

SISTEM INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRBIJE

- Analiza stanja i preporuke -

Sažetak

Interna finansijska kontrola u Republici Srbiji uspostavljena je još 2006. godine izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, kao i donošenjem 2007. godine dva pravilnika kojima se uređuje način funkcionisanja njenih komponenta: finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Međutim, u prethodnom periodu u javnom sektoru interna finansijska kontrola nije zaživela u svom punom kapacitetu i čini se da je neophodno uložiti dodatne napore kako bi se ostvario cilj zbog kojeg je i uspostavljena. Iako finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija predstavljaju dve povezane komponente koje zajedno sa Centralnom jedinicom za harmonizaciju Ministarstva finansija čine sistem internih finansijskih kontrola, u radu ćemo analizirati nivo razvoja svake od njih ponaosob, a zatim na osnovu analize sadržaja relevantnih međunarodnih i nacionalnih dokumenata dati savet za njihovo unapređenje ili prevazilaženje problema koji su uočeni u praksi.

Ključne reči: *interna finansijska kontrola, finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija, unapređenje.*

1. UVOD

Uspostavljanje finansijske discipline u javnom sektoru jedan je od ekonomskih uslova za pristupanje Republici Srbije Evropskoj uniji.¹ Finansijska disciplina u javnom sektoru predstavlja deo pravnih tekovina Evropske unije i njenom uspostavljanju i unapređenju u velikoj meri doprinosi sistem interne finansijske kontrole, koja je pored eksterne revizije, zaštite finansijskih interesa Evropske unije i zaštite evra od falsifikovanja jedna od oblasti pregovaračkog poglavlja 32. Sistem interne finansijske kontrole treba da doprinese odgovornom i transparentnom korišćenju javnih sredstava a sam koncept interne finansijske

* Doktor pravnih nauka, viši naučni saradnik, Institut za uporedno pravo, Beograd, e-mail: suputjelena@yahoo.com, <https://orcid.org/0000-0001-6032-3045>

¹ Vid. J. Šuput, „Interna finansijska kontrola u javnom sektoru”, *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU: prioriteta, problemi i perspektive* (ur. Aleksandra Rabrenović, Jelena Čeranić), Institut za uporedno pravo, Beograd 2012a, 247.

kontrole u javnom sektoru je i uspostavljen od strane Evropske komisije da bi zemlje kandidati za članstvo u Evropskoj uniji unapredile mehanizme upravljanja javnim sredstvima pod kojima se podrazumevaju kako sredstva iz nacionalnih budžeta tako i sredstva iz fondova Evropske unije.² Zbog toga se posebna pažnja prilikom ocene napretka određene zemlje u procesu pristupanja Evropskoj uniji posvećuje i analizi razvijenosti sistema interne finansijske kontrole na nacionalnom nivou.

Interna finansijska kontrola predstavlja prvi nivo kontrole javne potrošnje i obuhvata dve komponente: finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju. Nacionalni propisi kojima se uređuju navedene oblasti usklađeni su sa međunarodnim standardima, a u njima su obe komponente i definisane. Pod finansijskim upravljanjem podrazumeva se sistem politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja, održava i redovno ažurira rukovodilac korisnika javnih sredstava kako bi se na adekvatan način smanjili rizici poslovanja, a samim tim i ciljevi institucije javnog sektora kojom rukovodi ostvarili na pravilan, ekonomičan i efektivan način. To znači da se poslovanje mora obavljati u skladu sa propisima, internim aktima i zaključenim ugovorima. Osim toga, finansijski i poslovni izveštaji moraju biti potpuni, realni i usklađeni sa propisima, što istovremeno podrazumeva i dobro upravljanje javnim finansijama, kao i zaštitu sredstava i podataka (informacija).³ Sistem finansijskog upravljanja i kontrole odnosi se na sve rukovodioce i zaposlene i obuhvata sve organizacione jedinice, procese, aktivnosti, programe i projekte koji se sprovode na nivou korisnika javnih sredstava.⁴ Interna revizija je savetodavna aktivnost koja postoji da bi se unapredilo poslovanje organizacije i pomoglo organizaciji da ostvari svoje ciljeve putem uspostavljanja finansijske discipline, primene upravljanja rizicima, kontrole i adekvatnog upravljanja poslovnim procesima. Njen cilj je i provera adekvatnosti i efikasnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole u pogledu aktivnosti, usklađenosti poslovanja sa zakonom, internim aktima i ugovorima, kao i u pogledu potpunosti finansijskih i drugih informacija. Ispitivanje pravilnosti i zakonitosti poslovanja od strane interne revizije podrazumeva proveru toga u kojoj meri su zakoni i drugi pravni akti u vezi sa javnom potrošnjom i finansijskim poslovanjem primenjeni na nivou korisnika javnih sredstava u procesu finansijskog upravljanja. Nalazi i mišljenja prezentovani u revizorskim izveštajima treba da budu uputstvo za dalje postupanje rukovodstva na nivou subjekta revizije u cilju zakonitog poslovanja i prevencije nepravilnosti.⁵

² O tome vid. J. Kostić, *Krivičnopravna zaštita finansijskih interesa Evropske unije*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2018, 111–119.

