



Топлички центар
за демократију
и људска права

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА: БЕЗ ДОБРИХ НАГОВЕШТАЈА

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА:
БЕЗ ДОБРИХ НАГОВЕШТАЈА

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА:
БЕЗ ДОБРИХ НАГОВЕШТАЈА

Издавач

Топлички центар за демократију и људска права, Прокупље
www.topcentar.org.rs

За издавача

Драган Добрашиновић

Лектор

Драган Огњановић

ISBN 978-86-89227-22-2

Тираж

500 примерака

Припрема и штампа

Досије студио, Београд

Ова публикација је део пројекта „Транспарентност и борба против корупције: кључ за европску интеграцију Србије“ који је реализовао Топлички центар за демократију и људска права.

Издавање ове публикације омогућио је
Међународни центар Улоф Палме



Топлички центар за демократију
и људска права

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА
КОНТРОЛА:
БЕЗ ДОБРИХ НАГОВЕШТАЈА

Прокупље 2019.

Садржај

<i>Таблички центар за демократију и људска права</i>	
Интерна ревизија као део система интерне финансијске контроле у јавном сектору	7
<i>Душко Пејовић</i>	
Поглавље 32 – писана и практична објашњења	17
<i>Милован Филимоновић</i>	
Статус напретка у испуњењу захтева преговарачког поглавља 32 – Финансијска контрола	74

*Топлички центар за демократију
и људска права*

ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА КАО ДЕО СИСТЕМА ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Увод

Поглавље 32 – Финансијски надзор једно је од кључних поглавља у процесу приступања Србије Европској унији. Правна тековина овог поглавља односи се на усвајање међународно прихваћених стандарда јавне унутрашње финансијске контроле и најбоље праксе Европске уније и њихову примену на цели јавни сектор. Систем ефикасне унутрашње финансијске контроле доприноси одговорнијем и транспарентнијем коришћењу јавних средстава, средстава Европске уније, као и заштиту финансијских интереса Европске уније.

Поглавље 32 званично је отворено на Међувладиној конференцији 14. децембра 2015. године. Ово преговарачко поглавље обухвата четири главне области: јавна унутрашња финансијска контрола, екстерна ревизија, заштита финансијских интереса Европске уније и заштита евра од фалсификовања.

Интерна ревизија, један од најзначајнијих сегмената система интерне финансијске контроле у јавном сектору, била је предмет анализе у оквиру четворогодишњег пројекта „Транспарентност и борба против корупције: кључ за европску интеграцију Србије“, који је реализовао Топлички центар за демократију и људска права уз подршку Међународног центра „Улоф Палме“.

Развој интерне ревизије у периоду од 2009. до 2017. године

У оквиру концепта интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ) који је успоставила Европска комисија, интерна ревизија се посматра као функција коју обавља овлашћена, организационо и

функционално независна јединица интерне ревизије или интерни ревизор у оквиру организације. Под организационом независношћу се подразумева да је независна од делатности коју ревидира, да није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела, а о свом раду непосредно извештава руководиоца организације. Функционална независност подразумева да самостално на бази процене ризика одлучује о подручју, начину обављања и извештавања о обављеној интерној ревизији.

Законом о буџетском систему¹ интерна ревизија је дефинисана као *„активност која ијужа независно објективно уверавање и саветодавну активност, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; иомаже организацији да оствари своје циљеве, иако ишио систематично и дисциплиновано процењује и вреднује ујрављање ризицима, контироле и ујрављање организацијом.“*

Закон прописује да су корисници јавних средстава дужни да успоставе функционално независну интерну ревизију. Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (у даљем тексту: Правилник)² прописани су заједнички критеријуми за организовање, стандарди и методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије и ближе су уређени послови интерне ревизије код корисника јавних средстава.

Правилником је регулисано да корисници јавних средстава успостављају интерну ревизију на један од следећих начина:

- 1) организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава;
- 2) организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија;
- 3) обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија.

1 Члан 2 став 1 тачка 51г Закона о буџетском систему, „Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017 и 95/2018.

2 „Сл. гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013.

Изузетно, кад не постоје услови за организовање јединице за интерну ревизију, послове јединице за интерну ревизију може да обавља и интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава.

Ни Законом о буџетском систему ни Правилником није прописан рок у ком су корисници јавних средстава дужни да успоставе интерну ревизију.

У периоду пре отварања преговарачког поглавља 32 Република Србија је имала општи правни оквир за интерну финансијску контролу у јавном сектору који је успостављен Законом о буџетском систему из 2009. године и Стратегијом развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору за период 2009–2014. године.³

У периоду важења Стратегије број успостављених функција интерне ревизије код корисника јавних средстава на републичком и локалном нивоу је порастао са 32 у 2009. години на 157 у 2014. години. Упоредо са успостављањем функција интерне ревизије растао је и број попуњених места интерних ревизора и број обављених ревизија. Тако је у 2009. години било попуњено 129 места интерних ревизора, а у 2014. години број попуњених места је износио 335. У 2009. години извршене су 253 ревизије док је у 2014. години извршено 559 ревизија.

Табела 1. Укупан број КЈС који су успоставили интерну ревизију у периоду 2009–2014. године

Година	Успостављена ревизија	Систематизована радна места	Попуњена радна места	Број ревизија
2009.	32	N/A	129	253
2010.	41	158	126	283
2011.	37	N/A	131	332
2012.	76	319	225	390
2013.	105	352	263	615
2014.	157	448	335	559

У току 2014. године, истовремено са припремом Преговарачке позиције за поглавље 32 започео је рад на изради нове стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору која је требала да обухвати период од 2015. до 2020. године. Међутим, нова стратегија, односно Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, усвојена је са две године закашњења, у мају 2017. године.

3 „Службени гласник Републике Србије“, бр. 61/09 и 23/13.

Основни циљ нове стратегије, за разлику од претходне чији је циљ био успостављање правног оквира и изградња минималних институционалних капацитета за реализацију интерне финансијске контроле у јавном сектору, је да имплементира финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у свеукупни систем управљања у јавном сектору, ради обезбеђивања вредности за новац грађанима Републике Србије на ефикасан, ефикасан и економичан начин.

До краја 2015. године итерна ревизија је била успостављена код 180 корисника јавних средстава са систематизована 478 и попуњена 373 радна места интерни ревизор. У 2016. години број успостављених функција интерне ревизије је порастао на 195, а на крају 2017. године итерна ревизија је била успостављена код свега 220 корисника јавних средстава (републички ниво 81, локални ниво 100 и индиректни корисници јавних средстава 39).⁴

Табела 2. Укупан број КЈС који су успоставили интерну ревизију у периоду 2015–2017. године

Година	Успостављена ревизија	Систематизована радна места	Попуњена радна места	Број ревизија
2015.	180	478	373	358
2016.	195	526	417	373
2017.	220	525	445	454

Иако наведени подаци показују да је број успостављених функција интерне ревизије у анализираном периоду уседмостручен, итерна ревизија се и даље споро развија, нарочито на локалном нивоу, и није успостављена код великог броја корисника јавних средстава. Као најчешћи разлози наводе се забрана запошљавања у јавном сектору, недовољан број квалификованих кадрова итд. Међутим, основни разлог за овакво стање у овој области представља недовољно разумевање значаја интерне ревизије у систему унутрашње финансијске контроле у јавном сектору. На овакво стање указују и извештаји Европске комисије о напретку Србије у процесу придруживања Европској унији, у којима се из године у годину констатује слаб напредак у развоју интерне ревизије.

4 Консолидовани годишњи извештај за 2017. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији.

Интерна ревизија – предмет, метод и резултати истраживања у шест градова и општина

Топлички центар за демократију и људска права је у оквиру треће фазе реализације пројекта „Транспарентност и борба против корупције: кључ за европску интеграцију Србије“, спровео истраживање о раду служби интерне ревизије у 2017. години у шест градова и општина у Републици Србији – Ниш, Лозница, Ужице, Прокупље, Бечеј и Мајданпек.

Документација, на основу које је вршено истраживање, је прибављена коришћењем могућности које произилазе из Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја, који свим заинтересованим субјектима омогућава да дођу у посед свих информација које су настале у раду и у вези са радом свих органа јавне власти.

Део документације прибављен је увидом у јавно објављене информације на интернет странама локалних самоуправа које су биле предмет истраживања и интернет страни Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија.

Обрада резултата истраживања вршена је у складу са динамиком прикупљања информација. Кључни елементи приликом анализе прибављене документације били су:

- капацитети служби интернет ревизије;
- обухват и врста субјеката који су били предмет контрола служби интерне ревизије у анализираном периоду;
- кључне неправилности које се утврђене приликом извршених контрола;
- предузете мере поводом утврђених неправилности;
- транспарентност рада служби интерне ревизије.

Од општина и градова које су биле предмет истраживања интерна ревизија није успостављена у Мајданпеку. У одговору на захтев за слободан приступ информацији од јавног значаја наведено је да у Општинској управи Мајданпек нема радно ангажованог лица на пословима интерне ревизије. За ове послеве се ангажују екстерне ревизорске куће (по добијеној сагласности ДРИ) и сама ДРИ.

У Општини Бечеј је тек јула месеца 2018. године распоређено лице на радно место интерни ревизор тако да у анализираном периоду није извршена ниједна ревизија.

Град Ниш

Служба за интерну ревизију органа и служби Града Ниша формирана је на основу одлуке градоначелника⁵ од 18.03.2016, а почела је са конституисањем и радом 01.12.2016. године. У Служби је запослено троје људи – руководилац и два интерна ревизора.

Служба за интерну ревизију је у децембру 2016. године усвојила Етички кодекс⁶ и потписала Повељу интерне ревизије⁷ са градоначелником Ниша.

У току 2016. и 2017. године запослени у овој служби завршили су неопходне обуке које је организовало и спровело Министарство финансија.

Према годишњем плану за 2017. годину, који је израђен на основу Стратешког плана интерне ревизије, планиране су две ревизије од којих је до краја анализираног периода обављена једна и за њу је сачињен коначан ревизорски извештај.

Служба за интерну ревизију Града Ниша је једином ревидираном субјекту дала три препоруке и све три су спроведене.

Дакле, за првих двадесет месеци свог постојања Служба за интерну ревизију Града Ниша је сачинила само један коначан ревизорски извештај.

Служба за интерну ревизију Града Ниша, за разлику од других служби у градовима и општинама које су биле предмет анализе, објављује информатор о раду али он не садржи довољно квалитетних информација о раду Службе.

Град Лозница

Служба интерне ревизије Града Лознице формирана је 04.01.2012. године.⁸ Иако је наведеном одлуком предвиђено да Службу интерне

5 „Службени лист Града Ниша“, бр. 927/2016 од 18.03.2016.године.

6 Етички кодекс Службе за интерну ревизију органа и служби Града Ниша бр. 6–1/2016–01 од 05.12.2016. године.

7 Повеља интерне ревизије бр. 4093/2016–01 од 20.12.2016.

8 Одлука о оснивању Службе интерне ревизије Града Лозница бр. 33/2012-I од 04.01.2012. године.

ревизије чине руководиоца и два интерна ревизора, као што је прописано Правилником, у Служби је до краја анализiranог периода био за послен један интерни ревизор. То значи да је Служба интерне ревизије Града Лознице успостављена супротно одредбама важећих прописа.

Дана 10.06.2014. године интерни ревизор града Лознице је положио испит и стекла звање Овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Овлашћени интерни ревизор града Лознице је у 2017. години спровео интерне ревизије на основу Стратешког плана интерне ревизије града Лознице за период 2017–2019. године и Годишњег плана интерне ревизије за 2017. годину, у складу са међународним стандардима интерне ревизије.

Годишњим планом за 2017. годину биле су предвиђене три ревизије и све три су спроведене до краја анализiranог периода:

1. Ревизија система – Планирање и извршење финансијског плана Градске управе града Лознице за период од 01.01.2015. до 31.12.2015. године, подсистем извршење трансфера осталим нивоима власти-социјалној заштити у финансијском плану Градске управе за период 01.01.2015 – 31.12.2015 године;
2. Ревизија система – Јавне набавке Градске управе града Лознице, подсистем јавне набавке мале вредности Градске управе града Лознице за период 01.01.2016 – 31.12.2016 године;
3. Ревизија система – Припрема планирање, и извршење буџета града Лознице, подсистем Извршење финансијског плана Градске управе града Лознице за функцију 040 Породица и деца, економска класификација 472 Накнаде за социјалну заштиту из буџета, по Одлуци о финансијској подршци породици са децом на територији града Лознице, за период 16.06.2017 – 15.09.2017. године.

У анализiranом периоду дате су препоруке руководиоцима система како би деловали на ризике у циљу бољег рада и функционисања локалне самоуправе.

На интернет страни Града Лозница не постоји ниједна информација о раду Службе за интерну ревизију.

Град Ужице

Служба интерне ревизије Града Ужица је формирана 07.03.2012. године.⁹ У 2017. години у Служби је било системтизовано шест рад-

⁹ Одлука о оснивању Службе интерне ревизије Града Ужица бр. 40–4/2012, „Службени лист Града Ужица“ бр. 3/12.

них места, а попуњено пет. До краја анализираниог периода два интерна ревизора су стекла статус овлашћени ревизор у јавном сектору, док су три ревизора била у поступку сертификације.

У документацији која је достављена Топличком центру за демократију и људска права наведено је да је Служба интерне ревизије Града Ужица успостављена као независна јединица која обавља искључиво послове интерне ревизије и за то има потпун, слободан и неограничен приступ целокупној документацији и информацијама као и свим руководиоцима и особљу над којима спроводи ревизију. На основу предлога руководиоца Службе интерне ревизије Града Ужица, градоначелник Града Ужица је одобрио Повељу интерне ревизије Града Ужица.¹⁰ Повељом је одређена улога, овлашћења, одговорност и активности Службе интерне ревизије Града Ужица, а нарочито: делокруг рада, независност, овлашћења, дужности и одговорности руководиоца службе, обавезност примене стандарда интерне ревизије и одговорност руководиоца према интерној ревизији.

Служба за интерну ревизију Града Ужица је у децембру 2014. године усвојила Стратешки план интерне ревизије за период 2015–2017. година¹¹. На основу Стратешког плана и Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору Служба је израдила годишње планове рада за исти период.

Одлуком градског руководства дефинисано је да се функција интерне ревизије, за кориснике јавних средстава чији је оснивач Град Ужице, успоставља преко Службе за интерну ревизију Града Ужица. Град Ужице је оснивач пет јавно-комуналних предузећа, четири јавна предузећа, дванаест установа и три привредна друштва. У анализираном периоду функција интерне ревизије је успостављена само код ЈКП „Водовод“ Ужице.

Према годишњем плану за 2017. годину планирано је пет ревизија и све су успешно спроведене и за њих су сачињени коначни ревизорски извештаји.

Служба за интерну ревизију Града Ужица је након извршених ревизија утврдила низ неправилности код ревидираних субјеката, а једина предузета мера, на основу расположиве документације, су дате пре-

10 Повеља број: П -02-406-1/12 од 24.09.2012. године.

11 П број: 02-406-14/14.

поруке – 104, од којих је 85 спроведено у потпуности, 5 делимично, а 14 препорука до краја анализираниог периода није спроведено.

На интернет страни Града Ужица, осим контакт података, нема никаквих информација о раду Службе интерне ревизије.

Општина Прокупље

Општинска управа Општине Прокупље је 24.12.2015. године именovala лице за обављање послова интерне ревизије.¹² У августу 2017. године Општинска управа је именovala друго лице за обављање послова интерне ревизије.¹³

До краја 2017. године именовано лице није стекло сертификат интерног ревизора. Интерни ревизор је, за разлику од свог претходника, до краја анализираниог периода израдио стратешки план за трогодишњи период и годишњи план за 2017. годину.

Годишњим планом рада за 2017. годину биле су предвиђене две ревизије и обе су спроведене.

Интерни ревизор је након извршених контрола руководиоцима ревидираних субјеката упутио две препоруке за које у годишњем извештају, предатом Централној јединици за хармонизацију, не постоји податак да ли су спроведене.

На интернет страни Општине Прокупље не постоји ниједна информација о раду интерног ревизора.

Закључак

Иако је прошло десет година од успостављања правног оквира за развој интерне финансијске контроле у јавном сектору, овај процес се веома споро одвија, посебно у области интерне ревизије.

Интерна ревизија представља део система интерне финансијске контроле који треба да побољша ефикасност и одговорност у управљању јавним финансијама. Основни разлог за незадовољавајуће стање у овој

12 Решење Општинске управе Општине Прокупље бр. 112–1494/2015–01 од 24.12.2015. године.

13 Решење Општинске управе Општине Прокупље бр. 112–707/2017–01 од 15.08.2017. године.

области представља недовољно разумевање значаја интерне ревизије у систему унутрашње финансијске контроле у јавном сектору.

Успостављање служби интерне ревизије се одвија веома споро, нарочито на локалном нивоу. Недовољан број интерних ревизора, мали број извршених ревизија, оскудни извештаји о обављеним ревизијама, недовољан обухват интерне ревизије, само су неки од показатеља који јасно указују на стање у овој области.

Транспарентност рада служби интерне ревизије је минимална па је и само разумевање њихове функције од стране грађана нејасно. Извештаји о обављеним ревизијама, који су најважнији документ који интерна ревизија производи, и даље нису доступни јавности.

У периоду који је пред нама, потребно је предузети даље кораке ка унапређењу система интерне финансијске контроле у јавном сектору како би се ефикасније и одговорније управљало јавним средствима, за-творило ово важно преговарачко поглавље и убрзао процес европских интеграција.

ПОГЛАВЉЕ 32 – ПИСАНА И ПРАКТИЧНА ОБЈАШЊЕЊА

1. Укратко о преговарачкој позицији

Увод

Француски министар спољних послова Роберт Шуман је 1950. године предложио успостављање наднационалне заједнице која би управљала индустријом угља и челика и имала за циљ стварање заједничког тржишта угља и челика шест држава оснивача: Белгије, Савезне Републике Немачке, Француске, Италије, Луксембурга и Холандије. Тада се није могло ни замислити да ће 65 година касније ова заједница постати моћна политичка и економска унија 28 држава чланица.

Прво проширење ЕУ било је 1973. године када су приступиле Данска, Ирска и Велика Британија. Током осамдесетих приступиле су Грчка, Португалија и Шпанија, а десет година касније приступиле су још три државе Аустрија, Финска и Шведска. Највеће проширење је било 2004. године, када су десет држава постале чланице ЕУ: Кипар, Република Чешка, Естонија, Мађарска, Летонија, Литванија, Малта, Пољска, Словачка и Словенија. Године 2007. чланице су постале Румунија и Бугарска, а 2013. и Хрватска.

Године 2013. донета је одлука о отварању преговора о приступању са Србијом. Поред Србије, државе кандидати су и Црна Гора, Република Северна Македонија, Турска и Албанија, док су потенцијални кандидати Босна и Херцеговина и Косово*.

Према Приручнику, преговарачка поглавља – 35 корака ка ЕУ, друго измењено и допуњено издање, Београд, јул 2015. године, Уговор о функционисању Европске уније прописује да свака европска држава може да поднесе захтев за чланство уколико поштује демократске вредности и уколико је посвећена њиховом даљем унапређењу заједно са другим чланицама европске породице. Први корак који држава мора да начини јесте испуњавање кључних критеријума за чланство, који су

* Овај назив је без прејудуцирања статуса и у складу је са Резолуцијом 1244 Савета безбедности УН и мишљењем Међународног суда правде о декларацији о независности Косова.

у највећем делу дефинисани на састанку Европског савета у Копенхагену 1993. године и стога се називају “критеријуми из Копенхагена”.

У складу са овим критеријумима, чланство у Европској унији значи да држава која жели да приступи ЕУ мора да има:

- 1) Стабилне институције које гарантују демократију, владавину права, људска права и поштовање и заштиту мањина;
- 2) Функционалну тржишну привреду и способност да се носи са тржишним притисцима унутар јединственог тржишта;
- 3) Способност да преузме и успешно испуни обавезе које произилазе из чланства, укључујући придржавање циљева политичке, економске и монетарне уније.

Међутим, за државе Западног Балкана уведен је и Процес стабилизације и придруживања који има три циља:

- 1) Политичка стабилизација и охрабривање њихове брзе транзиције ка тржишној економији;
- 2) Унапређење регионалне сарадње;
- 3) Чланство у Европској унији.

О чему се преговара? Држава кандидат за чланство у ЕУ треба да усвоји и примени сва важећа правила, стандарде и законе ЕУ (*acquis communautaire* – правна тековина ЕУ). Дакле, да прихвати правне тековине ЕУ у целини, јер оне представљају корпус заједничких права и обавеза које повезују све државе чланице ЕУ.

Према наведеном Приручнику, преговарачка поглавља – 35 корака ка ЕУ, корпус ових права и обавеза стално еволуира и садржи:

- 1) Примарно законодавство
 - Уговоре
 - Општа правна начела;
- 2) Законе усвојене током примене уговора и судску праксу Суда правде;
- 3) Међународне споразуме које је закључила ЕУ;
- 4) Секундарно законодавство
 - Уредбе
 - Директиве и препоруке
 - Опште и индивидуалне одлуке;
- 5) Општа начела управног права;
- 6) Конвенције између држава чланица.

