

ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА У ПРОЦЕСУ ЕВРОИНТЕГРАЦИЈА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Милан М. Милуновић
Министарство одбране Републике Србије, Инспекторат одбране
Светислав Ј. Станковић
Војска Србије, Копнена војска

Унапређење интерне ревизије јавног сектора у процесу још увек актуелне транзиције представља процес усмерен ка унапређењу ефикасности функционисања државног апарата, са циљем заштите интереса институција и грађана Републике Србије. Развијена интерна ревизија унапређује рад целокупног система ревизије и контроле у РС, а интерна финансијска контрола јавног сектора добија улогу и значај коју има у земљама Европске уније.

Анализом стања и функционисања интерне ревизије у РС и упоређивањем са степеном достигнутог развоја у ЕУ добијамо јасне показатеље који недвосмислено указују на потребу њеног даљег развоја и унапређења.

Садашњи правци развоја ревизије и контроле у РС усмерени су ка стандардима у развијеним земљама ЕУ и света и веома су актуелна тема у оквиру вођења преговора о придруживању ЕУ, кроз поглавље 32 – Финансијска контрола. Извесно је да се постизање што бољих резултата и већих ефеката интерне ревизије у јавном сектору РС може остварити једино имплементацијом стандарда и савремених европских и светских трендова у овој области.

Кључне речи: *интерна ревизија, јавни сектор, евроинтеграције, хармонизација стандарда*

Увод

Развој ревизије и контроле у оквиру евроинтеграција Републике Србије треба да буде стартешки циљ и приоритет, те се правац будућег развоја ове веома важне области мора јасно усмерити.

Захтев за ефикасном интерном ревизијом јавног сектора саставни је део преговарачког процеса на путу придруживања ЕУ, а услови су дефинисани поглављем 32 – Финансијска контрола. Имајући у виду напред наведено, РС је урадила доста по питању нормативних решења. На основу Закона о Влади и Националног програма за интеграцију у ЕУ, Влада је донела Стратегију развоја интерне финансијске

контроле у јавном сектору и Акциони план,¹ ради успостављања и развоја свеобухватног и ефикасног система интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије² (ИФКЈС), која обухвата: финансијско управљање и контролу, интерну ревизију и хармонизацију.

Иако је тежиште овог рада усмерено ка интерној ревизији у јавном сектору, ради свеобухватности њеног приступа, концепт интерне ревизије потребно је унапређивати и у другим ентитетима, као што су привредна друштва,³ пословне банке, фондови ЕУ и други. Један од кључних задатака Комисије ЕУ из ове области у процесу евроинтеграција биће и контрола унапређења стања ИФКЈС.

Стање и проблеми интерне ревизије у јавном сектору Републике Србије

Праћење стања, проблема и унапређења интерне ревизије у јавном сектору РС на путу ка ЕУ један је од кључних задатака Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија РС (ЦЈХ). Сваке године ЦЈХ израђује „Консолидовани годишњи извештај о стању ИФКЈС”,⁴ на основу годишњих извештаја корисника јавних средстава. Сврха извештаја је „да се обелодане прикупљене информације о активностима корисника јавних средстава у процесу увођења, развоја и јачања система за финансијско управљање и контролу и функције интерне ревизије.”⁵

С обзиром на то да систем ИФКЈС представља подршку управљачкој одговорности руководиоца у јавном сектору, циљ извештаја јесте да се уоче добре стране и недостаци, као и да се изнесу препоруке за побољшање система.

Корисници јавних средстава (КЈС) сачињавају извештаје кроз упитник, који достављају ЦЈХ у виду годишњег извештаја о раду интерне ревизије.⁶ Сврха упитника јесте да се прикупе информације које ће омогућити ЦЈХ израду консолидованог извештаја о стању интерне ревизије у јавном сектору. На основу пристиглих извештаја и извештаја КЈС са локалног нивоа сачињава се обједињени извештај, који садржи сажетак ових одговора и коментаре ЦЈХ. „Према званично објављеним извештајима, за период од 2009. до 2014. године”⁷ могу се анализирати: предности, недостаци и препоруке за побољшање ИФКЈС РС.

¹ („Службени гласник РС”, бр. 61/2009 и 23/2013).

² Министарство финансија РС – Сектор за интерну контролу и интерну ревизију – ЦЈХ, Консолидовани годишњи извештај о стању ИФКЈС РС за претходну годину, објављује сваке године (за период од 2009. до 2014. године).

³ Закон о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 125/2004 и 36/2011 – др. закон, 99/2011, 83/2014. – др. закон и 5/2015.)

⁴ Закон о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13, 108/13 и 142/14), у чл. 82. дефинише да се до 31. марта текуће године доставља годишњи извештај о стању ИФКЈС за претходну годину.

⁵ Министарство финансија – Сектор за интерну контролу и интерну ревизију – ЦЈХ, Консолидовани годишњи извештај о стању ИФКЈС РС (за 2014. годину).

⁶ У 2012. години било је 183 КЈС.

⁷ Види фусноту 2.

