valjevo je u roku dostavio odazivni izveštaj. DRI je pri oceni verodostojnosti utvrdila da Grad Valjevo nije iskazao mere ispravljanja za sve utvrđene nepravilnosti, da mere ispravljanja nisu u celosti ni adekvatno dokumentovane, tako da je za neke navode izražena sumnja da su istiniti. „Ovom proverom obuhvaćen je period poslovanja subjekta revizije od 22.09.2017. godine do 21.12.2017. godine odnosno od dana uručenja Izveštaja o reviziji do poslednjeg dana roka za podnošenje odazivnog izveštaja, kao i preduzete mere i aktivnosti u periodu od 9. marta do 15. novembra 2018. godine, za otklanjanje nepravilnosti navedenih u Izveštaju o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta i pravilnosti poslovanja Grada Valjeva za 2016. godinu.“ Na osnovu nalaza utvrđenih revizijom, DRI je zaključio da su mere ispravljanja koje je subjekt revizije preduzeo radi otklanjanja nepravilnosti utvrđenih u Izveštaju o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta i pravilnosti poslovanja Grada Valjeva za 2016. godinu verodostojne, osim u dve oblasti - Neidentifikovana i neadekvatno evidentirana imovina u pripremi u iznosu od 1.181.203 hiljada dinara i Nepravilnosti u oblasti javnih nabavki.

#### **4.1.6. Grad Loznica**

Gradonačelnik je dana 28.02.2012. godine doneo Odluku o osnivanju Službe interne revizije grada Loznice. Na internet stranici Grada su objavljene Odluka o osnivanju Službe interne revizije u „Službenom listu grada Loznice“ broj 3/2012 i Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta „Službeni list grada Loznice“ br. 16/2017, 19/2017, 7/2018 i 19/2018. Služba je funkcionalno i organizaciono nezavisna od drugih zakonom definisanih subjekata interne revizije: direktnih i indirektnih korisnika sredstava, javnih preduzeća i drugih korisnika sredstava budžeta. Odlukom su predviđena 3 radna mesta u Službi, i to 1 Rukovodilac Službe i 2 interna revizora.

U odgovoru na Zahtev grad je dostavio Strateški i Godišnji plan Službe interne revizije. Strateški plan je podeljen na dva poglavlja:

1. Organizacija grada Loznica, korisnici budžetskih sredstava, strateška dokumenta grada, vizija
2. Mesto i uloga interne revizije, planiranje revizije, strateško planiranje, plan rada Službe interne revizije Grada za period od 2018-2020. godine

Grad je osnivač pet javnih preduzeća i devet ustanova. U 2012. godini, u Službi je postavljen interni revizor, koji je stekao zvanje ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru u 2014. godini, dok se popune preostala dva mesta planira u narednom periodu. Na osnovu indeksa rizika, u visokorizične kriterijume su svrstane nabavke i planiranje, priprema i izvršenje budžeta, a u sisteme srednjeg rizika finansijsko-računovodstveni sistem i prihodi. U Strateškom planu su za 2018. godinu planirane sledeće revizije: planiranje, priprema i izvršenje budžeta, nabavke, revizije po zahtevu Gradonačelnika, finansijsko-računovodstveni sistem, prihodi i zarade. U Planu se napominje da je za realizaciju plana za naredni period potreban veći broj revizora. Planirane su sledeće revizije Godišnjim planom:

1. Priprema, planiranje i izvršenje budžeta – Gradska uprava
2. Revizija sistema javnih nabavki – Gradska uprava
3. Prihodi budžeta grada – Gradska uprava
4. Revizija po zahtevu Gradonačelnika

Pored revizija, planirane su i sledeće aktivnosti: praćenje promena u oblasti revizije, poseta edukativnih seminara, prisustvo sastancima na kojima se donose odluke, prisustvo Skupštini, Gradskom veću, izveštavanje Gradonačelnika o svim uočenim rizicima u ostvarivanju ciljeva.

Izmenom godišnjeg plana se revizija sistema javnih nabavki Gradske uprave Grada Loznice podsystem Ugovori, zaključivanje i realizacija po javnim nabavkama u otvorenom postupku Gradske uprave grada Loznice za period od 01.01.2017.-31.12.2017. godine se pomera za 2019. godinu, a revizija priprema, planiranje i izvršenje budžeta grada Loznica podsystem Izvršenje budžeta (sa preuzimanjem obaveza) za kategoriju 42 u finansijskom planu Gradske uprave grada Loznica, za period od 01.01.2016.-31.12.2016. godine, koja je preneti iz 2017. godine, sa rokom završetka februar 2018. godine, završena je 01.10.2018. godine. Kao obrazloženje za kašnjenje se navodi da je po zahtevu Gradonačelnika interni revizor bio koordinator za saradnju u postupku revizije konsolidovanih finansijskih izveštaja koju je sprovodila DRI u 2018. godini. DRI je Gradu dala nekoliko preporuka po kategorijama internih kontrola:

1. Kontrolno okruženje: da donesu potrebna interna akta, opšta akta donose u skladu sa zakonom propisanim nadležnostima organa, usaglasne odredbe internih akata sa odredbama zakonskih propisa.
2. Upravljanje rizicima: da uspostave prioritete kontrole koje služe za svođenje rizika na prihvatljiv nivo i iste analiziraju i ažuriraju najmanje jednom godišnje.
3. Kontrolne aktivnosti: da uspostave adekvatan nivo kontrolnih aktivnosti koji će omogućiti zaštitu imovine, ostvarene javne prihode uplaćuju na propisane uplatne računa javnih prihoda, zaključivanje ugovora u skladu sa propisima, poštovanje zakonskih propisa u sprovođenju postupaka javnih nabavki.