Да би постала пуноправни члан Европске уније, Република Србија треба да испуни низ потребних предуслова. То је веома комплексан и обиман посао, који изискује време и значајне људске и финансијске ресурсе. Један од основних услова је усвајање правне тековине Европске уније, тј. комплетног сета закона *Acquis communautaire*. Услови и начин прихватања и провођења *Acquis*-а садржај су преговора о чланству у Европској унији, које држава у статусу кандидата води са државама чланицама и у ту сврху дели се на поглавља преговора.

Како се правила у Европској унији стално мењају, *Acquis communautaire* није статичан документ, већ документ који је у процесу сталне еволуције и прилагођавања. Државе у статусу кандидата петог круга проширења (2005/2007) водиле су преговоре о 31 поглављу, а садашње државе кандидати преговарају о 35 поглавља *Acquis*-а.

Преговори у оквиру сваког поглавља заснивају се на следећим елементима:

- 1) *Скрининг* – Европска комисија, заједно са државом кандидатом, обавља детаљан преглед сваке области поглавља, како би утврдила у којој мери је држава припремљена за чланство. Резултате тих прегледа Комисија представља државама чланицама у виду Извештаја о скринингу. Закључак тог извештаја може бити препорука Комисије да се преговори директно отворе или захтев да се пре тога испуне одређени услови (*benchmarks*).
- 2) *Прејоварачке позиције* – пре него што се отворе преговори у сваком појединачном поглављу, држава кандидат мора поднети своју Прејоварачку позицију, а ЕУ мора да усвоји заједничку Прејоварачку позицију (у оквиру Уније). За већину поглавља ЕУ ће дефинисати мерила за затварање преговора које држава кандидат мора да испуни пре затварања преговора о тој области политике.

Током процеса преговора, Европска комисија прати напредак државе кандидата у примени закона ЕУ и испуњавању других обавеза, што држави кандидату омогућава додатно кретање ка чланству. Током целог овог процеса Комисија информисе Европски савет и Европски парламент путем редовних извештаја, стратешких докумената и појашњења о условима за даљи напредак. Једно од основних правила преговора је да „ништа није договорено, док све није договорено“.

Међутим, настојање Републике Србије да приступи Европској унији, као пуноправна чланица, исто тако представља значајан и дуготрајан процес. Република Србија је 22. децембра 2009. године званично поднела за-

хтев за чланство у Европској унији. Без обзира на препреке које су биле у области политике, Европска унија је 7. децембра 2009. године деблокирала трговинске споразуме са Србијом. Дана 19. децембра исте године шенгенске земље су одобриле визну либерализацију за грађане Србије.

Споразум о стабилизацији и придруживању између Европске уније и Србије парафиран је 7. новембра 2007. године. То потписивање је било прекретница у преговорима за приступање Србије. Свих 27 министара иностраних послова ЕУ, дана 28. фебруара 2012. године, гласало је за предлог статуса, а резултат је био 26 гласова за и 1 глас против. Румунија је гласала против, јер је желела да се закључи положај влашке мањине. Пошто је уклоњена и последња препрека на путу ка одобравању кандидатуре, будући да је Румунија била задовољна усаглашеним записником о мањинама, Србија је добила статус кандидата 1. марта 2012. године.

Прејед значајних догађаја и догађаја

Датум	Догађај
07. новембар 2007.	Србија парафирала споразум о стабилизацији и придруживању.
22. децембар 2009.	Србија поднела формални захтев за чланство.
24. новембар 2010.	ЕУ послала Србији Упитник за преговоре о чланству у ЕУ.
31. јануар 2011.	Србија подноси одговоре на Упитник Комисији.
22. април 2011.	Србија послала одговоре на додатна питања из Упитника ЕУ.
14. октобар 2011.	Европска комисија одговара на Упитник с позитивним мишљењем (Авис).
01. март 2012.	Србија добија службени статус кандидата.
22. април 2013.	ЕУ Комисија предлаже почетак преговора.
28. јун 2013.	Европски савет поставља циљни датум 21. јануар 2014. за почетак приступних преговора.
25. септембар 2013.	Скрининг почео.
17. децембар 2013.	Европски Савет усвојио преговарачки оквир са Србијом и одредио датум 21.01.2014. за почетак преговора.
21. јануар 2014.	Приступни преговори започети са процесом скрининга.
24. март 2015.	Србија завршила скрининг.
14. децембар 2015.	Србија отворила поглавља 32 и 35.
18. јул 2016.	Србија отворила поглавља 23 и 24.
13. децембар 2016.	Србија отворила поглавља 5 и 25, и затворила поглавље 25.
27. фебруар 2017.	Србија отворила поглавља 20 и 26, и затворила поглавље 26.
20. јун 2017.	Србија отворила поглавља 7 и 29.
11. децембар 2017.	Србија отворила поглавља 6 и 30.
25. јун 2018.	Србија отворила поглавља 13 и 33.
10. децембар 2018.	Србија отворила поглавља 17 и 18.

Прејоварачки јосџујак

Правна тековина Европске уније	Процена ЕК на почетку	Посматрање започето	Посматрање завршено	Поглавље отворено	Поглавље затворено
1. Слобода кретања роба	Потребно је више напора	17.06.2014.	12.09.2014.	–	–
2. Слобода кретања радника	Потребно је више напора	23.01.2014.	25.03.2014.	–	–
3. Право пословног настањивања и слобода пружања услуга	Потребно је више напора	30.01.2014.	13.03.2014.	–	–
4. Слобода кретања капитала	Потребно је више напора	13.10.2014.	15.12.2014.	–	–
5. Јавне набавке	Потребно је више напора	21.03.2014.	13.05.2014.	13.12.2016.	–
6. Право трговачких друштава	Не очекују се велике тешкоће	11.12.2014.	05.02.2015.	11.12.2017.	–
7. Право интелектуалне својине	Потребно је више напора	24.09.2014.	13.11.2014.	20.06.2017.	–
8. Тржишна конкуренција	Потребно је више напора	31.03.2014.	05.11.2014.	–	–
9. Финансијске услуге	Потребно је више напора	21.01.2015.	17.03.2015.	–	–
10. Информационо друштво и медији	Потребно је више напора	22.05.2014.	02.07.2014.	–	–
11. Пољопривреда и рурални развој	Потребан је значајан напор	18.03.2014.	16.09.2014.	–	–
12. Безбедност хране, ветеринарска и фитосанитарна политика	Потребно је више напора	03.02.2014.	24.10.2014.	–	–
13. Рибарство	Не очекују се велике тешкоће	30.09.2014.	14.11.2014.	25.06.2018.	–
14. Саобраћајна политика	Потребно је више напора	16.12.2014.	27.02.2015.	–	–
15. Енергетика	Потребно је више напора	29.04.2014.	12.06.2014.	–	–
16. Порези	Не очекују се велике тешкоће	14.10.2014.	06.03.2015.	–	–
17. Економска и монетарна политика	Не очекују се велике тешкоће	02.12.2014.	12.03.2015.	10.12.2018.	–
18. Статистика	Не очекују се велике тешкоће	20.05.2014.	26.11.2014.	10.12.2018.	–
19. Социјална политика и запошљавање	Потребно је више напора	10.02.2014.	26.06.2014.	–	–
20. Предузетништво и индустријска политика	Не очекују се велике тешкоће	03.04.2014.	02.07.2014.	27.02.2017.	–

Правна тековина Европске уније	Процена ЕК на почетку	Посматрање започето	Посматрање завршено	Поглавље отворено	Поглавље затворено
21. Трансевропске мреже	Потребно је више напора	29.04.2014.	27.02.2015.	–	–
22. Регионална политика и координација структуралних инструмената	Потребно је више напора	01.10.2014.	29.01.2015.	–	–
23. Правосуђе и основна права	Потребан је значајан напор	25.09.2013.	10.12.2013.	18.07.2016.	–
24. Правда, слобода и безбедност	Потребан је значајан напор	02.10.2013.	13.12.2013.	18.07.2016.	–
25. Наука и истраживање	Не очекују се велике тешкоће	06.10.2014.	01.12.2014.	13.12.2016.	13.12.2016.
26. Образовање и култура	Не очекују се велике тешкоће	20.02.2014.	04.04.2014.	27.02.2017.	27.02.2017.
27. Животна средина	Потпуна неусклађеност са законодавством ЕУ	15.09.2014.	21.11.2014.	–	–
28. Заштита потрошача и здравља	Потребно је више напора	04.12.2014.	04.02.2015.	–	–
29. Царинска унија	Не очекују се велике тешкоће	26.03.2014.	04.06.2014.	20.06.2017.	–
30. Спољни односи	Не очекују се велике тешкоће	02.07.2014.	09.10.2014.	11.12.2017.	–
31. Спољна, безбедносна и одбрамбена политика	Не очекују се велике тешкоће	15.07.2014.	10.10.2014.	–	–
32. Финансијски надзор	Потребан је значајан напор	17.10.2013.	26.11.2013.	14.12.2015.	–
33. Финансијски и буџетски прописи	Не очекују се велике тешкоће	27.01.2015.	24.03.2015.	25.06.2018.	–
34. Институције	Нема ништа да се усвоји	–	–	–	–
35. Остала питања: Односи са Косовом	Потребно је више напора	22.01.2014.	25.03.2015.	14.12.2015.	–
Напредак		34 од 34	34 од 34	16 од 34	2 од 34

2. ЗАКОНОДАВНИ И ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР

Правна тековина Поглавља 32 односи се на усвајање међународно прихваћених стандарда интерне финансијске контроле у јавном сектору и најбоље праксе ЕУ и њихову примену на цели јавни сектор. Систем интерних финансијских контрола доприноси унапређењу дис-

циплине и транспарентности у коришћењу јавних средстава, средстава ЕУ, као и заштиту финансијских интереса ЕУ.

Поглавље 32 обухвата четири главне области:

1. Интерна финансијска контрола у јавном сектору (PIFC – *Public Internal Financial Control*),
2. Екстерна ревизија,
3. Заштита финансијских интереса ЕУ и
4. Заштита евра од фалсификовања.

Иако за прва два наведена елемента не постоји посебна легислатива на нивоу Европске уније, која регулише ову област, висока тела исте: Савет Европе, Европски парламет, Европски ревизорски суд и Европска комисија су сагласни да у оквиру овог поглавља земље кандидати морају реформисати своје интерне финансијске контроле у јавном сектору и системе екстерне ревизије, на начин да следе имплементацију међународних стандарда и најбоље праксе Европске уније.

Дакле, концепт интерне финансијске контроле у јавном сектору (PIFC) развила је Европска комисија са циљем да помогне земљама кандидатима у реформи њихових система интерних контрола као и управљање јавним средствима, примењујући међународне стандарде и најбољу праксу ЕУ. У складу са међународно прихваћеним стандардима и препорукама ЕУ, појам *Интерна финансијска контрола у јавном сектору* подразумева свеобухватни систем који се успоставља ради управљања, контроле, ревидирања и извештавања о коришћењу средстава националног буџета и средстава ЕУ.

Овај систем обухвата добро финансијско управљање, финансијске и друге контроле, које омогућавају законито, економично, ефикасно и ефективно одвијање пословних процеса. Систем интерних финансијских контрола у јавном сектору чине финансијско управљање и контрола, интерна ревизија и Централна јединица за хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору.

Од посебне важности је постојање институционалне, стручне и независне екстерне контроле располагања јавним финансијама и јавном имовином. Међутим, то се посебно односи на законито и успешно функционисање јавног сектора. Независни, професионални и самостални органи врховне ревизије спроводе екстерну државну ревизију и као такви директно су одговорни националном Парламенту.

Врховне ревизорске институције врше ревизију финансијских извештаја, ревизију правилности, законитости и сврсисходности управљања државном имовином и обавезама, буџетима и свим финансијским пословима субјеката чији су извори финансирања јавни или настају коришћењем државне имовине. Исто тако, врховне ревизорске институције могу да врше комбиновану ревизију, односно да у исто време врше финансијску ревизију и ревизију правилности пословања или ревизију правилности пословања и ревизију сврсисходности пословања. По потреби, могу да врше и ревизије одазивних извештаја.

Циљ Европске канцеларије за борбу против превара (ОЛАФ), јесте борба против корупције и других незаконитих активности које изазивају финансијске последице. На тај начин би се обезбедила заштита финансијских интереса Европске уније. У складу са захтевима Европске комисије, у свим земљама чланицама и кандидатима успоставља се AFCOS систем (*Anti-Fraud Coordination Service* – Систем за борбу против превара) који је одговоран за сузбијање неправилности и превара које могу настати коришћењем средстава Европске уније (ЕУ), као и за пружање ефикасне и квалитетне заштите њених финансијских интереса.

У циљу заштите интегритета евро новчаница и кованог новца од фалсификовања, усвојени су правни акти којима се дефинишу сумњиве и фалсификоване евро новчанице и ковани новац, утврђује се поступање са сумњивим и фалсификованим примерцима евро новчаница и кованог новца, размена информација и сарадња са домаћим и међународним институцијама.

Може се поставити питање која је то корист за Србију од ефективног система интерне финансијске контроле у јавном сектору?

У циљу правилног и потпуног одговора, могу се понудити следећи докази:

- Успешније, ефективније и одговорније трошење буџета на државном и локалном нивоу.
- Стратешко планирање финансија.
- Више контролних механизма.
- Независна врховна ревизорска институција.
- Сузбијање неправилности и превара у коришћењу финансијских средстава.

Значај ефективног система интерне финансијске контроле у јавном сектору је у томе што доприноси успешнијем и одговорнијем коришћењу буџетских средстава на државном и локалном нивоу. Истовремено, кроз развој овог система се у јавни сектор уводи нови приступ управљању кроз дефинисање стратешких циљева у обављању делатности, сагледавање ризика, као и успостављање јачих контролних механизма у прикупљању и трошењу буџетских средстава.

По питању екстерне ревизије, усклађивањем са захтевима у процесу приступања утиче се на успостављање функционално и оперативно независне врховне ревизорске институције. У вези са сузбијањем неправилности и превара у погледу финансијских интереса ЕУ, држава кандидат треба да обезбеди неопходне административне капацитете који ће се бавити питањима сузбијања неправилности и превара у коришћењу финансијских средстава ЕУ, као и да успостави одговарајућу административну структуру потребну за борбу против кривотворења новчаница и кованица евра.

2.1 Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији

Систем ИФКЈС уређен је Законом о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15, 99/16, 113/17 и 95/18). Овим законом утврђене су компоненте система ИФКЈ, кога чини: финансијско управљање и контрола, интерна ревизија и улога и одговорности ЦЈХ.

У складу са Законом усвојени су следећи подзаконски акти, и то:

- Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС”, бр. 99/11 и 106/13);
- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник РС”, бр. 99/11 и 106/13);
- Правилник о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору („Службени гласник РС”, број 9/14).

У уводним напоменама наведено је да Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године има за циљ да имплементира финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у свеукупни систем управљања у јавном сектору, ради обезбеђивања вредности за новац грађанима Републике Србије на ефикасан, ефикасан и економичан начин, преношењем циљева националне политике у циљеве институција јавног сектора, што ће омогућити ефикасну процену ризика у односу на дефинисане циљеве и успостављање одговарајућих контрола.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору (у даљем тексту: ИФКЈ) је свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора са циљем да су управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, у складу са прописима, буџетом и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и отворености.

На тај начин, ИФКЈ представља инструмент којим се обликује култура управљања у јавном сектору и трансформише друштво. Јачање одговорности подизањем свести, јасним дефинисањем улога и одговорности свих учесника укључених у извршавање пословних процедура, дају допринос постизању циљева јавног сектора. Слободно можемо истаћи да је ИФКЈ предуслов реформе државне управе, а да је одговорност предуслов ефикасног и ефективног управљања јавним ресурсима. Циљ Стратегије ИФКЈ је да омогући повећање одговорности, како руководиоца, тако и свих запослених који имају одређену улогу у управљању јавним ресурсима.

У Заједничкој позицији Европске уније – Поглавље 32: Финансијски надзор, наведени су захтеви за привремено затварање Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор, када се оствари следеће мерило: „Србија треба да измени правни оквир како би обезбедила кохерентност законодавства у области ИФКЈ. Србија треба да спроводи законодавство у области ИФКЈ, као и основне политике, и обезбеди довољне административне капацитете на централном и локалном нивоу, у фондовима за социјално осигурање и у јавним предузећима. Србија треба да осигура да функција централизоване буџетске инспекције буде усклађена са захтевима ИФКЈ“.

Интерну финансијску контролу у јавном сектору чине:

- 1) Финансијско управљање и контрола,
- 2) Интерна ревизија и
- 3) Централна јединица за хармонизацију.

1) Финансијско управљање и контрола

Финансијско управљање и контрола се дефинише као систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин. Основу за имплементацију концепта управљачке одговорности представља увођење о одржавање система финансијског управљања и контроле. Односно, то значи да руководиоци организације сnose одговорност за пренета финансијска, управљачка и програмска овлашћења.

Руководиоци сnose одговорност за планирање и програмирање (постављање и остваривање циљева), припрему буџета/финансијског плана, извршење буџета/ финансијског плана, рачуноводство, контролу, извештавање, архивирање рачуноводствене и друге документације и надзор. Руководиоци су одговорни за успостављање и исправно функционисање система финансијског управљања и контроле у својим организацијама. Велики број руководилаца корисника јавних средстава још увек није успоставио процедуре за примену одређених процеса рада. Број руководилаца који је завршио обуку у области финансијског управљања и контроле није довољан, те је самим тим и очигледан недостатак стварног познавања свих елемената финансијског управљања и контроле у јавном сектору. Овим се наглашава потреба за подизањем нивоа знања о надлежностима које постоје у оквиру система интерне контроле.

Како само ограничен број корисника јавних средстава има планове за управљање ризиком и евиденцију о ризицима, можемо слободно закључити да руководиоци нису довољно упознати са управљањем ризиком. Отворено је питање да ли и како овакво управљање може помоћи њиховој институцији да постигне своје циљеве. Код управљања ризиком, готово сва пажња се поклања усклађености са прописима. Не узимају се у обзир ризици повезани са циљевима организације. Због тога, јачање управљања ризиком представља кључни елемент Стратегије ИФКЈ.

Законом о буџетском систему, управљачка одговорност је дефинисана као обавеза руководиоца свих нивоа власти код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именовao или им пренео одговорност.

2) *Интерна ревизија*

Законом о буџетском систему прописано је да је интерна ревизија функционално независна и децентрализована функција и да је обавеза свих корисника јавних средстава. Закон не поставља никакве рокове за њено успостављање, будући да полази од претпоставке, да је питање рока успостављања интерне ревизије питање свести и схватања користи ове функције од стране руководиоца највишег ранга код корисника јавних средстава. Закон дефинише интерну ревизију као активност која пружа независно објективно уверавање и савете руководству, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом.

Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (у даљем тексту: Правилник о ИР) прописује да корисници јавних средстава могу да успоставе функцију интерне ревизије, на један од следећих начина:

- Организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, а обавезно код министарстава и корисника јавних средстава са преко 250 запослених;
- Организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава;
- Обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава на основу споразума;
- Изузетно, кад не постоје услови за организовање јединице за интерну ревизију, послове јединице за интерну ревизију може да обавља и интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава.

Код индиректних корисника буџетских средстава Републике Србије, који нису успоставили интерну ревизију на један од прописаних начина, послове интерне ревизије врши јединица за интерну ревизију надлежног директног корисника буџетских средстава, у складу са сопственим планом рада. Посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију успоставља се код аутономних покрајина, града Београда, градова и општина са правом обављања ревизије код ентитета из своје надлежности, а на основу сопственог плана рада.

Аналитичком обрадом 295 примљених годишњих извештаја о ИР за 2015. годину, у јавном сектору Републике Србије, функцију интерне ревизије, на дан 31. децембар 2015. године, успоставило је 180 корисника јавних средстава, са 478 систематизована и 373 попуњена радна места – интерни ревизор. На нивоу Републике, на дан 31. децембар 2015. године, код 75 корисника јавних средстава успостављена је интерна ревизија са 259 систематизованих и 211 попуњених радних места за интерног ревизора. Ревизија је успостављена у свих 16 министарстава и три организације обавезног социјалног осигурања.

У исто време, на нивоу јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе, код 33 корисника јавних средстава је успостављена функција интерне ревизије, са 120 систематизованих и 77 попуњених радних места за интерног ревизора.

Напомињемо да извештај о броју питања, која се тичу независности и статуса интерне ревизије, квалитета стратешких и годишњих планова интерне ревизије, броја извршених ревизија и квалитета ревизорских извештаја, и даље остаје нерешен. Интерни ревизори су се до сада концентрисали на ревизорске циљеве нижег ранга. Међутим, ревизије сложенијих система у приоритетним областима, као што су стратешко планирање, програмирање, функционисање информационих система и остваривање најбољих могућих резултата у односу на уложена средства, биле су занемарене.

Корисници јавних средстава који користе претприступне фондове Европске уније немају потребан број ревизора, али то је део ширег проблема расположивости ревизорских ресурса, што можда указује на чињеницу да ревизија не спада међу приоритете управљачких структура корисника јавних средстава. Управљање ИПА фондовима у складу са захтевима Европске комисије неће бити могуће без компетентних интерних ревизора код корисника јавних средстава који учествују у имплементацији ИПА пројеката.

Уочено је да недостаје шира сарадња између интерне ревизије и управљачких структура која представља предуслов за побољшање квалитета и статуса интерне ревизије. Код корисника јавних средстава који су успоставили интерну ревизију са једним интерним ревизором је 63%, са два интерна ревизора је 14% и са три и више интерних ревизора је 23%. Велики проценат успостављених интерних ревизија са два и мање извршиоца доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије.