Први „Годишњи извештај о раду интерне ревизије за 2009. годину“⁸ доставило је укупно 79 КЈС, од којих се у 27 обављала интерна ревизија. Рад интерне ревизије обављао се на основу стратешког плана и годишњег плана рада одобрених од руководица КЈС, као и плана појединачне ревизије који одобрава руководилац ревизије. У 2009. години, према достављеним извештајима, било је планирано 300, а обављено је 253 ревизије. Интерни ревизори дали су 1632 препоруке за унапређење пословања и смањења утврђених ризика на прихватљив ниво, од којих је 1303 (80%) спроведено до краја 2009. године.

Препоруке су разврстане по областима које су формулисане у моделу годишњег извештаја:⁹

| Област датих препорука | | Број |
|------------------------|---|-------------|
| 1 | Интерна правила и процедуре | 674 |
| 2 | Планирање | 23 |
| 3 | Примања и приходи | 67 |
| 4 | Јавне набавке и уговарање | 232 |
| 5 | Запослени, плате и накнаде | 133 |
| 6 | Плаћања и пренос средстава | 74 |
| 7 | Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање | 216 |
| 8 | Информациони системи | 21 |
| УКУПНО: | | 1440 |

Разлика од 192 препоруке настала је јер су дате у специфичним областима карактеристичним за поједине КЈС, те нису могле бити разврстане по датим областима у моделу годишњег извештаја. На основу достављених извештаја, ЦЈХ није утврдила да су постојали одређени сукоби интереса, односно сукоби интерних ревизора и руководица КЈС у погледу прихватања и спровођења усаглашених препорука. Међутим, непотпуна реализација препорука управо указује на постојање одређених проблема, због којих нису потпуно реализоване.

Годишњи извештај о раду интерне ревизије за 2014. годину¹⁰ сачињен је на основу пристиглих годишњих извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије од КЈС и садржи сажетак добијених информација и коментаре ЦЈХ. Извештај је доставило укупно 320 КЈС, од којих се у 157 обавља интерна ревизија. Било је систематизовано 448, а попуњено 335 радних места за интерне ревизоре. Ови КЈС обухватају 90% јавних средстава. Рад интерне ревизије код 151 КЈС обављао се на основу стратешког плана и годишњег плана рада, које су одобрили руководиоци КЈС, као и плана појединачне ревизије који одобрава руководилац ревизије.

Током 2014. године, према достављеним извештајима о раду интерне ревизије, планирано је 645, обављено 559 ревизија (87%), док су две биле у току, а 13% планираних ревизија није било спроведено. Интерна ревизија је успостављена код 16 министарстава, три организације обавезног социјалног осигурања (ООСО) и код 48 КЈС

⁸ Министарство финансија – Сектор за интерну контролу и интерну ревизију – ЦЈХ, Консолидовани годишњи извештај о стању ИФКЈС РС (за 2009. годину).

⁹ Види фусноту 8.

¹⁰ Види фусноту 2.

на републичком нивоу. Са нивоа територијалне аутономије и локалне самоуправе, од захтеваних 173 КЈС, извештај је послало 85, а од осталих КЈС достављено је 111 извештаја. Интерну ревизију са једним интерним ревизором успоставило је 61% корисника, са два интерна ревизора 13%, а са три и више интерних ревизора 26% корисника.

Чињеница је да велики проценат успостављених интерних ревизија са два и мање извршилаца доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије. Као најчешћи разлози због којих није успостављена интерна ревизија и попуњена сва радна места за интерне ревизоре наводи се недовољан број високообразованог кадра, ниске зараде, неадекватност систематизованих звања у односу на обим и сложеност посла, недовољна финансијска средства, непостојање формалних услова, конкуренција приватног сектора итд. Без обзира на изнете разлоге, обавеза успостављања интерне ревизије остаје, при чему ће ЦЈХ, у оквиру своје надлежности, пружити сву потребну помоћ.

Код новоуспостављених интерних ревизија, у којима запослени интерни ревизори још увек нису укључени у процес обуке који организује ЦЈХ, у извештајима је наведено да су значајан део свог времена утрошили на друге послове који нису у оквиру послова интерне ревизије. То није у складу са стандардима за интерну ревизију и директно угрожава функционалну независност интерних ревизора.

„Интерни ревизори су дали 4916 препорука за унапређење пословања и смањење утврђених ризика на прихватљив ниво, од којих је спроведено 3068 (62%) до 31.12.2013. године.”¹¹ Препоруке су разврстане по областима које су формулисане у моделу годишњег извештаја и то:

| Област датих препорука | | Број |
|------------------------|---|-------------|
| 1 | Интерна правила и процедуре | 2549 |
| 2 | Планирање | 244 |
| 3 | Примања и приходи | 147 |
| 4 | Јавне набавке и уговарање | 676 |
| 5 | Запослени, плате и накнаде | 341 |
| 6 | Плаћања и пренос средстава | 190 |
| 7 | Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање | 442 |
| 8 | Информациони системи | 162 |
| УКУПНО: | | 4751 |

Разлика од 165 препорука настала је јер су дате у специфичним областима карактеристичним за поједине КЈС, те нису могле бити разврстане по датим областима у моделу годишњег извештаја. На основу достављених извештаја ЦЈХ није утврдила да су постојали одређени сукоби интереса, односно сукоби интерних ревизора и руководиоца КЈС у погледу прихватања и спровођења усаглашених препорука. Међутим, непотпуна, па и мања реализација препорука у односу на 2009. годину управо указује на постојање одређених проблема, због којих нису потпуно реализоване.