4. Informisanje i komunikacije: a) da investicije koje su okončane i izrađenu projektno tehničku dokumentaciju prenesu sa pripreme u upotrebu; obezbede evidenciju osnovnih sredstava u pomoćnoj knjizi osnovnih sredstava u skladu sa propisanim elementima, vrše evidentiranje datih avansa i da rashode evidentiraju u skladu sa propisanim klasifikacijama i kontnim okvirom, b) da obezbede softver za vođenje poslovnih knjiga koji će obezbediti da evidentiranje poslovnih promena u poslovnim knjigama bude hronološki, uredno i ažurno i da obezbede funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola.

Iako se u Odluci o osnivanju Službe interne revizije navodi da je „rad Službe dostupan javnosti i podložan kontroli i kritici građana, u skladu sa zakonom i Statutom grada“, grad je odbio da dostavi kopiju Plana zadataka interne revizije za svaku pojedinačnu reviziju i Izveštaj o rezultatima, pozivajući se na Međunarodne standarde 2410.A3 i 2440. Ističu da se „ocena rada internih revizora vrši internim i eksternim ocenjivanjem“, gde je za eksternu ocenu zadužena Centralna jedinica za harmonizaciju i da „iz razloga nenadležnosti za eksternu ocenu kvaliteta rada internog revizora kao i zbog ograničenja kada se rezultati angažmana saopštavaju stranama izvan organizacije nije izvršeno dostavljanje informacije.“

#### **4.1.7. Opština Arandjelovac**

Opština Arandjelovac je dostavila svu traženu dokumentaciju, a uz to i Povelju interne revizije i izveštaje eksterne revizije, ali je jedino Pravilnik o unutrašnjem uređenju i sistematizaciji radnih mesta dostupan na internet stranici opštine. U Pravilniku je 30.11.2016. godine sistematizovano radno mesto interni revizor gde je predviđen 1 izvršilac. Takođe je donet i Pravilnik o internoj reviziji 03.03.2017. godine kojim su uređeni kriterijumi za organizovanje i standarde i metodološka uputstva za postupanje interne revizije kod direktnih i indirektnih korisnika budžeta Opštine Arandjelovac, kao i odgovornost za njegovo sprovođenje. Njim je predviđena funkcionalna i organizaciona nezavisnost internog revizora. Direktno odgovara Predsedniku opštine za svoj rad.

Predsednik opštine je, na predlog internog revizora, doneo Strateški plan za period od 2017. do 2019. godine i Godišnji plan za 2018. godinu. Opštini Arandjelovac pripadaju dva javno komunalna preduzeća, dve javne službe, šest ustanova i 20 mesnih zajednica i jedna osnovna muzička škola. U Strateškom planu su prikazani identifikovani rizici, počev od visokorizičnih sistema: prihodi, planiranje, priprema i izvršenje budžeta i finansijskih planova, nabavke i finansijsko-računovodstveni sistem, dok su srednje rizični sistemi zarade i drugih primanja zaposlenih i administrativni i informacioni sistemi. Strateškim planom je za 2017. godinu predviđeno revidiranje programa iz oblasti socijalne zaštite, javne nabavke i ad hoc revizije po zahtevu rukovodioca, dok su za 2018. planirane revizije sistema planiranja, pripreme i izvršenja budžeta, javne nabavke, plan prihoda i ad hoc

revizije po zahtevu rukovodioca. Kako su ciljevi u godišnjem planu za 2018. godinu smanjenje rizika u poslovanju direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava opštine Arandjelovac na najmanju moguću meru, realizacija projektnih aktivnosti kod korisnika budžetskih sredstava i efikasna konsultantska uloga interne revizije u cilju unapređenja rada poslovnog sistema opštine Arandjelovac, na osnovu njih, ali i strateškog plana planirane su sledeće revizije: revizija sistema pripreme, planiranje i izvršenje budžeta, podsistem Izvršenje finansijskog plana Opštinske uprave za funkciju 560 program 1102 Fond za zaštitu životne sredine, revizija sistema zarada i drugih primanja zaposlenih kod Narodnog muzeja, revizija sistema obračuna i naplate prihoda kod JKP „Bukulja“ za 2017.godinu, ad hoc revizije i praćenje realizacije prihvaćenih preporuka. Jedino sistem javnih nabavki nije obuhvaćen godišnjim planom iako je bio planiran Strateškim planom za 2018. godinu.