Наглашавамо да постојећа систематизована радна места за интерне ревизоре нису у потпуности попуњена због законских ограничења о максималном броју запослених, недостатка високообразованог кадра, ниских зарада, неадекватности систематизованих звања у односу на обим и сложеност посла и конкуренције приватног сектора.

3) Централна јединица за хармонизацију

Централна јединица за хармонизацију је организована у две групе, и то:

- 1) група за финансијско управљање и контролу и
- 2) група за интерну ревизију.

Послове и функцију ЦЈХ обавља Сектор за интерну контролу и интерну ревизију у Министарству финансија. Број систематизованих радних места није довољан за реализацију постојећих послова који захтевају већу усредсређеност на праћење напретка оствареног у области примене интерне финансијске контроле у јавном сектору као и пружање одговарајуће практичне саветодавне подршке корисницима јавних средстава и организовања испита за сертификацију интерних ревизора.

Централна јединица за хармонизацију суочавала се са проблемима у погледу капацитета током претходног периода, углавном због смањења броја запослених и зато што је већина запослених била ангажована на реализацији обуке и на програмима сертификације овлашћених интерних ревизора. Поред тога, радно место помоћника министра задуженог за Централну јединицу за хармонизацију у Министарству финансија било је упражњено месецима.

ЦЈХ саставља обједињени годишњи извештај о стању ИФКЈ, на основу упитника који су примљени од корисника јавних средстава. Наведени извештај доставља министру надлежном за послове финансија.

Извештаји који се израђују од 2009. године пружају увид у глобалну слику и промену стања у области интерне контроле на нивоу јавног сектора. У извештају се не наводе детаљни подаци по сваком кориснику јавних средстава, у сврху поређења промена из године у годину или приказа стварног статуса система интерне контроле код појединачних корисника јавних средстава. У току је израда посебног информатичког алата – софтвера, који би у великој мери олакшао и аутоматизовао начин прикупљања упитника и обраде података, које достављају корисници јавних средстава.

У оквиру својих активности, а у циљу развијања свести о ИФКЈ код свих корисника јавних средстава (руководиоци, запослени, интерни ревизори), ЦЈХ је организовала неколико састанака и радионица. Међутим, ниво развијености свести о ИФКЈ, финансијском управљању и контроли, интерној ревизији и конкретној улози ЦЈХ и даље је недовољан. Уочено је да је недостатак информисања израженији на нивоу виших управљачких структура, док је мање присутан на нивоу средњих и нижих руководилаца.

Усклађеност са COSO оквиром

Године 1992. у САД основан је Комитет спонзорских организација (COSO) Националне комисије за финансијско извештавање о криминалним радњама (проневерама), познатији као Тредвејска комисија. Комитет је 1992. године објавио документ под називом Интерна контрола – интегрисани оквир, који је интерну контролу дефинисао као „процес који спроводе управни одбор, руководство и остали запослени, осмишљен тако да пружи разумно уверавање у остваривање циљева”, у смислу четири категорије, и то:

- ефикасност и ефикасност операција;
- поузданост финансијског извештавања;
- поштовање важећих закона и процеса;
- заштита имовине.

Интерну контролу чини пет кључних компоненти, тј. елементи „COSO” оквира су:

- 1) контролно окружење;
- 2) управљање ризицима;

- 3) контролне активности;
- 4) информације и комуникација;
- 5) праћење (надзор) и процена.

(1) Контролно окружење

Контролно окружење утврђује „тон са врха” у организацији и утиче на свест запослених о контролама. Контролно окружење представља основу за све друге компоненте интерне контроле, тако што непосредно обезбеђује и уређује.

Контролно окружење представља основу система интерне контроле. Битно утиче и уређује дисциплину, организациону структуру и пословну климу која утиче на укупан квалитет и ефекат интерне контроле. Веома значајно утиче и на питање утврђивања пословне стратегије и стратешких циљева. Контролно окружење је веома важна компонента организационе културе корисника јавних средстава која утиче на став и свест према значају интерних контрола које утврђују и проводе њени руководиоци и запослени. Контролно окружење истовремено представља и филозофију, стил и подршку руководства, стручност, етичке вредности, интегритет и морал запослених код корисника јавних средстава.

Према одредбама члана 5. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС”, бр. 99/2011 и 106/2013), контролно окружење обухвата следеће елементе:

1) Лични и професионални интегритет и етичке вредности руководства и свих запослених код корисника јавних средстава

Корисник јавних средстава треба да успоставља одговарајуће етичке вредности које су јасно документоване. Руководство и запослени треба да су упознати о овим вредностима и да их примењују кроз властито понашање и доношење одговарајућих одлука, чиме би показали позитиван однос према интерној контроли.

Руководство организације треба да подстиче интегритет успостављањем и објављивањем кодекса понашања, поштовањем кодекса понашања и поштовањем етичких вредности.

Руководство треба да подстиче интегритет награђивањем преданости запослених према етичким вредностима, успостављањем метода за извештавање о повреди етичких вредности и доследним провођењем дисциплинских мера за повреду етичких вредности.

Запослени у организацији треба да поступају са личним и професионалним интегритетом када се придржавају етичких вредности.

Руководство треба да успостави и подстиче етичке вредности, да информише све запослене, да личним примером показује преданост поштењу и правичности, поштовању закона и усвојених политика, посвећености остваривању што бољих резултата, поштовању овлашћења, као и поштовању права запослених.

2) Руковођење и начин управљања

У организацији треба да се донесу стратешки, годишњи и оперативни појединачни планови путем којих се дефинишу правци и одређују активности које су потребне за остваривање циљева који су у складу са расположивим средствима како би ризици од неостварења циљева били минимални.

Плански приступ пословању подразумева да се правилно разуме властита визија и мисија, правилно утврде плански циљеви и програми путем којих ће се исти реализовати, повежу стратешка и оперативна документа са буџетом, како би се утврдила финансијска ограничења и ризик и пратила реализација постављених циљева.

Руководство треба стално да прати испуњавање планова и циљева, као и њихово упоређивање са показатељима учинка, како би се благовремено предузимале одговарајуће корективне активности.

3) Одређивање мисија и циљева

Основни разлог постојања корисника јавних средстава треба да буде јасно дефинисан у сажетој изјави о мисији која проистиче из мандата корисника јавних средстава. Мисија се преводи у циљеве, а циљеви представљају жељене резултате чије се остваривање треба да прати и извештава кроз показатеље учинка.

Руководство организације треба да из мисије изводи стратешке циљеве и да их разрађује у поступку стратешког планирања. Утврђени стратешки циљеви, њихова реализација и остварени учинци могу на најбољи и најадекватнији начин послужити као основ за оцену укупне

успешности, односно сврсисходности пословања корисника јавних средстава.

Руководство организације, сходно својој надлежности, као и сви запослени у организацији су одговорни за реализацију постављених циљева. Међутим, посебну пажњу треба посветити праћењу реализације постављених циљева како би се руководство организације на време упозорило на оне активности које могу бити или су већ изложене ризику.

4) Организациону структуру, успостављање поделе одговорности и овлашћења, хијерархију и јасна правила, обавезе и права и нивое извештавања

Организациона структура треба да буде успостављена тако да се у потпуности обезбеди остваривање основних функција корисника јавних средстава и постављених циљева пословања. Руководство треба да делегира овлашћења и одговорности на нивоу целе организације са циљем да се обезбеди разумно уверавање да су пословне активности у складу са њеним циљевима.

Потребно је свим запосленим јасно и у писаној форми саопштити њихове задатке, овлашћења, одговорности, међусобне односе, начин и структуру извештавања; детаљно описати свако радно место, потребну квалификацију и радно искуство и о томе упознати све запослене на одговарајући начин.

5) Политике и праксу управљања људским ресурсима

Поступак запошљавања и доделе радних задатака треба да буде правичан и транспарентан, али и на начин којим се осигурава да за дату позицију буде одабран најбољи кандидат.

Треба успоставити одговарајући програм обуке који ће запосленим омогућити да унапреде знања и вештине.

6) Компетентност запослених

Руководство и запослени у организацији треба да поседују одговарајуће знање, вештине и искуство потребно за ефикасно и ефективно испуњавање активности и задатака који су им поверени, али и разумевање значаја интерних контрола.

Руководство треба да успостави одговарајуће кадровске политике и праксе за дефинисање адекватног нивоа знања и вештина које су потребне за свако радно место. Напомињемо да интерна контрола може да помогне организацији да оствари циљеве везане за успешност и финансијске циљеве, да спречи губитке ресурса; да помогне да се обезбеди поузданост финансијског извештавања; да помогне да се обезбеди да организација и јавна предузећа поштују законе и прописе, да се избегне угрожавање репутације и друге последице.

Дакле, интерна контрола организацији може да помогне да стигне тамо где организација жели, а да притом избегне препреке и изненађења на том путу или на их сведе на прихватљив ниво. Ниједна структура интерне контроле, без обзира колико је детаљна и свеобухватна, не може сама по себи да гарантује ефикасно управљање и потпуну и тачну евиденцију, нити може да буде потпуно адекватна за спречавање или откривање проневера, нарочито кад су у њих умешана лица на руководећим положајима који носе већа овлашћења или највећа поверења.

Једноставно речено, ни најефикаснија интерна контрола не може бити толико ефикасна да би у потпуности заменила лоше управљање и руковођење.

(2) Управљање ризицима

Управљање ризиком се може дефинисати као целокупан процес утврђивања, процењивања њихове вероватноће утицаја и праћења ризика за остварење циљева организације, као и предузимање потребних активности у циљу смањења ризика.

То представља процес који спроводи руководство у целој организацији са циљем идентификовања потенцијалних догађаја који могу негативно утицати на организацију како би се елиминисали или свели у границе прихватљивог нивоа.

Прво, погледајмо пословни ризик. Он представља претњу да ће се одређени догађај, радња или нечињење, односно пропуст негативно одразити на способност организације да оствари своје пословне циљеве. Пословни ризик настаје једнако из могућности да се неће искористити одређене прилике, као и могућности да се материјализују претње.

Предуслов за процену ризика јесте утврђивање јасних и доследних организационих циљева. Након тога, организација треба да идентификује ризике који могу стајати на путу ефективном и ефикасном остваривању циљева на нивоу организације и њених активности. Ово се

посебно односи на процесе и системе организације који чине главни део методологије усвојене као подршка остваривању циљева организације.

За сваки кључни процес утврђују се циљеви контроле како би се умањио ризик. Када се ризици идентификују, исте треба анализирати и сагледати њихов могући утицај, односно могућу последицу. Приступ управљању ризицима треба да формулише руководство организације. Руководство треба да донесе одлуку о активностима интерне контроле које су потребне да би се потенцијални ризици умањили, како би се остварили циљеви интерне контроле у смислу ефикасног и ефективног пословања, поузданог финансијског извештавања и усаглашености са законима и прописима и обезбедила заштита имовине и података.

Иако има више подела, обично се наглашавају три врсте пословних ризика:

- *Финансијски ризик* – догађаји који имају директан финансијски утицај и могу водити повећању трошкова. Примера ради, недостатак одговарајуће финансијске контроле у поступку изградње зграда, путева и друге инфраструктуре, може водити претераном трошењу средстава од стране извођача радова, као и кашњењима.
- *Оперативни ризик* – догађаји или радње које могу прекинути пружање услуга или резултирати одступањима од циљева. Примера ради, недостатак вештина запослених који су у контакту са грађанима, може довести до погрешних информација и погрешних одговора и активности.
- *Ризик по репутацију* – догађаји или радње које могу угрозити углед организације. Примера ради, подаци у штампи који обелодањују могућу корупцију у организацији.

Веома је важно да руководиоци у оквиру организације идентификују ризике везане за остваривање циљева. Ризике треба стално процењивати и њима адекватно управљати на нивоу целе организације да се идентификују, оцене и прате догађаји који прете остваривању циљева организације. Постоје различите технике које организације користе за идентификовање евентуалних ризика везаних за остваривање циљева.

Утицај и вероватноћа представљају два кључна фактора на којим је заснована последица ризика. Утицај и вероватноћа мере се и најчешће исказују у три величине, и то као висока, средња и мала вредност. Ако се руководство неке организације определи да те вредности прошири у пет категорија, онда се могу додати још две као веома висока и веома

ниска. Организација треба самостално да одлучује која категоризација најбоље одговара њеним потребама.

Ризике је потребно евидентирати, како би се обезбедили услови за њиховим адекватним управљањем. Евидентирање ризика врши се у регистру ризика и одговарајућем формулару.

Организација најпре треба да одлучи који ниво ризика је спремна да толерише, односно да ли је и колико она спремна да преузима ризик и у ком обиму. То ће углавном зависити од политике управљања, става руководства и финансијске способности организације. Али, то ће зависити и од природе ризика. Обично, организације у јавном сектору имају веома малу толеранцију према ризику који се тиче усаглашености са законским прописима, али могу имати нешто већу толеранцију према финансијском ризику.

Међутим, руководство организације може сматрати одређене врсте ризика неприхватљивим, нпр. корупцију и сл, чак и ако је утицај и/или вероватноћа средња или мала. Организација треба да одлучи које ризике и који ниво ризика није спремна да толерише и такве ризике треба ставити у своје одлуке пре прорачуна целог процеса процене ризика.

Ризици се могу решавати на један од следећих начина:

- Толерисањем,
- Решавањем,
- Преносом на треће лице,
- Коришћењем повољних прилика,
- Прекидом одређених активности.

Ризици се не могу у потпуности избећи, без обзира на то колико је добар процес управљања ризиком. Као део процеса управљања ризиком, организација унапред треба да планира активности које ће предузети у случају појаве неког ризика. Организација на тај начин може реаговати брзо и ефикасно, што често смањује или може смањити утицај ризика.

(3) Контролне активности

Према одредбама члана 7. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, контрола обухвата писане политике и процедуре и њихову примену,

успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком, а нарочито:

- 1) Процедуре за ауторизацију и одобравање;
- 2) Поделу дужности и пренос овлашћења, како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролне активности;
- 3) Систем дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршено плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица;
- 4) Правила за приступ средствима и информацијама;
- 5) Претходну проверу законитости коју спроводи овлашћено лице које одреди руководиоца корисника јавних средстава;
- 6) Процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих трансакција;
- 7) Извештавање и преглед активности – процену ефикасности и ефикасности трансакција;
- 8) Надгледање процедура;
- 9) Процедуре управљања људским ресурсима;
- 10) Правила документовања свих трансакција и послова везаних за активност корисника јавних средстава.

Контроле морају бити одговарајуће, а трошкови за њихово увођење не смеју превазићи очекивану корист од њиховог увођења.

Када се идентификују значајни ризици, потребно је предузети радње за умањивање тих ризика на разумно прихватљив ниво. Радње за управљање ризицима могу бити све радње које умањују ризике.

Контролне активности се обављају са циљем да се обезбеди спровођење одговарајућих радњи за управљање ризицима на адекватан и благовремен начин. Важно је напоменути да се предузимају радње и спроводе контролне активности са циљем да се значајни ризици сведу на разумне нивое.

Контролне активности обично укључују одобравања, овлашћења, оверавања, усклађивања, преглед перформанси (успешности), безбедност средстава, поделу дужности и контроле информационих система. Најважније је да се контролне активности морају спроводити пажљиво.

во, савесно и доследно. Било која процедура неће бити од користи уколико се спроводи механички, без доброг и сталног фокуса на услове на које је она усмерена.

Веома је важно да се испитају сви неуобичајени услови који су идентификовани као резултат спровођења контролних активности, те да се предузму одговарајуће корективне радње.

(4) Информације и комуникација

У процесу доношења одлука најбоље је видљива важност и значај информација и комуникацијских канала. Квалитет информације, односно њена благовременост, адекватност, тачност и доступност, директно утичу на квалитет одлуке. Ток информација треба усмеравати у свим правцима, како би сви запослени били правилно и благовремено информисани, јер је информација само тада корисна.

Комуникација представља размену корисних информација између запослених у организацији, а систем комуникација обухвата методе са циљем утврђивања, прикупљања и размене корисних информација. Управо, комуникација утиче на све аспекте пословања организације и пружа подршку систему интерне контроле.

Према одредбама члана 8. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, информисање и комуникација обухватају:

- 1) Идентификовање, прикупљање и дистрибуцију, у одговарајућем облику и временском оквиру, поузданих и истинитих информација које омогућавају запосленима да преузму одговорности;
- 2) Ефективно комуницирање, хоризонтално и вертикално, на свим хијерархијским нивоима корисника јавних средстава;
- 3) Изградњу одговарајућег информационог система који омогућава да сви запослени имају јасне и прецизне директиве и инструкције о њиховој улози и одговорностима у вези са финансијским управљањем и контролом;
- 4) Коришћење документације и система тока документације који обухвата правила бележења, израде, померања, употребе и архивирања документације;
- 5) Документовање свих пословних процеса и трансакција ради израде одговарајућих ревизорских трагова за надгледање (надзор);

- 6) Успостављање ефективног, благовременог и поузданог система извештавања, укључујући нивое и рокове за извештавање, врсте извештаја који се подносе руководству и начин извештавања у случају откривања грешака, неправилности, погрешне употребе средстава и информација, превара или недозвољених радњи.

Организовани приступ, обазривост и пажљиво планирање које треба применити у овој фази, непроцењиви су у другим, детаљнијим корацима и одржавању контрола.

Организација укључује четири основне компоненте:

- *Додјељивање одговорности.* Крајња одговорност за интерне контроле јесте на руководству сваке организације, а не на некој екстерној јединици. Руководиоци који су одговорни за свакодневне послове и одлуке, одговорни су и за обезбеђивање присуства и ефективности интерних контрола.
- *Упврђивање система за интерно извештавање.* Интерно извештавање и праћење треба успоставити са циљем да се прати напредак различитих задатака који чине процес укупног оцењивања и унапређивања.
- *Успостављање процедура за документацију.* Документација треба да буде довољно детаљна да омогући одговарајући надзорни преглед. Независна лица која обављају преглед треба да буду у могућности да испитају и схвате документацију и утврде како се дошло до датих закључака.
- *Одређивање/расподела запослених.* Током организационе фазе треба донети одлуку о нивоу персоналних ресурса који ће бити одређени за процесе оцене и унапређења. Руководиоце треба упознати са програмом и циљевима организације, њиховим одговорностима у процесима оцене, унапређења и извештавања. За запослене који су одређени за вођење процене ризика и прегледа интерне контроле, треба обезбедити обуку.

Важно је напоменути да постоји интерна и екстерна комуникација. Интерном комуникацијом обезбеђује се ефективни механизми преноса значајних информација у оквиру целе организације. Међутим, систем екстерне комуникације обезбеђује да комуникација организације са окружењем ефективна, доследна и да задовољава потребе заинтересованих страна и захтеве транспарентности.

(5) Праћење (надзор) и процена

Праћење и процена подразумевају преглед активности и трансакција организације у циљу процене квалитета пословања организације у одређеном периоду, као и утврђивање функционалности и ефикасности система интерних контрола. Процена интерних контрола представља предуслов за утврђивање стања и исправљање недостатака.

За праћење и процену система одговорно је руководство организације, али су у одређеном степену одговорни и сви запослени. Степен одговорности зависи од додељених овлашћења и одговорности руководства и запослених у организацији.

Праћење и процена система обухвата увођење система за надгледање финансијског управљања и контроле проценом адекватности и његовог функционисања.

Праћење и процена система се обавља текућим увидом, самопроцењивањем и интерном ревизијом.

Стратешки циљеви

Финансијско управљање и контрола и интерна ревизија представљају основ за интерну контролу. Спровођење активности које су предвиђене Стратегијом ИФКЈ директно зависе од напретка који је учињен у специфичним областима, које су обухваћене Стратегијом реформе јавне управе. На то ће у многоме утицати проактивни приступ корисника јавних средстава, који треба да примене стандарде интерне контроле и да осигурају неопходне капацитете за функционисање система интерне контроле.

Према Стратегији ИФКЈ, финансијско управљање и контрола обухвата све аспекте управљања организацијама у јавном сектору, укључујући:

- (1) Стратешко планирање која повезује организационе циљеве са свеукупном визијом Владе;
- (2) Оперативно планирање која повезује оперативне циљеве са захтевима за ресурсе (буџет, особље и друга средства);
- (3) Праћење и извештавање о остварењу циљева у односу на коришћене ресурсе;
- (4) Идентификацију и управљање ризицима за постизање оперативних циљева;

- (5) Развој модела за евалуацију квалитета финансијског управљања и контроле, који укључује решавање оперативних ризика, ризика од проневере или губитка финансијских и физичких средстава и информација организације;
- (6) Комуникацију тачних, релевантних и правовремених информација у вези са финансијским и оперативним учинком унутар и ван организације.

Општи циљ Стратегије ИФКЈ је да се унапреди јавна управа у Републици Србији кроз јачање одговорности у јавном сектору. Стратегија ИФКЈ садржи циљеве и активности које ће допринети даљем развоју, унапређењу и реализацији читавог процеса ИФКЈ. Рокови и одговорности за остваривање циљева описаних у наставку садржани су у Акционом плану, који чини саставни део Стратегије ИФКЈ.

Стратешки циљеви, који обухватају начела „COSO” оквира, утврђени у Стратегији ИФКЈ усмерени су на даљи развој интерне финансијске контроле:

- (1) Унапређење улоге Министарства финансија – ЦЈХ у области координације, праћења, едукације и информисања руководиоца и запослених укључених у процес ИФКЈ.
- (2) Јачање свести о финансијском управљању и контроли као интегралном делу процеса управљања са наглашавањем управљачке одговорности, управљања ризицима и процене квалитета.
- (3) Унапређење интерне ревизије у смислу професионалности и обухвата послова, ефикаснијег коришћења расположивих ресурса и развоја система процене квалитета.