Ради анализе ефеката датих препорука интерне ревизије, од њеног успостављања 2009. године, па до последњег извештаја за 2014. годину, показатељи стања су се мењали по следећем:

¹¹ Види фусноту 5.

| ПРЕПОРУКЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ | | 2009. | 2010. | 2011. | 2012. | 2013. | 2014. | 2009/ 2014. |
|-------------------------------|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|----------------|
| Област датих препорука | | Број | Број | Број | Број | Број | Број | % |
| 1 | Интерна правила и процедуре | 674 | 783 | 835 | 1180 | 1274 | 2549 | 378,19 |
| 2 | Планирање | 23 | 90 | 67 | 105 | 144 | 244 | 1.060,87 |
| 3 | Примања и приходи | 67 | 104 | 58 | 111 | 107 | 147 | 219,40 |
| 4 | Јавне набавке и уговарање | 232 | 180 | 251 | 330 | 451 | 676 | 291,38 |
| 5 | Запослени, плате и накнаде | 133 | 154 | 154 | 166 | 244 | 341 | 256,39 |
| 6 | Плаћања и пренос средстава | 74 | 89 | 59 | 130 | 181 | 190 | 256,76 |
| 7 | Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање | 216 | 213 | 180 | 284 | 473 | 442 | 204,63 |
| 8 | Информациони системи | 21 | 95 | 54 | 67 | 119 | 162 | 771,43 |
| УКУПНО: | | 1440 | 1708 | 1658 | 2382 | 2993 | 4751 | 329,93 |

Анализом званично објављених консолидованих годишњих извештаја о стању ИФКЈС РС, којима је обухваћена и интерна ревизија, за наведени период, показатељи у осам области пословања указују на следеће промене:

– у седам области пословања број препорука је растао, а у једној (седмој) постоји мањи пад у 2014. години,

– просек раста броја препорука је 329,93%¹²,

– највећи број препорука је дат у 2014. години, што је за 3,3 пута више у односу на почетну 2009. годину,

– забрањувајуће је што је највећи број препорука дат у области: „Интерна правила и процедуре”, затим у области јавних набавки, књиговодства и евиденције, запослених плата и накнада, итд. и

– посебну тежину заузимају препоруке у области планирања, јер указују на лоше планирање, што свакако није добро за институције у јавном сектору, итд.

Синтезом аналитичких показатеља из консолидованих годишњих извештаја може се закључити да се непотпуно поступа по датим препорукама интерне ревизије (просек је 66%), а противно томе се наводи да нису постојали сукоби интереса, односно сукоби интерних ревизора и руководилица у погледу прихватања и спровођења усаглашених препорука. Напротив, показатељи и даље указују на постојање одређених проблема, због којих препоруке нису потпуно реализоване.

| ПРЕПОРУКЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ | 2009. | 2010. | 2011. | 2012. | 2013. | 2014. | УКУПНО |
|-------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| Број датих препорука | 1632 | 1994 | 1860 | 2553 | 3568 | 4916 | 16523 |
| Број откљонених препорука | 1303 | 1358 | 1243 | 1669 | 2212 | 3068 | 10853 |
| % датих/откљонених препорука | 80% | 68% | 67% | 65% | 62% | 62% | 66% |

¹² У пет области број препорука је порастао преко 200%, за прву препоруку преко 300%, за осму препоруку преко 700% и за другу препоруку преко 1000%.

Карактеристично је да је прве године отклоњено 80%, односно процентуално највише датих препорука, а у наредних пет година мање, те да је у последњим годинама, 2013. и 2014. године, најмањи проценат отклоњених препорука, што није добра тенденција. Може се закључити да је позитивно што се број датих препорука повећава, што указује на повећане резултате рада интерне ревизије, али је потребно да те препоруке буду у пракси и спроведене, што би указивало на поступање по датим препорукама, побољшање рада институција у јавном сектору и, коначно, на веће ефекте интерне ревизије.

Конкретне препоруке за 2014. годину¹³ биле су следеће:

- корисници јавних средстава који нису успоставили функцију интерне ревизије треба да се обрате ЦЈХ за помоћ у изради интерних аката за оснивање и почетак рада интерне ревизије (повеља, систематизација са описом посла, Правилник ИР, Приручник ИР, стратешки и годишњи план, упутство за процену ризика итд.) чије је моделе израдила ЦЈХ,

- корисници јавних средстава треба да ускладе систематизацију, број извршилаца и попуне радна места за интерне ревизоре, на основу спроведене процене потребног броја извршилаца, у односу на ризике, сложеност пословања и обим средстава којима управљају,

- ускладити зараде и систем награђивања интерних ревизора са висином зарада и системом награђивања ревизора у Државној ревизорској институцији, како је предвиђено у Стратегији ИФКЈС,

- обезбедити континуирану обуку интерних ревизора која ће омогућити адекватније планирање и рационалније коришћење ресурса интерне ревизије код корисника јавних средстава и

- на основу смерница ЦЈХ успоставити периодични преглед најмање једном у пет година код корисника јавних средстава.