³ Čl. 3 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 89/2019.

⁴ Čl. 4 Pravilnika.

⁵ J. Šuput, „Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava”, *Nauka, bezbednost, policija* 1/2012b, 160; J. Kostić, M. Matić Bošković, “Financial accountability and Transparency of public sector institutions in the Republic of Serbia”, in: *Accountability and the Law, Rights, Authority and Transparency of Public Power* (eds. Piotr Mikuli, Grzegorz Kuca), Routledge, New York 2022, 49.

Interna revizija se smatra nezavisnom konsultantskom aktivnošću, čiji je cilj doprinos povećanju imovine i unapređenju poslovanja organizacije.⁶ Navedena definicija je karakterističnija za privatni sektor, ali je funkcija interne revizije od značaja i za poslovanje javnog sektora. Povećanje vrednosti trebalo bi posmatrati kao smanjenje nepotrebnih troškova i unapređenje efikasnosti poslovanja. Pored toga, u javnom sektoru je značajno i uspostavljanje finansijske discipline, što ujedno zahteva i uspostavljanje mreže internih i eksternih kontrolnih mehanizama kojima se ona obezbeđuje, uključujući uspostavljanje adekvatnog računovodstva, finansijskog izveštavanja i interne i eksterne revizije.⁷

Na osnovu istraživanja sprovedenog tokom 2012. godine, može se zaključiti da interna revizija u javnom sektoru Republike Srbije, pet godina nakon uspostavljanja, nije dostigla svoj puni potencijal u praksi, dok finansijski menadžment i kontrola nisu uopšte ni bili uspostavljeni.⁸ Čini se, međutim, da se i nakon toga proces stvaranja sistema finansijskog upravljanja i kontrole veoma sporo odvijao, dok je interna revizija uspostavljena kod većeg broja korisnika javnih sredstava.

Imajući u vidu navedeno, u ovom radu polazimo od pretpostavke da sistem internih finansijskih kontrola još nije zaživeo u punom kapacitetu i da je neophodno uložiti dodatne napore kako bi on u potpunosti bio primenjen u praksi. Predmet našeg istraživanja je analiza nivoa razvijenosti navedenog sistema kod korisnika javnih sredstava u Republici Srbiji. U prvom delu rada polazimo od istraživanja koja su u toj oblasti sprovedena u prethodnom periodu a zatim analiziramo sadržaj izveštaja različitih institucija iz 2021. godine, polazeći od izveštaja Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za navedenu godinu.

Na osnovu analize sadržaja različitih dokumenata, uzimajući u obzir nacionalno zakonodavstvo kojim je uređen sistem interne kontrole u javnom sektoru, nastojimo da damo preporuke za unapređenje njegove primene u praksi.

2. RAZVOJ INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRBIJE

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru Republike Srbije uspostavljena je 2006. godine izmenama Zakona o budžetskom sistemu.⁹ Navedenim zakonom definisani su elementi interne finansijske kontrole u javnom sektoru, dok

⁶ Okvir profesionalne prakse interne revizije (*The Professional Practices Framework*). <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework>. Vid. J. Šuput, „Usaglašenost propisa koji uređuju internu reviziju sa međunarodnim standardima – Primer Makedonije, Srbije i Crne Gore”, u: *Dobra uprava i interna revizija* (ur. Dejan Šuput), Institut za uporedno pravo, Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru, Beograd 2012, 96.

⁷ A. Rabrenović, *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, Institute of Comparative Law, Belgrade 2009, 55.

⁸ J. Šuput (2012a), 249.

⁹ Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 85/2006.

je detaljnije uređena podzakonskim aktima:¹⁰ Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru.¹¹ Prvim podzakonskim aktom uređena je oblast finansijskog upravljanja i kontrole, a drugim način uspostavljanja i funkcionisanja interne revizije. To je bio veliki napredak u pogledu jačanja finansijske odgovornosti i osnov za ostvarenje jednog od ekonomskih uslova Evropske unije za prijem novih članica. Međutim, u praksi interne finansijske kontrole nisu ostvarivale svoj potencijal. Prema istraživanju Udruženja ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru (OIRS) položaj interne revizije nije bio zadovoljavajući. Njene preporuke nisu se shvatale ozbiljno i rukovodiocima u javnom sektoru nije bilo sasvim jasno zbog čega je potrebno uspostaviti finansijsko upravljanje, kao ni koja je funkcija i uloga interne revizije.¹²

Tokom 2011. godine Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru sprovelo je istraživanje u kojem je učestvovalo 29 internih revizora u javnom sektoru Republike Srbije. Istraživanje je sprovedeno popunjavanjem anonimne ankete uz saglasnost svih učesnika, a njihova malobrojnost bila je posledica malog broja internih revizora zaposlenih u javnom sektoru u tom trenutku.¹³