Циљеви ЦЈХ

Према Стратегији ИФКЈ, а на основу стратешких циљева, дати су појединачни циљеви ЦЈХ:

– Јачање координације финансијског управљања и контроле и активности интерне ревизије од стране ЦЈХ

То захтева јачање сарадње са:

Управом за трезор и секторима Министарства финансија,
Корисницима јавних средстава,

Државном ревизорском институцијом (у даљем тексту: ДРИ),
Службом за управљање кадровима.

*– Контиинуирани развој методолошких приручника и смерница
за интерну ревизију и финансијско управљање и контролу*

ЦЈХ треба бити у току са прихваћеном међународном праксом у области интерне ревизије и финансијског управљања и контроле које промовишу INTOSAI, ПА и службе Европске комисије. ЦЈХ треба бити упућена у најновије смернице и савете таквих организација о питањима интерне контроле и треба редовно да ажурира приручнике у складу са прихваћеном праксом. ЦЈХ треба да организује састанке са корисницима јавних средстава како би се прихваћена међународна пракса применила у јавном сектору у Републици Србији.

– Координација контиинуираној професионалној развоја

Према Стратегији ИФКЈ, даљи развој система интерне финансијске контроле захтеваће, поред организовања основне обуке, и контиинуирани професионални развој лица одговорних за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију.

– Развој и имплементација ИТ подршке ИФКЈ

ЦЈХ ће развити и константно унапређивати систем информацио-них технологија за подршку интерне финансијске контроле кроз реструктурирање и редизајн постојеће интернет странице, која ће имати вишеструку улогу.

*– Сарадња са интерним ревизорима и руководиоцима задуженим
за финансијско управљање и контролу*

Према Стратегији ИФКЈ, припадање мрежи интерних ревизора и размена искустава и идеја имају за циљ размену и унапређење стручних знања. Ширина знања и искуства групе увек надмашује знање и искуство било ког појединца. Друга предност мреже је развијање свести. ЦЈХ ће користити формалне мреже интерних ревизора и руководилаца/координатора за финансијско управљање и контролу у јавном сектору ради размене знања и искуства и дискутовања о питањима од заједничког интереса у вези са интерном контролом.

– Регионална и међународна сарадња

Према Стратегији ИФКЈ, међународне организације као што су SIGMA, РЕМРАЛ, Европска комисија, поседују знање о прихваћеним моделима за имплементацију интерне финансијске контроле у земљама које се припремају за приступање Европској унији. Земље које су већ прошле кроз претприступне процесе у неколико последњих година могу приказати своје искуство и информације о томе на који начин се најбоље могу испунити захтеви из Поглавља 32.

– Праћење и контрола квалитета

Према Стратегији ИФКЈ, ЦЈХ ће надгледати квалитет успостављених система интерне контроле код корисника јавних средстава (финансијско управљање и контрола и интерна ревизија). У развоју модела за евалуацију квалитета интерних контрола ЦЈХ ће сарађивати са секторима Министарства финансија и међународним организацијама, ради одређивања показатеља за процену колико се стандарди интерне контроле примењују и како се оцењује усклађеност, укључујући показатеље за процену степена имплементација и ефикасности система интерних контрола код корисника јавних средстава.

– Координација са другим министарствима и другим кључним чиниоцима

Према Стратегији ИФКЈ, систем интерне финансијске контроле је битан и саставни део реформе јавне управе, обзиром да је систем интерне контроле хоризонтално питање и примењује се у свим системима јавних финансија. Стратегија ИФКЈ ће се усаглашавати са Стратегијом реформе јавне управе и представља основ за Програм реформе управљања јавним финансијама.

– Промоција значаја реформе интерне финансијске контроле у јавном сектору

Према Стратегији ИФКЈ, руководиоци корисника јавних средстава треба да схвате предности интерне контроле и покажу спремност да користе интерну контролу као средство које им може помоћи у остваривању циљева организације и за унапређење радних процеса и процедура. У сврху подизања свести о значају реформе ИФКЈ неопходно је промовисати Стратегију ИФКЈ организовањем конференције на високом нивоу.

Циљеви финансијској ујрављања и конїроле

Према Стратегији ИФКЈ, а на основу стратешких циљева, дати су појединачни циљеви за систем финансијског управљања и контроле, а то су:

- Пружање подршке свим руководиоцима корисника јавних средстава ради суштинског разумевања значаја активности финансијског управљања и контроле као интегралног дела стратешких и оперативних процеса са нагласком на управљачкој одговорности.
- Стратешко планирање које повезује организационе циљеве са свеукупном визијом Владе.
- Оперативно планирање које повезује оперативне циљеве са захтевима за ресурсе (буџетски, кадровски и друга средства).
- Праћење и извештавање о остварењу циљева у односу на коришћене ресурсе.
- Развој процеса управљања ризиком код корисника јавних средстава.
- Развој модела за евалуацију квалитета финансијског управљања и контроле.
- Комуникација тачних, релевантних и правовремених информација у вези са финансијским и оперативним учинком унутар и ван организације.

Циљеви инїтерне ревизије

Према Стратегији ИФКЈ, а на основу стратешких циљева, дати су појединачни циљеви за интерне ревизије:

Развијање ѱрофесионалних вешїтина инїтерних ревизора – бројности и комїетентности

Веома је важно да се обезбеде потребни капацитети за интерну ревизију због великих захтева који се постављају пред њу, улоге коју она има у развоју финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава и важности функције у систему коришћења пре-приступних фондова. Пре свега, треба обезбедити довољан број овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, са адекватним компетенцијама. Треба изградити системски приступ у сарадњи између јединица интерне ревизије и институција ИПА корисника и Канцеларије за ревизију система управљања средствима Европске уније.

Промовисање стајтуса интерне ревизије и сарадње са управљачким структурама

Интерна ревизија се не прихвата, у довољној мери, као средство неопходно за успешно управљање, већ се третира као додатно оптерећење за организацију, иако и Закон о буџетском систему и Правилник о ИР пружају основне гаранције независности и самосталности интерних ревизора.

У том смислу, потребно је подстицати и развијати сарадњу између интерних ревизора и управљачких структура организације. Руководиоци треба да схвате предности интерне ревизије и покажу спремност да користе интерну ревизију као средство које им може помоћи да унапреде радне процесе и процедуре. Већа сарадња између интерне ревизије и управљачких структура треба да допринесе побољшању стратешких и годишњих планова интерне ревизије и да истакне приоритете руководства организације.

Оптимизација коришћења ревизорских ресурса

Активности интерне ревизије у претходном периоду најчешће су биле усмерене на ревизије усклађености са прописима. Иако су ревизије усклађености са прописима важне и исте треба и даље наставити, ипак је потребно спроводити сложеније ревизије, као што су ревизије усмерене на обезбеђивање управљачке подршке за економично, ефективно и ефикасно коришћење јавних средстава. Треба развијати и јачати ревизије сврсисходности и ревизије пројеката. Исте треба имплементирати у министарствима, али и код других корисника јавних средстава.

Развој модела за оцењивање квалитета рада интерних ревизора

Према стандардима интерне ревизије потребно је спровести провере квалитета свих функција интерне ревизије најмање једном у три до пет година. Сврха овог поступка јесте:

- да се оцене ефикасност и ефективност активности интерне ревизије,
- да се идентификују могућности и дају савети за побољшање активности интерне ревизије.

Провера квалитета интерне ревизије може бити интерна (када то обавља сама јединица за интерну ревизију) или екстерна (кад то оба-

вља ЦЈХ или други квалификовани процењивач). Циљ контроле квалитета је да се оцени квалитет успостављених функција интерне ревизије код корисника јавних средстава, да се унапреде постојеће праксе у складу са Међународним стандардима интерне ревизије.

Циљ екстерне оцене квалитета интерне ревизије јесте утврђивање усклађености њиховог рада са законима, дефиницијама интерне ревизије, стандардима који се примењују и Етичким кодексом, али и да се оцени ефикасност и ефективност интерних ревизора, како би се идентификовале потенцијалне могућности за унапређење у раду.

Међутим, потребно је развити модел за оцену квалитета рада интерне ревизије код корисника јавних средстава, по методу колегијалног прегледа (*perr review*), који треба да координира ЦЈХ доношењем прописа о екстерној оцени квалитета интерне ревизије.

Успостављање минималних критеријума за организовање заједничке интерне ревизије два или више корисника јавних средстава са одређене територије, истоврсних или сличних послова, мање величине

Према важећем Закону о буџетском систему прописано је да су корисници јавних средстава дужни да успоставе функцију интерне ревизије. Међутим, нису јасно дефинисани минимални услови и критеријуми за мале кориснике јавних средстава за организовање заједничке интерне ревизије два или више корисника јавних средстава, са одређене територије, истоврсних или сличних послова, мање величине. А тих малих корисника јавних средстава, као и потребе да и они успоставе неки од начина рада интерне ревизије је највише.

2.2 Екстерна ревизија

а) Законодавни оквир

Према Приручнику – Преговарачка позиција Републике Србије за Међувладину конференцију о приступању Републике Србије Европској унији за поглавље 32 – Финансијски надзор, законодавни оквир за екстерну ревизију/ревизију јавног сектора у Републици Србији заснива се на Лимској декларацији о смерницама за начела ревизије, на Мексичкој декларацији о независности врховних ревизорских институција, Међународним стандардима врховних ревизорских институција

(ISSAI оквир), стандардима Међународне организације врховних ревизорских институција (стандарди INTOSAI), Европским смерницама за примену INTOSAI стандарда и Етичком кодексу INTOSAI за ревизоре у јавном сектору.

Закон о Државној ревизорској институцији, поред потврђивања статуса и положаја ДРИ као највишег државног органа ревизије, у складу са Уставом Републике Србије, предвиђа да Институција обавља своју ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије, и у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије. Поред тога, предвиђено је да ДРИ спроводи: 1) ревизије финансијских извештаја, 2) ревизије правилности пословања и 3) ревизије сврсисходности пословања.

Закон о Државној ревизорској институцији дефинише предмет и делокруг ревизије, преглед, испитивање и оцену свих објективних доказа, адекватност и усклађеност пословања са успостављеним писаним процедурама и примену домаћих прописа који уређују извршење свих јавних средстава, што је дефинисано Законом о буџетском систему, као и ефективност коришћења јавних средстава.

ДРИ има законску обавезу да сваке године врши ревизију буџета Републике Србије, организација обавезног социјалног осигурања, пословања Народне банке Србије (НБС) које се односи на коришћење јавних средстава, одговарајућег броја јединица локалне самоуправе, одговарајућег броја јавних предузећа и других правних лица. Од 2015. године ДРИ спроводи ревизију и одговарајућег броја парламентарних политичких странака на републичком нивоу, у складу са Законом о финансирању политичких активности („Службени гласник РС“, бр. 43/2011).

Према Закону о буџетском систему, субјекти ревизије су сви корисници јавних средстава у Републици Србији, као и друга правна лица повезана са субјектима ревизије. Ревизије других правних лица, повезаних са субјектима ревизије, ограничене су на њихово пословање и трансакције са субјектима ревизије. Такође, ДРИ има законску обавезу да изради и усвоји додатне прописе, чиме би се ближе утврдио начин вршења ревизије код ових правних лица.

Исто тако, Народна банка Србије је субјект ревизије ДРИ за који је ДРИ у обавези да сваке године достави извештај о правилности пословања у делу који се односи на коришћење јавних средстава, с обзиром

да Закон о буџетском систему предвиђа да девизна средства корисника буџетских средстава Републике, средства организације обавезног социјалног осигурања и средства буџета локалне власти могу да се држе само код Народне банке Србије.

Такође, ДРИ има законску обавезу да изради и усвоји додатне прописе, чиме би се ближе утврдио начин вршења ревизије код ових правних лица.

б) Инститорни институционални оквир

Према одредбама Устава Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/2006), ДРИ је највиши државни орган за ревизију јавних средстава у Републици Србији, која је самостална у свом раду и подлеже надзору Народне скупштине, којој и одговара. Закон о Државној ревизорској институцији дефинише ДРИ као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, статусно као самостални и независни државни орган, који одговара законодавној власти.

Закон о Државној ревизорској институцији обезбеђује функционалну и организациону независност ДРИ. Сходно одредбама Закона, ДРИ самостално одлучује о субјектима ревизије, предмету, делокругу и врсти ревизије, времену, као и о времену и начину вршења ревизије.

СИГМА је у августу 2011. године израдила оцену Закона, где је наглашено да је Закон о Државној ревизорској институцији веома добро структуриран и свеобухватан, да обухвата сва кључна питања и да ништа није изостављено. Савет ДРИ као највиши орган, усвојио је одређена интерна аката, чиме је детаљније дефинисан процес доношења одлука, начин рада и пословање ДРИ, а то су:

- Пословник Државне ревизорске институције („Службени гласник РС“, бр. 09/09);
- Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији („Службени гласник РС“, бр. 44/09).

Пословник Државне ревизорске институције усвојен је у фебруару 2009. године, и садржи детаљне поступке на основу који ДРИ врши своју ревизиону надлежност, даје савете корисницима јавних средстава, а садржи и начин извештавања Народне скупштине, организацију и састав ДРИ, начин обезбеђивања транспарентности рада, процес доношења одлука и друга значајна питања у вези са пословањем ДРИ.

Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у ДРИ усклађен је са Етичким кодексом INTOSAI за ревизоре у јавном сектору (ISSAI 30) и њиме се дефинишу појам и сврха Етичког кодекса, објашњавају етичка начела, општеприхваћена правила понашања и професионални стандарди понашања у ДРИ.

ДРИ је донела нови Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Државној ревизорској институцији, број: 06–5836/2018–02/7 од 24. децембра 2018. године, који је ступио на снагу 1. јануара 2019. године. Овај правилник дефинише унутрашњу организацију ДРИ, руковођење унутрашњим јединицама, међусобне односе организационих јединица, као и систематизацију радних места по организационим јединицама, број извршилаца, звања и услове за заснивање радног односа. По овом Правилнику, укупан број систематизованих радних места у Институцији је 83 са укупно 426 предвиђених извршилаца и 5 чланова Савета ДРИ.

Институција тренутно има 311 запослених, од чега је 5 чланова Савета; а у ревизорским службама су 273 запослена; од тога је врховних државних ревизора 4, овлашћених државних ревизора 20, државних ревизора 32, виших саветника 72, самосталних саветника 41, саветника 35, млађих саветника 58, као и 10 референата.

Овим Правилником успостављена су четири сектора која ће вршити послове свих врста ревизије (финансијске, правилности, сврсисходности, комбиноване и ревизије одазивних извештаја) у областима за које су надлежни и означени су по редним бројевима од један до четири. Пети сектор је сектор за методологију и развој ревизије. Овај Сектор се бави питањима у вези са унапређењем методологије и развојем ревизије, контролом квалитета у свим фазама ревизије (планирање, обављање, извештавање и накнадно праћење налаза и реализације препорука), уверавањем у квалитет, као и изразом, објављивањем и праћењем имплементације стандарда ревизије. Извршено је адекватно попуњавање овог сектора новим кадровима.

ДРИ има пословни простор у Београду, Нишу, Новом Саду и Крагујевцу. У Београду Институција тренутно користи канцеларије на две локације, и то у Макензијевој бр. 41 (Савет и Сектор подршке ревизији) и у Булевару краља Александра 84, где су смештени сви ревизори из Београда. Овакав начин распоређивања запослених у Београду доводи до смањења ефикасности рада Институције, јер ствара

проблеме у комуникацији и повећава укупне трошкове пословања, успорава њен рад, али смањује њену ефикасност и функционалност у раду. Простор не испуњава све техничке претпоставке, у истој згради су ревизори и субјекти ревизије, обезбеђење зграде је најчешће од субјекта ревизије

И у осталим градовима стање у вези са пословним простором је слично, али се са новим руководством ДРИ наведено питање пословног простора почело решавати. Захваљујући разумевању првенствено Владе Републике Србије, питање пословног простора за запослене у ДРИ у Новом Саду је решено, у Крагујевцу је привремено решено, а поступак трајног решења у Београду у Нишу је у току.

Финансијска средства, која су опредељена ДРИ из републичког буџета, довољна су за редовно функционисање ДРИ. Савет усваја Финансијски план и исти доставља Одбору за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава Народне скупштине, на сагласност.

ДРИ је добро опремљена техничким средствима, захваљујући у великој мери средствима међународних донатора, првенствено средствима Европске уније преко ИПА фондова, као и билатералној донаторској подршци Министарства спољних послова Краљевине Норвешке, Шведске, Швајцарске и САД.

Нова Визија ДРИ гласи: ДРИ је независна врховна ревизорска институција која помаже Републици Србији да мудро управља и користи ресурсе.

Нова Мисија ДРИ гласи: ДРИ поузданим информацијама доприноси добром управљању, транспарентности и одговорности у јавном сектору.

ДРИ је усвојила нови Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2019–2023. године, који дефинише следеће циљеве и подциљеве:

1) *Циљ 1: Одговорности на тренутне и хитне изазове у раду корисника јавних средстава*

- Подциљ 1.0: Социјална заштита;
- Подциљ 1.1: Опште јавне услуге;
- Подциљ 1.2: Одбрана;
- Подциљ 1.3: Јавни ред и безбедност;

- Подциљ 1.4: Економски послови;
 - Подциљ 1.5: Заштита животне средине;
 - Подциљ 1.6: Послови становања и заједнице;
 - Подциљ 1.7: Здравство;
 - Подциљ 1.8: Рекреација, спорт, култура и вере;
 - Подциљ 1.9: образовање;
- 2) *Циљ 2: Идентификовати проблеме и предложити решења за међусекторске проблеме на свим нивоима ради унапређивања одговорности и транспарентности*
- Подциљ 2.1: Обезбедити поштовање рачуноводствених стандарда и стандарда финансијског извештавања;
 - Подциљ 2.2: Унапредити финансијско планирање, управљање и евидентирање;
 - Подциљ 2.3: Успоставити и одржавити добро контролно окружење код свих корисника јавних средстава;
 - Подциљ 2.4: Обезбедити правилно управљање јавним набавкама у јавној управи;
 - Подциљ 2.5: Унапредити управљање у јавном сектору и коришћење информационих технологија (ИТ);
 - Подциљ 2.6: Унапредити управљање инфраструктурним и другим инвестицијама;
- 3) *Циљ 3: Јачање ДРИ и њене улоге*
- Подциљ 3.1: Унапредити независност ДРИ;
 - Подциљ 3.2: Спроводити квалитетне и благовремене ревизије;
 - Подциљ 3.3: Унапредити организационе капацитете;
 - Подциљ 3.4: Очувати углед и ојачати утицај ДРИ кроз партнерске односе на кључним заинтересованим странама.

Напомињемо да је ДРИ у новембру 2008. године постала пуноправна чланица INTOSAI, док је у јуну 2009. године примљена у пуноправно чланство EUROSAI. Такође, ДРИ је 2010. године постала пуноправна чланица Мреже ВРИ држава приступница, кандидата и потенцијалних кандидата за приступање ЕУ и Европског ревизорског суда, и преузела је улогу активног посматрача у Контакт комитету чланика ВРИ из држава ЕУ до дана пријема Србије у ЕУ, када ће постати пуноправна чланица.

2.3 Заштитија финансијских интереса ЕУ

а) Законодавни оквир

Према Приручнику – Преговарачка позиција Републике Србије за Међувладину конференцију о приступању Републике Србије Европској унији за поглавље 32 – Финансијски надзор, заштита финансијских интереса Европске уније је у Републици Србији обезбеђена кроз низ закона и подзаконских аката који су усаглашени са одредбама Конвенције о заштити финансијских интереса Европске заједнице и њеним протоколима, и то:

- Закон о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – испр и 108/13).
- Кривични законик („Службени гласник РС“, бр. 85/05, 88/05 – испр., 107/05 – испр., 72/09, 111/09 и 121/12).
- Законик о кривичном поступку („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13 и 45/13).
- Закон о одговорности правних лица за кривична дела („Службени гласник РС“, бр. 97/08).
- Закон о потврђивању Оквирног споразума између Европске комисије и Владе Републике Србије о правилима за сарадњу која се одnose на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмента за претприступну помоћ („Службени гласник РС – Међународни уговори“, бр. 124/07).
- Уредба о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру компоненте I Инструмента претприступне помоћи (ИПА) – Помоћ у транзицији и изградња институција за период 2007–2013. године („Службени гласник РС“, број 92/13).
- Уредба о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру компоненте II Инструмента претприступне помоћи (ИПА) – програми Прекограничне сарадње сарадње са државама корисницама ИПА за период 2007–2013. године („Службени гласник РС“, број 92/13).

Законом о буџетском систему, финансијска помоћ ЕУ утврђује се као јавни приход који припада буџету Републике Србије, којим се финансирају уставне надлежности Републике, и као такав, он предста-

вља полазну законску основу за заштиту финансијских интереса ЕУ у правном систему Републике Србије. Сви кривичноправни и други релевантни прописи којима се санкционише злоупотреба у поступању и коришћењу средстава из буџета Републике Србије, подједнако се односе и на средства финансијске помоћи Европске уније.