Dostavljeni su i planovi aktivnosti na sprovođenju preporuka, sa datim preporukama, odgovornost za primenu i rokovima za postupanje po preporukama. Pored toga, dat je i Izveštaj nezavisnog revizora na finansijske izveštaje „Rosh Audit“ doo za 2017. godinu i Izveštaj o reviziji pravilnosti poslovanja za 2017. Godinu u delu koji se odnosi na preuzimanje obaveza iznad odobrenih aproprijacija, sprovođenje postupaka javnih nabavki i rashode za zaposlene za 2018. godinu Državne revizorske intitucije. U izveštaju nezavisnog revizora u delu Interna kontrola se navodi da „nisu date pisane politike i procedure donete od strane opštine Arandjelovac kojim se uspostavlja sistem finansijskog upravljanja i kontrole, a samim tim ni izveštaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole za 2017.“, a u delu Interna revizija da opština „ima 1 zaposlenog internog revizora, kao samostalnog izvršioca, koji ne pripada ni jednoj unutrašnjoj organizacionoj jedinici“, kao i da „kada ne postoje uslovi za organizovanje jedinice za internu reviziju, poslove jedinice za internu reviziju može da obavlja i interni revizor zaposlen kod korisnika javnih sredstava.“ Prema izveštaju DRI, opština Arandjelovac je u 2017. godini preuzela obaveze u iznosu od najmanje 54,86 miliona dinara iznad odobrenih aproprijacija; preuzela obaveze ili izvršila isplatu za nabavku dobara, usluga i radova u iznosu od najmanje 142,29 miliona dinara što nije u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama i isplatila najmanje 5,84 miliona dinara zaposlenima više od propisanog iznosa. S obzirom da su sprovedene revizije obuhvatile samo preuzimanje obaveza iznad odobrenih aproprijacija, postupke javnih nabavki i rashode za zaposlene, nemaju podaci o internoj reviziji opštine.

U Godišnjem izveštaju o obavljenim revizijama i aktivnostima interne revizije za 2018. godinu, koji je sastavljen 03.06.2019. godine, se navodi da je planirano sprovođenje tri revizije prema godišnjem planu, i jedna naknadno planirana revizija „po zahtevu“, što je u skladu sa Godišnjim planom. Sve četiri revizije su sprovedene i za njih je sačinjen konačni revizorski izveštaj. Ukupno je dato 35 preporuka u revizorskim izveštajima, od kojih je sprovedeno 25, delimično sprovedeno 4 i nesprovedeno 6 preporuka. Tih 6 preporuka nije sprovedeno iz razloga što je njihovo sprovođenje planirano u 2019. godini. Od ukupnog broja datih preporuka za sve četiri obavljene revizije, 13 se odnosilo na interna pravila i procedure, a 22 na zaposlene, plate i naknade.

Pored obavljenih revizija, date su i druge informacije kao na primer: da interni revizor obavlja isključivo poslove interne revizije, da poseduje i teorijska i praktična znanja u ovoj oblasti, da je potpisan Etički kodeks i načela i pravila istog se primenjuju, da su izrađeni Strateški i Godišnji planovi, da interni revizor ima potpuno, slobodno i neograničeno pravo pristupa dokumentaciji, evidencijama, materijalnoj imovini i slično.

#### **4.1.8. Opština Mali Zvornik**

Opština Mali Zvornik je svu dokumentaciju koju trenutno poseduje objavila na internet stranici opštine, s tim što je Pravilnik o sistematizaciji radnih mesta objavljen u „Službenom listu opštine Mali Zvornik“ od 23.10.2018. broj 13/18. U to se ubrajaju Odluka o osnivanju interne revizije, Odluka o izmeni Odluke o osnivanju interne revizije opštine, povelja Interne revizije i Etički kodeks, kao i dve potvrde pohađanja obuke iz oblasti Osnovi finansijskog upravljanja i kontrole (od 01.03.2019.) i Osnovi interne revizije (od 12.03.2019.) zaposlenog internog revizora pri Minstarstvu finansija, kao i njegova dva sertifikata iz oblasti Interne revizije kod direktnih i indirektnih budžetskih korisnika stečen 28.09.2018. i oblasti finansijskog upravljanja i kontrole stečen 25.10.2018. godine pri Institutu za poslovna istraživanja – MBA Beograd.

Predsednik opštine Mali Zvornik je doneo Odluku o osnivanju interne revizije opštine dana 22.10.2018. godine. Odlukom i Pravilnikom je predviđeno jedno radno mesto internog revizora. Interna revizija je i u Malom Zvorniku osnovana kao organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, nije deo ni jednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela korisnika budžetskih sredstava opštine Mali Zvornik, a u svom radu je neposredno i isključivo odgovorna Predsedniku opštine Mali Zvornik.

Etičkim kodeksom su predviđeni principi koji interni revizor treba da primenjuje i poštuje, kao i pravila ponašanja internog revizora, a Poveljom interne revizije je utvrđena svrha interne revizije, njena misija, kao i ovlašćenja i odgovornosti internog revizora.