Prema rezultatima istraživanja, najveći broj ispitanika nije se uopšte sastajao sa rukovodstvom radi razgovora o mogućnostima unapređenja rada institucije na osnovu nalaza i mišljenja interne revizije. Iz rezultata istraživanja zaključeno je da su rukovodioci organizacionih jedinica svesni potrebe uspostavljanja internih finansijskih kontrola u jedinicama kojima rukovode, a da je obuka rukovodilaca iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole neophodna pre svega višem rukovodstvu. Na osnovu odgovora ispitanika, moglo se zaključiti da najveći broj rukovodilaca nije bio upoznat ni sa ulogom i aktivnostima interne revizije, pa se moglo zaključiti da je uzrok neuspostavljanja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru upravo nedovoljna informisanost rukovodstva o njihovom značaju za poslovanje institucije kojom rukovode. Osim toga, na osnovu rezultata istraživanja, moglo se zaključiti da najviši rukovodioci nisu pred nižim rukovodstvom isticali važnost i značaj interne revizije. Prema mišljenju internih revizora koji su učestvovali u istraživanju, postojeća regulativa nije im obezbedila potpunu nezavisnost, pa je u skladu s tim većina smatrala da je neophodno doneti poseban zakon o internoj finansijskoj kontroli kojim bi bile uređene oblasti finansijskog

¹⁰ Članom 80 Zakona o budžetskom sistemu Republike Srbije predviđeno je da interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata: finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava, internu reviziju kod korisnika javnih sredstava i harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju. Navedeni elementi definisani su članovima 81–83 Zakona o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009...118/2021.

¹¹ *Službeni glasnik RS*, br. 99/2011 i 106/2013.

¹² Rezultati istraživanja objavljeni su uz saglasnost Udruženja ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru.

¹³ Rezultati istraživanja objavljeni su u: J. Šuput (2012a), 255–256.

upravljanja i kontrole. Međutim, takav pravni akt nije donet, a oblast interne finansijske kontrole i dalje je uređena podzakonskim aktima.

Pravilnik kojim se uređuje sistem funkcionisanja finansijskog upravljanja i kontrole iz 2007. godine zamenjen je novim pravilnikom iz 2011. godine, koji je bio izmenjen i dopunjen 2013. godine, da bi šest godina kasnije bio donet novi Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.¹⁴ Donošenjem novog propisa prevaziđene su terminološke nepreciznosti prethodnog pravilnika, što se možda negativno odrazilo i na poimanje značaja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Pravilnik kojim se uređuje funkcionisanje interne revizije nije izmenjen od 2013. godine. U međuvremenu doneti su novi podzakonski akti od značaja za njeno funkcionisanje.

Neke od preporuka, koje je iznela autorka Šuput 2012. godine u radu u kojem je analizirala stanje interne finansijske kontrole u javnom sektoru, bile su da se donese posebno uputstvo za finansijsko upravljanje i kontrolu, pravilnik ili uputstvo o metodologiji rada interne revizije, kao i pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora.¹⁵ U međuvremenu doneti su Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu¹⁶, Smernice za upravljanje rizicima poslovanja¹⁷, Model strategije upravljanja rizicima¹⁸, Smernice o finansijskom upravljanju i kontroli za male korisnike javnih sredstava,¹⁹ Smernice za upravljanje nepravilnostima²⁰, kao i Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru²¹. Stoga se, kada je u pitanju unapređenje propisa i smernica u oblasti interne finansijske kontrole, može reći da je učinjen napredak u odnosu na prethodni period.

Jedna od najvažnijih aktivnosti interne revizije jeste i vrednovanje načina funkcionisanja finansijskog upravljanja i kontrole u instituciji u kojoj su uspostavljeni. Imajući u vidu da finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata celokupno poslovanje subjekata javnih sredstava, trebalo bi da interni revizori poseduju znanja iz različitih oblasti. U navedenom istraživanju iz 2012. godine istaknut je i značaj stručnog usavršavanja internih revizora ne samo pohađanjem obuka koje organizuje Centralna jedinica za harmonizaciju već i drugih obuka od značaja za obavljanje revizije u javnom sektoru, a ove obuke mogu biti organizovane i od strane drugih institucija. Pravilnikom o stručnom usavršavanju internih revizora u javnom sektoru propisano je da se njihovo usavršavanje ne sprovodi samo u oblasti interne revizije, interne kontrole, računovodstva i finansija već i u oblasti upravljanja u javnom sektoru, javnih nabavki, upravljanja projektima, informacionih tehnologija, upravnog i radnog prava, upravljanja ljudskim

¹⁴ *Službeni glasnik RS*, br. 89/2019.

¹⁵ J. Šuput (2012a), 257–259.

¹⁶ Tekst je dostupan na: https://www.mfin.gov.rs/upload/media/s2Uug9_6010215bf36a9.pdf, 7. 12. 2022.

¹⁷ Tekst je dostupan na: https://www.mfin.gov.rs/upload/media/jX9B8F_601022142144f.pdf, 7. 12. 2022.

