

UNIVERZITET SINGIDUNUM

DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE MASTER STUDIJE

Studijski program: Poslovna ekonomija

MASTER RAD REVIZIJA BUDŽETA

Mentor:

Prof. dr Milovan Stanišić

Student:

Ivana Nešić

Br. indeksa 401033/2010

Beograd, 2012.

SADRŽAJ

UVOD	3
I BUDŽETSKA PROCEDURA	7
1. OSNOVNE KARAKTERISTIKE BUDŽETA	7
1.1.Pojam i struktura budžeta	7
1.2.Pravna priroda budžeta	10
1.3.Funkcije budžeta	10
2. PLAN, PRIPREMA, DONOŠENJE I IZVRŠENJE BUDŽETA	12
2.1.Neophodnost primene budžetskih načela (principa) u fazi izrade i izvršenja budžeta...	12
2.2.Plan i priprema budžeta	13
2.3.Donošenje budžeta	13
2.4.Izvršenje budžeta	16
3. BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO I FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE	20
3.1.Osnova za vođenje budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja	20
3.2.Budžetska klasifikacija	22
3.3.Završni račun budžeta	24
II PROCES REVIZIJE BUDŽETA	28
1. USPOSTAVLJANJE DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI SRBIJI	28
1.1.Nezavisnost Državne revizorske institucije	30
1.2.Nadležnost Državne revizorske institucije	32
1.3.Predmet revizije u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji	33
1.4.Subjekti revizije u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji	34
2. PROGRAM REVIZIJE	35
3. OBUHVAT REVIZIJE	36
4. PRIKUPLJANJE OBAVEŠTENJA PRE POČETKA REVIZIJE	40
5. POČETAK POSTUPKA REVIZIJE	40
6. ZAVRŠNI RAČUN BUDŽETA REPUBLIKE SRBIJE KAO PREDMET REVIZIJE	42
6.1.Bilans stanja – Obrazac 1	43

6.2. Bilans prihoda i rashoda – Obrazac 2	47
6.3. Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima – Obrazac 3.....	54
6.4. Izveštaj o novčanim tokovima - Obrazac 4	55
6.5. Izvršenje budžeta – Obrazac 5	59
6.6. Odgovornost za sastavljanje završnog računa budžeta Republike Srbije.....	60
6.7. Odgovornost za izražavanje mišljenja o Završnom računu budžeta Republike Srbije	61
6.8. Računovodstveni sistem	61
6.9. Materijalnost, revizijski rizik i revizijski dokaz.....	63
6.10. Interna kontrola	66
6.11. Interna revizija	67
6.12. Uloga i međusobni odnos interne kontrole, interne revizije i eksterne revizije budžeta	68
7. JAVNE NABAVKE KAO BITAN SEGMENT REVIZIJE BUDŽETA.....	74
7.1. Načela i postupci javnih nabavki.....	74
7.1.1. Načela javnih nabavki	74
7.1.2. Postupci javnih nabavki	77
7.2. Kritička analiza nepravilnosti utvrđenih kod korisnika budžetskih sredstava koje se odnose na javne nabavke.....	81
8. USAGLAŠENOST SA STANDARDIMA REVIZIJE	84
9. ETIČKI KODEKS ZA DRŽAVNE REVIZORE I DRUGE ZAPOSLENE U DRŽAVNOJ REVIZORSKOJ INSTITUCIJI	92
10. STANDARDI IZVEŠTAVANJA DRŽAVNE REVIZIJE.....	95
10.1. Revizijski izveštaj	98
10.1.1. Nacrt izveštaja o reviziji	98
10.1.2. Predlog izveštaja o reviziji	99
10.1.3. Izveštaj o reviziji.....	100
11. POSTUPAK NAKON OBAVLJENE REVIZIJE	100
ZAKLJUČAK.....	102
LITERATURA.....	104

UVOD

Državna revizorska institucija vrši reviziju budžeta sprovođenjem postupaka zasnovanih na revizorskom prosuđivanju, uključujući procenu rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, nastalim usled kriminalne radnje ili greške, u cilju pribavljanja revizijskih dokaza kojima se potvrđuju iskazani podaci kao i obelodanjivanje podataka datih u finansijskim izveštajima.

Revizija uključuje i sprovođenje postupaka u cilju pribavljanja revizijskih dokaza o tome da li su prikazani rashodi i izdaci, prihodi i primanja izvršeni u skladu sa namerom zakonodavca, odnosno u skladu sa propisima u Republici Srbiji.

Naučni cilj istraživanja je naučna deskripcija teme revizija budžeta i ukazivanje na značaj uspostavljanja Državne revizorske institucije u Republici Srbiji.

Društveni cilj istraživanja je zadovoljavanje praktičnih potreba u smislu upoznavanja sa postupkom revizije budžeta u skladu sa odredbama Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i Poslovnika Državne revizorske institucije kojim je bliže uređen način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnost revizije, savetovanja korisnicima javnih sredstava, način izveštavanja Narodne skupštine, organizacija i sastav Institucije, način obezbeđivanja javnosti rada, način odlučivanja i druga pitanja od značaja za rad Institucije.

Predmet ovog rada je revizija budžeta Republike Srbije. Državna revizorska institucija, kao najviši organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji obavlja nadležnost vršenja revizije u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim načelima i međunarodnim standardima vrhovnih državnih revizorskih institucija, koji nalažu rad u skladu sa etičkim zahtevima, kao i planiranje i vršenje revizije na način koji omogućava uveravanje, u razumnoj meri, da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.

Generalna hipoteza: Radi postizanja cilja za ispravnim i efikasnim korišćenjem javnih sredstava što predstavlja jedan od osnovnih preduslova za ispravno rukovođenje javnim finansijama i efektivnost odluka nadležnih vlasti, neophodno je da svaka zemlja ima vrhovnu revizorsku instituciju čija je nezavisnost zagarantovana zakonom.

Posebne hipoteze:

- Odgovornost Državne revizorske institucije je da na osnovu izvršene revizije izrazi mišljenje o Završnom računu budžeta Republike Srbije.
- Jako je važno da se na VRI gleda sa poverenjem, pouzdanošću i kredibilitetom, verodostojni izveštaji i mišljenja VRI treba da uvere javnost u pravičnost i nepristrasnost njihovog rada.
- S obzirom da su vrhovne revizorske organizacije nacionalni organi, odgovornost svake vrhovne revizorske institucije je da donese odluku o implementaciji ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) na osnovu zakonskih ovlašćenja.
- Etički kodeks za rad revizora u javnom sektoru, pored INTOSAI standarda, predstavlja veoma važnu smernicu. Revizori u javnom sektoru moraju da ispunjavaju veoma visoke etičke zahteve a to su nezavisnost, kompetentnost i odgovornost.

Metode primenjivane u radu: U ovom radu od osnovnih naučnih metoda primenjivane su metod analize, metod sinteze, metoda generalizacije, metod klasifikacije i metod dedukcije. A od opštih naučnih metoda komparativna, statistička i analitičko – deduktivna metoda.

Polazeći od definisane hipoteze proistekla je odgovarajuća struktura rada.

S obzirom da je predmet ovog rada revizija budžeta Republike Srbije, opisana je i analizirana budžetska procedura. Objašnjen je najpre pojam budžeta, pravna priroda i osnovne funkcije budžeta, s obzirom na činjenicu da je budžet centralna kategorija ekonomske politike koja obezbeđuje zadovoljavanje javnih potreba.

Budžet je sveobuhvatan plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka. Na primeru podataka iskazanih u Zakonu o budžetu za 2010. godinu objašnjena je sama struktura budžeta i način utvrđivanja budžetskog suficita/deficita i ukupnog fiskalnog suficita/deficita.

U skladu sa najnovijim odredbama Zakona o budžetskom sistemu i ostalim podzakonskim aktima kojima je uređena ova materija, dalje je kroz rad objašnjen budžetski ciklus – planiranje, postupak pripreme, donošenja i izvršenja budžeta.

Pažnja u ovom radu je usmerena i na sagledavanje funkcionisanja sistema budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja. Značaj je u činjenici da države imaju visok stepen odgovornosti prema građanima, poreskim obveznicima i

drugim činionicima, iz čega proističe neophodnost da računovodstveni sistem, državne evidencije, finansijski izveštaji budu sačinjeni u skladu sa propisima, i na način na koji mogu zadovoljiti potrebe za informacijama pomenutih činilaca.

U drugoj glavi ovog rada analiziran je proces revizije budžeta Republike Srbije u svim fazama, u skladu sa odredbama Zakona o državnoj revizorskoj instituciji i Poslovnika Državne revizorske institucije kojim je bliže uređen način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnost revizije, savetovanja korisnicima javnih sredstava, način izveštavanja Narodne skupštine, organizacija i sastav Institucije, način obezbeđivanja javnosti rada, način odlučivanja i druga pitanja od značaja za rad Institucije.

Pravni osnov za vršenje revizije od strane Državne revizorske institucije sadržan je u Ustavu Republike Srbije, kao najvišem pravnom aktu, Zakonu o državnoj revizorskoj instituciji, Zakonu o budžetskom sistemu i Programu revizije Državne revizorske institucije.

U ovom radu su radi objašnjenja procesa revizije budžeta korišćeni podaci iz Izveštaja o reviziji nacrtu Zakona o Završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010.godinu koji je Državna revizorska institucija javno objavila u decembru 2011.godine.

Državna revizorska institucija Republike Srbije je postala punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija 24. novembra 2008. godine (International Organisation of Supreme Audit Institution) i preuzela je obavezu da prihvati INTOSAI okvir profesionalnih standarda i smernica relevantnih za potrebe njenih članica i da u svom radu koristi Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI), tako da je u delu rada „Usaglašenost sa standardima“ pojašnjeno da dokumenta INTOSAI čine četiri hijerarhijska nivoa. Posebna pažnja je posvećena standardu ISSAI 400 - Standardi izveštavanja državne revizije kojim su uređeni oblik i sadržaj svih revizorskih mišljenja i izveštaja.

Jako su značajni svi mehanizmi kontrole u budžetskom sistemu, tako da je u ovom radu najpre pojedinačno objašnjena uloga interne kontrole, interne revizije i eksterne revizije budžeta, a zatim i njihova međusobna zavisnost. Objašnjena je relacija između tri osnovne kategorije revizije - materijalnosti, rizika, i revizijskih dokaza – evidencije.

Posebno je ukazano da su javne nabavke bitan segment revizije budžeta zbog velikih isplata i složenosti pravnog okvira, tako da su u skladu sa važećim Zakonom o javnim nabavkama objašnjena osnovna načela i postupci javnih nabavki, a zatim je urađena i kritička analiza nepravilnosti koje su, vezano za sistem javnih nabavki, do sada utvrđene kod korisnika budžetskih sredstava.

U ovom radu je ukazano na izuzetnu važnost da se na Državnu revizorsku instituciju gleda sa poverenjem, pouzdanošću i kredibilitetom, što nalaže da ponašanje državnog revizora mora biti besprekorno, kako profesionalno, tako i privatno što predstavlja garanciju validnosti i kvaliteta njegovog revizorskog rada.

Državna revizorska institucija je u skladu sa odredbama INTOSAI etičkog kodeksa, objavila Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, kojim su uređena etička načela, opšteprihvaćena pravila ponašanja i profesionalni standardi kojih su dužni da se pridržavaju funkcioneri, državni revizori i drugi zaposleni u Državnoj revizorskoj instituciji.

U rad su uneta i zaključna razmatranja i spisak korišćene literature i zakonskih propisa.

I BUDŽETSKA PROCEDURA

1. Osnovne karakteristike budžeta

1.1. Pojam i struktura budžeta

Izvor reči budžet je u latinskoj reči „bulga“ i starofrancuskoj reči „bougette“ što znači kožna torba. U istom značenju, u obliku „bouget“ ovu reč su iz francuskog jezika preuzeli Englezi, da bi iz engleskog jezika kasnije bila preuzeta u mnoge druge jezike.

Termin budžet je u finansijski rečnik ušao preko engleske skupštinske prakse, tako što je Kancelar državne blagajne (ministar finansija) držao „budžetski govor“ i izlazio pred Donji dom sa predlogom cifara prihoda i rashoda koji je stajao u kožnoj torbi. Otvaranje kožne torbe se nazivalo „otvaranje budžeta“. Zahvaljujući francuskim finansijama termin budžet se odomaćio u većini evropskih zemalja.

Profesor M. Todorović je definisao budžet kao „sistemski i u ciframa izraženi pregled državnih prihoda i rashoda koji odražavaju cilj i odnos državnih potreba i ima da posluži kao obavezni privredni plan za državno gazdinstvo u jednom budžetskom periodu.“

Budžet je sveobuhvatan plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka, organizovan u dva odvojena računa:

A. račun prihoda i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine i

B. Račun finansiranja. Budžet je osnovni dokument ekonomske politike Vlade.¹

Analizom podataka iskazanih u tabeli dolazimo do zaključka da je iznos budžetskog deficita u 2010. godini iskazan u iznosu od 92.934.724 hiljada dinara, što predstavlja razliku prihoda i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine iz izvora 01- prihodi iz budžeta i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine izvršenih iz budžetskih sredstava.

¹ Zakon o budžetskom sistemu "Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010 u 101/2010 i 101/2011

A. RAČUN PRIHODA I PRIMANJA, RASHODA I IZDATAKA	u dinarima
Ukupni prihodi i primanja ostvarena po osnovu prodaje nefinansijske imovine	732.950.217.000
- budžetska sredstva	659.600.000.000
- sopstveni prihodi	70.838.004.000
- donacije	2.512.213.000
Ukupni rashodi i izdaci za nabavku nefinansijske imovine	825.884.941.052
- budžetska sredstva	752.534.724.052
- sopstveni prihodi	70.838.004.000
- donacije	2.512.213.000
Budžetski suficit/deficit	92.934.724.052
Izdaci za nabavku finansijske imovine (u cilju sprovođenja javnih politika)	27.188.003.000
Ukupan fiskalni suficit/deficit	120.122.727.052
B. RAČUN FINANSIRANJA	
Primanja od prodaje finansijske imovine i zaduživanja	369.806.994.052
Izdaci za nabavku finansijske imovine i otplatu glavnice duga	249.684.267.000
Neto finansiranje	120.122.727.052
A. RAČUN PRIHODA I PRIMANJA, RASHODA I IZDATAKA	u dinarima
Ukupni prihodi i primanja ostvarena po osnovu prodaje nefinansijske imovine	732.950.217.000
- budžetska sredstva	659.600.000.000
- sopstveni prihodi	70.838.004.000
- donacije	2.512.213.000
Ukupni rashodi i izdaci za nabavku nefinansijske imovine	825.884.941.052
- budžetska sredstva	752.534.724.052
- sopstveni prihodi	70.838.004.000
- donacije	2.512.213.000
Budžetski suficit/deficit	92.934.724.052
Izdaci za nabavku finansijske imovine (u cilju sprovođenja javnih politika)	27.188.003.000
Ukupan fiskalni suficit/deficit	120.122.727.052
B. RAČUN FINANSIRANJA	
Primanja od prodaje finansijske imovine i zaduživanja	369.806.994.052
Izdaci za nabavku finansijske imovine i otplatu glavnice duga	249.684.267.000

Svaka država svoje javne rashode finansira iz svojih javnih prihoda. Javni prihodi su prihodi države koji se koriste za podmirenje javnih rashoda.² Zakonom o budžetskom sistemu uređene su vrste i pripadnost javnih prihoda i primanja i javnih rashoda i izdataka. Javni prihodi su prihodi koji se ubiraju obaveznim plaćanjima poreskih obveznika, kao i prihodi direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Korisnici sredstava budžeta i korisnici sredstava obaveznog socijalnog osiguranja mogu, u skladu sa zakonom, ostvarivati sopstvene prihode prodajom robe i vršenjem usluga.

² Prof. dr Jovan Gorčić, Prof. dr Mileva Anđelković, " Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora ", PROINKOM, Beograd, 2005, str. 341

Zakonom je utvrđena podela prihoda na poreske prihode i neporeske prihode. Poreske prihode država prikuplja obaveznim plaćanjima poreskih obveznika bez obaveze izvršenja specijalne usluge zauzvrat, dok se neporeski prihodi ubiraju obaveznim plaćanjima pravnih i fizičkih lica, sa obavezom izvršenja specijalne usluge tim licima. Neporeski prihodi obuhvataju kazne i penale. Država može ostvariti primanja prodajom nefinansijske i finansijske imovine i zaduživanjem. Sa druge strane, javni rashodi su rashodi za robe, usluge i druga davanja koje država obezbeđuje bez direktne i neposredne nadoknade, dok izdaci države mogu nastati po osnovu nabavke nefinansijske i finansijske imovine i otplate kredita i zajmova. Zakonom je propisano da poreski rashod, u vidu olakšica i oslobođenja od standardne poreske strukture kojim se umanjuje iznos naplaćenih prihoda, može biti uveden samo zakonima kojima se uvodi odgovarajući porez.

Prihodi i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine i rashodi i izdaci za nabavku nefinansijske imovine iz izvora 04- sopstveni prihodi budžetskih korisnika, izvora 05- donacije od inostranih zemalja, izvora 06- donacije od međunarodnih organizacija, izvora 07- donacije od ostalih nivoa vlasti i izvora 08- donacije od nevladinih organizacija i pojedinaca, ne utiču na iznos budžetskog deficita.

Ukupan fiskalni deficit je iskazan u iznosu od 120.122.727 hiljada dinara i predstavlja korekciju budžetskog deficita za transakcije u imovini i obavezama za nabavku finansijske imovine koje su izvršene u cilju sprovođenja javnih politika, u iznosu od 27.188.003 hiljada dinara.

Ukupan fiskalni suficit/deficit predstavlja neto finansiranje zemlje, odnosno u okviru računa finansiranja, razliku između primanja od prodaje finansijske imovine i zaduživanja, u koja su uključena i primanja ostvarena privatizacijom i izdataka za nabavku finansijske imovine i otplatu glavnice duga, koja uključuju i subvencije date u formi kredita ili nabavke finansijske imovine.

Finansiranje budžetskog deficita može biti izvršeno iz kredita, kroz emitovanje državnih hartija od vrednosti, iz neutrošenih sredstava iz prethodnih godina, primanja od privatizacije, kao i pozajmica sa konsolidovanog računa trezora Republike Srbije, odnosno objedinjenog računa korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i drugih korisnika javnih sredstava, ali do iznosa koji ne ugrožava likvidnost tog računa.

1.2. Pravna priroda budžeta

U budžetskoj teoriji i u budžetskom zakonodavstvu postoje dva gledišta na pravnu prirodu akta kojim se donosi budžet.

Po prvom gledištu, budžet je delom upravni akt, a delom zakon u materijalnom smislu i to samo za poreske prihode u pojedinim zemljama čije je ubiranje direktno uslovljeno odobrenim budžetom. Tako da u državama gde poreski zakoni nisu jednogodišnji, budžet nema značaja za naplatu poreza, jer se u tom slučaju poreski prihodi ubiraju i ako nije usvojen budžet.

Pristalice drugog gledišta zaključuju da je budžet zakon i u formalnom smislu, jer ga donosi predstavničko telo i u materijalnom, jer sadrži obavezne norme za državne organe u smislu naplate prihoda i izvršenje rashoda u skladu sa namenom i visinom koja je u budžetu odobrena.

U savremenoj budžetskoj teoriji preovladava mišljenje da je budžet zakon u formalnom smislu, ali zakon (*sui generis*). Ovo zbog toga što ga donosi predstavničko telo, iako najčešće u nešto izmenjenom postupku nego što je postupak donošenja drugih zakona.³

Zakonom o budžetskom sistemu RS je regulisan postupak pripreme, donošenja i izvršenja budžeta u skladu sa redosledom i rokovima utvrđenim u budžetskom kalendaru.

U Republici Srbiji Narodna Skupština donosi Zakon o budžetu kojim se procenjuju prihodi i primanja, te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu ili tri godine. U slučaju kada se donosi za tri godine prihodi i primanja i rashodi i izdaci iskazuju se za svaku godinu posebno. Sadrži i odredbe koje su bitne za izvršenje zakona.

1.3 Funkcije budžeta

Budžet je centralna kategorija ekonomske politike koja obezbeđuje zadovoljavanje javnih potreba. Osnovne funkcije budžeta su:

- politička funkcija: budžet je značajan politički akt i sastavni deo političkih programa na kojima se dobija ili gubi vlast. Usvajanje budžeta od strane parlamenta je momenat polaganja računa pred biračkim telom;
- planska funkcija: budžet je akt prognoziranja i predviđanja koji se zasniva na elementima drugih planskih dokumenata. Primarna planska funkcija budžeta

³ Prof. dr Jovan Gorčić, Prof. dr Mileva Anđelković, "Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora", PROINKOM, Beograd, 2005, str. 465

se odnosi na utvrđivanje ciljeva budžeta, dok sekundarna funkcija pomaže da se utvrdi kako se ostvaruju ciljevi budžeta;

- pravna funkcija: pravno regulisanje odnosa između organa koji učestvuju u postupku pripreme i izvršavanja budžeta i korisnika budžetskih sredstava je neophodna u procesu budžetske potrošnje;
- ekonomsko – finansijska funkcija: budžet pokazuje koliko koštaju javne potrebe. Budžet ima svoju strukturu i na rashodnoj i na prihodnoj strani i finansijski pokazatelji služe u sagledavanju uravnoteženosti budžeta. Preko politike rashoda i prihoda, država direktno utiče na raspodelu društvenog bruto proizvoda;
- kontrolna funkcija budžeta je ekonomska politika koju vrši država nad privredom. Smisao ovakve kontrole je da istražuje i utvrđuje ekonomičnost, racionalnost i efikasnost budžetskih mera u celini i u pojedinim segmentima (prihodi, rashodi) njihove promene.⁴

⁴ Prof. dr Jovan Gorčić, Prof. dr Mileva Anđelković, " Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora ", PROINKOM, Beograd, 2005, str. 468

2. Plan, priprema, donošenje i izvršenje budžeta

2.1. Neophodnost primene budžetskih načela (principa) u fazi izrade i izvršenja budžeta

Da bi se budžet načinio kao što efikasniji, racionalniji i pregledniji, neophodno je da se sam postupak izrade i izvršenja budžeta sprovodi u skladu sa budžetskim načelima.

Statička načela su pravila koja se odnose na samu formu i sadržaj budžeta i to :

- načelo potpunosti - zahtev da se u budžet unesu svi prihodi i rashodi države;
- načelo jedinstva - zahtev za jedinstvenim budžetom jedne državne zajednice kao celine;
- načelo neafektacije, zahtev da svi javni prihodi ulaze u budžet i da služe za podmirenje svih opštih potreba i
- načelo preglednosti, zahtev da prihodi i rashodi u budžetu budu prikazani na pregledan i jedinstven način.

Akcenat je usmeren na princip budžetske klasifikacije kao zahtev da se budžetski prihodi iskazuju po izvorima, a rashodi po njihovoj nameni i koji obavezuje izvršne organe da budžetska sredstva troše u iznosu i za namenu koja je budžetom odobrena.

Dinamičkih budžetskih principa bi se trebalo pridržavati u samoj budžetskoj proceduri, odnosno u fazi izrade i izvršenja budžeta, a to su:

- načelo realnosti kao zahtev za realnim predviđanjem prihoda i rashoda radi postizanja uravnoteženosti budžeta i zdravog vođenja državnih finansija;
- načelo ravnoteže, da bi se postiglo to da ukupan iznos prihoda mora biti jednak ukupnom iznosu rashoda. Teoretičari klasičnih finansija smatrali su ovaj princip "zlatnim pravilom" javnih finansija koje obavezuje vladu da budžetsku potrošnju strogo drži u okviru odobrenih prihoda;
- načelo javnosti, odnosno zahtev da budžet bude javni akt i da sve faze kroz koje budžet prolazi - donošenje, izvršenje i kontrola budu dostupne javnosti;
- načelo prethodnog odobravanja tj. jednogodišnjost budžeta koje određuje dužinu trajanja budžeta na period od godinu dana, osim u slučaju rebalansa tj. naknadnog budžeta;

Jako je važno pridržavati se principa štednje budžetskih sredstava, principa čija bi primena omogućila da se budžetska sredstva racionalno koriste u cilju da se sa što manje sredstava ostvare što veći efekti i što bolje zadovoljenje potreba.

2.2. Plan i priprema budžeta

Faza planiranja i pripreme budžeta se odvija u godini koja prethodi godini u kojoj se donosi budžet i odvija se tako što ministar finansija donosi opšte uputstvo za izradu nacrtu budžeta, radi jednoobraznog postupanja korisnika budžetskih sredstava u postupku planiranja i izrade proračuna rashoda i prihoda. Ministarstvo finansija dalje razmatra i analizira potrebe (rashode) svakog budžetskog korisnika, nastojeći da izvrši usklađivanje sa procenjenim prihodima. Kvalitet budžeta uveliko zavisi od oblika i efikasnosti koordinacije koja se uspostavi između različitih institucionalnih aktera.⁵ Nakon razmatranja zahteva sa predstavnicima budžetskih korisnika i utvrđivanja budžetskih prioriteta, ministar prilazi izradi nacrtu budžeta, koji se zatim sa obrazloženjem organa nadležnim za postupak pripreme budžeta, dostavlja vladi. Vlada dalje nacrt detaljno razmatra i nakon usvajanja, u formi predloga budžeta, upućuje parlamentu na odobrenje.

2.3. Donošenje budžeta

Do usvajanja ili odbijanja predloga budžeta dolazi nakon javne rasprave i debate u parlamentu. Do povećanja stabilnosti i predvidivosti ukupnog makroekonomskog okvira, a time i privrednog razvoja svakako dolazi ukoliko su unapred ustanovljena fiskalna pravila i ukoliko se dosledno postupa u skladu sa njima.

Da bi poslanici realno sagledali usvajanje Zakona o budžetu za narednu godinu, moraju imati saznanje o projekciji revidiranih osnovnih ekonomskih indikatora koji su sadržani u tom zakonu.