Кривични законик прописује кривична дела преваре, активне и пасивне корупције, прања новца; као и услове за утврђивање и санкционисање одговорности руководиоца привредног субјекта; услове и правила за временско и територијално важење кривичног законодавства Републике Србије, као и одговорности правног лица; док су услови одговорности правних лица за кривична дела, кривичне санкције и правила поступка у којем се одлучује о одговорности правних лица и изрицању кривичних санкција уређени посебним Законом о одговорности правних лица за кривична дела. Поред тога, Законик о кривичном поступку прописује да правоснажна судска одлука не може бити измењена на штету окривљеног, као и да нико не може бити гоњен за кривично дело за које је одлуком суда правоснажно ослобођен или осуђен или за које је оптужба правоснажно одбијена или је поступак правоснажно обустављен; као и поступак одузимања имовинске користи која је прибављена кривичним делом.

Поред Кривичног законика, Законика о кривичном поступку и Закона о одговорности правних лица за кривична дела, постоји више посебних закона који ближе одређују појединачна дела, услове за њихово санкционисање као и питања у вези са сарадњом по кривичним стварима. То су:

- Закон о међународној правној помоћи у кривичним стварима („Службени гласник РС“, бр. 20/09),
- Закон о привредним преступима („Службени лист СФРЈ“, бр. 4/77, 36/77 – испр., 14/85, 10/86 (пречишћен текст), 74/87, 57/89 и 3/90 и „Службени лист СРЈ“, бр. 27/92, 16/93, 31/93, 41/93, 50/93, 24/94, 28/96 и 64/2001 и „Службени гласник РС“, бр. 101/2005 – др. закон),
- Закон о јавним набавкама („Службени гласник РС“, 124/12),
- Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13),
- Закон о Агенцији за борбу против корупције („Службени гласник РС“, бр. 97/08, 53/10, 66/11-УС и 67/13-УС),
- Закон о државним службеницима („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 81/05 – испр., 83/05 – испр., 64/07, 67/07 – испр., 116/08 и 104/09),

- Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма („Службени гласник РС“, бр. 20/09, 72/09 и 91/10) и
- Закон о прекршајима („Службени гласник РС“, бр. 101/05, 116/08 и 111/09).

Према наведеном Приручнику, одредбе наведених закона су у потпуности усаглашени са садржајем одговарајућих одредаба Конвенције о заштити финансијских интереса Европске заједнице и три њена протокола, и обезбеђују захтевани минимум од стране Европске комисије у погледу заштите финансијских интереса ЕУ у Републици Србији.

Приручницима о процедурама о начину рада и обављању послова, који садрже обавезујуће инструкције о начину поступања одговорних лица за управљање неправилностима у систему за управљање претприступном помоћи ЕУ, прописани су административно-технички поступци који се спроводе у систему за управљање претприступном помоћи ЕУ у циљу ефикасног управљања неправилностима.

б) Инстиитиуционални оквир

Министарство финансија, у складу са надлежностима које су прописане Законом о министарствима („Службени гласник РС“, бр. 44/14) доноси прописе у вези са управљањем расположивим средствима јавних финансија Републике Србије; координацијом система управљања и спровођења програма финансираних из средстава Европске уније; спречавањем прања новца; буџетском контролом свих средстава буџета Републике Србије; хармонизацијом и координацијом финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору и врши надзор над спровођењем истих.

Министарство правде у складу са надлежностима које су прописане истим законом доноси прописе у области кривичног законодавства и законодавства о привредним преступима и прекршајима, организације и рада правосудних органа и врши надзор на спровођењем истих.

Надлежност за спровођење кривичног законодавства је подељена између судске и извршне власти у Републици Србији односно, јавног тужилаштва и судова, са једне стране, и Министарства правде и Министарства унутрашњих послова са друге. Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија, на који је Влада Републике Србије дала сагласност, основана је Група за сузбијање неправилности и превара у поступању са средствима

Европске уније, као национално тело за координацију активности у области спречавања неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније тзв. AFCOS (*Anti-fraud cooperation services*), (у даљем тексту: АФКОС).

АФКОС је основан као посебна организациона јединица у Министарству финансија која је директно одговорна министру финансија. Таква институционална позиционираност омогућава АФКОС-у оптимални ниво функционалне самосталности унутар Министарства финансија чиме се обезбеђује несметано обављање оперативних задатака у оптималној мери. У АФКОС-у су систематизована три радна места од којих су два попуњена.

Влада Републике Србије формирала је Мрежу за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније са циљем спречавања неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније на време док траје пружање финансијске помоћи Европске уније Републици Србији за програме финансиране до 2020. године.

Задаци Мреже су:

- сарадња са Министарством финансија – Одсеком за сузбијање неправилности и превара у поступању са средствима Европске уније ради спречавања неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније;
- израда Стратегије за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније и Акционог плана за њено спровођење;
- прикупљање, праћење и анализирање података о предузетим мерама за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније;
- иницирање законодавних и других мера са циљем спречавања неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније;
- јачање међуинституционалне сарадње и размена података између државних органа, организација и институција чији су представници укључени у рад Мреже о пријављеним преварама, корупцији или другим неправилностима;
- разматрање, давање предлога, мишљења и стручних образложења у вези са свим другим питањима од значаја за спречавање неправил-

ности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније.

Мрежа за сузбијање неправилности и превара образована је Одлуком Владе од 10. септембра 2015. године, са циљем спречавања неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније на време док траје пружање финансијске помоћи Европске уније Републици Србији за програме финансиране до 2020. године.

Одлуком Владе од 18. јануара 2019. године одређена су одговорна лица и тела у систему управљања програмима претприступне помоћи Европске уније за период 2007–2013. године: национални службеник за акредитацију, национални ИПА координатор, Технички секретаријат националног ИПА координатора, национални службеник за одобравање, Национални фонд, одговорна лица и тела за послове оперативне структуре за управљање програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру ИПА компоненте I – Помоћ у транзицији и изградња институција и компоненте IIб – Прекограничне сарадње са државама корисницама ИПА, одговорна лица и тела за првостепену контролу и спровођење програма претприступне помоћи у оквиру ИПА компоненте IIа – Прекогранична и транснационална сарадња са државама чланицама.

Државни секретар у Министарству финансија је именовани национални службеник за одобравање односно, одговорно лице у систему за управљање средствима претприступне помоћи ЕУ за успостављање система за управљање неправилностима као и извештавање ЕК и ОЛАФ-а о пријављеним и потврђеним неправилностима у циклусу управљања претприступном помоћи ЕУ, као и обавештавање надлежних органа у Републици Србији о случајевима у којима постоји основана сумња на превару у поступању са финансијским средствима ЕУ, ради покретања судских поступака. Такође, сви корисници средстава претприступне помоћи ЕУ именовали су Службенике за неправилности у својим институцијама, који су одговорни за спровођење административних провера примљених пријава у сарадњи са националним службеником за одобравање.

Руководилац Сектора за управљање средствима Европске уније у оквиру Министарства финансија замењује националног службеника за одобравање у његовом одсуству. Националног службеника за одобравање поставља Влада на предлог министра надлежног за финансије. Национални службеник за одобравање обавља послове у вези са

финансијским управљањем средствима ЕУ у Републици Србији и стара се о делотворном функционисању система интерних контрола у вези са ИРА II у смислу обезбеђивања законитости и регуларности трансакција.

2.4 Заштити евра од фалсификовања

а) Законодавни оквир

Према наведеном Приручнику, овај део поглавља односи се на некривичне аспекте заштите евра од фалсификовања, дефиницију фалсификованог новца, обавезу финансијских институција да повуку фалсификоване новчанице и кованице из оптицаја, као и да установе орган и пропишу процедуре за делотворну борбу против фалсификовања. Заштиту евра од фалсификовања у Републици Србији уређују следећи закони и подзаконска акта:

- Закон о девизном пословању („Службени гласник РС“, бр. 62/2006, 31/2011 и 119/2012);
- Кривични законик Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 85/2005, 88/2005 – исправка, 107/2005 – исправка, 72/2009, 111/2009, 121/2012 и 104/2013);
- Одлука о поступању са новцем за који постоји сумња да је фалсификован („Службени гласник РС“, бр. 62/2013);
- Одлука о медаљама и жетонима сличним кованицама евра („Службени гласник РС“, бр. 62/2013);
- Одлука о условима и начину обављања мењачких послова („Службени гласник РС“, бр. 93/2011);
- Одлука о условима под којима се могу репродуковати новчанице и ковани новац („Службени гласник РС“, бр. 18/2011).

Одредбе члана 58. Закона о Народној банци Србије (НБС) и члана 49а. Закона о девизном пословању прописују да аутентичност новца, у случају да постоји сумња да је новац фалсификован утврђује НБС, да НБС прописује поступање са новцем за који постоји сумња да је фалсификован, и да се фалсификовани новац доставља НБС без икакве компензације.

Одлука о поступању са новцем за који постоји сумња да је фалсификован прописује обавезу банака, привредних субјеката који обављају мењачке послове на основу посебног закона (члан 39. Закона о

девизном пословању), и овлашћених мењача да утврде аутентичност домаће и стране валуте (укључујући и евро) и доставе новац за који постоји сумња да је фалсификован НБС да би се установила његова аутентичност.

Међутим, фалсификовање новца (тај термин се односи и на стране новчанице и кованице) је кривично дело које уређује члан 223, док члан 227. Кривичног законика уређује прављење, набављање и давање другом средстава за фалсификовање. Законик не прави разлику између домаћег и страног новца, папирног новца и кованица, као ни у дефинисању кривичног дела нити одређивању казни.

Закон о девизном пословању прописује казне за израду, увоз, извоз, дистрибуцију и стављање у промет медаља и жетона ако се тиме не поштује горе наведена Одлука. Члан 3. став 2. Одлуке о условима и начину обављања мењачких прописује да је услов за добијање овлашћења за обављање мењачких послова поседовање UV лампе и савремених уређаја за откривање фалсификата. Споразум о поступању са новцем за који постоји сумња да је фалсификован између НБС и Министарства унутрашњих послова ближе дефинише сарадњу та два органа (технику за достављање новца за који постоји сумња да је фалсификован, подношење извештаја о експертизи, извештавању, обуци у области идентификовања фалсификованог новца, и сл.).

б) Инстиџуционални оквир

У случају да постоји сумња да је новац фалсификован, Закон о Народној банци Србије и Закон о девизном пословању прописују да, аутентичност новца утврђује НБС. Тада се фалсификовани новац доставља НБС. НБС је развила посебну апликацију за регистровање свих релевантних података о утврђеним фалсификатима, што омогућава израду различитих извештаја у складу са свим релевантним одликама фалсификата који су утврђени после 1. априла 2011. године. Фалсификовани новац се чува и уништава у НБС. На захтев државних органа, фалсификовани новац може бити привремено предат државним органима (полицији, суду, тужилаштву) за потребе спровођења судског поступка и враћен НБС по завршетку поменутог поступка. НБС поступа као стручњак на суду у поступцима који се тичу фалсификованог новца.

Одељење за националне центре за борбу против фалсификовања и за анализу новчаница и кованог новца основано је у јуну 2010. године.

Одељење поседује неопходну опрему за анализу новчаница, поседује и албум који садржи копије одређених типова фалсификата који се користе у свакодневном раду и у сврхе едукације. Запослени у Одељењу редовно учествују у семинарима у области фалсификовања.

За већи број запослених у банци одржано је више обука у области идентификовања фалсификата. Одржани су и семинари за запослене у Министарству унутрашњих послова, као и за студенте завршне године Криминалистичко полицијске академије. У оквиру Министарства унутрашњих послова постоји Одељење за сарадњу са Европолом, које се бави сузбијањем фалсификовања. Капацитети Одељења ће се повећати да би се побољшала сарадња са Европолом у вези са сузбијањем фалсификовања. Сарадња између НБС и Министарства унутрашњих послова у области фалсификата уређена је Споразумом о поступању са новцем за који постоји сумња да је фалсификован, који је потписан 31. маја 2013. године.

Пословне банке, овлашћени мењачи, судови и Републичко јавно тужилаштво представљају друге релевантне институције у Републици Србији које су укључене у борбу против фалсификовања новца. Потписан је Споразум о административној сарадњи између Европског бироа за борбу против превара (ОЛАФ) и НБС 27. децембра 2013. године, а 15. јула 2014. године Споразум о сарадњи између Европске централне банке и НБС, ради унапређења сарадње и олакшавања спречавања фалсификовања новчаница евра и откривања фалсификованих новчаница евра у Србији.

3. Остварени резултати усклађивања

У наредном периоду, Србија треба да¹:

- Започне са израдом стратешког документа који дефинише и објашњава национални приступ спровођења управљачке одговорности, укључујући и утицај на институционалне одговорности, расподелу ресурса, извештавање о постизању циљева и финансијско управљање;
- Обезбеди мандат Централној јединици за хармонизацију како би спровела ревизије квалитета система интерне контроле у појединачним институцијама и обезбеди да Централна јединица за хармонизацију почне са спровођењем таквих ревизија;

1 Извештај ЕК о напретку Србије за 2018. годину; <http://www.mei.gov.rs/src/dokumenta/eu-dokumenta/godisnji-izvestaji-ek>

- Предузме неопходне мере како би се осигурало да систем за откривање неправилности функционише у пракси, како за фондове ЕУ тако и за државни буџет.

3.1 Интерна финансијска контрола у јавном сектору

Република Србија је у највећој мери испунила краткорочне и средњорочне приоритете, доношењем Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2009–2014. године. То је учинила увођењем чланова Закона који дефинишу управљачку одговорност, ИФКЈ, ФУК и ИР, увођењем обавезе у Закон о буџетском систему за руководиоце корисника јавних средстава за успостављање ФУК и ИР у њиховим организацијама, усвајањем правилника о ФУК и ИР као и Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Међутим, стратешки оквир није у потпуности успостављен. Стратегија ИФКЈ до 2020. године усвојена је у мају 2017. године, али је углавном усредсређена на активности Централне јединице за хармонизацију. Неки резултати из акционог плана уз ову стратегију одвијају се споро. Пре свега, потребно је развити стратешки приступ ИФКЈ, са фокусом на управљачку одговорност. Још увек је потребно успоставити механизам за делотворну координацију, праћење и извештавање о државној управи, управљању јавним финансијама и реформи ИФКЈ.

Независни извештаји о стању спровођења ИФКЈ истичу потребу улагања додатног напора на примени принципа интерне финансијске контроле у јавном сектору у складу са успостављеним законским оквиром у Републици Србији, као и напор на побољшању процеса усклађивања и извештавања Владе, од стране ЦЈХ, о стању имплементације ИФКЈ од стране КЈС. Док се ИФКЈ поима као битан и саставни део реформе јавне управе, веза између ИФКЈ и других реформи управљања јавним финансијама треба да буде ојачана имајући у виду да је интерна контрола хоризонтално питање и примењује се у свим подсистемима јавних финансија.

Стратегија развоја ИФКЈ за период 2015–2019. оснажила је наведене везе, одредила главне задатке и приоритете којима се Република Србија бавила и сада бави у циљу даље интеграције ИФКЈ у шири контекст реформе јавне управе, а посебно у део реформе управљања

јавним финансијама. Свеобухватан програм реформе управљања јавним финансијама добро је припремљен, пошто је био заснован на процени РЕФА и другим проценама од значаја, као што су извештај за поглавље 32 (*Screening Report*), ранији извештаји СИГМА, процене ММФ о различитим подсистемима и званичним извештајима ИПА пројеката. Стратегија развоја ИФКЈ потпуно је интегрисана у Програм реформе управљања јавним финансијама и у сагласности са Стратегијом реформе јавне управе.

Будући да је ИФКЈ кључни елемент реформе управљања јавним финансијама, стога је наведена Стратегија развоја ИФКЈ прописала потребне мере и активности за побољшање законодавног оквира за развој ИФКЈ, као и активности које ће се предузети у циљу побољшања институционалног оквира и административних капацитета у јавној администрацији Републике Србије. Усклађеност законодавног оквира осигурана је повезаношћу и детаљнијом разрадом одредаба Закона о буџетском систему у подзаконским прописима и то у Правилнику за ФУК, Правилнику за ИР и Правилнику о условима и поступку за полагање испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Појашњен је појам управљачке одговорности кроз измене Правилника ФУК и Приручника за ФУК, како би се појаснила и прецизирала улога ФУК као средства које обезбеђује да су послови у оквиру одговорности руководиоца корисника јавних средстава спроведени на систематичан, прописан и транспарентан начин, пружајући уверавање руководиоцу да су послови и трансакције у његовој организацији спроведени у складу са принципима доброг финансијског управљања.

У административну културу јавног сектора треба успоставити пуну управљачку одговорност. Постоје слабости у системима одговорности између органа који нису у потпуности независни и њихових ресорних министарстава и у повезивању стратешког и финансијског планирања владе. Поред тога, култура управљања је централизована са малим бројем делегираних овлашћења за доношење одлука на средњем нивоу управе. Министри и виша управа укључени су у доношење техничких одлука, што их одвраћа од кључних стратешких функција. Управљачка одговорност је додатно ограничена због усредсређености на усклађеност.

У складу са захтевима финансијске уредбе и другим важећим прописима ЕУ, управљање неправилностима укључено је у оквир ФУК. Ова функција уређена је кроз Закон о буџетском систему, а блиско повезана са одредбама које дефинишу управљачку одговорност. Организационо, улога одговорног лица за управљање неправилностима додељена је именованим ФУК координаторима или руководиоцима корисника јавних средстава. Увођење управљања неправилностима је један од главних приоритета у будућем развоју и изградњи ФУК, јер је то битан чинилац управљачке одговорности и један је од кључних делова система интерних контрола, а уједно и тачка додира ФУК и инспекцијске службе, што је следећи ниво заштите јавних средстава од злоупотреба. Управљање неправилностима је кључни чинилац у обезбеђивању заштите финансијских интереса ЕУ.

У циљу раздвајања између интерне контроле, интерне ревизије и инспекције, извршено је редефинисање мандата, обима одговорности и методологије рада буџетске инспекције, чиме се омогућује усклађивање рада централизоване буџетске инспекције са ИФКЈ. На тај начин, извршене су одговарајуће измене и допуне Закона о буџетском систему. Нови законодавни оквир обезбедио је усаглашеност и доследност Закона, подзаконских аката и приручника за ФУК и ИР са ИФКЈ захтевима. Стратегија ИФКЈ предвиђа активнији приступ ЦЈХ у промоцији значајне улоге код руководиоца при креирању културе организације, што ће им омогућити да разумеју ФУК у ширем смислу, а не само кроз формалну израду процедура, документовање пословних процеса, припреме регистара ризика и обезбеђивања законитости. Међутим, додатан напори уложени су на подизању стручног и техничког знања запослених у ЦЈХ.

Запослени у ЦЈХ су и даље пружали теоријску обуку одређеним државним службеницима и задржали главну улогу у развоју и унапређењу наставних планова и програма обуке који ће се користити за ФУК и ИР. Планирано је да се прибави и имплементира софтвер ради побољшања обраде и размене података и извештавања. Код КЈС биће побољшана средства за осигурање квалитета рада интерне ревизије путем „колегијалног прегледа” (*peer reviews*) и извештавања о резултатима.

Циљ провера квалитета је да се процени функционисање интерне ревизије у КЈС и поднесе извештај о усклађености са дефиницијом интерне ревизије и стандардима, да се процени да ли интерни ревизори

примењују Етички кодекс, да се процени ефикасност и ефективност активности интерне ревизије и идентификују могућности за побољшање. Правни оквир за спровођење интерне контроле је у великој мери у складу са оквиром интерне контроле Комитета спонзорских организација и смерницама Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI).

Међутим, и даље су потребне измене Закона о буџетском систему како би се ојачала управљачка одговорност. Такође, потребно је ажурирати приручник за финансијско управљање и контролу. Спровођење интерне контроле и даље је на генерално ниском нивоу. Неопходно је даље развијати област управљања неправилностима и управљања ризицима. Министарство финансија је интегрисало све *ex-post* контролне функције под један сектор. Од ове функционалне консолидације се очекује да обезбеди усаглашеност централне буџетске инспекције са захтевима ИФКЈ-а.

О значају и улози функције ИР, руководиоци корисника јавних средстава треба да буду и даље обучавани, а посебно о обавези руководиоца да обезбеде независност и објективност интерних ревизора. Са Европском комисијом треба размотрити могућност обезбеђивања услова за међународну сертификацију интерних ревизора.

Пракса интерне ревизије у јавном сектору се и даље развија, те је ситуација у јавном сектору разнолика. Упркос томе што су већ успостављени правни услови, и даље је неопходна јасноћа у вези са потребом да све институције успоставе функцију интерне ревизије. Више руководство треба да има боље разумевање о интерној ревизији и да је активно подржава. Већина централних институција има повећу ревизије и спроводи ревизије у складу са стратешким и годишњим ревизорским плановима. Повећан је број овлашћених ревизора, јединица за интерну ревизију и извршених ревизија, као и број спроведених препорука. ЦЈХ је обавила ревизију квалитета интерне ревизије у оквиру 10 министарстава, али је потребно додатно унапредити осигурање квалитета.

ЦЈХ постепено помера фокус са активности обука на методолошке смернице. Годишњи извештај ЦЈХ покушава да на бољи начин идентификује слабости и предложи корективне мере. Будући извештаји би требало да процене и спровођење стратегије ИФКЈ и препорука из прошлогодишњег извештаја. Иако ЦЈХ има могућност да запосли 13 службеника, тренутно је 9 радних места попуњено.