¹⁸ Tekst je dostupan na: https://www.mfin.gov.rs/upload/media/acN9y8_6010225509f63.pdf, 7. 12. 2022.

¹⁹ Tekst je dostupan na: https://www.mfin.gov.rs/upload/media/RezJSK_601022ad6ed14.pdf, 7. 12. 2022.

²⁰ Tekst je dostupan na: https://www.mfin.gov.rs/upload/media/pbxOox_60104b8dc6b77.pdf, 7. 12. 2022.

²¹ *Službeni glasnik RS*, br. 15/2019.

resursima, fondova Evropske unije, kao i pohađanjem obuka iz specijalizovanih oblasti od značaja za poslovanje korisnika javnih sredstava u kojima se obavlja revizija. Osim toga, predviđeno je da se interni revizori stručno usavršavaju i u drugim oblastima, kao što su: komunikacija, rukovođenje, poslovna korespondencija, veštine pregovaranja i intervjuisanja, motivacija, samosvesnost, socijalne veštine i rešavanje sukoba.²²

Uprkos tendenciji da se u javnom sektoru stvori jedinstven sistem interne finansijske kontrole na svim nivoima vlasti, čini se da je taj proces bio prilično spor. Iako je pravni okvir u navedenoj oblasti unapređen izmenom propisa a uspostavljanje i funkcionisanje interne finansijske kontrole olakšano donošenjem priručnika i smernica, i dalje postoji utisak da se stav rukovodstva prema značaju finansijskog upravljanja i kontrole za poslovanje institucija kojima rukovode nije mnogo promenio.

3. STANJE INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U JAVNOM SEKTORU

Da bi se sagledao nivo razvijenosti sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru, neophodno je osvrnuti se kako na Izveštaj Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2022. godinu, tako i na Konsolidovani godišnji izveštaj za 2021. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji. Ove izveštaje svake godine donosi Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju, Pored toga, treba se osvrnuti i na izveštaje Državne revizorske institucije u kojima je takođe izraženo mišljenje o stanju sistema interne finansijske kontrole na nivou subjekata u kojima je sprovedena revizija finansijskih izveštaja.

3.1. Stanje sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije prema izveštaju Evropske komisije o napretku Srbije u procesu pristupanja EU za 2022. godinu

Prema poslednjem izveštaju Evropske komisije o napretku Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji ocenjeno je da je Srbija umereno pripremljena u vezi sa pregovaračkim poglavljem 32, kao i da je u toj oblasti u izveštajnom periodu ostvaren određen napredak, tj. primenjena je jedna od tri preporuke Evropske komisije iz 2021. godine. Od tada se primenjuje novi srednjoročni pristup internoj finansijskoj kontroli u javnom sektoru. Neophodno je, međutim, i dalje uložiti napore da bi se uspostavio sveobuhvatni sistem za otkrivanje nepravilnosti i postupanje sa njima.²³

²² Čl. 3 Pravilnika.

²³ Izveštaj Evropske komisije o napretku Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2022. godinu, 90, 91, https://www.mei.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/Serbia_Report_2022_SR.%5B1%5D.pdf, 7. 12. 2022.

Jedna od preporuka iz Izveštaja za 2022. godinu jeste da se upravljačka odgovornost ugradi u administrativnu kulturu i da se ojača funkcionisanje interne kontrole i revizije, za šta je, prema mišljenju Evropske komisije, neophodna pre svega politička podrška. Evropska komisija je u navedenom izveštaju naglasila da je Republika Srbija u okviru izveštajnog perioda nastavila da se fokusira na operacionalizaciju načela upravljačke odgovornosti putem pokretanja primene unapređenih metodoloških smernica za delegiranje donošenja odluka i upravljanje učinkom. Međutim, potrebni su dodatni naponi da bi se upravljačka odgovornost ugradila u administrativnu kulturu javnog sektora. Zbog toga se preporučuje da se u okviru rada na reformi javne uprave posebna pažnja usmeri na tri elementa: delegiranje odgovornosti, uspostavljanje jasne linije odgovornosti između institucija i merenja učinka na institucionalnom nivou i upravljačku odgovornost.²⁴

U skladu sa preporukama iz istog dokumenta, Republika Srbija bi trebalo da omogući veći nivo usaglašavanja sa horizontalnim pravnim okvirom, proširi sprovođenje recenzije kvaliteta funkcije za internu reviziju u okviru korisnika javnih sredstava i obezbedi održivost usvajanjem uredbe koja će olakšati i standardizovati proces. U narednom periodu potrebno je uspostaviti efikasnu funkciju interne revizije u svim centralnim institucijama korisnika budžetskih sredstava.²⁵

Evropska komisija je ocenila da je pravni okvir interne kontrole u velikoj meri usklađen sa okvirom za internu kontrolu Komiteta sponzorskih organizacija (COSO), koji predstavlja evropske standarde u navedenoj oblasti. Međutim, kapaciteti za sprovođenje standarda interne kontrole i upravljanja rizicima moraju da se unaprede kako na centralnom tako i na lokalnom nivou vlasti i da budu u većoj meri prihvaćeni u administrativnoj kulturi javnog sektora.²⁶