Zakonom o budžetskom sistemu⁶ je propisano da je 15. decembar tekuće godine rok za donošenje budžeta Republike Srbije za narednu godinu.

Vlada Republike Srbije je u obavezi da 1. oktobra, na predlog ministra usvoji, a 5. oktobra dostavi revidirani Memorandum o budžetu (po odredbama novog Zakona o budžetskom sistemu: Izveštaj o fiskalnoj strategiji), sa informacijama o

⁵ *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris, 2004.

⁶ „Službeni glasnik RS“, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011

finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir posle 30. aprila ažurirani makroekonomski okvir.

U cilju jačanja fiskalne odgovornosti Zakonom su ustanovljeni fiskalni principi, pravila i procedure, i to kao opšti: polaganje računa, pravičnost, odgovornost, stabilnost i javnost. Posebni fiskalni principi: održivost i uredno vraćanje duga države, predvidivost poreskih stopa i osnovica za naredne godine, odgovorno upravljanje fiskalnim rizicima, upravljanje javnom imovinom i obavezama, kao i prirodnim resursima, su po svojoj prirodi takvi da se može neposredno meriti doslednost u njihovoj primeni.

U Republici Srbiji najnovijim izmenama zakona kojima je uređen budžetski sistem ustanovljen je Fiskalni savet, kao nezavisno telo sa zadatkom da proverava fiskalne i makroekonomske pretpostavke iz izveštaja o fiskalnoj strategiji (dosadašnji Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici), ocenjuje mere ekonomske politike Vlade sa stanovišta ostvarivanja kvantitativnih fiskalnih ciljeva i poštovanja fiskalnih pravila, kao i da procenjuje fiskalne rizike. Dužnost Fiskalnog saveta je da Supštini dostavlja mišljenje o nacrtu izveštaja o fiskalnoj strategiji, tj. izveštaja u kome se navode ciljevi fiskalne politike Vlade i daje ocena održivosti fiskalne politike. Izveštaj o fiskalnoj strategiji je dokument koji Vlada podnosi parlamentu, a Zakonom je predviđena mogućnost da Skupština može nakon razmatranja vratiti Izveštaj Vladi na doradu.

Krajnji rok	Važeći zakon o budžetskom sistemu
15.februar	ministar daje instrukciju za predlaganje prioriternih oblasti finansiranja
15.mart	direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije na osnovu instrukcije ministra dostavljaju Ministarstvu predloge za utvrđivanje prioriternih oblasti finansiranja za budžetsku i naredne dve fiskalne godine
30.april	ministar u saradnji sa ministarstvima i institucijama nadležnim za ekonomsku politiku i privredni sistem priprema Izveštaj o fiskalnoj strategiji, koji sadrži ekonomsku i fiskalnu politiku Vlade sa projekcijama za budžetsku i naredne dve fiskalne godine
15.maj	ministar dostavlja nacrt Izveštaja o fiskalnoj strategiji Fiskalnom savetu
15.jun	Fiskalni savet daje mišljenje o nacrtu Izveštaja o fiskalnoj strategiji

1.jul	ministar dostavlja Vladi predlog izveštaja o fiskalnoj strategiji na usvajanje
15.jul	Vlada usvaja Izveštaj o fiskalnoj strategiji i dostavlja ga Narodnoj skupštini na razmatranje
1.avgust	ministar dostavlja uputstvo za pripremu nacrt budžeta Republike Srbije
1.avgust	ministar dostavlja Izveštaj o fiskalnoj strategiji lokalnoj vlasti i organizacijama za obavezno socijalno osiguranje
31.avgust	Narodna Skupština dostavlja Vladi komentare i preporuke u vezi sa Izveštajem o fiskalnoj strategiji
15.septembar	direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije i organizacije za obavezno socijalno osiguranje dostavljaju predlog srednjoročnog i finansijskog plana Ministarstvu
1.oktobar	Vlada, na predlog ministra, usvaja revidirani Izveštaj o fiskalnoj strategiji, sa informacijama o finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir posle 30. aprila ažurirani makroekonomski okvir
5.oktobar	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini revidirani Izveštaj o fiskalnoj strategiji
15.oktobar	ministar dostavlja Vladi nacrt Zakona o budžetu Republike Srbije, nacрте odluka o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje sa finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
1.novembar	Vlada usvaja predlog zakona o budžetu Republike Srbije i dostavlja ga Narodnoj skupštini, zajedno sa predlozima odluka o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje i finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
15.decembar	Narodna skupština donosi zakon o budžetu Republike Srbije i odluke o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje

Ukoliko se desi da budžet ne bude donet na vreme u svrhu finansiranja javnih funkcija dolazi do privremenog finansiranja. U većini zemalja privremeno finansiranje se realizuje putem budžetskih dvanaestina tako što parlament odobrava vladi trošenje sredstava na osnovu prošlogodišnjeg budžeta za jedan ili više meseci.

Navešćemo primer i Velike Britanije koja poznaje sistem privremenog finansiranja putem avansiranja, tako što se ne produžava stari budžet, već se vrši akontiranje na račun novog budžeta. Zakonskom regulativom u našoj zemlji propisano je da se privremeno finansiranje vrši u vremenu od najduže prva tri meseca fiskalne godine, s tim što u slučaju ne donošenja budžeta do 15. marta tekuće godine izuzetno može biti produžen za još tri meseca. Privremeno finansiranje se vrši najviše do jedne četvrtine iznosa planiranih rashoda i izdataka u aktu o budžetu prethodne fiskalne godine, s tim što raspoređeni rashodi i izdaci u prethodnoj godini po vrstama i namenama ne predstavljaju ograničenje, izuzev za isplatu prava iz penzijskog i invalidskog osiguranja, koje se vrši do nivoa izvršenih rashoda u zadnjem kvartalu prethodne godine. Zakonom je takođe uređeno da se po isteku privremenog finansiranja u budžet tekuće godine uključe sve plaćene i preuzete obaveze u tom periodu.

2.4. Izvršenje budžeta

Proces izvršenja budžeta obuhvata naplatu prihoda i primanja, njihovu raspodelu na korisnike budžetskih sredstava i trošenje tih sredstava u skladu sa utvrđenim namenama.

Sistem izvršenja budžeta Republike Srbije je deo sistema upravljanja javnim finansijama i obuhvata sve procese i postupke kojima se izvršavaju rashodi korisnika sredstava utvrđenih u budžetu, odnosno u slučaju privremenog finansiranja, aktom o privremenom finansiranju. Izvršavanje rashoda se sprovodi elektronskom komunikacijom korisnika sredstava budžeta Republike Srbije sa Upravom za trezor, kao organom uprave u sastavu Ministarstva finansija.

Prihodi i primanja budžeta se prikupljaju i naplaćuju u skladu sa zakonom i drugim propisima, ali nisu limitirani iznosom koji je utvrđen u budžetu za pojedine vrste prihoda i primanja.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava obavezni su da obezbede potpuno i pravovremeno, na dan realizacije, uplaćivanje prihoda i primanja budžeta iz okvira svoje nadležnosti na propisani račun odgovarajućeg konsolidovanog računa trezora, za potrebe raspoređivanja u budžetu, u skladu sa zakonom.⁷

Aproprijacija je okvir za trošenje budžetskih sredstava do određenog iznosa i za određenu namenu za budžetsku godinu, propisan zakonom o budžetu. Sredstva

⁷ Zakon o budžetskom sistemu "Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011

za otplatu duga i datih garancija obezbeđuju se obavezno u vidu stalne budžetske aproprijacije. Direktni korisnici budžetskih sredstava⁸ koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike⁹ vrše u precizno utvrđenim rokovima i po dobijenoj saglasnosti Uprave za trezor, raspodelu sredstava svakom indirektnom korisniku u okviru svojih odobrenih aproprijacija.

U okviru planova za izvršenje budžeta direktnih korisnika budžetskih sredstava, Ministarstvo finansija - Uprava za trezor planira gotovinski tok i likvidnost budžeta na osnovu prihoda i primanja i rashoda i izdataka. Deo plana izvršenja koji se odnosi na prihode i primanja mora biti klasifikovan prema izvorima finansiranja, jer je korisnik budžetskih sredstava koji rashode i izdatke izvršava iz budžeta i drugih izvora, u obavezi da prvo izvršava iz prihoda ostvarenih iz drugih izvora finansiranja (sopstvenih prihoda, prihoda od donacija, neutrošenih sredstava iz prethodnih godina i sl).

Ministar finansija za određeni period određuje kvote za direktne korisnike budžetskih sredstava na osnovu sredstava planiranih u budžetu i plana izvršenja svakog budžetskog korisnika ponaosob, kao i ukupne likvidne mogućnosti budžeta. Budžetski korisnici u određenom periodu mogu vršiti plaćanja samo do visine kvote za svaki rashod i izdatak.

Preuzimanje obaveze predstavlja angažovanje sredstava po osnovu pravnog akta, u skladu sa zakonom, od strane korisnika, za koja se, u momentu angažovanja, očekuje da predstavljaju gotovinski izdatak, neposredno ili u budućnosti.¹⁰ Obaveze koje preuzimaju korisnici budžetskih sredstava ne smeju probiti iznos aproprijacije date za određenu namenu, u toj budžetskoj godini. Ukoliko se desi da od strane korisnika preuzeta obaveza nije izvršena u toku godine, u narednoj budžetskoj godini takođe ima status preuzete obaveze i izvršava se na teret odobrenih aproprijacija za tu budžetsku godinu. Preuzete obaveze i sve finansijske obaveze moraju biti izvršene isključivo na principu gotovinske osnove, osim ako je zakonom, odnosno aktom Vlade predviđen drugačiji metod.¹¹

⁸ def: direktni korisnici budžetskih sredstava su organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi i službe lokalne vlasti.

⁹ def: indirektni korisnici budžetskih sredstava jesu: pravosudni organi, budžetski fondovi; mesne zajednice, javna preduzeća, fondovi i direkcije osnovani od strane lokalne vlasti koji se finansiraju iz javnih prihoda čija je namena utvrđena posebnim zakonom; ustanove osnovane od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, nad kojima osnivač, preko direktnih korisnika budžetskih sredstava vrši zakonom utvrđena prava u pogledu upravljanja i finansiranja.

¹⁰ Pravilnik o sistemu izvršenja budžeta ("Službeni glasnik RS", 6p. 83/2010, član 25. stav 1.)

¹¹ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 54. stav 3.

Rashod i izdatak iz budžeta zasniva se na računovodstvenoj dokumentaciji.¹²

Pre plaćanja obaveze, u pisanoj formi mora biti sačinjen i potvrđen pravni osnov i iznos preuzete obaveze. Ukoliko za određeno plaćanje nije postojao pravni osnov, a izvršeno je, korisnik sredstava budžeta je u obavezi da odmah zatraži povraćaj sredstava u budžet. Korisniku se u tom slučaju proporcijalno smanjuje visina odgovarajuće aproprijacije, pod uslovom da je povraćaj sredstava izvršen u istoj fiskalnoj godini.

Zakonom je predviđena mogućnost promene visine aproprijacija izdvojenih za aktivnosti direktnih i indirektnih korisnika u toku godine. Ako dođe do povećanja obima poslovanja ili osnivanja novog direktnog ili indirektnog korisnika budžetskih sredstava, sredstva se obezbeđuju iz tekuće budžetske rezerve. Sredstva tekuće budžetske rezerve koriste se za neplanirane svrhe za koje nisu utvrđene aproprijacije ili za svrhe za koje se u toku godine pokaže da aproprijacije nisu bile dovoljne.¹³ Ukoliko korisnik budžetskih sredstava prestane da postoji i ako se njegova nadležnost ne prenese na drugog budžetskog korisnika, neiskorišćena sredstva se prebacuju u tekuću budžetsku rezervu i mogu se koristiti za namene za koje je predviđeno korišćenje stalne budžetske rezerve. Stalna budžetska rezerva koristi se za finansiranje rashoda i izdataka na ime učešća Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, u otklanjanju posledica vanrednih okolnosti, kao što su zemljotres, poplava, suša, požar, klizišta, snežni nanosi, grad, životinjske i biljne bolesti, ekološka katastrofa i druge elementarne nepogode, odnosno drugih vanrednih događaja, koji mogu da ugroze život i zdravlje ljudi ili prouzrokuju štetu većih razmera.¹⁴

Direktni korisnik može izvršiti preusmeravanje aproprijacije odobrene na ime određenog rashoda i izdatka u iznosu od 5% vrednosti aproprijacije za rashod i izdatak čiji se iznos umanjuje, kao i unutar programa 10% vrednosti aproprijacije čija se sredstva umanjuju. Ograničenje postoji samo na aproprijacije iz izvora 01 prihodi iz budžeta, a iz ostalih izvora se mogu menjati bez procentualnog ograničenja.

¹² Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 58. stav 1.)

¹³ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 69. stav 2.)

¹⁴ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 70. stav 2.)

Poslovi izvršenja budžeta su u nadležnosti naredbodavca i računopolagač. Naredbodavac je funkcioner, odnosno rukovodilac korisnika budžetskih sredstava, odnosno lice koje je odgovorno za upravljanje sredstvima, preuzimanje obaveza, izdavanje naloga za plaćanje koji se izvršavaju iz sredstava organa, kao i za izdavanje naloga za uplatu sredstava koja pripadaju budžetu.¹⁵

Računopolagač je lice koje je prema opštem ili pojedinačnom aktu organa odgovorno za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima koji se odnose na korišćenje sredstava organa, odnosno budžetskih aproprijacija, kao i zakonitost i ispravnost sastavljanja isprava o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima u vezi sa korišćenjem sredstava i druge imovine.¹⁶

U cilju zakonitosti rada, međusobne kontrole budžetskih izvršilaca i pravilnog izvršenja budžeta funkcije naredbodavca i računopolagača ne mogu se poklapati.

¹⁵ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 72. stav 2.)

¹⁶ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 72. stav 3.)

3. Budžetsko računovodstvo i finansijsko izveštavanje

3.1. Osnova za vođenje budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja

Računovodstveni sistem jedne države treba da bude uspostavljen na način na koji bi se ispunili ciljevi u smislu odgovornosti, upravljanja ograničenim sredstvima, čuvanja sredstava/ imovine i projekcije budućnosti. S obzirom da države imaju visok stepen odgovornosti prema građanima, poreskim obveznicima, donatorima, ostalim nivoima vlasti i grupama od javnog značaja, neophodno je da računovodstveni sistem, državne evidencije, finansijski izveštaji budu sačinjeni u skladu sa propisima, kako bi se obezbedile pouzdane i tačne informacije, a samim tim zadovoljile potrebe za informacijama gore pomenutih činilaca. U uslovima ograničenih resursa, računovodstveni sistem mora obezbediti mehanizme za efikasno upravljanje istim, a takođe neophodno je i da sistem internih računovodstvenih kontrola omogući zaštitu državnih resursa. Pouzdane i tačne informacije u evidencijama i finansijskim izveštajima mogu pružiti i informacije o ključnim trendovima i statistikama za projekcije budućih budžeta.

Uredbom o budžetskom računovodstvu¹⁷ bliže je uređeno budžetsko računovodstvo i sistem glavne knjige trezora. Pod budžetskim računovodstvom se, u smislu navedene Uredbe, podrazumevaju uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja.

Uloga Trezora je da obezbedi disciplinu, efikasnost i stabilnost u vođenju politike javnih rashoda kroz obavljanje sledećih funkcija:

- upravljanje finansijskim sredstvima Republike Srbije - upravljanje likvidnošću putem upravljanja novčanim sredstvima na konsolidovanom računu trezora Republike Srbije¹⁸ i deviznim sredstvima Republike Srbije;
- kontrolu rashoda i izdataka, koja obuhvata odobravanje plaćanja do visine utvrđenih aproprijacija;

¹⁷ „Službeni glasnik RS, br.125/2003, 12/2006“

¹⁸ Konsolidovani račun trezora Republike Srbije je objedinjeni račun sredstava korisnika sredstava budžeta Republike Srbije, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun trezora Republike Srbije, a koji se otvara Republici Srbiji i vodi u Upravi za trezor;

- izveštavanje o izvršenju programskog dela budžeta;
- budžetsko računovodstvo i izveštavanje;
- uspostavljanje i održavanje informacionog sistema za upravljanje javnim finansijama Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti i upravljanje tim sistemom;
- poslove u vezi javnih plaćanja koji obuhvataju vođenje evidencija i obavljanje poslova u okviru sistema konsolidovanog računa trezora;
- centralizovanu obradu ličnih primanja zaposlenih kod korisnika sredstava budžeta Republike Srbije.

Glavna knjiga trezora je poslovna knjiga skupa svih računa koja se vodi po sistemu dvojnog knjigovodstva, u kojoj se sistematski obuhvataju stanja i evidentiraju sve promene na imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima, u skladu sa kontnim planom i na nivoima budžetske klasifikacije. Glavna knjiga trezora je osnova za pripremanje konsolidovanih finansijskih izveštaja.

U skladu sa Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i Uredbom o budžetskom računovodstvu, budžetsko računovodstvo i priprema finansijskih izveštaja se za sada zasniva na gotovinskoj osnovi, čija primena podrazumeva da se transakcije i ostali događaji priznaju u momentu prijema odnosno isplate sredstava, kao što je definisano gotovinskom osnovom Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor¹⁹, u delu koji se odnosi na gotovinsku osnovu.

Finansijski izveštaji koji su pripremljeni na gotovinskoj osnovi, na dan izveštavanja, sadrže informacije o izvoru prikupljenih sredstava u toku određenog perioda i nameni na koju su sredstva iskorišćena, tako da osnov za merenje rezultata u finansijskim izveštajima predstavlja saldo gotovinskih sredstava²⁰ i ekvivalenata²¹.

Budžetski korisnici mogu voditi računovodstvene evidencije i prema obračunskoj osnovi, prema kojoj se evidentiranje transakcija dešava u trenutku kada

¹⁹ Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor jesu računovodstveni standardi i odgovarajuća tumačenja, koje objavljuje Međunarodna federacija računovođa – Komitet za javni sektor.

²⁰ Gotovina predstavlja gotovinska sredstva na raspolaganju i depozite u bankarskim institucijama, koji se mogu povući na zahtev.

²¹ Gotovinski ekvivalenti jesu kratkoročni visoko likvidni plasmani koji se mogu lako konvertovati u poznate sume novca uz minimalan rizik promene vrednosti.

transakcija ili ekonomski događaj nastanu, umesto tek u trenutku prijema ili isplate sredstava, ali samo za potrebe internog izveštavanja i pod uslovom da se finansijski izveštaji izrađuju na gotovinskoj osnovi radi konsolidovanog izveštavanja.

Uredbom o primeni međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor²² je propisano da se Međunarodni računovodstveni standardi²³ primenjuju na vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja počev od 1.januara 2011. godine. Istom Uredbom je propisano da se u pogledu izveštavanja, Međunarodni računovodstveni standardi primenjuju počev od sastavljanja, prikazivanja, dostavljanja i objavljivanja završnih računa, odnosno finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti, kao i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti za 2010. godinu.

3.2. Budžetska klasifikacija

Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem²⁴ je sačinjen u skladu sa međunarodnom GFS Metodologijom (Statistika državnih finansija)²⁵. Korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja su u obavezi da evidentiranje svih finansijskih transakcija vrše u skladu sa budžetskom klasifikacijom propisanom ovim Pravilnikom, i to u fazi pripreme budžeta i finansijskih planova, finansijskog izveštavanja i vođenja svih evidencija u izvršenju budžeta.

Budžet se priprema i izvršava na osnovu sistema jedinstvene budžetske klasifikacije,²⁶ i obuhvata:

- ekonomsku klasifikaciju prihoda i primanja - iskazuju se na osnovu propisa ili ugovora koji određuju izvore prihoda, odnosno primanja,
- ekonomsku klasifikaciju rashoda i izdataka – iskazuje pojedinačna dobra i usluge i izvršena transferna plaćanja,

²² "Službeni glasnik RS", br. 49/2010

²³ Međunarodni računovodstveni standardi jesu Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), koje objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (International Public Sector Accounting Standards Board –IPSASB), organizacioni deo Međunarodne federacije računovođa (International Federation of Accountants – IFAC).

²⁴ "Službeni glasnik RS", br.10/2011 - poslednja ispr.

²⁵ GFS metodologija je specijalizovani makroekonomski statistički sistem , koji je dizajniran u cilju vrednovanja i analize efekata fiskalne politike, kao i konzistentnog i sistematskog praćenja javnog sektora u celini.

²⁶ Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011, član 29.)

- organizacionu klasifikaciju - iskazuje rashode i izdatke po korisnicima budžetskih sredstava,
- funkcionalnu klasifikaciju (u skladu sa klasifikacijom državnih funkcija koju dodnosi OUN) - iskazuje rashode i izdatke po funkcionalnoj nameni za određenu oblast i nezavisna je od organizacije koja tu funkciju sprovodi i to:

šifra 01 – Opšte javne usluge;

šifra 02 – Odbrana;

šifra 03 – Javni red i bezbednost;

šifra 04 – Ekonomski poslovi;

šifra 05 – Zaštita životne sredine;

šifra 06 – Stanovanje i komunalni poslovi;

šifra 07 – Zdravstvo;

šifra 08 – Rekreacija, kultura i religija;

šifra 09 – Obrazovanje;

šifra 10 – Socijalna zaštita.

- programsku klasifikaciju - iskazuje klasifikaciju programa korisnika budžetskih sredstava,
- klasifikaciju rashoda i izdataka prema izvorima finansiranja - iskazuje prihode i primanja, rashode i izdatke prema osnovu ostvarenja tih sredstava:

01 prihodi iz budžeta

02 transferi između korisnika na istom nivou

03 socijalni doprinosi

04 sopstveni prihodi budžetskih korisnika

05 donacije od inostranih zemalja

06 donacije od međunarodnih organizacija

07 donacije od ostalih nivoa vlasti

08 donacije od nevladinih organizacija i pojedinaca

09 primanja od prodaje nefinansijske imovine

10 primanja od domaćih zaduživanja

11 primanja od inostranih zaduživanja

12 primanja od otplate datih kredita i prodaje finansijske imovine

13 neraspoređeni višak prihoda iz ranijih godina

14 neutrošena sredstva od privatizacije iz prethodnih godina

15 neutrošena sredstva donacija iz prethodnih godina

16 roditeljski dinar za vannastavne aktivnosti

U budžetskom računovodstvu, budžetski korisnici su obavezni da poslovne promene vode po propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima, propisanim u kontnom planu.

klasa

kategorija

grupa

sintetički konto

analitika

subanalitika

Kontni plan za budžetski sistem, sadrži sledeće klase:

000000 – Nefinansijska imovina;

100000 – Finansijska imovina;

200000 – Obaveze;

300000 – Izvori kapitala;

400000 – Tekući rashodi;

500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu;

600000 – Izdaci za otplatu kredita i nabavku finansijske imovine;

700000 – Tekući prihodi;

800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine;

900000 – Primanja od zaduživanja, povraćaja datih kredita i prodaje finansijske imovine.

3.3.Završni račun budžeta

Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja uređena je sadržina obrazaca koji čine završni račun. Završni račun sastavlja se i dostavlja na obrascima:

Bilans stanja – Obrazac 1

Bilans prihoda I rashoda – Obrazac 2

Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima – Obrazac 3

Izveštaj o novčanim tokovima - Obrazac 4

Izveštaj o izvršenju budžeta – Obrazac 5

Zakonom o budžetskom sistemu je propisan sadržaj, kao i rokovi za podnošenje završnih računa korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Završni račun sadrži:

- izveštaj o izvršenju budžeta, sa dodatnim napomenama, objašnjenjima i obrazloženjima. Godišnje finansijske izveštaje čine završni račun budžeta Republike Srbije, završni račun budžeta lokalne vlasti i završni račun organizacija za obavezno socijalno osiguranje, koji moraju biti u skladu sa sadržajem i klasifikacijom budžeta, odnosno plana, s tim da se finansijski rezultat u tim izveštajima utvrđuje saglasno Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor - gotovinska osnova.
- godišnji finansijski izveštaj o izvršenju plana organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i godišnji konsolidovani finansijski izveštaj Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, sa dodatnim napomenama, objašnjenjima i obrazloženjima;
- izveštaj eksterne revizije

Oblik i sadržaj dodatnih napomena, objašnjenja i obrazloženja, koja se dostavljaju uz godišnje finansijske izveštaje, uređuju se aktom ministra.

U narednom prikazu predstavljeni su propisani rokovi za podnošenje završnih računa korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje na nivou Republike Srbije i na nivou lokalne vlasti.