3.2. Екстерна ревизија

Правни и институционални оквир

Уставни и законодавни оквир Државне ревизорске институције (ДРИ) је у складу са стандардима INTOSAI. Закон о ДРИ предвиђа исцрпне ревизорске надлежности и гарантује њену функционалну, организациону и финансијску независност. Закон о Државној ревизорској институцији, који уређује положај и делокруг рада ДРИ, израђен је на основу Лимске декларације о смерницама за начела ревизије, Мексичке декларације о независности, Међународних стандарда врховних ревизорских институција (ISSAI оквир), стандарда Међународне организације врховних ревизорских институција (стандарди INTOSAI), Европских смерница за примену INTOSAI стандарда и Етичког кодекса INTOSAI за ревизоре у јавном сектору. Закон обезбеђује висок степен функционалне, оперативне и финансијске независности.

Стручњаци из Твининг пројекта ЕУ су током 2015. године обавили додатну оцену Закона о ДРИ, ради идентификовања потенцијалних недостатака и обезбеђивања основа за даљу хармонизацију са претходно наведеним применљивим међународним стандардима, у складу са одговарајућим делокругом и степеном стручности.

ДРИ открива грешке и подноси надлежним органима прекршајне пријаве, пријаве за привредне преступе и кривичне пријаве против појединаца. Овај захтев Закона о ДРИ (улогу ДРИ у подношењу прекршајних пријава) треба размотрити у средњем року и решавати, узимајући у обзир целокупне националне аранжмане у вези са буџетском контролом.

Крајем 2018. године, донет је нови Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2019–2023. године. План је усредсређен на унапређење управљања учинком и повећање утицаја ДРИ као одрживе зреле организације. За разлику од претходна два стратешка плана ДРИ која су била интерно оријентисана и односила се на развој капацитета ДРИ, овај трећи Стратешки план, поред циља који се односи на даље унапређење ДРИ, по први пут узима у обзир и екстерну димензију.

Кадровским планом предвиђа се да ДРИ повећа број запослих, од чега би навећи део радио на пословима ревизије. У наредном периоду извршиће се нова запошљавања, како би се у потпуности остварио планирани кадровски капацитет. Одредбама Закона о буџетском систему прописано је да Државна ревизорска институција може засновати

радни однос са новим лицима ради попуњавања упражњених места уз сагласност Одбора за административно-буџетска и мандатно-имунитетска питања Народне скупштине.

Посебна пажња је поклоњена едукацији и сертификацији ревизора, чиме су стварени услови да се попуне упражњена радна места и значајно повећа број државних ревизора. Завршен је још један циклус обуке, испитивања и стицања ревизорских звања. Поступак стицања звања државног ревизора и овлашћеног државног ревизора спроведи се у складу са Законом о ДРИ. Савет ДРИ је донео интерна акта којим се овај поступак ближе уређује. Континуирана професионална едукација организована је у посебној јединици у оквиру ДРИ, у циљу подизања нивоа знања ревизора, што ће директно резултирати подизањем квалитета рада и извештавања.

За обављање својих послова ревизије, ДРИ је израдила све потребне Приручнике. Израђени су Приручник за финансијску ревизију, Приручник за ревизију правилности пословања, Приручник за ревизију сврсисходности пословања, Приручник за финансијску ревизију и ревизију правилности пословања и Приручник за уверавање у квалитет и контролу квалитета.

ДРИ континуирано унапређује квалитет свог ревизорског рада. Сектор за методологију ревизије и контролу квалитета је ојачан и усвојено је интерно упутство. Посао на ревизији сврсисходности пословања се постепено проширује.

До сада је Институција за шест година завршила осам ревизија сврсисходности пословања. У међувремену су звршене додатне обуке и унапређења у области ревизије сврсисходности коју, поред ревизије финансијских извештаја и ревизије правилности пословања, радимо засебно. Данас ДРИ има 12 ревизорских тимова који спроводе ревизије сврсисходности.

ДРИ сваке године обавезно врши ревизију буџета Републике Србије; организација обавезног социјалног осигурања; пословања Народне банке Србије које се односи на коришћење јавних средстава; одговарајућег броја јединица локалне самоуправе; одговарајућег броја јавних предузећа и других правних лица, а од 2015. године спроводи и ревизију одговарајућег броја парламентарних странака на републичком нивоу, у складу са применљивим законом из одељка 2.1.

ДРИ је ојачао свој систем интерне контроле успостављањем и пуном радног места интерног ревизора. Јачањем сопственог система

интерне контроле, ДРИ жели да пружи позитиван пример другим институцијама корисницима јавних средстава, као и да допринесе значају интерне контроле. Сваки извештај ДРИ садрже детаљне информације о стању система интерних контрола код ревидираног субјекта, с обзиром да је функционисања система интерних контрола од кључног значаја за унапређење управљања на нивоу државе.

У циљу повећања утицаја ревизорског рада, ДРИ је успоставила интерне процедуре за праћење примене препорука за ревизију. Годишњи извештај о ревизији ДРИ се расправља у оквиру одговарајућег парламентарног одбора, али још увек није обезбеђена ефективна парламентарна контрола и праћење извештаја ДРИ и спровођења налаза ревизије. ДРИ и даље унапређује сарадњу са заинтересованим странама, а такође је побољшала комуникацију са медијима.

Сарадња Државне ревизорске институције и Народне скупштине уређена је законом. Пододбор за разматрање извештаја о обављеним ревизијама Државне ревизорске институције основан је у фебруару 2015. године. Државна ревизорска институција и Одбор за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава, потписали су Меморандум о сарадњи између Одбора и Институције јуна 2015. године. На 27. седници, одржаној 30. августа 2017, Пододбор је донео Смернице за разматрање извештаја о обављеним ревизијама Државне ревизорске институције корисника јавних средстава.

Јачање сарадње са Народном скупштином наставиће се кроз пружање стручне подршке за поступање након добијања извештаја ДРИ и кроз обезбеђивање постојања ефикасног система за праћење спровођења препорука. У светлу повећања броја ревизија сврсисходности, као и Агенде 2030, биће интензивирана сарадња и са другим одборима Народне скупштине, као и са Фокус групом Народне скупштине за развој механизма контроле процеса имплементације Циљева одрживог развоја, а у вези са темама обрађеним у ревизијама сврсисходности.

ДРИ доставља своје извештаје о ревизији, као и годишње извештаје о раду, Народној скупштини. Сви извештаји о ревизији се објављују на вебсајту ДРИ. За све извештаје из Програма ревизије за 2018. године, на вебсајту ДРИ објављен је и резиме извештаја на једној страни. За то је отворен и посебан подмени на сајту Институције, у менију Ревизије.

Структура извештаја ДРИ је дефинисана Методолошким правилима ДРИ, која су у потпуности усклађена са ISSAI стандардима.

Препоруке се у складу са Методолошким правилима разврставају у три приоритета. Први приоритет представља проблеме који захтевају да руководство одмах реагује, други приоритет представља проблеме којима је се потребно позабавити пре припремања наредног сета финансијских извештаја а трећи приоритет проблеме који захтевају отклањање и после рока за припрему финансијских извештаја. Упутством о спровођењу поступка након обављене ревизије уређен је начин праћења спровођења ревизијских препорука. Ово упутство је успоставило захтев јасног дефинисања препоруке на начин који ће субјектима ревизије олакшати предузимање мера потребних за отклањање уочених неправилности. Подаци о извршењу препорука се уносе у апликацију за праћење ревизије у која је израђена са циљем да на једнообразан и јединствен начин омогући свим запосленима који раде на пословима ревизије да евидентирају све потребне важне елементе ревизорског извештаја. Подаци из ове апликације се користе, између осталог, за израду извештаја о ревизији и за праћење спровођење ревизија.

ДРИ континуирано ради на побољшању системског праћења спровођења препорука ревизије кроз успостављање јавног регистра препорука ревизије и потребне базе података. Завршено је мапирање процеса ревизије и утврђивање захтева за Систем за управљање ревизијом, којим ће ДРИ дигитализовати своје процесе. Истовремено, ДРИ је на свом сајту објавила образац за Одазивни извештај субјеката ревизије, који садржи утврђене неправилности и мере исправљања субјеката ревизије, односно поступање по препорукама.

Државна ревизорска институција ће наставити да јача сарадњу са врховним ревизорским институцијама чланицама INTOSAI и EUROSAI, као и са Европским ревизорским судом кроз билатералну и мултилатералну сарадњу, а наставиће и са спровођењем активности које имају за циљ јачање професије екстерне ревизије.

3.3 Заштитиња финансијских интереса Евројске уније

Србија је обезбедила висок степен усклађености са њравним шековинама ЕУ, али је потребно да процени усклађивање са новом Директивом ЕУ о борби против превара почињених против финансијских интереса Уније у складу са кривичним правом. Организациона јединица за координацију борбе против превара (AFCOS) основана је у августу 2017. године као јединица при Сектору за контролу јавних средстава Ми-

нистарства финансија. Предвиђени број запослених је 9, али је тренутно запослено само троје. Измењене законске одредбе захтевају да AFCOS спроведе административне провере пријављених неправилности. AFCOS мрежа је оперативна и састанци се редовно одржавају. Национална стратегија за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима ЕУ усвојена је у октобру 2017. године.

Србија се стара о сарадњи са Европском комисијом и извештава о неправилностима и случајевима где се сумња да је дошло до преваре путем Информационог система за управљање неправилностима. Од 2012. године, путем овог система је пријављено 22 случаја, укључујући и 12 случајева у 2016. години и један случај у 2017. години. Одговарајуће националне надлежности у погледу извештавања тек треба да буду појашњена. Иако се сарадња у погледу истраживачких активности наставља успешно од случаја до случаја, Србија треба да даље развије ваљану евиденцију о истрагама и извештавању о неправилностима.

У току процеса придруживања ЕУ, Република Србија планира да спроведе низ мера и активности у вези са унапређењем законодавног оквира и јачањем административних и институционалних капацитета у циљу јачања заштите финансијских интереса ЕУ.

Изменама и допунама законских прописа у области кривичног законодавства је предвиђено обезбеђивање обавезе чувања доказног материјала у истражним поступцима у вези са пријављеним неправилностима и случајевима у којима постоји основана сумња на превару у поступању са финансијским средствима ЕУ. Акредитовани систем за управљање претприступном помоћи ЕУ у оквиру ИПА компоненти I и II представља одговарајућу основу и модел који ће бити унапређен како би испунио услове и захтеве који су прописани за управљање новим инструментом за претприступну помоћи ЕУ (ИПА II) у периоду 2014 – 2020. године.

Правни основ и институционални оквир за управљање и спровођење ИПА II по моделу индиректног управљања ће бити припремљен у контексту свеобухватне реформе система управљања јавним финансијама у РС, у оквиру које ће се обезбедити даља интеграција система за финансијско управљање и контролу и система за управљање средствима претприступне помоћи ЕУ односно, јединствено системско управљање свим јавним средствима у РС, у складу са релевантним захтевима и прописима ЕУ којима се обезбеђује одговорно и законито управљање средствима Европске уније.

Права и обавезе АФКОС-а ће се даље уредити подзаконским актима као и одговарајућим процедурама. Управљање неправилностима као саставни део управљачке одговорности руководиоца корисника јавних средстава, уведено је кроз измене и допуне Закона о буџетском систему и даље образложено у Правилнику о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору и Приручнику за финансијско управљање и контролу у временским оквири-ма који су дефинисани у делу овог документа који се бави питањем Интерне финансијске контроле у јавном сектору.

Мере за обезбеђивање функционалности и оперативности АФКОС-а су предвиђене кроз блиску сарадњу са представницима ОЛАФ-а и одобрену техничку помоћ из пројекта за јачање капацитета тела у систему за управљање средствима претприступне помоћи ЕУ, као и ТА-ИЕКС програм за јачање координације у сузбијању неправилности и превара у средњем року.

Припремне активности на успостављању Мреже за сузбијање неправилности и превара у Министрству финансија су у току. Мрежу ће сачињавати све релевантне националне институције из судске и извршне власти и независна тела укључујући, Републичко јавно тужилаштво, Државну ревизорску институцију, Министарство правде, Министарство унутрашњих послова, као и релевантне основне и посебне организационе јединице и управе у саставу Министарства финансија, и то: Одељење за буџетску инспекцију, Сектор за национални фонд за управљање средствима Европске уније, Пореска управа, Управа за контролу и Управа за спречавање прања новца.

3.4. *Заштити евра од фалсификовања*

Законодавни и институционални оквир

Србија је постигла висок ниво усклађености са *правним тековинама ЕУ*. Народна банка Србије је у децембру 2017. године усвојила одлуку о утврђивању веродостојности кованица евра и новчаница и руковању кованицама евра које нису подобне за оптицај. Србија је потписала Међународну конвенцију о сузбијању прављења лажног новца. Народна банка врши техничку анализу. Народна банка има закључене формалне споразуме о сарадњи са Европском комисијом у области кованица, а са Европском централном банком у области новчаница. У

току је сарадња с суседним земљама. Србија учествује у мерама у оквиру програма *Pericles 2020*.

Република Србија је предузела активности да потпише и ратификује Женевску конвенцију о сузбијању фалсификовања валута. Очекује се да ће поступак бити завршен у кратком року. У смислу утврђивања аутентичности кованица евра (Уредба ЕУ бр. 1210/2010 о провери аутентичности кованица евра и поступању са кованицама евра неприкладним за оптицај), и новчаница евра (Одлука ЕЦБ/2010/2014), постоји само делимична хармонизација националних прописа са прописима ЕУ.

Наиме, као што је наведено, Одлука о поступању са новцем за који постоји сумња да је фалсификован прописује обавезу банака, привредних субјеката који обављају мењачке послове и овлашћених мењача да утврде аутентичност домаће и стране валуте (укључујући и евро) и доставе новац за који постоји сумња да је фалсификован НБС да би се установила његова аутентичност. Међутим, не постоје национални прописи којима се установљује поступак за одређивање аутентичности или прописује обавеза да се користе прецизни посебни уређаји за одређивање аутентичности, осим у члану 3. став 2. Одлуке о условима и начину обављања мењачких послова („Службени гласник РС“, бр. 93/2011) који прописује да је услов за прибављање овлашћења за обављање мењачких послова поседовање UV лампи и савремених уређаја за откривање фалсификата.

Будући да национални прописи, тј. Одлука о управљању токовима готовине („Службени гласник РС“, бр. 60/2012, 64/2013 и 115/2013), утврђују да ручну обраду новца (у вези са домаћом валутом – српски динар) могу обављати запослени који су прошли обуку у НБС, а да се аутоматска обрада новца (српског динара), може обављати само коришћењем машина које је званично одобрила НБС, и сматра се неоправданим да се истовремено наметне обавеза банкама да обављају обраду страног новца.

Усклађивање са поменути прописима ЕУ краткорочно банкама намеће велике трошкове (обука на хиљаде запослених у банкама, куповина великог броја машина које ће се користити да би се утврдила аутентичност кованица и новчаница евра). Када је реч о кованицама евра, оне се веома слабо користе. У Републици Србији кованице евра користе се искључиво за наплату путарине. Фалсификоване кованице евра веома су ретке и појављују се сваке две или три године, у два или три примерка. С друге стране, у Републици Србији су присутне фалсификоване новчанице евра. Подаци о фалсификованим новча-

ницама евра показују да је у петогодишњем периоду од 2009. до 2013. године било откривено укупно 8.669 примерака фалсификованих новчаница евра, што укупно износи 874.795 евра, што износи око 1.734 фалсификованих новчаница евра у укупном износу од 174.959 евра годишње у односу на тај референтни период.

Због наведених разлога, Република Србија је до 31. децембра 2018. године транспоновала у домаћи правни систем Уредбу Савета (ЕЗ) бр. 1338/2001 којом се утврђују мере за заштиту евра од фалсификовања, Уредбу (ЕУ) бр. 1210/2010 Европског парламента и Савета у вези са провером аутентичности кованица евра и поступању са кованицама евра неприкладним за оптицај и Одлуку ЕЦБ/2010/14 о провери аутентичности и прикладности новчаница евра и њиховом враћању у оптицај, при чему ће применити и техничке аспекте примене Уредбе (ЕУ) бр. 1210/2010.

Поред Споразума о административној сарадњи између Европског бироа за борбу против превара (ОЛАФ) и НБС и Споразума о сарадњи између Европске централне банке и НБС, који су потписани 2013. и 2014. године, Република Србија је потписала, 16. јануара 2014. године и Споразум о оперативној и стратешкој сарадњи између Републике Србије и Европске полицијске канцеларије. Поред тога, у фебруару 2014. године, Република Србија је закључила Меморандум о разумевању о поверљивости и осигурању информација са Европском полицијском канцеларијом, разменом нота.

Представници НБС учествовали су у програму обуке *Pericles* у Црној Гори у мају 2014. године. Посета Хрватској народној банци планирана је за септембар 2014. године ради размене искуства у области борбе против фалсификовања новца. Република Србија планира да настави са учешћем у програму *Pericles*, као и да даље сарађује са Европском комисијом, Европском централном банком и централним банкама држава чланица ЕУ.

Литература:

Извештај Европске комисије о напретку Републике Србије за 2018. годину <http://www.mei.gov.rs/src/dokumenta/eu-dokumenta/godisnji-izvestaji-ek>

Преговарачка позиција Републике Србије за Међувладину конференцију о приступању Републике Србије Европској унији – за поглавље 32 финансијски надзор, Влада Републике Србије, Београд, јул 2014.

- ПРИРУЧНИК – Интерна финансијска контрола у јавном сектору, Министарство финансија Републике Србије, Београд, фебруар 2015.
- Преговарачка поглавља – 35 корака ка ЕУ, друго измењено и допуњено издање, Београд, јул 2015.
- СТРАТЕГИЈА развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, „Службени гласник РС“, број 51 од 25. маја 2017.
- Закон о буџетском систему («Службени гласник РС», број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017 и 95/2018)
- Законом о финансирању политичких активности („Службени гласник Републике Србије“, број 43/2011)
- Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“, број 99/11 и 106/13)
- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник РС“, број 99/11 и 106/13)
- Правилник о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору („Службени гласник РС“, број 9/14)
- Пословник Државне ревизорске институције („Службени гласник РС“, бр. 09/09)
- Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији („Службени гласник РС“, број 44/09)
- https://sr.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF%D0%B0%D1%9A%D0%B5_%D0%A1%D1%80%D0%B1%D0%B8%D1%98%D0%B5_%D0%95%D0%B2%D1%80%D0%BE%D0%BF%D1%81%D0%BA%D0%BE%D1%98_%D1%83%D0%BD%D0%B8%D1%98%D0%B8

СТАТУС НАПРЕТКА У ИСПУЊЕЊУ ЗАХТЕВА ПРЕГОВАРАЧКОГ ПОГЛАВЉА 32 – ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА

Значај преговарачког поглавља 32 – Финансијска контрола у процесу приступања Европској унији је вишеструк и далекосежан. Оно представља једно од основних поглавља у коме напредак у остварењу мерила за затварање успоставља темеље на које се надограђују захтеви комплекснијих преговарачких поглавља попут Поглавља 22 – Регионална политика и координација структурних инструмената.

Основни циљеви поглавља 32 су успостављање и јачање механизма за транспарентно пословање корисника јавних средстава, ефикасно трошење јавних средстава, детектовање неправилности и злоупотреба јавних средстава, као и правовремено и ефикасно поступање правосудних органа и санкционисање кривичних дела којима се угрожавају финансијски интереси Републике Србије, а самим тим и финансијски интереси Европске уније.

Веза са преговарачким поглављима чији је циљ успостављање и јачање владавине права је директна, а задатак Владе Републике Србије, односно релевантних државних органа је да обезбеде пуну усклађеност националног законодавства и методологија рада са међународним стандардима у области интерне контроле (*COSO Стандарди*¹) и интерне ревизије (*Међународни оквир професионалне праксе*² *Института Инјерних Ревизора*³ и *Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије*⁴), међународним стандардима државних ревизорских институција⁵ у области екстерне ревизије, Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европских Заједница⁶ и другим правним тековинама ЕУ у области заштите евра од фалсификовања.

1 Integrated Internal Control Framework of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

2 International Professional Practice Framework (IPPF).

3 Institute of Internal Auditors (IIA).

4 International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

5 International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI).

6 Convention on the protection of the European Communities' financial interests (PFI Convention).

Аналитички преглед усклађености законодавства Републике Србије са прописима ЕУ у оквиру поглавља 32 је окован у мају 2014. године, са објављивањем Извештаја о усклађености са правним тековинама ЕУ у поглављу 32 – Финансијска контрола (*EC Screening Report for Chapter 32 – Financial Control*), а Република Србија је у Преговарачкој позицији за поглавље 32 потврдила да прихвата правне тековине ЕУ и обавезала се да их у потпуности спроведе до ступања у чланство.

Заједничка позиција Савета Европске уније у вези са поглављем 32 је усвојена 3. децембра 2015. године и достављена Влади Републике Србије на Међувладиној конференцији на којој је поглавље 32 и званично отворено истог месеца.