DRI je u Izveštaju o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta i pravilnosti poslovanja opštine Mali Zvornik za 2017. godinu dala nekoliko preporuka po komponentama internih kontrola:

1. Kontrolno okruženje: „da donesu potrebna interna akta kojima će urediti pitanja iz delokruga poslovanja Opštine, i to: u Odluci o utvrđivanju maksimalnog broja zaposlenih na neodređeno vreme u organizacionim oblicima u sistemu javnog sektora opštine Mali Zvornik iskažu radno mesto Opštinskog pravobranioca, usklade Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi i Opštinskom pravobranilaštvu Opštine

Mali Zvornik sa zakonskim propisima, uspostave sveobuhvatnu i pouzdanu evidenciju prisustva na radu, službena putovanja u zemlji budu obavljena uz prethodno izdate putne naloge, usklade Odluku o isplati naknade troškova za dolazak i odlazak sa rada sa zakonskim propisima, davanje solidarne pomoći za zaposlene vrše na osnovu kompletne dokumentacije, donesu i usklade sa zakonskim propisima interna akta u vezi sa: lokalnim komunalnim taksama, stvarima u javnoj svojini, budžetskom računovodstvu i računovodstvenim politikama, popisu imovine i obaveza, i računovodstveni akt o evidenciji zaliha.“

2. Upravljanje rizicima: „da usvoje strategiju upravljanja rizikom kako bi se ostvarila upravljačka odgovornost i zaštita javnih sredstava.“
3. Kontrolne aktivnosti: „da preduzimaju odgovarajuće radnje radi zaštite imovine opštine Mali Zvornik.“
4. Informacije i komunikacije: „da obezbede evidentiranje poslovnih promena u skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu i Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem.“

Opština Mali Zvornik je u dopisu navela da „što se tiče ostalih akata obaveštavamo Vas da je Služba interne revizije u postupku izrade istih, imajući u vidu da je novoformirana, da očekuje uskoro izradu svog pečata, kao i to da interni revizor aktivno učestvuje u usavršavanju koje mu je neophodno za adekvatnu izradu istih.“, pa iz tog razloga nije u mogućnosti da dostavi svu traženu dokumentaciju.

#### **4.1.9. Opština Sjenica**

Opština Sjenica je imala samo Odluku o osnivanju interne revizije opštine Sjenica i Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi opštine Sjenica, gde je sistematizovano radno mesto interni revizor, sve do 19.11.2018. kada je donela Povelju interne revizije, Etički kodeks interne revizije i Strateški plan za period od 2019. do 2021. godine. Godišnji plan je još uvek bio „u postupku pripreme i donošenja jer je interni revizor raspoređen avgusta 2018. godine.“ Međutim, u međuvremenu je opština Sjenica donela i usvojila Godišnji plan rada interne revizije opštine Sjenica za 2019. Godinu, dana 15.01.2019. Sva pomenuta dokumentacija je javno dostupna na internet stranici opštine.

Odluka o osnivanju interne revizije je doneta 05.01.2014. godine, a Pravilnikom je sistematizovano radno mesto interni revizor tek 20.01.2017. godine. Odlukom i Pravilnikom je predviđeno 1 radno mesto internog revizora. Kao i kod drugih opština, interna revizija je „organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, nije deo ni jednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela korisnika budžetskih sredstava opštine Sjenica, a u svom radu je neposredno odgovorna predsedniku opštine Sjenica“.

Strateškim planom su sistemi rangirani od visokorizičnih do sistema niskog rizika. Visokorizični sistemi opštine Sjenica su sistem nabavki, sistem zarada, sistem socijalne zaštite i finansijsko-računovodstveni sistemi. Od pomenutih visokorizičnih sistema, planom revizije za 2019. godinu su obuhvaćeni sistem zarada i drugih primanja zaposlenih, sistem pripreme, planiranja i izvršenja finansijskog plana iz izvora 01 i ad hoc revizije po zahtevu predsednika Opštine, dok su nabavke i finansijsko-računovodstveni sistem planirani za 2020. godinu, a revizija sistema socijalne zaštite nije deo strateškog plana za naredne tri godine.

S obzirom da Služba interne revizije opštine Sjenica još uvek nije izradila izveštaje o reviziji, a nije bila subjekat revizije javnih sredstava DRI ni u 2018., a ni u 2017. godini, ona neće biti predmet dalje analize.

#### **4.1.10. Opština Ljubovija**

Opština Ljubovija na svojoj internet stranici ima objavljenu Odluku o osnivanju interne revizije opštine Ljubovija, Odluku o izmenama i dopunama Odluke o osnivanju interne revizije, Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi opštine Ljubovija i Strateške i godišnje planove interne revizije. Pored toga dostupni su i planovi kontinuirane obuke internog revizora u opštini Ljubovija i Povelja interne revizije, Etički kodeks i kopije dva sertifikata koji je zaposlena na poslovima interne revizije stekla početkom 2014. godine i sredinom 2016.

Služba interne revizije je osnovana 03.10.2012. godine. Služba je funkcionalno nezavisna od delatnosti koju revidira i u svom radu je neposredno odgovorna Predsedniku opštine. Sistematizovano je jedno radno mesto internog revizora.