Стратегијом развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору, Законом о буџетском систему и Правилником за интерну ревизију, прописано је да у РС сви корисници јавних средстава успоставе децентрализовани систем интерне ревизије. Правилником за интерну ревизију одређени су критеријуми за успостављање функције интерне ревизије, који обавезују министарства, аутономне покрајине, градове и остале кориснике јавних средстава, који имају преко 250 запослених, да успоставе сопствену јединицу за интерну ревизију. Остали корисници јавних средстава могу успоставити интерну ревизију на један од следећих начина:

- успостављањем независне јединице за интерну ревизију,

- оснивањем заједничке јединице за интерну ревизију више корисника јавних средстава,

- споразумом о обављању послова интерне ревизије са другим корисницима јавних средстава и

- када 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.¹⁴

¹³ Види фусноту 2.

¹⁴ Види фусноту 5.

Стално професионално усавршавање запослених интерних ревизора спроводи се путем праћења домаће и стране литературе, непосредном разменом искустава између запослених на састанцима, са струковним организацијама и ЦЈХ путем теоријске и практичне обуке.

Нова професија „интерни ревизор у јавном сектору” није довољно атрактивна због ниских зарада, неадекватног система награђивања и систематизовања звања у односу на одговорност, обим и сложеност посла, што има за последицу одлазак кадрова у приватни сектор. То проузрокује проблем регрутовања, запошљавања и задржавања одговарајућег кадра. Ову професију треба учинити довољно атрактивном одговарајућим зарадама, системом награђивања и обезбеђењем обуке и осталих ресурса неопходних за рад и професионално усавршавање.

У сектору за интерну контролу и интерну ревизију Министарства финансија за послено је свега девет државних службеника, од којих четири ради у Одсеку за хармонизацију ИР, а четири у Одсеку за хармонизацију ФУК. Сматрамо да девет службеника није довољно за квалитетно и благовремено обављање послова из надлежности ЦЈХ.

Дефинисани су следећи кораци на унапређењу тренутног стања интерне ревизије:

- У оквиру активности које обавља ЦЈХ припремљен је и усаглашен нацрт Стратегије развоја ИФКЈС РС за период 2015–2019. године и Акциони план за имплементацију Стратегије.¹⁵

- Урађене су измене и допуне Правилника о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.¹⁶

- На предлог ЦЈХ министар финансија донео је и Упутство за попуњавање образаца за писане процедуре Министарства финансија¹⁷,

- Успостављена је рубрика за ИФКЈС на интернет страници Министарства финансија, са приложеним примарним, секундарним и терцијарним прописима, најчешће постављаним питањима и датим одговорима.

- Урађен је пројектни задатак за израду рачунарског програма, ради олакшавања повезивања свих учесника на имплементацији концепта ИФКЈС, са две отворене интернет адресе.

- Обављене су припреме за предавања и обуке и спроведени су разни облици едукације: обука, конференција и радионице, пружани су савети и упутства корисницима јавних средстава у погледу начина организовања ИР и успостављања система ФУК.

Наведеним активностима ЦЈХ је допринела повећању разумевања ИФКЈС, нарочито код руководиоца задужених за ФУК и руководиоца средњег нивоа, чланова радних група за увођење и развој система за ФУК.

„У оквиру осталих активности ЦЈХ,¹⁸ остварује повезивање са осталим учесницима у ИФКЈС организовањем редовних састанака, радионица, коришћењем ин-

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Правилник је објављен у „Службеном гласнику РС”, број 9/2014.

¹⁷ Упутство је донето ради уједначеног поступања и усаглашавања опште форме и садржаја писаних процедура, документовања свих трансакција и послова и обезбеђења ревизорског трага (05.03.2014. године).

¹⁸ Види фусноту 2.

тернет странице ради разматрања питања од значаја за ИФКЈС. У овом делу послова ЦЈХ се углавном ослањала на директни контакт са полазницима обуке, пружањем потребних објашњења и савета и подстицања међусобног повезивања самих полазника обуке. Чињеница је да у оквиру Министарства финансија ЦЈХ активно доприноси учешћем у радној групи за израду програмске структуре буџета, која ће се користити као основа за утврђивање приоритетних области финансирања.

На нивоу екстерног повезивања успостављена је и одржава се сарадња са Државном ревизорском институцијом, Удружењем интерних ревизора Србије – придруженим чланом Глобалног Института интерних ревизора и Комором овлашћених ревизора Србије.

Такође, успостављена је веза са ЦЈХ из других земаља, са којима се размењују искуства у вези с успостављањем и развојем ИФКЈС. У оквиру успостављене међународне сарадње одржани су састанци са представницима Генералне дирекције за буџет Европске комисије и СИГМА – иницијатива ОЕЦД, на којима је расправљано о темама из области ИФКЈС. У оквиру сарадње са Светском банком на РЕФА оцени јавних расхода и финансијске одговорности, циљ израде извештаја је да прикажу промене у поређењу са оценом из 2010. године, када је спроведена претходна процена. Такође, овај извештај треба да послужи као улазни податак за потребе државног програма реформе управљања јавним финансијама и повезаних акционих планова.

У оквиру међународне сарадње ЦЈХ је била домаћин делегацији Министарства финансија Јерменије, а реализована је студијска посета ЦЈХ Мађарске – Будимпешта, заједно са делегацијама Босне и Херцеговине и Црне Горе. Такође, ЦЈХ тесно сарађује са суседним земљама: Мађарском, Босном и Херцеговином и Црном Гором.