Iako su propisi kojima je uređena interna revizija usklađeni sa međunarodnim standardima, prema nalazu Evropske komisije, sve institucije koje su bile dužne da uspostave jedinicu za internu reviziju nisu to i učinile. Osim toga, veliki broj jedinica za internu reviziju još nema dovoljan broj revizora, a u institucijama u kojima su jedinice za internu reviziju osnovane trebalo bi i dalje unapređivati njihov kvalitet.²⁷

Evropska komisija je ocenila da se kvalitet godišnjeg izveštaja Centralne jedinice za harmonizaciju o stanju sprovođenja interne finansijske kontrole unapređuje, ali je i dalje neophodno uložiti dodatne napore da bi se on koristio kao alat za unapređenje interne finansijske kontrole u javnom sektoru. Uz to, navedene izveštaje trebalo bi blagovremeno objavljivati.²⁸ Ovi izveštaji predstavljaju

²⁴ *Ibid.*, 91.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Izveštaj Evropske komisije o napretku Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2022. godinu, 92.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.* Izrada godišnjih izveštaja o stanju sprovođenja interne finansijske kontrole predstavlja obavezu propisanu čl. 83, st. 2, tač. 7 Zakona o budžetskom sistemu Republike Srbije. Oni se izrađuju na osnovu pojedinačnih godišnjih izveštaja korisnika javnih sredstava. Čl. 82, st. 5 navedenog zakona propisuje da rukovodilac korisnika javnih sredstava na propisani način izveštava Ministarstvo finansija (Centralnu jedinicu za harmonizaciju) o adekvatnosti i funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole do 31. marta tekuće godine za prethodnu

značajan izvor saznanja o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru i javno su dostupni, pošto se za svaku godinu objavljuju na internet stranici Ministarstva finansija.

3.2. Stanje interne finansijske kontrole u javnom sektoru prema Konsolidovanom izveštaju o stanju internih finansijskih kontrola Ministarstva finansija

Prema Konsolidovanom izveštaju o stanju internih finansijskih kontrola Centralne jedinice za harmonizaciju za 2021. godinu situacija je na nivou ministarstava u Republici Srbiji nezadovoljavajuća u pogledu razvijenosti finansijskog upravljanja i kontrole. To je posebno zabrinjavajuće s obzirom na to što se od njih očekuju viši standardi jer se radi o centralnom nivou vlasti. U izveštajnom periodu sedam ministarstva nije izradilo mape poslovnih procesa čija izrada predstavlja bitan preduslov za funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole. Iako je strategija upravljanja rizicima od posebnog značaja za smanjene rizika po poslovanje institucija u javnom sektoru, šest ministarstava nije je usvojilo, a registar rizika u kojem se identifikuju rizici za poslovanje organizacije nije uspostavilo osam ministarstava. Prema zaključku Ministarstva finansija, trećina ministarstava (ukupno šest od tada dvadeset jednog) nije uspostavila nijedan od tri osnovna elementa uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole: mape poslovnih procesa, registar rizika i strategiju upravljanja rizicima. U istom izveštaju navedeno je da ukupno devet javnih preduzeća nije izradilo mape poslovnih procesa, strategiju upravljanja rizicima jedanaest, a isto toliki broj preduzeća nije uspostavio registar rizika. Od toga, ukupno sedam javnih preduzeća nije zadovoljilo nijedan od tri zahteva neophodna za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole.²⁹

Izvestan napredak ipak je zabeležen u odnosu na prethodni izveštajni period, tj. 2020. godinu. Tako je zabeležen porast od 29,84 posto u pogledu imenovanja rukovodioca zaduženog za finansijsko upravljanje i kontrolu, a u pogledu strategije upravljanja rizicima 37,57 posto. Ukupan broj institucija koje su uspostavile mape poslovnih procesa takođe je povećan za 50,65 posto, a institucija koje su sastavile registar za 40,49 posto.³⁰

Kada je reč o internoj reviziji, zapaža se odliv zaposlenih. Registrovano je da su interni revizori najstarija populacija među zaposlenima u državnoj upravi. U izveštajnom periodu čak 13,3 posto internih revizora ispunilo je zakonske uslove za odlazak u penziju, što je mnogo više od ostalih zaposlenih u državnoj upravi.³¹

godinu. Istu obavezu i isti rok propisuje i čl. 82, st. 10 Zakona u pogledu izveštavanja o sistemu interne revizije na nivou korisnika javnih sredstava.

²⁹ Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju, *Konsolidovani godišnji izveštaj za 2021. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji*, 19. https://www.mfin.gov.rs/upload/media/6jh9Z7_6336a07d4be6f.pdf, 7. 12. 2022.

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Konsolidovani godišnji izveštaj za 2021. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji*, 42.