U junu 2016. godine je donet Strateški plan interne revizije za period od 2016 – 2018. godine. Opština Ljubovija je ocenom rizika ocenila da su visokorizični sistemi prihoda, planiranja i izvršenja budžeta i finansijskih planova i nabavke. U strateškom planu za 2018. godinu je planirano 6 revizija, i to sistema nabavki, prihoda i primanja, rashoda i izdataka, zarada i drugih primanja zaposlenih, planiranje, priprema, izvršenje i izveštavanje budžeta i ad hoc revizije po zahtevu rukovodioca, i osim sistema rashoda i izdataka svi su deo godišnjeg plana za 2018. godinu. Opština pored pomenute dokumentacije koja je objavljena na internet stranici ima i objavljeno Objašnjene procene rizika u Strategijskom planu rada interne revizije, u kom je, kako i sam naziv kaže, detaljno objašnjeno postojanje rizika i procena verovatnoće nastanka rizika gore pomenutih sistema unutar organizacije.

Izveštaj o rezultatima je opština odbila da dostavi pozivajući se na standarde 2410.A3 i 2440.A2 i kako navode „Predsednik opštine se konsultovao sa internim revizorom o oceni potencijalnog rizika i na osnovu opisa projekta koji se sprovodi od strane podnosioca, a za koji su potrebne informacije od javnog značaja, utvrđen



je potencijalni rizik u skladu sa gore navedenim Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije“ i da „iz razloga nenadležnosti za eksternu ocenu kvaliteta rada internog revizora, kao i zbog verovatnoće postojanja rizika od zloupotrebe informacija, u skladu sa članom 13. Zakona o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja doneto je Rešenje kao u dispozitivu.“ Kako je i Centralna jedinica za harmonizaciju takođe odbila da dostavi izveštaj opštine, nisu poznati rezultati rada internog revizora opštine Ljubovija.

#### **4.1.11. Opština Ub**

Opština Ub je dostavila Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi i Opštinskom pravobranilaštvu opštine Ub. Nije dostavila drugu dokumentaciju, jer je interna revizija u opštini osnovana tek u avgustu 2018. godine. U dopisu je navela da je „interna revizija u opštini Ub osnovana po preporuci DRI 01.08.2018. godine, a pošto ne postoji služba interne revizije, već samo jedno lice ima rešenje internog revizora u javnom sektoru (koje je započelo proces obuke, pri Ministarstvu finansija, Centralnoj jedinici za harmonizaciju), za sada ne postoje ni strateški plan, ni godišnji plan, niti su obavljene pojedinačne revizije. Nadamo se da će se obuka brzo završiti, i interni revizor započeti pojedinačne revizije i dr.“

Opštinsko veće je na predlog načelnika Opštinske uprave opštine Ub dana 25.07.2018. godine usvojilo Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi i Pravobranilaštvu opštine Ub, kojim je sistematizovano radno mesto interni revizor, van unutrašnjih organizacionih jedinica.

Državna revizorska institucija je u Izveštaju o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta o pravilnosti poslovanja opštine Ub navela da u Opštini „nije uspostavljena interna revizija propisana članom 82. Zakona o budžetskom sistemu i Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, koji propisuju obavezu opštine da uspostavi funkcionalno i organizaciono nezavisnu internu reviziju.“ DRI je kao rizik za neuspostavljanje interne revizije istakao da se „značajno slabi funkcija interne finansijske kontrole opštine“ i preporučio odgovornim licima opštine da „adekvatno kreiraju i dizajniraju sistem za nadgledanje finansijskog upravljanja i kontrole, uspostave internu reviziju, kako bi se tekućim uvidom, samoprocenivanjem i internom revizijom na najefikasniji način obavilo praćenje i procena sistema.“ Opštinsko veće opštine Ub je dana 25.07.2018. godine usvojilo Pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Opštinskoj upravi i Pravobranilaštvu opštine Ub, broj 110-16/2018-01 kojim je sistematizovano radno mesto interni revizor, van unutrašnjih organizacionih jedinica“

#### **4.1.12. Zdravstveni centar Užice**

Služba interne revizije u Zdravstvenom centru Užice je osnovana 17.11.2014. godine. Tog istog dana je Pravilnikom sistematizovano jedno radno mesto internog revizora, a kasnije u novembru 2016., donošenjem Odluke o izmenama i dopunama Pravilnika o organizaciji i sistematizaciji poslova Zdravstvenog centra Užice je dodato još jedno radno mesto internog revizora dodato i jedno radno mesto – Šef Odseka interne revizije. Šef Odseka je za svoj rad odgovoran direktoru Zdravstvenog centra.

Strateški plan za period od 2018. do 2021. godine koji je dostavljen Užičkom centru se sastoji samo od planiranih aktivnosti i nosioca tih aktivnosti. Te aktivnosti su sledeće:

- Kontinuirano promovisanje važnosti uspostavljanja adekvatnog sistema interne revizije
- Jačanje kapaciteta interne revizije
- Povećanje revizorske efikasnosti
- Donošenje planova aktivnosti interne revizije
- Sprovođenje aktivnosti u skladu sa strateškim planom
- Jačanje saradnje i koordinacija aktivnosti odeljenja interne revizije sa menadžmentom ustanove.

Dakle, Strateški plan Zdravstvenog centra se ne sastoji od strateškog planiranja, utvrđenog revizijskog okruženja, planiranja revizije, identifikacije sistema, procene rizika i drugih bitnih informacija.