„У вези са преговарачким поглављем 32 – Финансијска контрола, које је веома значајно у процесу фискалне консолидације, као дела реформског процеса, реализоване су следеће активности:

- Окончани су експланаторни и билатерални скрининзи (преглед за утврђивање спремности земље кандидата за отпочињање преговора) за поглавље 32, дати су одговори на сва додатна питања. У овом поглављу није било отворених питања.

- Сектор је израдио прилог за преговарачку позицију Владе за поглавље 32 део за ИФКЈС.

- Израђена је и усвојена преговарачка позиција Владе за поглавље 32.

- Сектор је спреман за почетак преговора за део поглавља који се односи на ИФКЈС, што је и потврђено у преговарачкој позицији кроз мере и активности, које су побројане и кроз рокове дате за њихово извршење.¹⁹

Без обзира на изнете позитивне резултате, пословање институција у јавном сектору, са свим наведеним показатељима о вршењу интерне ревизије и контроле и даље није на потребном нивоу. Ова констатација указује на потребу да руководиоци институција у јавном сектору унапреде свој рад и рад институција којима руководе, чиме ће унапредити интерну контролу, што подразумева поступање по датим препорукама интерне и екстерне ревизије. Безусловно поштовање наведених принципа засигурно ће олакшати и унапредити и рад интерне ревизије.

¹⁹ Види фусноту број 5 изнад.

Стање у којем се налази интерна ревизија у јавном сектору РС указује на то да се предузимају одређене мере, али је и даље неопходно унапређивати стање у складу са стандардима ЕУ из поглавља 32.

Европски систем ревизије и контроле у Републици Србији (поглавље 32)

Криза хипотекарних тржишта, која се прелила у реални и јавни сектор САД, због међусобне повезаности тржишта и њиховог глобалног карактера, захватила је све привреде света. Криза није заобишла ни Србију, која се још увек налази у транзицији и својинској трансформацији друштвеног и државног капитала. Велика незапосленост, неразвијено тржиште, недостатак озбиљних стратегија и праваца развоја, тек су неки од многобројних проблема Србије.

Стратегија придруживања кроз приступање ЕУ подразумева и велике промене на свим пољима. Отварање према ЕУ кроз споразум о придруживању омогућило је, у још већој мери, утицај страних конкурентнијих роба, добара и услуга. Излаз из постојеће кризе јавног сектора може бити приватизација великог броја јавних и јавно-комуналних предузећа, где ће се приватном сектору препустити пружање услуга, тј. производња појединих добара, које је држава традиционално обезбеђивала вршењем својих функција. Плате и привилегије јавног сектора још увек су примамљиве, чиме се врши дискриминација приватног сектора. Поставља се питање: како „оздравити“ привреду? Пут оздрављења није нимало лак. Економски показатељи говоре о катастрофалним подацима пословања већине предузећа где је држава послодавац.

Транспарентност, тј. отвореност у пружању информација, на основу којих се могу тачно установити начини и модалитети финансирања и касније трошења новца за потребе остваривања политичких циљева, представља основу за развој савремене демократије и друштва у целини. Држава и државни систем који чини државу представљају тековину коју једна нација треба да „производи“ вековима, а српски народ још увек има приступ неповерења према сопственој држави. Држава и њена администрација морају бити ефикаснији, економични и, пре свега, праведни. Најважнији производ државе представљају њене услуге које обезбеђује јавни сектор. Најчешћи пример „производа“ које држава обезбеђује је безбедност, одбрана, полиција, правосудје и железница. На пример, како то наводи „Економист“, из априла 1997. године, у САД постоји три пута више ангажованих приватних припадника обезбеђења, људи који се баве обезбеђењем личности и објеката, него што је полицајаца које плаћа држава. Такође, у већини скандинавских земаља ватрогасне услуге пружају приватне фирме. Поставља се питање: због чега се то не дешава у нашој земљи? Због чега држава има монопол у већини грана привреде и монопол у формирању цена? Уколико желимо да имамо ефикасан државни апарат морамо се позабавити овим питањима.

Савремена држава треба да начини оптималну комбинацију јавног и приватног сектора у пружању услуга државе, не занемарујући најважније области, попут школства, здравства, железнице и др. У примеру зарада јавног и приватног сектора у РС јасно је да је атрактивнији јавни сектор од приватног, поготово ако анализирамо

просек зарада у оба сектора. Атрактивност радног места у државној фирми или управи може се мерити не само платом, већ и многобројним привилегијама, учешћем у разним одборима, сигурним послом без обзира на количину уложеног рада, доколицом и фиксним радним временом, као и због околности да је данас тешко пословати у приватном сектору, а услови рада су неретко лошији. Све то указује на неопходност промена. Атрактивности приватног сектора морају се повећавати смањивањем примања и привилегија јавног сектора. Поставља се питање: како остварити овај циљ? Несумњиво да се то не може постићи без притиска са стране, без јаког импулса неке организације, на пример ЕУ.