Kalendar za nivo RS i za nivo lokalne vlasti	Važeći zakon o budžetskom sistemu ²⁷
28. februar	Indirektni korisnici sredstava budžeta RS pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnese ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta RS; pravosudni organi koji se u budžetu RS iskazuju zbirno pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga Visokom savetu sudstva, odnosno Državnom veću tužilaca; korisnici sredstava RZZO pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose se ga Republičkom zavodu za zdravstveno osiguranje;
31. mart	Direktni korisnici sredstava budžeta RS pripremaju godišnji finansijski izveštaj i podnose ga Upravi za trezor, a direktni korisnici sredstava budžeta RS koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike sredstava budžeta RS kontrolišu, sravnjuju podatke iz njihovih godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju budžeta koji podnose Upravi za trezor; Visoki savet sudstva, odnosno Državno veće tužilaca kontrolišu, sravnjuju podatke iz godišnjeg izveštaja o izvršenju budžeta pravosudnih organa koji se iskazuju zbirno u okviru njihovih razdela i sastavljaju konsolidovane godišnje izveštaje o izvršenju budžeta, koje podnose Upravi za trezor.
30. april	Organizacije za obavezno socijalno osiguranje donose odluke o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje, usvajaju izveštaje o izvršenju finansijskih planova i podnose ih Upravi za trezor; Republički zavod za zdravstveno osiguranje kontroliše, sravnjuje podatke iz godišnjih izveštaja o izvršenju finansijskog plana korisnika sredstava koji se nalaze u njegovoj nadležnosti, konsoliduje podatke i sastavlja konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju.
20. jun	Ministarstvo priprema nacrt zakona o završnom računu RS i zajedno sa odlukama o završnim računima OOSO dostavlja Vladi.
15. jul	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini predlog zakona o završnom računu RS i odluke o završim računima OOSO.
1. oktobar	Ministarstvo sastavlja konsolidovani izveštaj RS i dostavlja ga Vladi.
1. novemb.	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini konsolidovani izveštaj RS, radi informisanja
28. febr.	Indirektni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnese ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta lokalne vlasti;
31. mart	Direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju godišnji izveštaj i podnose ga lokalnom organu uprave nadležnom za finansije, a direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike sredstava budžeta lokalne vlasti kontrolišu, sravnjuju podatke iz njihovih godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju budžeta, koji podnose lokalnom organu uprave nadležnom za finansije
15. maj	Lokalni organ uprave nadležan za finansije priprema nacrt odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti i dostavlja ga nadležnom organu lokalne vlasti.
1. jun	Nadležni organ lokalne vlasti dostavlja skupštini lokalne vlasti predlog odluke o završnom

²⁷ „Službeni glasnik RS“, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011

Kalendar za nivo RS i za nivo lokalne vlasti	Važeći zakon o budžetskom sistemu ²⁷
	računu lokalne vlasti.
15. jun	Lokalni organ uprave nadležan za finansije podnosi Upravi za trezor odluku o završnom računu budžeta lokalne vlasti usvojenu od strane skupštine lokalne vlasti i podnosi izveštaj o izvršenju budžeta lokalne vlasti, izuzev lokalnih organa uprave nadležnih za poslove finansija gradskih opština u sastavu grada, odnosno grada Beograda, koji svoje odluke o završnim računima budžeta i izveštaje o izvršenju budžeta dostavljaju, odnosno podnose gradu i podnose Upravi za trezor.
1. jul	Lokalni organ uprave nadležan za poslove finansija grada sastavlja konsolidovani izveštaj grada i podnosi Upravi za trezor.

II PROCES REVIZIJE BUDŽETA

1. Uspostavljanje Državne revizorske institucije u Republici Srbiji

Ustavom Republike Srbije je uređeno da je Državna revizorska institucija najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji²⁸, samostalni je državni organ i poslove iz svoje nadležnosti obavlja u svojstvu pravnog lica. Nadzor nad radom Državne revizorske institucije vrši isključivo Narodna Skupština, čime je Instituciji data institucionalna nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast – Vladu Republike Srbije i druge subjekte koji su predmet revizije.

Glavni cilj fundamentalnog dokumenta državne revizije – Limske deklaracije o smernicama za načela revizije je zahtev za nezavisnom državnom revizijom. Potrebno je da ova nezavisnost ima uporište u zakonu, za šta „moraju da postoje funkcionalne institucije pravne sigurnosti, a one se mogu naći samo u demokratijama zasnovanim na vladavini prava.“

Uspostavljanje državne revizije bilo je najavljeno 2002. godine usvajanjem Zakona o budžetskom sistemu²⁹, u kome je navedeno da završni račun budžeta Republike, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja podležu eksternoj reviziji.

Zakonom o budžetskom sistemu je propisano da eksternu reviziju završnog računa budžeta Republike Srbije i organizacija za obavezno socijalno osiguranje vrši Državna revizorska institucija u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje nadležnost Državne revizorske institucije.

Završni računi budžeta lokalnih vlasti takođe podležu eksternoj reviziji koju uz saglasnost Državne revizorske institucije i na osnovu odluke skupštine lokalne vlasti može obaviti i lice koje ispunjava uslove za obavljanje poslova revizije finansijskih izveštaja propisane zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija.

Narodna skupština Republike Srbije je usvojila Zakon o državnoj revizorskoj instituciji 14. novembra 2005. godine. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji je jedan

²⁸ Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS, broj 98/06, član 96.)

²⁹ „Službeni glasnik RS“, broj 9/2002, 87/2002

od retkih zakona koji nije predložila Vlada već poslanici Narodne Skupštine i na snazi je od 29.11.2005. godine, a primenjuje se od 29.05.2006. godine.

Donošenje zakona o Državnoj revizorskoj instituciji je bilo neophodno da bi Republika Srbija uspostavila nezavisnu instituciju državne revizije u odnosu na izvršnu vlast – Vladu Republike Srbije i druge subjekte koji su predmet revizije, s obzirom na to da je do donošenja zakona nadzor nad trošenjem javnih sredstava vršila budžetska inspekcija koja je sastavni deo Ministarstva finansija, kao i činjenicu da je Srbija bila jedina zemlja u bližem okruženju koja nije uspostavila reviziju javnog sektora što predstavlja jedan od nezaobilaznih uslova za priključenje Republike Srbije Evropskoj uniji.

U skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji:

- Revizija finansijskih izveštaja predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima;
- Revidiranje poslovanja znači pribavljanje dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja o pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja korisnika javnih sredstava;
- Revizija pravilnosti poslovanja znači ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe;
- Revizija svrsishodnosti poslovanja znači ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima;
- Načelo ekonomije podrazumeva minimalni utrošak sredstava za određenu aktivnost, vodeći računa da se time ne dovodi u pitanje očekivani kvalitet; Načelo efikasnosti predstavlja odnos između postignutih rezultata u proizvodnji roba ili pružanju usluga i iskorišćenih resursa za proizvodnju, odnosno pružanje usluga; Načelo efektivnosti (uspešnosti) predstavlja stepen

do koga su postignuti postavljeni ciljevi, kao i odnos između planiranih i ostvarenih efekata određene aktivnosti.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji je precizno definisano koji subjekti podležu eksternoj reviziji od strane Državne revizorske institucije, šta je predmet rada i koje poslove Državna revizorska institucija obavlja u okviru svoje nadležnosti.

1.1. Nezavisnost Državne revizorske institucije

Ustavom Republike Srbije određen je visok stepen nezavisnosti Državne revizorske institucije. Ustavom je uređeno da je Državna revizorska institucija najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalna je i podleže nadzoru Narodne Skupštine, kojoj i odgovara, kao i da se o Državnoj revizorskoj instituciji donosi poseban zakon.

Nezavisnost vrhovne revizorske institucije svake zemlje treba da garantuje veoma visok stepen autonomije i inicijative.

Zakonom su obezbeđeni bitni aspekti nezavisnosti, potrebni za ostvarivanje zadataka iz nadležnosti Državne revizorske institucije - funkcionalna i organizaciona nezavisnost.

Odredbama Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji navedeno je da akta kojima Institucija vrši svoju nadležnost revizije ne mogu biti predmet osporavanja pred sudovima i drugim državnim organima, čime je obezbeđena adekvatna pravna zaštita od strane vrhovnog suda protiv svake opstrukcije nezavisnosti i revizijske nadležnosti Državne revizorske institucije.

Finansijska nezavisnost Državne revizorske institucije, kao direktnog korisnika budžetskih sredstava obezbeđuje se tako što se Zakonom o budžetu Republike Srbije, u posebnom razdelu, utvrđuju sredstva neophodna za rad.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji je uređeno da Institucija predlog finansijskog plana, po dobijenoj saglasnosti od nadležnog radnog tela Skupštine, dostavlja Ministarstvu finansija, koje sastavlja i predlaže Vladi budžet, a koja ga u formi nacрта dostavlja Narodnoj skupštini Srbije na usvajanje.

Zakonom je takođe propisano da poslovni prostor, opremu i sredstva neophodna za rad Institucije obezbeđuje Vlada.³⁰

³⁰ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, br.101/2005, 54/2007 u 36/1010, član 51)

Utvrđeni zahtev Limske deklaracije, da revizorski kadar vrhovnih revizorskih institucija ne sme da bude pod uticajem klijenata revizije i ne sme da zavisi od klijenata revizije je obezbeđen.

Odredbama Zakona o državnoj revizorskoj instituciji uređeno je da Skupština Republike Srbije, na predlog radnog tela bira i razrešava predsednika, potpredsednika i članove Saveta i u potpunosti je zagarantovana nezavisnost članova Državne revizorske institucije, koji su ovlašćeni da donose odluke za instituciju, i koji su za te odluke odgovorna trećim stranama.

Nakon izbora, predsednik, potpredsednik i članovi Saveta polažu zakletvu pred Skupštinom, čime preuzimaju dužnost. Zakletva glasi: "Zaklinjem se na odanost Republici Srbiji. Obećavam da ću poštovati Ustav i zakone. Zaklinjem se čašću da ću svoju dužnost obavljati nezavisno, pošteno i nepristrasno i da neću zloupotrebljavati svoje nadležnosti."

Kako je uređeno Ustavom i Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji, za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti Institucija je odgovorna Narodnoj skupštini Republike Srbije.

Institucija izveštava Skupštinu podnošenjem:

- godišnjeg izveštaja o svom radu;
- posebnih izveštaja u toku godine;
- izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike.³¹

Državna revizorska institucija, u postupku donošenja završnog računa Republike, izveštava Skupštinu o obavljenoj reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike u skladu da zakonom kojim se uređuje budžetski sistem.

Nakon razmatranja izveštaja Državne revizorske institucije, nadležno radno telo Narodne skupštine, svoje stavove i preporuke u vidu izveštaja, dostavlja Narodnoj skupštini Republike Srbije, koja na osnovu bitnih činjenica i okolnosti na koje je ukazano u izveštajima odlučuje o predloženim preporukama, merama i rokovima za njihovo sprovođenje.

³¹ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, br,101/2005, 54/2007 i 36/1010, čl.43)

1.2.Nadležnost Državne revizorske institucije

Članom 5. Zakona o DRI je propisano da Institucija u okviru svoje nadležnosti obavlja poslove:

- planiranja i obavljanja revizije, u skladu sa ovim zakonom;
- donošenja podzakonskih i drugih akata radi sprovođenja ovog zakona;
- -podnošenja Skupštini godišnjeg izveštaja o radu DRI, posebnih izveštaja u toku godine, kao i izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike, čija je sadržina bliže uređena Poslovnikom Državne revizorske institucije, kao i podnošenja Skupštini i skupštinama lokalne vlasti izveštaja o revizijama koje se odnose na subjekte revizije koji su u njihovoj nadležnosti.
- zauzimanja stavova i davanja mišljenja kao i drugih oblika javnih saopštenja u vezi sa primenom i sprovođenjem pojedinih odredaba ovog zakona;
- po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pružanja stručne pomoći Skupštini, Vladi Republike Srbije (u daljem tekstu: Vlada) i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije;
- mogućnost davanja saveta korisnicima javnih sredstava;
- mogućnost davanja primedbi na radne nacрте predloga zakonskih tekstova i drugih propisa i mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija;
- mogućnost davanja preporuka za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posledice ili dovode do neplaniranih rezultata;
- usvajanja i objavljivanja standarda revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapređenje revizorske struke;
- utvrđivanja programa obrazovanja i ispitnih programa za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizovanja polaganja ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vođenja Registra lica koja su stekla ova zvanja;

- utvrđivanja kriterijuma i vršenja nostrifikacije stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu;
- saradnje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora;
- obavljanja drugih poslova utvrđenih zakonom.

1.3. Predmet revizije u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji

U skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji predmet revizije su:

- primanja i izdaci u skladu sa propisima o budžetskom sistemu i propisima o javnim prihodima i rashodima;
- finansijski izveštaji, finansijske transakcije, obračuni, analize i druge evidencije i informacije subjekata revizije;
- pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom, drugim propisima i datim ovlašćenjima;
- svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima u celosti ili u određenom delu;
- sistem finansijskog upravljanja i kontrole budžetskog sistema i sistema ostalih organa i organizacija koje su subjekt revizije Institucije;
- sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka kod subjekta revizije;
- akta i radnje subjekta revizije koje proizvode ili mogu proizvesti finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovinu države, zaduživanje i davanje garancija kao i na svrsishodnu upotrebu sredstava kojima raspolažu subjekti revizije;
- pravilnost rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava;
- druge oblasti predviđene posebnim zakonima.

1.4. Subjekti revizije u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji

U skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, korisnici javnih sredstava su subjekti revizije koji su dužni da utvrđeno mišljenje revizije razmatraju i preduzimaju mere za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i nesvrishodnosti, a njih čine:

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda;

- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom;
- Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;
- javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava;
- pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije;
- subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi;
- političke stranke, u skladu sa zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka;
- korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;
- ugovorna strana u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata, kada je to određeno međunarodnim aktom ili kada to odredi ovlašćeni organ; i
- drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji je propisano da Institucija može vršiti reviziju pravnih lica povezanih sa subjektima revizije, ali isključivo u pogledu njihovog poslovanja sa subjektima revizije.

Poslovnik državne revizorske institucije³² je podzakonski akt, kojim je u skladu sa Zakonom, bliže uređen način i postupak po kome Državna revizorska institucija vrši svoju nadležnost revizije, savetovanja korisnicima javnih sredstava, način izveštavanja Narodne skupštine, način obezbeđivanja javnosti rada Institucije, način odlučivanja i druga pitanja utvrđena Zakonom koja su od značaja za rad Institucije.

2. Program revizije

Pravni osnov za vršenje revizije od strane Državne revizorske institucije sadržan je u Ustavu Republike Srbije, kao najvišem pravnom aktu, Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, Zakonu o budžetskom sistemu i Programu revizije Državne revizorske institucije.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji je propisano da je Institucija dužna da godišnji program revizije, na osnovu kog obavlja reviziju, usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu i da isti može izmeniti i dopuniti tokom kalendarske godine.

Program revizije Državne revizorske institucije obavezno svake godine pored budžeta Republike Srbije obuhvata i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave, poslovanje Narodne banke Srbije koje se odnosi na korišćenje javnih sredstava i odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu odnosno upravljanju.

Državna revizorska institucija je izvršila reviziju finansijskih izveštaja i izdala Izveštaj o finansijskoj reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2008. godinu (koji je od velikog značaja zbog toga što predstavlja uspostavljanje Državne revizorske institucije u Republici Srbiji), kao i za 2009. i 2010. godinu.

³² " Službeni glasnik Republike Srbije ", br. 9/2009"

3. Obuhvat revizije

Kriterijumi na osnovu kojih je na bazi preliminarnih ocena oblasti visokog rizika određen obuhvat revizije za 2010.godinu su:

- 1) Korisnici budžetskih sredstava koji nisu bili obuhvaćeni finansijskom revizijom Završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. i 2009. godinu;
- 2) Učešće ukupnih planiranih rashoda i izdataka korisnika budžetskih sredstava budžeta Republike Srbije u ukupnim planiranim rashodima i izdacima budžeta Republike Srbije za 2010. godinu (Izvor 01).
- 3) Apsolutni iznosi veći od 3 miliona dinara.

Obuhvat revizije za 2010. godinu je određen na osnovu Zakona o državnoj revizorskoj instituciji, Zakona o budžetskom sistemu, Pravilnika o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja³³, Plana revizije za 2011. godinu Sektora za reviziju finansijskih izveštaja budžeta i budžetskih fondova Republike Srbije.

Državna revizorska institucija je za 2010. godinu izvršila finansijsku reviziju kod sledećih korisnika budžetskih sredstava:

- 1) Ministarstva finansija
- 2) Poreske uprave
- 3) Uprave carina
- 4) Uprave za javni dug
- 5) Ministarstva unutrašnjih poslova
- 6) Ministarstva životne sredine i prostornog planiranja
- 7) Ministarstva ekonomije i regionalnog razvoja
- 8) Ministarstva za Kosovo i Metohiju
- 9) Ministarstva odbrane
- 10) Ministarstva zdravlja, i
- 11) određenih rashoda kod revidiranih korisnika koji čine sastavni deo Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu:
- 12) Kabinet predsednika Vlade,

³³ „Službeni glasnik RS“, broj 51/07 i 14/08-ispravka

- 13) Generalni sekretariat Vlade,
- 14) Služba koordinacionog tela Srbije za opštine Preševo, Bujanovac i Medveđa,
- 15) Kancelarija za održivi razvoj nedovoljno razvijenih područja,
- 16) Kancelarija nacionalnog saveta za decentralizaciju Republike Srbije,
- 17) Ministarstvo pravde,
- 18) Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i poljoprivrede,
- 19) Ministarstvo rudarstva i energetike,
- 20) Ministarstva za infrastrukturu,
- 21) Ministarstvo za telekomunikaciju i informatičko društvo,
- 22) Ministarstvo rada i socijalne politike,
- 23) Ministarstvo za nauku i tehnološki razvoj,
- 24) Ministarstvo omladine i sporta,
- 25) Ministarstvo kulture,
- 26) Ministarstvo za dijasopru,
- 27) Ministarstvo za ljudska i manjinska prava,
- 28) Ministarstvo za nacionalni investicioni plan,
- 29) Uprava za javne nabavke,
- 30) Ministarstvo trgovine i usluga,
- 31) Republička direkcija za robne rezerve,
- 32) Ministarstvo prosvete,
- 33) Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu
- 34) Ministarstvo vera

Naziv subjekata revizije	Bilans prihoda i rashoda budžeta RS Obrazac 2	Iznos rash/izdat. revidiranih korisnika Izvor 01	Iznos testiranog uzorka kod korisnika	Učešće testiranog uzorka u rashodima / izdacima budžeta	Učešće testiranog uzorka u rashodima/ izdacima
1	2	3	4	5 (4/2*100)	6 (4/3*100)
I Tekući rashodi i izdaci	789.175.967				
Ministarstvo finansija		243.535.457	243.473.346	30,85	99,97
Poreska uprava		8.287.415	5.860.655	0,74	70,72
Uprava carina		4.190.951	3.688.121	0,47	88,00
Ministarstvo unutr.poslova		44.385.137	33.116.727	4,20	74,61

Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja		6.746.248	5.173.256	0,66	76,68
- Agenc.za zašt.život.sredine					
- Fond za zašt. život.sredine					
Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja		44.696.844	43.887.171	5,56	98,19
Ministarstvo za Kosovovo i Metohiju		3.895.218	3.253.739	0,41	83,53
Ministarstvo odbrane		67.806.274	59.597.807	7,55	87,89
Ministarstvo zdravlja		5.207.256	4.026.104	0,51	77,32
Kabinet predsednika Vlade		27.495	14.834	0,00	53,95
Generalni sekretarijat Vlade		315.253	139.505	0,02	44,25
Služba koordinacionog tela Srbije za opštine Preševo, Bujanovac i Medveđa		363.902	11.043	0,00	3,03
Kancelarija za održivi razvoj nedovoljno razvijenih područja		146.002	8.728	0,00	5,98
Kancelarija Nacionalnog saveta za decentralizaciju Republike Srbije		18.784	11.756	0,00	62,59
Ministarstvo pravde		6.169.801	93.304	0,01	1,51
Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede		19.938.826	990.962	0,13	4,97
Ministarstvo rudarstva i energetike		2.654.345	85.227	0,01	3,21
Ministarstvo za infrastrukturu		18.442.746	172.493	0,02	0,94
Ministarstvo za komunikacije i informaciono društvo		516.560	66.544	0,01	12,88
Ministarstvo rada i socijalne politike		103.976.905	9.067.699	1,15	8,72
Ministarstvo za nauku i tehnološki razvoj		9.022.640	52.097	0,01	0,58
Ministarstvo omladine i sporta		3.228.583	57.811	0,01	1,79
Ministarstvo kulture		5.155.995	89.010	0,01	1,73
Ministarstvo za dijasporu		211.033	37.104	0,00	17,58
Ministarstvo za ljudska i manjinska prava		378.809	55.938	0,01	14,77
Ministarstvo za Nacionalni investicioni plan		2.720.702	57.813	0,01	2,12
Uprava za javne nabavke		55.509	43.198	0,01	77,82
Ministarstvo trgovine i usluga		792.126	586.071	0,07	73,99
Republička direkcija za robne rezerve		1.570.942	84.628	0,01	5,39
Ministarstvo prosvete		108.412.827	54.905.453	6,96	50,64
Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu		434.540	91.852	0,01	21,14
Ministarstvo vera		674.442	16.633	0,00	2,47
Ukupno rashodi i izdaci:		713.979.567	468.816.629	59,41	65,66

Opis	Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima Obrazac 3	Iznos izdataka revidiranih korisnika Izvor 01	Iznos testiranog uzorka kod korisnika	Učešće testiranog uzorka u izdacima budžeta	Učešće testiranog uzorka u izdacima
1	2	3	4	5 (4/2*100)	6 (4/3*100)
II Izdaci za otplatu glavnice javnog duga	245.132.715	240.301.440	204.960.915	83,61	85,29

Opis	Obrazac 2 i Obrazac 3	Iznos rash/izdat. revidiranih korisnika Izvor 01	Iznos testiranog uzorka kod korisnika	Učešće testiranog uzorka u rashodima/izdacima budžeta	Učešće testiranog uzorka u rashodima/izdacima
1	2	3	4	5 (4/2*100)	6 (4/3*100)
I Ukupno rashodi i izdaci	789.175.967	713.979.567	468.816.629	59,41	65,66
II Izdaci za otplatu glavnice javnog duga	245.132.715	240.301.684	204.960.915	83,61	85,29
Ukupno izdaci za otplatu glavnice	1.034.308.682	954.281.251	673.777.544	65,14	70,61

4. Prikupljanje obaveštenja pre početka revizije

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, Institucija je ovlašćena da i pre početka revizije od korisnika javnih sredstava zahteva sva obaveštenja, koja se smatraju neophodnim, svu knjigovodstvenu i drugu dokumentaciju, kao i da obavi određena ispitivanja, koja su potrebna za planiranje ili izvođenje revizije, kome se u propisanom roku od 8 dana od dana uručenja zahteva mora udovoljiti.³⁴

5. Početak postupka revizije

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji je propisano da postupak revizije Institucija otpočinje donošenjem zaključka o sprovođenju revizije, protiv koga je dopušten prigovor.³⁵

Savet Državne revizorske institucije odlučuje o prigovoru na zaključak o sprovođenju revizije, zaključkom, i to tako da ga može odbaciti, odbiti ili ga prihvatiti kao osnovanog. Protiv zaključka Saveta Institucije o odbacivanju prigovora na zaključak o sprovođenju revizije nije dopušten prigovor.

Prigovor je osnovan ako se pokaže da revizija nije u nadležnosti Institucije.

Prigovor na zaključak o sprovođenju revizije odbacuje se ako ga je podnelo neovlašćeno lice, ako je neblagovremen, ako u prigovoru nije naveden nijedan razlog zbog koga se on podnosi ili ako njegov podnosilac ne osporava zaključak o sprovođenju revizije.

Prigovor na zaključak o sprovođenju revizije odbija se kao neosnovan ako ne postoji sumnja, da je osporeni zaključak izdat subjektu revizije i ako ne postoji sumnja da su ciljevi revizije, navedeni u osporenom zaključku, u granicama revizorske nadležnosti Institucije.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji propisano je da je korisnik javnih sredstava, kome je uručen zaključak o sprovođenju revizije obavezan je da ovlašćenim licima Institucije omogućiti da obave pregled, potreban radi sprovođenja revizije.

U skladu sa Zakonom sprovođenje revizije obuhvata:

- ispitivanje sistema i podsistema poslovanja, sistema internih kontrola i računovodstvenih sistema;

³⁴ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, br.101/2005, 54/2007 i 36/1010, član 37)

³⁵ „Službeni glasnik RS“, br.101/2005, 54/2007 i 36/2010, član 38

- ispitivanje računovodstvenih isprava i drugih dokumenata o poslovanju i finansijskih izveštaja subjekta revizije;
- uvid u prostorije, objekte i sredstva za rad, koje subjekt revizije koristi za svoje poslovanje;
- druga reviziona ispitivanja i ispitivanja aktivnosti potrebnih radi ostvarivanja ciljeva revizije kao i ocene svrsishodnosti poslovanja.

Ovlašćenje za vršenje revizije izdaje generalni državni revizor, kojim određuje ovlašćeno lice za vršenje revizije.

Ovlašćeno lice Državne revizorske institucije je dužno da u slučaju otkrivanja materijalno značajne radnje, odnosno dokumentacije koja ukazuje na postojanje krivičnog dela, istu popiše, zapleni i obezbedi najviše na osam dana, o čemu se izdaje potvrda.

6. Završni račun budžeta Republike Srbije kao predmet revizije

Revizijom budžeta Republike Srbije obuhvataju se finansijski izveštaji zasnovani na završnom računu koji se sastavlja u skladu sa propisima Republike Srbije.

U ovom radu su korišćeni podaci iz Izveštaja o reviziji Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010.godinu koji je Državna revizorska institucija javno objavila u decembru 2011. godine.

Ko što je već objašnjeno, Zakonom o budžetskom sistemu je propisan sadržaj, kao i rokovi za podnošenje završnih računa korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Završni račun sadrži:

- izveštaj o izvršenju budžeta, sa dodatnim napomenama, objašnjenjima i obrazloženjima, koji se uređuju aktom ministra. Godišnje finansijske izveštaje čine završni račun budžeta Republike Srbije, završni račun budžeta lokalne vlasti i završni račun organizacija za obavezno socijalno osiguranje, koji moraju biti u skladu sa sadržajem i klasifikacijom budžeta, odnosno plana, s tim da se finansijski rezultat u tim izveštajima utvrđuje saglasno Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor - gotovinska osnova.

Uredbom o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor³⁶ uređeno je da direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, korisnici sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, budžetski fondovi Republike Srbije i jedinice lokalne samouprave od 01.01.2011. godine primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, prilikom vođenja poslovnih knjiga, sastavljanja, prezentacije, dostavljanja i obelodanjivanja podataka iz finansijskih izveštaja.

- godišnji finansijski izveštaj o izvršenju plana organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i godišnji konsolidovani finansijski izveštaj Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, sa dodatnim napomenama, objašnjenjima i obrazloženjima;
- izveštaj eksterne revizije.