Prema izveštaju Centralne jedinice za harmonizaciju, jedinice za internu reviziju u okviru godišnjih planova redovno iskazuju potrebu za obukama, ali bez navođenja konkretnih oblasti, pa je preciznije navode moguće dobiti jedino na osnovu direktne komunikacije sa internim revizorima. Na osnovu te komunikacije moglo se zaključiti da je najveće interesovanje izraženo za obuke iz oblasti revizije uspešnosti i revizije elektronskih informacionih sistema. Revizori su, međutim, istakli da ne postoji mogućnost pohađanja određenih obuka zbog nedostatka budžetskih sredstava za te namene. Imajući u vidu navedene probleme u funkcionisanju interne revizije, Centralna jedinica za harmonizaciju je u cilju podizanja kvaliteta rada interne revizije dala preporuku korisnicima javnih sredstava da obezbede izvršioce za poslove interne revizije kako bi se održao njen kontinuitet, uz redovno ažuriranje povelje interne revizije i omogućavanje pristupa tim dokumentima svim rukovodiocima i zaposlenima na nivou institucije u kojoj je ona uspostavljena. Osim toga, u postupku pripreme planova potrebno je da se dokumentuje svaki pojedinačni korak i omogućiti dostupnost usvojenih planova svim višim rukovodiocima korisnika javnih sredstava. Pored navedenog, od posebnog značaja je i preporuka Centralne jedinice za harmonizaciju o kontinuiranom dokumentovanju izvršavanja preporuka interne revizije na nivou korisnika javnih sredstava.³²

3.3. Stanje interne revizije prema izveštajima o reviziji finansijskih izveštaja Državne revizorske institucije Republike Srbije

Prema Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, predmet revizije koju obavlja navedena institucija jesu i sistem finansijskog upravljanja i kontrole korisnika budžetskih sredstava i ostalih organa i organizacija koji su subjekti revizije navedene institucije, kao i sistem njihove interne revizije.³³ Nalazi i preporuke navedene institucije sadržani su u njenim izveštajima koji se objavljuju na internet stranici i na taj način su dostupni javnosti.

Prema izveštajima Državne revizorske institucije o reviziji finansijskih izveštaja korisnika javnih sredstava tokom 2021. godine uglavnom su identifikovane nepravilnosti koje se odnose na finansijsko upravljanje i kontrolu. Međutim, kod izvesnih korisnika primećene su i nepravilnosti u vezi sa uspostavljanjem interne revizije.

Nalazi iz Izveštaja Državne revizorske institucije poklapaju se sa nalazima Ministarstva finansija u Godišnjem konsolidovanom izveštaju o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru za 2021. godinu. Državna revizorska institucija je tokom revizije utvrdila da određeni broj korisnika nije sačinio mape poslovnih procesa, nije usvojio strategiju upravljanja rizikom, niti registar rizika.³⁴

³² *Ibid.*, 51 i 52.

³³ Čl. 9, st. 1, tač. 5 i 6 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 – dr. zakon.

³⁴ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva unutrašnjih poslova za 2021. godinu*, Beograd 2021, 19, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-izvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.

Osim toga, konstatovana je i nedosledna primena postojećih procedura.³⁵ Iako je zapaženo da je kod takvih korisnika uspostavljena interna revizija, postavlja se pitanje kvaliteta njenog rada i njenih preporuka, imajući u vidu da bi jedna od njenih osnovnih aktivnosti trebalo da bude nadzor nad funkcionisanjem finansijskog upravljanja i kontrole i davanje rukovodstvu institucije smernica za unapređenje navedenog sistema.

Pored toga, neke organizacije nisu uspostavile adekvatan sistem finansijskog upravljanja i kontrole jer nisu identifikovale i procenile rizike, a nisu obezbedile ni praćenje i procenu sistema.³⁶ Kod nekih interna revizija nije uspostavljena u skladu sa Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, iako se radi o dugogodišnjim korisnicima javnih sredstava, a sama obaveza uspostavljanja interne revizije postoji još od 2007. godine.³⁷

Neki korisnici javnih sredstava nisu izvršili usaglašavanje odredaba akta o računovodstvu a na internet stranicama nisu objavljene informacije o prilivu donatorskih sredstava i donatorima, iako je to od značaja za zakonitost i pravilnost njihovog poslovanja. Na nedostatak adekvatnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole ukazuju i činjenice da npr. evidentiranje poslovnih promena nije izvršeno hronološki i da je ekonomska klasifikacija nepravilno korišćena.³⁸

Nepravilnosti su uočene i u pogledu nepostojanja odgovarajućeg računovodstvenog sistema i računovodstvenih kontrolnih postupaka, što takođe upućuje na nedostatak adekvatnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole.³⁹

Neki korisnici koji su i ranije bili u obavezi da oforme radnu grupu za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole još je nisu oformili, niti su doneli akcioni plan za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole. Osim toga, nije donet ni plan integriteta, nije uspostavljeno efektivno i pouzdano izveštavanje na internom nivou, kao što nije stvoren ni sistem za nadgledanje finansijskog upravljanja i kontrole sa procenom adekvatnosti njenog funkcionisanja.⁴⁰

³⁵ *Ibid.*, 20.