Мерила за условно затварање поглавља 32 Заједничке позиције Савета Европске уније укључују: (1) даље усклађивање правног оквира у области Интерне финансијске контроле у јавном сектору, као и његово спровођење, уз обезбеђивање одговарајућих административних капацитета за спровођење, на свим нивоима власти, као и обезбеђивање централизоване буџетске инспекције која је усклађена са захтевима концепта Интерне финансијске контроле у јавном сектору; (2) обезбеђивање финансијске, функционалне и институционалне независности, као и одговарајућих административних капацитета Државне ревизорске институције (ДРИ) за вршење финансијске ревизије и ревизије сврсисходности, у складу са стандардима Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI); (3) обезбеђивање ефикасне и ефективне координације активности у области сузбијања неправилности и превара у поступању са средствима ЕУ са Европском комисијом (ЕК)⁷, и пружање подршке инспекторима Европске канцеларије за борбу против превара (OLAF) у вршењу административних провера и истрага, као и утврђивање законске обавезе чувања доказа, и довољан правни основ и оперативне капацитете за несметани рад службе за координацију активности на сузбијању неправилности и превара⁸, и (4) ратификацију и спровођење Женевске конвенције о сузбијању фалсификовања валута из 1929. године⁹ и усклађивање законодавства са правним тековинама ЕУ о провери аутентичности кованица

7 У складу са чланом 325 став 3 Уговора о функционисању Европске уније и примену одредби Уредбе (ЕУ, ЕВРОАТОМ) број 883/2013 о истрагама које спроводи Европска канцеларија за борбу против превара (OLAF) и Уредбе (ЕЗ) број 2185/96 о проверама и инспекцијама на терену које спроводи Комисија.

8 Anti-Fraud Coordination Services (AFCOS).

9 International Convention for the Suppression of Counterfeiting Currency.

евра и поступању са кованицама евра које нису подобне за оптицај и о провери аутентичности новчаница евра, као и обезбеђивање потребних административних капацитета у Народној банци Србије (НБС).

У Заједничкој позицији Савета ЕУ се посебно скреће пажња на значај координације питања из поглавља 32 и осталих преговарачких поглавља, а посебно поглавља 5, 17, 22, 23, 24 и 33, као и потребу за усклађивањем законодавства са новим правним тековинама у овој области, које могу бити донете до завршетка преговора.

Иако је поглавље 32 прво поглавље које је отворено у приступним преговорима са ЕУ, Извештаји ЕК о напретку за 2016. и 2017. годину су констатовали само изванредан напредак, и то превасходно у областима екстерне ревизије, заштите финансијских интереса ЕУ и заштите евра од кривотворења, док је у области интерне ревизије и даље констатован низак степен разумевања функције и потребе за увођење интерне ревизије од стране руководиоца корисника јавних средстава.

Извештај о напретку Европске комисије за Србију за 2018. годину, у одељку који је посвећен Реформи јавне управе каже да је Србија остварила изванредан напредак у појединим областима, али да препоруке из 2016. године нису у потпуности спроведене. Ово се нарочито односи на оне које се тичу сузбијања политичког утицаја у постављењу руководиоца у статусу вршилаца дужности, која је присутна у око 60% случајева, и код којих је статус вршиоца дужности продужаван у дужем временском периоду. Даље, извештај наглашава да још увек није јасно дефинисан и разграничен правни статус политичких функционера и државних службеника на положају, и да политички утицај наставља да игра кључну улогу у постављању државних службеника на положај¹⁰.

Што се тиче линија одговорности, Извештај констатује да је линија одговорности између „надређених“ и „подређених“ државних органа нејасна и нетранспарентна што доприноси ситуацији у којој долази до преклапања надлежности, фрагментације и појачане политизације. Преузете обавезе и активности усмерене ка унапређењу управљачке одговорности и системском делегирању одговорности унутар институција још увек нису дале резултате, док државни органи и даље настављају да примењују бирократски приступ који је оријентисан на процесе у планирању, буџетирању и извештавању о свом раду¹¹.

10 European Commission: Serbia 2018 Report, COM (2018) 450 final; страна 10.

11 Исто; страна 11.

Конкретно, у вези са напретком у поглављу 32, Извештај констатује да је изванредан напредак остварен у свим областима и да су препоруке из 2016. године делимично спроведене. Посебно се напомиње да је и даље политичка подршка са највишег нивоа власти кључна за успешно увођење интерне финансијске контроле у јавном сектору, на свим нивоима, као и у јавним предузећима.

Стратешки оквир у области интерне финансијске контроле у јавном сектору се још увек не спроводи у потпуности, а Стратегија за даљи развој интерне финансијске контроле у јавном сектору за период 2017–2020. је превасходно фокусирана на активности ЦЈХ. У наредном периоду је неопходно развити стратешки приступ јачању управљачке одговорности у јавном сектору, који би уједно одговорио на питања у вези са уређењем линија одговорности између „надређених“ и „подређених“ државних органа, као и делегирања одговорности унутар самих корисника јавних средстава. Предлаже се измена и допуна законодавног оквира¹² како би се обезбедио одговарајући правни основ за спровођење управљачке одговорности.

Европска комисија констатује да увођење интерне контроле од стране корисника јавних средстава и даље представља највећи изазов, као и да и даље постоји проблем неразумевања функције интерне ревизије и њене инструменталне улоге у управљању организацијом од стране руководиоца корисника јавних средстава, али је препознат напредак у поштовању стандарда интерне ревизије од стране органа на централном нивоу, уз повећање броја овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и број спроведених препорука из извештаја интерних ревизора.

Препоручује се даље јачање административних капацитета Централне јединице за хармонизацију, као и наставак рада на преусмеравању фокуса ЦЈХ са спровођења обука и програма за сертификацију интерних ревизора у јавном сектору на пружање методолошких упутстава корисницима јавних средстава у вези са успостављањем система интерне контроле и интерне ревизије, и праћење и извештавање о спровођењу Стратегије развоја интерне финансијске контроле у Републици Србији за период од 2017. до 2020. године.

12 Закон о буџетском систему и Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

У области екстерне ревизије је констатован одрживи напредак у свим областима, али се такође критички напомиње да Државна ревизорска институција (ДРИ) наставља да подноси прекршајне и кривичне пријаве против одговорних лица корисника јавних средстава, и да је неопходно искључити ту обавезу кроз измене Закона о Државној ревизорској институцији, у склопу разграничења надлежности и одговорности са Буџетском инспекцијом, односно Министарством финансија.

Континуирани напредак је оцењен и у областима заштите финансијских интереса ЕУ и заштите евра од фалсификовања, при чему Извештај исказује потребу за даљим усклађивањем кривичног законодавства са новом Директивом Европске уније о борби против превара у вези са финансијским интересима Уније.^{13,14}

За разлику од претходних година, Извештај о напретку за 2018. годину на много експлицитнији начин успоставља везу између напретка у појединим преговарачким поглављима и испуњења критеријума за чланство у ЕУ. Та веза је очигледна када се упореди напредак у поглављу 32 са постигнутим резултатима у спровођењу Реформе јавне управе, који у великој мери служе као извори верификације оствареног напретка у овом поглављу.

Констатовани недостаци у делегирању одговорности унутар институција, као и непоштовање прописа којима се уређују постављења и статус државних службеника на положају указују на озбиљне слабости у контролном окружењу.

Овакво стање је резултат појачаног политичког утицаја на рад државне управе и непоштовање важећих прописа у овој области, с једне стране, и ослабљених административних капацитета и недостатка политичке подршке раду надлежних државних органа у овој области, с друге стране.

Период од 2016. до 2018. године су обележиле политичке промене¹⁵ које су за последицу имале кадровске промене у државним органима који су носиоци активности у домену поглавља 32.

Поменуте кадровске промене су довеле до прекида континуитета у раду на активностима које су усмерене на испуњење мерила за затварање, снижавање приоритетности у спровођењу реформи које су пред-

13 Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law.

14 European Commission: Serbia 2018 Report, COM(2018) 450 final; страна 88.

15 Парламентарни избори 2016. године; Председнички избори 2017. године и последична реконструкција Владе; оставка Министра финансија, Душана Вујовића у мају 2018. године.

виђене преговарачким поглављем 32 и отежале координацију, међуинституционалну сарадњу и рад у овој области.

Истовремено, средином 2018. године је дошло до промена у руководству Државне ревизорске институције, именовањем новог председника ДРИ и заменом већине врховних државних ревизора, што је довело до извесног застоја у реализацији реформских активности, али не и до прекида континуитета који је настављен након успостављања нове управљачке структуре.

Објективну потешкоћу у испуњењу првог мерила за затварање поглавља, у извештајном периоду представљају промене у организацији, институционалном позиционирању и руковођењу Одељења за буџетску инспекцију, које су отежале сарадњу између ДРИ и Министарства финансија (Одељења за буџетску инспекцију) на разграничењу надлежности између ове две институције по питању подношења прекршајних и кривичних пријава, при чему су обе институције до краја 2018. године остале на својим почетним позицијама.

У области заштите финансијских интереса ЕУ је дошло до значајног напретка. Одељење за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније (AFCOS) у Министарству финансија је у претходном периоду наставило да испуњава обавезе које проистичу из Заједничке позиције ЕУ за поглавље 32, упркос објективним ограничењима које су реинституционализација и репозиционирање ове службе у Министарству финансија оствариле по њену комуникацију са релевантним државним органима у области заштите финансијских интереса ЕУ.

Током 2016. године ова служба је заједно са Одељењем за буџетску инспекцију обједињена у новообразовани Сектор за контролу јавних средстава, као резултат стратешке оријентације усмерене на консолидацију сличних надлежности у поступању са неправилностима у извршењу јавних средстава, а које су претходно биле сегрегиране и институционализоване као засебне организационе јединице у Министарству финансија према изворима финансирања у односу на које је дошло до незаконитог поступања, различитој методологији рада и правним основима који уређују њихову надлежност. Консолидација Одељења за сузбијање неправилности и превара у поступању са финансијским средствима Европске уније (AFCOS) и Одељења за буџетску инспекцију у новообразовани Сектор за контролу јавних средстава се негативно одразила на функционалну независност и једне и друге организационе

јединице, чиме су положај и степен овлашћења деградирани, а што се директно одразило и на њихову функционалност.

Планирана стратешка, а затим и оперативна консолидација ове две функције, која је предвиђена посебном мером Програма за реформу јавних финансија за период 2016–2020. није спроведена, делом због одсуства стратешке оријентације претходног руководства у Министарству финансија за управљање променама у овој области у периоду 2017–2018. и делом због недостатка политичке воље да се уреде питања у вези са надлежношћу ова два, значајна тела у спровођењу накнадних (*ex-post*) контрола законитог коришћења јавних средстава.

Савет за борбу против корупције је средином 2016. године објавио Извештај о капацитетима буџетске инспекције¹⁶ у коме је поред препорука за даље јачање капацитета Буџетске инспекције, у смислу броја и профила кадрова, дала низ препорука које нису усаглашене са захтевима преговарачког поглавља 32, а у вези са усклађивањем надлежности Буџетске инспекције са концептом интерне финансијске контроле у јавном сектору.¹⁷ Сам извештај указује на недостатак информисаности надлежних органа и стручних тела које је образовала Влада о захтевима преговарачког поглавља 32, и потребу за јачање стручних капацитета надлежних државних органа и спровођење свеобухватне кампање од стране Преговарачког тима за приступање ЕУ, Преговарачке групе за поглавље 32, и надлежних државних органа на упознавању грађана и стручне јавности о темама које су обухваћене овим преговарачким поглављем, као и државне службенике и руководиоце релевантних државних органа о техничким захтевима које је потребно испунити рад остварења мерила за условно затварање овог поглавља.

Увођење интерне финансијске контроле у јавном сектору

Данас, скоро десет година након што је донета прва Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије за период 2009–2014. године¹⁸, државни органи у Републици

16 Савет за борбу против корупције, Извештај о капацитетима буџетске инспекције; 72 Број: 021-00-5715/2016 од 16.06.2016. године.

17 Централизована буџетска инспекција, која спроводи накнадне контроле по пријављеним неправилностима на супрот децентрализоване буџетској инспекцији која ради према годишњем плану рада.

18 „Службени гласник Републике Србије“, бр. 61/09 и 23/13.

Србији се и даље суочавају са истим питањима и дилемама које су подстакле системско увођење обједињеног и концептуално заокруженог концепта интерне контроле који је Европска комисија за земље кандидате и потенцијалне кандидате за чланство у Европској унији назвала Интерна финансијска контрола у јавном сектору (ИФКЈ).

Упркос томе што су у последњих петнаест година основни елементи и захтеви у вези са успостављањем система финансијског управљања и контроле (ФУК) и функције интерне ревизије уграђени у законодавство Републике Србије¹⁹ и чије је практично спровођење истих даље разрађено кроз методолошка упутства^{20,21}, Сектор за интерну контролу и интерну ревизију Министарства финансија (тзв. Централна јединица за хармонизацију) и даље настоји да утврди тачан број корисника јавних средстава који је у обавези да уведе функцију интерне ревизије, како би управљала, пратила и извештавала Владу Републике Србије о статусу увођења интерне финансијске контроле у јавном сектору²², а истовремено и плански усмеравала напоре на пружању ефективне подршке корисницима јавних средстава не само у испуњењу законских обавеза у овој области већ и коришћењу свих могућности које систем интерне контроле и функција интерне ревизије пружају у управљању организаацијом.

Европска комисија Влади Републике Србије, односно Министарству финансија пружа континуирану техничку помоћ, која се финансира кроз Инструмент претприступне помоћи ЕУ, за успостављање и даље развијање система Интерне финансијске контроле у јавном сектору, од 2004. године.

Пројекти техничке помоћи су за потребе Централне јединице за хармонизацију припремиле предлоге измена и допуна Закона о буџетском систему, које су обезбедиле законски основ у овој области, а исто тако су припремили методолошка упутства која су преточена у подзаконска акта, као и план и програм обука за финансијско управљање и контролу и артикулисали су програм за професионално

19 Закон о буџетском систему („Службени гласник Републике Србије“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка и 108/13).

20 Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, бр. 99/11 и 106/13).

21 Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, бр. 99/11 и 106/13).

22 Кроз консолидоване годишње извештаје о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору.

оспособљавање интерних ревизора за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору²³. Међутим, услед неефикасне координације надлежних директората Европске комисије, које имају подељену надлежност над појединим областима, иста је упоредо, и у већој мери финансирала пројекте техничке помоћи на успостављању паралелног система управљања и контроле за коришћење средстава претприсупне помоћи Европске уније у Републици Србији²⁴.

Међутим, представници Директората за проширење и Директората за буџет у Барозовој Комисији нису били свесни чињенице да скоро читаву деценију финансирају успостављање два паралелна система интерне контроле²⁵ који су засновани на истим Међународним стандардима интерне контроле²⁶, док аутор²⁷ овог текста није експлицитно скренуо пажњу на ову оклоност и њене негативне последице по систем јавних финансија у Републици Србији на билатералном скринингу за поглавље 32 – Финансијска контрола, 2013. године.

Увођење паралелних система интерне контроле не само да је неусклађено са Законом о буџетском систему који финансијску помоћ ЕУ утврђује као јавни приход који припада буџету Републике Србије, већ је допринело подвајању система за управљање јавним финансијама у Републици Србији, умањивши ефекте и једне и друге активности. Упркос званично упућеним предлозима за усклађивање ова два паралелна колосека једне исте реформе, Европска комисија је остала нема на предложени корективне мере које би уједно помогле и другим земљама у процесу приступања ЕУ, а предлог упућен од стране аутора је уведен у Принципе јавне управе које је СИГМА припремила по захтеву Европске комисије 2016. године како би се дефинисали суштински захтеви Реформе јавне управе у процесу приступања ЕУ.

23 Правилник о условима и поступку полагања испита за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, бр. 9/14).

24 Тзв. систем за децентрализовано управљање средствима Европске уније до 2013. године, односно систем за индиректно управљање средствима Европске уније до 2013. године.

25 Систем интерне финансијске контроле у јавном сектору за средства из буџета РС и буџета локалних самоуправа и тзв. децентрализовано/индиректно управљање пројектима који се финансирају из средстава ЕУ.

26 Integrated Internal Control Framework of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

27 Помоћник министра у Сектору за управљање средствима ЕУ у Министратву финансија од 2012–2014, државни секретар у Министарству финансија од 2014. до 2017, председавајући Преговарачке групе за поглавље 32 – финансијска контрола у време отварања овог поглавља и члан Преговарачког тима Републике Србије за приступање ЕУ од његовог оснивања до напуштања државне управе почетком 2017. године.

Отварање преговарачког поглавља 32 – Финансијска контрола је током 2015. године побудило интересовање јавности и државног врха упркос томе што се одвило у сенци дијалога Београда и Приштине и дефинисања захтева поглавља 35, због чега је отварање поглавља 32 (иако је преговарачка позиција Републике Србије била припремљена и усвојена од стране Владе) одложено за готово годину дана.

Сама чињеница да је Европска унија подредила захтеве техничког поглавља политичким питањима је допринела промени перцепције значаја Интерне финансијске контроле у јавном сектору, као камена темљца Реформе јавне управе, и снижавању њене већ упитне приоритетности за Владу Републике Србије.

Стање у овој области је до данас остало непромењено, а може се констатовати да је у односу на претходне године дошло и до регресије која рефлектује опште стање у државној управи и у друштву.

Процена ефеката спровођења стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије за период 2009–2014. године

Анализа ефеката спровођења Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ) Републике Србије за период 2009–2014. године је показала да је у периоду важења Стратегије успостављен одговарајући законодавни и институционални оквир за увођење ИФКЈ у Србији, као и да представљају добар основ за одговорно управљање од стране руководиоца корисника јавних средстава (тзв. *Managerial Accountability*). Међутим, системи финансијског управљања и контроле су у највећем броју успостављени код корисника јавних средстава како би се формално испуниле законске обавезе, а не у циљу усклађивања пословних процеса са циљевима институција ради њихове реализације.

Корисници јавних средстава су применили методолошке препоруке у вези са успостављањем система финансијског управљања и контроле у различитој мери, док је једини евидентан напредак констатован у успостављању функције интерне ревизије, који заправо не прати логички след корака у успостављању система ИФКЈ. У великом броју случајева су корисници јавних средстава, нарочито на локалном нивоу, образовали функцију интерне ревизије или попунили радна места ин-

терних ревизора без претходног успостављања система финансијског управљања и контроле, који је предмет интерне ревизије.

Овакво стање на експлицитан начин сведочи о дубоком и суштинском неразумевању сврхе финансијског управљања и контроле и намене интерне ревизије од стране корисника јавних средстава за шта се одговорност може делимично приписати Централној јединици за хармонизацију, чији је утицај био значајно умањен одсуством подршке надлежних министара задужених за послове финансија у периоду трајања Стратегије, као и сазива Владе Србије у истом периоду.

Упркос упитне поузданости података на основу којих је Централна јединица за хармонизацију припремала консолидоване годишње извештаје о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у периоду од 2009. до 2014. године, они представљају основу за анализу ефеката Стратегије у истом периоду.

Иако статистичка обрада Извештаја о успостављеном систему финансијског управљања и контроле, који су корисници јавних средстава дужни да доставе Централној јединици за хармонизацију у првом кварталу године за претходну годину указује на то да је приближно 50% институција које су доставиле извештаје системски увело финансијско управљање и контролу (у највећем броју на централном новоу), исти ивештаји указују да преко 80% корисника јавних средстава из узорка примењује и одржава систем интерне контроле у неком виду, што говори у прилог томе да се интерна контрола примењује у већем степену него што се доживљава као системски инструмент за ефикасно и ефективно управљање ради реализације циљева институције.

Табела 1. Инститиуционализација система финансијској управљања и контроле

Година	1. Успостављене структуре за ФУК ²⁸		2. Идентификовани кључни пословни процеси		3. Започето мапирање пословних процеса		4. Пословни процеси мапирани		5. Уведене контролне активности за смањење ризика	
	бр.	%	бр.	%	бр.	%	бр.	%	бр.	%
2009.	23	33%	15	26%	46	67%	39	57%	44	64%
2010.	39	46%	14	26%	73	86%	47	55%	65	76%
2011.	42	41%	14	26%	82	80%	61	60%	76	75%
2012.	47	41%	17	26%	86	75%	57	50%	80	70%
2013.	55	46%	17	26%	102	86%	73	61%	94	79%
2014.	63	50%	19	15%	106	84%	72	57%	101	80%

Табела 2 илуструје постепен пораст свести код корисника јавних средстава о потреби успостављања система финансијског управљања и контроле као законске обавезе за приближно 16%. Истовремено се може констатовати да је поступање у складу са законским обавезама достигло максимум 2011. године након чега је наступио опадајући тренд наредне две године који се може довести у везу са политичким променама које су се прелиле на државну управу и оствариле негативне ефекте по контролно окружење.

Табела 2. *Годишње извештавање о успостављеном систему финансијској ујрављања и контроле*

Година	Број очекиваних Извештаја о ФУК	Број достављених извештаја ЦЈХ	Број обавештења о томе да није успостављен ФУК	Одзив корисника јавних средстава
2009.	143	69	13	57%
2010.	150	85	12	65%
2011.	146	102	13	79%
2012.	183	115	15	71%
2013.	187	119	8	68%
2014.	183	126	9	74%
Разлика				16%

Показатељи указују да је у истом периоду дошло до увођења и јачања контролних активности и експанзије интерне ревизије, као спонтане реакције на ризике које су имплицирале институционалне и организационе промене.

Вредности за контролно окружење су се повећале у 2013. години са стабилизацијом јавног сектора након реконструкције Владе изабране 2012. године када су скоро достигле максималну вредност из 2009. године, што је утицало на јасно утврђивање циљева институција у односу на које су процењивани ризици, а затим и успостављене одговарајуће контролне активности. Упоредно са тим је дошло до повећања у транспарентности рада корисника јавних средстава и усклађеног одрживог развоја интерне ревизије који се оджао до краја периода важења Стратегије.