³⁶ „Službeni glasnik RS“, br.49/2010

Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja uređena je sadržina obrazaca koji čine završni račun.

Predmet revizije Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu bili su: Bilans stanja – Obrazac 1, Bilans prihoda i rashoda – Obrazac 2, Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima – Obrazac 3, Izveštaj o novčanim tokovima – Obrazac 4, Izveštaj o izvršenju budžeta Republike – Obrazac 5, Izveštaj o primljenim donacijama i kreditima, domaćim i inostranim i izvršenim otplatama dugova, Izveštaj o korišćenju sredstava tekuće i stalne budžetske rezerve i Izveštaj o garancijama datim u toku godine.

6.1. Bilans stanja – Obrazac 1

Obrazac 1 - Bilans stanja sastavlja se na osnovu knjigovodstvenog stanja kategorija u aktivni i pasivi - imovine, potraživanja, obaveza i kapitala svedenog na stanje po popisu 31.12. za godinu za koju se sastavlja obrazac.

U skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu, usklađivanje evidencija i stanja glavne knjige sa dnevnikom, kao i pomoćnih knjiga i evidencija sa glavnom knjigom, vrši se pre popisa imovine i obaveza i pre pripreme finansijskih izveštaja. Usklađivanje stanja imovine i obaveza u knjigovodstvenoj evidenciji korisnika budžetskih sredstava sa stvarnim stanjem koje se uređuje popisom vrši se na kraju budžetske godine, sa stanjem na dan 31. decembar tekuće godine.

Uredbom o evidenciji i popisu nepokretnosti i drugih sredstava u državnoj svojini, član 18. stav 6. uređeni su način i rokovi vršenja popisa i usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem.

U postupku revizije budžeta vrši se provera da li je sproveden popis imovine i obaveza i da li je izvršeno usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

U Bilansu stanja iskazuju se bilansne pozicije koje odražavaju stanje imovine, potraživanja, obaveza i kapitala na dan 31.12. za godinu za koju se obrazac sastavlja.

U Nacrtu Zakona o završnom računu budžeta za 2010. godinu, dat je Bilans stanja na dan 31.12.2010. godine, s pozicijama prikazanim u tabelarnom pregledu³⁷:

u hiljadama dinara

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos iz prethodne godine (početno stanje)	Iznos tekuće godine		
				Bruto	Ispravka vrednosti	Neto (6 – 7)
1	2	3	5	6	7	8
		AKTIVA				
1001	0	NEFINANSIJSKA IMOVINA	365.494.147	754.692.251	377.044.597	377.647.654
1002	010000	NEFINANSIJSKA IMOVINA U STALNIM SREDSTVIMA (1004 + 1005 + 1006)	365.494.147	754.692.251	377.044.597	377.647.654
1004	011100	Zgrade i građevinski objekti	311.093.974	545.160.866	221.337.735	323.823.131
1005	011200	Oprema	51.651.647	205.054.521	154.061.535	50.992.986
1006	011300	Ostale nekretnine i oprema	2.748.526	4.476.864	1.645.327	2.831.537
1028	100000	FINANSIJSKA IMOVINA (1029 + 1049 + 1067)	920.795.821	1.072.736.215	-	1.072.736.215
1029	110000	DUGOROČNA FINANSIJSKA IMOVINA (1030 + 1040)	189.361.874	253.636.694	-	253.636.694
1030	111000	DUGOROČNA DOMAĆA FINANSIJSKA IMOV.	185.765.165	249.602.310		249.602.310
1031	111100	Dugoročne domaće hartije od vrednosti	419	102.931		102.931
1033	111300	Kreditni domaćim javnim finansijskim institucijama	150.000	150.000		150.000
1034	111400	Kreditni domaćim poslovnim bankama	10.667.256	32.641.854		32.641.854

³⁷ Izveštaj Državne revizorske institucije o reviziji Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos iz prethodne godine (početno stanje)	Iznos tekuće godine		
				Bruto	Ispravka vrednosti	Neto (6 – 7)
1	2	3	5	6	7	8
1035	111500	Kreditima domaćim javnim nefinansijskim institucijama	3.597.654	10.014.979		10.014.979
1036	111600	Kreditima fizičkim licima i domaćinstvima u zemlji	13.192.146	15.719.719		15.719.719
1038	111800	Kreditima domaćim nefinansijskim privatnim preduzećima	3.720.302	5.781.316		5.781.316
1039	111900	Domaće akcije i ostali kapital	154.437.388	185.191.511		185.191.511
1040	112000	DUGOROČNA STRANA FINANSIJSKA IMOVINA	3.596.709	4.034.384		4.034.384
1049	120000	NOVČANA SREDSTVA, PLEMENITI METALI, HARTIJE OD VREDN. POTRAŽIVANJA I KRATK. PLASMANI (1050 + 1060 + 1062)	86.883.991	82.805.772	-	82.805.772
1050	121000	NOVČANA SREDSTVA, PLEMENITI METALI, HARTIJE OD VREDNOSTI	21.910.983	16.152.436		16.152.436
1060	122000	KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA	24.783.857	23.270.822		23.270.822
1062	123000	KRATKOROČNI PLASMANI	40.189.151	43.382.514		43.382.514
1067	130000	AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA	644.549.956	736.293.749	-	736.293.749
1070	131200	Obračunati neplaćeni rashodi i izdaci	623.774.711	705.419.565		705.419.565

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos iz prethodne godine (početno stanje)	Iznos tekuće godine		
				Bruto	Ispravka vrednosti	Neto (6 – 7)
1	2	3	5	6	7	8
1071	131300	Ostala aktivna vremenska razgraničenja	20.775.245	30.874.184		30.874.184
1072		UKUPNA AKTIVA (1001 + 1028)	1.286.289.9 68	1.827.428.466	377.044.597	1.450.383.869
1073	351000	VANBILANSNA AKTIVA	490.710.216	556.181.744		556.181.744

Ozna ka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1074	200000	Obaveze	869.390.366	1.115.356.207
1075	210000	Dugoročne obaveze	750.881.245	940.725.322
1076	211000	Domaće dugoročne obaveze	287.667.840	320.931.249
1077	211100	Obaveze po osnovu emitovanih hartija od vrednosti, izuzev akcija	10.701.120	16.820.473
1080	211400	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od domaćih poslovnih banaka	17.290.683	44.144.624
1082	211600	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od domaćinstava u zemlji	259.676.037	259.966.152
1086	212000	Strane dugoročne obaveze	463.213.405	619.794.073
1088	212200	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od stranih vlada	164.411.811	229.971.495
1089	212300	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od multilateralnih institucija	222.280.739	286.020.557
1090	212400	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od stranih poslovnih banaka	71.774.359	98.579.860
1091	212500	Obaveze po osnovu dugoročnih kredita od ostalih stranih kreditora	4.746.496	5.222.161
1095	220000	Kratkoročne obaveze	94.937.740	147.748.071
1096	221000	Kratkoročne domaće obaveze	94.937.740	147.748.071
1097	221100	Kratkoročne domaće obaveze po osnovu emitovanih hartija od vrednosti, izuzev akcija	94.937.740	147.748.071
1180	243000	Obaveze po osnovu donacija, dotacija i transfera	808.687	808.687
1194	250000	Obaveze iz poslovanja	17.094.889	18.248.353
1208	290000	Pasivna vremenska razgraničenja	5.667.805	7.825.774
1214	300000	Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija	416.899.602	335.027.662
1216	311000	Kapital	577.668.399	625.033.839

1217	311100	Nefinansijska imovina u stalnim sredstvima	365.494.147	377.647.654
1220	311400	Finansijska imovina	153.274.724	187.161.509
1221	311500	Izvori novčanih sredstava	23.270.389	12.390.445
1223	311700	Preneta neutrošena sredstva iz ranijih godina	8.084.313	9.650.285
1224	311900	Ostali sopstveni izvori	27.544.826	38.1 83.946
1225	321121	Višak prihoda i primanja - suficit	9.886.418	21.439.343
1226	321122	Manjak prihoda i primanja - deficit	117.066.208	150.095.284
1227	321311	Neraspoređeni višak prihoda i primanja iz ranijih godina	5.059.129	5.17 3.982
1228	321312	Deficit iz ranijih godina	58.648.136	166.524.218
1235			1.286.289.968	1.450.383.869
1236	352000	Vanbilansna evidencija	490.710.216	556.181.744

6.2 Bilans prihoda i rashoda – Obrazac 2

(u periodu od 1.1.10. do 31.12.2010 godine)

u hiljadama dinara

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2001		TEKUĆI PRIHODI I PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE (2002 + 2104)	658.461.636	714.918.153
2002	700000	TEKUĆI PRIHODI (2003 + 2047 + 2057 + 2067 + 2092 + 2097)	657.076.460	713.080.407
2003	710000	POREZI (2004 + 2008 + 2010 + 2017 + 2023 + 2030 + 2033 + 2040)	580.599.700	625.426.136
2004	711000	POREZ NA DOHODAK, DOBIT I KAPITALNE DOBITKE	100.802.714	105.067.192
2008	712000	POREZ NA FOND ZARADA	-3	1
2010	713000	POREZ NA IMOVINU	20.959	17.797
2017	714000	POREZ NA DOBRA I USLUGE (od 2018 + 2021)	311.799.364	340.373.150
2018	714100	Opšti porezi na dobra i usluge	296.297.156	319.369.364

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2021	714500	Porezi, takse i naknade na upotrebu dobara	14.872.207	21.003.786
2023	715000	POREZ NA MEĐUNARODNU TRGOVINU I TRANSAKCIJE	48.039.764	44.285.458
2030	716000	DRUGI POREZI	98.528	97.962
2033	717000	AKCIZE	119.820.091	135.588.909
2040	719000	JEDNOKRATNI POREZ NA EKSTRA PROFIT I EKSTRA IMOVINU STEČENU KORIŠĆENJEM POSEBNIH POGODNOSTI	18.283	-4.333
2047	720000	SOCIJALNI DOPRINOSI (2048)	313	5.984
2048	721000	DOPRINOSI ZA SOCIJALNO OSIGURANJE	313	5984
2057	730000	DONACIJE I TRANSFERI (2058 + 2061 + 2064)	5.988.951	6.764.782
2058	731000	DONACIJE OD INOSTRANIH DRŽAVA	681.566	424.570
2061	732000	DONACIJE OD MEĐUNARODNIH ORGANIZACIJA	5.277.163	6.260.212
2064	733000	TRANSFERI OD DRUGIH NIVOVA VLASTI	30.222	80.000
2067	740000	DRUGI PRIHODI (2068 + 2075 + 2080 + 2087 + 2090)	66.506.693	80.727.885
2068	741000	PRIHODI OD IMOVINE	6.848.701	9.633.241
2075	742000	PRIHODI OD PRODAJE DOBARA I USLUGA	36.342.583	47.641.352
2080	743000	NOVČANE KAZNE I ODUZETA IMOVINSKA KORIST	7.215.259	4.396.383
2087	744000	DOBROVOLJNI TRANSFERI OD FIZIČKIH I PRAVNIH LICA	13.439	72.518
2090	745000	MEŠOVITI I NEODREĐENI PRIHODI	16.086.711	18.984.391
2092	770000	MEMORANDUMSKE STAVKE ZA REFUNDACIJU RASHODA (2095)	25.511	19.178
2095	772000	MEMORANDUMSKE STAVKE ZA REFUNDACIJU RASHODA IZ PRETHODNE GODINE	25.511	19.178
2097	780000	TRANSFERI IZMEĐU BUDŽETSKIH KORISNIKA NA ISTOM NIVOU	3.955.292	136.442

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2104	800000	PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE (2105)	1.385.176	1.837.746
2015	810000	PRIMANJE OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTAVA (2106+2108+2110)	1.385.176	1.837.746
2106	811000	PRIMANJA OD PRODAJE NEPOKRETNOSTI	799.071	985.362
2108	812000	PRIMANJA OD PRODAJE POKRETNE IMOVINE	585.607	852.384
2110	813000	PRIMANJA OD PRODAJE OSTALIH OSNOVNIH SREDSTAVA	498	
2129		TEKUĆI RASHODI I IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (2130 + 2298)	730.492.917	789.175.967
2130	400000	TEKUĆI RASHODI	699.639.284	757.078.703
2131	410000	RASHODI ZA ZAPOSLENE (2132 + 2134 + 2138 + 2140 + 2145 + 2147 +2149)	184.106.993	190.341.337
2132	411000	PLATE, DODACI I NAKNADE ZAPOSLENIH (ZARADE)	146.580.622	149.840.091
2134	412000	SOCIJALNI DOPRINOSI NA TERET POSLODAVCA	28.683.391	29.550.249
2138	413000	NAKNADE U NATURI	555.076	516.867
2140	414000	SOCIJALNA DAVANJA ZAPOSLENIMA	2.055.780	3.009.383
2145	415000	NAKNADE TROŠKOVA ZA ZAPOSLENE	5.220.707	6.336.662
2147	416000	NAGRADE ZAPOSLENIMA I OSTALI POSEBNI RASHODI	874.795	951.633
2149	417000	POSLANIČKI DODATAK	136.622	136.452
2153	420000	KORIŠĆENJE USLUGA I ROBA (2154 + 2162 + 2168 + 2177 + 2185 + 2188)	50.439.933	61.494.525
2154	421000	STALNI TROŠKOVI	10.909.916	15.629.694
2162	422000	TROŠKOVI PUTOVANJA	3.950.988	3.940.410

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2168	423000	USLUGE PO UGOVORU (od 2169 do 2176)	8.428.652	8.108.447
2169	423100	Administrativne usluge	197.447	215.608
2170	423200	Kompjuterske usluge	379.453	478.416
2171	423300	Usluge obrazovanja i usavršavanja zaposlenih	713.598	691.183
2172	423400	Usluge informisanja	501.903	580.845
2173	423500	Stručne usluge	4.847.728	4.313.031
2174	423600	Usluge za domaćinstvo i ugostiteljstvo	70.633	61.681
2175	423700	Reprezentacija	415.601	209.879
2176	423900	Ostale opšte usluge	1.302.289	1.557.804
2177	424000	SPECIJALIZOVANE USLUGE (od 2178 do 2184)	13.632.441	18.586.688
2178	424100	Poljoprivredne usluge	81.921	37.157
2179	424200	Usluge obrazovanja, kulture i sporta	1.282.908	1.822.117
2180	424300	Medicinske usluge	1.385.083	174.264
2181	424400	Usluge održavanja autoputeva	2.520	
2182	424500	Usluge održavanja nacionalnih parkova i prirodnih površina	5.603	4.348
2183	424600	Usluge očuvanja životne sredine, nauke i geodetske usluge	8.974.286	10.591.332
2184	424900	Ostale specijalizovane usluge	1.900.120	5.957.470
2185	425000	TEKUĆE POPRAVKE I ODRŽAVANJE	4.645.279	5.052.025
2188	426000	MATERIJAL	8.872.657	10.177.261
2213	440000	OTPLATA KAMATA I PRATEĆI TROŠKOVI ZADUŽIVANJA (2214 + 2224 + 2231 + 2233)	20.076.689	30.127.262
2214	441000	OTPLATA DOMAĆIH KAMATA (od 2215 do 2223)	5.238.986	11.022.065
2215	441100	Otplata kamata na domaće hartije od vrednosti	4.892.269	10.169.946
2218	441400	Otplata kamata domaćim poslovnim bankama	346.660	852.083
2223	441900	Finansijske promene na finansijskim lizinima	57	36
2224	442000	OTPLATA STRANIH KAMATA	12.076.390	16.479.668
2231	443000	OTPLATA KAMATA PO GARANCIJAMA	2.346.910	2.291.328

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2233	444000	PRATEĆI TROŠKOVI ZADUŽIVANJA (od 2234 do 2236)	414.403	334.201
2234	444100	Negativne kursne razlike	90	172
2235	444200	Kazne za kašnjenje		1
2236	444300	Takse koje proističu iz zaduživanja	414.313	334.028
2237	450000	SUBVENCIJE (2238 + 247)	40.860.489	49.478.654
2238	451000	SUBVENCIJE JAVNIM NEFINANSIJSKIM PREDUZEĆIMA I ORGANIZACIJAMA (2239 + 2240)	39.992.707	47.266.890
2239	451100	Tekuće subvencije javnim nefinansijskim preduzećima i organizacijama	39.821.623	47.265.140
2240	451200	Kapitalne subvencije javnim nefinansijskim preduzećima i organizacijama	171.084	1.750
2247	454000	SUBVENCIJE PRIVATNIM PREDUZEĆIMA	867.782	2.211.764
2250	460000	DONACIJE, DOTACIJE I TRANSFERI (2254 + 2257 + 2260 + 2263)	322.005.022	329.478.086
2254	462000	DONACIJE I DOTACIJE MEĐUNARODNIM ORGANIZACIJAMA	383.760	596.862
2257	463000	TRANSFERI OSTALIM NIVOIMA VLASTI	58.236.406	60.694.110
2260	464000	DOTACIJE ORGANIZACIJAMA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA (2261 + 2262)	263.320.734	266.703.580
2261	464100	Tekuće dotacije organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja	261.726.826	265.538.963
2262	464200	Kapitalne dotacije organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja	1.593.908	1.164.617
2263	465000	OSTALE DONACIJE, DOTACIJE I TRANSFERI	64.122	1.483.534
2266	470000	SOCIJALNO OSIGURANJE I SOCIJALNA ZAŠTITA, NAKNADE ZA SOCIJALNU ZAŠTITU IZ BUDŽETA	73.752.877	87.169.767

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2281	480000	OSTALI RASHODI (2282 + 2285 + 2289 + 2291 + 2294 + 2296)	8.397.281	8.989.072
2282	481000	DOTACIJE NEVLADINIM ORGANIZACIJAMA	4.067.034	4.719.602
2285	482000	POREZI, OBAVEZNE TAKSE I KAZNE	242.821	163.454
2289	483000	NOVČANE KAZNE I PENALI PO REŠENJU SUDOVA	1.762.848	1.695.610
2291	484000	NAKNADA ŠTETE ZA POVREDE ILI ŠTETU NASTALU USLED ELEMENTARNIH NEPOGODA ILI DRUGIH PRIRODNIH UZROKA	50.000	695.361
2294	485000	NAKNADA ŠTETE ZA POVREDE ILI ŠTETU NANETU OD STRANE DRŽAVNIH ORGANA	2.195.126	1.631.250
2296	489000	RASHODI KOJI SE FINANSIRAJU IZ SREDSTAVA ZA REALIZACIJU NACIONALNOG INVESTICIONOG PLANA	79.452	83.795
2298	500000	IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (2299 + 2321 + 2333 + 2342)	30.853.633	32.097.264
2299	510000	OSNOVNA SREDSTVA (2300 + 2305 + 2315 + 2319)	18.892.066	20.660.482
2300	511000	ZGRADE I GRAĐEVINSKI OBJEKTI	11.494.955	11.778.625
2305	512000	MAŠINE I OPREMA	7.082.123	8.010.920
2315	513000	OSTALE NEKRETNINE I OPREMA	349	46.791
2319	515000	NEMATERIJALNA IMOVINA	314.639	824.146
2321	520000	ZALIHE - ROBNE REZERVE	875.229	1.320.495
2333	540000	PRIRODNA IMOVINA - ZEMLJIŠTE	19.713	14.381
2342	551000	NEFINANSIJSKA IMOVINA KOJA SE FINANSIRA IZ SREDSTAVA ZA REALIZACIJU NACIONALNOG INVESTICIONOG PLANA	11.066.625	10.101.906
		UTVRĐIVANJE REZULTATA POSLOVANJA		
2345		Manjak prihoda i primanja – budžetski deficit (2129 – 2001)	72.031.281	74.257.814

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
2346		KORIGOVANJE VIŠKA, ODNOSNO MANJKA PRIHODA I PRIMANJA (2347+2349+2350+2351)	16.477.373	30.645.831
2347		Deo neraspoređenog viška prihoda i primanja iz ranijih godina koji je korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine		10.202.194
2349		Deo prenetih neutrošenih sredstava iz ranijih godina korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine	9.360.634	10.452.338
2350		Iznos rashoda i izdataka za nefinansijsku imovinu, finansiranih iz kredita	2.903.558	5.290.577
2351		Iznos privatizacionih primanja korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine	4.213.181	4.700.722
2352		POKRIĆE IZVRŠENIH IZDATAKA IZ TEKUĆIH PRIHODA I PRIMANJA (2353+2354)	51.625.882	85.043.958
2353		Utrošena sredstva tekućih prihoda i primanja od prodaje nefinansijske imovine za otplatu obaveza po kreditima	34.812.016	59.984.086
2354		Utrošena sredstva tekućih prihoda i primanja od prodaje nefinansijske imovine za nabavku finansijske imovine	16.813.866	25.059.872
2356	321122	MANJAK PRIHODA I PRIMANJA – DEFICIT (2345 - 2346)	107.179.790	128.655.941

6.3.Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima – Obrazac 3

u periodu od 01.01.2010. do 31.12.2010. godine

u hiljadama dinara

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
3001		PRIMANJA (3002 + 3027)	240.413.816	339.197.057
3002	800000	PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE (3003 + 3010)	1.385.176	1.837.746
3003	810000	PRIMANJA OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTAVA (3004+3006+3008)	1.385.176	1.837.746
3004	811000	PRIMANJA OD PRODAJE NEPOKRETNOSTI	799.071	985.362
3006	812000	PRIMANJA OD PRODAJE POKRETNE IMOVINE	585.607	852.384
3008	813000	PRIMANJA OD OSTALIH OSN,SREDSTAVA	498	
3010	820000	PRIMANJA OD PRODAJE ZALIHA		
3027	900000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE (3028 + 3047)	239.028.640	337.359.311
3028	910000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA (3029 + 3039)	224.835.773	332.656.907
3029	911000	PRIMANJA OD DOMAĆIH ZADUŽIVANJA (od 3030 do 3034)	177.726.543	290.734.328
3030	911100	Primanja od emit.hart.od vredn.izuzev akcija	167.794.181	254.779.434
3033	911400	Primanja od zaduživanja od poslovnih banaka u zemlji	9.932.362	35.954.894
3034	911600	Primanja od zaduživanja od ostalih poveril. u zemlji		
3039	912000	PRIMANJA OD INOSTRANOG ZADUŽIVANJA	47.109.230	41.922.579
3047	920000	PRIMANJA OD PRODAJE DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	14.192.867	4.702.404
3048	921000	PRIMANJA OD PRODAJE DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	14.192.867	4.702.404
3067		IZDACI (3068 + 3114)	191.705.210	302.554.745
3068	500000	IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (3069 + 3091 + 3103+3111)	30.853.633	32.097.264
3069	510000	OSNOVNA SREDSTVA (3070 + 3075 + 3085+3089)	18.892.066	20.660.482
3070	511000	ZGRADE I GRAĐEVINSKI OBJEKTI	11.494.955	11.778.625
3075	512000	MAŠINE I OPREMA	7.082.123	8.010.920
3085	513000	OSTALE NEKRETNINE I OPREMA	349	46.791
3089	515000	NEMATERIJALNA IMOVINA	314.639	824.146
3091	520000	ZALIHE –ROBNE REZERVE	875.229	1.320.495
3103	540000	PRIRODNA IMOVINA -ZEMLJIŠTE	19.713	14.381
3111	550000	NEFINANSIJSKA IMOVINA KOJA SE FINANSIRA IZ SREDSTAVA ZA REALIZACIJU NACIONALNOG INVESTICIONOG PLANA	11.066.625	10.101.906

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
3114	600000	IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE (3115+ 3138)	160.851.577	270.457.480
3115	610000	OTPLATA GLAVNICE (3116 + 3126 + 3134)	144.037.711	245.132.715
3116	611000	OTPLATA GLAVNICE DOMAĆIM KREDITORIMA	131.371.649	219.800.395
3126	612000	OTPLATA GLAVNICE STRANIM KREDITORIMA	8.875.943	20.501.287
3134	613000	OTPLATA GLAVNICE PO GARANCIJAMA	3.790.119	4.831.033
3138	620000	NABAVKA FINANSIJSKE IMOVINE (3139 + 3149)	16.813.866	25.324.765
3139	621000	NABAVKA DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	16.798.993	25.174.165
3149	622000	NABAVKA STRANE FINANSIJSKE IMOVINE	14.873	150.600
3160		VIŠAK PRIMANJA (3001 – 3067)	48.708.606	36.642.313
3161		MANJAK PRIMANJA (3067 – 3001)		

6.4. Izveštaj o novčanim tokovima - Obrazac 4

u periodu od 01.01.2010. do 31.12.2010. godine

u hiljadama dinara

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
3005		PRIMANJA (3002 + 3027)	240.413.816	339.197.057
3006	800000	PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE (3003 + 3010)	1.385.176	1.837.746
3007	810000	PRIMANJA OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTAVA (3004+3006+3008)	1.385.176	1.837.746
3008	811000	PRIMANJA OD PRODAJE NEPOKRETNOSTI	799.071	985.362
3006	812000	PRIMANJA OD PRODAJE POKRETNE IMOVINE	585.607	852.384
3008	813000	PRIMANJA OD OSTALIH OSN,SREDSTAVA	498	
3010	820000	PRIMANJA OD PRODAJE ZALIHA		
3027	900000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE (3028 + 3047)	239.028.640	337.359.311
3028	910000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA (3029 + 3039)	224.835.773	332.656.907
3029	911000	PRIMANJA OD DOMAĆIH ZADUŽIVANJA (od 3030 do 3034)	177.726.543	290.734.328
3030	911100	Primanja od emit.hart.od vredn.izuzev akcija	167.794.181	254.779.434
3033	911400	Primanja od zaduživanja od poslovnih banaka u zemlji	9.932.362	35.954.894
3034	911600	Primanja od zaduživanja od ostalih		