Godišnji plan za 2018. godinu je sličan Strateškom, pošto takođe ne sadrži podatke o planiranim revizijama niti utvrđenim rizicima. Sastoji se samo od pet planiranih aktivnosti za 2018. godinu i to:

- Sprovođenje aktivnosti u skladu sa usvojenim planom interne revizije
- Izrada i usvajanje dopune sistematizacije
- Aktivnosti na edukaciji lica raspoređenih na poslove interne revizije
- Aktivnosti na realizaciji mentorskih revizija za zaposlene već raspoređene na poslove interne revizije
- Potpisivanje povelje interne revizije.

U dopisu, Zdravstveni centar Užice je za plan zadataka interne revizije naveo da „nije rađen jer je služba u formiranju, odnosno zaposleni raspoređeni na poslovima interne revizije su u postupku sticanja znanja ovlašćenog revizora. Do sada su odslušali dva kursa: osnovi finansijskog upravljanja i kontrole osnovi interne revizije

u organizaciji Ministarstva finansija – sektor za internu kontrolu i internu reviziju. Takođe su prijavljeni Centralnoj jedinici za harmonizaciju za sprovođenje dve mentorske revizije.“

#### **4.1.13. Specijalna bolnica za rehabilitaciju Banja Koviljača**

Odluka o osnivanju interne revizije je doneta 01.07.2017. godine. Pravilnikom o sistematizaciji radnih mesta je sistematizovano jedno radno mesto internog revizora. Specijalna bolnica za rehabilitaciju ima i Etički kodeks i Povelju interne revizije. Etičkim kodeksom su utvrđeni principi i pravila ponašanja, a Poveljom interne revizije je određena uloga, ovlašćenja i odgovornosti funkcije internog revizora. Njom je delokrug rada interne revizije određen kao neograničen i uključuje sve programe, aktivnosti i procedure. Utvrđena je nezavisnost internog revizora, a dužan je da izveštaje podnosi direktno direktoru Specijalne bolnice za rehabilitaciju Banja Koviljača.

Strateškim planom za period od januara 2018. godine do kraja 2020. godine su utvrđeni misija i vizija interne revizije i aktivnosti interne revizije radi ostvarivanja strateških ciljeva. Ovim planom su obuhvaćene sledeće aktivnosti: Izrada i usvajanje Povelje interne revizije, Kodeksa interne revizije, Godišnjeg i Strateškog plana, Plana profesionalne obuke i razvoja, a obuhvaćeno je i 6 revizija, od kojih će se jedna sprovoditi 2018. godine (revizija pogonskog knjigovodstva kuhinje), dve 2019. godine (revizija angažovanja lica po osnovu ugovora o delu, ugovora o autorskom delu i ugovora o privremenim i povremenim poslovima i revizija blagajničkog poslovanja) i tri 2020. godinu (revizije evidencije osnovnih sredstava, sitnog inventara i tekućeg održavanja). Godišnji plan je sastavljen potpunosti u skladu sa Strateškim planom aktivnosti i obuhvata izradu i usvajanje pomenuta četiri dokumenta, plan profesionalne obuke i razvoja i jednu reviziju postupaka pogonskog knjigovodstva kuhinje.

Što se tiče Godišnjeg izveštaja o aktivnostima interne revizije, isti nije dostavljen iz razloga što je planirana revizija za 2018. godinu još uvek u toku.

## **5. Informacije od javnog značaja**

Evropska komisija u izveštaju o napretku kako za 2018. godinu, tako i za 2019. godinu je za pravo građana na pristup informacijama od javnog značaja iznela sledeće: „Pravo građana na pristup informacijama od javnog značaja je uređeno Zakonom o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja, koji nije u potpunosti usklađen sa evropskim standardima. Administrativna tišina pri čemu državni organi ne postupaju adekvatno na zahteve građana za informacijama, i dalje predstavlja

glavni problem. Zakon o pristupu informacijama od javnog značaja još uvek nije ojačan kako bi se osiguralo sprovođenje odluka koje je Poverenik doneo u pogledu slobodnog pristupa informacijama od javnog značaja.“

U Izveštaju o sprovođenju Zakona o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja i Zakona o zaštiti podataka o ličnosti za 2018. godinu, Poverenik je izneo nekoliko ključnih problema i nepravilnosti u vezi primene zakona:

