Univerzitet Singidunum

Departman za poslediplomske studije i međunarodnu saradnju

MAGISTARSKI RAD

STRATEŠKI PLAN RAZVOJA DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE

Mentor:
Prof. dr Milovan Stanišić

Kandidat:
Sandra Zlatković
Br. indeksa: 21/2005

Beograd, 2014.

SADRŽAJ

UVOD 4
1. BUDŽET – POJAM 8
1.1. Osnovne karakteristike budžeta 10
1.2. Budžetska sredstva 11
1.3. Odobrenje i donošenje budžeta 12
1.4. Izvršenje budžeta 13
2. BUDŽETSKA KONTROLA I REVIZIJA 15
2.1. Istorija revizije 15
2.2. Definicija revizije 15
2.3. Definicija budžetske kontrole 16
2.4. Vrste kontrole 16
2.4.1. Upravna kontrola (interna, unutrašnja ili administrativna) 18
2.4.2. Eksterna (računsko-sudska) budžetska kontrola 19
2.4.3. Razlika između eksterne i interne revizije 20
2.4.4. Politička budžetska (skupštinska) kontrola 22
2.5. Budžetska kontrola i revizija 23
3. JAVNI SEKTOR - POJAM 24
3.1. Osnovne karakteristike javnog preduzeća 24
3.2. Nadležnosti i odgovornosti javnog preduzeća 25
3.3. Javni rashodi u funkciji finansiranja privrednog razvoja 27
3.4. Revizija javnih rashoda 28
4. EKSTERNA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA 29
4.1. Značaj eksterne revizije 29
4.2. Međunarodni revizorski (INTOSAI) standardi 31
4.3. Revizija u javnom sektoru 32
4.4. Ciljevi eksterne revizije javnog sektora 34
5. DRŽAVNA REVIZIJA 36
5.1. Pojam, nadležnosti i uloga državne revizije 36
5.2. Pretpostavke za efikasno funkcionisanje državne revizije 36
5.2.1. Nezavisnost 36
5.2.2. Profesionalne revizijske veštine – kompetentnost 37
5.2.3. Dužna pažnja 38
5.3. Definicija državnog revizora 38
5.4. Razlika između državne i komercijalne revizije 39
5.5. Ograničenja i koristi koje se očekuju od državne revizije 40
5.6. Razlozi za jačanje državne revizorske institucije 44
6. PRAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE U SRBIJI 45
6.1. Pravni okvir 45
6.1.1. Sprovođenje revizije 48
6.1.2. Okončanje postupka revizije 48
6.1.3. Postupak nakon obavljene revizije 49
6.1.4. Izveštavanje 49
6.2. Institucionalni okvir 50
7. ZNAČAJ EKSTERNE REVIZIJE U PROCESU PRISTUPANJA EU 54
7.1. Mišljenje Evropske komisije o sistemu eksterne revizije u Srbiji pre donošenja strateškog plana razvoja DRI 58
7.2. Mišljenje SIGMA/OECD o sistemu eksterne revizije u Srbiji pre donošenja strateškog plana razvoja DRI 59

8. DEFINISANJE STRATEŠKOG PLANA RAZVOJA DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE 62
8.1. Definisanje strateških opštih i specifičnih ciljeva Državne revizorske institucije i merenje uspešnosti njihovog ostvarivanja 62
8.1.1. Plan realizacije opšteg cilja pružanja visokokvalitetnih i blagovremenih revizijskih usluga u skladu sa strateškim planom 66
8.1.2. Plan realizacije opšteg cilja povećanja nezavisnosti i razvijanja internog upravljanja 69
8.1.3. Plan realizacije opšteg cilja privlačenja i zadržavanja stručnog kadra i obezbeđivanje funkcionalnih sistema za ljudske resurse 70
8.1.4. Plan realizacije opšteg cilja unapređenja organizacionih, infrastrukturnih i upravljačkih kapaciteta 72
8.1.5. Plan realizacije opšteg cilja izgradnje partnerskih odnosa sa ključnim stejkholderima radi poboljšanja reputacije, prepoznavanja i uticaja Državne revizorske institucije 74
8.2. Zaključci Evropske komisije od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije 76
8.3. Zaključci SIGMA od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije 76
ZAKLJUČAK 78
LITERATURA.... 81

UVOD

Budžet države predstavlja najvažniji finansijski instrument prikupljanja i raspodele državnih sredstava neophodnih za zadovoljenje javnih potreba. Budžetski ciklus obuhvata, po pravilu, tri godine. U jednoj se planira, izradjuje, predlaže i usvaja, u drugoj se budžet izvršava, a u trećoj se izradjuje i usvaja završni račun budžeta. U istoj godini u kojoj se izradjuje i donosi završni račun počinje novi budžetski ciklus u kojem počinju radovi na izradi i donošenju novog budžeta.

U savremenim demokratijama, za uspešno i zakonito funkcionisanje javnog sektora, od izuzetne važnosti je pravilno funkcionosanje budžetskog sistema države i postojanje adekvatne budžetske kontrole. Budžetska kontrola se prema subjektima deli na tri osnovne grupe: internu reviziju, eksternu reviziju i parlamentarno-političku kontrolu.

Eksterna revizija sastoji se od radnji koje imaju za cilj da obezbede uspešno planiranje, izvršenje i kontrolu završnog računa budžeta, korišćenje javnih dobara od strane subjekata revizije u skladu sa pozitivnim propisima, posebno u delu pravilnosti i uspešnosti raspolaganja istim, kao i da li se javna sredstva koriste u ostvarivanju ciljeva koji su utvdjeni programima donesenim od predstavničkog i izvršnog tela države.

Eksternu kontrolu javnog sektora moguće je ostvariti samo kroz postupak revizije koju sprovodi nezavisan, samostalan i specijalizovan organ državne revizije. Izveštaj o utrošku javnih prihoda i načinu upravljanja državnom imovinom sačinjen samo od ministarstva finansija kao upravnog organa izvršne vlasti (interna kontrola), koji se podnosi preko vladinog završnog računa Skupštini nije dovoljan.

U tom smislu posebno mesto zauzima institucionalna, profesionalna-stručna i nezavnisna eksterna kontrola raspolaganja javnim finansijama i državnom imovinom. Postojanje ovog oblika kontrole onemogućava zloupotrebu državnih sredstava i podiže stepen poverenja gradjana u javni sektor.

Nepostojanje institucionalne kontrole, ovog tipa, ostavlja otvoren prostor da se od strane javnopravnih subjekata, kojima su poverena javna dobara, ista koriste na nezakonit, neekonimačan ili neefikasan način.

Temeljni principi revizije javnog sektora sadržani su u Deklaraciji iz Lime, a potpuniji i preciziji izrazi dobili su u INTOSAI revizijskim standardima. Ovi standardi nastali su kao potreba ujednačavanja revizorske prakse, primenom jednoobrazne procedure i pravila u revizijama državnih subjekta.

Kontrola i kontrolni nezavisni mehanizmi postaju nov i nezaobilazan parametar u definisanju stepena demokratske izgradnje svake državne zajednice. Eksternu kontrolu javnog sektora moguće je ostvariti samo kroz postupak revizije koju sprovodi državni organ koji je ustavno definisan kao vrhovni, nezavisan i samostalan.

Sve su to razlozi koji su naveli razvijene demokratske države da formiraju Vrhovne revizorske institucije kao funkcionalno, organizaciono i finansijski nezavisne institucije kontrole javnog sektora, zadužene za sprovodjenje eksterne državne revizije. To je otvorilo pitanje institucionalnog uredjenja ovih organa, potrebu njihovog proučavanja sa aspekta efekata kontrole i razvoja instrumenata unapredjenja procedura i revizorskih standarda.

Usvajajući 2005. godine, zakon o državnoj revizorskoj instituciji Srbija je stvorila institucionalni okvir za funkcionisanje nezavisnog sistema kontrole u državi, nacionalne eksterne državne revizije i njeno postupanje u skladu sa medjunarodnim standardima.

Osnovne pretpostavke državne revizije podrazumevaju postojanje subjekata državne revizije, predmeta državne revizije, kao i pretpostavke za funkcionisanje državne revizije, a koje se odnose na nezavisnost, revizijski obuhvat i profesionalne revizijske veštine.

Državna revizija je oblast koja zahteva proveru, odnosno merenje efektivnosti, kako same državne revizije, tako i revizije u javnom sektoru, a nakon merenja i izveštavanje javnosti o efektivnosti sam državne revizije.

Jedna od oblasti državne revizije je i revizija javnog sektora, odnosno javnih preduzeća, kao specifičnih privrednih subjekata koji se finansiraju iz državnog budžeta, odnosno budžeta lokalne samouprave. Posebno je potrebno, u okviru revizije javnog sektora, obratiti pažnju na nadležnosti i odgovornosti javnih preduzeća, odnosno tela (nadzorni odbor, izvršni odbor, direktor) koja u njima rade, a sve u cilju ukazivanja na moguće nedozvoljene aktivnosti istih.

Svaka država u fazi tranzicije ima nužnu potrebu da javnu potrošnju svede na najmanju moguću meru, uz istovremeno obezbeđivanje potpune transparentnosti u pogledu načina i dinamike utroška budžetskih sredstava poverenih različitim korisnicima i zato se uočava zaista velika potreba za savremenom državnom revizijom. U tom smislu, potrebno je razmatrati o različitim mogućnostima za uređenje državne revizije uopšte.

Predmet istraživanja

Razvoj državne revizije Srbije, sa posebnim osvrtom na značaj definisanja strateškog plana razvoja. Osnovna načela razvoja Državne revizorske institucije jesu doprinos daljim reformama upravljanja javnim finansijama, uspostavljanje DRI na čvrstim temeljima, čije se poslovanje odvija uz primenu međunarodno prihvaćenih standarda i poštovanje principa kompetentnosti, nezavisnosti, objektivnosti i transparentnosti, kao i izgradnja poverenja i poštovanja javnosti u celini.

Ciljevi istraživanja

Naučni cilj je naučna deskripcija svih elemenata uspostavljanja kontrole raspolaganja i upravljanja javnim finansijama, javnim preduzećima, planiranje (donošenje) budžeta kao značajnog instrumenta finansijskog funkcionisanja države, kontrola izvršenja budžeta, eksterna revizija javnog sektora, osnivanje DRI, njenog institucionalnog i pravnog okvira.

Društveni cilj odnosi se na primenu istraživanja u praksi, odnosno kako ovo istraživanje može pomoći razvoju državne revizije. Da se ukaže na značaj revizije javnog sektora u očuvanju i promovisanju javne odgovornosti i transparentnosti vlasti u demokratskim društvima kako bi se povećala demokratska kontrola javnih prihoda i rashoda.

Generalna hipoteza

Međunarodni standardi i norme koje je definisala Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija – INTOSAI, usklađenost sa zahtevima EU u oblasti budžeta, finansijske kontrole i revizije u bitnom determinišu potrebu za razvojem DRI i uspostavljanjem kontrole javnog sekora.

Posebna hipoteza

- U sklopu intenzivne reforme sistema javnih finansija, donosi se zakon o državnoj revizorskoj instituciji, kao jedan od preduslova za rad eksterne revizije i kontrolu javnih rashoda odvojenu od funkcije kontrole budžetske inspekcije Ministarstva finansija;
- Uloga državne revizije je važna jer se na taj način proverava da li su javna sredstva korišćena na efikasan način i da li su ostvareni ciljevi kojima su ta sredstva bila namenjena, kao i da li je državna revizorska institucija doprinela stabilnosti finansijskog upravljanja i odgovornosti svih korisnika (javnih sredstava) u okviru javne potrošnje;
- Suštinske vrednosti kojima se mora rukovoditi državna revizorska institucija su integritet, nezavisnost, objektivnost, profesionalizam, poverljivost, fer ponašanje, kontinuirani profesionalni razvoj i otvorena komunikacija;
- Strateškim planom određeni su pravci razvoja DRI radi što boljeg određivanja prioriteta kojih se institucija mora pridržavati tokom rada.

Pojedinačna hipoteza

Uzimajući u obzir preporuke međunarodnih organizacija u pogledu daljih reformi upravljanja javnim finansijama i uspostavljanja kontrole izvršenja budžeta, u nastavku rada će se razmatrati u kojoj meri je razvijen institucionalni i pravni okvir državne revizorske insititucije, odnosno koliko je DRI uspela u svojoj nameri da se približi vrhovnim revizorskim institucijama razvijenih zemalja EU.

Metodote istraživanja

Metodološki pristup ovom istraživanju zahtevao je primenu osnovnih analitičkih metoda, i to: metod analize, apstrakcije i dedukcije, kao i osnovne sintetičke metode poput sinteze, konkretizacije, generalizacije. Od opšte naučnih metoda primenjena je hipotetičko deduktivna, analitičko deduktivna i komparativna metoda. U prikupljanju podataka sprovedena je dokumentaciona analiza. Analiza je ostvarena na osnovu rezultata ranijih istraživanja, naročito međunarodnih preporuka i radova, kao i na osnovu izvornih podataka, odnosno pozitivnih propisa.

Primenom navedenih metoda, a na osnovu prethodnih rezultata istraživanja, moguće je adekvatno ostvarenje naučnog i društvenog cilja ovog istraživanja.

Struktura rada

Istraživanje daje analizu svih aspekata upravljanja javnim izdacima: od pripreme budžeta do njegovog izvršenja pa do faza kontrole i revizije. Namera je da ovo istraživanje posluži kao pomoć u implementiraju novih zakona i procedura u ovoj oblasti, kao i da pomogne u unapređenju transparentnosti budžetskih procedura i informacija. Takođe, istraživanje ukazuje na potrebu za modernizacijom budžetskog sistema i procedura u skladu sa međunarodnim standardima, posebno ako se ima za cilj pristupanje Evropskoj Uniji.

U prvom delu polazi se od definicije i osnovnih koncepata budžeta, opisuju se ključne karakteristike budžeta, kao i postupci donošenja i izvršenja budžeta.

Drugi deo bavi se pitanjima budžetske kontrole, odnosno njenom definisanju i vrstama budžetske kontrole.

Treći deo opisuje poslovanje javnog sektora, kroz definisanje pojma i osnovnih karakteristika javnog preduzeća, nadležnosti i odgovornosti javnog preduzeća i potrebu za revizijom javnih rashoda.

Četvrti deo se bavi funkcijom eksterne revizije, počevši od istorije revizije, njenog definisanja i uloge eksterne revizije kao budžetske kontrole. Navedeni su osnovni ciljevi, kao i različiti oblici eksterne revizije.

Peti deo opisuje državnu reviziju, odnosno njen pojam, nadležnosti i ulogu državne revizije. Definisani su preduslovi za uspešnu reviziju.

Šesti deo objašnjava pravni i institucionalni okvir eksterne revizije u Srbiji, koji ukazuje na kvalitet uređenja položaja DRI.

Sedmi deo ističe značaj eksterne revizije u procesu pristupanja EU, obuhvatajući preporuke međunarodnih organizacija (Evropske komisije i SIGMA/OECD) za strateški razvoj DRI.

Osmi, ujedno i završni deo, govori o značaju definisanja strateškog plana razvoja, kao pretpostavke daljeg razvoja i jačanja DRI, uz uvažavanje iskustava vrhovnih revizorskih institucija najrazvijenijih zemalja i preporuka relevantnih međunarodnih organizacija.

1. BUDŽET - POJAM

Budžet je finansijski instrument kojim se predviđaju i odobravaju prihodi i rashodi državnih organa za određeni vremenski period, po pravilu, za jednu godinu. Reč „budžet" potiče od latinske reči „bulga" i francuske „bouge" i „bougette" koje označavaju vreću, kožnu torbu. Termin „ budžet " prvi put je upotrebljen u francuskom zakonodavstvu 1806. godine da bi se njime označio državni budžet. Iz francuskog jezika ovu reč su preuzeli Englezi, u obliku „budget", „kraljevu torbu u kojoj se nalazio novac potreban za javne izdatke". Kasnije simbolički je označavala torbu ministra finansija koju je isti „otvarao" prilikom prezentacije parlamentu plana državnih prihoda i rashoda. Taj akt nazvan je „otvaranjem budžeta" i tako je reč budžet prihvaćena u finansijskoj praksi skoro svih država.

Izvesni oblici budžeta bili su poznati još u antičkim državama (npr. u staroj Atini i Rimu). Međutim, budžet, kao plan prihoda i rashoda državnih organa koji se odnosi na utvrđeni vremenski period, novijeg je datuma. Njegova pojava najneposrednije je povezana s razvojem parlamentarizma. Budžet i budžetsko pravo parlamenta rezultat su borbe predstavničkog tela i vladara. Utvrđivanje obaveze prikupljanja prihoda i namene trošenja oporezivanjem ili na drugi način prikupljenih sredstava nije bilo pravo onih od kojih su se ovi prihodi ubirali. Vladari su najpre bili ograničeni u uvođenju poreskih obaveza. Jedan od najpoznatijih demokratskih pravnih akata srednjeg veka kojim je, između ostalog, ograničeno pravo vladara da uvodi porez, jeste čuvena Velika povelja o slobodama (*Magna carta libertatem*) koju je, juna 1215. godine, pod prisilom doneo engleski kralj Ivan Bez Zemlje. Ova povelja zapravo predstavlja kompromis engleskog kralja i velikaša kojim se ograničavaju neka prava monarha i uspostavljaju prava kontrole i predhodne saglasnosti viših staleža sa uredbama vladara. Dakle, Velika povelja je značajna kao prvi akt i temelj političkog procesa evolucije od apsolutizma ka parlamentarizmu. Međutim, ovaj akt iako je imao značaj u zaštiti interesa jednog sloja društva (aristokratije), imao je ograničen domet, jer nije štitio interese širokih narodnih masa. O trošenju prikupljenih sredstava samostalno je odlučivao vladar i njegovi podanici. Engleski parlament je 1628. godine izvojevao isključivo pravo (*Petition of Right* – Peticija prava) da odobrava uvođenje poreza. Postepeno je Parlament izborio pravo da odlučuje i o trošenju sredstava koja su služila finansiranju državnih rashoda. Deklaracijom o pravu, koju je potpisao Vilijam Oranski prilikom stupanja na presto, (*Bill of Rights*) iz 1689. bilo je utvrđeno da je protivzakonit svaki akt o raspolaganju novčanim sredstvima od strane kralja ako njihovo trošenje nije odobrio Parlament. Kralj nije bio ovlašćen da uvodi nove poreze i dažbine bez saglasnosti parlamenta. Odobrenje ubiranja prihoda i utvrđivanje namene njihovog trošenja predstavnička tela drugih zemalja izborila su u XVIII i XIX veku, a mnoge tek u XX veku.

Mesto i uloga budžeta kao finansijskog instrumenta kojim se planiraju prihodi državnih organa za unapred utvrđeni vremenski period može se odrediti s pravnog, ekonomskog, političkog ili nekog drugog stanovišta. Pri razmatranju pravnog stanovišta, postoje razne teorije. Mada se najčešće budžeti donose u formi zakona, ima mišljenja da je budžet zakon samo u formalnom, a ne i u materijalnom smislu. Budžet je jedan od značajnih instrumenata preraspodele nacionalnog dohotka, koristi se i kao instrument politike cena, ujednačavanja uslova privređivanja, regulisanja strukture potrošnje, uticanja na uspostavljanje određenih robno-novčanih odnosa, usmeravanja investicionih ulaganja, uticanja na obim štednje ili ostvarivanje nekih drugih ciljeva ekonomske politike.

Budžet se može definisati kao „sistematski prikaz prihoda i rashoda određene države ili uže društveno-političke zajednice za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu. Dakle, budžet predstavlja određeni sintetički bilansni pregled svih materijalno-finansijskih potreba širih ili užih političko teritorijalnih jedinica, gde se uz zakonske sankcije programiraju prihodi i utvrđuju rashodi za određeni planski period.“[1]

Budžet se može posmatrati sa društvenog, ekonomskog, finansijskog, socijalnog, pravnog, političkog, planskog i bilansnog aspekta.

- Sa društvenog stanovišta, budžet je instrument društvenog finansiranja opšte potrošnje.
- Sa ekonomskog aspekta, budžet je instrument ekonomske politike za ostvarivanje brojnih funkcija u društvenoj reprodukciji (alokacija privrednih resursa, preraspodela nacionalnog dohotka, ekonomska stabilizacija i privredni razvoj).
- Sa stanovišta socijalne funkcije, budžet je instrument politike raspodele prema radu (koji svojim poreskim mehanizmom otklanja uravnilovku, kao i socijalne razlike), i instrument solidarnog zadovoljavanja opštih društvenih potreba u nedovoljno razvijenim područjima (putem dotacija i subvencija).
- Sa finansijskog aspekta, budžet je instrument obezđenja finansijskih sredstava i namenskog trošenja sredstava u procesu zadovoljavanja opštih društvenih potreba.
- Sa pravnog aspekta, budžet je normativno regulisani pravni akt društveno-političkih zajednica, koji objedinjuje njihova prava, dužnosti i obaveze u procesu sastavljanja, donošenja i izvršenja budžeta.
- Sa političkog aspekta, budžet je instrument svih građana za zadovoljenje njihovih potreba u mesnoj zajednici, opštini i drugim društveno-političkim zajednicama.
- Sa planskog aspekta, budžet je instrument za ostvarivanje društvenih planova ekonomskog i socijalnog razvoja društveno-političkih zajednica.
- Sa bilansnog stanovišta, budžet je instrument za usklađivanje opšte potrošnje i materijalnih mogućnosti privrede, i za svođenje opšte potrošnje u realne okvire ostvarenih društvenih rezultata rada, tj. društvenog dohotka.

U savremenim privredama najveći broj instrumenata ekonomske politike, koje država danas primenjuje, temelji se na politici javnih prihoda i javnih rashoda, u skladu sa osnovnim tendencijama u razvoju privrede. Na taj način budžet i budžetska politika postaju gotovo osnovni instrument ekonomske, a posebno stabilizacione ekonomske politike.[2]

Budžet služi ne samo kao instrument finansijske i ekonomske politike, nego i za ostvarenje ciljeva socijalne, zdravstvene, kulturno-prosvetne, naučne, demografske, stambene ili neke druge politike države.

[1] Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 261
[2] Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 150

1.1. Osnovne karakteristike budžeta

Budžet kao instrument finansijske i ekonomske politike, poseduje određena obeležja koja ga razlikuju od ostalih finansijskih instrumenata.

S obzirom da budžet donosi najviše predstavničko telo unutar svake države, u tom domenu, ima sve bitne karakteristike zakona.

Budžet je finansijski instrument, čijem se donošenju pristupa za period od jedne godine. Budžetska godina se najčešće poklapa sa kalendarskom; ipak, svaka država ima slobodu sopstvenog izbora.

Budžet je finansijski instrument, koji, u poređenju sa bilansom, ispoljava bitne različitosti.

Planirani prihodi i rashodi u budžetu, izraženi su u novčanim (nominalnim) iznosima. Bilans je finansijski instrument, koji se odnosi na prethodni period vremena, dok su u budžetu iskazane planirane veličine rashoda i prihoda. Tek na osnovu bilansa se, zapravo, dolazi do saznanja u kojoj meri su izvršeni prihodi i rashodi, dok u budžetu nije neophodno da dođe do poklapanja između stvarno izvršenih, na jednoj, i planiranih iznosa, na drugoj strani.

Država, posredstvom budžeta, precizno određuje strukturu i visinu rashoda, koja podrazumeva planiranje rashoda u sledećoj budžetskoj godini. Pored toga, država predviđa visinu prihoda, odnosno vrste i iznos sredstava, namenjenih pokriću sopstvenih rashoda.

Proces donošenja budžeta ostvaruje se pre početka budžetske godine. Postupku primene njegovih odredbi prethodi odobrenje budžeta, bez kojeg je nemoguće vršiti bilo kakve izdatke iz budžeta.

Budžet je sistematizovan pregled prihoda i rashoda, grupisanih na osnovu kriterijuma vrste i svrhe korišćenja. Upravo ovo definisanje svrhe prihoda i rashoda odlikuje budžet, budući da je proces kontinuiranog finansiranja javnih potreba od izuzetne važnosti za funkcionisanje svake države.

Dalje, neophodno je potpuno usaglašavanje prihoda i rashoda, a na osnovu njihove visine i strukture, u cilju nesmetanog finansiranja javnih potreba.

Budžet je moguće koristiti u funkciji instrumenta politike javnih prihoda i politike javnih rashoda. Posredstvom politike javnih prihoda, upravlja se veličinom kupovne moći na tržištu, a posredstvom politike javnih rashoda, tokovima privrednog rasta i strukturom privrede. Politika javnih prihoda (poreska politika) zahteva periodično planiranje porasta ili smanjenja dažbina, kako bi se na taj način, delovalo na nivo agregatne tražnje na tržištu. Politika javnih rashoda predstavlja neophodno sredstvo u procesu ostvarivanja dugoročnih ciljeva privrednog razvoja.

Budžet je jedan od najznačajnijih instrumenata preraspodele nacionalnog dohotka. On predstavlja fond sredstava izdvojenih iz nacionalnog dohotka, kojim se određuje dalja namena ovih sredstava raspodeljenih na lične, materijalne i često investicione rashode. Ta nova raspodela znatno utiče na proizvodnju i potrošnju dobara. Uticaj budžetskih prihoda na privredna kretanja ispoljava se neposrednim i posrednim putem. Neposrednim putem tako što se u budžetu predviđaju sredstva za neposredno ulaganje u privredu, čija je posledica povećanje proizvodnje. Posredan uticaj na proizvodnju ogleda se u tome što budžetom predviđaju sredstva za razne nabavke, radove i usluge, usled čega budžet ima ulogu potrošaca.

Preraspodelom dohotka, posredstvom budžeta, dolazi do stvaranja uslova za izgradnju socijalne infrastrukture, koja obuhvata:

- različite vidove socijalnih izdataka;
- izdatke namenjene razvoju obrazovanja i nauke;

- izdatke za finansiranje stambene izgradnje i komunalne privrede.

Izgradnja socijalne infrastrukture je neophodna za nesmetano funkcionisanje savremenog društva. Novčana sredstva koja su namenjena za izgradnju socijalne infrastrukture, namenski su planirana za svaku godinu, u sklopu državnog budžeta. Njihov apsolutni iznos i visina, u odnosu na ostala budžetska sredstva, zavisni su od strukture ciljeva socijalne politike konkretne zemlje.

1.2. Budžetska sredstva

Budžetska sredstva su prihodi države koji se prikupljaju u budžet primenom raznovrsnih finansijskih instrumenata i kojima se podmiruju državne potrebe. Budžetskim prihodima finansiraju se tzv. administrativni rashodi.[3]

Budžetski prihodi su imali i imaju različite izvore koji se razlikuju po obimu i strukturi. Njihova visina i struktura zavise od niza faktora od kojih su najvažnija ekonomska moć države, njene funkcije i sami ekonomski odnosi koji vladaju u određenoj zemlji.

Najčešća klasifikacija javnih prihoda je sledeća:

1) Prema vremenu ubiranja, budžetski prihodi se dele na: redovne prihode koji se kontinuirano i periodično ubiraju (npr. svake godine), a prikupljaju se iz izvora koji se ekonomski redovno obnavljaju; i vanredne prihode, koji se prikupljaju povremeno i služe za podmirivanje vanrednih potreba koje je nemoguće predvideti (npr. elementarne nepogode, požari, poplave, zemljotresi, epidemije). Redovnim budžetskim prihodima zadovoljavaju se redovne društvene potrebe (npr. izdaci za vojsku, policiju, sudstvo, obrazovanje i ostale korisnike državnog budžeta).