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
		poveril. u zemlji		
3039	912000	PRIMANJA OD INOSTRANOG ZADUŽIVANJA	47.109.230	41.922.579
3047	920000	PRIMANJA OD PRODAJE DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	14.192.867	4.702.404
3048	921000	PRIMANJA OD PRODAJE DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	14.192.867	4.702.404
3067		IZDACI (3068 + 3114)	191.705.210	302.554.745
3068	500000	IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (3069 + 3091 + 3103+3111)	30.853.633	32.097.264
3069	510000	OSNOVNA SREDSTVA (3070 + 3075 + 3085+3089)	18.892.066	20.660.482
3070	511000	ZGRADE I GRAĐEVINSKI OBJEKTI	11.494.955	11.778.625
3075	512000	MAŠINE I OPREMA	7.082.123	8.010.920
3085	513000	OSTALE NEKRETNINE I OPREMA	349	46.791
3089	515000	NEMATERIJALNA IMOVINA	314.639	824.146
3091	520000	ZALIHE –ROBNE REZERVE	875.229	1.320.495
3103	540000	PRIRODNA IMOVINA -ZEMLJIŠTE	19.713	14.381
3111	550000	NEFINANSIJSKA IMOVINA KOJA SE FINANSIRA IZ SREDSTAVA ZA REALIZACIJU NACIONALNOG INVESTICIONOG PLANA	11.066.625	10.101.906
3114	600000	IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE (3115+ 3138)	160.851.577	270.457.480
3115	610000	OTPLATA GLAVNICE (3116 + 3126 + 3134)	144.037.711	245.132.715
3116	611000	OTPLATA GLAVNICE DOMAĆIM KREDITORIMA	131.371.649	219.800.395
3126	612000	OTPLATA GLAVNICE STRANIM KREDITORIMA	8.875.943	20.501.287
3134	613000	OTPLATA GLAVNICE PO GARANCIJAMA	3.790.119	4.831.033
3138	620000	NABAVKA FINANSIJSKE IMOVINE (3139 + 3149)	16.813.866	25.324.765
3139	621000	NABAVKA DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	16.798.993	25.174.165
3149	622000	NABAVKA STRANE FINANSIJSKE IMOVINE	14.873	150.600
3160		VIŠAK PRIMANJA (3001 – 3067)	48.708.606	36.642.313
3161		MANJAK PRIMANJA (3067 – 3001)		

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
4001		NOVČANI PRILIVI (4002 + 4104 + 4129)	897.490.276	1.052.277.464
4002	700000	TEKUĆI PRIHODI (4003 + 4047 + 4057 + 4067 + 4092 + 4097)	657.076.460	713.080.407
4003	710000	POREZI	580.599.700	625.426.136
4047	720000	SOCIJALNI DOPRINOSI	313	5.984
4057	730000	DONACIJE I TRANSFERI	5.988.951	6.764.782
4067	740000	DRUGI PRIHODI	66.506.693	80.727.885
4092	770000	MEMORANDUMSKE STAVKE ZA REFUNDACIJU	25.511	19.178
4097	780000	TRANSFERI IZMEĐU BUDŽETSKIH KORISNIKA NA ISTOM NIVOU	3.955.292	136.442
4104	800000	PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE (4105)	1.385.176	1.837.746
4105	810000	PRIMANJE OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTAVA	1.385.176	1.837.746
4129	900000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE (4130 + 4149)	239.028.640	337.359.311
4130	910000	PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA	224.835.773	332.656.907
4149	920000	PRIMANJA OD PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE	14.192.867	4.702.404
4169		NOVČANI ODLIVI (4170 + 4338 + 4384)	891.344.494	1.059.633.447
4170	400000	TEKUĆI RASHODI (4171 + 4193 + 4253 + 4277 + 4290 + 4306+ 4321)	699.639.284	757.078.703
4171	410000	RASHODI ZA ZAPOSLENE	184.106.993	190.341.337
4193	420000	KORIŠĆENJE USLUGA I ROBA	50.439.933	61.494.525
4253	440000	OTPLATA KAMATA I PRATEĆI TROŠKOVI ZADUŽIVANJA	20.076.689	30.127.262
4277	450000	SUBVENCIJE	40.860.489	49.478.654
4290	460000	DONACIJE, DOTACIJE I TRANSFERI	322.005.022	329.478.086
4306	470000	SOCIJALNO OSIGURANJE I SOCIJALNA ZAŠTITA - NAKNADE ZA SOCIJALNU ZAŠTITU IZ BUDŽETA	73.752.877	81.169.767
4321	480000	OSTALI RASHODI	8.397.281	8.989.072
4338	500000	IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (4339 + 4373+4381)	30.853.633	32.097.264
4339	510000	OSNOVNA SREDSTVA	18.892.066	20.660.482
4373	540000	PRIRODNA IMOVINA	19.713	14.381

Oznaka OP	Broj konta	Opis	Iznos	
			Prethodna godina	Tekuća godina
1	2	3	5	6
4381	550000	NEFINANSIJSKA IMOVINA KOJA SE FINANSIRA IZ SREDSTAVA ZA REALIZACIJU NACIONALNOG INVESTICIONOG PLANA (4382)	11.066.625	10.101.906
4384	600000	IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE (4385 + 4408)	160.851.577	270.457.480
4385	610000	OTPLATA GLAVNICE	144.037.711	245.132.715
4408	620000	NABAVKA FINANSIJSKE IMOVINE (4409 + 4419)	16.813.866	25.324.765
4409	621000	NABAVKA DOMAĆE FINANSIJSKE IMOVINE	16.798.993	25.174.165
4419	622000	NABAVKA STRANE FINANSIJSKE IMOVINE	14.873	150.600
4430		VIŠAK NOVČANIH PRILIVA (4001-4169)	6.145.782	
4431		MANJAK NOVČANIH PRILIVA (4169 – 4001)		7.355.983
4432		SALDO GOTOVINE NA POČETKU GODINE	7.045.481	21.910.983
4433		KORIGOVANI PRILIVI ZA PRIMLJENA SREDSTVA U OBRAČUNU (4001 + 4434)	914.701.868	1.058.644.839
4434		Korekcija novčanih priliva za naplaćena sredstva koja se ne evidentiraju preko klasa 700000, 800000 i 900000	17.211.592	6.367.375
4435		KORIGOVANI ODLIVI ZA ISPLAĆENA SREDSTVA U OBRAČUNU (4169 + 4437)	899.836.366	1.064.403.386
4437		Korekcija novčanih odliva za iznos plaćenih rashoda koji se ne evidentiraju preko klasa 400000, 500000 i 600000	8.491.872	4.769.939
4438		SALDO GOTOVINE NA KRAJU GODINE (4432 + 4433 – 4435)	21.910.983	16.152.436

6.5. Izvršenje budžeta – Obrazac 5

U periodu od 01.01.2010. - 31.12.2010. godine

a) Izveštaj o izvršenju budžeta je sastavni deo Završnog računa, kako je to propisano članom 79. stav 1. tačka 5) Zakona o budžetskom sistemu.

u hiljadama dinara

Ekonomska klasifikacija - Klasa	Izveštaj o izvršenju budžeta u periodu od 01.01.2010. do 31.12.2010. godine - Obrazac 5		
	Sredstva oz budžeta (izvor 01)	Sredstva iz dodatnih prihoda	Ukupno Obrazac 5
Klasa 400000	722.081.489	34.997.214	757.078.703
Klasa 500000	22.423.178	9.674.087	32.097.265
Svega 4 i 5:	744.504.667	44.671.301	789.175.968
Kategorija 610000	245.132.715		245.132.715
Kategorija 620000	25.059.872	264.893	25.324.765
Svega 600000:	270.192.587	264.893	270.457.480
Svega 4+5+62	769.564.539	44.936.194	814.500.733
Ukupno 4+5+6:	1.014.697.254	44.936.194	1.059.633.448
Klasa 700000	664.343.520	48.736.887	713.080.407
Klasa 800000	206.904	1.630.842	1.837.746
Svega 7+8:	664.550.424	50.367.729	714.918.153
Klasa 900000	331.949.114	5.410.197	337.359.311
Ukupno 7+8+9:	996.499.538	55.777.926	1.052.277.464

b) Konsolidovani Izveštaj o izvršenju budžeta obuhvata podatke iz konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja direktnih korisnika budžeta koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike budžeta.

u hiljadama dinara

Klasa ekonomske klasifikacije	Izveštaj o izvršenju budžeta u periodu od 01.01.2010. do 31.12.2010. godine - Obrazac 5				
	Sredstva oz budžeta (izvor 01)	Sredstva iz dodatnih prihoda	Ukupno Obrazac 5	Sredstva iz dodatnih prihoda iz konsolidovanih izveštaja	Ukupno Obrazac 5 Konsolidovani
Klasa 400000	722.081.489	34.997.214	757.078.703	46.639.054	803.717.757
Klasa 500000	22.423.178	9.674.087	32.097.265	1.626.874	33.724.139
Svega 4 i 5:	744.504.667	44.671.301	789.175.968	48.265.928	837.441.896
Kategorija 610000	245.132.715		245.132.715	1.792	245.134.507
Kategorija 620000	25.059.872	264.893	25.324.765	177.671	25.502.436
Svega 600000:	270.192.587	264.893	270.457.480	179.463	270.636.943
Svega 4+5+62:	769.564.539	44.936.194	814.500.733	48.443.599	862.944.332
Ukupno 4+5+6:	1.014.697.254	44.936.194	1.059.633.448	48.445.391	1.108.078.839
Klasa 700000	664.343.520	48.736.887	713.080.407	46.338.535	759.418.942
Klasa 800000	206.904	1.630.842	1.837.746	1.116.471	2.954.217
Svega 7+8:	664.550.424	50.367.729	714.918.153	47.455.006	762.373.159
Klasa 900000	331.949.114	5.410.197	337.359.311	179.463	337.538.774
Ukupno 7+8+9:	996.499.538	55.777.926	1.052.277.464	47.634.469	1.099.911.933

Cilj revizije je da se na osnovu prikupljenih adekvatnih i dovoljnih dokaza izrazi mišljenje o istinitosti i objektivnosti godišnjih finansijskih izveštaja, kao i mišljenje o zakonitosti rada odgovornih lica subjekta revizije.

6.6. Odgovornost za sastavljanje završnog računa budžeta Republike Srbije

Finansijski izveštaji koji su predmet Izveštaja o Nacrtu zakona o završnom računu budžeta zasnivaju se na završnom računu koji se sastavlja u skladu sa propisima Republike Srbije.

Odredbama Zakona o budžetskom sistemu propisana je odgovornost za sastavljanje završnog računa budžeta Republike Srbije, tako da je u skladu sa Zakonom:

- za izvršenje budžeta Republike Srbije odgovoran ministar nadležan za poslove finansija, a Narodnoj skupštini odgovara Vlada (član 7);
- Ministarstvo priprema Nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije i dostavlja ga Vladi, a Vlada dostavlja Narodnoj skupštini Predlog zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije (član 78, tačka 4 i 5);
- Uprava za trezor, kao organ uprave u sastavu Ministarstva finansija obavlja:
 - 1) finansijsko planiranje,
 - 2) upravljanje gotovinskim sredstvima,
 - 3) kontrolu rashoda,
 - 4) izveštavanje o izvršenju programskog dela budžeta,
 - 5) budžetsko računovodstvo i izveštavanje (1. računovodstvene poslove za obradu plaćanja i evidentiranje primanja, vođenje dnevnika, glavne knjige i određenih pomoćnih knjiga za sve prihode i rashode po korisnicima budžetskih sredstava i međunarodne donacije i druge vidove pomoći, 2. finansijsko izveštavanje, 3. pripremu akata kojima se reguliše računovodstvena metodologija, uključujući sistem budžetskih klasifikacija, pravila budžetskog računovodstva i izradu zahteva u pogledu internog i eksternog izveštavanja);
 - 6) uspostavljanje informacione osnove sistema izvršenja budžeta,
 - 7) poslove u vezi javnih plaćanja koji obuhvataju vođenje evidencija i obavljanje poslova u okviru sistema konsolidovanog računa trezora,
 - 8) centralizovanu obradu ličnih primanja zaposlenih kod korisnika sredstava budžeta Republike Srbije,

9) druge poslove iz nadležnosti Ministarstva, (član 93).

6.7. Odgovornost za izražavanje mišljenja o Završnom računu budžeta Republike Srbije

Odgovornost Državne revizorske institucije je da na osnovu izvršene revizije izrazi mišljenje o Završnom računu budžeta Republike Srbije.

Državna revizorska institucija vrši reviziju budžeta sprovođenjem postupaka zasnovanih na revizorskom prosuđivanju, uključujući procenu rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, nastalim usled kriminalne radnje ili greške, u cilju pribavljanja revizijskih dokaza kojima se potvrđuju iskazani podaci kao i obelodanjivanje podataka datih u finansijskim izveštajima.

“Prilikom procene rizika, revizor razmatra interne kontrole koje su relevantne za pripremu i fer prezentaciju finansijskih izveštaja, u cilju osmišljavanja revizijskih postupaka koji su odgovarajući u datim okolnostima. Revizija, takođe, uključuje ocenu primenjenih računovodstvenih politika i procena izvršenih od strane rukovodstva, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja.

Revizija uključuje i sprovođenje postupaka u cilju pribavljanja revizijskih dokaza o tome da li su prikazani rashodi i izdaci, prihodi i primanja izvršeni u skladu sa namerom zakonodavca, odnosno u skladu sa propisima u Republici Srbiji.

Ti postupci uključuju procenu rizika postojanja materijalno značajne neusklađenosti.”

Državna revizorska institucija obavlja nadležnost vršenja revizije u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim načelima i međunarodnim standardima vrhovnih državnih revizorskih institucija, koji nalažu rad u skladu sa etičkim zahtevima, kao i planiranje i vršenje revizije na način koji omogućava uveravanje, u razumnoj meri, da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.

6.8. Računovodstveni sistem

Zakonom o budžetskom sistemu propisano je da Glavnu knjigu trezora vodi ministarstvo, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije. U Glavnoj knjizi trezora Republike, odnosno lokalne vlasti vodi se posebna evidencija za svakog direktnog i indirektnog korisnika budžetskih sredstava i evidentiraju transakcije i

poslovni događaji, uključujući prihode i primanja, rashode i izdatke, kao i stanje i promene na imovini, obavezama i kapitalu,

U skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu, propisano je da je osnova za vođenje budžetskog računovodstva gotovinska osnova i da sistem glavne knjige čine glavna knjiga trezora, glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika i glavna knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Uredbom je propisano da glavnu knjigu trezora za budžet Republike i budžete teritorijalnih autonomija i lokalnih samouprava, vodi republički organ uprave nadležan za poslove finansija i ekonomije, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije. Glavnu knjigu vode oni direktni i indirektni korisnici koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko sopstvenih računa. Podaci iz glavnih knjiga direktnih i indirektnih korisnika sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa. Oni direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko sopstvenih računa, vode samo pomoćne knjige i evidencije.

Pravilnikom o načinu pripreme sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog osiguranja propisano je da su obavezni da sastavljaju završne račune direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko sopstvenih računa, korisnici sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, budžeti lokalnih vlasti i budžet Republike (član 4).

Pravilnikom o načinu pripreme sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog osiguranja propisano je da se završni račun sastavlja i dostavlja na sledećim obrascima:

Obrazac 1 – Bilans stanja,

Obrazac 2 – Bilans prihoda i rashoda,

Obrazac 3 – Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima,

Obrazac 4 – Izveštaj o novčanim tokovima i

Obrazac 5 – Izveštaj o izvršenju budžeta.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko sopstvenog računa dostavljaju finansijske izveštaje na Obrascu 1 – Bilans stanja i Obrascu 5 – Izveštaj o izvršenju budžeta.

Korisnici budžetskih sredstava uz završni račun, u pismenoj formi dostavljaju izveštaje za koje nisu propisani obrasci:

Objašnjenje velikih odstupanja između odobrenih sredstva i izvršenja, Izveštaj o primljenim donacijama i kreditima, domaćim i inostranim, i izvršenim otplatama dugova,

Izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne rezerve i

Izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine.

6.9 Materijalnost, revizijski rizik i revizijski dokaz

«Informacija je materijalno značajna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici doneli na bazi finansijskih izveštaja. Materijalnost zavisi od veličine stavke ili greške prosuđene u specifičnim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Otuda materijalnost pre određuje prag ili tačku razgraničenja nego kvalitativnu karakteristiku koju informacija mora imati da bi bila od koristi.»³⁸

U reviziji finansijskih izveštaja, materijalnost je jedna od osnovnih postavki koja reviziji treba da obezbedi «razumno uverenje» da u finansijskim izveštajima nema značajnijih grešaka. Razumno uverenje upućuje na to da može postojati određeni nivo rizika da revizijom nisu otkrivene moguće greške.³⁹

Revizijsko uveravanje nije apsolutno već izražava visok nivo pouzdanosti . Razlog za odsustvo apsolutne pouzdanosti leži u prirodi ekonomskih i poslovnih događaja, monetarne nepreciznosti, tačnosti računskih procedura, rizika neobuhvatanja nekih događaja, dvostrukog obuhvatanja, neadekvatnog obuhvatanja itd. U nekim slučajevima postoje ograničenja u poslu revizora tako da nije usled toga u mogućnosti da iskaže apsolutan i bezuslovan stav.⁴⁰

Materijalnost treba uzeti u obzir pri odluci revizora o obimu, prirodi i vremenu trajanja revizijskih procedura i u fazi vrednovanja, radi ocene efekata grešaka.

³⁸ MSR 320 «Materijalnost u reviziji», str.490

³⁹ Prof. dr Mirko Andrić, Prof. dr Branko Krsmanović, Prof. dr Dejan Jakšić, *Revizija – teorija i praksa*, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet Subotica, 2001, strana 95

⁴⁰ Prof. dr Milovan Stanišić, *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2004

Kada su u pitanju korisnici budžetskih sredstava, zbog same prirode pravnih lica o kojima je reč, nivo materijalnosti može biti na nižem nivou od onog do koga bi se došlo poštovanjem zahteva standarda.

Kada je reč o reviziji budžeta, ISSAI 1320 – Materijalnost u planiranju i sprovođenju revizije uređuje da su prilikom utvrđivanja materijalnosti u svrhe planiranja u javnom sektoru, značajna i kvantitativna i kvalitativna pitanja, kao i priroda stavki. Kontekst pitanja može takođe biti značajan. Dalje, inherentna priroda svojstva stavki ili grupa stavki može uticati na to da one postanu materijalne.

Cilj finansijske revizije budžeta je da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji pripremljeni, u svim materijalno značajnim aspektima, u skladu s primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja. Prilikom utvrđivanja materijalnosti kod revizije budžeta, revizori bi trebalo da uzmu u obzir i velika očekivanja javnosti u pogledu izveštavanja na koji način se raspolaže novcem poreskih obveznika i da li korisnici budžetskih sredstava postupaju u skladu sa propisima u Republici Srbiji.

Revizor utvrđuje materijalnost sprovođenja u cilju procenjivanja rizika materijalno značajnih grešaka i utvrđivanja prirode, vremenskog rasporeda i obima daljih revizijskih procedura.

Materijalnost je relativna kategorija, mera veličine ili obima, a rizik je mera neizvenosti.

Rizik revizijskog angažmana je rizik da će revizor dati neodgovarajuće revizijsko mišljenje. Revizija mora biti planirana na način da se revizijski nivo ograniči na prihvatljiv nivo.⁴¹

«Revizor treba da upotrebi profesionalni sud da bi procenio revizijski rizik i projektovao postupke revizije, kako bi osigurao da taj rizik bude ograničen na prihvatljivo nizak nivo.»

Međunarodni standard ISA 400 definiše tri komponente revizijskog rizika na sledeći način:

Inherentni rizik je podložnost nekog salda računa ili vrste transakcija na pogrešne iskaze – greške koje bi mogle biti značajne (materijalne), pojedinačno ili

⁴¹ Prof. dr Milovan Stanišić, *Revizija, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2004*

kada se sabere s greškama u drugim saldima ili vrstama, pod pretpostavkom da nije bilo potrebnih internih kontrola.

Kontrolni rizik je rizik da pogrešan iskaz – greška koja bi se mogla pojaviti u nekom saldu računa ili vrsti transakcija i koja bi mogla biti pojedinačno značajna, ili kada se sabere s pogrešnim iskazima – greškama u drugim saldima ili vrstama transakcija, neće biti blagovremeno sprečena ili otkrivena i ispravljena primenom računovodstvenog i sistema interne kontrole.

Detekcioni rizik je rizik da dokazni postupci revizora neće otkriti grešku koja postoji u saldu računa ili vrsti transakcija, a koja bi mogla biti značajna, pojedinačno ili kada se sabere sa greškama u ostalim saldima ili vrstama transakcija. Prilikom prosuđivanja o tome koji rizici predstavljaju značajne rizike rerevizori javnog sektora takođe uzimaju u obzir:

- složenost i nedoslednost propisa i direktiva;
- neusklađenost poslovanja sa propisima; i
- budžetski proces i izvršenje budžeta.

Budžet u javnom sektoru predstavlja autoritativno sredstvo kojim se utvrđuje zakonodavni organ. Revizori javnog sektora, stoga, obično posmatraju budžetski proces kao suštinski deo procesa razumevanja entiteta i njegovog okruženja i procene rizika, a ne samo kao deo procedure rukovodstva.

ISSAI 1315⁴² – Identifikovanje i ocenjivanje rizika materijalno značajnog pogrešnog iskazivanja kroz razumevanje subjekta i njegovog okruženja uređuje da su ciljevi finansijske revizije javnog sektora često širi od davanja mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja.

“Revizijska nadležnost ili obaveze za entitete iz javnog sektora koje proizlaze iz zakona, propisa, direktiva ministara, Vladinih politika ili rešenja zakonodavne vlasti, mogu rezultirati u dodatnim ciljevima. Ti dodatni ciljevi mogu obuhvatiti odgovornosti u vezi sa revizijom i izveštavanjem, na primer, u vezi sa izveštavanjem o tome da li je revizor javnog sektora pronašao primere neusklađenosti poslovanja sa propisima, uključujući okvire budžeta i odgovornosti, odnosno izveštavanje o efikasnosti internih kontrola. Ti dodatni ciljevi mogu navesti revizore javnog sektora da procene dodatne rizike materijalne greške. Međutim, čak i u slučajevima kada ne postoje dodatni

⁴² Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.

ciljevi, javnost može očekivati izveštaje revizora, koji se odnose na javni sektor i neusklađenost njihovog poslovanja sa propisima ili na izveštavanje o delotvornosti internih kontrola. Stoga, revizori javnog sektora imaju takva očekivanja na umu i obraćaju pažnju na oblasti koje mogu generisati rizike neusklađenosti poslovanja sa propisima ili rizike u vezi sa delotvornošću internih kontrola prilikom planiranja i vršenja revizije.”

Standard ISSAI 1500 – Revizijski dokaz, definiše revizijski dokaz, upućuje revizore vezano za obim i kvalitet dokaza koji treba pribaviti tokom procesa revizije i opisuje postupke pribavljanja revizijskih dokaza. Dokazi koje revizor pribavi u procesu revizije moraju biti dovoljni i adekvatni, logički povezani sa nalazima revizije i zaključcima.

Između tri osnovne kategorije revizije - materijalnosti, rizika, i revizijskih dokaza – evidencije postoji fiksna relacija:

Niža materijalnost, podrazumeva nisku toleranciju greške, viši revizijski rizik i samim tim povećan obim revizijskog testiranja, odnosno veći obim testiranog uzorka.

Visoko pozicionirana materijalnost znači niži revizijski rizik i manji obim revizijskog testiranja, odnosno manji obim testiranog uzorka.

6.10. Interna kontrola

Međunarodni standard revizije (ISA) 315 „Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške“ nalaže da revizor treba da stekne razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole, u meri dovoljnoj za identifikovanje i procenu rizika postojanja materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, bilo usled kriminalne radnje ili greške, u meri neophodnoj za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka

Korisnici javnih sredstava uspostavljaju finansijsko upravljanje i kontrolu, koja se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će svoje ciljeve ostvariti kroz: 1) poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima; 2) realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja; 3) ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava

i 4) zaštitu sredstava i podataka (informacija). Finansijsko upravljanje i kontrola organizuje se kao sistem procedura i odgovornosti svih lica u organizaciji.

Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava je odgovoran za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje finansijskog upravljanja i kontrole, a može preneti

nadležnost na lice koje on ovlasti i u obavezi je da do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu na propisani način izvesti ministra nadležnog za poslove finansija o adekvatnosti i funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Zakonom o budžetskom sistemu je propisano da Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju, obavlja objedinjavanje godišnjih izveštaja o stanju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije.

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom definisano je da su finansijsko upravljanje i kontrola sveobuhvatan sistem internih kontrola, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje uspostavlja rukovodilac korisnika javnih sredstava, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti kroz: 1) poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima, 2) realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja, 3) dobro finansijsko upravljanje i 4) zaštitu sredstava i podataka (informacija).

Predmet revizije je provera da li su korisnici budžetskih sredstava uskladili svoja akta, kojima se uređuje sistem interne kontrole sa Pravilnikom koji je stupio na snagu 15. septembra 2007. godine.

Sistem internih kontrola treba da obezbedi primenu zakona, propisa, pravila i procedura; uspešno poslovanje; ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava; čuvanje sredstava i ulaganja od gubitka, uključujući i od prevara, nepravilnosti i korupcije; integritet i pouzdanost informacija, računa i podataka.

Finansijsko upravljanje i kontrola kod korisnika budžetskih sredstava treba biti organizovano na način koji svojim funkcionisanjem obezbeđuje primenu zakona, propisa, pravila i procedura kao i postizanje drugih ciljeva zbog kojih se u skladu sa zakonom i uspostavlja.

6.11. Interna revizija

Međunarodni standard revizije (ISA) 610 odnosi se na razmatranje rezultata rada interne revizije i nalaže da eksterni revizor treba da stekne dovoljno razumevanja aktivnosti interne revizije radi identifikovanja aktivnosti i procene rizika materijalne greške u finansijskim izveštajima i osmišljavanju i sprovođenju daljih revizorskih postupaka. Eksterni revizor treba da razmotri aktivnosti interne revizije i njihove efekte ukoliko postoje, u odnosu na postupke eksterne revizije.