Европски „Систем ревизије и контроле” у РС треба градити на поглављу 32: „Финансијска контрола”, али улазак РС у ЕУ не треба да буде једини разлог и начин за развој ревизије и контроле у РС. Ипак, садашњи правци развоја ревизије и контроле усмерени су ка развијеним земљама света и земљама ЕУ.

Концепт Јавне унутрашње финансијске контроле (PIFC – ИФКЈС) развила је Европска комисија, како би се обезбедио структурни и оперативни модел за помоћ националним владама, у реконструисању њиховог система унутрашње контроле, а нарочито ради унапређења контролних система њиховог јавног сектора у складу са међународним стандардима и најбољом праксом ЕУ. Правно наслеђе ЕУ у овом поглављу односи се на усвајање међународно договорених и у оквиру ЕУ усаглашених начела, стандарда и метода PIFC који би требало да се примењују на системе унутрашње контроле целокупног јавног сектора, укључујући трошење фондова ЕУ. Правно наслеђе ЕУ нарочито захтева:

- постојање ефикасних и транспарентних система ФУК (укључујући адекватну претходну, текућу и накнадну финансијску контролу или инспекцију);
- функционално независне системе унутрашње ревизије;
- релевантне организационе структуре (укључујући централну координацију);
- оперативно и финансијски независне организације екстерне ревизије ради процене квалитета новоуспостављених PIFC система.

Ово поглавље укључује део о заштити финансијских интереса ЕУ и борби против злоупотреба фондова ЕУ. Поглавље 32 састоји се од четири главна поља:

1. јавне унутрашње финансијске контроле (public internal financial control – PIFC),
2. екстерне ревизије (external audit – EA),
3. заштите финансијских интереса ЕУ и
4. заштите евра од кривотворења.

За прва два поља нема законског оквира који би се пренео у национално законодавство, већ се спровођење ових стандарда врши путем „скрининга”²⁰ и преузимања обавезе државе кандидата да ће усвојити међународне стандарде интерне контроле и ревизије, као и најбоље праксе ЕУ. Међународни стандарди обухваћени су у INTOSAI Приручнику стандарда интерне контроле за јавни сектор, заснованом на верзији COSO модела Института за интерну ревизију (Institute of Internal Audit – IIA). У ове сврхе држава кандидат разматра са Комисијом усвајање PIFC политике са краткорочним и дугорочним акционим планом у реалном временском оквиру. Поља 3 и 4 садрже главни део права ЕУ, који се преноси у национално законо-

²⁰ Текуће уводне „дубинске анализе – screening” усаглашености српских и закона ЕУ.

давство. Тамо где је оно директно применљиво посебна пажња се након чланства усмерава на административне структуре и капацитете. Центар за европске политике – ЦЕП²¹ превасходно је фокусиран на област екстерне ревизије. На том пољу од државе кандидата се очекује да примени норме које је дефинисао INTOSAI, као и Декларацију из Лиме и Декларацију из Мексика.²²

Стручњаци PLAC пројекта (Policy and Legal Advice Centre)²³ за јавну интерну финансијску контролу врше континуирану обуку у ЦЈХ Министарства финансија РС, којом су обухваћени садржаји из области структуре управљачке одговорности, јачања улоге ЦЈХ у координацији, умрежавању и организације обука у области интерне ревизије и ФУК. Подршка пројектима РС у овој области биће присутна током процеса евроинтеграција. Управљачка одговорност мора се подићи кроз имплементацију система Финансијског управљања и контроле – ФУК и интерне ревизије – ИР.

На основу међународних стандарда и праксе европских земаља пружа се помоћ земаљама кандидатима за улазак у ЕУ, кроз следеће процесе:

- стратешко и програмско планирање,
- управљање ризицима, одговорности за реализацију циљева и управљање буџетским средствима,
- систем евиденције и извештавања,
- самопроцену система ФУК и
- унутрашњу, односно интерну ревизију.

Финансијско управљање и контрола. – потребно је да успостави такав систем, у којем су финансијски ефекти пословања буџетских корисника усмерени и контролисани тако да подрже реализацију циљева тих буџетских корисника. Руководиоци који организују пословање треба да буду свесни своје одговорности за: начин на који управљају пословањем, финансијске ефекте и ризике, контролне активности које треба применити, континуирано праћење и ажурирање система управљања.

Функционално независна интерна ревизија – потребно је да пружа подршку буџетском кориснику у остваривању циљева, тако што процењује системе унутрашњих контрола, даје независно и објективно стручно мишљење и савете за унапређење пословања.

Потребно је да ЦЈХ промовише и пружа подршку развоју ФУК, као и независне интерне ревизије, да успоставља нове везе и стратегије са другим релевантним стратегијама (попут фискалне или Стратегије реформе јавне управе), да усклади везе са буџетском инспекцијом, да одржава везе са ДРИ, са екстерном ревизијом и друге везе са јавним и стручним институцијама у земљи и иностранству.

У крајњем, управљачку и сваку другу одговорност, почевши од челних руководилаца у јавном сектору па до нижих руководилаца, стручних служби и сваког запо-

²¹ Центар за европске политике – ЦЕП је независна, невладина, непрофитна think-tank организација основана 2011. године од стране групе професионалаца у области европског права, економије и реформе државне управе, у заједничком циљу позитивног доприношења мењању окружења за креирање јавних политика у Србији, чинећи га више транспарентним и инклузивним, базираним на доказима и суштински оријентисаним ка ЕУ (2012. године).