³⁶ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Direkcije za imovinu Republike Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, 19, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.

³⁷ *Ibid.*, 20 i 21. Interna revizija nije uspostavljena u skladu sa Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru ni kod Kancelarije za upravljanje javnim ulaganjima, kao ni na nivou Republičkog zavoda za statistiku Srbije i Narodne skupštine Republike Srbije. Navedeno prema Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Kancelarije za upravljanje javnim ulaganjima za 2021. godinu*, Beograd 2021, 19, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>; Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Republičkog zavoda za statistiku Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, 23, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>; Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Narodne skupštine Republike Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, 23, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html> 7. 12. 2022.

³⁸ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Direkcije za imovinu Republike Srbije za 2021. godinu*, 19.

³⁹ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Republičkog zavoda za statistiku Srbije za 2021. godinu*, 21.

⁴⁰ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Narodne skupštine Republike Srbije za 2021. godinu*, 20.

Navedeno ukazuje da sistem internih finansijskih kontrola još nije zaživeo u praksi, i da bez obzira na to što od 2007. godine postoji obaveza da se on uspostavi, kod određenog broja korisnika javnih sredstava nije ni u začetku. Stoga se čini da je u narednom periodu neophodno uložiti dodatne napore da bi se pre svega afirmisao značaj internih finansijskih kontrola u javnom sektoru. Čini se da rukovodioci korisnika javnih sredstava nisu svesni njihovog značaja za zakonitost i pravilnost poslovanja organizacija kojima rukovode. Uspostavljanjem odgovornosti i jasnom podelom ovlašćenja u svakom procesu poslovanja jačaju se odgovornost i integritet zaposlenih. Upravo to i jeste cilj uspostavljanja sistema interne finansijske kontrole. Poštovanje etičkih standarda, suzbijanje i kontrola nezakonitosti, korupcije i oportunističkog ponašanja bilo koje vrste svakodnevna je obaveza svih rukovodilaca u javnom sektoru.⁴¹

4. ZAKLJUČAK

Iako obaveza uspostavljanja interne finansijske kontrole postoji još od 2007. godine kada su na osnovu Zakona o budžetskom sistemu Republike Srbije doneta dva pravilnika kojima se uređuje funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije kao dve značajne komponente sistema interne finansijske kontrole, čini se da ona još nije zaživela u praksi. Pravni okvir u toj oblasti u međuvremenu je unapređen. Donet je pravilnik kojim se uređuju obaveza i način stručnog usavršavanja internih revizora, a njihova obuka, osim početne, podrazumeva i kontinuirane obuke iz različitih oblasti. Osim toga, tokom 2020. godine urađeni su i objavljeni Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu, Smernice za upravljanje rizicima, Model strategije upravljanja rizicima, Smernice o finansijskom upravljanju i kontroli za male korisnike javnih sredstava i Smernice za upravljanje nepravilnostima. Iako bi ove smernice trebalo da pomognu u postupku uspostavljanja i ažuriranja sistema finansijskog upravljanja i kontrole, čini se da nedoumice u praksi i dalje postoje. Navedena komponenta sistema interne finansijske kontrole nije uspostavljena kod većine korisnika javnih sredstava ili nije uspostavljena na adekvatan način. Iznenađujuće je takođe i to što kod određenog broja korisnika nije uspostavljena ni interna revizija, uprkos jasnim odredbama pravilnika kojim se uređuje njeno uspostavljanje i organizacija. Međutim, budući da postoje korisnici javnih sredstava kod kojih je uspostavljena interna revizija, ali ne i sistem finansijskog upravljanja i kontrole, moglo bi se postaviti pitanje adekvatnosti funkcionisanja interne revizije, s obzirom na to što je vrednovanje navedenog sistema na nivou organizacije u njenoj nadležnosti. Razlog za to možda je neizvršavanje preporuka interne revizije ili nezainteresovanosti samih internih revizora, koji čine najstariju populaciju zaposlenih u državnoj upravi. Zbog

⁴¹ D. Kavran, *Javna uprava, reforma, trening, efikasnost*, Savet za državnu upravu Vlade Republike Srbije, Udruženje za javnu upravu Srbije, Fakultet organizacionih nauka, Centar za javnu upravu u saradnji sa fondom za podizanje kapaciteta Programa za razvoj Ujedinjenih nacija u Srbiji i Crnoj Gori, Beograd 2003, 23.

toga bi trebalo slediti preporuku Centralne jedinice za harmonizaciju iz Konsolidovanog godišnjeg izveštaja o stanju interne finansijske kontrole u Republici Srbiji za 2021. godinu i obezbediti na nivou korisnika javnih sredstava obavezno i blagovremeno dokumentovanje izvršenja preporuka interne revizije. Pored toga, trebalo bi afirmisati profesiju internog revizora u javnom sektoru. Veliki broj mladih, obrazovanih a istovremeno iskusnih internih revizora nezainteresovan je za rad u državnoj upravi zbog malih plata i radije se opredeljuje za posao internog revizora u privatnom sektoru. Zato bi ovu profesiju trebalo afirmisati i adekvatnom zaradom.