Interna revizija je uređena Zakonom o budžetskom sistemu, Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru i Međunarodnim standardom revizije (ISA) 610.

Funkcije interne revizije su

- provera primene zakona i poštovanje pravila interne kontrole;
- ocena sistema internih kontrola u pogledu njihove adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti;
- davanje saveta kada se uvode novi sistemi, procedure ili zadaci;
- revizija načina rada koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa uključujući i nefinansijske operacije u cilju postizanja ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti;
- uspostavljanje saradnje sa eksternom revizijom i vršenje ostalih zadataka neophodnih da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja interne kontrole.
- Interni revizori su direktno odgovorni funkcionerima direktnih korisnika budžetskih sredstava.

U skladu sa Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti nemaju indirektno korisnike a imaju manje od 200 zaposlenih, nemaju propisanu obavezu uspostavljanja interne revizije.

U postupku revizije budžeta vrši se provera uspostavljanja i funkcionisanja interne revizije kod korisnika budžetskih sredstava.

6.12 Uloga i međusobni odnos interne kontrole, interne revizije i eksterne revizije budžeta

Uspostavljanje sistema interne kontrole kod korisnika budžetskih sredstava u Republici Srbiji za sve transakcije računa prihoda i rashoda, računa finansijskih sredstava i obaveza i računa finansiranja, kao i upravljanja državnom imovinom regulisano je Zakonom o budžetskom sistemu i Pravilnikom o zajedničkim

kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.⁴³(“Službeni glasnik RS”, br. 82/2007).

Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava je u obavezi da uspostavi internu kontrolu kao sistem procedura, politika, aktivnosti za kontinuiranu proveru odgovornosti svih lica uključenih u finansijske i poslovne procese. Interna kontrola nije pojedinačni poslovni događaj ili poduhvat. Ona je jedan kontinuelan proces koji teče svakodnevno.⁴⁴

Međunarodni standard revizije (ISA) 315 „Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške“ nalaže da revizor treba da stekne razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole, u meri dovoljnoj za identifikovanje i procenu rizika postojanja materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, bilo usled kriminalne radnje ili greške, u meri neophodnoj za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka.

Cilj uspostavljanja sistema interne kontrole je obezbeđivanje razumnog uveravanja da su rizici za postizanje ciljeva korisnika budžetskih sredstava ograničeni na prihvatljiv nivo kroz usklađenost poslovanja sa važećom zakonskom regulativom i internim aktom i ugovorima, pouzdanost, potpunost, realnost i integritet finansijskih i poslovnih informacija i izveštaja, zaštitu informacija, odnosno sredstava i padataka korisnika budžetskih sredstava, kao i dobro finansijsko upravljanje. Dakle, treba obezbediti razumno uveravanje da će se budžetska sredstva trošiti u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole treba da integriše kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolu, informisanje i komunikaciju kao i praćenje i procenu sistema.

Rizik predstavlja verovatnoću da će se desiti situacija, određeni događaj koji bi imao suprotan uticaj na ostvarivanje ciljeva korisnika budžetskih sredstava i meri se kroz njegove posledice i verovetnoću dešavanja.

⁴³ “Službeni glasnik RS”, br. 82/2007

⁴⁴ Prof. dr Milovan Stanišić, *Revizija, Univerzitet singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2004, str.58*

Kao što smo već rekli, cilj uspostavljanja sistema interne kontrole je svođenje rizika na prihvatljiv nivo. U tu svrhu, sistem interne kontrole korisnika budžetskih sredstava mora se analizirati i ažurirati najmanje jednom u godinu dana.

Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava je u obavezi da usvoji strategiju upravljanja rizikom. Strategija upravljanja rizikom se mora trogodišnje ažurirati, kao i u slučaju značajne promene kontrolnog okruženja.

Kontrolno okruženje korisnika budžetskih sredstava se oslikava kroz lični i profesionalni integritet i etičke vrednosti rukovodstva i svih zaposlenih; rukovođenje i način upravljanja; određivanje misija i ciljeva; organizacionu strukturu, uspostavljanje podele odgovornosti i ovlašćenja, hijerarhiju i jasna pravila, obaveze i prava i nivoa izveštavanja; politike i praksu upravljanja ljudskim resursima, kao i kompetentnost i stručnost zaposlenih.

Funkcija upravljanja rizicima je izvršena ukoliko se pruži razumno uveravanje da će ciljevi korisnika budžetskih sredstava biti ostvareni najpre kroz identifikaciju, a zatim kroz procenu i kontrolu nad potencijalnim situacijama i događajima koji mogu imati suprotan efekat na ostvarenje zacrtanih ciljeva.

Jako je važno da u sklopu kontrole budu definisane procedure i politike za autorizaciju, odobravanje i podjelu dužnosti, u smislu da jedan budžetski izvršilac nikako ne može biti istovremeno odgovoran za autorizaciju, izvršenje, knjiženje i kontrolu. Nužno je razdvajanje odgovornosti za donošenje, izvršavanje i kontrolu odluka. Internim kontrolama mora biti definisan i sistem duplog potpisa, što znači da ne može biti ni preuzeta obaveza, a ni izvršeno plaćanje bez potpisa rukovodioca budžetskih sredstava i ujedno potpisa rukovodioca finansijske službe i drugog ovlašćenog lica. Bitno je definisati procedure potpunog, ispravnog, tačnog i blagovremenog knjiženja svih transakcija, pravila dokumentovanja svih izvršenih transakcija i poslova koji su vezani za aktivnost korisnika budžetskih sredstava kao i nadgledanja svih procedura. Sistem internih kontrola ima veliku ulogu u obezbeđivanju tačnosti i pouzdanosti računovodstvene evidencije i blagovremenoj pripremi pouzdanih računovodstvenih informacija. Procedure interne kontrole treba da uređuju i merila za upravljanje ljudskim resursima, kao i procedure za procenu efektivnosti i efikasnosti transakcija, u svrhu izveštavanja i pregleda svih aktivnosti korisnika budžetskih sredstava.

Segment informisanja i komunikacije u sklopu sistema finansijskog upravljanja i kontrole podrazumeva efektivnu komunikaciju i na horizontalnom i na

vertikalnom nivou, dakle na svim hijerarhijskim nivoima korisnika budžetskih sredstava i da svi zaposleni preuzmu odgovornosti u skladu sa istinitim informacijama koje su im blagovremeno date. Neophodno je definisanje vrste izveštaja, rokova za podnošenje, način izveštavanja rukovodstva u slučaju otkrivanja grešaka, nepravilnosti, pogrešne upotrebe sredstava i informacija, prevara ili nedozvoljenih radnji, kao i procedura za dokumentovanje svih poslovnih procesa i transakcija radi izrade odgovarajućih revizorskih tragova za nadgledanje, odnosno nadzor poslovanja budžetskog korisnika.

Pod praćenjem i procenom sistema se smatra uspostavljanje sistema za nadgledanje finansijskog upravljanja i kontrole i procena adekvatnosti i potpunosti njegovog funkcionisanja, a koje se vrši tekućim uvidom, samoprocenjivanjem i internom revizijom.

Bitno je da napomenemo da je rukovodilac korisnika budžetskih sredstava odgovoran za uspostavljanje bezbednih i efikasnih sistema internih kontrola vezanih za sve odluke koje se odnose na finansijsko upravljanje i kontrolu. Ako u skladu sa zakonom i drugim propisima prenese pojedine odgovornosti na druga lica, prenošenje odgovornosti ne isključuje odgovornost rukovodioca korisnika budžetskih sredstava.

Korisnici budžetskih sredstava su u obavezi da uspostave i organizuju internu kontrolu na odgovarajući i pouzdan način. Funkcionisanjem sistema interne kontrole trebalo bi da bude obezbeđena primena zakona, propisa, odgovarajućih procedura i pravila, radi ostvarivanja ciljeva poslovanja korisnika budžetskih sredstava, zbog kojih su u skladu sa zakonskom regulativom u Republici Srbiji dužni da je uspostave.

Interna revizija je nezavisna kontrolna aktivnost unutar entiteta usmerena na pregled i ispitivanje poslovnih transakcija u odnosu na poslovnu strategiju, plan i zadatke koje je odredio menadžment. Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava je odgovoran za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije, u skladu sa važećom zakonskom regulativom. Jedinica interne revizije i interni revizor moraju biti direktno odgovorni rukovodiocu subjekta revizije, ali uz punu funkcionalnu i organizacionu nezavisnost. Funkcionalna nezavisnost podrazumeva nezavisno planiranje, sprovođenje, izveštavanje o obavljenim internim revizijama, dok organizaciona nezavisnost nalaže da se interna revizija organizuje

kao zasebna jedinica i da se internom revizoru ne može dodeliti druga funkcija mimo aktivnosti interne revizije.

U skladu sa odredbama Zakona o budžetskom sistemu ministar finansija je doneo Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru („Sl.glasnik RS“, br. 82/2007) kojim su propisani zajednički kriterijumi za postupak i organizaciju interne revizije. Direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti nemaju indirektno korisnike budžeta, a imaju manje od dvesta zaposlenih nemaju obavezu uspostavljanja interne revizije. Interna revizija se mora obavljati u skladu sa Međunarodnim standardima interne revizije i važećim propisima u Republici Srbiji.

Cilj interne revizije je da identifikuje rizike, vrši procenu i upravljanje rizikom, kao i da procenjuje adekvatnost i efikasnost sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na usklađenost poslovanja sa zakonima i internim aktom i ugovorima, pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija, svrsishodnost poslovanja, zaštitu informacija, izvršenje postavljenih ciljeva i zadataka u odnosu na plan, kao i davanje preporuka za poboljšavanje aktivnosti u subjektu revizije.

Interna revizija u sklopu svojih aktivnosti mora izvršavati sledeće funkcije:

- proveru primene zakona i poštovanja pravila interne kontrole;
- ocenu sistema internih kontrola u pogledu njihove adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti;
- davanje saveta kada se uvode novi sistemi, procedure ili zadaci;
- revizije načina rada koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa, uključujući i nefinansijske operacije, u cilju ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti;
- uspostavljanja saradnje sa eksternom revizijom i vršenja ostalih zadataka neophodnih da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja sistema internih kontrola.
- Interni revizor ocenjuje pouzdanost interne kontrole kroz suštinske testove i treba da proceni da li je sistem interne kontrole bio pasivan i površan ili aktivan u nastojanju da spreči nastanak zloupotreba i prevara.

Međunarodni standard revizije (ISA) 610 „Razmatranje rezultata rada interne revizije“ nalaže da eksterni revizor treba da stekne dovoljno razumevanja aktivnosti interne revizije radi identifikovanja i procene rizika materijalne greške u finansijskim

izveštajima i osmišljavanju i sprovođenju daljih revizorskih postupaka. Eksterni revizor treba da razmotri aktivnosti interne revizije i njihove efekte, ukoliko postoje, u odnosu na postupke eksterne revizije.

Ispitivanje sistema internih kontrola i interne revizije i računovodstva predstavlja segment delokruga rada eksterne revizije budžeta od strane Državne revizorske institucije.

Državna revizorska institucija je najviši organ državne revizije javnih sredstava u Republici Srbiji⁴⁵, samostalan je državni organ i poslove iz svoje nadležnosti obavlja u svojstvu pravnog lica. Nadzor nad radom Državne revizorske institucije vrši isključivo Narodna Skupština, čime je Instituciji data institucionalna nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast - Vladu Republike Srbije i druge subjekte koji su predmet revizije.

⁴⁵ Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS”, broj 98/06, član 96.)

7. Javne nabavke kao bitan segment revizije budžeta

Javne nabavke su jako važan segment revizije budžeta zbog velikih isplata i složenosti pravnog okvira.

7.1. Načela i postupci javnih nabavki

7.1.1 Načela javnih nabavki

Javne nabavke predstavljaju bitan segment revizije budžeta zbog velikih isplata i složenosti pravnog okvira. S obzirom na činjenicu da posmatrajući period od 2005-2010. godine vrednost zaključenih ugovora o javnim nabavkama pokazuje tendenciju rasta i povećanje učešća u bruto domaćem proizvodu Republike Srbije, svaki procenat ušteda u ovoj oblasti uz obezbeđenje pravne sigurnosti, transparentnosti i slobodne konkurencije ima značajne efekte na dinamiku budućeg privrednog razvoja i rasta životnog standarda građana koji su poreski obveznici i u čijem je interesu da se obezbedi racionalno, ekonomično i transparentno korišćenje javnih sredstava. Radi postizanja ovog cilja, neophodno je da među ponuđačima, kao učesnicima u postupku javne nabavke postoji konkurentna, slobodna i nediskriminatorska borba, tj. poštovanje načela javnih nabavki.

Zakonom o javnim nabavkama⁴⁶ je utvrđeno da je naručilac dužan da obezbedi da se postupak javne nabavke sprovodi u skladu sa načelima i to:

- načelom ekonomičnosti i efikasnosti upotrebe javnih sredstava;
- načelom obezbeđivanja konkurencije među ponuđačima;
- načelom transparentnosti postupka javne nabavke;
- načelom jednakosti ponuđača.

Načelo ekonomičnosti i efikasnosti upotrebe javnih sredstava nalaže da se postupak javne nabavke i izbor najpovoljnije ponude vrši na način i u rokovima propisanim Zakonom o javnim nabavkama i sa što manje troškova vezanih za realizaciju javne nabavke. Ugovor o javnoj nabavci utvrđuje namenu za koju se isključivo mogu koristiti javna sredstva.

Načelo obezbeđivanja konkurencije među ponuđačima posebno obavezuje naručioca da ne može neopravdano pokretati pregovarački postupak i na taj način onemogućavati bilo kojeg ponuđača da učestvuje u postupku javne nabavke. Dakle,

⁴⁶ „Sl.glasnik RS“, br. 116/2008

načelo obezbeđivanja konkurencije među ponuđačima nalaže da je naručilac dužan da obezbedi slobodnu, konkurentsku i nediskriminatorsku borbu među ponuđačima.

S obzirom da je posmatrajući period od 2003. do 2010.godine u Republici Srbiji prisutan trend smanjenja broja ponuđača po tenderu, Strategijom razvoja javnih nabavki je utvrđeno da je „jedan od strateških ciljeva koje država treba da ostvari jeste da obezbedi uslove koji će dovesti do slobodnog delovanja konkurencije u oblasti javnih nabavki”, u protivnom postoji rizik od dogovaranja među ponuđačima i tajne međusobne koordinacije u pripremanju ponuda koja se manifestuje:

- similiranom ili fiktivnom ponudom,
- uzdržavanjem od podnošenja ponuda,
- rotacijom ponuda,
- špekulativnim ograničavanjem ponude na pojedina geografska područja ili naručioce.

Načelo transparentnosti postupka javne nabavke postiže se objavljivanjem oglasa o javnim nabavka u „Službenom glasniku Republike Srbije“ u roku od petnaest dana od dana dostavljanja zahteva naručioca za objavljivanje oglasa. U slučaju sprovođenja pregovaračkog postupka bez objavljivanja javnog poziva obaveštenje o izboru najpovoljnije ponude objavljuje se u roku od pet dana od dana dostavljanja zahteva.

Oglasi se objavljuju na Portalu javnih nabavki ukoliko je vrednost javne nabavke za dobra, usluge ili radove iznad limita utvrđenog Zakonom o budžetu Republike Srbije, a naručioci mogu objaviti i oglase za nabavke male vrednosti.

Zakonom je predviđeno da se svi oglasi o javnim nabavkama objavljuju na srpskom jeziku. Ukoliko vrednost nabavke prelazi 150.000 hiljada dinara za dobra i usluge, odnosno 300.000 hiljada dinara za radove, oglasi o javnim nabavkama objavljuju se i na jeziku koji se uobičajeno koristi u međunarodnoj trgovini.⁴⁷

Naručilac je dužan da u skladu sa načelom transparentnosti i po zahtevu lica koje je učestvovalo u postupku javne nabavke, omogućiti uvid u podatke iz ponude koji se unose u zapisnik o otvaranju ponuda, kao i podatke o sprovedenom postupku javnih nabavki posle donošenja odluke naručioca o izboru najpovoljnije ponude.

Strategijom razvoja javnih nabavki je predviđeno da " postupak javnih nabavki treba da bude planiran i osmišljen na način da se u najvećoj meri izbegne

⁴⁷ „Sl.glasnik RS“, br. 116/2008, član 69.

predvidljivost, smanji komunikacija između ponuđača, poveća broj potencijalno pouzdanih ponuđača, prikupe informacije pre pokretanja postupka javnih nabavki i pažljivo i na nediskriminatoran način izaberu kriterijumi za zaključenje ugovora," i da bi izmenama Zakona o javnim nabavkama trebalo propisati:

- rokove, formu i sadržinu godišnjih planova nabavki naručilaca;
- obavezu blagovremenog objavljivanja planiranih nabavki na Portalu javnih nabavki;
- obavezu da naručioci, u okviru svojih kvartalnih izveštaja, dostave Upravi i podatke o jediničnim cenama za određene predmete nabavki;
- obavezu objavljivanja informacija o realizovanim negativnim referencama na osnovu podataka prikupljenih od naručilaca,
- da obavezan deo konkursne dokumentacije uključuje potpisanu izjavu ponuđača o nezavisno utvrđenoj ponudi,
- da se u javnom pozivu za prikupljanje ponuda upozore ponuđači o svim sankcijama u slučaju nameštanja ponuda,
- da se rezerviše pravo da se ne zaključi ugovor ukoliko postoji sumnja da rezultat nadmetanja nije konkurentan,
- da se naručioci obavežu da prijave Komisiji za zaštitu konkurencije svaki primećeni indikator o nameštenoj ponudi.

Načelo jednakosti ponuđača obavezuje naručioca da u svim fazama postupka javne nabavke obezbedi jednak položaj svim ponuđačima.

Obezbeđivanje konkurencije u postupcima javnih nabavki nije moguće bez ostvarivanja načela jednakosti. Naručioci su u obavezi da poštuju prava ponuđača u postupku javnih nabavki, obezbeđivanjem jednakog položaja svim ponuđačima i postupanjem na način da svojim radnjama ne dovedu određene ponuđače u privilegovan položaj u odnosu na druge.

Zakonom o javnim nabavkama je predviđeno da naručilac ne može da određuje uslove koji bi značili teritorijalnu, predmetnu ili ličnu diskriminaciju među ponuđačima, niti diskriminaciju koja bi proizilazila iz klasifikacije delatnosti koju obavlja ponuđač.⁴⁸

Akcionim planom kao sastavnim delom Strategije definisani su zadaci i rokovi za njihovo sprovođenje nadležnih organa i organizacija.

⁴⁸ „Sl.glasnik RS“, br. 116/2008, član 11.

7.1.2. Postupci javnih nabavki

Postupci javnih nabavki u smislu Zakona predstavljaju sve postupke i radnje koji se moraju sprovesti pre zaključenja Ugovora o javnoj nabavci, a to su:

Otvoreni postupak koji predstavlja najtransparentniji postupak javne nabavke. Naručilac je dužan da objavi javni poziv za prikupljanje ponuda u "Službenom glasniku Republike Srbije" i na Portalu javnih nabavki ukoliko vrednost javne nabavke prevazilazi limit propisan za javne nabavke male vrednosti, kao i da svim zainteresovanim licima omogući uvid u konkursnu dokumentaciju. U slučaju postojanja velike konkurencije ponuđači su primorani da naručiocu ponude povoljnije uslove, što na kraju rezultira dobijanje ekonomski najpovoljnije ponude, čime je postignut cilj naručioca. Odredbama Zakona o javnim nabavkama je propisano da se izbor najpovoljnije ponude po pravilu vrši u otvorenom postupku javne nabavke u kome sva zainteresovana lica mogu podneti ponude u skladu sa uslovima predviđenim konkursnom dokumentacijom.

Restriktivni postupak je postupak javne nabavke koji se sprovodi u dve faze. Prva faza restriktivnog postupka je kvalifikaciona i podrazumeva objavljivanje javnog poziva u kojoj naručilac potom vrši selekciju i podnosiocima prijava za koje ustanovi da ispunjavaju uslove za kvalifikaciju dodeljuje status kandidata. Druga faza restriktivnog postupka od strane naručioca počinje dostavljanjem internih (pismenih) poziva za dostavljanje ponuda ponuđačima isključivo ponuđačima koji se nalaze na listi kandidata. Otvaranje ponuda u drugoj fazi restriktivnog postupka je javno.

Članom 22. Zakona o javnim nabavkama je predviđeno da naručilac može sprovoditi restriktivni postupak:

- kada su predmet javne nabavke takva dobra, usluge ili radovi koji, s obzirom na tehničku, kadrovsku i finansijsku osposobljenost, mogu biti isporučeni, pruženi, odnosno izvedeni samo od strane ograničenog broja ponuđača.
- kada javnu nabavku nije moguće unapred planirati sa stanovišta obima i vremena, a predmet te nabavke su povremene usluge ili potrošna dobra, odnosno povremene popravke ili radovi na održavanju, koji se pružaju, isporučuju ili izvode, ne prema posebnim zahtevima naručioca, već u skladu sa tržišnim uslovima.

Odredbama člana 23. i 24. trenutno važećeg Zakona o javnim nabavkama su predviđene okolnosti u kojima naručilac može sprovesti pregovarački postupak sa

objavljivanjem javnog poziva (član 23. ZJN) i pregovarački postupak bez objavljivanja javnog poziva (član 24. ZJN). Treba naglasiti da su uslovi za sprovođenje pregovaračkog postupka navedenim članovima Zakona o javnim nabavkama šire postavljeni nego što to dozvoljavaju EU pravila. Zakonom je uređeno da je naručilac dužan da prethodno odredi elemente ugovora i način pregovaranja o čemu sačinjava zapisnik o pregovaranju. Naručilac je dužan da sa dužnom pažnjom proverava kvalitet predmeta javne nabavke, a naročito da obezbedi da ugovorena cena ne bude veća od uporedive tržišne cene.

Pregovarački postupak sa objavljivanjem javnog poziva se u smislu Zakona o javnim nabavkama može sprovesti:

- ako u otvorenom ili u drugoj fazi restriktivnog postupka naručilac dobije sve neispravne i/ili neprihvatljive ponude pod uslovom da se prvobitno određeni uslovi za učešće u postupku, tehničke specifikacije i kriterijumi za izbor najpovoljnije ponude ne menjaju. Ako naručilac odluči da u pregovarački postupak pozove samo i sve ponuđače koji su učestvovali u otvorenom ili u drugoj fazi restriktivnog postupka da dopune svoje ponude tako da ih učine ispravnim i prihvatljivim, nije dužan da objavi javni poziv za podnošenje ponuda. Ponuđena cena u ovom pregovaračkom postupku ne može biti veća od ponuđene cene u otvorenom ili u restriktivnom postupku;
- u izuzetnim slučajevima kada zbog prirode radova, dobara ili usluga, kao i rizika vezanih za njih, nije moguće unapred proceniti vrednost javne nabavke;
- u slučaju javne nabavke radova isključivo za potrebe istraživanja, razvoja ili eksperimenta, a ne u svrhu ostvarivanja dobiti, niti da bi se nadoknađivali troškovi istraživanja i razvoja.

Članom 24. Zakona o javnim nabavkama je predviđeno da naručilac može sprovesti pregovarački postupak bez objavljivanja javnog poziva:

- ako u otvorenom ili drugoj fazi restriktivnog postupka nije dobio nijednu ponudu, odnosno u prvoj fazi restriktivnog postupka nijednu prijavu, ili su sve ponude neodgovarajuće, pod uslovom da se prvobitno određen predmet javne nabavke i uslovi za učešće u postupku, tehničke specifikacije i kriterijumi za izbor najpovoljnije ponude ne menjaju;

- u slučaju javne nabavke dobara isključivo za potrebe istraživanja, razvoja ili eksperimenta, a ne u svrhu ostvarivanja dobiti, niti da bi se nadoknađivali troškovi istraživanja i razvoja;
- ako zbog tehničkih, odnosno umetničkih razloga predmeta javne nabavke ili iz razloga povezanih sa zaštitom isključivih prava, nabavku može ispuniti samo određeni ponuđač;
- ako zbog izuzetne hitnosti prouzrokovane vanrednim okolnostima ili nepredviđenim događajima, čije nastupanje ni u kom slučaju ne zavisi od volje naručioca, naručilac nije mogao da postupi u rokovima određenim za otvoreni ili restriktivni postupak;
- kod dodatnih isporuka dobara od prvobitnog dobavljača namenjenih za delimičnu zamenu proizvoda, materijala ili instalacija ili proširenje obima postojećih proizvoda, materijala ili instalacija, koja bi zbog promene dobavljača obavezivala naručioca da nabavlja materijal koji ima drukčije tehničke karakteristike, što bi prouzrokovalo nesrazmerno velike tehničke teškoće u poslovanju i održavanju, pri čemu ukupna vrednost svih dodatnih isporuka dobara ne može da bude veća od 25% od ukupne vrednosti prvobitno zaključenog ugovora;
- u slučaju javne nabavke dobara ponuđenih i kupljenih na robnim berzama;
- u slučaju dodatnih usluga ili radova koji nisu bili uključeni u prvobitni projekat ili u prvu javnu nabavku, a koji su zbog nepredvidljivih okolnosti postali neophodni za izvršenje ugovora o javnoj nabavci, pod uslovom da se ugovor zaključi sa prvobitnim pružaocem usluga, odnosno izvođačem radova i da ukupna vrednost svih dodatnih usluga ili radova nije veća od 25% od ukupne vrednosti prvobitno zaključenog ugovora, kao i da:
 - a) se takve dodatne usluge ili radovi ne mogu razdvojiti, u tehničkom ili ekonomskom pogledu, od prve javne nabavke, a da se pri tome ne prouzrokuju nesrazmerno velike tehničke teškoće ili nesrazmerno veliki troškovi za naručioca ili
 - b) su takve usluge ili radovi, koje bi naručilac mogao nabaviti odvojeno od izvršenja prvobitnog ugovora, neophodne za dalje faze pružanja usluga odnosno izvršenje radova;

- kod novih usluga ili radova koje predstavljaju ponavljanje sličnih usluga ili radova koje pruža prvobitni pružalac usluga ili izvođač radova, pod uslovom da se takve usluge ili radovi uklapaju u osnovni projekat za koji je po objavljenom javnom pozivu bio zaključen ugovor o javnoj nabavci, da je ova mogućnost navedena u prvoj objavi javnog poziva i da od zaključenja prvog ugovora nije proteklo više od tri godine;
- u slučaju nabavki dobara pod posebno povoljnim uslovima od ponuđača koji je u likvidaciji, uz saglasnost ostalih poverilaca, u skladu sa propisima kojima se uređuje likvidacija privrednih društava;
- u slučaju nabavki usluga koje su deo nastavka konkursa za nacрте organizovanog u skladu sa ovim zakonom, ako je ugovor zaključen sa nagrađenim učesnikom odnosno nagrađenim učesnicima na konkursu i ako naručilac u pregovarački postupak uključi svakog od njih;
- u slučaju nabavki usluga i dobara od preduzeća za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, ako su nabavke neposredno povezane sa delatnošću osposobljavanja, profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja tih lica, pri čemu svi učesnici u zajedničkoj ponudi i svi podizvođači moraju da budu iz navedene grupacije preduzeća, a kvalitet, cena i rokovi za isporuku dobara i pružanje usluga moraju da odgovaraju zahtevima naručioca.