²² ISSAI 10 – Мексичка декларација о независности врховних ревизионих институција, XIX конгрес Међународне организације врховних ревизионих институција – INTOSAI, (одржан у Мексику 2007. године).

²³ Policy and Legal Advice Centre, који финансира ЕУ (2015. године).

сленог, могуће је обезбедити потпуном применом наведне регулативе којом се третира њихова одговорност, те применом и других закона и прописа и стимулативних и казних мера.

У Стратегији развоја ИФКЈС у РС регулисано је, како би се утврдило да ли РС испуњава услове усаглашености са правним тековинама ЕУ наведене у поглављу 32, да ће Европска комисија извршити процену целокупног система ИФКЈС у РС. „Европска комисија је објавила и извештај са скрининга, из којег проистиче да ће у државној управи морати да се промени однос према мерама за планирање буџета и финансијској контроли, тако да се оне не посматрају као формалност коју треба испунити већ као начин да се успостави ефикасан систем за постизање што бољих циљева уз расположива средства.”²⁴

Фокус контроле коју спроводе интерни ревизори, инспектори централног буџета али и ДРИ, треба пребацити са накнадне провере усклађености са законима и откривања могућих нерегуласности, на превенцију. То би се постигло тиме што би се на руководиоце пребацила одговорност за успостављање и примену одговарајућих структура за финансијско управљање и контролу. Тај систем требало би да има подршку у интерној ревизији. За успостављање система ФУК одговоран је руководилац организације, а ИР је одговорна да провери како у пракси функционише ФУК, а није одговорна за његов успостављање.

Чињеница је да РС има стратегију за систем ИФК у ЈС, али је прва оцењена као технички документ који нема одговарајуће место у реформи управљања јавним финансијама. Доношење нове стратегије представљало је неминовност, у којој се дефинишу свеобухватнији ажурирани акциони планови, који ће се редовно достављати Европској комисији. Садашње решење по којем ДРИ подноси кривичне и прекршајне пријаве није одговарајуће, јер овој институцији одузима драгоцене ресурсе потребне за ревизију, али и зато што то треба да буде у надлежности извршне власти, односно буџетских инспекција. Када је реч о заштити финансијских интереса ЕУ, правни оквир РС у великој мери је усклађен са Конвенцијом о заштити финансијских интереса. Тиме се гарантује добра заштита у случају кривичних дела. У прописе ће морати да се унесу одредбе којима ће се гарантовати ефикасна сарадња са истражитељима Комисије. Мораће и у пракси да се успостави самостална служба за сузбијање неправилности и превара.

Ефикасна финансијска контрола, у правцу провере трошења јавног новца, треба да буде усмерена и на спречавање корупције. Искуства неких бивших република СФРЈ показују да ДРИ не могу саме да изврше ревизију и на локалном нивоу, те је потребно ангажовање одабраних екстерних ревизорских агенција. Делотворна финансијска контрола битан је услов и за монетарну политику, исто као и за коришћење средстава које ће РС добијати од ЕУ за подршку економским и политичким реформама. Република Србија ће морати:

– да примењује и Женевску конвенцију о сузбијању фалсификовања новца, али и да усклади законе у областима провере кованица евра и руковања оним новчићима који нису добри за трговину и

– да гарантује да се обавеза провере аутентичности новчаница и повлачења евентуалних фалсификата ради анализе односи и на мењачнице, преноснике фондова и друге економске субјекте попут трговаца и казина.

²⁴ <http://www.euractiv.rs/pregovori-sa-eu/7390-srbiji-zeleno-svetlo-za-poglavlje-32>, (објављено 12.06.2014. године).

Центар за европске политике – ЦЕП израдио је пројекат под називом „Имплементација препорука и мера ДРИ”, који има за циљ да допринесе одговорности и делотворном управљању јавним средствима у РС и да обезбеди имплементацију својих препорука и мера. У овом пројекту по питању финансијске контроле наведено је следеће:

– „Делотворан систем финансијске контроле подразумева постојање и функционалност концепта менаџерске одговорности у јавној управи, што у позитивном праву РС у области државне/јавне управе тренутно није заступљено. Закономима који регулишу материју државне управе није разрађен концепт делегирања овлашћења за одлучивање и одговорности менаџерских категорија државних службеника (државних службеника на положају, пре свега), што проузрокује бројне проблеме у функционисању система и његовој усклађености са одговорношћу за учињене повреде закона које се идентификују кроз рад ДРИ. Непостојање развијеног система менаџерске одговорности посебне проблеме изазива у вези са увођењем програмског буџета широм извршне гране власти, што је циљ Владе РС, као и у вези са увођењем децентрализованог управљања фондовима ЕУ.