2) Prema tome kako se ostvaruju, budžetski prihodi se dele na: originarne (izvorne, ili privatnopravne) prihode, koje država ostvarila svojom ekonomskom aktivnošću ili na osnovu prava svojine (npr. dividende preduzeća u državnom vlasništvu); i derivatne (izvedene ili javnopravne) prihode. Država ove prihode ostvaruje na osnovu svog finansijskog suvereniteta, a izvodi iz ekonomske snage fizičkih i pravnih lica oporezivanjem, naplatom prinudnih (obaveznih) zajmova, naplatom carina, taksa i plaćanjem drugih dažbina.

3) Prema pravnom osnovu sticanja dele se na: nepovratne javne prihode koji se ne vraćaju njihovim obveznicima (pravnim i fizičkim licima), jer obveznici tih prihoda imaju određenu korist od njihovog trošenja; i povratne (npr. krediti ili državni zajmovi) javne prihode, koji se vraćaju njihovim obveznicima. Državni zajmovi imaju ne samo karakteristike prihoda nego i rashoda države, jer je država obavezna vratiti sredstva koja je uzela po osnovu javnog zajma. Dok se prilikom naplate zajma ova budžetska sredstva pojavljuju kao prihodi, prilikom otplate zajma oni imaju karakteristike rashoda države; i prinudne (npr. porezi). Karakter prinudnosti imaju i doprinosi, samodoprinosi, takse.

4) Prema tome od koga se ubiraju dele se na: prihode od stanovništva (najveći deo budžetskih prihoda u savremenim budžetskim sistemima ubira se od stanovništva oporezivanjem njihovog dohotka ili imovine) i prihode od pravnih lica i finansijskih institucija, koji se izdvajaju iz njihove dobiti koje ostvaruju po osnovu ekonomske aktivnosti ili vlasništva nad imovinom (porezi na dobit, doprinosi i sl.).

[3] Administrativni rashodi - rashodi državnih organa vlasti, rashodi državne uprave i sudstva, rashodi vojske-narodne odbrane, rashodi za finansiranje delatnosti obrazovanja, kulture i nauke, razni oblici socijalne pomoći i dr.

5) Prema tome kome pripadaju (nosilac sredstava) dele se na: prihode širih teritorijalno-političkih jedinica (pravo ubiranja ima država) i prihode užih teritorijalnih-političkih jedinica (pravo ubiranja imaju gradovi, opštine).

6) Namenski i nenamenski javni prihodi. Namenski (destinirani) javni prihodi, predstavljaju prihode države za koje je tačno utvrđena namena utroška sredstava koja su prikupljena pomoću određenog finansijskog instrumenta. Nenamenski (nedestinirani) javni prihodi, predstavljaju prihode države koji služe za zadovoljavanje svih društvenih potreba, što znači da njihovo trošenje nije unapred utvrđeno.

Najveći deo budžetskih prihoda u savremenim državama ubira se oporezivanjem. Zbog ogromne, ne samo finansijske, nego i ekonomske, socijalne, kulturne, demografske, zdravstvene i druge uloge poreza u društveno-ekonomskom i političkom sistemu svake države, savremena država se naziva i poreskom državom. Među najizdašnije budžetske prihode koji se ubiraju oporezivanjem nalaze se porez na dobit i porez na promet.

1.3. Odobrenje i donošenje budžeta

Polazne osnove za planiranje budžetskih prihoda i rashoda u našem sistemu sačinjavaju:[4]

- obim, struktura i dinamika opštedruštvenih potreba,
- potrebe obezbeđenja državnih funkcija,
- ekonomske mogućnosti nacionalne privrede,
- cena,
- ostvarivanje prihoda i rashoda, po završnom računu iz prethodne godine.

U postupku planiranja javnih prihoda i rashoda, primenjuju se tri metode:

1) metod automatskog planiranja,
2) metod direktnog procenjivanja,
3) indirektni metod.

Primena metoda automatskog planiranja prihoda i rashoda, podrazumeva direktno prenošenje stavki iz prethodnog budžeta u novi. Ovaj metod ispoljava čitav niz slabosti, u značajnoj meri je nesiguran, te su mnoge zemlje odustale od njegove primene.

Kod metode direktnog procenjivanja polazna tačka jeste prethodni budžet, odnosno prihodi ostvareni u prehodnoj godini, korigovani za očekivane indekse kretanja proizvodnje, trgovinskog bilansa, dohotka, inflacione indekse, kao i ostalih parametara, na osnovu kojih je formiran najveći deo budžetskih sredstava.

Indirektni metod će na osnovu prethodnog budžeta koristiti i podatke pribavljene od korisnika budžetskih rashoda. Dakle, u procesu planiranja prihoda i rashoda budžeta, pristupa se analizi strukture prihoda i rashoda u prošloj godini. Polaznu osnovu planiranja budžetskih prihoda i rashoda, predstavlja funkcija budžeta, odnosno, ciljevi, koje je, njegovim donošenjem i primenom, potrebno ostvariti. Prilikom planiranja prihoda i rashoda, neophodno je uvažiti činjenice, vezane za: društvene potrebe, koje će biti finansirane iz budžeta; strukturu i visinu

[4] Đorđević D. (2005) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Novi Sad

planiranih javnih rashoda; vrste redovnih prihoda, odnosno – iznos, namenjen finansiranju planiranih javnih rashoda; ciljeve poreske politike.

Nadležni organ za poslove budžeta, ministarstvo finansija, mora pripremiti sve elemente, neophodne u procesu izrade nacrta budžeta i dostaviti ga Vladi republike na razmatranje, koja donosi predlog budžeta i dostavlja ga Narodnoj skupštini. Planirani rashodi se moraju vezati za planirane prihode. Stoga je od izuzetne važnosti izvršenje realne procene budućih prihoda. Predviđanje rashoda podrazumeva analizu njihove strukture, kao i njihovu visinu u prošloj budžetskoj godini.

Narodna skupština (najviše predstavničko telo) razmatra predlog budžeta. Razmatranje predloga budžeta podrazumeva ozbiljnu analizu mnogih aspekata i elemenata ovog finansijskog plana. Poslanicima ovaj predlog obrazlaže predstavnik ministarstva finansija. Poslanici mogu da stavljaju primedbe na pojedine predloge budžeta. Takođe, oni imaju mogućnost da predlažu izmene ili dopune budžeta, izlažući ih u formi amandmana. U svim savremenim državama, odobrenje budžeta i procedura, vezana za odobrenje, pružaju mogućnost da poslanici detaljno raspravljaju o ekonomskoj i socijalnoj politici vlade, kao i o privrednoj situaciji zemlje u celini. Nakon rasprave sledi glasanje za budžet, i po njegovom izglasavanju on biva objavljen u službenom glasniku Republike Srbije.

Neophodno je da budžet bude donet pre početka budžetske godine. U suprotnom se primenjuje, reciproćno, postojeći budžet. O ovome Vlada republike donosi odluku. U praksi ovaj period traje najduže tri meseca.

U procecu izvršenja budžeta može se konstantovati nepravilnost donetog budžeta. Tada Vlada republike priprema predlog izmena – rebalans budžeta i dostavlja ga Narodnoj skupštini na usvajanje.

1.4. Izvršenje budžeta

Budžet se može primenjivati tek nakon njegovog usvajanja. Ukoliko je donet pre početka budžetske godine primenjivaće se njenim početkom. Budžet donet u toku godine se može primenjivati tek nakon njegovog donošenja i objavljivanja u službenom glasniku.

Proces izvršenja budžeta regulisan je pravnim propisima kojima se utvrđuje pravilno izvršenje budžetskog plana i sprečavanje nepravilnosti pri naplati prihoda i pri utrošku sredstava za javne rashode.[5]

Organi državne uprave vode računa o budžetskom izvršavanju, imaju obavezu prikupljanja prihoda, pravo raspolaganja prikupljenim sredstvima i trošenja na određene namene, vode evidenciju i polažu računa o naplati državnih prihoda i izvršenju rashoda. Ovi organi, na osnovu plana izršenja, prenose sredstva korisnicima budžeta. Zavisno od toga koju funkciju obavljaju u procesu izvršenja budžeta organi državne uprave mogu imati ulogu naredbodavca ili računopolagača. Sem toga, oni i sami vrše kontrolu nad izvršenjem obaveza prema budžetu i nad pravilnošću trošenja državnih sredstava.

Naredbodavci su organi uprave koji su ovlašćeni da upravljaju državnom imovinom, da se staraju o prikupljanju državnih prihoda i samostalno odlučuju o raspodeli prikupljenih javnih prihoda. Njihova prava i dužnosti u pogledu rashoda su konstatovanje i izdavanje naredbi (odobrenja) za isplatu.

[5] Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 266

Nijedan rashod iz budžeta se ne može izvršiti ako za tu svrhu nije obezbeđena pozicija u budžetu. Angažovanje sredstava može se vršiti samo u granicama odobrenih rashoda. Odnosno, rashodi moraju da ostanu strogo u okvirima odobrenih sredstava. Naredbodavac ne može stvoriti veću obavezu nego što za tu svrhu ima odobrenih sredstava. Istovremeno, to znači da se pri stvaranju obaveza na teret budžetskih sredstava jedne godine, ne mogu ugovarati isporuke za izvršenje sa rokom koji prelazi granice budžetske godine.

Kada se naredbodavac uveri na osnovu dokumenata i zapisnika, da je usluga obavljena i da je time stvorena obaveza za budžet, on će izdati odobrenje za isplatu računopolagaču, koji dalje mora postupiti po njoj.

Izvršenje budžeta ne sprovodi se samo preko naredbodavca, već se njihova aktivnost dopunjuje funkcijom računopolagača bez kojih naredbodavci ne bi mogli pravilno izvršavati budžet. Dok su naredbodavci lica koja donose nadležne odluke o prihodima i rashodima, računopolagači nemaju pravo samostalnog odlučivanja, i imaju za dužnost da obavljaju operacije prikupljanja sredstava, izvršavanja rashoda po nalogu naredbodavaca i rukovanje budžetskim sredstvima. Ova ovlašćenja su podeljena između nekoliko organa državne uprave, a najveći deo ovih ovlašćenja pripada organima ministarstva finansija i to upravi za trezor i poreskoj upravi.

Funkcije naredbodavca i računopolagača nespojive su u jednom licu. Takođe, te dužnosti ne mogu vršiti bračni drugovi ili lica u bliskom srodstvu. Dok naredbodavci ne stoje pod njegovom vlašću, računopolagači su za svoj rad odgovorni i svojim naredbodavcima i finansijskom organu.

U svim državama obaveza računopolagača je da obezbede tehniku naplate državnih prihoda. U pogledu rashoda njihov je zadatak da utvrde visinu obaveze državnog organa i izvrše njenu isplatu.

Raspoređivanje sredstava odvija se na osnovu periodičnih planova. Najpre se izrađuju tromesečni planovi, a po potrebi mesečni planovi. Nadležni organi vode računa i o dinamici uplate javnih prihoda. U periodu slabe naplate određenih oblika javnih prihoda, odnosno pojave trenutnog budžetskog deficita Vlada mora intervenisati zaduživanjem kod Narodne banke ili predlogom za povećanje određenih akciza ili drugih budžetskih prihoda. Ovaj predlog se podnosi Narodnoj skupštini u obliku zakona o izmenama i dopunama zakona.

Izvršenje budžeta se odvija po planu o izvršenju budžeta. Takođe se u procesu izvršenja budžeta vodi dokumentacija i redovno izveštavaju nadležni organi. Izveštaji se dostavljaju ministarstvu finansija, odnosno Vladi, posredno i skupštinskim odborima, ali i inspekcijskim i revizijskim službama koji mogu obaviti kontrolu izvršenja budžeta.

U okviru budžeta deo planiranih prihoda ne raspoređuje se unapred, već se zadržava na ime tekuće budžetske rezerve. Sredstva tekuće budžetske rezerve se koriste za neplanirane svrhe za koje nisu utvrđene aproprijacije, ili za svrhe za koje se u toku godine pokaže da aproprijacije nisu bile dovoljne. Ova stavka iznosi najviše do 2% ukupnih prihoda za budžetsku godinu.[6]

U budžetu se, takođe, planiraju sredstva za stalnu budžetsku rezervu. Stalna budžetska rezerva koristi se za finansiranje izdataka za otklanjanje posledica vanrednih okolnosti, kao što su elementarne nepogode, i za druge vanredne događaje, koji mogu da ugroze život i zdravlje ljudi ili prouzrokuju štetu većih razmera. Stalna budžetska rezerva iznosi najviše do 0,5% ukupnih prihoda za budžetsku godinu.[7]

[6] Član 69. Zakona o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 i 62/2013)
[7] Ibid., član 70.

2. BUDŽETSKA KONTROLA I REVIZIJA

2.1. Istorija revizije

Istoriju revizije je u velikoj meri odredila istorija računovodstvenog informacionog sistema. Još u drevnim kulturama Grčke, Egipta, Rima i Mesopotamije, postoje dokazi o postojanju razvijenih ekonomskih sistema. Krajem srednjeg veka, sa pojavom velikih trgovačkih kuća u Italiji, zaživela je teorija o maksimizaciji profita, a trgovanje je postalo koordinisano iz jednog centra. Međutim, za stvaranje uslova za pojavu revizije nije bila dovoljna pojava dvojnog knjigovodstva, nego tek industrijska revolucija u Velikoj Britaniji 1780. godine. Tako je i institucionalizacija revizije postala samo pitanje vremena. Vrlo brzo osnovane su i prve institucije, u Edinburgu – Društvo računovođa i u Velikoj Britaniji Institut ovlašćenih računovođa Engleske i Velsa (1880).

Mnogi slučajevi nezakonitih radnji, utaje poreza, i tsl., koji su rešavani primenom revizijskih procedura, značajno su uticali na poboljšanja u tehničkom i zakonodavnom smislu, ne samo revizije kao discipline već i na uspostavljanje revizijskih standarda.[8]

Razvojem privrede razvijala se i uloga revizije. U vreme nastanka revizije prvenstvena uloga odnosila se na otkrivanje prevara i grešaka. Početkom XX veka javlja se uloga vezana za verifikaciju tačnosti računovodstvenih evidencija (sekundarni cilj revizije). Nakon 1940. godine došlo je do krupnih promena u shvatanju ciljeva revizije. U pomenutom periodu, pa sve do današnjih dana, primarna uloga revizije je atestiranje kredibiliteta (pozdanosti) finansijskih izveštaja.

2.2. Definicija revizije

Termin „revizija“ potiče od latinskog izraza „revisio“ koji označava – „ponovno vidjenje, ponovno gledanje“. Zbog toga se ona obično i odredjuje kao funkcija provere poslovanja jer predstavlja naknadno proveravanje obavljenih poslovnih događaja koje se vrše na osnovu postojećih dokumenata, s ciljem dobijanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i finansijskom položaju klijenta.

Revizija može da se definiše i kao „sistematičan pregled poslovnih knjiga i računovodstvenih izveštaja izvršen od strane revizora i eksperata sa ciljem da se izrazi kompetentno, stručno i nezavisno mišljenje o ispravnosti, istinitosti i tačnosti istih.“[9]

Za razliku od kontrole koja sagledava da li je ostvareno u skladu sa nameravanim, odnosno planiranim, revizija sagledava da li je ostvareno i planirano u skladu sa mogućnostima.[10]

Uspeh revizije u velikoj meri zavisi od postojanja i funkcionisanja mehanizma kontrole. Neki autori nazivaju reviziju čak i „naknadna kontrola“ ili „kontrola kontrole“. Revizija se u Zakonu o računovodstvu i reviziji definiše kao „ispitivanje računovodstvenih iskaza radi davanja mišljenja o tome da li oni objektivno i istinito prikazuju stanje imovine, kapitala i obaveza, kao i rezultate poslovanja pravnog lica“.[11] Lice koje sprovodi reviziju i odgovara za njegovu istinitost i objektivnost, naziva se revizor. Revizor je stručno lice koje u skladu sa kodeksom profesionalne

[8] Stanišić M., Stanojević LJ. (2008) *Revizija i primena kompjutera*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 6
[9] Stanišić M. (2006) *Revizija,* Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006, str. 6
[10] Todorović J., Đuričin D., Janošević S. (2000) *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, str. 340
[11] Zakon o računovodstvu i reviziji („Sl.glasnik RS“ br. 46/2006, 111/2009 i 99/2011)

etike revizora obavlja poslove pregleda poslovnih knjiga i druge specijalizovane revizorske aktivnosti u funkciji davanja mišljenja o računovodstvenim izveštajima.[12] Revizija se obavlja u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji, Međunarodnim standardima revizije (MRS), Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i Kodeksom etike za profesionalne računovođe.

2.3. Definicija budžetske kontrole

Kontrola se definiše na različite načine. Međutim, za sve oblike kontrole je karakteristično da je to specifična aktivnost kojom se utvrđuje da li je postignut zadovoljavajući napredak ka ostvarivanju postavljenih ciljeva, postoji li odstupanje ostvarenog od planiranog, i u skladu sa tim preduzimaju se neophodne korektivne akcije.

Pojam „kontrola“, obično ima negativno značenje pošto ugrožava diskreciju pojedinca (ili grupe) u donošenju odluka. Striktna kontrola utiče na pad efikasnosti pošto sputava kreativnost. Nedovoljna kontrola dovodi do neefikasnosti u ispunjenju definisanih ciljeva, konfuzije i haosa. Racionalan sistem kontrole mora uspostaviti balans između principa kontrole i poštovanja diskrecije pojedinaca.[13]

Budžetska kontrola se prvenstveno odnosi na trošenje sredstava koja su oporezivanjem i primenom drugih finansijskih instrumenata prikupljena u budžet.

Pošto se radi o izuzetno značajnim sredstvima koja predstavljaju deo nacionalnog dohotka, neophodna je i određena povremena kontrola nad radom svih organa kojima je povereno rukovanje i trošenje javnih prihoda. Budžetska kontrola obuhvata kontrolu svih subjekata, koji ubiraju i troše javne prihode.

Da bi budžetska kontrola bila efikasna, neophodno je da se kontrola vrši u određenom vremenskom periodu i u procesu izvršavanja budžeta, kako bi se obuhvatili svi organi u izvršavanju budžeta i sve faze kroz koje prolaze sredstva javnih prihoda.

Budžetska kontrola olakšava i omogućava da se prilikom prikupljanja planiranih prihoda i njihovog trošenja predviđenog budžetom, budžet izvršava blagovremeno, tačno i na način kako je to zakonom predviđeno. Budžetskom kontrolom sprečavaju se razne nepravilnosti i zloupotrebe u raspolaganju budžetskim sredstvima.

Kontrola treba da doprinese da se budžetska sredstva troše za onu namenu i u onom iznosu kako je to propisima utvrđeno, vodeći pritom računa o što većoj racionalnosti trošenja ovih sredstava.

U Republici Srbiji, budžetsku kontrolu vrši budžetska inspekcija koja je formirana u okviru ministarstva finansija. Bužetska inspekcija ima ovlašćenja da kontroliše namensko korišćenje budžetskih sredstava, odnosno kontrolu javnih rashoda, kao i kontrolu poslovanja korisnika budžetskih sredstava. Korisnici javnih prihoda su u obavezi da i budžetskom inspektoru stave na uvid svu relevantnu dokumentaciju o finansijskom i materijalnom poslovanju.

[12] Stanišić M. (2006) *Revizija,* Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006, str. 7
[13] Todorović J., Đuričin D., Janošević S. (2000) *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, str. 129

2.4. Vrste kontrole

Sve vrste kontrola finasijske delatnosti javnog sektora, pored osnovne podele na internu i eksternu reviziju, mogu se podeliti prema:

1) metodu;
2) vremenu vršenja kontrole;
3) subjektima nad kojima se vrši kontrola;
4) organima koji sprovode kontrolu.

Vrste revizija prema metodu su:

a) *Dokumentarna kontrola* - je vrsta revizije koju vrši ovlašćeni revizor na svom radnom mestu kontrolišući finansijska dokumenta, ugovore, račune, naloge, akta o unutrašnjoj organizaciji i stematizaciji radnih mjesta i sl. subjekta revizije. Po pravilu, prethodi terenskoj reviziji.
b) *Terenska kontrola* - vrše državni revizori na licu mesta – terenu, kod subjekta revizije, tj. subjekata kojima su poverena budžetska sredstva ili državna imovina. Sprovodi se na osnovu radnih naloga koji se pripremaju u VRI i služi, po pravilu, za proveru verodostojnosti i tačnosti finansijske dokumentacije subjekta revizije. Po pravilu prethodi joj izrada uzorka (metod uzorkovanja).

Vrste revizija prema vremenu kontrole su:

a) *Prethodna revizija* (ex ante) – predstavlja kontrolu koja prethodi administrativnim i finansijskim aktivnostima subjekata revizije. Ona se vrši pre nego što dodje do isplate iz državne blagajne i zbog toga se naziva još i *preventivnom kontrolom*. Naredbodavci su dužni da od nadležnog finansijskog kontrolora traže odobrenje za svaki akt raspolaganja budžetskim sredstvima koji nameravaju da sprovedu. Efektivna prethodna kontrola je nezamenljiva pri proveri upravljanja javnim fondovima.[14] Značaj i prednost u odnosu na naknadnu reviziju je najviše u tome što se eventualna šteta može sprečiti radnjama državnog revizora, jer može sprečiti isplate rashoda ukoliko su neodgovarajuće.
b) *Naknadna revizija* (ex post) – predstavlja kontrolu javnih sredstava i subjekata revizije nakon izvršenih radnji nadležnih nalogodavaca i računopolagača. Ona je u većini država obavezna, posebno u delu koji se odnosi na državni završni račun i godišnje finansijske izveštaje lokalnih samouprava. Ova kontrola proverava da li je prikupljanje ili trošenje sredstava u skladu sa pozitivnim propisima, ali se njome ne može sprečiti nastanak štete po javne finasije, već je može samo konstatovati i pokrenuti postupak radi preduzimanja mera protiv učinioca nezakonitih radnji.

Vrste revizija prema subjektima su:

a) *Kontrola nad naredbodavcima* je revizija kojom se kontroliše celishodnost upotrebe odobrenih budžetskih javnih sredstava. Nalogodavci su starešine državnih organa

[14] S. Komazec, Ž. Ristić, Javne finansije, Beograd, 2001. str. 421

(ministri, direktori itd.) i ova revizija se uglavnom svodi na utvrdjivanje eventualne političke odgovornost imenovnih lica prema predstavničkom telu ili vladi (koji su ih imenovali). Posledica utvrdjene odgovornosti, (pored krivične ili prekršajne) uglavnom se svodi na gubitak javne podrške tj. dolazi do razrešenja sa javne funkcije.

b) *Kontrola nad računopolagačima* je kontrola kojom treba da se utvrdi kako je računopolagač raspolagao sredstvima koja su mu poverena – revizija pravilnosti i da li se pri tome pridržavao zakonskih normi. Računopolagači nisu imenovna lica već državni službenici. Odgovornost računopolagača, za razliku od naredbodavca, u slučaju utvrdjenih nezakonitosti ili nepravilnosti u radu nije politička, nego je disciplinska ili krivična odgovornost.

Vrste revizija prema organima koji sprovode kontrolu

a) *Upravna ili interna kontrola,* koju sprovode izvršioci budžeta u okviru administrativnog aparata i po pravilu je obavlja viši organ uprave nad nižim.
b) *Institucionalna ili eksterna* kontrola, koja se poverava posebnoj, vrhovnoj revizorskoj instituciji (Supreme Audit Institutions), obrazuje se van uprave i nezavisna je od njenih organa.
c) *Politička ili parlamentarna (skupštinska)* kontrola koja je pod okriljem predstavničkog tela i koja obezbeđuje nezavisnost u radu drugih kontrolnih organa.

Zajednička karakteristika sve tri kontrole je da se sve mogu podvesti pod budžetsku kontrolu, mada eksterna državna revizija ima širi opseg od same kontrole državnog budžeta.

2.4.1. Upravna kontrola (interna, unutrašnja ili administrativna)

Upravna kontrola definiše se kao takav oblik kontrole u kojoj više telo uprave kontroliše kako niži (podredjeni) organ prikuplja javne prihode i raspolaže njima.[15] Najviše telo uprave budžetske kontrole je ministarstvo nadležno za poslove finansija. Upravna kontrola ima veliki značaj i primenjena je u svim savremenim državnim sistemima i može se manifestovati kao prethodna ili naknadna kontrola.

Upravna kontrola se definiše i kao interna ili unutrašnja revizija jer se obavlja unutar korisnika budžetskih sredstava.

- *Definicija interne revizije* – Interna revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i aktivnost konsaltinga osmišljena da doda vrednost i poboljša poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvodeći sistematičan, disciplinovani pristup procenjivanju i poboljšanju efektivnosti upravljanja rizikom, kontrola i korporativnog upravljanja.[16]

Cilj sistema interne kontrole je da obezbedi:

- Primenu zakona, propisa, pravila i procedura;

[15] Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb 1998. god. str. 514
[16] Definicija po *Institutu internih revizora (Institute of Internal Auditors – IIA)*

- Uspešno poslovanje;
- Procena ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja i namenskog korišćenja budžetskih sredstava;
- Uspostavljanje saradnje sa institucijama zaduženim za spoljnu i unutrašnju reviziju i drugim subjektima iz oblasti revizije;
- Izveštavanje o izvršavanju godišnjeg plana revizije.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava uspostavljaju sisteme interne kontrole za sve transakcije računa prihoda i rashoda, računa finansijskih sredstava i obaveza i računa finansiranja, kao i upravljanja državnom imovinom.

Funkcije interne revizije su:

- Provera primene zakona i poštovanja 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 (performansi) koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa, uključujući i nefinansijske operacije, u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti;
- Uspostavljanje saradnje sa eksternom revizijom;
- Vršenje ostalih zadataka neophodnih da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja sistema interne revizije.

Tabela 1. Modeli funkcionisanja Interne kontrole mogu se podeliti na dve grupe:

Centralizovani model	***Decentralizovani model***
Države evropskog kontinentalnog prava (Francuska, Portugal, Španija itd.) imaju organizaciju interne kontrole zasnovanu na centralizovanom modelu i to na način da je to uglavnom sektor ministarstva finansija.	*U drugim državama (Velika Britanija, Švedska, Holandije, Norveška i td) interna kontrola je decentralizovana i nalazi se u samim ministarstvima i drugim korisnicima budžeta koji je sprovode i koji su odgovorni za realizaciju njenih ciljeva. Medjutim i kod odovg modela centralno ministarstvo zaduženo za poslove finansija ima odgovornost za funcionisanje celokupnog sistema internih kontrola na niovu države.*

Upravna kontrola trošenja budžetskih sredstava je pretežno prethodna, preventivna kontrola koja može da predupredi nepravilnosti do kojih bi moglo doći u toku izvršenja budžeta.

2.4.2. Eksterna (računsko-sudska) budžetska kontrola

Izgradnja demokratskog društva nemoguća je bez jakih mehanizama kontrole, posebno u delu raspolaganja i upravljanja javnim finansijama i državnom imovinom. Savremeno shvatanje

kontrole zahteva kontrolu od strane nezavisnih, samostalnih računsko-sudskih organa zasnovanih na zakonu.

Vrhovna revizorska institucija treba da prikupi dovoljno dokaza na osnovu kojih će se zaključiti da li su ciljevi postavljeni prilikom usvajanja budžeta ostvareni ili ne, da li su finansijska sredstva utrošena u skladu sa odobrenjem, da li izveštaj o realizaciji prezentuje stvarno stanje i da li je u skladu sa odgovarajućim standardima.

Eksterna, računsko-sudska državna revizija je kontrola koju obavljaju tela nezavisna i samostalna od izvršne vlasti postavljena od strane nacionanog parlamenta.

Da bi ovakve specijalizovane institucije mogle da budu potpuno nezavisne u svom radu od organa čiju kontrolu vrše, u mnogim državama one su:

- ustavna materija
- osnivanje i funkcionisanje je uredjeno posebnim zakonom.