Konkurs za nacрте Članom 25. Zakona o javnim nabavkama je predviđeno da naručilac sprovoditi javne nabavke putem konkursa u oblastima urbanističkog planiranja, arhitekture, građevinarstva, inženjerstva, dizajna i informatike, koji se može sprovoditi samostalno ili kao deo drugog postupka javne nabavke.

Javne nabavke male vrednosti u smislu člana 26. Zakona o javnim nabavkama predstavljaju nabavku istovrsnih dobra, usluga ili radova čija procenjena vrednost na godišnjem nivou, nije viša od vrednosti određene u zakonu kojim se uređuje godišnji budžet Republike Srbije. Dakle, naručioci mogu koristiti postupak javne nabavke male vrednosti za potrebe javne nabavke male vrednosti, kao i za potrebe nabavke usluga navedenih u Aneksu 1B Zakona o javnim nabavkama.

ANEKS I B

Usluge

Broj

kategorije Predmet

17. usluge hotela i restorana
18. usluge železničkog saobraćaja
19. usluge rečnog saobraćaja
20. dodatne i pomoćne saobraćajne usluge
21. pravne usluge
22. usluge regrutovanja kadrova
23. istražne usluge i usluge obezbeđenja (osim usluga obezbeđenja prevozom u oklopljenim automobilima)
24. usluge obrazovanja i usluge profesionalnog osposobljavanja
25. zdravstvene i socijalne usluge
26. usluge u oblastima rekreacije, kulture i sporta
27. druge usluge

Pravilnikom o postupku javne nabavke male vrednosti se uređuje postupak javne nabavke male vrednosti. Na pitanja koja navedenim Pravilnikom nisu posebno uređena shodno se primenjuju odgovarajuće odredbe Zakona o javnim nabavkama i propisi doneti na osnovu tog Zakona.

7.2. Kritička analiza nepravilnosti utvrđenih kod korisnika budžetskih sredstava koje se odnose na javne nabavke

Uočene nepravilnosti kod korisnika budžetskih sredstava u vezi javnih nabavki odnose se na izvršena plaćanja bez sprovedenog postupka javnih nabavki i zaključenog ugovora i na izvršena plaćanja na osnovu dodeljenog ugovora o javnoj nabavci suprotno odredbama Zakona o javnim nabavkama.

Članom 21. Zakona o javnim nabavkama⁴⁹ otvoreni postupak je definisan kao postupak u kojem sva zainteresovana lica mogu podneti ponude u skladu sa uslovima utvrđenim konkursnom dokumentacijom.

Pokretanje otvorenog postupka podrazumeva objavljivanje javnog poziva, što obezbeđuje poštovanje osnovnih načela javnih nabavki, načela transparentnosti i načela obezbeđivanja konkurencije među ponuđačima. Kada postoji velika konkurencija među ponuđačima, primorani su da nude povoljnije uslove naručiocu posla, što rezultira dobijanju ekonomski najpovoljnije ponude.

Nesprovođenje otvorenog postupka javnih nabavki najčešće se obrazlaže vanrednim okolnostima ili razlozima hitnosti, iako nakon sprovedenog postupka često bude evidentno da prave hitnosti nije ni bilo.

⁴⁹ „Sl.glasnik RS“, br.116/2008

Restriktivni postupak javne nabavke je postupak koji se sprovodi u dve faze. U prvoj fazi naručilac priznaje kvalifikaciju ponuđačima na osnovu prethodno određenih kvalifikacionih zahteva, dok u drugoj fazi upućuje poziv svim kandidatima kojima je priznao kvalifikaciju da daju ponudu. Odredbama člana 22. Zakona o javnim nabavkama je propisano da naručilac može primeniti restriktivni postupak samo u slučaju kada su predmet javne nabavke takva dobra, usluge ili građevinski radovi koji, s obzirom na tehničku, kadrovsku ili finansijsku osposobljenost, mogu biti isporučeni, pruženi, odnosno izvedeni samo od strane malog broja ponuđača. Naručilac može primeniti prvu fazu restriktivnog postupka i ukoliko javnu nabavku nije moguće planirati sa stanovišta obima i vremena i koja se može odmah realizovati, a koja se ne sprovodi prema posebnim zahtevima naručioca, već u skladu sa tržišnim uslovima.

Ukoliko naručilac u drugoj fazi restriktivnog postupka ne uputi poziv svim ponuđačima kojima su uz određene uslove priznali kvalifikaciju u prvoj fazi restriktivnog postupka, to je suprotno odredbama člana 11. Zakona o javnim nabavkama. Odredba člana 11. Zakona o javnim nabavkama propisuje da je naručilac dužan da u svim fazama javne nabavke obezbedi jednak položaj svim ponuđačima.

Obezbeđivanje konkurencije u postupcima javnih nabavki nije moguće bez ostvarivanja načela jednakosti. Naručiocu su u obavezi da poštuju prava ponuđača u postupku javnih nabavki, obezbeđivanjem jednakog položaja svim ponuđačima i postupanjem na način da u svojim radnjama ne dovedu određene ponuđače u privilegovan položaj u odnosu na druge.

Odredbama člana 11. Zakona o javnim nabavkama je propisano da naručilac ne može da određuje uslove koji bi značili teritorijalnu, predmetnu ili ličnu diskriminaciju među ponuđačima.

Zakonom su precizno utvrđena odstupanja od načela jednakosti ponuđača i to:

- članom 52. Zakona o javnim nabavkama, koji propisuje izuzetak koji se odnosi na domaće ponuđače, odnosno ponuđače koji nude dobra domaćeg porekla.
- članom 24. stav 1. tačka 11. Zakona o javnim nabavkama je propisano da se pregovarački postupak bez objavljivanja javnog poziva može sprovesti u slučaju nabavki usluga i dobara od preduzeća za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica.

Dodela ugovora o javnoj nabavci u vrednosti većoj od planirane je suprotna članu 27. Zakona o javnim nabavkama kojim je propisano da naručilac može pokrenuti postupak javne nabavke ako je ona predviđena u godišnjem planu nabavki i ako su za tu nabavku predviđena sredstava u budžetu Republike Srbije, teritorijalne autonomije, lokalne samouprave ili u finansijskom planu naručioca.

Sredstva za određenu javnu nabavku ne mogu biti veća od iznosa koji je predviđen propisom kojim se uređuje izvršenje budžeta i javno finansiranje. Ako ugovor o javnoj nabavci traje više godina, obaveze koje će dospevati u narednim godinama moraju biti ugovorene u iznosima predviđenim propisima kojima se uređuje izvršenje budžeta i javno finansiranje za svaku godinu.

Dodela ugovora o javnoj nabavci bez sprovedenog postupka javne nabavke je suprotna članu 20. Zakona o javnim nabavkama kojim su propisane vrste postupaka koje je naručilac dužan da sprovede da bi izvršio dodelu ugovora o javnoj nabavci.

Preuzimanje obaveza i vršenje plaćanja bez sprovedenog postupka javne nabavke je suprotno odredbi člana 56. stav 3. Zakona o budžetskom sistemu⁵⁰ kojim je propisano da se preuzete obaveze koje su nastale u suprotnosti sa ovim zakonom ili drugim zakonom ne mogu izvršavati na teret konsolidovanog računa trezora Republike Srbije.

⁵⁰ „Sl.glasnik“, broj 54/2009, 73/2010 i 101/2010 i 101/2011

8. Usaglašenost sa standardima revizije

Državna revizorska institucija Republike Srbije je postala punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija 24. novembra 2008. godine (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI) i preuzela je obavezu da prihvati INTOSAI okvir profesionalnih standarda i smernica relevantnih za potrebe njenih članica i da u svom radu koristi Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI).

S obzirom da su vrhovne revizorske organizacije nacionalni organi, odgovornost svake vrhovne revizorske institucije je da donese odluku o implementaciji ISSAI na osnovu zakonskih ovlašćenja.

U Izveštaju o reviziji Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu navodi se da su „do momenta njihove implementacije na način predviđen Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, za potrebe obavljanja revizije Završnog računa budžeta Republike Srbije za 2010 godinu, korišćeni Međunarodni standardi revizije (IFAC – Međunarodna federacija računovođa), koji se primenjuju u Republici Srbiji u smislu člana 2. Zakona o računovodstvu i reviziji. Ova mogućnost je predviđena ISSAI 100 – Osnovni principi državne revizije.

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI) je međunarodno priznati lider u reviziji javnog sektora koji promoviše razmenu informacija među svojim članicama, osnovana je 1953. godine i sa prvobitne 34 države, članstvo se proširilo na preko 190 vrhovnih revizorskih institucija.

S obzirom da vrhovne revizorske institucije igraju glavnu ulogu u reviziji državnih računa i poslovanja i u promovisanju stabilnog finansijskog upravljanja i odgovornosti u svojim vladama, INTOSAI kao profesionalna, autonomna, nezavisna i nepolitička organizacija vrhovnih revizorskih institucija pruža podršku svojim članicama u ovom zadatku pružajući im institucionalizovan okvir za unapređenje razvoja i prenošenje znanja, globalno unapređenje državne revizije i jačanje profesionalnih kapaciteta i prilike za razmenu informacija i iskustava u reviziji.

Standardi koji su usvojeni od strane INTOSAI i Međunarodne federacije računovođa mogu se podeleti u četiri glavne grupe:

Osnovne standarde – ko smo?

Opšte standarde – kako smo organizovani?

Standarde revidiranja – kako radimo?

Standarde izveštavanja – koji su učinci našeg rada?

U cilju obezbeđivanja ažuriranog okvira profesionalnih standarda Komitet za profesionalne standarde INTOSAI odlučio da poveže sve postojeće i nove INTOSAI standarde i smernice u jedan opšti okvir pod nazivom Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI).

Dokumenta INTOSAI formiraju hijerarhijski sistem od četiri nivoa:

Nivo 1: ISSAI 1- Limska deklaracija o smernicama za načela revizije usvojena je u oktobru 1977. godine na IX INCOSAI kongresu u Limi (Peru),

- s obzirom da ispravno i efikasno korišćenje javnih sredstava predstavlja jedan od osnovnih preduslova za ispravno rukovođenje javnim finansijama i efektivnost odluka nadležnih vlasti;
- s obzirom da je, radi postizanja ovog cilja, preko potrebno da svaka zemlja ima vrhovnu revizorsku instituciju čija je nezavisnost zagantovana zakonom;
- s obzirom da takve institucije postaju još neophodnije jer države proširuju svoje aktivnosti na društveni i ekonomski sektor, te stoga funkcionišu van granica tradicionalnog finansijskog okvira;
- s obzirom da su posebni ciljevi revizije, naime ispravno i efektivno korišćenje javnih resursa; razvoj stabilnog finansijskog upravljanja; ispravno vršenje administrativnih aktivnosti; i saopštavanje informacija državnim vlastima i opštoj javnosti objavljivanjem objektivnih izveštaja, neophodni za stabilnost i razvoj država koje poštuju ciljeve Ujedinjenih nacija;
- s obzirom da su na prethodnim INTOSAI kongresima, plenarne sednice usvojile odluke čiju su distribuciju usvojile sve zemlje članice.⁵¹

Limska deklaracija sadrži 25 delova, predstavlja Magna Cartu državne revizije, fundamentalni dokument koji sadrži sveobuhvatan spisak svih ciljeva i pitanja vezanih za državnu reviziju.

Vladavina prava i demokratija su stubovi na kojima se zasniva Limska deklaracija, jer se pod tim uslovima mogu uspostaviti funkcionalne institucije pravne sigurnosti i ostvariti glavni cilj Limske deklaracije – zahtev za nezavisnom državnom revizijom koja ima uporište u zakonu.

⁵¹ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

Nivo 2: INTOSAI Etički kodeks

Etički kodeks za revizore u javnom sektoru je donet u Montevideu 1998. godine. INTOSAI etički kodeks predstavlja dopunu koja učvršćuje INTOSAI revizorske standarde. INTOSAI Etički kodeks ima za cilj stvaranje osnova za donošenje nacionalnih etičkih kodeksa koji treba da uvažavaju kulturne, jezičke, pravne i društvene sisteme pojedinih zemalja⁵², s obzirom da je shvatanje etike rezultat istorijskog nasleđa i tradicije i da se razlikuje od jedne do druge države.

Od revizora se očekuje da usvoji i u svom radu primenjuje sledeće etičke zahteve, koje INTOSAI predstavlja kao ključne:

- poštenje,
- nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost,
- profesionalnu tajnost i
- kompetenciju.

Jako je važno da se na VRI gleda sa poverenjem, pouzdanošću i kredibilitetom, verodostojni izveštaji i mišljenja VRI treba da uvere javnost u pravičnost i nepristrasnost njihovog rada.

Meksička deklaracija o nezavisnosti je usvojena na XIX kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) održanog u Meksiku, s obzirom:

- da uredno i efikasno korišćenje javnih sredstava predstavlja jedan od osnovnih preduslova za ispravno rukovođenje javnim finansijama i efektivnost odluka nadležnih vlasti;
- da se u Limskoj deklaraciji o smernicama za načela revizije (Limskoj deklaraciji) navodi da vrhovne revizorske institucije (VRI) mogu da ostvare svoje zadatke samo ako su nezavisne od klijenta revizije i ako su zaštićene od spoljnog uticaja;
- da je, radi postizanja ovog cilja, preko potrebno da svaka zemlja ima vrhovnu revizorsku instituciju čija je nezavisnost zagarantovana zakonom;
- da se u Limskoj deklaraciji priznaje da državne institucije ne mogu biti apsolutno nezavisne, dalje se priznaje da VRI treba da imaju funkcionalnu i organizacionu nezavisnost potrebnu za izvršavanje njihove nadležnosti;

⁵² *Code of Ethics, Issued by the Auditing Standards Committee INTOSAI*

- da primenom principa nezavisnosti, VRI mogu da ostvare nezavisnost različitim sredstvima koristeći različite zaštite;
- da ovim obuhvaćene odredbe služe da ilustruju principe i da se smatraju idealom nezavisne VRI. Priznaje se da nijedna VRI trenutno ne zadovoljava ove odredbe za primenu, te su stoga, druge dobre prakse za postizanje nezavisnosti predstavljene u prpratnim smernicama;
- U cilju pravilnog vršenja revizije javnog sektora vrhovne revizorske institucije bi trebalo da ispuni osam ključnih načela Meksičke deklaracije o nezavisnosti koje proističu iz Limske deklaracije, i to:
 - Postojanje odgovarajućeg i efikasnog pravnog okvira, te celishodna primena u praksi.
 - Nezavisnost rukovodstva i članova VRI, uključujući i pravila o imunitetu i zaštiti od razrešenja sa funkcije.
 - Zadovoljavajući obim nadležnosti VRI i potpuna samostalnost u odlučivanju.
 - Neograničen pristup podacima nepohodnih za vršenje revizije.
 - Pravo i obaveza izveštavanja o radu.
 - Sloboda pri odlučivanju o predmetu i vremenu izdavanja izveštaja revizije, te o objavljivanju i dostavljanju izveštaja.
 - Postojanje efikasnog mehanizma pribavljanja povratnih informacija (follow-up) o preporukama VRI.
 - Finansijska i administrativna autonomija i autonomija raspolaganja odgovarajućim ljudskim, materijalnih i finansijskim sredstvima

Nivo 3: INTOSAI Standardi revizije koji sadrže osnovne pretpostavke i principe za obavljanje rada na reviziji.

ISSAI 100 – Osnovni principi državne revizije⁵³ predstavljaju osnovne pretpostavke, dosledne premise, logične principe i zahteve koji pomažu u razvijanju revizijskih standarda i služe revizorima u formiranju njihovih mišljenja i izveštaja, naročito u slučajevima u kojima se ne primenjuju posebni standardi.

- VRI treba da uzimaju u obzir usklađenost sa revizijskim standardima INTOSAI u svim pitanjima koja se smatraju materijalnim. Određeni standardi možda neće biti primenjivi u određenim aspektima rada koji obavljaju VRI, uključujući one koje su organizovane kao računski sudovi, niti na nerevizijski rad koji

⁵³ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

obavlja VRI. VRI treba da odredi primenjive standarde za takve aspekte rada kako bi obezbedila doslednost u visokokvalitetnom radu

- VRI treba da koriste sopstveno rasuđivanje u različitim situacijama koje nastaju tokom državne revizije
- Evidentno je da sa povećanjem javne svesti raste i potreba za javnom odgovornošću lica ili entiteta koja upravljaju državnim resursima, tako da postoji i potreba za sistemom odgovornosti koji treba da se uspostavi i da efektivno funkcioniše
- Razvoj adekvatnih informacionih, kontrolnih sistema, sistema evaluacije i izveštavanja u okviru države će pomagati sistemu odgovornosti. Rukovodstvo je odgovorno za ispravnost i potpunost forme i sadržaja finansijskih izveštaja i drugih informacija
- Odgovarajući organi treba da obezbede donošenje prihvatljivih računovodstvenih standarda za finansijsko izveštavanje i obelodanjivanje relevantno za potrebe države, a subjekti revizije treba da razviju specifične i merljive ciljeve i ishode u pogledu rezultata rada
- Dosledna primena prihvatljivih računovodstvenih standarda treba da rezultira fer prezentacijom finansijske pozicije i rezultata poslovanja
- Postojanje adekvatnog sistema interne kontrole svodi na minimum rizik od grešaka i neregularnosti
- Zakonske odredbe treba da olakšaju saradnju sa subjektima revizije u smislu održavanja i omogućivanja pristupa svim relevantnim podacima neophodnim za sveobuhvatnu ocenu aktivnosti koje su predmet revizije
- Sve revizijske aktivnosti treba da budu u okviru revizijskih nadležnosti VRI
- VRI treba da rade na unapređenju tehnika za reviziju validnosti mera uspešnosti

*ISSAI 200 – Opšti standardi državne revizije i standardi sa etičkim značajem*⁵⁴

Opšti revizijski standardi opisuju kvalifikacije revizora i/ili revizorske institucije neophodne za kompetentno i efektivno obavljanje zadataka koji se odnose na standarde rada na terenu i standarde izveštavanja.

⁵⁴ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

Opšti revizijski standardi se tiču toga da VRI treba da usvoje politike i procedure za:

- regrutovanje kadra koji poseduje odgovarajuće kvalifikacije
- razvoj i obuku zaposlenih VRI kako bi im se omogućilo da svoje zadatke izvršavaju efektivno, kao i za definisanje osnova za napredovanje revizora i ostalih zaposlenih
- sastavljanje priručnika i ostalih pisanih uputstava i instrukcija za vršenje revizije
- podršku veštinama i iskustvu dostupnim u okviru VRI i identifikovanje veština koje nedostaju; obezbeđivanje dobre raspodele veština na revizorskim zadacima i raspoređivanje dovoljnog broja lica za vršenje revizije; i adekvatno planiranje i nadzor radi postizanja ciljeva uz naophodni stepen dužne pažnje i brige
- pregled efikasnosti i efektivnosti internih standarda i procedura VRI

Standardi sa etičkim značajem se tiču toga da:

- revizor i VRI moraju da budu nezavisni
- VRI treba da izbegava sukob interesa između revizora i subjekta revizije
- revizor i VRI moraju da poseduju neophodnu kompetenciju
- revizor i VRI moraju da obrate dužnu pažnju i brinu o usklađenosti sa INTOSAI standardima revizije. Ovo obuhvata dužnu pažnju u planiranju, određivanju, sakupljanju i ocenjivanju dokaza i u izveštavanju nalaza, zaključaka i preporuka.

*ISSAI 300 – Standardi rada državne revizije na terenu*⁵⁵ uspostavljaju okvir za vršenje i upravljanje revizorskim poslom. Oni su povezani sa opštim standardima revizije, koji propisuju osnovne zahteve za obavljanje zadataka pokrivenih standardima rada na terenu. Oni su povezani i sa standardima izveštavanja, koji pokrivaju komunikacioni aspekt revizije, pošto rezultati sprovođenja standarda rada na terenu čine glavni izvor za sadržaj mišljenja ili izveštaja.

Standardi rada državne revizije na terenu koji su primenljivi na sve vrste revizije su sledeći:

⁵⁵ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

- revizor treba da planira reviziju na način koji obezbeđuje da se visokokvalitetna revizija vrši blagovremeno na ekonomičan, efikasan i efektivan način
- revizorskog kadra na svakom nivou i u svakoj fazi revizije treba da se nadgleda na odgovarajući način; dokumentovani rad treba da pregleda viši član revizorskog tima
- prilikom određivanja obima i obuhvata revizije, revizor treba da prouči i proceni pouzdanost interne kontrole
- prilikom vršenja revizija regularnosti (finansijskih revizija), treba da se izvrši test usaglašenosti sa primenljivim zakonima i propisima. Revizor treba da osmisli revizijske korake i postupke kako bi pružio razumno uveravanje o uočavanju grešaka, neregularnosti i nezakonitih dela koja bi mogla da imaju direktan i materijalan efekat na iznose u finansijskim izveštajima ili na rezultate revizija regularnosti.
- prilikom vršenja revizija učinka, treba da se izvrši ocena usaglašenosti sa primenljivim zakonima i propisima kada je to neophodno za ispunjavanje ciljeva revizije. Revizor treba da osmisli reviziju kako bi pružio razumno uveravanje o uočavanju nezakonitih dela koja bi mogla značajno da utiču na ciljeve revizije. Revizor treba da posveti svu svoju pažnju na situacije ili transakcije koje bi mogle da ukazuju na nezakonita dela koja bi mogla da imaju indirektan efekat na rezultate revizije.
- Svaka indicija o postojanju neregularnosti, nezakonitog dela, kriminalne radnje ili greške koja bi mogla da ima materijalni efekat na reviziju treba da navede revizora da proširi postupke kako bi potvrdio ili otklonio takve sumnje.
- Revizija regularnosti predstavlja suštinski aspekt državne revizije. Jedan od važnih ciljeva koje ova vrsta revizije zadaje VRI jeste obezbeđivanje, putem svih sredstava kojima VRI raspolaže, da su državni budžet i računi potpuni i validni. Ovo će obezbediti Parlamentu i drugim korisnicima izveštaja o reviziji uveravanje o obimu i razvoju finansijskih obaveza države. Da bi ostvarila ovaj cilj, VRI treba da ispita sve račune i finansijske izveštaje državne uprave kako bi se uverila da je svako poslovanje tačno obavljeno, dovršeno, odobreno, plaćeno i registrovano. Revizijski postupak obično rezultira, kada nema neregularnosti, odobravanjem "izvršenja".

- Treba da se pribave merodavni, relevantni i razumni dokazi kako bi potkrepi mišljenje i zaključke revizora u pogledu organizacije, programa, aktivnosti ili funkcije čija je revizija vršena
- Prilikom vršenja revizije regularnosti (finansijske revizije), kao i drugih vrsta revizije kada je to primenljivo, revizori treba da analiziraju finansijske izveštaje kako bi ustanovili da li postoji usaglašenost sa prihvatljivim računovodstvenim standardima finansijskog izveštavanja i obelodanjivanja. Analize finansijskih izveštaja treba da se vrše u obimu neophodnom za dobijanje razumnog osnova za izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima

ISSAI 400 – Standardi izveštavanja državne revizije⁵⁶ su sledeći:

- Na kraju svake revizije, revizor treba da sastavi pisano mišljenje ili izveštaj, zavisno od onoga što je odgovarajuće, navodeći nalaze u odgovarajućem obliku; sadržaj mišljenja ili izveštaja treba da bude lak za razumevanje i bez nejasnoća ili dvosmislenosti, a treba da obuhvati samo informacije potkrepljene merodavnim i relevantnim revizijskim dokazima i bude nezavisan, objektivan, fer i konstruktivan.
- Na VRI kojoj revizori pripadaju stoji konačna odluka o merama koje treba da se preduzmu u vezi sa nezakonitim praksama ili ozbiljnim neregularnostima koje revizori otkriju.

Nivo 4: INTOSAI Smernice za implementaciju koje sadrže specifičnija uputstva o različitim temama.

Državna revizorska institucija je ovlašćena da prevodi odabrane međunarodno prihvaćene standarde revizije i drugu stručnu regulativu i da ih objavljuje u "Službenom glasniku Republike Srbije".

⁵⁶ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

9. Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji

Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji⁵⁷ bliže uređuje etička načela, opšteprihvaćena pravila ponašanja i profesionalne standarde kojih su dužni da se pridržavaju funkcioneri, državni revizori i drugi zaposleni u Državnoj revizorskoj instituciji.