- **2018. godina je treća za redom od kako je narušen kontinuirani napredak u ostvarivanju prava na pristup informacijama** koji je trajao od donošenja Zakona o slobodnom pristupu informacijama (2004. godina) sve do 2015. godine, kao i rast stepena efikasnosti preduzetih mera od strane Poverenika u pogledu zaštite prava, izražen u broju slučajeva ostvarenog prava tj. dobijenih informacija u odnosu na broj osnovanih žalbi. Tako je stepen efikasnosti zaštite prava u 2015. godini iznosio blizu 96%, u 2016. godini 92%, u 2017. godini 93%, a u 2018. godini 89%.
- **Pojava tzv. “čutanja uprave” je veoma prisutna i u 2018. godini i neznatno je manja u odnosu na 2017. godinu.** Ona se manifestuje tako što su **organi vlasti u velikom broju slučajeva potpuno ignorisali zahtev tražioca ili su dostavili negativan odgovor bez argumentacije.** Tako je od ukupno 3.974 rešene žalbe u 2018. godini, svega 684 žalbi (17,24%) izjavljeno protiv rešenja ili zaključka organa vlasti, a sve ostale žalbe, njih 3.290 žalbi (82,76%) izjavljene su zbog nepostupanja organa po zahtevu ili dobijanja negativnog neargumentovanog odgovora.
- **Žalbe građana su u velikoj meri osnovane. Od 3.974 žalbe koje je Poverenik rešio u 2018. godini, 3.444 žalbe ili 86,66% su bile osnovane, što je gotovo isti procenat kao u 2017. godini (86,4%).** Ovako visok procenat osnovanih žalbi građana najbolje ilustruje neadekvatan odnos organa vlasti prema ljudskim pravima.
- Organi vlasti su i u 2018. godini **najčešće odbijali zahteve s pozivom na tajnost informacija, a zatim i na zloupotrebu prava i na povredu privatnosti,** pa i kada se zahtevane informacije odnose na državne ugovore, javne nabavke, troškove rada organa, investicije, preduzimanje službenih radnji, krivične postupke vođene protiv funkcionera i sl. Česti su odgovori organa da ne raspoložu zahtevanim informacijama, što je moguće proveriti jedino u postupku nadzora od strane Upravne inspekcije.
- Odgovornost za kršenje zakona u 2018. godini, kao i prethodnih godina, je simbolična i rezultat je **isključivo prekršajnih postupaka pokrenutih na osnovu zahteva građana,** kao oštećenih, zbog nedobijanja informacija. **Upravna inspekcija nije podnela nijedan zahtev za pokretanje prekršajnog postupka u 2018. godini** iako je samo Poverenik inicirao pokretanje postupka u svim slučajevima nepostupanja po izvršnim rešenjima Poverenika, kao i neizvršavanja drugih zakonskih obaveza.

## **5.1. Odgovor Centralne jedinice za harmonizaciju na Zahtev za pristup informacijama od javnog značaja**

Nakon odbijanja većine Zahteva upućenim gradovima, opštinama, bolnicama i drugim institucijama, za dostavljanje kopije Izveštaja o radu internih revizora za 2018. godinu, upućen je i Zahtev za dostavljanje pojedinačnih Godišnjih izveštaja internih revizora za 2018. godinu Centralnoj jedinici za harmonizaciju. Centralna jedinica za harmonizaciju je odbila dostavljanje tražene dokumentacije uz sledeće obrazloženje:

„Prikupljeni izveštaji se na osnovu člana 83. stav 2. tačka 7) Zakona o budžetskom sistemu, koriste za pripremu objedinjenog godišnjeg izveštaja o stanju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u javnom sektoru Republike Srbije, koji se dostavlja Vladi na usvajanje.

Članom 2. stav. 1. tačka 17) Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, propisano je da se poverljivost odnosi na poštovanje vrednosti i vlasništva podataka koje interni revizori pribavljaju tokom obavljanja poslova, a koje ne treba obelodanjivati bez odgovarajućeg ovlašćenja, izuzev u slučaju kada postoji zakonska, odnosno profesionalna obaveza da se podaci obelodane.

Sektor – Centralna jedinica za harmonizaciju, u okviru Ministarstva finansija, nakon prikupljanja pojedinačnih godišnjih izveštaja o stanju finansijskog upravljanja i kontrole i pojedinačnih godišnjih izveštaja o obavljenim revizijama i aktivnostima interne revizije, koje dostavljaju korisnici javnih sredstava, sačinjava Nacrt konsolidovanog izveštaja o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji koji usvaja Vlada RS. Usvojeni Izveštaj se objavljuje na internet stranici Ministarstva finansija, i na taj način je dostupan za javnost.“

## Zaključak

Deset godina nakon usvajanja prve Strategije razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije za period 2009-2014, nekoliko meseci do isteka važenja druge Strategije za period 2017-2020. godine, dve godine nakon započinjanja rada Nacionalnog Portala otvorenih podataka ([www.data.gov.rs](http://www.data.gov.rs)) sa ciljem da u naredne dve godine što veći broj državnih institucija otvori podatke i razvije znanje i veštine za njihovu obradu i najave predsednice Vlade Republike Srbije Ane Brnabić da će portal doprineti ekonomskom razvoju i boljoj informisanosti građana, svedoci smo brojnih problema u sistemu interne finansijske kontrole u javnom sektoru

- Odgovorna lica u organima korisnika javnih sredstava ne prepoznaju prirodu, namenu i konkretan doprinos interne revizije za uspešno upravljanje, što direktno utiče na dinamiku uspostavljanja službi internih revizija, broj i stručnosti zaposlenih, kao i broj i obuhvat sprovođenja internih revizija
- Zaposleni u lokalnim samoupravama, javnim preduzećima i ustanovama smatraju da interni revizori ne doprinose značajnijem obezbeđivanju zakonitosti poslovanja, niti poboljšanju upravljanja
- Rad internih revizora je u ogromnoj meri netransparentan, njihovi nalazi i preporuke su nedostupni javnosti tako da građani ne prepoznaju ulogu i značaj postojanja službi internih revizora