Vrhovna državna revizija ne može dati mišljenje o:

- svrsishodnosti ciljeva i
- visini finansijskih sredstava sa kojom se ciljevi postižu.

Državna revizija, u formi izveštaja vrhovnog organa revizije, treba da omogući poslanicima u nacionalnim skupštinama da donesu političku odluku o kvalitetu završnog računa budžeta i procene kvalitet trošenja i raspolaganja javnim finansijama i državnom imovinom od strane budžetskih korisnika, vanbudžetskih fondova, lokalne samouprave i drugih subjekata koji koriste javna sredstva.

Značaj ovog oblika kontrole pokazuje i činjenica da su vrhovni organi revizije formirani relativno rano, tako da je ovaj organ formiran u Nemačkoj još 1714. godine (Pruska), u Francuskoj 1807. godine, Italiji 1862. godine, Velikoj Britaniji 1886. godine, itd.

Državna revizorska intstitucija je najviši organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Osnovana je 2005. godine Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji.

Institucionalna kontrola budžeta od strane vrhovnih revizorskih institucija predstavlja jedan od ključnih mehanizama naknadne kontrole izvršenja budžeta, na osnovu koje javnost dobija informacije o trošenju sredstava od strane državnih organa.

2.4.3. Razlika izmedju eksterne i interne revizije

Tabela 2. Interna i eksterna revizija, u osnovi se razlikuju po:

Vrsta revizije	Ko vrši reviziju	Obuhvatu revizije	Karakter nezavisnosti
INTERNA	*Upravni organ – ministarstvo*	*Revizija pravilnosti*	*Odgovorna ministru finansija*
EKSTERNA	*Vrhovni organ državne revizije*	*Revizija pravilnosti i „3 e" revizije*	*Samostalna i nezavisna*

Eksterna i interna revizija su u cilju komplementarne, s tim da je pogrešno eksternu reviziju posmatrati kao „superreviziju" prethodno sprovedene interne revizije.[17] Prilikom eksterne revizije državni revizor vrši pregled ranije izvršene interne revizije i medju njima se uspostavlja saradnja u razmeni iskustava i mišljenja, koja će na najefikasniji način uštedeti vreme i resurse neophodne za obavljanje aktivnosti u delu revizije budžetske potrošnje.

Interna revizija dominantno je revizija računopolagača i u osnovi je revizija zakonitosti postupanja istih.

Eksterna revizija je šira po obuhvatu i odnosi se i na naredbodavce i efekte učinka, tj. ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti postupanja subjekta revizije.

- *Interna revizija* sprovodi se po nalogu ministra nadležnog za poslove finansija;
- *Eksternu reviziju* vrši nezavisan i samostalan državni organ, po sopstvenoj proceni izbora subjekta revizije, vremena vršenja revizije i vrste revizije koju će primeniti.

Revizija učinka zastupljena je i u internoj reviziji kroz cilj da obezbedi informacije o tome koliko su postavljeni ciljevi i programi potrošačkih jedinica ostvareni u odnosu na postavljene rokove i obim korišćenja javnih resursa. Interna revizija, da bi bila kvalitetna, mora imati svojstvo nezavisne revizije, mada se nezavisnost interne revizije razlikuje u odnosu na instucionalno postavljenu nezavisnost eksternog organa državne revizije. Interni revizor u svom radu je neposredno odgovoran rukovodiocu korisnika javnih sredstava koji, izdaje nalog za vršenje revizije.

Interna revizija u Srbiji uredjena je Zakonom o budžetskom sistemu,[18] kao aktivnost sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije, kao i da pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve tako što sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanje organizacijom.

Interni revizor nije nezavisan u odnosu na nadležno ministarstvo za razliku od državnog revizora, koji ima institucionalnu zaštitu nezavisnosti i samostalnosti kroz zakonom ustanovljenu nesmenjivost i stalnost položaja sa jasnim mehanizmima zaštite nezavisnosti u postupanju.

Razlika između ove dve vrste revizije je i u karakteru izveštaja.

- *Izveštaj interne revizije je interni*, služi da poboljša rad kontrolisanog organa ali se ne objavljuje i ne dostavlja parlamentu;
- *Izveštaj državne revizije je javan* i služi predstavničkom telu da oceni kvalitet završnog računa i rad kontrolisanih organa na osnovu pojedinačno izvršenih revizija.

Pravila za vršenje interne revizije propisuje nadležni ministar, a za eksternu reviziju utvrdjena su zakonom, aktima vrhovnog organa revizije i medjunarodnim revizorskim standardima.

Internom revizijom nastoje se poboljšati učinci u delu ostvarivanja ciljeva institucije, tako što se kroz sistematičan pristup procenjuje i poboljšava delotvornost upravljanja rizikom i procesima rukovodjenja, dok se,

[17] Richard Allen, Daniel Tommasi, Upravljanje javnim izdacima, SIGMA, OECD, 2004., Pariz, str. 267-272
[18] "Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 i 62/2013

eksterna revizija sastoji od procesa koji imaju za cilj da obezbede da se planiranje budžeta, njegovo utvrdjivanje i korišćenje javnih resursa odvija u skladu sa zakonom i da budu usmereni ka ostvarivanju ciljeva koje utvrdi zakonodavna i izvršna vlast.

Organ eksterne revizije na nacionalnom nivou ima karakter vrhovnog, i njegov konačni nalaz se ne može „pobijati" radnjama drugog organa, a parlament ga ne usvaja već samo razmatra prilikom usvajanja završnog računa.

U savremenoj budžetsko-pravnoj teoriji, jasno se pravi razlika izmedju interne i eksterne kontrole i ističe da je:

- *institucionalna, eksterna i stručna kontrola izvršenja budžeta najefikasniji, najuspešniji i najznačajniji oblik budžetske kontrole u jednoj zemlji.*

2.4.4. Politička budžetska (skupštinska) kontrola

Politička budžetska kontrola jeste kontrola koju obavlja predstavničko telo, po pravilu, pri raspravi o završnom računu budžeta države, kojim se u celini okončava budžetska procedura.

Državni budžet je:

- *Politički dokument* ovlašćenja i kontrole parlamenta nad izvršnom vlašću;
- *Računovodstveni dokument* na bazi kojeg država vodi svoje upravljanje javnim finansijama;
- *Strateški planer* i osnovni parametar preko kojeg se procenjuju ovlašćenja i vrši kontrola delatnosti izvršne vlasti.

Politička kontrola budžeta je, po vremenu obavljanja, izrazito naknadna kontrola, ona obuhvata protekli period koji se prikazuje u završnom računu budžeta. Tek se na završnom računu otkrivaju dobre i loše strane poreskog sistema i politike rashoda zemlje. Primena načela budžetske realnosti proverava se tek na završnom računu. Pomoću cifara završnog računa sastavlja se predlog novog budžeta.

Politička budžetska kontrola se naziva i skupštinskom, predstavničkom ili parlamentarnom kontrolom. Revizija javnih rashoda je parlamentarna funkcija nadzora nad usmeravanjem i trošenjem budžetskih sredstava. S obzirom na to da parlament odobrava sredstva sa karakterom javnih rashoda, logično je da on sprovodi i nadzor preko državne revizije.

O trošenju sredstava parlament treba da bude informisan ne samo u smislu da li su sredstva potrošena već i:

- da li su potrošena u skladu sa odobrenjem;
- da li je izveštaj o trošenju prikazan u skladu sa odgovarajućim standardima;
- kakvo je mišljenje nezavisne institucije o trošenju tih sredstava.

Politička kontrola predstavničkog tela koje odobrava budžet nije moguća i celovita ukoliko parlament nije valjano informisan i ukoliko nema nalaz (izveštaj) koji je osnova za razmatranje završnog računa budžeta. To je, u većini demokratskih država, od strane predstavničkih organa dovelo do formiranja Vrhovne državne revizorske institucije (Supreme Audit Institution – SAI).

Skupštinska – politička kontrola uglavnom se odnosi na rad neredbodavaca (za razliku od upravne koja daje prednost radu računopolagača), ministara i drugih rukovodilaca državnih

institucija koje su predmet revizije. Zato se skupštinska kontrola i naziva političkom kontrolom jer se na osnovnu nje može uticati na finansijsku politiku države u sledećem periodu, kao i voditi ispravna kadrovska politika. Moguće je da na osnovu ove kontrole, usled utvrdjenih nepravilnosti, dodje do smene ministara i drugih odgovornih funkcionera.

U zavisnosti od toga koji organ sprovodi kontrolu, od vrste kontrole i prirode izvršene nepravilnosti, sankcija prema subjektu revizije i nosiocu ovlašćenja u kontrolisanom organu može biti prekršajna, krivična i politička.

2.5. Budžetska kontrola i revizija

Budžetska kontrola i revizija predstavljaju neku vrstu nadzora nad naredbodavcima i izvršiocima budžeta. Pošto se izvršavanje budžeta vrši u toku jedne godine, neophodno je obezbediti zakonitost u izvršavanju budžeta.

Budžetska kontrola se razlikuje od revizije jer se kontrolom vrši nadzor nad naredbodavcem i nad računopolagačem budžeta, odnosno proverava se da li su javni prihodi utrošeni namenski.

Prema svome sadržaju, budžetska revizija može da obuhvati i kontrolu svrsishodnosti upotrebe javnih rashoda, gde se upozorava na pojave neracionalnog raspolaganja javnim prihodima. I upravo je ovde samo sličnost izmedu kontrole i revizije, dok revizija ima specifične ciljeve i zadatke. Revizija mora biti potpuno nezavisna od Vlade i drugih izvršnih organa vlasti. Na taj način, glavni državni revizor je potpuno nezavisan i po pravilu, odgovoran je samo predstavničkom telu.[19]

Budžetska kontrola i revizija treba da obuhvataju sve mere za kontrolu javnih prihoda i rashoda i na taj način da omoguće ispravno upravljanje imovinom i obavezama javnog sektora.

[19] Đorđević R. Dragomir, *Javne finansije*, Novi Sad, 2005.

3. JAVNI SEKTOR - POJAM

Javni sektor su država i svi njeni entiteti koji raspolažu javnim sredstvima i državnom imovinom - državni organi, Centralna banka, jedinice lokalne samouprave, nezavisna regulatorna tela kao i pravna lica, ortačka i komanditna društva u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udeo.

Svrha postojanja javnog sektora nije ostvarenje profita, već zadovoljenje javnih potreba i vršenje javnih funkcija.

Medjunarodni računovodstveni standardi polaze od stava da se pojam javni sektor odnosi na „nacionalne vlasti, regionalne uprave, lokalne samouprave i slične državne entitete".

Shodno navedenom, pod javnim sektorom se podrazumevaju[20]*:*

1. svi korisnici javnih sredstava;
2. teritorijane autonomije i lokalne vlasti;
3. organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
4. budžetski javni fondovi;
5. centralna banka u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava;
6. javna preduzeća koje je osnovao korisnik javnih sredstava;
7. javna preduzeća u čijem kapitalu ili upravljanju ima učešće korisnik javnih sredstava;
8. javna preduzeća koje je osnovala država;
9. subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi i
10. drugi subjekti koji koriste javna sredstva i državnu imovinu.

Javne finansije i državni budžet nisu isti pojmovi niti imaju isto odredjenje.

Za razliku od javnih finansija, koje predstavljaju radnje prikupljanja državnih prihoda i stvaranja rashoda, odnosno trošenja finansijskih sredstava države - budžet predstavlja detaljan, godišnji obavezujući plan prikupljanja i trošenja novčanih sredstava države.

Dakle, budžet je uži pojam od javnih finansija, jer samo predvidja i rasporedjuje javne rashode i prihode, odnosno povezuje ih u racionalan i koherentan sistem javnih finansija.[21]

3.1. Osnovne karakteristike javnog preduzeća

Javna preduzeća predstavlju posebnu kategoriju privrednih društava koja imaju specifičan položaj u ostvarivanju svoji funkcija, kao i specifične probleme koji ih pogađaju i sa kojima su prisiljena da se bore. Po mnogo čemu, javna preduzeća predstavljaju specifičan oblik preduzeća koja, u obavljanju svoje delatnosti, imaju posebno naglašenu odgovornost, i to, kako prema javnosti, tako isto i prema osnivaču. Javno preduzeće bi se, generalno, moglo definisati kao preduzeće formirano s osnovnim ciljem obavljanja delatnosti od javnog (opšteg) interesa, pri čemu država, odnosno jedinica lokalne samouprave (kao njihov osnivač), vrši, u celosti ili delimično, ulogu „preduzetnika".[22]

[20] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: Revizija javnog sektora, Subotica 2007. god, str. 4-5
[21] Ibid., str. 5
[22] Slobodan V. Vidaković, *Revizija: osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja*, Novi Sad, 2009, str. 527

Kao bitne zajedničke karakteristike javnih preduzeća mogu se navesti sledeće, i to: obezbeđenje proizvoda i usluga od elementarnog značaja za određenu zajednicu; monopolski ili neki drugi privilegovani status na tržištu stečen uz podršku vlasti; predmet su javnog regulisanja.

Javna, u odnosu na ostala preduzeća, dobit stiču u prilično specifičnim okolnostima, jer svoje poslovne prihode ne mogu ostvarivati slobodnim formiranjem cena svojih proizvoda i usluga (bez prethodno dobijene saglasnosti od osnivača). To znači da se dobit (koja bi opravdala uložena sredstva), ostvaruje vrlo pažljivim odmeravanjem (kalkulisanjem) cena proizvoda i usluga, vodeći računa, pri tome, o kupovnoj snazi stanovništva (kao krajnjeg korisnika).

Upravo iz navedenih razloga, poslovni rashodi su, kod javnih preduzeća, veći od poslovnih prihoda, tako da se negativna razlika pokriva subvencionisanjem iz budžeta, ili ostalih izvora. Ipak, polazeći od činjenice da svojim poslovanjem i radom javna preduzeća daju logističku podršku poslovanju ostalih preduzeća, kao i svih ostalih pravnih lica koja obavljaju vanprivrednu delatnost, njihovo postojanje je sasvim opravdano.

3.2. Nadležnosti i odgovornosti javnog preduzeća

Organe javnog preduzeća[23] čine

- u slučaju jednodomnog upravljanja:
  1) nadzorni odbor
  2) direktor
- u slučaju dvodomnog upravljanja:
  1) nadzorni odbor
  2) izvršni odbor
  3) direktor

Nadležnost i odgovornost nadzornog odbora je da:[24]

1) utvrđuje poslovnu strategiju i poslovne ciljeve javnog preduzeća i stara se o njihovoj realizaciji;

2) usvaja izveštaj o stepenu realizacije programa poslovanja;

3) donosi godišnji program poslovanja, uz saglasnost osnivača;

4) nadzire rad direktora;

5) vrši unutrašnji nadzor nad poslovanjem javnog preduzeća;

6) uspostavlja, odobrava i prati računovodstvo, unutrašnju kontrolu, finansijske izveštaje i politiku upravljanja rizicima;

7) utvrđuje finansijske izveštaje javnog preduzeća i dostavlja ih osnivaču radi davanja saglasnosti;

8) donosi statut uz saglasnost osnivača;

9) odlučuje o statusnim promenama i osnivanju drugih pravnih subjekata, uz saglasnost osnivača;

10) donosi odluku o raspodeli dobiti, odnosno načinu pokrića gubitka uz saglasnost osnivača;

[23] Član 11. Zakona o javnim preduzećima ("Sl. glasnik RS" br. 119/2012)
[24] Ibid., član 18.

11) daje saglasnost direktoru za preduzimanje poslova ili radnji u skladu sa ovim zakonom, statutom i odlukom osnivača;

12) imenuje izvršne direktore javnog preduzeća;

13) zaključuje ugovore o radu na određeno vreme sa direktorom preduzeća, odnosno ugovore o radu sa izvršnim direktorima preduzeća;

14) vrši druge poslove u skladu sa ovim zakonom, statutom i propisima kojima se uređuje pravni položaj privrednih društava.

Nadzorni odbor ne može preneti pravo odlučivanja o pitanjima iz svoje nadležnosti na direktora ili drugo lice u javnom preduzeću.

Nadležnost i odgovornost izvršnog odbora je da:[25]

1) vodi poslove društva i određuje unutrašnju organizaciju društva;

2) odgovara za tačnost poslovnih knjiga društva;

3) odgovara za tačnost finansijskih izveštaja društva;

4) priprema sednice skupštine društva i predlaže dnevni red nadzornom odboru;

5) izračunava iznose dividendi koji u skladu sa ovim zakonom, statutom i odlukom skupštine pripadaju pojedinim klasama akcionara, određuje dan i postupak njihove isplate, a određuje i način njihove isplate u okviru ovlašćenja koja su mu data statutom ili odlukom skupštine;

6) izvršava odluke skupštine;

7) vrši druge poslove i donosi odluke u skladu sa ovim zakonom, statutom, odlukama skupštine i odlukama nadzornog odbora.

Pitanja iz nadležnosti izvršnog odbora ne mogu se preneti na nadzorni odbor društva.

Nadležnost i odgovornost direktora javnog preduzeća je da:[26]

1) predstavlja i zastupa javno preduzeće;

2) organizuje i rukovodi procesom rada;

3) vodi poslovanje javnog preduzeća;

4) odgovara za zakonitost rada javnog preduzeća;

5) predlaže godišnji program poslovanja i preduzima mere za njegovo sprovođenje;

6) predlaže finansijske izveštaje;

7) izvršava odluke nadzornog odbora;

8) predlaže izvršne direktore;

9) vrši druge poslove određene zakonom, osnivačkim aktom i statutom javnog preduzeća.

Javna preduzeća moraju imati izvršenu reviziju finansijskih izveštaja od strane ovlašćenog revizora. Javno preduzeće čiji je osnivač Republika Srbija ima komisiju za reviziju. Komisija za reviziju priprema, predlaže i proverava sprovođenje računovodstvenih politika i politika upravljanja rizicima; ispituje primenu računovodstvenih standarda u pripremi finansijskih

[25] Član 427. Zakona o privrednim društvima ("Sl. glasnik RS" br. 36/11 i 99/11)

[26] Član 23. Zakona o javnim preduzećima ("Sl. glasnik RS" br. 119/2012)

izveštaja i ocenjuje sadržinu tih izveštaja; ispituje ispunjenost uslova za izradu konsolidovanih finansijskih izveštaja; sprovodi postupak izbora revizora društva i predlaže kandidata za revizora; vrši druge poslove koje joj poveri nadzorni odbor.

3.3. Javni rashodi u funkciji finansiranja privrednog razvoja

Jačanjem državnog intervencionizma uvećavani su javni rashodi u funkciji privrednog razvoja u gotovo svim zemljama savremenog sveta, a naročito u zemljama u razvoju. U zemljama u razvoju, javni sektor preko javnih rashoda poprimio je brojne funkcije: angažovanje dohotka i akumulacije za privredni razvoj, finansiranje ekonomske i socijalne infrastrukture, poboljšanje uslova privređivanja i zapošljavanja, diversifikaciju privredne strukture, podsticanje razvoja izvozne industrije i poljoprivrede, itd.

Ubrzanje privrednog rasta ne može se danas zamisliti bez jačanja uloge javnog sektora. Odlučujuća je danas aktivna ekonomska uloga države i javnog sektora u strukturi i obimu privrednih investicija, u raspodeli bogatstva i dohotka, u distribuciji i alokaciji akumulacije, u globalnom, strukturnom i regionalnom razvoju. Centralna uloga države i aktivna uloga javnog sektora preko javnih rashoda (i fiskalnih prihoda) u zemljama u razvoju jesu zakonitost razvoja.

Na jačanje javnog sektora u zemljama u razvoju upućuju brojni razlozi: neophodnost razvoja određenih industrijskih grana koje su neatraktivne za privatni kapital, ostvarenje državne kontrole nad ključnim sektorima razvoja (naročito sektor eksploatacije prirodnih bogatstava i njihove dalje prerade), stimulisanje istraživanja i razvoja domaće tehnologije, obezbeđenje uvoza tehnike i znanja, uravnoteženje regionalnog i subregionalnog razvoja, izgradnja objekata ekonomske infrastrukture, podržavanje nerentabilne proizvodnje od posebnog društvenog interesa, i slično.

Prilog 1. Ocena stanja javnih rashoda u Srbiji

Kontrola i odgovornost su od posebnog značaja kada je u pitanju upravljanje javnim resursima, odnosno sredstvima koja građani izdvajaju za potrebe delotvornog i efikasnog upravljanja javnim poslovima u skladu s opštim interesom. U Republici Srbiji poštovanje ovih standarda još uvek nije na zadovoljavajućem nivou. Javnost nije u potpunosti i na razumljiv način upoznata s procesima planiranja i trošenja budžetskih sredstava, zakoni o budžetu za pojedinu budžetsku godinu uglavnom se donose u kratkom vremenskom periodu, dok i rasprava u republičkom predstavničkom telu o načinu na koji su javna sredstva trošena u određenoj budžetskoj godini izostaje već desetu godinu zaredom.

Izvor: Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije u Republici Srbiji za period od 2013. do 2018. godine

U strukturi budžetskih rashoda težište se pomera u korist rashoda investicionog karaktera usled uske veze budžeta i plana privrednog razvoja. Stoga, rashodi neproduktivne javne potrošnje ustupaju mesto investicionim javnim rashodima, koji direktno ili indirektno imaju najveće efekte na privredni razvoj.

3.4. Revizija javnih rashoda

Revizija javnih rashoda i prihoda u industrijski razvijenim zemljama OECD[27] predstavlja značajnu finansijsku aktivnost, koja bitno utiče na finansijsku i budžetsku disciplinu i na stabilnost javnog sektora.

Revizija javnih rashoda (i prihoda) sprovodi se, po pravilu, preko nezavisnih institucija u SAD (Supreme Audit Institution – SAI), u Švedskoj (National Audit Bureau – NAB) i V. Britaniji (National Office – NO). To su najviše državne institucije javnog ranga sa javnim ugledom, koje kontrolišu centralne vlade, lokalne organe i javna preduzeća. Državno računovodstvo (ili budžetsko knjigovodstvo) tradicionalno se zasnivalo samo na evidenciji rashoda, odnosno na evidentiranju utroška novca u državnim institucijama, ali bez novčanog merenja efekata izvršenih novčanih ulaganja iz budžeta i državnih fondova. S tim u vezi, državna revizija je prvenstveno proveravala namensko korišćenje sredstava u skladu sa zakonom i usvojenim budžetom.

S obzirom da odobravaju plan prikupljanja i trošenja sredstava najviši državni organi moraju biti informisani o racionalnoj, efikasnoj i potpunoj upotrebi finansijskih sredstava, moraju vršiti nadzor nad javnim rashodima. Ovakav nadzor predstavlja kompleks mera, metoda i procedura, koje uspostavlja parlament u cilju obezbeđenja adekvatne zaštite finansijskih sredstava od neracionalnog, nenamenskog i neplanskog trošenja.

Revizija javnih rashoda je usmerena na kontrolu izveštavanja o trošenju finansijskih sredstava, koja su u nadležnosti državnih organa i institucija i predstavlja funkciju nadzora nad usmeravanjem i trošenjem budžetskih sredstava.

[27] OECD - Osnovana Konvencijom o Organizaciji za ekonomsku saradnju i razvoj, koja je stupila na snagu 30.09.1961. godine. Ciljevi organizacije: unapređenje visoke stope ekonomskog rasta, zapošljavanje i finansijska stabilnost zemalja članica; doprinošenje ekspanziji svetske privrede na nediskriminatorskoj osnovi; koordiniranje pomoći za razvoj. Sedište OECD je u Parizu.

4. EKSTERNA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

4.1. Značaj eksterne revizije

Za zakonito i uspešno funkcionisanje javnog sektora od posebne važnosti je postojanje institucionalne, stručne i nezavisne eksterne kontrole raspolaganja javnim finansijama i državnom imovinom. Postojanje ovog oblika kontrole umanjuje mogućnost zloupotrebe državnih sredstava, podiže stepen poverenja gradjana u javni sektor i motiviše fizička i pravna lica da izvršavaju svoje poreske i druge fiskalne obaveze.

Izveštaj o utrošku javnih prihoda i načinu upravljanja državnom imovinom sačinjen samo od resornog ministarstva, kao upravnog organa izvršne vlasti, koji se podnosi Skupštini preko vladinog završnog računa budžeta, nije dovoljan. Stoga se formiraju, od strane predstavničkih organa, vrhovne revizorske institucije (VRI/SAI) kao funkcionalno, organizaciono i finansijski nezavisni organi kontrole javnog sektora.

Prilog 2. Preporuke za uspostavljanje i pravilno funkcionisanje vrhovne revizorske institucije

Na sastanku u Pragu u novembru 1999. godine, uz predsedavanje Poljske vrhovne komore za kontrolu, predsednici vrhovnih institucija za reviziju centralne i istočne Evrope, kao i Evropski Sud Revizora, postigli su dogovor o dokumentu u kojem se ističu ključna područja značajna za uspostavljanje i pravilno funkcionisanje vrhovnih institucija za reviziju, a posebno za obezbeđivanje kompetentnog, efikasnog i delotvornog korišćenja javnih resursa. Jedanaest navedenih preporuka pomoći će vrhovnim revizorskim institucijama u ispunjavanju njihove značajne uloge i pripremanju revizorskih sistema zemalja za članstvo u EU. Preporuke će pomoći i da se vrhovne institucije za reviziju usklade sa evropskim i međunarodnim merilima rada i omogući im da pomažu i savetuju svoje vlade kod postizanja standarda kontrole sličnih onima koji postoje u sadašnjim zemljama članicama EU.

1. *Vrhovna revizorska institucija treba imati čvrstu, stabilnu i primenjivu zakonsku osnovu koja je ugrađena u ustav i zakone, a dopunjena propisima, pravilima i postupcima.*

(nastavak)

Prilog 2. Preporuke za uspostavljanje i pravilno funkcionisanje vrhovne revizorske institucije *(nastavak)*

2. *Vrhovna revizorska institucija treba imati funkcionalnu, organizacijsku, operativnu i finansijsku nezavisnost potrebnu za objektivno i efikasno ispunjavanje svojih zadataka.*
3. *Vrhovna revizorska institucija treba imati ovlašćenja i sredstva, jasno izložene u ustavu i zakonima, za reviziju svih javnih resursa i operacija (uključujući i resurse EU), bez obzira na to da li su one zastupljene u državnom budžetu ili ne i bez obzira ko prima ili upravlja tim javnim resursima i operacijama.*
4. *Vrhovna revizorska institucija treba vršiti vladinu eksternu reviziju u punom obimu, što obuhvata i finansijsku reviziju i reviziju učinka.*
5. *Vrhovna revizorska institucija treba biti u mogućnosti da slobodno i bez ograničenja izveštava o rezultatima svog rada. Izveštaji se mogu podnositi parlamentu i stavljati na raspolaganje javnosti.*
6. *Vrhovna revizorska institucija se treba prilagoditi lokalnim uslovima i zvanično usvojiti, proglasiti i širiti standarde revizije, koji su u skladu sa Standardima revizije INTOSAI, kao i sve relevantne standarde revizije javnog sektora izdate od strane IFAC-a i prihvaćene za primenu u EU. Standardi revizije trebaju se konzistentno i pouzdano primenjivati na rad vrhovne revizorske institucije kako bi se obezbedilo da revizijski rad bude prihvatljivog kvaliteta i stručnosti. Vrhovna revizorska institucija zato treba napraviti priručnike za reviziju i detaljne tehničke vodiče kako bi se pomoglo promovisanje praktične upotrebe i postizanja standarda.*
7. *Vrhovna revizorska institucija treba obezbediti da se njeni ljudski i finansijski resursi koriste na najefikasniji način kako bi osigurala efikasnu primenu svog mandata. Uprava vrhovne institucije za reviziju treba će s tim ciljem da razvije i sprovodi odgovarajuću politiku i mere kako bi se pomoglo ostvarivanje cilja da vrhovna revizorska institucija bude kompetentno organizovana za visokokvalitetan i efikasan rad.*
8. *Vrhovna revizorska institucija treba da razvije sopstvenu internu organizaciju kao strukturu za podršku pravilnog vođenja posla povezanog sa zahtevima koji se postavljaju u periodu pre pristupanja Uniji.*
9. *Vrhovna revizorska institucija mora obezbediti da njeno osoblje bude kompetentno, sposobno i odgovorno kako bi se pomoglo ostvarivanje cilja da se efikasan revizijski rad obavlja u skladu sa međunarodnim standardima i pozitivnom evropskom praksom.*
10. *Vrhovna revizorska institucija treba razviti tehničku i profesionalnu stručnost svog osoblja kroz obrazovanje i obuku.*
11. *Vrhovna revizorska institucija se treba usredsrediti na razvijanje visokokvalitetnih i efikasnih upravnih (internih) sistema kontrole u institucijama podvrgnutim reviziji.*

Izvor: http://www.oecd.org/sigmaweb

Revizija javnog sektora je državna funkcija, koja se, po pravilu, ne može preneti na komercijalno preduzeće za pružanje revizorskih usluga. Da bi državni organ revizije mogao ispuniti svoju funkciju i obezbediti kontrolu, transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim finansijama i državnom imovinom, neophodno je da ima:

a) ustavno definisanu poziciju vrhovnog, nezavisnog i samostalnog organa;
b) zakonom uredjen postupak osnivanja, definisanu nadležnost i organizaciju;
c) stručan i profesionalno osposobljen revizorski kadar;
d) primenjene medjunarodne revizorske standarde, za oblast revizije javnog sektora, u postupcima i revizorskim radnjama.