Фокус на усклађености рада са законским прописима је карактерисао пословање државних органа у Републици Србији у дужем временском периоду. Међутим, статистички подаци из консолидованих годишњих извештаја Централне јединице за хармонизацију и

динамички однос између пет компоненти интерне контроле (COSO Components) указују да је појачани фокус на обезбеђивање законске усклађености и јачање контролних активности у периоду од 2009. до 2014. године одговор на нестабилно контролно окружење услед честих институционалних и организационих промена које су директна последица политичке нестабилности и потребе да се одржи континуитет пословања корисника јавних средстава у нестабилним и промењивим околностима.

Табела 3. Процена компоненти оквира интерне контроле

Година	1. Контролно окружење		2. Процена ризика		3. Контролне активности		4. Информисање и комуникације		5. Активност праћења (надзора)	
	Резултат	%	Резултат	%	Резултат	%	Резултат	%	Резултат	%
2009.	33/40	83%	27/35	77%	32/50	64%	29/35	83%	13/30	43%
2010.	31/40	78%	26/35	74%	34/50	68%	29/35	83%	14/30	47%
2011.	42/55	76%	35/45	78%	34/50	68%	28/35	80%	16/30	53%
2012.	42/55	76%	40/55	73%	35/50	70%	28/35	80%	17/30	57%
2013.	45/55	82%	42/55	76%	36/50	72%	28/35	80%	17/30	57%
2014.	46/60	77%	41/55	75%	36/50	72%	28/35	80%	17/30	57%
2009–14.	40/51	78%	35/47	74%	35/50	70%	28/35	80%	16/30	53%
Разлика	-6%		-3%		8%		-3%		13%	

Табела 3 даје упоредни приказ развоја унутар сваке од пет компоненти COSO оквира у периоду од 2009. до 2014. године илуструјући опште трендове.

Интерна ревизија представља скуп активности које обезбеђују независну и објективну процену система финансијског управљања и контроле, као и саветодавну подршку руководству организације ради побољшања учинка организације у процесу остварења циљева организације. То се постиже путем континуираног оцењивања система финансијског управљања и контроле који успостављају руководиоци корисника јавних средстава у својим организацијама.

Закон о буџетском систему прописује обавезу увођења функције интерне ревизије за све кориснике јавних средстава док Правилник утврђује оперативне захтеве и пружа методолошке смернице у том правцу. Закон такође дефинише да је увођење децентрализоване и

функционално независне функције интерне ревизије обавеза свих корисника јавних средстава, али не утврђује рок за примену прописа.

Правилник дефинише да корисници јавних средстава могу да успоставе интерну ревизију кроз образовање посебне, функционално независне унутрашње организационе јединице, која је обавезна за сва министарства и кориснике јавних средстава са преко 250 запослених, кроз образовање заједничке функције интерне ревизије од стране два или више корисника јавних средстава; путем споразумног ангажовања интерног ревизора из другог корисника јавних средстава за обављање интерне ревизије, и изузетно, запошљавањем једног интерног ревизора уколико није могуће образовати јединицу интерне ревизије.

Интерну ревизију индиректних буџетских корисника који нису увели интерну ревизију на један од претходно описаних начина врши јединица интерне ревизије директног буџетског корисника у складу са донетим годишњим планом ревизије.

Активности праћења (надзора) су показале највећу прогресију у референтном периоду од преко 13% што је делом и резултат активности подршке које је Централна јединица за хармонизацију спровела у јачању стручних и организационих капацитета корисника јавних средстава на успостављању функције интерне ревизије у јавном сектору.

Пажљивим сагледавањем аналитичких података из консолидованих годишњих извештаја о стању ИФКЈ у референтном периоду се стиче утисак да се интерна ревизија развијала несразмерно у односу на увођење ФУК. Ово је резултат два фактора. Активности ЦХЈ су у референтном периоду биле превасходно усмерене на извођење обука и спровођење програма за сертификацију интерних ревизора у јавном сектору. Истовремено, склоност ка успостављању функције интерне ревизије је код извесног броја корисника јавних средстава директан одговор на промењиво Контролно окружење које је остварило негативне ефекте по дефинисање мисије и циљева институција и самим тим отежало ефикасно и ефективно коришћење јавних ресурса.

Табела 4 приказује да је свест о потреби успостављања функције интерне ревизије у складу са законским прописима постепено расла у референтном периоду и то за 50% када је у питању извештавање о интерној ревизији и приближно за 9% када је у питању увођење функције интерне ревизије. Истовремено, статистички подаци показују да је дошло до континуираног и одрживог пораста запослених у јединицама интерне ревизије код корисника јавних средстава који је удвостручен у периоду од 2009. до 2014. године.

Табела 4. Спешен успосиављана функције
интерне ревизије

Година	1. Успостављена функција интерне ревизије		2. Попуњеност радних места интерних ревизора		4. Број ревизија			5. Борј ревизија по интерном ревизору		5. Препоруке интерних ревизора		
	бр.	%	Систематизовано	Попуњено	Планиране	Извршене	%	бр.	Упућене	Спроведене	%	
2009.	32	41%	N/A	129	300	253	84%	2	1632	1303	80%	
2010.	41	43%	158	126	324	283	87%	2	1994	1358	68%	
2011.	37	39%	N/A	131	416	332	80%	3	1860	1243	67%	
2012.	76	48%	319	225	466	390	84%	2	2524	1669	66%	
2013.	105	48%	352	263	695	615	88%	2	3568	2212	62%	
2014.	157	49%	448	335	645	559	87%	2	4916	3068	62%	
Разлика	125	9%			2846	2432	85%	2	16494	10853	66%	

На крају 2014. године је било успостављено укупно 157 јединица интерне ревизије код корисника јавних средстава на свим нивоима, са 448 систематизованих радних места за интерне ревизоре од којих је 335 било попуњено. Од укупног броја успостављених јединица интерне ревизије, 67 је успостављено код корисника на централном нивоу са укупно 223 интерна ревизора; 38 је успостављено од стране локалних самоуправа са 53 интерна ревизора док је преосталих 47 јединица успостављено од стране осталих корисника јавних средстава укључујући јавна и комунална предузећа са укупно 57 интерних ревизора.

Што се тиче учинка, број планираних и извршених ревизија се удвостручио од 2009: 85% планираних ревизија је извршено док је број реализованих препорука опао.

Очигледно је да функција интерне ревизије није уведена од стране свих корисника јавних средстава. Разлози за то укључују недовољан број кадрова који испуњавају услове који се тичу стручне спреме и искуства и раду на пословима интерне ревизије, несразмерно ниске плате у односу на степен одговорности које интерни ревизори носе, као и неразумевање руководства корисника јавних средстава саме природе, намене и сврхе интерне ревизије.

На крају 2014. године је било укупно 243 овлашћена интерне ревизора у јавном сектору, који су сертификовано кроз рестриктиван систем за сертификацију који не признаје домаће и међународне квалификације које су интерни ревизори из приватног сектора претходно стекли, чиме је спречено преливање стручних и искусних интерних ревизора из приватног сектора који имају потенцијал да подигну ниво и квалитет ревизија, који је на релативно ниском новом.

Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године

Рад на изради друге Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2015–2020. године је започет 2014. године, истовремено са припремом Преговарачке позиције за поглавље 32.

Први нацрт документа је припремила Централна јединица за хармонизацију праћећи логику претходне, која је била процесно оријентисана, без јасно утврђених циљева и мерљивих резултата и без јасне визије и позиционирања ИФКЈ у системима јавне управе и управљања јавним финансијама.

У јеку Међувладине конференције у децембру 2014. године, када је поглавље 32 и званично отворено, пажња највиших званичника Министарства финансија је на један релативно кратак период фокусирана на питања финансијске контроле и довела је до обједињавања надлежности за координацију свих организационих јединица које врше послове у области финансијске контроле под државним секретаром у Министарству финансија који је уједно одређен и за председавајућег преговарачке групе за поглавље 32.

Други нацрт Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2015–2020. године је под директном надлежношћу и уз активан рад председавајућег преговарачке групе проширио делокруг исте на битна питања финансијске контроле која излазе ван надлежности Централне јединице за хармонизацију, у настојању да се на целовити начин одговори на захтеве из Заједничке позиције Савета ЕУ, а још битније, како би се успоставио одговарајући оквир за системско унапређење рада и координације свих релевантних државних органа у области финансијске контроле.

Фокус новог нацрта стратегије је био усмерен на усклађивање система финансијског управљања и контроле са процесима управљања у организацији, на суштинско интегрисање интерне контроле у систем државне управе, на унапређење контролног окружења у државној управи Републике Србије, усклађивање два паралелна система интерне контроле који су успостављени за два извора финансирања, и коначно на укидање баријера за запошљавање искусних интерних ревизора и јавном сектору на радним местима интерних ревизора кроз „укидање“ монопола који је Централна јединица за хармонизацију успоставила над обучавањем и сертификавањем интерних ревизора у јавном сектору и ревизију система за сертификацију интерних ревизора у јавном сектору, који је заправо служио за преквалификавање сувишних кадрова различитих профила у органима државне управе и локалним самоуправама за послове интерне ревизије.

Након низа кадровских промена у Министарству финансија које су имале пресудан значај на даљи развој у овој области у периоду од 2015. до 2016. године, Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године је усвојена у модификованој форми, са процесно оријентисаним циљевима без јасне визије и са две године закашњења, у мају 2017. године.

Општи циљ стратегије је унапређење јавне управе у Републици Србији кроз јачање одговорности у јавном сектору које се намерава остварити кроз (1) унапређење улоге Централне јединице за хармонизацију у области координације, праћења, едукације и информисања руководиоца запослених укључених у процеса ИФКЈ; (2) јачање свести о финансијском управљању и контроли као интегралном делу процеса управљања са наглашавањем управљачке одговорности, управљање ризицима и процену квалитета, и (3) унапређење интерне ревизије у смислу професионалности и обухвата послова, ефикаснијег коришћења расположивих ресурса и развоја система процене квалитета.²⁹

Наведена три подциља су у Акционом плану Стратегије даље разрађени кроз 18 циљева другог реда и 40 мера/активности. Од 18 циљева другог реда, готово половина (7) се односи на унапређење улоге и јачање интерних капацитета запослених у ЦЈХ, док се исти број односи на даље увођење и унапређење финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава, а свега три на даље развој праксе интерне ревизије у јавном сектору.

Сама структура нове Стратегије, као и процентуална расподела активности између три основна подциља (јачање капацитета ЦЈХ, јачање ФУК-е, и јачање интерне ревизије) указује на то да је ЦЈХ препознала недостатке у системском увођењу ИФКЈ и да је фокус својих активности до 2020. године ставила како на јачање унутрашњих капацитета за остварење своје мисије, тако и на пружање подршке корисницима јавних средстава у увођењу и унапређењу система интерне контроле.

Међутим, у Стратегији није извршена приоритизација реформских активности у било којој од ове три области, као ни разрада поступног спровођења истих у циљу адресирања идентификованих недостатака.

Највећи недостатак важеће Стратегије се огледа у одсуству јасних веза између циљева и активности, и индикатора који би мерили ефекат спроведених активности и њиховог утицаја на планиране, односно очекиване промене.

Стиче се утисак да су циљеви и активности постављене широко и да без јасне приоритизације обезбеђују флексибилност у погледу одабира мера којима ће ЦЈХ посветити посебну пажњу током трајања Стратегија.

29 Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020, страна 27.

Постоје два основна разлога за овакву ситуацију у управљању реформама у овој области. Услед дугогодишњег помереног тежишта са суштинског мандата ЦЈХ је дошло до слабљења аналитичких капацитета саме Јединице, која је и даље у стању да идентификује области у којима су присутни недостаци, али не и да недвосмислено утврди узроке који остварују негативан утицај на увођење ФУК-е, што им онемогућава предлагање конкретних корака које је потребно предузети у циљу отлањања истих.

Стратегија, уистину, идентификује неке кључне проблеме у погледу институционализације система финансијског управљања и контроле, попут несврсисходне организационе и функционалне фрагментације послова код корисника јавних средстава и неадекватне и/или недовољне координације послова планирања и праћења спровођења секторских политика, финансијског планирања и извршења и управљања ризицима, и предлаже мере за њихово превазилажење³⁰, али с обзиром да решавање ових проблема захтева блиску и координисану међуинституционалну сарадњу са другим ресорним министарствима која имају важну улогу у реализацији Акционог плана за спровођење Стратегије за реформу јавне управе, ефекти су до сада били минимални услед прекида континуитета у заједничком раду и недовољне политичке подршке реформи јавне управе.

Крајем 2017. године је припремљен документ „Анализа и смернице за обједињавање функција стратешког, оперативног и финансијског планирања и интерне контроле, са препорукама за измену прописа“, који је утврдио општи приступ за обједињавање послова планирања јавних политика, праћења њиховог спровођења и анализе њихових ефеката, послова финансијског планирања и управљања, и послова координације, управљања и унапређења система интерне контроле и њихову институционализацију у оквиру Секретаријата министарстава, као и да пружи практичне смернице за остваривање њихове функционалне интеграције ради унапређења ефикасности и ефективности рада министарстава. Сам документ је припремљен од стране Јединице за управљање променама у Министарству за државну управу и локалну самоуправу, у сарадњи са ЦЈХ и екстерним консултатима, и усвојен од стране Савета за реформу јавне управе али није усвојен од стране Владе Републике Србије и нажалост, остао мртво слово на папиру.

30 Циљ 9: Стратешко планирање које повезује организационе циљеве са свеукупном визијом Владе; Циљ 10: Оперативно планирање које повезује оперативне циљеве са захтевима за ресурсе, Циљ 11: Праћење и извештавање о остварењу циљева у односу на коршћене ресурсе, *Стратегија ИФКЈ за њериод 2017–2020. Јодину, сјрана 48.*

Други разлог због кога је стратешки оквир постављен на начин на који јесте је да би обезбедио довољан степен флексибилности како би се изашло у сусрет промењивим захтевима Европске комисије у процесу приступања.

Период од 2016. до 2018. године су карактерисале значајне промене у односу и приступу Европске комисије према државним органима у Републици Србији у испуњењу захтева у процесу приступања, при чему је због продуженог рока за приступање Републике Србије Европској унији ЕК почела да уводи додатне и недовољно формализоване захтеве у поједина преговарачка поглавља која превазилазе оквире захтева из Извештаја о скринингу и Заједничких позиција ЕУ. Ово је доста често чињено без консултација и сарадње са државним органима Републике Србије, на *ad hoc* бази, што је ставило државне органе у Србији у незавидан положај континуираног прилагођавања рада новоуведеним и недовољно структурираним захтевима ЕК.

Добар део мера у новој Стратегији су уведени како би се одговорило на нове приоритете које је ЕК дефинисала у овој област. Истини за вољу, поменути приоритети не излазе ван иницијалних оквира концепта ИФКЈ, али оно што дефинитивно отежава спровођење стратешког оквира је наметнута приоритизација мера и активности од стране ЕК, која често не одговара природном редоследу активности у конкретном окружењу узевши у обзир све факторе који утичу на јавну управу.

Примера ради, ЕК је заобивши потребу за унапређење аналитичких капацитета и инструмената за ефективно праћење и оцењивање квалитета уведених система ФУК-е и интерне ревизије код корисника јавних средстава упутила експлицитан захтев за вршење контроле квалитета истих Централној јединици за хармонизацију и учинком у том погледу условила исплату варијабилних трансхи одобрене Секторске буџетске подршке сектору реформе јавне управе.

Централна јединица за хармонизацију је у таквом сплету околности и кад кад опречиних међуутицаја у доста незавидној ситуацији, у којој су јој могућности за самостално планирање реформске агенде у области ограничене, а при томе се позива на одговорност за испуњење новоиспостављених захтева од стране ЕК над којима нема значајнијег утицаја.

Од усвајања нове Стратегије, остварен је мали број планираних активности и мера које су предвиђене Акционим планом.

Централна јединица за хармонизацију је наставила да спроводи већ устаљену праксу теоријске едукације руководиоца и државних службеника о увођењу ФУК-е, чији се резултати не могу верификовати

у овом тренутку, као и вршење менторстава кадидатима за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, на исти начин као што је то чињено од доношења прве Стратегије 2009. године.

Активности које је ЦЈХ почела да спроводи у погледу оцењивања квалитета успостављених функција интерне ревизије од стране корисника јавних средстава од 2017. године су искључиво усмерене за проверу формалне усклађености извештаја са прописаних захтевима, без улажења у квалитет извештаја о интерној ревизији.

Закључак

Данас, скоро петнаест година након што је започето системско увођење Интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, државна управа се и даље носи са истим проблемима са којима се суочавала током трајања прве Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије за период 2009–2014. годину:

- Негативним утицајем честих политичких промена и притиском владајућих политичких елита на организацију и рад органа државне управе;
- Недовољном заинтересованошћу одговорних лица у органима државне управе за питања доброг управљања, интерне контроле и интерне ревизије;
- Застарелим приступом управљању и раду органа државне управе који су носиоци реформских процеса, и
- Доминантном оријентисаношћу органа државне управе на обезбеђивању законитости пословања и практиковање процесног планирања насупротив управљању ка резултатима циљевима.

Наведени стратешки ризици и даље постављају суштинска ограничења у спровођењу реформе јавне управе и јавних финансија, а нарочито у оном кључном делу који се тиче општег функционисања и управљања инситутуцијама, који чини систем Интерне финансијске контроле у јавном сектору. Тренутно окружење не подстиче и не пружа преко потребну подршку Централној јединици за хармонизацију у увођењу и даљем развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору, и тиме лимитира ефекте и домете њихових активности.

И поред свих наведених изазова, постоје више области у којима је могуће деловати у наредном периоду како би се интензивирале реформе у области финансијске контроле, унапредило праћење и извештавање у овој области, квалитет интерних ревизија које се обављају у државним органима и унапредио квалитет и ојачала сврсисходност успостављених система финансијског управљања и контроле, за почетак, на централном нову.

Министарство финансија до истека тренутно важеће Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017 – 2020. године треба да интензира рад на јачању својих стручних и аналитичких капацитета у овој области и настави да активно ради на подизању свести грађана, стручне јавности и државних службеника и руководилаца у јавном сектору о суштини и значају интерне контроле и интерне ревизије за рад државне управе, као и техничким захтевима преговарачког поглавља 32.

Истовремено, од великог значаја је унапређење статистичке анализе прикупљених података о стању система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору, као и садржаја консолидованог годишњег извештаја о интерној финансијској контроли у јавном сектору како би поред основних информација укључио приказ напретка у спровођењу Стратегије за даљи развој интерне финансијске контроле у јавном сектору за период 2017–2020, кључне налазе и препоруке корисницима јавних средстава у вези са унапређењем система интерне контроле и интерне ревизије и резултате праћења спровођења датих препорука из претходних годишњих извештаја.

Питање признавања професионалних звања интерних ревизора из приватног сектора од стране Сектора за интерну контролу и интерну ревизију је питање које је у више наврата покретала стручна јавност у Србији, на првом месту професионална удружења рачуновођа и интерних ревизора. Подзаконски акт који је на снази, а који уређује питања у вези са стицањем професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору³¹ изједначава и налаже примену истог приступа у односу све категорије интерних ревизора. У практичном смислу то значи да, уколико интерни ревизор који је сертификован од стране признатог професионалног удружења интерних ревизора, укључујући и Института интерних ревизора, након провере испуњености услова

31 Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору („Службени гласник РС”, бр. 9/2014).

за стицање тог звања, а који има вишегодишње искуство у вршењу интерне ревизије, мора да прође кроз цео поступак који је прописан Правилником о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору као и лица која по први пут заснивају радни однос на пословима интерне ревизије у јавном сектору. Оваква ситуација је у значајној мери дестимулисала прелазак, односно пријављивање већег броја искусних сертификованих интерних ревизора из приватног сектора за попуњавање упражњених радних места на пословима интерне ревизије у јавном сектору.

С обзиром на тренутно стање капацитета и квалитет кадрова који раде на пословима интерне ревизије у јавном сектору и чињенице да искусни интерни ревизори из приватног сектора могу само да допринесу побољшању квалитета професије и праксе интерне ревизије у јавном сектору, неопходно је да Министарство финансија преиспита правила и услове за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору и обезбеди одговарајуће системско решење и правни основ за признавање квалификација интерних ревизора која су стечена код признатих, домаћих и међународних, професионалних удружења интерних ревизора кроз измене и допуне Правилника о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

И на крају, усвајање документа „Анализа и смернице за обједињавање функција стратешког, оперативног и финансијског планирања и интерне контроле, са препорукама за измену прописа“, од стране Владе Републике Србије и обезбеђивање његове пуне примене од стране ресорних министарстава како би се обезбедила институционална консолидација послова планирања јавних политика, праћења њиховог спровођења и анализе њихових ефеката, послова финансијског планирања и управљања, и послова координације, управљања и унапређења система интерне контроле у оквиру Секретаријата министарстава, чиме би се подстакла практична и сврсисходна примена система финансијског управљања и контроле, унапредило контролно окружење и још важније од свега, обезбедио континуитет послова министарстава који је претходних година, услед нефикасних система управљања и контроле и честих политичких и институционалних промена био значајно отежан.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд
336.148(497.11:4-672EU)

ИНТЕРНА финансијска контрола : без добрих
наговештаја. – Прокупље : Топлички центар за
демократију и људска права, 2019 (Београд : Досије
студио). – 96 стр. ; 20 cm

Тираж 500. – Напомене и библиографске референце
уз текст.

ISBN 978-86-89227-22-2

а) Јавне финансије – Контрола – Србија б) Интерба
ревизија – Хармонизација – Европска унија

COBISS.SR-ID 275669004



ISBN 978-86-89227-22-2