Etički kodeks za rad revizora u javnom sektoru, pored INTOSAI standarda, predstavlja veoma važnu smernicu. Revizori u javnom sektoru moraju da ispunjavaju veoma visoke etičke zahteve a to su nezavisnost, kompetentnost i odgovornost.

Pravila ovog kodeksa dužni su da se pridržavaju i spoljni stručnjaci angažovani u Državnoj revizorskoj instituciji u vršenju poslova iz njene nadležnosti.

Od državnih revizora i drugih zaposlenih se zahteva da poštuju etička načela, pravila ponašanja i profesionalne standarde utvrđene ovim kodeksom⁵⁸ i to:

- integritet,
- poštenje,
- nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost,
- političku neutralnost,
- sprečavanje sukoba interesa,
- poverljivost informacija,
- kompetentnost i
- profesionalno ponašanje

Integritet

Princip integriteta obavezuje državne revizore i druge zaposlene da postupaju ispravno i časno u profesionalnim i poslovnim odnosima, što podrazumeva takvo ponašanje koje doprinosi očuvanju i podsticanju poverenja javnosti u integritet, nepristrasnost i efikasnost Državne revizorske institucije.

Poštenje

Dužnost državnih revizora i drugih zaposlenih je da se pridržavaju visokih standarda ponašanja u toku rada i u odnosima sa odgovornim licima u subjektu revizije. Da bi očuvali poverenje javnosti državni revizori i drugi zaposleni su dužni da

⁵⁷ " Službeni glasnik Republike Srbije ", br. 44/2009

⁵⁸ Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, tačka 4.

postupaju pošteno i iskreno, tako da se u njihovo ponašanje ne može posumnjati. Državni revizori su dužni da se pridržavaju procedura revizije i opštih etičkih normi.

Nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost

Nezavisnost podrazumeva nezavisnost načina mišljenja i ponašanja državnih revizora u odnosu na subjekte revizije i na ostale spoljne interesne grupe. Osnovno je da državni revizori budu nezavisni i nepristrasni, što znači da državni revizori treba da se ponašaju u svom nastupu na način koji uvećava, a ne smanjuje njihovu nezavisnost.

Nezavisnost zahteva način mišljenja koji omogućava izražavanje zaključka bez uticaja koji dovode u pitanje profesionalno rasuđivanje, što omogućava državnim revizorima da deluju nezavisno, uz objektivnu i profesionalnu nepoverljivost.

U svom revizorskom radu nezavisnost državnih revizora ne sme biti ugrožena ličnim i spoljnim interesima. Dužnost je državnih revizora da se uzdrže od uključivanja u sva pitanja u kojima imaju interes, kao i da o svakoj pretnji, spoljnom pritisku i uticaju na njih u vršenju revizije obaveste neposrednog rukovodioca radi potpunog poštovanja načela nezavisnosti.

Državni revizori i drugi zaposleni ne smeju dozvoliti da pristrasnost, sukob interesa ili uticaj drugih ugrozi profesionalno i poslovno rasuđivanje.

Objektivnost svakog državnog revizora obavezuje da u svim poslovima koje obavlja postupa tako da naročito njegovi izveštaji budu tačni i objektivni. Zaključci, mišljenje i izveštaji treba da budu sačinjeni nepristrasno i da su zasnovani isključivo na pribavljenim i prikupljenim dokazima u skladu sa standardima revizije⁵⁹.

Politička neutralnost

Veoma je bitno da Državna revizorska institucija očuva političku neutralnost, jer sarađuje sa zakonodavnim i izvršnim organima vlasti kao organima koji su po zakonu ovlašćeni da razmatraju njene izveštaje.

Državni revizori i drugi zaposleni su dužni da se ponašaju politički neutralno i da u obavljanju svojih aktivnosti očuvaju političku neutralnost Državne revizorske institucije.⁶⁰

⁵⁹ *Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, tačka 9-13*

⁶⁰ *Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, tačka 14 i 15*

Sprečavanje sukoba interesa

Državni revizori i drugi zaposleni u javnoj praksi treba da preduzimaju razumne korake u cilju identifikovanja slučajeva koji mogu dovesti do sukoba interesa.

Sukob interesa državni revizori i drugi zaposleni sprečavaju i izbegavaju odbijanjem primanja poklona ili bilo kakve usluge ili druge koristi za sebe ili drugo lice u vršenju svojih dužnosti.

Državni revizori i drugi zaposleni ne mogu koristiti svoju zvaničnu poziciju u privatne svrhe i treba da izbegavaju odnose koji bi mogli uključiti rizik od korupcije ili koji bi mogli dovesti do sumnje u njihovu objektivnost i nezavisnost.⁶¹

Poverljivost informacija

Poverljivost obavezuje državne revizore i druge zaposlene da očuvaju poverljivost informacija do kojih su došli u obavljanju poslova, prema zakonskim i drugim propisima, aktima Državne revizorske institucije i datim ovlašćenjima.

Državni revizori i drugi zaposleni ne smeju otkrivati trećim licima informacije i podatke do kojih su došli u toku procesa revizije, osim ako postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili obaveza obelodanjivanja.

Državni revizori i drugi zaposleni će voditi računa da se podaci do kojih su došli i informacije koje su saznali ne zloupotrebe. Državni revizori i drugi zaposleni će čuvati podatke i dokumente, koje u toku obavljanja revizije pribave kao dokaz, a koji nose oznaku poverljivosti ili tajnosti, u skladu sa zakonom.

Kompetentnost i profesionalno ponašanje

Obaveza državnih revizora i drugih zaposlenih je da se uvek ponašaju na profesionalan način i da primenjuju visoke profesionalne standarde u vršenju svog posla, koji će im omogućiti kompetentno i nepristrasno vršenje njihove dužnosti.

Državni revizori ne smeju preduzimati bilo koju aktivnost za koju nisu kompetentni. Državni revizori treba da poznaju i slede standarde revizije, računovodstva i finansijskog poslovanja, postupaka i prakse. Isto tako oni moraju dobro razumeti ustavne, pravne i institucionalne principe i standarde koji rukovode poslovanjem subjekta revizije.

Državni revizori i zaposleni su dužni da se pridržavaju principa održavanja profesionalne osposobljenosti što podrazumeva stalno stručno usavršavanje. Oni su

⁶¹ *Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, tačka 16-18*

dužni da stručno znanje stečeno profesionalnim usavršavanjem, nenametljivo i strpljivo prenose svojim saradnicima, a posebno da pružaju pomoć i podršku tokom rada i obuke novozaposlenim državnim revizorima i pripravnicima.⁶²

10. Standardi izveštavanja državne revizije

ISSAI 400 – Standardi izveštavanja državne revizije⁶³ uređuje da se oblik i sadržaj svih revizorskih mišljenja i izveštaja zasniva na sledećim opštim principima:

Naslov. Odgovarajući naslov ili zaglavlje treba da prethode mišljenju ili izveštaju i pomažu čitaocu da ga razlikuje od izveštaja i informacija koje su objavili drugi.

Potpis i datum. Mišljenje ili izveštaj treba da bude ispravno potpisan. Uvođenje datuma obaveštava čitaoca da su uzeti u obzir efekti događaja ili transakcija koje je revizor saznao do tog datuma (koji, u slučaju revizija regularnosti (finansijskih revizija), može biti posle perioda finansijskih izveštaja).

Ciljevi i obuhvat. Mišljenje ili izveštaj treba da se pozivaju na ciljeve i obuhvat revizije. Ova informacija ustanovljava svrhu i granice revizije.

Potpunost. Mišljenja treba da budu priložena i objavljena sa finansijskim izveštajima na koje se odnose, ali izveštaji o reviziji učinka mogu da budu samostalni. Revizorova mišljenja i izveštaji treba da budu prezentovani onako kako ih je sastavio revizor. Koristeći svoju nezavisnost, VRI treba da bude u stanju da uključi sve ono što smatra podesnim, ali povremeno može pribaviti i informacije koje se, u nacionalnom interesu, ne mogu slobodno obelodaniti. Ovo može uticati na potpunost izveštaja o reviziji. U ovoj situaciji, revizor zadržava odgovornost da razmotri potrebu pravljenja izveštaja, dok bi poverljive ili osetljive informacije bile deo zasebnog, neobjavljenog izveštaja.

Adresat. U mišljenju ili izveštaju treba da budu navedeni oni kojima je isto adresirano, kako zahtevaju okolnosti revizijskog angažovanja i lokalni propisi i praksa. Ono može biti nepotrebno kada postoje formalni postupci za dostavu.

Utvrđivanje predmeta revizije. U mišljenju ili izveštaju treba da budu navedeni finansijski izveštaji (u slučaju revizija regularnosti (finansijskih revizija)) ili oblasti (u

⁶² Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, tačka 20-25

⁶³ Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.

slučaju revizija učinka) na koje se odnosi. Ovo obuhvata informacije kao što su naziv subjekta revizije, datum i period pokriven finansijskim izveštajima i predmet razmatranja obuhvaćen revizijom.

Zakonski osnov. U revizorskim mišljenjima i izveštajima treba da budu navedeni zakoni ili druga ovlašćenja za reviziju.

Usaglašenost sa standardima. U revizorskim mišljenjima i izveštajima treba da budu navedeni revizijski standardi ili prakse koji su korišćeni tokom vršenja revizije, čime će revizoru biti dato uveravanje da je revizija izvršena u skladu sa opšteprihvaćenim postupcima.

Blagovremenost. Revizorsko mišljenje ili izveštaj treba da budu dostupni odmah kako bi bili od najveće koristi za čitaoce i korisnike, naročito za one koji treba da preduzmu neophodne mere.

Revizorsko mišljenje je obično standardnog formata, odnosi se na finansijske izveštaje u celini, sa tim da sadržaj mišljenja mora nedvosmisleno da ukaže da li je mišljenje pozitivno ili je sa rezervom, a u slučaju da je mišljenje sa rezervom, da li je reč o mišljenju sa rezervom u određenim aspektima ili o negativnom mišljenju, ili pak o uzdržanom mišljenju.

U skladu sa ISSAI 400-Standardi izveštavanja državne revizije (tačka 10-16)⁶⁴:

Pozitivno mišljenje se daje kada je revizor uveren u svakom materijalnom pogledu da su:

- finansijski izveštaji sastavljeni korišćenjem prihvatljivih računovodstvenih osnova i politika koje su dosledno primenjivane;
- izveštaji usaglašeni sa statutarnim zahtevima i relevantnim propisima;
- gledišta prezentovana u finansijskim izveštajima dosledna revizorovim saznanjima o subjektu revizije; i
- postoji odgovarajuće obelodanjivanje svih materijalnih pitanja relevantnih za finansijske izveštaje.

Skretanje pažnje na određeno pitanje. U određenim okolnostima, revizor može smatrati da čitalac neće dobro razumeti finansijske izveštaje osim ako se pažnja čitaoca ne skrene na neuobičajena ili važna pitanja. Opšti princip je da revizor

⁶⁴ *Nezvanična, radna verzija prevoda Državne revizorske institucije; zvaničan prevod je u fazi pripreme.*

koji daje pozitivno mišljenje ne upućuje na specifične aspekte finansijskih izveštaja u mišljenju kako se to ne bi pogrešno protumačilo kao mišljenje sa rezervom. Kako bi izbegao ostavljanje takvog utiska, upućivanja koja označavaju "skretanje pažnje na određeno pitanje" se daju u zasebnom paragrafu od mišljenja. Međutim, revizor ne treba da koristi skretanje pažnje na određeno pitanje za ispravljanje odgovarajućeg obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, niti kao alternativu ili zamenu za mišljenje sa rezervom.

Revizor neće moći da da pozitivno mišljenje kada postoji bilo koja od sledećih okolnosti i kada je, po revizorovoj oceni, njihov efekat jeste ili može biti materijalan za finansijske izveštaje:

- postojalo je ograničenje obuhvata revizije;
- revizor smatra da su izveštaji nepotpuni, navode na pogrešan zaključak ili postoji neopravdano odstupanje od prihvatljivih računovodstvenih standarda; ili
- postoji nesigurnost koja utiče na finansijske izveštaje.

Uobičajeno je da VRI daje detaljan izveštaj, uz obrazlaganje mišljenja u okolnostima kada nije mogla da da pozitivno mišljenje.

Mišljenje sa rezervom. Tamo gde se revizor ne slaže ili nije siguran u pogledu jedne ili više stavki u finansijskim izveštajima koje su materijalne, ali nisu od fundamentalnog značaja za razumevanje izveštaja, treba da se da mišljenje sa rezervom. Formulacija mišljenja obično ukazuje na zadovoljavajući rezultat predmeta revizije putem jasne i sažete konstatacije o pitanjima kod kojih postoji neslaganje ili nesigurnost i koja uzrokuju mišljenje sa rezervom. Korisnicima izveštaja pomaže ako revizor nabroji finansijske efekte nesigurnosti ili neslaganja, mada ovo nije uvek izvodljivo niti relevantno.

Negativno mišljenje. Tamo gde revizor ne može da formira mišljenje o finansijskim izveštajima u celini zbog neslaganja koje je od tako fundamentalnog značaja da negira prezentovanu poziciju u meri u kojoj mišljenje sa rezervom u određenim aspektima ne bi bilo adekvatno, daje se negativno mišljenje. Formulacijom takvog mišljenja se jasno ukazuje da finansijski izveštaji nisu iskazani na fer način, uz jasno i koncizno navođenje svih pitanja gde postoji neslaganje. Ponavljamo, od pomoći je ako se nabroje finansijski efekti tamo gde je to izvodljivo i relevantno.

Uzdržano mišljenje. Tamo gde revizor ne može da formira mišljenje o finansijskim izveštajima u celini zbog nesigurnosti ili ograničenja obuhvata koji su od tako fundamentalnog značaja da mišljenje sa rezervom u određenim aspektima ne bi bilo adekvatno, izražava se uzdržavanje od mišljenja. Formulacijom takvog uzdržavanja se jasno ukazuje da mišljenje ne može da se da, uz jasno i koncizno navođenje svih pitanja kod kojih postoji nesigurnost.

10.1 Revizijski izveštaj

Državna revizorska institucija nakon obavljenih postupaka revizije kod subjekta revizije sastavlja izveštaj o izvršenoj reviziji, u pisanom obliku, u formi nacrt, predloga, koji su poverljivi i izveštaja kojim se okončava postupak revizije.

Osnovni elementi izveštaja o reviziji su:

- 1) naziv izveštaja;
- 2) kome je izveštaj upućen (adresa);
- 3) početni ili uvodni stav koji sadrži:
 - (a) identifikaciju finansijskih izveštaja koji su bili predmet revizije;
 - (b) izjavu o odgovornosti rukovodstva subjekta revizije i odgovornosti revizora;
- 4) stav o obimu revizije koji sadrži:
 - (a) poziv na međunarodne standarde revizije ili odgovarajuće domaće propise;
 - (b) opis posla koji je revizor izvršio;
- 5) stav sa mišljenjem koje sadrži:
 - (a) poziv na okvir za finansijsko izveštavanje koji je korišćen prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja;
 - (b) izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima;
- 6) datum izveštaja;
- 7) adresa Institucije i
- 8) potpis ovlašćenog lica Institucije.

10.1.1. Nacrt izveštaja o reviziji

Nacrt izveštaja o reviziji, sastavlja se nakon obavljene revizije kod subjekta revizije i uručuje se subjektu revizije i licima koja su bila odgovorna za obuhvaćeno poslovanje u periodu na koji se revizija odnosi, a koji imaju pravo da u propisanom roku od 15 dana od dana uručenja nacrt izveštaja podnesu obrazloženi prigovor.

Nadležni vrhovni državni revizor je u obavezi da razmotri opravdanost primedbi iz prigovora i da u Zakonom propisanom roku od 15 dana od prijema prigovora, organizuje sastavak sa odgovornim licima u sedištu subjekta revizije, koji tada mogu podneti nove dokaze. Poslovníkom državne revizorske institucije je propisana struktura zapisnika koji se vodi na sastanku.

Ako se vrhovni državni revizor uveri da je osporavanje nalaza revizije utemeljeno, onda se taj nalaz izostavlja iz izveštaja o reviziji, s tim što se prethodno mogu sprovesti dodatne revizione provere.

10.1.2. Predlog Izveštaja o reviziji

Predlog izveštaja o reviziji, u skladu sa odredbama Poslovnika državne revizorske institucije, utvrđuje nadležni vrhovni državni revizor, uz saglasnost generalnog državnog revizora ili nadležnog člana Saveta.

Predlog izveštaja utvrđuje se u roku od 30 dana od dana održavanja poslednjeg sastanka na kome se vodila rasprava o nacrtu izveštaja revizije.

Ako vrhovni državni revizor od subjekta revizije primi pisano obaveštenje da ne osporava nijedan nalaz sadržan u nacrtu izveštaja o reviziji, vrhovni državni revizor utvrđuje predlog izveštaja revizije u roku od 15 dana od dana prijema tog obaveštenja.

Predlog izveštaja o reviziji uručuje se subjektu revizije, pređašnjem odgovornom licu i Savetu Državne revizorske institucije.

Subjekt revizije, odnosno pređašnje odgovorno lice mogu podneti prigovor na nalaz revizije sadržan u predlogu izveštaja o reviziji u propisanom roku od 15 dana.

Predsednik Institucije može odrediti, da se o pojedinom delu predloga ili o celokupnom predlogu izveštaja o reviziji, pribavi mišljenje spoljnog stručnjaka Institucije.

Ako je nalaz revizije iz predloga izveštaja o reviziji osporen ili ako je u odnosu na mišljenje spoljnog stručnjaka izražena sumnja u njegovu ispravnost, taj nalaz se smatra spornim.

O spornom nalazu u predlogu izveštaja o reviziji odlučuje Savet zaključkom, u roku od 30 dana po prijemu prigovora subjekta revizije na predlog izveštaja. Savet može odlučiti:

- da se sporni nalaz izostavi iz izveštaja o reviziji;
- da sporni nalaz ostane sastavni deo izveštaja o reviziji u neizmenjenom obliku;

- da se sporni nalaz uključi u izveštaj o reviziji sadržinom koju Savet utvrdi.

10.1.3. Izveštaj o reviziji

Izveštaj o reviziji se dostavlja:

- revidiranom subjektu;
- odgovornom licu revidiranog subjekta iz vremena na koje se odnosi obavljena revizija;
- Narodnoj Skupštini;
- drugim organima za koje Savet oceni da treba da budu obavešteni o nalazima revizije.

Ako je revidirani subjekt istakao prigovor protiv nalaza revizije sadržanog u predlogu izveštaja o reviziji, uz dostavljeni izveštaj revizije dostavlja mu se i odgovor na prigovor. Odgovor na prigovor utvrđuje Savet Institucije, protiv koga ne postoji pravni lek.

11. Postupak nakon obavljene revizije

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, član 40. je propisano da je subjekt revizije u čijem poslovanju su bile otkrivene nepravilnosti ili nesvrishodnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, u obavezi da podnese Instituciji u određenom roku (30-90 dana) odazivni izveštaj o otklanjanju otkrivenih nepravilnosti ili nesvrishodnosti.

Odazivni izveštaj je javna isprava i daje se u pisanom obliku, potpisana i overena pečatom od strane odgovornog lica subjekta revizije, i po potrebi podleže proverbi verodostojnosti od strane Državne revizorske institucije.

Nadležni vrhovni državni revizor je u obavezi da u roku od 8 dana od prijema odazivnog izveštaja podnese opisnu ocenu verodostojnosti odazivnog izveštaja generalnom državnom revizoru

Zakonom je propisano da ako Institucija oceni da odazivni izveštaj ne ukazuje da su otkrivene nepravilnosti ili nesvrishodnosti otklonjene na zadovoljavajući način, smatra se da korisnik javnih sredstava krši obavezu dobrog poslovanja. Ako se radi o nezadovoljavajućem otklanjanju značajne nepravilnosti ili značajne nesvrishodnosti, smatra se da postoji teži oblik kršenja obaveze dobrog poslovanja.

Ako je reč o teškom kršenju obaveze dobrog poslovanja Institucija o tome obaveštava Skupštinu.

Radno telo Skupštine, nadležno za nadzor budžeta i drugih javnih sredstava, posle obavljenog pretresa, na koji se poziva i korisnik javnih sredstava, u granicama svoje nadležnosti donosi zaključak o preporukama i merama koje treba preduzeti usled teškog kršenja obaveze dobrog poslovanja.

U slučaju teškog kršenja obaveze dobrog poslovanja ili u slučaju da je otkrivena materijalno značajna radnja, odnosno dokumentacija, koja ukazuje na postojanje krivičnog dela, o čemu su obavešteni nadležni organi, Institucija je takođe obavezna da:

- uputi poziv za razrešenje odgovornog lica organu, za kojeg oceni da može sprovesti ili otpočeti postupak razrešenja;
- obaveštava javnost.

ZAKLJUČAK

Ustavom Republike Srbije je uređeno da je Državna revizorska institucija najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalni je državni organ i poslove iz svoje nadležnosti obavlja u svojstvu pravnog lica. Nadzor nad radom Državne revizorske institucije vrši isključivo Narodna Skupština, čime je Instituciji data institucionalna nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast – Vladu Republike Srbije i druge subjekte koji su predmet revizije.

Zakonom o budžetskom sistemu je propisano da Državna revizorska institucija vrši eksternu reviziju završnog računa budžeta Republike Srbije i organizacija za obavezno socijalno osiguranje u skladu sa odredbama zakona kojim je uređena nadležnost Institucije, kao i da završni računi budžeta lokalnih vlasti takođe podležu eksternoj reviziji koju uz saglasnost Državne revizorske institucije i na osnovu odluke skupštine lokalne vlasti može obaviti i lice koje ispunjava uslove za obavljanje poslova revizije finansijskih izveštaja propisane zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija.

Državna revizorska institucija obavlja nadležnost vršenja revizije u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim načelima i međunarodnim standardima vrhovnih državnih revizorskih institucija, koji nalažu rad u skladu sa etičkim zahtevima, kao i planiranje i vršenje revizije na način koji omogućava uveravanje, u razumnoj meri, da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.

Donošenje Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji je bilo neophodno da bi Republika Srbija uspostavila nezavisnu instituciju državne revizije u odnosu na izvršnu vlast – Vladu Republike Srbije i druge subjekte koji su predmet revizije, s obzirom na to da je do donošenja zakona nadzor nad trošenjem javnih sredstava vršila budžetska inspekcija koja je sastavni deo Ministarstva finansija, kao i činjenicu da je Srbija bila jedina zemlja u bližem okruženju koja nije uspostavila reviziju javnog sektora što predstavlja jedan od nezaobilaznih uslova za priključenje Republike Srbije Evropskoj uniji.

U skladu sa Limskom deklaracijom, fundanentalnim dokumentom koji predstavlja Magna Cartu državne revizije, koncept i uspostavljanje revizije su svojstveni za upravljanje javnim finansijama, jer upravljanje javnim finansijama predstavlja poverenje. Revizija nije sama sebi cilj, već je nerazdvojni deo

regulatornog sistema pomoću kog treba da se otkriju odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja dovoljno rano da bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mera u pojedinačnim slučajevima, nadležni nadležni na prihvatanje odgovornosti, izvršila nadoknada, ili preduzeli koraci za sprečavanje ili bar otežavanje takvih prekršaja.

LITERATURA

- Prof. dr Milovan Stanišić, Revizija, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2004.
- Prof. dr Vera Leko, Metodologija budžetskog računovodstva, Ekonomski institut, Beograd, 2004.
- Prof. dr Jovan Gorčić, Prof. dr Mileva Anđelković, " Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora ", PROINKOM, Beograd, 2005.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries, Paris, 2004.
- Prof. dr Mirko Andrić, Prof dr Branko Krsmanović, Prof. dr Dejan Jakšić, Revizija – teorija i praksa, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet Subotica, 2001.
- Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS”, broj 98/06)
- Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010)
- Poslovnik Državne revizorske institucije („Službeni glasnik RS”, br. 9/2009)
- Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, br.44/2009)
- Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS”, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011)
- Uredba o budžetskom računovodstvu („Službeni glasnik RS”, broj 125/2003, 12/2006)
- Zakon o budžetu RS za 2010. godinu („Službeni glasnik RS”, broj 107/2009, 91/2010)
- Pravilnik o sistemu izvršenja budžeta („Službeni glasnik RS”, broj 83/2010)
- Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem („Službeni glasnik RS”, broj 20/2007,37/2007,50/2007- ispr.,63/2007,25/2008,50/2008,3/2009,26/2009,37/2009,64/2009,110/2009, 11/2010,31/2010,40/2010,53/2010,101/2010 i 10/2011)
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. („Službeni glasnik RS”, br. 82/2007)

- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru („Sl.glasnik RS“, br. 82/2007)
- Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor („Sl.glasnik RS“, broj 49/2010)
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja („Sl.glasnik RS“, broj 51/2007 i 14/2008 – ispr.)
- Ministarstvo finansija i ekonomije, Stručno uputstvo o radu Trezora, Beograd, 2003.
- Zakon o javnim nabavkama (“Službeni glasnik RS”, br. 116/2008)
- Strategija razvoja javnih nabavki u Republici Srbiji (“Službeni glasnik RS”, br. 71/2011)
- Pravilnik o postupku javne nabavke male vrednosti (“Službeni glasnik RS”, br. 50/2009)
- Pravilnik o načinu vođenja evidencija o javnim nabavkama (“Službeni glasnik RS”, br. 50/2009)
- Pravilnik o načinu postupanja sa elektronskim ponudama i načinu sprovođenja elektronske licitacije u postupcima javnih nabavki (“Službeni glasnik RS”, br. 50/2009)
- Pravilnik o određivanju dokaza na osnovu kojih se utvrđuje da je ponudu podneo domaći ponuđač i za određivanje dobara domaćeg porekla (“Službeni glasnik RS”, br. 50/2009)

E-IZVORI

www.dri.rs

www.intosai.org

www.ifac.org

www.issai.org