Primarna uloga revizije nije sankcija već preventiva i unapredjenje rada subjekta revizije. Medjutim, to ne isključuje u potpunosti mogućnost vodjenja prekršajnih ili krivičnih postupaka od strane organa revizije, kada u toku vršenja revizije dodje do saznanja da „postoji osnovana sumnja da je izvršeno krivično ili neko drugo kažnjivo delo".

Ovako definisana pozicija ovog organa, podrazumeva vršenje kontrole sa širokim ovlašćenjima, ali bez mogućnosti direktnog sankcionisanja.

Vrhovni nacionalni zakonodavni organ (Skupština), konstituisan kao predstavničko telo od izabranih poslanika, nije u mogućnosti kvalitetno obaviti kontrolu upravljanja i trošenja javnih sredstava, ukoliko ne raspolaže sa nalazima vrhovnog organa državne revizije, koji treba da im kompetentno, stručno i nepristrasno pomognu prilikom izjašnjenja o završnom računu državnog budžeta.

4.2. Medjunarodni revizorski (INTOSAI) standardi[28]

Medjunarodna organizacija za koordinaciju razvoja revizije rashoda – MOVRI (izvorna skraćenica za INTOSAI) nastala je kao nezavisna, nepolitička, autonomna asocijacija najviših nacionalnih institucija državne revizije (SAI)[29].

Cilj osnivanja asocijacije bila je želja predstavnika nacionalnih vrhovnih revizorskih institucija da se razmenom iskustava i standardizacijom postupaka postigne veća efikasnost u vršenju revizije javnog sektora.

Koordinirano delovanje nacionalnih revizorskih institucija, razmena iskustava i razvoj revizorskih standarda (na nacionalnom i medjunarodnom nivou) postali su osnov delovanja INTOSAI-a.

Rezultat takve aktivnosti su INTOSAI standardi revizije, kojima se daju uputstva o osnovnim principima profesionalnog i ličnog ponašanja koje revizor treba da primeni pri planiranju, izvršenju i izveštavanju.

Standardi INTOSAI-a, usvojeni su na XIV kongresu oktobra 1992. godine, u Washingtonu, a sačinio ih je Komitet za standarde revizije. Prethodno je Upravni odbor za standarde revizije odobrio ove standarde na svojoj 35. sednici u Washingtonu, oktobra 1991. Standardi su dopunjeni na XV kongresu 1995. godine, u Kairu.

[28] http:/www.intosai.org/
[29] B. Vitorović, "*Revizija javnih rashoda u svjetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvodjenjem u SRJ*", str. 53.

INTOSAI standardi revizije nisu strogo obavezni za države članice ove asocijacije već predstavljaju osnov za donošenje nacionalnih revizorskih standarda, ostavljajući mogućnost da ih država članica direktno primeni u svojim procedurama.

Revizorski standardi INTOSAI-a su:

- uputstva za rad revizije, sredstvo kojim se meri kvalitet revizije, garancija da je revizija uradjena profesionalno, stručno i pravilno.
- nastali su kao izraz potreba za ujednačavanjem revizorske prakse, primenom jednoobrazne procedure i pravila u revizijama državnih i korporativnih subjekata revizije.

4.3. Revizija u javnom sektoru

Osnovna podela revizija javnog sektora prema INTOSAI standardima je podela na revizije:

- *Pravilnosti* (regularnosti, zakonitosti) – revizija finansijske tačnosti (regularity audit);
- *Uspešnosti* (revizija učinaka – ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti) – revizija performansi (performance audit).

a) Revizija *pravilnosti*[30] obuhvata:

- potvrđivanje finansijske odgovornosti subjekata koji podležu reviziji, uključujući ispitivanje i procenjivanje finansijskih dokumenata i iznošenje mišljenja o finansijskim izveštajima;
- provera finansijske odgovornosti državne uprave u celini;
- reviziju finansijskih sistema i transakcija, uključujući procenu usklađenosti s primenjenim zakonima i propisima;
- reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije;
- reviziju ispravnosti i celishodnosti upravnih odluka koje su donete unutar subjekata u kojima se revizija obavlja;
- izveštavanje o svim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a VRI smatra da to treba objaviti.

Postoje dva oblika revizije pravilnosti: [31]

1. ***Revizija sa potvrdom (attestation audit)*** – *finansijska revizija.*

- Ovom vrstom revizije nastoji se utvrditi „tačnost podataka sadržanih u finansijskim izveštajima. Svrha joj je da proceni da li korisnici tih izveštaja mogu

[30] Tačka 39. INTOSAI standarda. Standarde izdao Odbor za standarde revizije na XIV-om Kongresu INTOSAI-a 1992. God. u Vašingtonu, SAD; dopunjeni na XV-om Kongresu INTOSAI-a 1995. god. u Kairu, Egipat.

[31] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: *Revizija javnog sektora, Subotica* 2007. god. str. 75

imati razumno uverenje da oni pravilno oslikavaju finansijsku aktivnost i stanje entiteta".

2. ***Revizija saglasnosti (compliance audit)***

- Ova vrsta revizije teži da „indentifikuje slučajeve nezakonitih i nepropisnih transakcija. Svrha takve revizije je da utvrdi da li je ili nije revidirani subjekat pravilno ispunio svoje obaveze i odgovornosti".[32]
- Revizija saglasnosti – „uključuje proveravanje pojedinačnih transakcija nakon što se dogode da bi se dobilo uverenje da su te transakcije u skladu sa zaknom, pravilno odobrene i podržane odgovarajućom dokumentacijom". [33]

b) Savremen pristup reviziji pored revizije pravilnosti (zakonitosti) obuhvata primenu revizije *uspeha,* [34] odnosno "3 e" revizije – efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti.

- ***Revizija ekonomičnosti*** - ispitivanje delovanja subjekta revizije u delu minimizovanja troškova, odnosno provera da li odabrana sredstva ili nabavljena oprema predstavljaju najekonomičniji način trošenja državnog novca;
- ***Revizija efikasnosti*** korišćenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacionih sistema. Proverava se da li su ostvareni ciljevi u obavljanju poslova uz minimalno ulaganje sredstava. Provera da li su ovi ciljevi ostvareni na najracionalniji način, tj. da li su sa minimumom ulaganja postignuti optimalni rezultati;
- ***Revizija efektivnosti*** - proverava se u kojoj su meri ostvareni planirani ciljevi. Ispitivanje ostvarenih rezultata u odnosu na definisane ciljeve, zadatke, strategiju, politiku, programe i planove subjekata revizije.

Razlika izmedju revizije pravilnosti i revizije uspeha:

- osnovna razlika sadržana je u cilju revizije i metodima izvodjenja revizije. Revizija uspeha je fleksibilnija kada je u pitanju izbor predmeta revizije, ciljeva, metoda i oblika izveštavanja;
- revizija uspeha traži veći stepen znanja državnih revizora i složenija je u fazama planiranja i izvodjenja;
- za reviziju pravilnosti postoje unapred utvrdjeni kriterijumi, a kod revizije uspeha svaka nacionalna vrhovna revizorska institucija mora uspostaviti svoje kriterijume.

[32] Ibid., str. 75 -78
[33] Ibid., str. 77
[34] Tačka 40. INTOSAI standarda.

Tabela 3: Razlika izmedju revizije pravilnosti i revizije uspeha

ASPEKT	REVIZIJA USPEHA	REVIZIJA PRAVILNOSTI
Svrha	*Proceniti da li je revidirani subjekt uspešan*	*Proceniti da li računi daju fer i istinit prikaz stanja*
Fokus na	*Organizaciji – programu i njihovim aktivnostima*	*Računovodstveni sistem i upravljačke sisteme*
Akademska osnova u	*Ekonomiji, političkim naukama, sociologiji itd.*	*Računovodstvo*
Metode	*Različite od projekta do projekta (priručnici imaju ograničen značaj)*	*Manje – više standardizovane (priručnici imaju veliki značaj)*
Kriterijumi procene	*Više subjektivni; Unikatni kriterijumi za individualne revizije*	*Manje subjektivni Standardizovani kriterijumi prikladni za sve revizije*
Izveštaji	*Promjenjive strukture i sadržaja; Publikuju se na ad hock osnovi*	*Manje više standardizovani Redovno se objavljuju*

4.4. Ciljevi eksterne revizije javnog sektora

Uloga revizije u javnom sektoru veoma je važna jer se njome parlament i građani redovno uveravaju u kvalitet izveštaja o trošenju novca poreskih obveznika, kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu.

Potreba za kvalitetnom kontrolom raspolaganja javnim sredstvima i državnom imovinom, javila se sa većim značajem javnog sektora. Primena revizorskih standarda treba da kroz pravilno finansijsko izveštavanje ponudi objektivni prikaz finansijskog položaja i rezultata poslovanja subjekata revizije.

Osnovni ciljevi revizije su:

- da se ispita da li je pravilno primjenjen zakon u pogledu upotrebe državnih sredstava; podrazumeva ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija u pogledu usklađenosti iskazanih primanja i izdataka u odnosu na propise o budžetskom sistemu, odnosno usklađenost finansijskih izveštaja, transakcija, obračuna, analiza i evidencija u odnosu na merodavne finansijske propise (finansijska kontrola);
- da se otkriju nepravilnosti u primeni budžetskih i drugih finansijskih propisa; podrazumeva ispitivanje pravilnosti poslovanja subjekta revizije u odnosu na imperativne propise kojima je uređena njihova nadležnost, odnosno ovlašćenja (kontrola zakonitosti poslovanja);
- da se ispita racionalnost i korisnost trošenja državnog novca; podrazumeva kontrolu svrsishodnosti radi davanja ocene da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima.
- da se izraze mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa utvrdjenim okvirom za finansijsko izveštavanje (kontrola sistema finansijskog upravljanja).

Cilj revizje nije ograničen samo na kontrolu završnog računa, tj. potvrdu da su godišnji obračuni državnih prihoda i rashoda korektno proknjiženi i da je on korektno prikazan u završnom računu budžeta. Cilj revizije je da utvrdi da li su:

- *utvrdjeni projekti, politički programi i delatnosti organa vlasti i javnih preduzeća kao i posebnih fondova koji se finansiraju javnim sredstvima, bili uspešni;*
- *i da li su realizovani uz najmanje moguće finansijske troškove i upravno-tehnički utrošak.*

Medjunarodni standardi revizije odredjuju da je cilj revizije da omogući revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji, po svim bitnim pitanjima, sastavljeni u skladu sa indentifikovanim okvirom za finansijsko izveštavanje. [35]

Zadatak revizije je da potpuno i tačno informiše gradjane o tome da li se javna sredstva koriste u skladu sa propisima i da li su organi koji upravljaju javnim sredstvima ostvarili ciljeve koji su planirani i za koje su budžetom opredjeljena sredstva. Stoga je revizija javnih rashoda jedan od glavnih instrumenata kojima se podiže odgovornost nosilaca javnih ovlašćenja i podiže poverenje javnosti u javni sektor.

[35] http://www.ifac.org

5. DRŽAVNA REVIZIJA

5.1. Pojam, nadležnosti i uloga državne revizije

Pod pojmom državne revizije (eng. Governmental auditing, state auditing), prema Priručniku za rad državnih revizora, podrazumeva se postupak ispitivanja i ocenjivanja finansijskih izveštaja i finansijskih transakcija jedinica državnog sektora i jedinica lokalne samouprave, pravnih subjekata koji se u celosti finansiraju iz budžeta ili su u većinskom vlasništvu države ili jedinica lokalne samouprave. Sprovodi se u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih reviziorskih institucija (INTOSAI revizijski standardi), i sa Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.[36]

Vrhovne državne revizije dužne su da prilikom organizovanja, planiranja, izvođenja i izveštavanja poštuju standarde revizije jer se to zahteva zakonom, propisima i ugovorom. Sve javne finansijske operacije, bez obzira na to da li se i kako one odražavaju na državni budžet, trebaju biti podvrgnute državnoj reviziji. Trošenje finansijskih sredstava treba da se zasniva na načelu uspostavljene budžetske ravnoteže.

Vrhovna državna revizija treba:[37]

- da bude osnovana od strane Skupštine, njoj podređena i odgovorna;
- da je nezavisna (i njeni članovi treba da su nezavisni);
- da ima i finansijsku nezavisnost;
- da jednom godišnje podnese izveštaj Skupštini.

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države. Obavljaju je vrhovne revizorske institucije. Delokrug i područje rada uvek se propisuje zakonskim ili bliže nekim drugim opštim aktom.

5.2. Pretpostavke za efektivno funkcionisanje državne revizije

Kako bi zadatak državne revizije bio uspešno ispunjen, neophodno je zadovoljiti određene kriterijume. Reviziju treba obavljati nezavisno, bez ikakvih pritisaka ili uplitanja onih kojih se rezultati revizije tiču.

5.2.1. Nezavisnost

Nezavisnost državnih revizija je jedan od najvažnijih elemenata Limske deklaracije i INTOSAI revizijskih standarda. Prema načelima Limske deklaracije,[38] koja je temeljni dokument svih vrhovnih revizorskih institucija, revizija nije sama sebi svrha, nego je sastavni deo uređenog sistema čiji je cilj ispravljanje odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenje načela zakonitosti, delotvornosti, korisnosti i štedljivosti. U Limskoj deklaraciji INTOSAI je jasno utvrdio da:

- državne revizije mogu ispuniti svoje zadatke objektivno i efektivno, samo ako su nezavisne od subjekta revizije i zaštićene od spoljašnjih uticaja,

[36] Š. Krasić, L. Pernar, B. Čoh Mikulec, Temeljne pretpostavke državne revizije, Državna revizija, Zagreb 2009, str. 65
[37] Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd, str. 185
[38] Limska deklaracija je usvojena 1977. godine na Kongresu međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, održanom u Limi, Peru

- državne revizije, iako ne mogu biti apsolutno nezavisne jer su deo države kao celine, u ispunjavanju svojih zadataka trebaju posedovati funkcionalnu i organizacionu nezavisnost.

Nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija može se meriti u smislu poštovanja funkcionalne, operativne i finansijske nezavisnosti. Što se institucija državne revizije tiče, osnovna gledišta nezavisnosti kao što je opisano u Limskoj deklaraciji odražavaju se u njenom pravnom okviru. Stoga je postojanje institucija državne revizije u svim zemljama ustavna i/ili zakonodavna kategorija. Vrhovne revizorske institucije i njihovi revizori moraju ustavom i/ili zakonom osigurati nezavisnost, kako od subjekata koje revidiraju tako i od zakonodavstva i izvršne vlasti. Za nezavisnost Vrhovne revizorske institucije važno je da izvršna vlast nema ovlašćenje da usmerava Vrhovne revizorske instituciju u vršenju njenih zadataka.[39]

Posebno je važna samostalnost u odlučivanju. Nezavisnost se nadalje čuva kroz osiguranje nezavisnog statusa državnih revizora kao i na zadovoljavanje zahteva koji se odnosi na izbegavanje svake mogućnosti da obavljanje revizije bude predmet „nedoličnog" uticaja (npr. zabranjeno aktivno članstvo u pojedinim političkim partijama).

Takođe jedan od temeljnih načela Limske deklaracije, koji se tiče finansijske nezavisnosti, navodi da državnim revizijama treba osigurati sredstva za ispunjavanje ovlašćenja koja su im dodeljena.

5.2.2. Profesionalne revizijske veštine – kompetentnost

Revidiranje je profesija koja obuhvata širok raspon tehničkih veština, zavisno od vrste i subjekta revizije. Tek manji broj revizora poseduje sve veštine koje bi državnoj reviziji bile potrebne u svom radu. Za reviziju je važno da revizijski tim poseduje sva potrebna znanja i veštine. Kada državna revizija revidira finansijske izveštaje nekog subjekta, revizijski tim mora imati stručno osposobljenog finansijskog revizora. U nekim bi zemljama to značilo posedovanje i neke vrste sertifikata, tj. ovlašćenja i određenog praktičnog iskustva. Ako pak državna revizija revidira neki državni informacioni sistem, revizijski tim treba da uključi revizore s informatičkim znanjima i iskustvom u revidiranju takvih sistema. Bez obzira na razlike u kvalifikacijama, od državnih revizora se uvek očekuje da su to osobe sa nadprosečnim znanjem, sposobnostima, iskustvom i izraženim moralnim kvalitetima, kao i da se konstantno dodatno edukuju i stručno usavršavaju.[40]

Takođe od velikog je značaja i angažovanje spoljnih revizorskih firmi, revizorskih stručnjaka za obavljanje onih poslova za koje niko od zaposlednih revizora u državnoj reviziji nema odgovarajuća znanja i veštine. Međutim, državna revizija i od spoljnih konsultanata treba da zahteva pridržavanje standarda objektivnosti, nezavisnosti i izbegavanje sukoba interesa.

[39] Tačke 53-80. INTOSAI Standarda revizije

[40] Š. Krasić, L. Pernar, B. Čoh Mikulec, Temeljne pretpostavke državne revizije, Državna revizija, Zagreb 2009, str. 77

Prilog 2. Obučavanje revizora u Švedskoj

Sve vrhovne institucije za reviziju moraju mnogo ulagati u obuku kako bi se obezbedilo da se znanja revizora redovno dopunjavaju i ispunjavaju potrebe različitih revizorskih zadataka. Godine 1998., Švedska Državna kancelarija za reviziju (SNAO) je preradila i uvela novi program za razvijanje sposobnosti osoblja u odjelu za finansijsku reviziju.

Programom se definiše dugoročna strategija obučavanja uz organizovanje "postepenog" kursa obuke kojim se sukcesivno podiže stepen sposobnosti, dok se, u isto vreme, pažljivo izabranim revizorskim zadacima obezbeđuje praktično iskustvo. Sva obuka se zasniva na profilu sposobnosti za svakog pojedinca, ustanovljenom putem testova, u kojem se opisuje kako ta osoba ispunjava zahteve različitih revizorskih zadataka. Obučavanje obuhvata područja kao što su revizija, računovodstvo, uloga revizora, vladina administracija, proces definisanja budžeta, informacijska tehnologija, finansijsko upravljanje, te javno i komercijalno pravo.

Nakon toga se za svaku osobu stvara plan razvijanja sposobnosti, čime se definišu potrebe za dodatnom obukom i praktičnim iskustvom. Postoje tri nivoa obučavanja: osnovno, dodatno i specijalističko obrazovanje. Potreban je i samostalni rad izvan uobičajenog radnog vremena. Osnovni kursevi obuhvataju 80 sati godišnje u trajanju od pet godina i pokrivaju, prema potrebi, svaku od tema navedenih u profilu. Dodatno obrazovanje obuhvata 40 sati godišnje nakon prvih pet godina. Specijalističkim obrazovanjem se ispunjavaju potrebe u određenim područjima kao što je revizija IT sistema i računovodstva, te se dopunjavaju kursevi osnovnog i dodatnog obrazovanja.

Testovi se koriste na kraju svake faze kako bi se obezbedilo da revizor poseduje detaljno znanje o reviziji i državnom računovodstvu. Uspešnim polaganjem testova dolazi se do službenog potvrđivanja revizora. Testovi su razvijeni uz pomoć Švedskog Udruženja ovlašćenih revizora, najznačajnijeg udruženja privatnih revizora. Predavači i materijal za obuku su u velikoj meri preuzeti od organizacija izvan SNAO-a

5.2.3. Dužna pažnja

Revizor i Vrhovna revizorska institucija moraju raditi sa dužnom pažnjom i brinuti se o saglasnosti sa revizorskim standardima INTOSAI. Dužna pažnja je potrebna pri planiranju, specifikaciji, sakupljanju i procenjivanju dokaza, te u izveštavanju, nalazima, zaključcima i preporukama.

5.3. Definicija državnog revizora

Revizija je aktivnost koju obavlja lice koje ima zvanje državnog revizora, u postupku kontrole finansijskog poslovanja javnog sektora.

Revizor (revizor, lat. – ispitivač, računoispitivač) je stručno lice koje je, na osnovu zakona, ovlašćeno da vrši reviziju poslovanja subjekata revizije. Pored poznavanja pravila struke, revizor mora znati i svoja prava i obaveze na osnovu postojećih propisa i raspolagati visokim moralnim kvalitetima.[41]

[41] S. Kukoleča, *Organizacioni poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda*, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990. str. 320

Revizija finansijskih izveštaja zahteva od lica koja se bave javnom revizijom stručne i etičke kodekse, koji se utvrdjuju posebnim pravilnikom za polaganje ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i etičkim kodeksom revizora.[42]

Navedenim pravilnikom se propisuju uslovi za sticanje i oduzimanje revizorskih zvanja, organizovanje i sprovođenje ispita za revizorska zvanja i izdavanje sertifikata za revizorska zvanja i utvrđuje program obuke i način polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor.[43]

Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji 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 (državni revizori i drugi zaposleni).[44]

Od državnih revizora i drugih zaposlenih se zahteva da poštuju etička načela, pravila ponašanja i profesionalne standarde utvrđene ovim kodeksom i to: integritet, poštenje, nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost, političku neutralnost, sprečavanje sukoba interesa, poverljivost informacija, kompetentnost i profesionalno ponašanje.[45]

Revizor mora imati sposobnosti tumačenja i povezivanja dokaza u cilju valjane ocene dokaza i formiranja nepristrasnog stava. Revizor pored osnovnog akademskog obrazovanja u većini država mora steći i dodatne kvalifikacije koje se realizuju kroz polaganje revizorskog ispita (licenciranje).

5.4. Razlika imedju državne i komercijalne revizije

Kao najznačajnije razlike izmedju državne i komercijalne revizije mogu se navesti sledeće:

1) Za razliku od komercijalne, državna revizija nema klijenta koji ga je angažovao, već subjekta revizije kojeg sama odredjuje i shodno sopstvenoj proceni podvrgava procesu kontrole.
2) Državna revizorska institucija svoja zakonom ustanovljena ovlašćenja koristi u javnom interesu, za razliku od komercijalne revizije, koja nastaje po principu angažovanja od strane klijenta s kojim se uspostavlja ugovorni, obligaciono-pravni odnos.
3) Državna revizija se ne ostvaruje na inicijativu kontrolisanog subjekta, već po sopstvenoj proceni vrhovnog revizorskog organa. Institucija, po standardima INTOSAI-a,[46] ne prihvata naloge za revizije ni od strane drugih državnih organa, ni od strane skupštine.
4) Komercijalna revizija se vrši u interesu naručioca revizije – fizičkog ili pravnog lica, uz prethodno uspostavljeni obligacioni odnos, a državna revizja u javnom interesu i za potrebe predstavničkog tela – skupštine.

   Komercijalna revizija se obavlja na osnovu ugovora, koji je obveznik za reviziju dužan da zaključi sa preduzećem za reviziju. Revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja obavezna je za velika i srednja pravna lica, kao i za mala

[42] INTOSAI zajednica usvojila je 1992. godine Etički kodeks revizora javnog sektora.
[43] Član 1. Pravilnika o programu i načinu polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor
[44] Tačka 1. Etičkog kodeksa za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji („Sl. glasnik RS“, br. 44/2009)
[45] Ibid., tačka 4.
[46] Član 60. Lima deklaracije.

pravna lica koja javnom ponudom izdaju hartije od vrednosti ili čijim se hartijama trguje na organizovanom tržištu hartija od vrednosti.[47]

5) Komercijalna revizija stimuliše menadžere da više pažnje posvete efikasnosti računovodstvenih sistema i kvalitetu računovodstvenih informacija, jer su svesni da će biti izvršena eksterna revizija.[48]

5.5. Ograničenja i koristi koje se očekuju od državne revizije

Državna revizorska institucija ima pravo i obavezu da, putem obavljanja revizije poslovanja pojedinih državnih organa - budžetskih korisnika, ostvari potpuni uvid u to poslovanje, utiče na poboljšanje efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti (3E faktori poslovanja), i o tome na odgovarajući način upozna zainteresovana (nadležna) lica.

Koristi koje društvo očekuje od državne revizije mogu se sistematizovati na sledeći način:

1. Državna revizija treba da je u potpunosti institucionalizovana, kako ne bi postojale nikakve dileme u pogledu legitimiteta ili legaliteta njenog rada.
2. Obaveza obavljanja revizije finansijskih izveštaja državnih organa treba da doprinese povećanju njihovog kvaliteta, pouzdanosti i međusobne uporedivosti, odnosno da posredno doprinese većem kvalitetu finansijskog izveštavanja državnih organa u celini.
3. Obavljanjem revizije poslovanja državnih organa posredno se poboljašava zakonitost njihovog poslovanja, te efektivnost, efikasnost i ekonomičnost, što se direktno odražava na racionalizaciju javne potrošnje na državnom nivou.
4. Revizorske izveštaje potrebno je dostavljati nadležnim državnim organima, a godišnji izveštaj o radu državne revizije podnosi se skupštini, čime se u potpunosti ispunjava zahtev za transparentnošću trošenja budžetskih sredstava.
5. Misija državne revizije realizuje se u skladu sa: propisima, standardima, opšteprihvaćenim načelima, metodama i principima, etičkim zahtevima i specifičnostima revizijskog okruženja.
6. Institucija bi trebala da ostvaruje intenzivnu stručnu i svaku drugu saradnju sa profesionalnim asocijacijama revizora.
7. Institucija treba da edukuje kadar za obavljanje državne revizije, u saradnji sa profesionalnom asocijacijom računovođa i revizora.

Ograničenja državne revizije najčešće mogu biti i jesu posledica:

1) načina odabira i korišćenja uzoraka;
2) obavljanja revizije u uslovima korišćenja savremenog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema;
3) revizijskih i drugih relevantnih rizika[49]; i
4) materijalnosti (važnosti) i relevantnosti prikupljenih dokaza.