– Државни службеници су дисциплински одговорни за повреде дужности из радног односа, од којих је више њих у тесној вези са предметом ревизије од стране ДРИ, као што је описано у поглављу VI. Ова мера се, међутим, тренутно углавном не примењује, што је, између осталог, и у вези са неразвијеношћу концепта менаџерске одговорности унутар државне/јавне управе.²⁵

У вези с изнетим проблемима дају се следеће препоруке:

– размотрити начине бољег дефинисања (ради обезбеђивања предуслова за добро функционисање) концепата менаџерске одговорности и вертикалног делегирања овлашћења за одлучивање у државној/јавној управи. У том смислу, препоручује се разматрање одговарајућих измена Закона о државној управи, Закона о државним службеницима, Закона о јавним агенцијама, као и прописа који уређују рад јавних предузећа;

– ради стварања функционалног система менаџерске одговорности у јавној управи потребно је увести обавезу менаџерских категорија државних службеника како би се стручно усавршавали у различитим аспектима управљања, а посебно у финансијском управљању. Такође, неопходно је осмислити и пружати одговарајуће програме обуке на поменуте теме (поред управљања људским ресурсима, што је већ у понуди);

– упоредо са развојем система менаџерске одговорности треба инсистирати и на децидној примени одредаба Закона о државним службеницима о дисциплинском поступку, нарочито имајући у виду начело да одговорност за кривично дело или прекршај не искључује дисциплинску одговорност;

– у систем оцењивања државних службеника треба боље интегрисати одговорност за неправилности и несврхисходности уочене у процесу ревизије.²⁶

Дакле, управљачку одговорност потребно је подићи на много виши ниво, преваходно реализацијом наведених мера. На пољу екстерне ревизије јавног сектора од државе кандидата се очекује да примени норме које је дефинисала Међу-

²⁵ Центар за европске политике - „Имплементација препорука и мера ДРИ”, (2012. године).

²⁶ Ibid.

народна организација врховних ревизорских институција – INTOSAI, конкретније Декларација из Лиме, као и Декларација из Мексика, које предвиђају функционалне, институционално и финансијски независне врховне ревизорске институције које своје извештаје подносе искључиво парламенту.

Пут РС ка ЕУ по питању ревизије и контроле је у поодмаклој фази и мора се завршити, ради унапређења система ревизије и контроле у РС и испуњења услова за приступање ЕУ.

Закључак

Разматрање перспектива интерне ревизије не може се посматрати изван стратегије развоја државе и функционисања њеног политичког и економског система, односно управљања свим субјектима у држави. Успостављање и развој интерне ревизије је, пре свега, потреба.

Интерна ревизија у РС није потпуно успостављена и довољно развијена у свим државним институцијама, што се мора променити, јер она доприноси економичности, ефективности и ефикасности пословања институција у јавном сектору и ефикасној контроли јавних финансија од стране ДРИ. Нужност реализације одговарајуће стратегије и плана даљег развоја ревизије и контроле у РС указују на то да они морају бити усмерени ка следећем:

- регулатива мора бити хармонизована са светским стандардима и праксом,²⁷
- сопствени „систем ревизије и контроле“ мора бити усклађен са европским
- ревизија и контрола у РС мора бити независна од извршне власти и органа руковођења, мора се искоренити корупција, извршити оптимизација јавног сектора и спровести низ других мера, како би функционисање државе било ефикасније, што је основа развоја здраве економије.

Реализацијом Стратегије и унапређењем ревизије и контроле, РС ће испунити услов за улазак у ЕУ и достићи квалитет развоја ревизије и контроле.

Улазак РС у ЕУ није једини разлог за развој ревизије и контроле већ наш стратешки циљ, приоритет и правац будућег развоја, те све наше потенцијале морамо усмерити ка изградњи уређене државе и демократског друштва са јаким институцијама.

Литература

[1] Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС и Акциони план („Службени гласник РС”, бр. 61/2009 и 23/2013.)

[2] Министарство Финансија и привреде – Сектор за интерну контролу и интерну ревизију – Централна јединица за хармонизацију, Консолидовани годишњи извештаји о стању Интерне финансијске контроле у јавном сектору РС, за период од 2009. до 2014. године, (до 31. марта текуће године доставља годишњи извештај за претходну годину).

[3] Закон о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 125/2004 и 36/2011 – др. закон, 99/2011, 83/2014. – др. закон и 5/2015).

²⁷ Institute of Internal Auditors (IIA) - www.theiia.org, Пракса IA сагласна Међународним стандардима и прилагођена јавном сектору Републике Србије - PIFC/IA Phase 2-An EU-funded project managed by the European Agency for Reconstruction (2007. године), I део стр. 12, II део стр. 4 и III део стр. 13.

[4] Центар за европске политике, основан 2011. године – „Имплементација препорука и мера ДРИ”, (2012. године).

[5] ISSAI 10 – Мексичка декларација о независности Врховних ревизионих институција, XIX конгрес Међународне организације врховних ревизионих институција (INTOSAI) (одржан у Мексику 2007. године).

[6] Policy and Legal Advice Centre, који финансира ЕУ, (2015. године).

[7] <http://www.euractiv.rs/pregovori-sa-eu/7390-srbiji-zeleno-svetlo-za-poglavlje-32>, (објављено 12.06.2014. године).

[8] Закон о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13, 108/13 и 142/14).

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

[10] Institute of Internal Auditors (IIA) – www.theiia.org, Пракса IA сагласна Међународним стандардима и прилагођена јавном сектору Републике Србије - PIFC/IA Phase 2-An EU-funded project managed by the European Agency for Reconstruction (2007. године), I део стр. 12, II део стр. 4 и III део стр. 13.