Istraživanje je pokazalo da od početka važenja trenutne strategije nije došlo do značajnijeg kvalitetnijeg pomeranja u oblasti, a razloge za to možemo naći i u samom dokumentu. Napominjemo da je i sama strategija doneta sa dve godine zakašnjenja, da su njen rad pratili brojni problemi vezano za promenu fokusa samog dokumenta, do kadrovskih promena u Ministarstvu finansija, što je i rezultiralo njenim usvajanjem u modifikovanoj formi. Na osnovu opšteg cilja Strategije za unapređenje javne uprave u Republici Srbiji kroz jačanje odgovornosti u javnom sektoru koje se namerava ostvariti kroz unapređenje uloge Centralne jedinice za harmonizaciju u oblasti koordinacije, praćenja, edukacije i informisanja rukovodilaca zaposlenih uključenih u procesa IFKJ; jačanje svesti o finansijskom upravljanju i kontroli kao integralnom delu procesa upravljanja sa naglašavanjem upravljačke odgovornosti, upravljanje rizicima i procenu kvaliteta, i unapređenje interne revizije u smislu profesionalnosti i obuhvata poslova, efikasnijeg korišćenja, donet je Akcioni plan koji je dodatno razradio 18 ciljeva i 40 mera, od čega su se samo tri cilja odnosila na konkretan razvoj prakse interne revizije u javnom sektoru.

I pored toga što su ciljevi i aktivnosti u strategiji postavljene dosta široko, bez jasnih indikatora sprovedenih aktivnosti i njihovog uticaja na predviđene promene, do sada je ostvaren mali broj planiranih aktivnosti i mera predviđenih akcionim planom. Te aktivnosti su se pre svega odnosile na edukaciju rukovodilaca i državnih službenika o uvođenju FUK-e, kao i na mentorstvo kandidata za sticanje zvanja ovlašćeni interni

revizor u javnom sektoru. Istovremeno, postupci ocenjivanja kvaliteta uspostavljanja funkcija interne revizije su se bavili proverom formalne usklađenosti izveštaja sa propisanim zahtevima bez značajnije analize kvaliteta izveštaja o sprovedenim internim revizijama.

Poseban problem tokom istraživanja je predstavljalo nepostupanje korisnika javnih sredstava i Centralne jedinice za harmonizaciju na dostavljene zahteve za pristup informacijama od javnog značaja. Najznačajniji akti, izveštaji i preporuke nastali na osnovu sprovedenih postupaka interne revizije su ostali nedostupni jer većina internih revizora ne želi da njihovi izveštaji i preporuke postanu javni i na taj način postanu dostupni zainteresovanoj javnosti. Iako se u Zakonu o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja, u članu 2. jasno kaže da „Informacija od javnog značaja, u smislu ovog zakona, jeste informacija kojom raspolaže organ javne vlasti, nastala u radu ili u vezi sa radom organa javne vlasti, sadržana u određenom dokumentu, a odnosi se na sve ono o čemu javnost ima opravdan interes da zna“, interni revizori i predstavnici Centralne jedinice za harmonizaciju smatraju da ne postoji nikakav interes građana i stručne javnosti da se dokumenta sa njihovim izveštajima i preporukama javno objavljuju. Štaviše, oni ne prepoznaju da otvoreni podaci omogućavaju veću transparentnost rada državnih organa, utiču na smanjenje korupcije u javnom sektoru i stimulišu uključivanje javnosti u procese nadzora nad radom organa javne vlasti i u procesu donošenja odluka.

## Preporuke

1. Uspostaviti kontinuiranu praksu edukacije upravljačkih struktura korisnika javnih sredstava o ulozi i značaju službi internih revizija
2. Uspostaviti mehanizme za povećanje broja i kvaliteta internih revizora, njihovu kontinuiranu edukaciju i razvijanje profesionalnih kompetencija i veština
3. Razvijati interne procedure korisnika javnih sredstava radi promovisanja rada internih revizora među zaposlenima, uspostaviti saradnju pojedinih službi korisnika javnih sredstava i internih revizora, uspostaviti procedure podrške internih revizija korisnicima javnih sredstava
4. Podići nivo KVALITETA rada internih revizora, tako što će se pored usklađenosti sa propisima, revizije baviti i ekonomičnim, efektivnim i efikasnim korišćenjem javnih sredstava, kao i jačanju revizija svrsishodnosti
5. Razviti modele za ocenjivanje rada internih revizora u cilju ocenjivanja efikasnosti internih revizija i identifikovati mogućnosti za poboljšanje rada internih revizora

6. Uspostaviti mehanizme za transparentniji rad internih revizora i omogućiti javnosti dostupnost dokumenata o sprovedenim postupcima internih revizora, njihovim preporukama i postupcima rukovodstva korisnika javnih sredstava po tim preporukama.

S obzirom na to da Vlada Republike Srbije nije usvojila dokument „Analiza i smernice za objedinjavanje funkcija strateškog, operativnog i finansijskog planiranja i interne kontrole, sa preporukama za izmenu propisa“ koji je još krajem 2017. godine usvojio Savet za reformu javne uprave, celu ovu oblast je potrebno urediti Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru, kojim bi se uredile pre svega sledeće oblasti: nadležnost interne revizije, osnovni principi interne revizije, organizacija interne revizije, javnost rada interne revizije, sukob interesa, postupci i aktivnosti interne revizije i kontrola rada interne revizije.