[47] Član 37. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Sl.glasnik RS" br. 46/2006, 111/2009 i 99/2011 - dr. zakon)
[48] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: *Revizija-teorija i praksa*, Ekonomski falkutet, Subotica 2007., str. 22
[49] Majstorović A., Rizici javne uprave, Revija za bezbednost, br. 11/2008, Beograd, str. 17-21

Način odabira i korišćenja uzoraka

Revizija je zasnovana na uzorcima, jer bi ispitivanje svih promena – transakcija zahtevalo suviše vremena i bilo veoma skupo. Može se reći da je potpuno ispitivanje najčešće nepotrebno, jer je cilj revizije da prikupi dovoljno pouzdanih dokaza koji će revizoru omogućiti da izrazi svoje mišljenje. Međutim, u veoma retkim slučajevima (kada su pozicije izuzetno značajne po vrednosti ili nisu preterano zastupljene, a podložne su greškama i špekulacijama) revizor će odlučiti da ispita celu populaciju.[50]

Pošto se revizija zasniva na uzorcima, u vezi sa tim javlja se rizik korišćenja uzorka (Sampling Risk). To je rizik koji postoji zbog mogućnosti da zaključci, zasnovani na rezultatima ispitivanja uzorka, budu različiti od zaključaka do kojih bi revizor došao da je sproveo postupke revizije nad celokupnom populacijom i to je zaista jedno od osnovnih ograničenja revizijske profesije. S tim u vezi, u razmatranje je uveden pojam *tolerantne greške*. To je maksimalna greška u populaciji koju je revizor spreman da prihvati. Revizor prilikom kreiranja postupaka revizije treba da odredi odgovarajuće načine za izbor uzorka, kako bi pribavio revizijski dokaz za postizanje ciljeva revizijske provere.

Međutim, ovaj zahtev u praksi nije nimalo lako na adekvatan način sprovesti. Uzorkovanje u reviziji može biti statističko i nestatističko. Statističko uzorkovanje (u praksi znatno više zastupljeno) se zasniva na zakonima verovatnoće, dok se kod nestatističkog uzorkovanja revizor oslanja na svoj subjektivni sud pri određivanju veličine uzorka i vrednovanju rezultata. Zbog toga kod nestatističkog uzorkovanja uvek postoji latentna mogućnost da revizor ne odabere reprezentativni uzorak. Međutim, oba pristupa, ukoliko su pravilno dizajnirana mogu i treba da daju efektivne rezultate, a osnovna razlika je u tome što statističko uzorkovanje omogućava revizoru merenje rizika uzorkovanja, tj. omogućava bolje sagledavanje reprezentativnosti uzorka u odnosu na populaciju.

Revizor ima veliku slobodu u primeni uzorkovanja. Međutim, svaka sloboda podrazumeva i određenu odgovornost. U ovom slučaju, odgovornost revizora u pogledu odabira uzorka je najmanje dvostruka. S jedne strane, odgovoran je prema važnom državnom organu, koji očekuje da će posao biti obavljen: savesno, stručno, odgovorno i u skladu sa relevantnim profesionalnim zahtevima. Sa druge strane, revizor treba da ima posebnu odgovornost prema Državnoj revizorskoj instituciji u kojoj je zaposlen, ali i prema revizijskoj struci uopšte. Ako revizor uspe na adekvatan način da odgovori ovim izazovima, može se konstatovati da je uspeo da preovlada ograničenja koja uzorkovanje po prirodi stvari podrazumeva.

Obavljanje revizije u uslovima korišćenja savremenog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema

Poslovanje velikih (državnih) sistema u današnjim uslovima nezamislivo je bez savremenog kompjuterizovanog računovodstvenog informacionog sistema. Odgovornost za kreiranje, organizaciju i rad tog sistema snosi rukovodstvo, a revizori moraju biti spremni da obave kvalitenu reviziju u takvim uslovima. Da bi to mogli na kvalitetan način da obave i da

[50] Populacija je celokupan niz podataka iz kojeg se bira uzorak i o kojima revizor želi da donese zaključke, pri čemu može biti podeljena na stratume ili delove, gde se svaki stratum posebno ispituje. *Međunarodni standardi i saopštenja revizije, uveravanja i etike* , str. 174

odgovore tom profesionalnom izazovu, revizori moraju potpuno razumeti kompjuterizovani informacioni sistem i sve relevantne politike i postupke organa u kome obavljaju reviziju.

Ciljevi revizije su obično isti za svaku reviziju, ali se u uslovima razvijenog kompjuterizovanog informacionog sistema pažnja obavezno mora usmeriti na:

- *Tragove transakcija.* Pojedini kompjuterizovani informacioni sistemi su kreirani tako da transakcijski (revizijski) trag može postojati samo u određenom periodu, što bi revizor svakako trebao da zna. Ukoliko proceni da relevantni trag nije u datom momentu dostupan, može zahtevati od lica odgovornih za kompjuterizovani informacioni sistem da izvrše njegovu potpunu ili delimičnu rekonstrukciju.
- *Razdvajanje funkcija.* Mnogi kontrolni postupci su najčešće objedinjeni u kompjuterizovanom informacionom sistemu, a revizor bi trebao da bude u stanju da ih potpuno razgraniči. Da bi to mogao, mora do detalja poznavati organizacionu strukturu kompjuterizovanog informacionog sistema, način funkcionisanja, nivoe pristupa i dr. Ukoliko mu pojedini detalji u vezi sa tim nisu dovoljno jasni, tražiće od odgovornih lica dodatna pojašnjenja.
- *Mogućnost postojanja grešaka i nepravilnosti*. Može postojati mogućnost neovlašćenog pristupa pojedinim podacima ili čak menjanja podataka bez ikakvog vidljivog traga. Ovakva realna mogućnost predstavlja veliko ograničenje za revizora i zbog toga on mora najviše vremena posvetiti upravo ovoj oblasti jer je ona veoma podložna greškama, špekulacijama, pa i kriminalnim radnjama u najširem smislu.

Zbog svojih dobrih karakteristika savremeni kompjuterizovani informacioni sistemi imaju velike prednosti u odnosu na ručno vođeno knjigovodstvo i zbog njih su i ustrojeni u najvećem broju današnjih preduzeća. Međutim, upravo iz tih karakteristika proističe mogućnost određenih grešaka, prevara, pa čak i kriminalnih radnji. Od državne revizije očekuje se da ih uoči i istakne u revizorskom izveštaju.

Materijalnost prikupljenih dokaza

Materijalnost je jedan od osnovnih koncepata u reviziji uopšte, pa tako i u državnoj reviziji, koji bi trebalo da obezbedi razumno uverenje da u finansijskim izveštajima nema grešaka od materijalnog značaja.

Informacija je materijalno značajna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici doneli na osnovu finansijskih izveštaja.

Kako revizija treba da obezbedi da se, nakon prikupljanja i ocenjivanja revizorskih dokaza i sprovođenja revizorskih postupaka, stekne razumno uverenje da finansijski izveštaji ne sadrže značajne greške, revizor će biti prinuđen da klijentu sugeriše korekciju finansijskih izveštaja, ukoliko ustanovi da pojedine pozicije sadrže značajne (materijalne) greške ili izostavljanja, koje bi mogle imati materijalni značaj za finansijske izveštaje u celini.

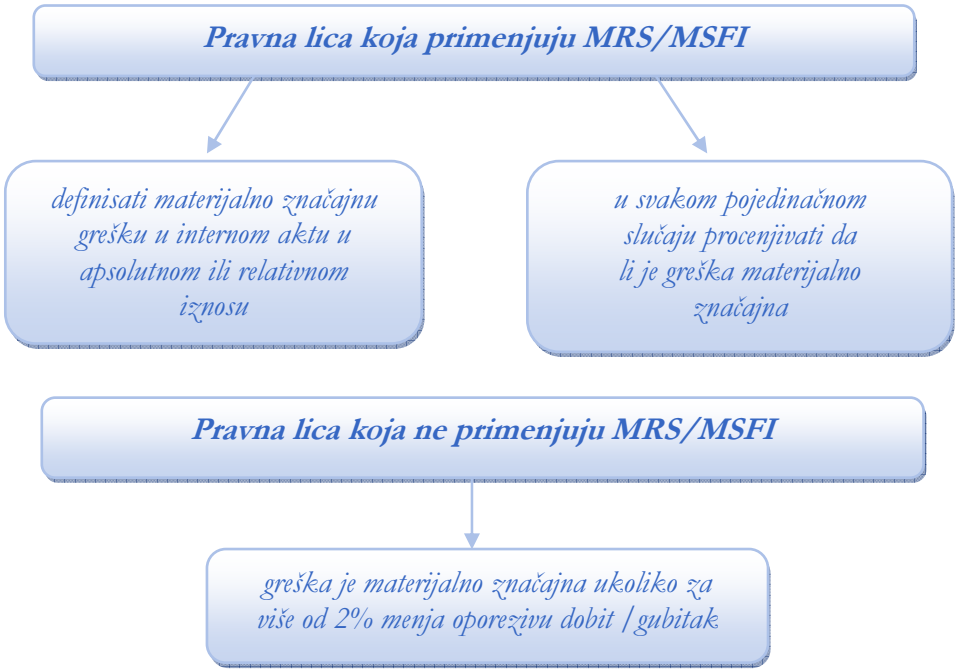
U literaturi, a i u praksi, ne postoji jedinstvo stavova po pitanju koji kriterijum koristiti za odluku o tome da li je nešto materijalno ili nije. Na osnovu slobodnog uverenja revizora, ta odluka se najčešće kreće u procentima prikazanim u sledećoj tabeli:

Tabela 4. materijalno značajne greške

Procenat za koji se očekuje da će pozicija promeniti neto-dobitak	Odluka o materijalnosti
Manje od 5%	*Nije materijalna*
5 – 10%	*Prepušta se prosuđivanju revizora*
više od 10%	*Materijalna*

Ukoliko se ustanovi greška u finansijskim izveštajima prethodnog perioda, ona se treba ispraviti, jer prema MRS[51] 8 finansijski izveštaji nisu u skladu sa MRS/MSFI[52] ukoliko sadrže bilo materijalne, bilo beznačajne greške.

Prikaz 1: Definisanje praga materijalnosti



Materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima poslovnog subjekta iz prethodnog perioda ispravljaju se korekcijom početnog stanja neraspoređenog dobitka, odnosno gubitka u periodu u kome su utvrđene. Materijalno značajnom greškom, smatra se greška koja pojedinačno ili kumulativno iznosi više od 2% od utvrđenog dobitka, odnosno gubitka pre oporezivanja.[53]

[51] Međunarodni računovodstveni standardi
[52] Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
[53] Član 6. Pravnilnika o načinu priznavanja i procenjivanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda malih pravnih lica i preduzetnika ("Sl. glasnik RS" br. 106/2006 i 111/2006 - ispr.)

5.6. Razlozi za jačanje državne revizorske institucije

Na osnovu svega do sada navedenog, stvoreni su uslovi da se istaknu razlozi za i protiv brzog jačanja državne revizorske institucije.

Razlozi i zagovornici koji govore protiv brzog ustrojavanja i jačanja državne revizije su sledeći:

1) Najmoćniji nosioci otpora potpunom institucionalnom regulisanju državne revizije su velike međunarodne firme tzv. Velike četvorke (Deloitte, PWC - PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst&Young). Ove firme imaju veoma veliki uticaj na internacionalnu reviziju, kako zbog enormnog prihoda koji ostvaruju, tako i zbog značajnog broja njihovih zaposlenih u najuticajnijim međunarodnim profesionalnim asocijacijama računovođa i revizora. Te firme veoma uspešno posluju u zemljama u razvoju, koristeći upravo nedovoljno adekvatnu revizorsku regulativu da, na uštrb kvaliteta njihovog rada i revizijske profesije uopšte maksimiziraju sopstveni profit.

2) Otpori uvođenju državne revizije postoje i u samom državnom aparatu. Delovi tog aparata nisu oduševljeni idejom da javna potrošnja na državnom nivou bude potpuno transparentna, čemu bi značajno doprinela državna revizija svih državnih segmenata. Ostvarenjem potpune transparentnosti poslovanja, bili bi ukinuti neformalni centri moći, a poslovanje državnih organa bi bilo pod stalnom pažnjom javnosti.

3) Poslednji razlog protiv, je veoma slabi uticaj koji profesionalne asocijacije računovođa i revizora imaju u društvu i državi.

Razlozi koji govore u prilog neophodnosti brzog ustrojavanja državne revizorske institucije su sledeći:

1) Smanjenje javne potrošnje obaveza je svake države, a naročito države u «tranziciji» kakva je Republika Srbija, čemu jačanje Institucije svakako treba da doprinese.

2) Sa ovim je neposredno povezan zahtev za transparentnošću trošenja budžetskih sredstava i adekvatnog informisanja zainteresovane javnosti, što je takođe dobrim delom u domenu državne revizije.

3) Ostvarivanjem nadležnosti Institucije, država će značajno urediti sopstvenu revizijsku praksu u celini, u skladu sa savremenim svetskim iskustvima.

4) Poboljšaće se kvalitet finansijskog izveštavanja i poslovanja državnih organa uopšte, kao i stepen edukovanosti pripadnika revizijske profesije.

5) Brzim jačanjem Institucije obezbedila bi se međusobna uporedivost finansijskih izveštaja državnih organa i na taj način stvorili dobri preduslovi za upravljanje državnim aparatom.

6) Ostvario bi se pravovremen i relevantan uvid u poslovanje državnih organa.

7) Stvorili bi se preduslovi za posredno upravljanje ljudskim resursima u budžetskom sistemu po osnovu rezultata obavljene državne revizije.

Navedeni razlozi su sasvim dovoljni da nedvosmisleno opredele ka stavu da je neophodno što pre ojačati Državnu revizorsku instituciju, u ljudskim i materijalnim resursima i obezbediti joj širu društvenu podršku i veći stepen autonomije.

6. PRAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE U SRBIJI

Reforma sistema javnih finansija, započinje donošenjem Zakona o budžetskom sistemu iz 2002. godine, kojim se jedinstveno uređuje planiranje, priprema, donošenje i izvršenje budžeta, od republičkog nivoa do lokalne samouprave. Izuzetan značaj u ovoj, prvoj fazi reforme, ima uvođenje institucije trezora, koja podrazumeva konsolidovani račun na kojem se vode javna sredstva svih budžetskih korisnika i čija je funkcija centralizacija upravljanja javnim rashodima. Jedinstvenim budžetskim sistemom stvorene su pravno-institucionalne pretpostavke za definisanje rešenja u pogledu kontrole javnih rashoda, s obzirom da je obezbeđena jedinstvena budžetska nomenklatura, procedura i računovodstvo, a naročito preglednost javnih rashoda koji se vode u sistemu trezora.

Već u ovoj fazi razvoja zakonodavstva javnih finansija, prvi put je predviđena revizija javnih rashoda, objedinjena u okviru funkcije kontrole budžetske inspekcije Ministarstva finansija, koja je podrazumevala ocenu poslovanja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizaciju obaveznog socijalnog osiguranja nad kojima se vrši revizija, a u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti organa i organizacija.

Zakon o budžetskom sistemu iz 2002. godine predviđa i mogućnost eksterne revizije budžeta Republike, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.[54] S obzirom da u vreme donošenja ovog propisa nije postojalo institucionalno rešenje eksterne revizije, njegovim prelaznim odredbama je propisano da do ustanovljavanja vrhovne eksterne revizorske institucije Narodna skupština odlučuje o angažovanju revizora sa odgovarajućim kvalifikacijama za obavljanje eksterne revizije završnog računa budžeta Republike i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i da isto ovlašćenje imaju skupštine lokalne vlasti u pogledu eksterne revizije svojih budžeta.[55]

Drugi korak i ključni napredak u pogledu pravnog uređenja sistema kontrole javnih finansija, učinjen je donošenjem Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji. Zakonom je osnovana Državna revizorska institucija, uređena njena delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija, način rada, kao i druga pitanja vezana za ostvarivanje funkcije revizije i prava i obaveza njenih subjekata u postupku revizije.

6.1. Pravni okvir

Osnovna funkcija revizije jeste da obezbedi nezavisno izveštavanje o programima, funkcijama, aktivnostima i delatnosti organizacija koje koriste javna sredstva, da pruži pouzdan uvid i ocenu funkcionisanja javnog sektora, radi ostvarivanja mehanizma kontrole i odgovornosti javnih vlasti.

U cilju obezbeđenja adekvatne kontrolne funkcije korišćenja javnih sredstava, zakon o budžetskom sistemu[56] predviđa internu i eksternu reviziju. Interna revizija je aktivnost koja pruža nezavisno i objektivno davanje stručnog mišljenja i preporuka, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije; pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što

[54] Član 71. Zakona o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 9/2002 i 87/2002)
[55] Član 80. Zakona o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 9/2002 i 87/2002)
[56] Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 i 62/2013 - ispr.)

sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanje organizacijom.[57]

Zakon predviđa obavezu organizovanja interne revizije za sve korisnike javnih sredstava, odnosno za direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava, korisnike sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, javna preduzeća osnovana od strane Republike Srbije, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, pravna lica nad kojima Republika Srbija ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnog prihoda.[58] Zadatak interne revizije je da, pored ispitivanja finansijskog upravljanja, usklađenosti poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima, vrše procenu i pružaju stručnu pomoć, savete, smernice i obuke rukovodiocima u cilju poboljšanja procesa upravljanja datom organizacijom, upravljanja rizicima i kontrole.

Eksternu reviziju vrši Državna revizorska institucija i sprovodi se u skladu sa zakonom koji uređuje njenu nadležnost. Zakon o budžetskom sistemu, ne razrađuje pitanja eksterne revizije, ne sadrži detaljnije odredbe, pa ni u pogledu pojmovnog određenja ili njegovih bitnih sadržinskih elemenata. Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji se ustanovljava vrhovna revizorska institucija i uređuje njen rad u pogledu sprovođenja eksterne revizije javnih sredstava. Takođe, njime se ističe značaj i pozicija vrhovne revizorske institucije, kao samostalnog i nezavisnog državnog organa nadzora nad javnim finansijama, koji je predmet isključivo parlamentarne kontrole.

Delokrug i nadležnosti Državne revizorske institucije koje propisuje Zakon[59] su:

- *osnovna delatnost organa:* planiranje i obavljanje revizije; podnošenje izveštaja o sprovedenoj reviziji;
- *regulatorne funkcije*: donošenje podzakonskih i drugih akata radi sprovođenja zakona; zauzimanje stavova i davanje mišljenja, kao i drugih oblika javnih saopštenja u vezi sa primenom i sprovođenjem pojedinih odredaba ovog zakona; učešće u postupku pripreme, davanja primedaba na radne nacrte predloga zakona i drugih propisa iz oblasti javnih finansija; davanje preporuka za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije a koje mogu proizvesti negativne posledice ili dovesti do neplaniranih rezultata; usvajanje i objavljivanje 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; utvrđivanje programa obrazovanja i ispitnog programa za sticanje zvanja državnog revizora i ovlašćenog državnog revizora;
- *izveštavanje*: podnošenje Narodnoj skupštini izveštaja o radu (godišnjeg i posebnog), izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike;

[57] Ibid., član 2.
[58] Ibid., član 82.
[59] Član 5. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik RS", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010)

- *poslovi stručne pomoći*: pružanje stručne pomoći Skupštini, Vladi Republike Srbije i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije; davanje saveta korisnicima javnih sredstava;
- *ostali upravni poslovi*: organizovanje polaganja ispita za sticanje zvanja državnog revizora i ovlašćenog državnog revizora, vođenje Registra lica koja su stekla ova zvanja, kao i nostrifikacija odgovarajućih stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu; međunarodna saradnja sa revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora; drugi poslovi utvrđeni zakonom.

Predmet revizije obuhvata: [60]

- ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija u pogledu usklađenosti iskazanih primanja i izdataka u skladu sa propisima o budžetskom sistemu i propisima o javnim prihodima i rashodima;
- provera usklađenosti finansijskih izveštaja, transakcija, obračuna, analiza i drugih evidencija i informacija subjekata revizije u odnosu na merodavne finansijske propise (finansijska kontrola);
- ispitivanje pravilnosti poslovanja subjekta revizije u odnosu na imperativne propise kojima je uređena njihova nadležnost, odnosno ovlašćenja (kontrola zakonitosti poslovanja);
- kontrola svrsishodnosti raspolaganja javnim sredstvima, radi davanja ocene da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima;
- ocena sistema finansijskog upravljanja i kontrole subjekta revizije, zatim njegov sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka, kao i pravilnosti rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava (kontrola sistema finansijskog upravljanja);
- ispitivanje akata i radnji 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.

Subjekti državne revizije su:[61]

- direktni i indirektni korisniki budžetskih sredstava;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski fondove;
- 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;

[60] Ibid., član 9.
[61] Ibid., član 10.

- pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu ili upravljanju;
- pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna i fizička lica koja primaju javne 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;
- ugovorne strane u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata, kada je to određeno međunarodnim aktom ili kada to odredi ovlašćeni organ;
- drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju javnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Prema Zakonom propisanoj nadležnosti, reviziji podleže više od 9000 subjekata korisnika budžetskih sredstava.

6.1.1. Sprovođenje revizije

Neposredno sprovođenje revizije vrši DRI preko državnih revizora. Metodologija revizije podrazumeva primenu opšteprihvaćenih načela i pravila revizije, i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije. DRI u svojoj praksi primenjuje profesionalne standarde i smernice Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), čiji je član.

Tokom obavljanja revizije utvrđuju se činjenice o finansijskim izveštajima i poslovanju subjekta revizije, a za eventualne nepravilnosti daju se nalozi i preporuke kako bi se iste otklonile i kako se ne bi ponavljale. Sve nepravilnosti, nalozi i preporuke navode se u izveštaju o obavljenoj reviziji. Revizije započinju utvrđivanjem po kojim nalozima i preporukama iz prethodne revizije je postupljeno, a po kojima to nije učinjeno. Kada se izveštaj uručuje zakonskom predstavniku subjekta revizije, uručuje se i dopis sa molbom da se u datom roku preduzmu radnje kako bi se utvrđene nepravilnosti otklonile ili kako se ne bi ponavljale.[62]

6.1.2. Okončanje postupka revizije[63]

Nakon sprovedene revizije, propisana procedura podrazumeva sastavljanje nacrta izveštaja o reviziji, koji se dostavlja subjektu revizije i licima koja su odgovorna za njegovo poslovanje u periodu koji je obuhvaćen revizijom. Prigovor na nacrt izveštaja, može podneti subjekt revizije i/ili odgovorno lice, u roku od 15 dana od prijema izveštaja. Na osnovu prigovora vodi se rasprava pred ovlašćenim licem institucije, i u njemu zastupnik revidiranog subjekta može istaći razloge u pogledu kojih osporava pojedinačne nalaze revizije, ili da zahteva

[62] Š. Krasić, L. Pernar, B. Čoh Mikulec, *Temeljne pretpostavke državne revizije*, Državna revizija, Zagreb 2009, str. 80

[63] Član 39. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

dodatna objašnjenja ili dokaze u prilog tih nalaza. Ocenu utemeljenosti navoda subjekta daje postupajući član Saveta ili vrhovni državni revizor, i na osnovu takve ocene formira predlog izveštaja o reviziji.

Na predlog izveštaja o reviziji, ponovo je predviđeno pravo na prigovor, u istom roku od 15 dana od prijema predloga. Ukoliko revizija zahteva posebno specijalističko znanje kojim institucija ne raspolaže, ovom koraku u postupku može da prethodi odluka predsednika institucije da se zahteva mišljenje eksternog stručnjaka revizije, koje će biti uzeto u razmatranje od strane Saveta, u raspravi i odlučivanju po prigovoru na osporeni deo predloga izveštaja. Odluku po prigovoru Savet donosi posebnim zaključkom, i dostavlja se revidiranom subjektu, odnosno podnosiocu prigovora u formi odgovora na prigovor, a protiv ovih akata nije dozvoljen poseban pravni lek.

6.1.3. Postupak nakon obavljene revizije[64]

Instrumenti kojima se obezbeđuje primena naloženih mera ili primedbi sadržanih u izveštaju u reviziju su:

1) odazivni izveštaj subjekta revizije;
2) zahtev za preduzimanje mera protiv subjekta revizije;
3) inicijativa za razrešenje odgovornog lica u subjektu revizije;
4) pokretanje ili iniciranje kaznenog postupka protiv odgovornog lica u subjektu revizije.

Odazivni izveštaj predstavlja obavezu subjekta revizije da se u pisanom obliku izjasni o preduzetim aktivnostima radi otklanjanja utvrđenih nepravilnosti ili nesvrsishodnosti. Ovaj izveštaj se dostavlja u roku datom u izveštaju o reviziji, koji ne može biti kraći od 30 ni duži od 90 dana. Ako se u postupku ocene odazivnog izveštaja utvrdi da primenjene mere nisu zadovoljavajuće, institucija ima ovlašćenje da preduzme druge, oštrije mere.

Zahtev za preduzimanje mera se podnosi organu za koji se oceni da raspolaže adekvatnim ovlašćenjima u pogledu realizacije odgovornosti subjekta revizije, u slučaju utvrđivanja specifičnog stepena odgovornosti subjekta, koji je zakonom definisan kao kršenje obaveza dobrog poslovanja.

Ako se utvrdi nastupanje težeg kršenja obaveze dobrog poslovanja, DRI raspolaže instrumentom poziva za *razrešenje odgovornog lica*. Ovaj poziv se upućuje organu koji ima ovlašćenje za razrešenje odgovornog lica, kao i putem obaveštavanja javnosti o podnetom zahtevu.

Pored napred navedenih instrumenata, DRI je ovlašćena i dužna da podnese zahtev za *pokretanje prekršajnog postupka protiv odgovornog lica u subjektu revizije*, odnosno da podnese krivičnu prijavu, ako u postupku revizije utvrdi postojanje radnji koje ukazuju na elemente propisanog prekršaja ili krivičnog dela.

6.1.4. Izveštavanje

Prema INTOSAI međunarodnim revizorskim standardima, jedno od osnovnih načela državnih revizija je javna odgovornost. U skladu sa ovim načelom, državne revizije izveštavaju javnost o svom radu i obavljenim revizijama, i to: pisanim izveštajima o obavljenim revizijama,

[64] Član 40. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

intervjima glavnog državnog revizora (za elektronske i štampane medije), saopštenjima za medije o značajnim događanjima u državnoj reviziji, odgovorima na pitanja predstavnika medija (pisano, elektronskom poštom, faksom, telefonom), odgovorima na pitanja pravnih i fizičkih lica (pisano, elektronskom poštom, faksom, telefonom) i na internet stranicama Državne revizorske institucije.[65]

Institucija izveštava Skupštinu podnošenjem:[66]

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

Institucija izveštava skupštinu lokalnih vlasti o revizijama koje se odnose na subjekte revizije koji su u njihovoj nadležnosti.[67]

6.2. Institucionalni okvir

Da bi se ostvarila osnovna funkcija državne revizije, neophodan je institucionalni okvir za vršenje revizije javnog sektora, odnosno ustavno definisan i zakonom uredjen državni organ.

Sve organizacije za vršenje revizije nazivaju se vrhovnim revizorskim institucijama (VRI).

Danas ne postoji jedinstven naziv za vrhovne organe državne revizije. Vrhovni organi državne revizije mogli bi se podeliti u dve osnovne grupe u zavisnosti od toga da li je kontrola javnog sektora organizovana kao:

- *Vrhovna državna revizorska institucija sa generalnim revizorom (Supreme Audit Institution) ili*
- *Sud (The Court of Auditors)*

Ova podela je napravljena u zavisnosti od toga da li je prihvaćeno anglosaksonsko ili romansko-germansko pravno shvatanje.

Jedna od osnovnih razlika je u tome da li je inokosan ili kolektivni organ na čelu institucije, odnosno da li organom upravlja pojedinac (generalni revizor) ili sudsko veće (npr. Senat). Bez obzira na razlike u nazivu i organizaciji rada, zajedničko svim državnim organima revizije je da imaju, na zakonu zasnovanu, nezavisnost, objektivnost, stručnost, odgovornost parlamentu i ustavno definisanje.