Međutim, kada je reč o finansijskom upravljanju i kontroli, postavlja se pitanje kako se može uticati na rukovodstva korisnika javnih sredstava ne samo da unaprede postojeći sistem već i da ga uspostave, imajući u vidu da on kod velikog broja korisnika javnih sredstava nije uspostavljen. Efikasno sredstvo su redovne obuke rukovodstva u korisnicima javnih sredstava, ali i upoznavanje sa posledicama neuspostavljanja sistema internih finansijskih kontrola. Nepostojanje adekvatnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole može negativno da se odrazi na poslovanje i da dodatno doprinese nepravilnostima i nezakovitostima u radu. To je posebno moguće u institucijama koje imaju veliki broj organizacionih jedinica i zaposlenih, i u kojima nije moguća kontinuirana adekvatna kontrola od strane najvišeg rukovodstva. Finansijsko upravljanje i kontrola treba da poveća odgovornost zaposlenih i dodatno doprinese jačanju integriteta u javnom interesu. Čini se da bi predočavanje posledica neuspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole možda pozitivno delovalo na pristup rukovodstva ovoj oblasti u institucijama javnog sektora.

Jelena Kostić, PhD

Senior Research Fellow, Institute of Comparative Law, Belgrade, Serbia

INTERNAL FINANCIAL CONTROL SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR OF THE REPUBLIC OF SERBIA -Analysis of the situation and recommendations -

Abstract

Internal financial control in the Republic of Serbia was established in 2007 by amendments to the Law on the Budget System, as well as by the adoption of two ordinances in that area, which regulate the functioning of its components – financial management and control and internal audit. However, in the previous period it did not take root in the public sector in its full capacity, and it seems that it is necessary to invest additional efforts in order to achieve the goal for which it was

established. Although they represent two related components that, together with the Central Harmonization Unit of the Ministry of Finance, make up the system of internal financial controls, in this paper we will analyse the level of development of internal financial control and internal audit separately, and then, based on the analysis of the content of relevant international and national documents, give advice for their improvement or for overcoming problems that have been observed in practice.

Keywords: internal financial control, financial management and control, internal audit, improvement.

Literatura

- Kavran D., *Javna uprava, reforma, trening, efikasnost*, Savet za državnu upravu Vlade Republike Srbije, Udruženje za javnu upravu Srbije, Fakultet organizacionih nauka, Centar za javnu upravu u saradnji sa fondom za podizanje kapaciteta Programa za razvoj Ujedinjenih nacija u Srbiji i Crnoj Gori, Beograd 2003.
- Kostić J., *Krivičnopravna zaštita finansijskih interesa Evropske unije*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2018.
- Kostić J., Matić Bošković M., "Financial Accountability and Transparency of Public Sector Institutions in the Republic of Serbia", In: *Accountability and the Law, Rights, Authority and Transparency of Public Power* (eds. Piotr Mikuli, Grzegorz Kuca), Routledge, New York 2022, 46–59.
- Rabrenović A., *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, Institute of Comparative Law, Belgrade 2009.
- Šuput J., „Interna finansijska kontrola u javnom sektoru”, *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU: prioriteti, problem i perspektive* (ur. Aleksandra Rabrenović, Jelena Čeranić), Institut za uporedno pravo, Beograd 2012, 247–261.
- Šuput J., „Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava”, *Nauka, bezbednost, policija* 1/2012, 153–163.
- Šuput J., „Usaglašenost propisa koji uređuju internu reviziju sa međunarodnim standardima – Primer Makedonije, Srbije i Crne Gore”, u: *Dobra uprava i interna revizija* (ur. Dejan Šuput), Institut za uporedno pravo, Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru, Beograd 2012, 96–110.

Propisi i ostali izvori

- Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Direkcije za imovinu Republike Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.

- Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Kancelarije za upravljanje javnim ulaganjima za 2021. godinu*, Beograd 2021, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.
- Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Narodne skupštine Republike Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.
- Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva unutrašnjih poslova za 2021. godinu*, Beograd 2021, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.
- Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Republičkog zavoda za statistiku Srbije za 2021. godinu*, Beograd 2021, <https://www.dri.rs/revizije/poslednji-iizvestaj.136.html>, 7. 12. 2022.
- Izveštaj Evropske komisije o napretku Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2022. godinu, https://www.mei.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/Serbia_Report_2022_SR.%5B1%5D.pdf, 7.12.2022.
- Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju, Konsolidovani godišnji izveštaj za 2021. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, https://www.mfin.gov.rs//upload/media/6jh9Z7_6336a07d4be6f.pdf, 7. 12. 2022.
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 15/2019.
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 99/2011 i 106/2013.
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 89/2019.
- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009...118/2021.
- Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 – dr. zakon.