U Srbiji je ustanovljen vrhovni organ državne revizije kao Državna revizorska institucija, koji shodno prethodnoj klasifikacji pripada prvoj grupi VRI organa.

Položaj Vrhovnog organa državne revizije u Srbiji uredjen je Ustavom Srbije iz 2006. godine.

- *Republika Srbija, autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave imaju budžete u kojima moraju biti prikazani svi prihodi i rashodi kojima se finansiraju njihove nadležnosti. Izvršavanje svih budžeta kontroliše Državna revizorska institucija.*[68]

[65] Š. Krasić, L. Pernar, B. Čoh Mikulec, *Temeljne pretpostavke državne revizije*, Državna revizija, Zagreb 2009, str. 80

[66] Član 43. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

[67] Član 44. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

[68] Član 92. Ustava Republike Srbije („Sl. glasnik RS" br. 98/2006)

- *Državna revizorska institucija je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalna je i podleže nadzoru Narodne skupštine, kojoj i odgovara. O državnoj revizorskoj instituciji donosi se zakon.*[69]

Značaj ustavnog uređenja ovog pitanja je višestruk. Prvo, obezbeđena je trajnost i pravna izvesnost u pogledu postojećeg institucionalnog rešenja, koja s obzirom na stalne institucionalne reforme, ima svoj značaj. Drugo, definisanjem revizijskog obuhvata u odnosu na izvršenje budžeta, onemogućena je relativizacija ovlašćenja državne revizije eventualnim zakonskim izmenama, u drugačijoj političkoj situaciji.

Pitanje modela vrhovne državne revizije u Srbiji je rešeno donošenjem Zakona o državnoj revizorskoj instituciji, prema kojem je definisan samostalni i nezavisni državni organ, koji postupa sa zakonom propisanim ovlašćenjima u odnosu na druge državne organe, organizacije i lica koja koriste javna sredstva.

Izbor institucionalnog modela izvršen je na osnovu aktuelnog razvoja državne revizije u evopskom i regionalnom okruženju, i na osnovu iskustava tih zemalja u procesu evropskih integracija.

Ključne institucionalne pretpostavke za rad državne revizije, postavljene su Limskom deklaracijom, koja podrazumeva da državne revizije mogu ispuniti svoje zadatke objektivno i efektivno samo ako su nezavisne u odnosu na subjekte revizije i zaštićene od spoljnih uticaja, odnosno da moraju posedovati funkcionalnu i organizacionu nezavisnost. Nezavisnost naročito obuhvata autonomiju u određivanju programa rada, metoda revizije, sadržaja revizije, kao i izveštavanja o rezultatima revizije. U tom smislu, pozitivnopravni okvir u Srbiji obezbeđuje ispunjavanje ovih uslova, s obzirom da je DRI definisana kao samostalni i nezavisni državni organ, sa punim ovlašćenjima u pogledu definisanja programa revizije, načina i standarda njenog sprovođenja, samostalnosti u radu i donošenju akata iz svoje nadležnosti, odnosno u pogledu izrade i donošenja izveštaja. Narodna skupština je jedini organ koji ima ovlašćenje u pogledu nadzora nad radom DRI, koji se ostvaruje putem obaveze podnošenja DRI izveštaja o radu, redovnih (godišnjih) i posebnih izveštaja, zatim putem usvajanja finansijskog plana na osnovu kojeg se obezbeđuju sredstva potrebna za rad institucije u republičkom budžetu, i konačno, u pogledu ovlašćenja za izbor i razrešenje funkcionera institucije.

Pored parlamentarne kontrole rada DRI, nije predviđen drugi oblik kontrole, pa ni pravne. Naime, akti koje donosi DRI u sklopu svoje nadležnosti, odnosno u obavljanju revizije, ne mogu biti predmet ispitivanja pred drugim državnim organima, pa ni pred sudom. Isključivanje pravne kontrole akata koje donosi DRI ostvaren je najviši stepen nezavisnosti i samostalnosti u radu ove institucije, u delu njene nadležnosti, u odnosu na sve druge državne organe.

Organi DRI su Savet, predsednik i potpredsednik institucije, koje bira Narodna skupština većinom glasova svih narodnih poslanika, na predlog skupštinskog odbora za finansije.[70] Savet je najviši, kolegijalni organ koga čine predsednik i potpredsednik institucije, i tri člana, a koji donosi normativne, programske i planske akte iz delokruga institucije, kao i odluke po pravnom leku u postupku revizije. Pored toga, Savet utvrđuje završni račun i donosi godišnje i posebne izveštaje institucije.

[69] Član 96. Ustava Republike Srbije
[70] Član 12. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

Predsednik DRI ima dvojako svojstvo, rukovodioca organa i glavnog državnog revizora. Predsednik predsedava radom Saveta, predlaže Savetu godišnji finansijski plan, podnosi Savetu godišnji izveštaj i posebne izveštaje o radu. S druge strane, u svojstvu glavnog državnog revizora, predsednik DRI propisuje pravila i donosi smernice i instrukcije za sprovođenje pojedinačnih faza revizije, odnosno ima nadzorna ovlašćenja u odnosu na rad stručne revizorske službe.

Revizorsku službu DRI, čine državni revizori, koji imaju stečeno zvanje i položen stručni ispit za državnog revizora, odnosno ispunjavaju zakonske uslove i uslove propisane posebnim pravilnikom koji donosi Savet. Pojedinim organizacionim celinama u sastavu revizorske službe, rukovode vrhovni državni revizori, koje na predlog predsednika imenuje i razrešava Savet, a koji za svoj rad odgovaraju predsedniku institucije.

Prema važećem aktu o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji, revizorska služba je podeljena u šest specijalizovanih jedinica kojima rukovode vrhovni državni revizori, dok posebnom jedinicom za podršku reviziji rukovodi sekretar institucije.

DRI poseduje značajnu funkcionalnu, organizacionu i finansijsku nezavisnost, iako se može istaći nekoliko mogućnosti za unapređenje, tj. potencijalnih faktora za umanjenje njene nezavisnosti:

1. Odredba da najmanje 20 narodnih poslanika može da pokrene inicijativu za razrešenje člana Saveta,[71] što je veoma mali broj, imajući u vidu činjenicu da svaka izabrana lista koja pređe izborni cenzus (osim manjinskih) gotovo samostalno može da pokrene ovu inicijativu.
2. Zakonom o DRI propisano je da mandat članova Saveta DRI traje samo pet godina, sa mogućnošću maksimalno dva reizbora.[72] Imajući u vidu da se nezavisnost nosilaca pravosudnih funkcija, između ostalog, obezbeđuje dužinom njihovog mandata, mandat člana Saveta DRI od pet godina čini se kao relativno kratak.
3. S obzirom da je DRI u obavezi da predlog svog finansijskog plana, nakon dobijanja saglasnosti odbora za finansije Narodne skupštine, dostavi Ministarstvu finansija, tako da taj plan dalje „deli sudbinu“ finansijskih planova ostalih budžetskih korisnika, postavlja se pitanje mogućnosti uticanja izvršne vlasti na nezavisnost DRI. Takođe, narodni poslanici zavise od političke partije, te se ne usuđuju da „ugrožavaju interese“ izvršne vlasti.

[71] Član 23. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji
[72] Član 20. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji

Prilog 3.

"Još jedanput su državni revizori otkrili brojne nepravilnosti u trošenju proračunskog novca uključujući i javne nabave na razini državne i lokalnih vlasti te mnoštva državnih tvrtki. Državna revizija tako će opravdano zaslužiti peticu. No nakon što Sabor raspravi sve te nepravilnosti, problem je što će to izvješće najvjerojatnije poslužiti za skupljanje prašine, a ne za sankcioniranje odgovornih za nezakonitosti… Rad državne revizije redovito je odličan, a pritom ta služba ne dijeli nikakvu odgovornost za posljedice. Državna revizija unatoč svemu funkcionira prilično nesvrhovito jer sve što utvrdi o nepravilnostima u trošenju proračunskog novca završi samo na njezinu papiru. Izvješća Državne revizije unatoč težini problema koji godinama izražavaju beznačajna su s aspekta utvrđivanja odgovornosti za nezakonito trošenje novca u javnom sektoru... Postavlja se pitanje koja je svrha sustava u kojem nakon odlično obavljenog posla državne revizije ipak nitko ne odgovora. Takav sustav mora ostaviti dojam da je i posao državne revizije, pa onda i parlamentarne kontrole u pogledu financijskog poslovanja ministarstava, državnih zavoda i tvrtki kao i lokalnih vlasti sveden na formalnost jer nema izgleda da će biti "nagaženi" odgovorni dužnosnici..."

Izvor:Poslovni dnevnik, Zagreb, 19.2.2007.

7. ZNAČAJ EKSTERNE REVIZIJE U PROCESU PRISTUPANJA EU

Usklađenost sa zahtevima EU u oblasti budžeta, finansijske kontrole i revizije smatra se jednom od osnovnih obaveza članstva u EU. U pregovorima za članstvo u Evropskoj uniji eksterna revizija se razmatra kao deo pregovaračkog poglavlja broj 32 (Finansijska kontrola) Upitnika Evropske komisije za pripremu mišljenja o kandidaturi Srbije za članstvo u EU. U okviru ovog poglavlja vode se pregovori o četiri glavne oblasti:[73]

- javna unutrašnja finansijska kontrola,
- eksterna revizija,
- zaštita finansijskih interesa EU,
- zaštita evra od falsifikovanja.

Kada je u pitanju eksterna revizija (kao i interna finansijska kontrola), ne postoje propisi EU koje treba prenositi u nacionalno zakonodavstvo. Obaveza države kandidata u toj oblasti odnosi se na obaveze usvajanja međunarodnih standarda, kako za unutrašnju kontrolu i reviziju, tako i za eksternu reviziju i najbolju praksu EU. Za eksternu reviziju ovo posebno znači primenu normi koje je definisala Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija – INTOSAI, a posebno deklaracije iz Lime i Meksika, koje predviđaju da vrhovne revizorske institucije budu nezavisne u funkcionalnom, institucionalnom i finansijskom smislu, kao i da odgovaraju isključivo parlamentu.

Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju,[74] kao jedan od osnovnih instrumenata Procesa stabilizacije i pridruživanja koji predstavlja okvir odnosa između EU i Srbije sve do njenog pristupanja Uniji, ističe eksternu reviziju kao jednu od oblasti saradnje između ugovornih strana u članu 92. naslovljenom „Saradnja u oblasti interne kontrole i eksterne revizije".

Ovaj član, navodi:

Saradnja između strana biće usredsređena na prioritetne oblasti u vezi sa pravnim tekovinama Zajednice u oblasti javne unutrašnje finansijske kontrole i spoljne revizije. Strane će naročito sarađivati kroz razvijanje i usvajanje odgovarajućih propisa, u cilju razvijanja transparentne, delotvorne i ekonomične javne unutrašnje finansijske kontrole (uključujući upravljanje finansijama i kontrolu i funkcionalno nezavisnu unutrašnju kontrolu) i spoljnih sistema revizije u Srbiji, u skladu sa međunarodno priznatim standardima i metodologijama inajboljim praksama u EU. Saradnja će takođe biti usredsređena na izgradnju Vrhovne revizorske institucije Srbije.[75]

Upitnikom Evropske komisije za pripremu mišljenja o kandidaturi Srbije za članstvo u EU se od Državne revizorske institucije Srbije zahtevalo je da dostavi širi opis svojih poslova i zaduženja, načina na koji je regulisana njena nezavisnost, njenog odnosa sa parlamentom i ministarstvom finansija, kao i diskusije o njenim preporukama i praćenje njihovih primena.

[73] Upitnik je zvanični instrument kojim EU procenjuje spremnost države da započne proces pristupanja, a sadrži nekoliko hiljada pitanja koja pokrivaju celokupno funkcionisanje jedne države. Po dobijanju odgovora na ova pitanja, Evropska komisija stiče potpunu sliku o stanju u državi, tj. o napretku reformi i spremnosti njene administracije da uspešno vodi pregovore i zaključi Sporazum o pristupanju Evropskoj uniji. Informacije koje Evropska komisija zahteva od Vlade Srbije u cilju pripreme Mišljenja o zahtevu Srbije za članstvo u Evropsku uniju, str. 394

[74] Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Republike Srbije, potpisan 29. aprila 2008. godine u Luksemburgu, a stupio na snagu 01. septembra 2013. godine

[75] www.seio.gov.rs, Vlada Republike Srbije, Kancelarija za evropske integracije

Potrebno je bilo objasniti i kako se DRI usklađuje sa najboljom praksom EU i međunarodnim standardima eksterne revizije; ispitivala se nadležnost DRI (pokrivenost svih delova budžeta, vanbudžetskih državnih sredstava, nižih nivoa vlasti, itd.), kao i ustavna utemeljenost prava i obaveza i nezavisnosti institucije.[76]

Od DRI se takođe očekivalo da poseduje strategiju sopstvenog razvoja; da dostavi detaljan opis o uspostavljanju adekvatne saradnje između DRI i interne finansijske kontrole u pogledu izbegavanja dupliranja zadataka revizije u isto vreme i na istoj lokaciji, međusobnog informisanja o uočenim slabostima revizije, međusobnog izveštavanja o nalazima revizije, ili bilo koje druge vrste saradnje.[77]

Odgovor Vlade Republike Srbije na pitanja definisana Upitnikom[78]

- Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji iz 2005. godine, osnovana je Državna revizorska institucija kao najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Ustavom Republike Srbije iz 2006. godine, potvrđena je samostalnost i nezavisnost ove institucije, koja podleže nadzoru Narodne skupštine, kojoj i odgovara za svoj rad.
- Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji uređuju se osnivanje i delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija i način rada Državne revizorske institucije i druga pitanja od značaja za rad Institucije, kao i prava i obaveze subjekata revizije.
- Zakonom je propisano da akta kojima Institucija vrši svoju nadležnost revizije ne mogu biti predmet osporavanja pred sudovima i drugim državnim organima.
- Institucija izveštava Skupštinu podnošenjem godišnjeg izveštaja o svom radu; posebnih izveštaja u toku godine; izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike. Nadležno radno telo Skupštine,[79] nakon razmatranja izveštaja Institucije, svoje stavove i preporuke u vidu izveštaja dostavlja Skupštini, nakon čega Skupština odlučuje o predloženim preporukama, merama i rokovima za njihovo sprovođenje. Skupština može da zahteva od Institucije dodatno

[76] Upitnik Evropske komisije. Nakon što je Srbija podnela zahtev za članstvo u Evropskoj uniji 22. decembra 2009. godine, a Evropska komisija, 25. oktobra 2010. donela odluku o njegovom prosleđivanju EU, komesar za proširenje i susedsku politiku Štefan File uručio je 24. novembra 2010. godine predsedniku Vlade Republike Srbije, Mirku Cvetkoviću Upitnik Evropske komisije upućen radi pripreme mišljenja o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji. Rad na izradi odgovora na ovaj dokument koji sadrži 2.483 pitanja i potpitanja, razvrstanih u šest aneksa i 33 poglavlja, počeo je istog dana, sastankom koji je Kancelarija za evropske integracije organizovala sa resornim ministarstvima.

[77] Ibid, str. 398

[78] Odgovori na Upitnik Evropske komisije upućen RS radi pripreme mišljenja o zahtevu Srbije za članstvo u EU, koje je predsednik Vlade Srbije Mirko Cvetković, predao 31. januara 2011. godine evropskom komesaru za proširenje Štefanu Fileu.

[79] Na zahtev Evropske komisije, u okviru seta Odgovora na dodatna pitanja, Vlada je dala pojašnjenje pojma "nadležno radno telo Skupštine" koje čini Odbor za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava, član 55. Poslovnika Narodne Skupštine („Sl. glasnik RS" br. 52/2010 i 13/2011). Ključnu funkciju u ostvarivanju parlamentarnog nadzora nad DRI ima nadležni skupštinski odbor za finansije. Odbor za finansije će, pored razmatranja predloga akata iz finansijskih oblasti, imati i propisano ovlašćenje da razmatra izveštaje DRI, o čemu će podnositi izveštaj sa stavovima i preporukama Narodnoj skupštini, kao i ovlašćenje da kontroliše primenu republičkog budžeta i pratećih finansijskih planova u smislu zakonitosti, svrsishodnosti i efikasnosti trošenja javnih sredstava, odnosno podnositi izveštaj o tome, sa predlogom mera.

pojašnjenje pojedinih činjenica i okolnosti. Takođe, ako se radi o teškom kršenju obaveze dobrog poslovanja od strane revidiranog subjekta, Institucija o tome obaveštava Skupštinu, koja u granicama svoje nadležnosti donosi zaključak o preporukama i merama koje treba preduzeti protiv korisnika javnih sredstava, koji krši obaveze dobrog poslovanja.

- Odnos Institucije sa Ministarstvom finansija je dvojak: kao sa subjektom revizije i kao sa organom državne uprave nadležnim za poslove republičkog budžeta. Odnos sa ovim Ministarstvom uređen je Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji i Zakonom o budžetskom sistemu. Institucija je, saglasno Zakonu o državnim službenicima, u obavezi da od Ministarstva finansija pribavi saglasnost na Kadrovski plan. Za pribavljanje ove saglasnosti nije bilo problema jer se ista daje na osnovu sredstava opredeljenih Instituciji zakonom kojim se uređuje republički budžet, za narednu godinu. U pogledu odnosa Institucije i ovog Ministarstva u postupku revizije završnog računa budžeta Republike Srbije, može se naglasiti da je Minstarstvo u postupku revizije kao i u post revizionom postupku uvažavalo nalaze revizora i otklanjalo nedostatke na koje su revizori ukazivali. Institucija smatra neohodnim međusobnu informisanost i saradnju sa ovim Ministarstvom, kao organom koji je nadležan za centralnu harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrolu i unutrašnju reviziju u javnom sektoru. Po pitanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru, Institucija je samo kroz revizione nalaze ukazivala na nedostatke u funkcionisanju ovog sistema.
- Institucija obavlja reviziju na osnovu godišnjeg programa revizije, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu. Institucija samostalno odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije. Radi izvršenja programa revizije, Institucija može da angažuje revizore državnih revizorskih institucija drugih zemalja, kao i komercijalna preduzeća za reviziju. Za izvršenje svog programa revizije, Institucija može da koristi izveštaje o izvršenoj reviziji koje su izdala komercijalna preduzeća za reviziju, odnosno na osnovu tih izveštaja da planira dodatne postupke kod subjekta revizije.
- Institucija obavlja svoju revizionu nadležnost u skladu sa Zakonom i Poslovnikom Državne revizorske institucije, kao i u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, INTOSAI standardima i nacionalnim propisima. Poslovnikom se, bliže određuje način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnosti revizije. Savet donosi Poslovnik uz prethodno dobijenu saglasnost Skupštine. Institucija za sada obavlja reviziju finansijskih izveštaja i reviziju pravilnosti poslovanja, a planira da započne reviziju svrsishodnosti poslovanja u toku 2013. godine.
- Institucija ima adekvatna ovlašćenja za dobijanje pravovremenog, neograničenog, direktnog i slobodnog pristupa svim neophodnim dokumentima i informacijama, u cilju ispravnog obavljanja zakonske odgovornosti.
- Osnovni standardi iz Limske deklaracije koji se odnose na nezavisnost Državne revizorske institucije su uglavnom ispoštovani. U pogledu finansijske nezavisnosti, ona je u najvećoj meri ispoštovana: Institucija podnosi zahtev za

potrebna finansijska sredstva i ograničena je samo saglasnošću koji daje skupštinski odbor nadležan za finansije. Pravo da koristi sredstva koja su joj raspodeljena u okviru zasebnog budžetskog razdela, Institucija koristi u skladu sa finansijskim planom Institucije. Kada je reč o finansijskoj nezavisnosti, ističe se da Institucija nema poseban račun (kao Narodna skupština), pa u tom smislu nema ni potpunu finansijsku nezavisnost, zato što Ministarstvo finansija može uticati na raspodelu budžetskih sredstava, posebno za potrebe Institucije, kao i uticaj skupštinskog odbora nadležnog za finansije.

- Nezavisnost članova Saveta je garantovana Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji. Postupak izbora i razrešenja članova Saveta takođe je propisan Zakonom. Funkcioneri obavljaju mandate: članovi Saveta obavljaju funkciju na period od pet godina (mogu biti izabrani u dva mandata), a vrhovni državni revizori i sekretar Institucije na period od šest godina (sa mogućnošću reizbora). Mandat članova Saveta nije dovoljno dug mandat koji im omogućava da obavljaju svoje mandate i puno diskreciono pravo, a pri tome za čelnike Državne revizorske institucije nisu propisani posebni uslovi penzionisanja. Takođe sigurnost mandata nije zagarantovana, jer inicijativu za razrešenje može pokrenuti najmanje 20 poslanika, što kod članova Saveta stvara osećaj permanentne nesigurnosti, što nije spojivo sa načelom nezavisnosti iz Limske i Meksičke deklaracije.
- Institucija, pored povećanja broja zaposlenih, pored postojećih obuka, planira i dodatnu edukaciju kadra, posebno revizorskog, za sticanje sertifikata za državnog i ovlašćenog državnog revizora.
- Saradnja sa EUROSAI i INTOSAI. Pravo punopravnog članstva u EUROSAI imaju vrhovne revizorske institucije koje su članice Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) i koje su prihvatile aktuelni Statut EUROSAI. Državna revizorska institucija je punopravna članica INTOSAI od novembra 2008. godine. Na XXXV sastanku Upravnog odbora EUROSAI u Kijevu, Državna revizorska institucija je prihvaćena kao 50. članica EUROSAI.
- Saradnja sa Kancelarijom generalnog revizora Norveške (OAGN) – Projekat izgradnje institucionalnih kapaciteta Državne revizorske institucije. Uz posredovanje Ambasade Kraljevine Norveške u Beogradu, uspostavljena je saradnja sa Kancelarijom generalnog revizora Norveške. Izjava o saradnji potpisana je 28. maja 2008. godine i planirano je da traje do 31. decembra 2013. godine, uz mogućnost produženja. Saradnja ima za cilj uspostavljanje i institucionalno jačanje kapaciteta Državne revizorske institucije radi stalnog unapređenja finansijskog upravljanja javnog sektora Srbije. Celokupan projekat saradnje finansira OAGN. Projektnim aktivnostima su bile pokrivene sledeće oblasti: finansijska revizija, Strateški plan Institucije, Etički kodeks Institucije, Odnosi sa javnošću i medijima i iniciranje saradnje između Narodne skupštine Republike Srbije i norveškog Parlamenta (Stortinga) sa posebnom pažnjom na podršci i praćenju izveštaja koje podnosi Institucija.
- U saradnji sa Kancelarijom generalnog revizora Norveške (OAGN), strateški plan Državne revizorske institucije za period 2011-2015. je u finalnoj fazi izrade i

očekuje se da će biti usvojen od strane Saveta do kraja 2010. godine. Definisani su ključni prioriteti koji se odnose na unapređenje revizijskih usluga, povećanje nezavisnosti Institucije, privlačenje i zadržavanje stručnog kadra, unapređenje organizacionih i upravljačkih kapaciteta, kao i unapređenje partnerskih odnose sa ključnim zainteresovanim stranama. Strateški plan posebno pridaje pažnju aktivnostima usmerenim na kontinuiranoj edukaciji zaposlenih, kako funkcionera tako i izvršilaca. U tom smislu se i u 2011. godini planira obuka kadrova u cilju jačanja kapaciteta za obavljanje revizije.

- Kao eksterni revizor, Državna revizorska institucija ima zadatak da ispituje efektivnost interne revizije. U postupku revizije, u obimu koji je bio moguć, revizorima su bili dostupni izveštaji interne revizije. Zbog neujednačeno razvijenog sistema interne kontrole i revizije kod entiteta koji su bili subjekti revizije, izveštaji su, po oceni revizora, bili nedovoljni da bi na osnovu tih izveštaja revizori dali mišljenje. Naime, izveštaji, gde ih je bilo, nisu bili sveobuhvatni, već su se odnosili samo na pojedine segmente poslovanja entiteta. Institucija ceni napore koji se ulažu u jačanje interne revizije i kontrole, jer će se na taj način steći preduslovi za ocenu državnih revizora da je interna revizija efektivna, a time će se postići podela zadataka i bolja saradnja Institucije i interne revizije.

Nakon dostavljanja odgovora i njihove analize, Evropska komisija sastavlja Mišljenje (tzv. Avis) o spremnosti da se državi koja se prijavljuje za članstvo odobri status države kandidata i upućuje odgovarajući predlog Evropskom savetu. Kada Savet ministara dobije pozitivno mišljenje Evropske komisije i saglasnost Evropskog parlamenta, država dobija status kandidata za članstvo u EU. Zakazivanjem datuma početka pregovora, počinju pripreme za njihovo vođenje.

7.1. Mišljenje Evropske komisije o sistemu eksterne revizije u Srbiji pre donošenja strateškog plana razvoja DRI

Evropska komisija je 12. oktobra 2011. godine u Briselu objavila svoje mišljenje o kandidaturi Srbije za članstvo u EU, koje sadrži detaljne analitičke izveštaje o stanju različitih oblasti politike u Srbiji u odnosu na potrebe članstva EU.

U tom smislu, Komisija je, u delu koji se odnosi na eksternu reviziju dala sledeće mišljenje:

„Eksterna revizija se nalazi u ranoj fazi razvoja. Državna revizorska institucija (DRI) obavlja aktivnosti revizije od 2009. godine. Nezavisnost DRI garantovana je Ustavom. Zakon o DRI iz 2005. (izmenjen 2010. godine) u velikoj meri je usaglašen sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). Zakon predviđa široke nadležnosti revizije, uključujući i reviziju korisnika sredstava EU. U skladu sa Zakonom, DRI je ovlašćena da vrši finansijsku reviziju i reviziju performansi i nezavisna je u planiranju i sprovođenju revizije. Potrebno je razmotriti unošenje izmena u Zakon s ciljem jačanja kako funkcionalne tako i operativne nezavisnosti DRI.

DRI se nalazi u fazi institucionalne izgradnje i postepeno razvija svoj puni potencijal. Do septembra 2011. godine, od ukupno 159 predviđenih radnih mesta, popunjena su 92 mesta, uključujući 34 revizorska.

Angažovanje novih zaposlenih se nastavlja. DRI je uspela da sprovede ograničenu reviziju završnog računa budžeta Republike za 2008 i 2009. godinu, ali proširuje obuhvat i na reviziju finansijskih izveštaja za 2010. DRI još uvek nema plan strateškog razvoja. U pripremi su priručnik i metodologija finansijske revizije. Planira se uvođenje revizije performansi (rezultata) počev od 2013. godine. Standardi INTOSAI ne mogu biti u potpunosti ispunjeni sve dok se radna mesta ne popune i revizori ne obuče. Potrebno je usvojiti i sprovoditi program obuke i certifikacije zaposlenih. DRI je dužna da dostavlja nadležnim organima sve dokaze o prekršajima i krivičnim delima, u skladu sa Zakonom o DRI. S obzirom na vreme potrebno za pripremu dokaza, DRI trenutno dosta vremena posvećuje pokretanju postupaka protiv zvaničnika. Potrebno je da razmotri alternativne načine ispunjenja te obaveze budući da sprovođenjem postojećih aktivnosti sužava kapacitet za obavljanje konkretnih revizorskih poslova.

DRI izveštava Skupštinu tako što Odboru za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava podnosi godišnji izveštaj o svom radu, posebne izveštaje u toku godine i Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta. Zakonom nije propisan rok za podnošenje Izveštaja o reviziji završnog računa budžeta, ali se u praksi on podnosi u decembru, čime se Skupštini ostavlja dovoljno vremena da nalaze revizije uzme u obzir u toku postupka razmatranja Završnog računa. Premda je Skupština počela da razmatra izveštaje DRI u 2010. godini, preduzimanje daljih aktivnosti po tom osnovu još uvek je na nezadovoljavajućem nivou."[80]

Pored toga što je u mišljenju Komisije o kandidaturi Srbije za članstvo EU pregovaračko poglavlje u koje spada eksterna revizija svrstano u kategoriju oblasti politike u kojima je potrebno napraviti najveći pomak kako bi se ispunili kriterijumi za članstvo, oblast spoljne revizije je ocenjena kao kritična. Tako Komisija u zaključnim napomenama navodi da je Državna revizorska institucija još uvek u fazi institucionalne izgradnje i da još uvek nema dovoljno zaposlenih za punu pokrivenost revizijom, u skladu sa Zakonom.

7.2. Mišljenje SIGMA/OECD o sistemu eksterne revizije u Srbiji pre donošenja strateškog plana razvoja DRI

Program SIGMA[81] pri Organizaciji za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), finansiran pretežno od strane EU, pruža podršku reformi sistema javne uprave u državama kandidatima i potencijalnim kandidatima za članstvo u EU. SIGMA je razvila niz pretpostavki za ocenu uspeha reformi upravljanja javnim finansijama zemalja kandidata u šest oblasti javnog upravljanja, i to:

- državna uprava;
- eksterna revizija;
- finansijska kontrola;
- sistem upravljanja javnim izdacima;
- reforma kreiranja i koordinacije politika
- sistem upravljanja javnim nabavkama.

Svaka od pretpostavki odražava zahteve članstva u EU u skladu sa najboljom praksom u EU. [82]

Pretpostavka SIGMA-e za oblast eksterne revizije sadrži čitav niz pitanja u vezi sa sistemom eksterne revizije, počevši od opsega revizije u skladu sa standardima INTOSAI, preko

[80] www.seio.gov.rs, *Mišljenje o kandidaturi Srbije za članstvo u EU*, Analitički izveštaj, str. 166
[81] SIGMA – Support for Improvement in Governance and Management – Podrška unapređenju upravljanju i rukovođenju državnom administracijom (Zajednička inicijativa OECD-a i Evropske unije).
[82] *Control and Management System Baselines for European Union Membership*, SIGMA/OECD, oktobar 1999, str. 1

pitanja o funkcionalnoj i operativnoj nezavisnosti DRI, do pitanja da li je DRI usvojila međunarodno i opšte priznate standarde revizije koji su usklađeni sa zahtevima EU, kao i da li je DRI svesna zahteva koje integracija u EU postavlja za sistem eksterne revizije, da li su izveštaji DRI fer, činjenično potkrepljeni i pravovremeni. Takođe, jedno od pitanja odnosi se na obavezu vlade da formalno i javno odgovori na izveštaje koje DRI objavljuje, kao i da li DRI prati da li se sprovode njene i preporuke parlamenta.

U skladu sa napred navedenim kriterijumima, sposobnost zemlje da uskladi eksternu reviziju javnog sektora sa opšte priznatim međunarodnim standardima i najboljom praksom u EU, zavisiće i od mogućnosti i kapaciteta za razvoj i stvaranje promena, kao i od toga da li postoji strategija za razvoj i kako je sprovedena. [83]

U svom izveštaju za Srbiju iz aprila 2011. godine, SIGMA navodi da je Državna revizorska institucija tek počela sa efektivnim radom i još uvek su joj potrebni i dodatni kadrovi i značajno jačanje kapaciteta, kako bi bila u mogućnosti da u potpunosti obavlja svoje funkcije.[84] DRI postaje operativna i dostavlja svoj prvi izveštaj tek 2009. godine, odnosno četiri godine nakon njenog uspostavljanja u skladu sa Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji. [85] DRI je počela da obavlja svoju ulogu revizije završnog računa budžeta za 2008. godinu, kao i da dostavlja Narodnoj skupštini godišnje mišljenje i izveštaj o reviziji o finansijkom upravljanju za 2009. godinu. Iako je Narodna skupština počela da raspravlja o tim izveštajima, njeni kapaciteti za obavljanje uloge u vezi sa nadzorom nad izvršenjem budžeta i dalje su veoma slabi. Materijali koji im se dostavljaju od strane svih institucija za koje su nadležni su često izuzetno obimni, a vreme koje je omogućeno za njihovo pregledanje je često jako kratko, što onemogućava dubinsku analizu tih dokumenata. U tom smislu je predložena ideja uspostavljanja stručne službe koja bi se bavila praćenjem rezultata revizije od strane DRI. SIGMA smatra da su resursi DRI nedovoljni za odgovarajući nivo revizije, kao i da će ovaj problem morati da se reši kako bi DRI postala moderna i delotvorna institucija.[86]

Kada je u pitanju Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, SIGMA procenjuje da je on generalno usklađen sa međunarodnim zahtevima u pogledu nezavisnosti vrhovne revizorske institucije. Ipak, SIGMA smatra da je potrebno izvršiti određene izmene zakonskog okvira kako bi se u praksi obezbedila nezavisnost DRI i efektivnost zakona u svim njegovim aspektima. SIGMA takođe zamera što Zakon zahteva da DRI pokreće kaznene postupke protiv funkcionera, budući da ovo okupira veliki deo kapaciteta DRI, koji bi inače mogli da se koriste za dodatni revizorski rad.[87] Dok Ustav daje DRI dovoljnu nezavisnost ukupno gledano, određene odredbe Zakona o DRI treba izmeniti kako bi se obezbedilo da se uklone potencijalni rizici po operativnu i funkcionalnu nezavisnost DRI. U pogledu funkcije predsednika, potpredsednika i članova Saveta DRI, SIGMA je mišljenja da su oni relativno kratki (pet godina), a samo je 20 narodnih poslanika dovoljno za pokretanje inicijative za njihovo razrešenje (iako je glasanje u Narodnoj skupštini neophodno da bi stvarno i došlo do razrešenja). Vrhovni državni revizori i generalni sekretar DRI takođe se imenuju na ograničeno vreme (šest godina, obnovljivo jednom).

Kao dodatno umanjenje nezavisnosti DRI SIGMA ističe činjenicu da DRI mora da pribavi saglasnost Ministarstva finansija na svoj kadrovski plan, što omogućava vladi da odloži ili

[83] Ibid., str. 21-22.
[84] SIGMA Assessment Reports on Serbia, 2011., str. 3.
[85] Ibid., str. 29.
[86] Ibid., str. 113.
[87] Ibid., str. 113.

čak spreči zapošljavanje kadrova. Takođe, Narodna skupština mora da da saglasnost na poslovnik o radu DRI u roku od tri meseca od dana kada je poslovnik dostavljen Skupštini.[88] SIGMA smatra da se ovim zahtevom nameće nepotrebna kontrola procesima i procedurama DRI, kao i da bi on mogao negativno da utiče na operativnu nezavisnost DRI.

SIGMA naglašava da je, s obzirom na problem ograničenih ljudskih resursa sa kojim je DRI suočena, veoma zahtevna obaveza pripreme dokaza za slučajeve u kojima inicira prekršajne i krivične postupke, čime se umanjuje efektivnost i efikasnost rada institucije.[89]

Pored prevođenja i objavljivanja međunarodnih standarda revizije u skladu sa ISSAI[90] okvirom, neophodna je i izrada i sprovođenje programa revizije[91] finansijskih izveštaja, kao i unapređenje i implementacija metodologije izvođenja revizije finansijskih izveštaja. SIGMA posmatra eksternu reviziju i u kontekstu pristupanja Srbije Evropskoj uniji i navodi da u DRI postoji svest o izazovima koje sa sobom nosi taj proces, kao i o neophodnosti da se u tom procesu DRI razvije na takav način da bude sposobna da se uskladi sa konkretnim zahtevima koji se postavljaju pred vrhovne revizorske institucije država članica EU. [92]

[88] Član 59. Zakona o državnoj revizorskoj instituciji
[89] SIGMA Assessment Reports on Serbia, 2011., str. 142.
[90] ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions – Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija
[91] Programom revizije definišu se subjekti revizije, predmet, obim i vrsta revizije, kao i vreme početka i trajanja revizije.
[92] SIGMA Assessment Reports on Serbia, 2011., str. 144.

8. DEFINISANJE STRATEŠKOG PLANA RAZVOJA DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE

Srbija je formalno sklopila Ugovor o pridruživanju sa Evropskom zajednicom i državama članicama potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju (29. aprila 2008. godine). Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, preuzela je i obavezu usklađivanja srpskog zakonodavstva sa zakonodavstvom Zajednice, a pre svega postupne i dosledne primene uporedivog zakonodavstva.

Dobijanjem statusa kandidata za članstvo u EU,[93] od Srbije se u nastavku procesa pridruživanja očekuje dalje jačanje institucionalnih i administrativnih kapaciteta koji će obezbediti da proces pridruživanja teče zadovoljavajućom dinamikom i kvalitetom. Stoga, ovo obavezuje Državnu revizorsku instituciju da uskladi i prilagodi svoj revizorski rad sa međunarodnim standardima i najboljom praksom najrazvijenijih zemalja članica EU.

Iskustva vrhovnih revizorskih institucija zemalja kandidata koje su završile proces pridruživanja Evropskoj uniji, kao i preporuke relevantnih međunarodnih organizacija koje su vršile kontrolu dostignutog stepena razvoja Institucije (Evropska komisija, SIGMA/OECD, USAID), pokazuju da dalji razvoj i jačanje Državne revizorske institucije Srbije mora biti definisan strateškim planovima razvoja u kojima će biti definisane najznačajnije razvojne aktivnosti čija će se realizacija odvijati u definisanom vremenskom periodu, po utvrđenim prioritetima i definisanim parametrima merljivosti, uspešnosti i realizacije istih.

Polazeći od toga, Savet Državne revizorske institucije smatrao je potrebnim donošenje Strategije razvoja Institucije za period 2011-2015. godine.[94]

Strategija razvoja Institucije daje prikaz ciljeva i aktivnosti, kao i pravca daljeg razvoja i aktivnijeg pozicioniranja Institucije u javnosti, sa definisanjem konkretnih zadataka u cilju ostvarenja svoje osnovne misije. Strategija razvoja Institucije posebno se odnosi na podršku onim oblastima aktivnosti Institucije koje nisu dovoljno razvijene u prethodnom periodu. Državna revizorska institucija očekuje da će ostvariti ciljeve i aktivnosti za realizaciju ove Strategije razvoja u petogodišnjem periodu obuhvaćenom navedenom strategijom.

8.1. Definisanje strateških opštih i specifičnih ciljeva Državne revizorske institucije i merenje uspešnosti njihovog ostvarivanja

Savet Državne revizorske institucije se opredelio da u izradi Strateškog plana razvoja Institucije u potpunosti prihvati smernice i preporuke koje su koristile zemlje kandidati pri izradi ovog dokumenta, kao i doprinos, u vidu informacija i sugestija, Kancelarije generalnog revizora Norveške.

Ciljevi strateškog plana razvoja[95]

- Osim povećanja efektivnosti i efikasnosti DRI u okviru trenutnog zakonskog okvira, Instituciji se savetuje unapređenje nezavisnosti i statusa, kako bi se povećala demokratska kontrola javnih prihoda i rashoda.

[93] Evropski savet je doneo odluku da Srbiji dodeli status kandidata za članstvo u Evropskoj uniji 1. marta 2012. godine.

[94] Odluka o strateškom planu Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine doneta je novembra 2011. godine ("Sl. glasnik RS" br. 100/2011)

[95] www.dri.rs , *Strateški plan državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine,* str. 2

- Neophodno je da DRI razvija svoj rad kroz planiranje aktivnosti potrebnih za izvođenje revizije finansijskih izveštaja i revizije pravilnosti poslovanja, uz istovremeno razvijanje i proširivanje svog rada na reviziju svrsishodnosti.
- Davanje efektivnih preporuka za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku revizije.
- Izveštaj revizije treba da obuhvata i ocenu da li se upravljanje javnim finansijama vrši uz poštovanje propisa i odgovarajućih standarda, ali i ocenu visine utrošenih javnih sredstava.

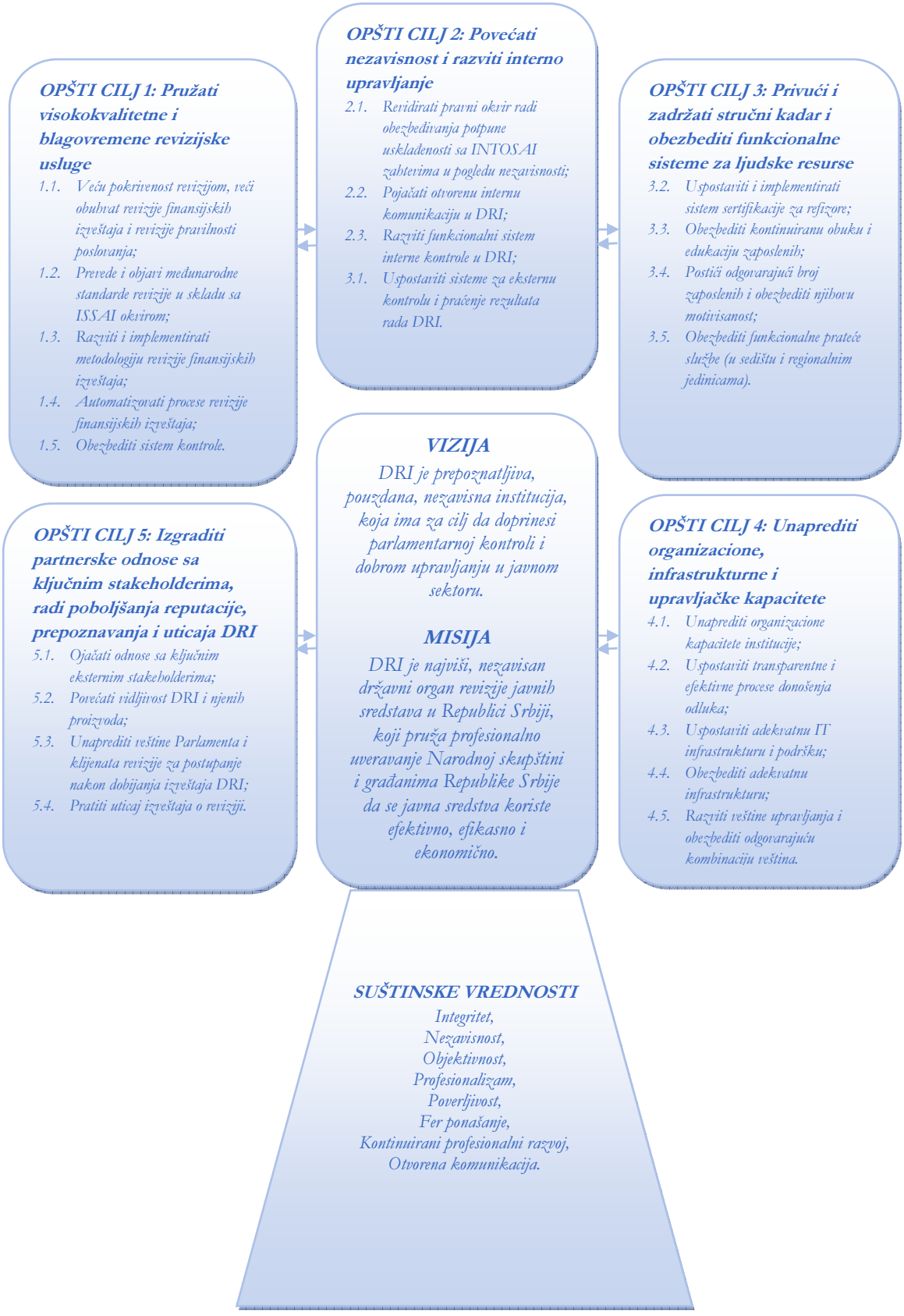
Strateški ciljevi mogu se grupisati u sledeće tačke:[96]

1. Pružati visokokvalitetne i blagovremene revizijske usluge;
2. Povećati nezavisnost i razviti interno upravljanje;
3. Privući i zadržati stručni kadar i obezbediti funkcionalne sisteme za ljudske resurse;
4. Unaprediti organizacione, infrastrukturne i upravljačke kapacitete;
5. Izgraditi partnerske odnose sa ključnim stakeholderima radi poboljšanja reputacije, prepoznavanja i uticaja DRI

Za realizaciju ovih strateških ciljeva, DRI je definisala specifične ciljeve, koji bi trebalo da doprinesu ostvarenju njene vizije i misije.

[96] Ibid., str. 7

Prikaz 2: Strateški opšti i specifični ciljevi



Izvor: *Strateški plan državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine,* str. 8

Pored ostvarivanja strateških ciljeva, od velikog značaja je da državni revizori promovišu poverenje, pouzdanost i kredibilitet, primenjujući osnovne etičke zahteve, odnosno suštinske vrednosti kojima će se rukovoditi državna revizorska institucija, i to:[97]

- *Integritet*. Od zaposlenih u DRI se zahteva da postupaju u najboljem interesu javnosti, da poštuju principe nezavisnosti i objektivnosti, da primenjuju apsolutno poštenje u radu, njihovo profesionalno ponašanje i ponašanje u privatnom životu mora biti oslobođeno svake sumnje i prekora.
- *Nezavisnost*. Zaposleni u DRI svoje dužnosti u odnosu na subjekte revizije i druge eksterne stakeholdere moraju obavljati nezavisno i nepristrasno.
- *Objektivnost*. Revizori bi trebalo da nastoje da budu objektivni u pogledu tema koje su predmet njihovog pregleda. Sva njihova mišljenja izražena u izveštajima moraju se zasnivati na dokazima pribavljenim u skladu sa standardima revizije.
- *Profesionalizam*. Od zaposlenih u DRI se očekuje da pokazuju profesionalnu kompetentnost i veštine prilikom obavljanja dužnosti.
- *Poverljivost*. Zaposleni u DRI ne smeju da obelodanjuju informacije dobijene u toku obavljanja revizije, osim u svrhu ispunjenja zakonskih odgovornosti.
- *Fer ponašanje*. Državni revizor bi trebalo da ima dobru saradnju sa ostalim revizorima unutar profesije.
- *Kontinuirani profesionalni razvoj*. Kako bi unapredila veštine zaposlenih, DRI bi trebalo da obezbedi njihovu kontinuiranu obuku.
- *Otvorena komunikacija*. Zaposleni u DRI se podstiču na otvorenu i poštenu komunikaciju o rukovodstvu, organizaciji institucije, kao i sa subjektima revizije.
- *Kompetentnost*. Dužnost zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji je da se uvek ponašaju na profesionalan način i da primenjuju visoke profesionalne standarde u vršenju svog posla koji će im omogućiti da kompetentno i nepristrasno vrše dužnosti.
- *Kredibilitet*. Da bi zadržala poverenje javnosti, izveštaji i mišljenja Državne revizorske institucije bi trebalo da se sastavljaju uz poštovanje najviših profesionalnih i etičkih standarda, a treće strane bi trebalo da ih smatraju potpuno tačnim i pouzdanim.
- *Poverenje*. Zakonodavne i/ili izvršne vlasti, opšta javnost i subjekti revizije imaju pravo da očekuju da su ponašanje i pristup vrhovne revizorske institucije iznad sumnje i prekora i vredni poštovanja i poverenja.
- *Nepristrasnost*. Zaposleni u Državnoj revizorskoj instituciji bi trebalo da koriste informacije dobijene od subjekta revizije i drugih strana i da na nepristrastan način razmatraju mišljenja koja izražavaju revizori.
- *Politička neutralnost*. Važno je da revizori očuvaju nezavisnost od političkog uticaja da bi na nepristrastan način obavljali revizijske odgovornosti.
- *Sprečavanje sukoba interesa*. Kada se od vrhovne revizorske institucije traži da subjektu revizije pruži savet ili usluge osim revizije, mora se obratiti posebna pažnja da te usluge ne dovedu do sukoba interesa. Odnosno, zaposleni bi trebalo da štite svoju nezavisnost i da izbegavaju svaki mogući sukob interesa,

[97] Ibid., str. 5

odbijanjem poklona ili zahvalnosti, koji bi mogli da utiču ili da izgledaju kao da utiču nanjihovu nezavisnost i integritet.

Državna revizorska institucija svoje aktivnosti mora da usmeri na ostvarivanje postavljenih strateških ciljeva, ujedno i ključnih preporuka čije sprovođenje bi pozitivno uticalo na unapređenje delotvornosti sistema eksterne revizije, kao i na praćenje postupanja po preporukama i merama DRI.

8.1.1. Plan realizacije opšteg cilja pružanja visokokvalitetnih i blagovremenih revizijskih usluga u skladu sa strateškim planom

Za realizaciju strateškog cilja pružanja visokokvalitetnih i blagovremenih revizijskih usluga, DRI je definisala sledeće specifične ciljeve kao i planirani period za njihovo ostvarivanje:[98]

1. Veći broj subjekata i predmeta revizije.

Državna revizorska institucija namerava da poveća broj planiranih revizija u periodu do 2015. godine i da uspostavi mehanizam za praćenje i evaluaciju planiranih aktivnosti. To podrazumeva povećanu pokrivenost revizije u sektorima za reviziju budžeta Republike Srbije, budžeta lokalnih vlasti, organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, Narodne banke Srbije, kao i u Sektoru za reviziju javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao ili ima učešće u kapitalu ili u upravljanju korisnik javnih sredstava. Za veći broj predmeta revizije neophodno je povećanje broja zaposlenih, kao i dodatna i stalna edukacija za sadašnje i novozaposlene kadrove.

2. Prevođenje i objavljivanje međunarodnih standarda revizije u skladu sa ISSAI okvirom.

Državna revizorska institucija je strateškim planom postavila zadatak da prevede, izvrši pravno – tehničku redakciju i objavljivanje smernica iz ISSAI okvira, i to:

- u toku 2011. godine, smernice za izveštavanje;
- u toku 2012. godine smernice za planiranje revizije, smernice za izvršenje revizije i smernice za reviziju pravilnosti poslovanja;

Preduzete mere:

Tokom 2011. godine, Institucija je prevela:[99]

- prva tri nivoa okvira ISSAI;
- iz 4. nivoa okvira ISSAI smernice za izveštavanje.

Tokom 2012. godine, Institucija je prevela:[100]

- iz 4. nivoa okvira ISSAI smernice za implementaciju za finansijsku reviziju, smernice za planiranje revizije, smernice za ocenu rizika, smernice za izvršenje revizije;
- iz 4. nivoa okvira ISSAI smernice za implementaciju za reviziju pravilnosti poslovanja;

[98] Ibid., str. 9-13
[99] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2011. godinu, str. 6
[100] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2012. godinu, str. 3

- iz 4. nivoa okvira ISSAI smernice za implementaciju za reviziju svrsishodnosti;
- iz 4. nivoa okvira ISSAI smernice za reviziju javnog duga.

3. Razvijanje i implementacija metodologije revizije finansijskih izveštaja.

Metodologija izvođenja revizije predstavlja skup pravila i postupaka, kojima se izbegava donošenje rutinskih odluka revizora u konkretnim situacijama. Metodologija sadrži uputstva za vrednovanje i proveru različitih internih kontrola, uputstva za proveru transakcija i salda, zatim obima podataka koji će se koristiti za pojedine analize, kao i uputstva za donošenje odluka o materijalnosti. Krajnji cilj je kvalitetno izvođenje revizije.

4. Automatizovanje procesa izvođenja revizije finansijskih izveštaja.

Državna revizorska institucija do 2012. godine treba da dobije odgovarajuću informatičku podršku za obavljanje postupka revizije, odnosno potrebno je razviti informacione tehnologije koje će omogućiti revizorima da efikasnije analiziraju podatke dobijene od subjekata revizije.

Preduzete mere:

Tokom 2011. godine DRI je identifikovala kompjuterski podržane alate za reviziju, relevantne za postupak revizije, a tokom 2012. godine izvršila nabavku kompjuterskog sistema za podršku reviziji.

5. Obezbeđivanje sistema kontrole kvaliteta rada DRI.

Kontrola kvaliteta treba da obuhvati odgovornosti rukovodstva za kvalitet u okviru DRI, relevantne etičke zahteve, neophodne ljudske resurse, prihvatanje revizijskih angažovanja, nastavak rada na angažovanju, posebna angažovanja na reviziji.

Preduzete mere:

Tokom 2012. godine DRI je započela sa uspostavljanjem procedura za kontrolu kvaliteta.

6. Uvođenje revizije svrsishodnosti u rad DRI.

Revizija svrsishodnosti poslovanja podrazumeva ispitivanje trošenja budžeta sredstava, radi sticanja 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. Revizija svrsishodnosti treba da pruži odgovor da li se uložena sredstva koriste na pavi način i da li se sredstva ulažu u prave stvari.

S obzirom da su korisnici budžeta, odnosno subjekti revizije, odgovorni za izradu budžeta, odnosno finansijskog plana, računovodstvo, kontrolu, izveštavanje, nadzor, čime su odgovorni i za utvrđivanje i realizaciju postavljenih ciljeva, to je osnov revizije svrsishodnosti upravo ocena realizacije postavljenih ciljeva. Time se utvrđuje da li se aktivnosti, programi određenog subjekta vode na način da obezbede ekonomičnost, efikasnost i efektivnost.

Kako se radi o drugačijoj vrsti revizije, za pripremu plana revizije svrsishodnosti korišćena su iskustva drugih vrhovnih revizorskih institucija, kao i sopstvena iskustva na bazi vršenja revizije finansijskih izveštaja i revizije pravilnosti poslovanja.

Do kraja perioda obuhvaćenog Strateškim planom biće obezbeđeni uslovi neophodni za vršenje revizije svrsishodnosti. Posebna pažnja biće posvećena obuci postojećeg revizorskog kadra. Takođe, pored odabira kadrova, neophodno je izraditi metodologiju i smernice za izvođenje pilot revizije svrsishodnosti, koju DRI planira da izvrši do kraja perioda obuhvaćenog Strateškim planom.

Kroz reviziju finansijskih izveštaja, reviziju pravilnosti poslovanja i reviziju svrsishodnosti, Državna revizorska institucija će biti u mogućnosti da prezentuje kompletniju analizu poslovanja subjekata revizije, a time i sveobuhvatan uvid u trošenje novca poreskih obveznika.

Preduzete mere:

U skladu sa Programom revizije za 2012. godinu, Institucija je preduzela aktivnosti na formiranju Sektora za reviziju svrsishodnosti, kao i stvaranju preduslova za uvođenje revizije svrsishodnosti. Dana 27.11.2012. godine imenovan je vrhovni državni revizor u ovom Sektoru i izvršene pripreme za prijem zaposlenih. Takođe, započete su pripreme za sprovođenje prve revizije svrsishodnosti koja će se realizovati u 2013. godini. Za uspešnost ove vrste revizije neophodno je stvoriti preduslove koji često zavise i od utvrđenih vladinih politika i jasno definisanih merila.[101]

Upravljanje službenim vozilima kod direktnih budžetskih korisnika treba da bude pilot revizija svrsishodnosti, a cilj revizije je da se ustanovi da li se upravljanje tim vozilima odvija na ekonomičan, efikasan i efektivan način, odnosno na koji način se upotrebljavaju vozila i u koje svrhe. Suština revizije svrsishodnosti je da se utvrde tačni podaci na koji način se službena vozila, kod direktnih korisnika budžeta, koriste.

U Srbiji ne postoji nijedan organ koji može da da zbirne podatke o broju, vrsti vozila, troškovima održavanja i utroška materijala, ali i da je DRI u tom smislu u prvoj fazi revizije, poslala zahteve za 82 korisnika budžeta da dostave podatke koji se odnose na tipove vozila, godinu nabavke, godinu proizvodnje, nabavnu vrednost, sadašnju vrednost, podatke o vlasništvu, o tome ko je pravi vlasnik, zatim kome je dodeljeno korišćenje vozila, na osnovu čega je lice dobilo automobil, podatak o ukupno pređenim kilometrima od momenta nabavke do 31.12.2012. godine. Zatraženi su i podaci o ukupnom broju pređenih kilometara u 2012. godini i prosečnoj potrošnji po vozilu - osim tabelarnih pregleda, i podaci o ukupnim potrošenim količinama goriva u dinarskim vrednostim, o rezervnim delovima, pneumaticima, troškovima tekućih popravki i održavanja, registraciji, osiguranju i troškovima parkiranja.

Posle faze planiranja usledиće i faza realizacije u kojoj će se odrediti kriterijumi na osnovu kojih će DRI odlučiti kod kog organa će sprovesti „dublju analizu“ zbog velikih troškova. Zatim će biti urađen izveštaj i DRI će dati zaključke i preporuke i upoznati sa njima Skupštinu Srbije, Vladu, ali i celokupnu javnost. Očekuje se da će taj posao biti završen do marta 2014. godine.

Prema podacima Agencije za borbu protiv korupcije i Uprave za zajedničke poslove u Srbiji ima više od 24.000 vozila, ali se pretpostavlja da je u upotrebi više od 30.000 njih.

[101] Ibid., str. 47

8.1.2. Plan realizacije opšteg cilja povećanja nezavisnosti i razvijanja internog upravljanja

Za realizaciju strateškog cilja povećanja nezavisnosti i razvijanja internog upravljanja, DRI je definisala sledeće specifične ciljeve kao i planirani period za njihovo ostvarivanje:[102]

1. *Revidiranje pravnog okvira radi obezbeđivanja potpune usklađenosti sa INTOSAI zahtevima u pogledu nezavisnosti*

Državna revizorska institucija tokom 2011 i 2012. godine sa Sigmom treba da izvrši analizu aktuelne zakonske regulative i predloži izmene.

Predlog izmena:

Nezavisnost DRI je zakonom obezbeđena na prilično visokom nivou, budući da je institucija odgovorna jedino Narodnoj skupštini za svoj rad, kao i da je obezbeđen relativno visok nivo finansijske nezavisnosti. Međutim, u funkcionalnom smislu, nezavisnost DRI mogu da umanje najmanje tri zakonske odredbe:

1) Odredba da najmanje 20 narodnih poslanika može da pokrene inicijativu za razrešenje člana Saveta, što je veoma mali broj, imajući u vidu činjenicu da svaka izabrana lista koja pređe izborni cenzus (osim manjinskih) gotovo samostalno može da pokrene ovu inicijativu;

Preporuka: *Razmotriti izmene Zakona o DRI kako bi se povećao minimalni broj narodnih poslanika neophodan za pokretanje inicijative za razrešenje člana Saveta DRI.*

Predlog DRI je da procedura smene Saveta DRI može da bude pokrenuta na predlog 90 do 100 poslanika, odnosno dvotrećinske većine u parlamentu.

2) Zakonom o DRI propisano je da mandat članova Saveta DRI traje samo pet godina, sa mogućnošću maksimalno dva reizbora. Imajući u vidu da se nezavisnost nosilaca pravosudnih funkcija, između ostalog, obezbeđuje dužinom njihovog mandata (doživotni izbor ili izbor sudija Ustavnog suda na devet godina), mandat člana Saveta DRI od pet godina čini se kao relativno kratak.

Preporuka: *Razmotriti izmene Zakona o DRI u smislu produženja mandata članova Saveta DRI.*

3) Budući da je DRI u obavezi da predlog svog finansijskog plana, nakon dobijanja saglasnosti nadležnog odbora Narodne skupštine, dostavi Ministarstvu finansija, postavlja se pitanje mogućnosti uticanja izvršne vlasti na nezavisnost DRI.

2. *Jačanje otvorene interne komunikacije u Državnoj revizorskoj instituciji*

U 2012. Državna revizorska institucija sa Programom razvoja Ujedinjenih nacija treba da izradi procedure interne komunikacije u skladu sa svojim suštinskim vrednostima i da ih

[102] *Strateški plan državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine,* str. 14-15

primenjuje u svakodnevnom radu na svim nivoima Institucije. Služba za informacione tehnologije treba da uspostavi intranet radi podrške internoj komunikaciji.

Preduzete mere:

Tokom 2012. DRI je uspostavila intranet radi podrške procedurama interne komunikacije.

3. Razvijanje funkcionalnog sistema interne kontrole u Državnoj revizorskoj instituciji

U 2014. Državna revizorska institucija treba da uspostavi i implementira sisteme interne kontrole za finansijsko upravljanje, ljudske resurse, procedure komunikacije, planiranje i izveštavanje.

4. Uspostavljanje sistema za eksternu kontrolu i praćenje rezultata rada Državne revizorske institucije

U 2012. Državna revizorska institucija treba da inicira da i ona sama bude predmet eksterne revizije. Jedan od ciljeva Državne revizorske institucije je da do 2015. godine bude pripremljena za pregled od strane kolegijalne institucije.

Preduzete mere:

Tokom 2012. DRI je započela sa evaluacijom rezultata revizije i ostvarenih efekata.

8.1.3. Plan realizacije opšteg cilja privlačenja i zadržavanja stručnog kadra i obezbeđivanje funkcionalnih sistema za ljudske resurse

Za realizaciju strateškog cilja privlačenja i zadržavanja stručnog kadra, DRI je definisala sledeće specifične ciljeve kao i planirani period za njihovo ostvarivanje:[103]

1. Uspostavljanje i implementacija sistema sertifikacije za revizore

Tokom 2011. Državna revizorska institucija je započela aktivnosti sprovođenja obuke i polaganja ispita za sticanje revizorskih zvanja, i treba da nastavi sa njima do kraja perioda pokrivenog strateškim planom.

Preduzete mere:

Tokom 2011. DRI je uspostavila i uvela sistem sertifikacije za revizore (izradila dokument o politici, odredila elemente programa sertifikacije, utvrdila izvore finansiranja i neophodna sredstva, uvela program sertifikacije).[104]

[103] Ibid., str. 15-16
[104] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2011. godinu, str. 6

U toku 2012. DRI je sprovela obuku i polaganje ispita u skladu sa programom sertifikacije za sticanje zvanja „državni revizor“ i „ovlašćeni državni revizor“.[105]

2. Obezbeđivanje kontinuirane obuke i edukacije zaposlenih

Preduslov za obuku i edukaciju zaposlenih je da Državna revizorska institucija odabere kadrove koji poseduju stručnost i iskustvo za vršenje analize potreba za obukom i za izradu strategije obuke.

Preduzete mere:

U toku 2012. DRI je sprovela uvodnu obuku za novozaposlene revizore.

3. Postizanje odgovarajućeg broja zaposlenih i obezbeđivanje njihove motivisanosti

Služba za ljudske resurse treba da izradi politike ljudskih resursa, koje će pokrivati planiranje novih kadrova, izbor novih kadrova, sistem procene rezultata rada postojećih i novih kadrova (kao što je ocena rezultata rada i sistem nagrađivanja).

Preduzete mere:

DRI je u periodu od 2011 do 2013. godine kontinuirano regrutovala odgovarajući kvalifikovani kadar. Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u Instituciji iz avgusta 2010. godine utvrđena je unutrašnja organizacija, razvrstana su radna mesta i određen broj državnih revizora, i broj izvršilaca po svakom radnom mestu. Sistematizacijom je određen ukupan broj od 159 izvršilaca, a izmenama i dopunama ovog Pravilnika iz novembra 2011. godine određen je ukupan broj od 206 izvršilaca. Izmenama i dopunama ovog Pravilnika iz jula 2012. godine određen je ukupan broj od 416 izvršilaca.[106]

[105] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2012. godinu, str. 3
[106] Informator o radu Državne revizorske institucije za period 2009-2013. godine, str. 9

Tabela 5. Sistematizovan i popunjen broj zaposlenih u Instituciji

Funkcija/zvanje	Sistematizovano	Stanje na dan 21.06.2013.
Vrhovni državni revizor	6	6
Sekretar	1	1
Ovlašćeni državni revizor	43	7
Državni revizor	51	18
Viši savetnik	98	42
Samostalni savetnik	55	23
Savetnik	39	11
Mlađi savetnik	83	38
Saradnik	4	4
Referent	23	14
Nameštenik	13	6
Ukupno:	416	170
Savet	Izabrani-5	5
Ukupno:	**421**	**175**

4. *Obezbeđivanje funkcionalnih pratećih službi (u sedištu i regionalnim jedinicama)*

Državna revizorska institucija treba stalno da unapređuje rad svojih pratećih službi, prvenstveno službe za informacione tehnologije, pravne službe, službe ljudskih resursa, službe međunarodnih odnosa, službe odnosa sa javnošću, službe finansijskog upravljanja.

Preduzete mere:

DRI je tokom 2012. obezbedila funkcionalne prateće službe (u sedištu i izvan sedišta).

8.1.4. Plan realizacije opšteg cilja unapređenja organizacionih, infrastrukturnih i upravljačkih kapaciteta

Za realizaciju strateškog cilja unapređenja organizacionih, infrastrukturnih i upravljačkih kapaciteta, DRI je definisala sledeće specifične ciljeve kao i planirani period za njihovo ostvarivanje:[107]

1. *Unapređenje organizacionih kapaciteta institucije*

Tokom celokupnog perioda pokrivenog ovim strateškim planom, Državna revizorska institucija planira da kontinuirano definiše rezultate koje želi da ostvari na godišnjem nivou i istovremeno da jača saradnju sa drugim vrhovnim revizorskim institucijama radi razmene primera dobre prakse.

[107] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2012. godinu, str. 16

Preduzete mere:

DRI je uspostavila bilateralnu saradnju sa:

- Kraljevinom Norveškom. Cilj saradnje sa Kancelarijom generalnog državnog revizora Norveške je uspostavljanje i institucionalno jačanje kapaciteta institucije radi stalnog unapređenja finansijskog upravljanja javnog sektora Srbije. Ova saradnja uspešno je okončana avgusta 2012. godine, a odvijala se u oblasti konsultacije u postupku revizije, izrade metodologije za finansijsku reviziju, uvodne obuke za novozaposlene revizore, kontrole kvaliteta u postupku revizije, saradnje između službi za IT, donošenja Strateškog plana i Etičkog kodeka Državne revizorske institucije i odnosa s javnošću i medijima;
- Ruskom Federacijom. Cilj saradnje sa vrhovnom revizorskom institucijom Ruske Federacije je razmena iskustava u cilju unapređenja revizije javnih sredstava, profesionalne obuke i usavršavanje kadrova, razmena informativnog materijala, organizovanje zajedničkih istraživačkih projekata u oblastima od zajedničkog interesa;
- Republikom Hrvatskom. Cilj saradnje sa Državnim uredom za reviziju Republike Hrvatske je razmena znanja i iskustava u oblasti revizije;

2. Uspostavljanje transparentnih i efektivnih procesa donošenja odluka

Kako bi ostvarila prethodni cilj, Državna revizorska institucija mora ojačati timski rad i veštine komunikacije, kontinuirano upoznavati zaposlene sa odlukama koje donosi, pratiti efikasnost sprovođenja odluka i ocenjivati kvalitet rada u svim domenima rada Institucije.

3. Uspostavljanje adekvatne informatičke infrastrukture i podrške

Tokom 2012 i 2013. godine, Državna revizorska institucija treba da obezbedi odgovarajuću informatičku infrastrukturu, da obuči kadar za praćenje informatičke podrške i da obuči zaposlene za primenu te podrške, u skladu sa planom razvoja informatičke infrastrukture.

Preduzete mere:

U okviru projekta „Informacioni sistem za upravljanje poslovnim procesima“ u Instituciji, u toku 2011. godine pristupilo se realizaciji prve etape projekta - uspostavljanje poslovne računarske mreže. Opremanjem radnih mesta sa računarskom i komunikacionom opremom stvaraju se uslovi za modernije tehnike rada, što je posebno značajno za rad revizorskih službi. Razvoj informacionih tehnologija u Instituciji je preduslov za unapređenje i bolju organizaciju rada, koja se ostvaruje informatizacijom i automatizacijom poslovnih procesa koji se odvijaju u Instituciji.[108]

U toku 2012. godine, pristupilo se realizaciji druge etape projekta - uspostavljanje informacionog sistema za podršku reviziji. Obučavanjem i unapređenjem veština zaposlenih da upotrebljavaju informatičku tehnologiju u svakodnevnom radu i većom saradnjom zaposlenih pri izradi izveštaja o reviziji, efikasnije, efektivnije i ekonomičnije je angažovanje revizorskih timova

[108] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2011. godinu, str. 58

što dodatno utiče na povećanje obuhvata revidiranih subjekata. Upravljanjem i kontrolom sprovođenja poslovnih procesa, unapređuje se i procena rizika u poslovnim operacijama kod subjekata revizije, a samim tim i kvalitetno izvođenje revizije u IT uslovima.[109]

8.1.5. Plan realizacije opšteg cilja izgradnje partnerskih odnosa sa ključnim stejkholderima radi poboljšanja reputacije, prepoznavanja i uticaja Državne revizorske institucije

Za realizaciju strateškog cilja izgradnje partnerskih odnosa sa ključnim stejkholderima, DRI je definisala sledeće specifične ciljeve kao i planirani period za njihovo ostvarivanje:[110]

1. Ojačavanje odnosa sa ključnim eksternim stejkholderima

Tokom celokupnog perioda pokrivenog strateškim planom, Državna revizorska institucija će podnositi Narodnoj skupštini blagovremene i visokokvalitetne izveštaje o reviziji, uspostavljati redovne kanale komunikacije sa ostalim nezavisnim regulatornim telima, organizovati okrugle stolove sa medijima i organizacijama građanskog društva, organizovati koordinatorske sastanke sa donatorima, organizovati godišnje sastanke sa subjektima revizije. Takođe, u periodu pokrivenom strateškim planom DRI treba da sprovede obuku odgovarajućeg kadra za komunikaciju sa eksternim zainteresovanim stranama.

Preduzete mere:

DRI je tokom 2011. uspostavila partnerske odnose sa ključnim zainteresovanim stranama radi poboljšanja reputacije, prepoznavanja i uticaja Institucije; podnela Narodnoj skupštini izveštaje o reviziji; uspostavila komunikaciju sa ostalim nezavisnim regulatornim telima.

U toku 2012. DRI je nastavila redovnu komunikaciju sa ostalim nezavisnim telima; gradila partnerske odnose sa ključnim zainteresovanim stranama radi poboljšanja reputacije, prepoznavanja i uticaja Institucije; podnela Narodnoj skupštini blagovremene i visokokvalitetne izveštaje o reviziji; organizovala okrugle stolove sa medijima i organizacijama civilnog društva; organizovala koordinatorske sastanke sa donatorima i partnerima na implementaciji.

2. Povećanje vidljivosti Državne revizorske institucije i njenih proizvoda

Tokom celokupnog perioda pokrivenog strateškim planom, Državna revizorska institucija treba da ažurira svoju zvaničnu internet prezentaciju i da učini izveštaje o reviziji dostupnim i prilagođenim za potrebe javnosti. Tokom 2012. uz pomoć Programa razvoja Ujedinjenih nacija, DRI treba da izradi i implementira strategiju eksterne komunikacije.

Preduzete mere:

Vebsajt Institucije je aktiviran je u decembru 2010. godine, i na njemu se objavljuju aktuelne informacije, kao i izveštaji o obavljenim revizijama. DRI je tokom 2012. izradila

[109] Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2012. godinu, str. 73
[110] Ibid., str. 17

Strategiju komunikacije u skladu sa suštinskim vrednostima Institucije; uspostavila i ažurirala vebsajt; učinila izveštaje o reviziji dostupnim za javnost objavljivanjem na vebsajtu.

3. Unapređenje veštine Narodne skupštine i subjekata revizije za postupanje nakon dobijanja izveštaja Državne revizorske institucije

Državna revizorska institucija će nastojati da uspostavi i proširi saradnju odbora Narodne Skupštine nadležnog za finansije i relevantnih odbora drugih zemalja. Takođe će nastaviti sa saradnjom sa članovima odbora nadležnog za finansije i ostalim poslanicima.

Preporuke:

Pored toga što je odnos DRI i Odbora za finansije Narodne skupštine uređen je na dobrim osnovama i u skladu sa međunarodnom dobrom praksom i preporukama, kapaciteti Odbora za razmatranje izveštaja DRI nisu dovoljno razvijeni. S tim u vezi, neophodno je dodatno unapređivati kapacitete Odbora za finansije za kompetentno razmatranje izveštaja koje dostavlja DRI. U tom smislu, moguće je predvideti dva rešenja: 1) osnivanje specijalizovanog pododbora za eksternu reviziju; 2) osnivanje posebne radne grupe ili organizacione jedinice koja bi pružala stručnu podršku narodnim poslanicima u bavljenju pitanjima od značaja za kontrolu javnih finansija.

Razmotriti uvođenje prakse održavanja rasprava posvećenih isključivo pitanjima eksterne revizije na kvartalnom nivou u okviru Odbora za finansije ili specijalizovanog pododbora za eksternu reviziju. Na takve rasprave pozivati funkcionere i visoke činovnike subjekata revizije, koji bi odgovarali na pitanja narodnih poslanika poslanika u vezi sa nalazima iz podnetih izveštaja DRI.

Predlaže se takođe, da DRI redovno informiše Odbor za finansije o rezultatima odazivnih izveštaja.

Preduzete mere:

DRI je tokom 2012. organizovala sastanke sa odborom Narodne skupštine nadležnim za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava i drugim poslanicima.

4. Praćenje uticaja izveštaja o reviziji

Državna revizorska institucija će nastojati i da unapredi način praćenja realizacije svojih preporuka i u svoje izveštaje o reviziji uključivati, u okviru posebnog odeljka, i informacije o sprovođenju preporuka i mera preduzetih u skladu sa revizijama iz prethodnih godina.

Preporuke:

U skladu sa primerima dobre prakse, predlaže se sledeće:

- da DRI otpočne praksu objavljivanja odazivnih izveštaja na svojoj internet prezentaciji, kao i da formira neku vrstu scoreboard-a, tj. tabele za beleženje učinka subjekata revizije u odnosu na preporuke koje je DRI dala u svom izveštaju. Dobar

primer ovakvog scoreboard-a jeste onaj koji održava Evropska komisija za beleženje učinka država članica EU u implementaciji direktiva Unije u oblasti unutrašnjeg tržišta;

- da DRI, u okviru svoje zakonom propisane savetodavne funkcije, na svom interenet sajtu otpočne objavljivanje opštih preporuka subjektima revizije (posebno onih koje su zajedničke za veliki broj subjekata) i odgovora na česta pitanja subjekata revizije;

8.2. Zaključci Evropske komisije od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije

U oblasti eksterne revizije, Državna revizorska institucija nastavila je da gradi svoj revizorski kapacitet povećanjem broja zaposlenih revizora.

Savet DRI usvojio je novembra 2011. Strateški razvojni plan za period 2011–2015.

DRI je nastavila rad na unapređenju metodologije revizije. Ona je istovremeno povećala svoj obuhvat revizijom.

Pored toga, u skladu sa zakonom, DRI i dalje ima posebne odgovornosti za podnošenje prekršajnih i/ili krivičnih prijava nadležnim organima. Ta obaveza, koja bi pre trebalo da je deo širih nadležnosti budžetske inspekcije, angažuje deo ograničenih resursa DRI koja bi se umesto toga mogli upotrebiti za dodatni revizorski rad.

Oktobra 2013. godine, DRI ima oko 190 zaposlenih, među kojima je 150 revizora. DRI je sprovela Program revizije za 2012. godinu sa 145 revizora, kao što je planirano.

DRI se i dalje nalazi u fazi institucionalne izgradnje i njen revizorski kapacitet nije dovoljan za pun obuhvat revizijom. Rad na reviziji poslovanja je tek nedavno započet.

Zakon o DRI je, opšte posmatrano, u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, ali je potrebno dodatno ga ojačati za potpunu operativnu i finansijsku nezavisnost DRI.[111]

8.3. Zaključci SIGMA od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije

SIGMA od novembra 2011. godine, pruža podršku Instituciji i Centralnoj jedinici za harmonizaciju (CJH)[112] Ministarstva finansija i privrede u cilju bliže saradnje u okviru eksterne revizije, finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizje. Da bi Državna revizorska institucija i Centralna jedinica za harmonizaciju (CJH) pri Minisatrstvu finansija i privrede izgradile poverenje, integritet i profesionalizam, neophodan im je odgovarajući stepen međusobne nezavisnosti.

Državna revizorska institucija i Centralna jedinica za harmonizaciju uspostavile su u maju 2012. godine radnu grupu za saradnju interne i eksterne revizije. Tom prilikom utvrđeno je pet oblasti u okviru kojih je moguća saradnja od opšteg zajedničkog interesa: metodologija revizije,

[111] Izveštaj o napretku Srbije za 2013. godinu, str. 71

[112] CJH predstavlja centralnu organizaciju u Republici Srbiji odgovornu za pripremu i promovisanje metodologija kontrole i interne revizije u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima i najboljom praksom. CJH inicira, koordinira i prati sprovođenje novih propisa, vezanih za odgovornost upravljačkih struktura (sistemi finansijskog upravljanja i kontrola) i interne revizije, sprovodi obuku rukovodilaca i zaposlenih na poslovima finansijskog upravljanja i kontrole i internih revizora i vrši sertifikaciju internih revizora.

obuka revizora, programiranje i planiranje revizije, izveštavanje i komunikacija o ulozi i funkciji revizije.

Otvarajući radionicu o saradnji interne i eksterne revizije u Narodnoj skupštini potrebno je da se odnos internih i eksternih revizora zasniva na razumevanju i poverenju. Eksterna i interna revizija imaju različite i jasno definisane uloge. Međutim, njihova opšta svrha je da promovišu dobro upravljanje, odnosno da doprinose efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti državne uprave. Potrebno je da se i jedna i druga strana pridržavaju svojih nadležnosti kako bi se izbegla opasnost da interni revizori ne budu produžena ruka eksternih revizora.

Ciljevi ove saradnje se odnose na promovisanje načela dobre uprave u javnom sektoru, unapređenje metodologije revizije i visok kvalitet obuke i programa sertifikacije.

Pitanje saradnje interne i eksterne revizije potrebno je posebno razmotriti, naročito imajući u vidu potrebu izbegavanja dupliranja revizorskih poslova istovremeno na istom mestu, ali i kako bi postojalo uzajamno informisanje o uočenim slabostima u kontroli odnosno reviziji prihoda i rashoda vlade i kako bi se uspostavljali drugi oblici saradnje (izveštavanje o nalazima revizije, stručno usavršavanje, itd.)

9. Zaključak

Od 2000. godine, Srbija je sprovela krupne reforme na polju upravljanja javnim finansijama. Reforma sistema javnih finansija, započinje donošenjem Zakona o budžetskom sistemu iz 2002. godine, kojim se jedinstveno uređuje planiranje, priprema, donošenje i izvršenje budžeta, oporezivanje, računovodstvo, izveštavanje, kontrola, odgovornosti i nadzor, od republičkog nivoa do lokalne samouprave.

Jedinstvenim budžetskim sistemom stvorene su pravno-institucionalne pretpostavke za definisanje rešenja u pogledu kontrole javnih rashoda, s obzirom da je obezbeđena jedinstvena budžetska nomenklatura, procedura i računovodstvo, a naročito preglednost javnih rashoda koji se vode u sistemu trezora.

U ovoj fazi razvoja zakonodavstva javnih finansija, prvi put je predviđena revizija javnih rashoda, objedinjena u okviru funkcije kontrole budžetske inspekcije Ministarstva finansija, koja je podrazumevala ocenu poslovanja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizaciju obaveznog socijalnog osiguranja nad kojima se vrši revizija, a u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti organa i organizacija.

Kontrola i odgovornost su od posebnog značaja kada je u pitanju upravljanje javnim resursima, odnosno sredstvima koja građani izdvajaju za potrebe delotvornog i efikasnog upravljanja javnim poslovima u skladu s opštim interesom. Javnost nije u potpunosti i na razumljiv način upoznata sa procesima planiranja i trošenja budžetskih sredstava, zbog čega je neophodno povećati učešće javnosti u praćenju trošenja budžetskih sredstava.

Prethodni tekst upućuje, ne samo na značaj kontrole javnih rashoda, već i na potrebu za institucionalnom kontrolom budžeta od strane vrhovnih revizorskih institucija, kao jedan od ključnih mehanizama naknadne kontrole izvršenja budžeta, na osnovu koje javnost dobija informacije o trošenju sredstava od strane državnih organa, a koja je odvojena od funkcije kontrole budžetske inspekcije Ministarstva finansija.

Ključni napredak u pogledu pravnog uređenja sistema kontrole javnih finansija, učinjen je donošenjem Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji. Zakonom je osnovana Državna revizorska institucija, uređena njena delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija, način rada, kao i druga pitanja vezana za ostvarivanje funkcije revizije i prava i obaveza njenih subjekata u postupku revizije. Državna revizorska institucija je definisana kao najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, statusno kao samostalni i nezavisni državni organ, koji za poslove koje obavlja iz svoje nadležnosti odgovara zakonodavnoj vlasti, Narodnoj skupštini.

Takvo zakonsko rešenje predstavlja značajan događaj u sklopu intenzivne reforme pravnog uređenja sistema javnih finansija, sprovedene u protekloj deceniji. Državna revizorska institucija osnovana je 2005. godine u skladu sa zakonom, svoje aktivnosti je počela da obavlja 2007. godine, a prvi revizorski izveštaj o državnom budžetu je izdala 27.11.2009. godine.

Doprinos Državne revizorske institucije stabilnosti finansijskog upravljanja i odgovornosti svih korisnika javnih sredstava, ogleda se kroz sposobnost Državne revizorske institucije da obezbedi implementaciju, kao i trajno i pouzdano praćenje preporuka i mera koje joj stoje na raspolaganju. U svom Strateškom planu razvoja za period 2011-2015. godine, Državna revizorska institucija navodi da će nastojati da unapredi način praćenja realizacije svojih preporuka, kao i da će, u okviru posebnog odeljka, u svoje izveštaje o reviziji uključivati i

informacije o sprovođenju preporuka i mera preduzetih u skladu sa revizijama iz prethodnih godina.

Državna revizorska institucija je opredeljena da doprinosi parlamentarnoj kontroli i dobrom upravljanju u javnom sektoru rukovodeći se suštinskim vrednostima opredeljenim Etičkim kodeksom Institucije: integritetom, nezavisnošću, objektivnošću, profesionalizmom, poverljivošću, fer ponašanjem, kontinuiranim profesionalnim razvojem i otvorenom komunikacijom.

Državna revizorska institucija je postala članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija/ INTOSAI u 2008. godini i Evropske organizacije vrhovnih revizorskih institucija/ EUROSI u 2009. godini i tako stekla pravo na korišćenje međunarodnih standarda revizije ovih organizacija.

Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji ne predviđa potpunu finansijsku i operativnu nezavisnost u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). Ona nema dovoljno resursa, a broj subjekata revizije i dalje je prilično ograničen. U toku je razvoj kapaciteta za vršenje revizije svrsishodnosti i tokom ove godine Državna revizorska institucija će započeti pilot reviziju svrsishodnosti.

Neophodno je da se dodatno unaprede veštine na polju finansijske revizije i revizije rezultata u skladu sa modernim revizorskim konceptima, ali da se istovremeno obezbedi postojanje osnovnog sistema. Pored toga, Skupština će vršiti veći pritisak i strožiji nadzor nad Državnom revizorskom institucijom, a mediji i civilno društvo će takođe biti sve više uključeni zbog interesovanja za aktuelna pitanja.

Donošenje i sprovođenje strateškog plana Državne revizorske institucije ima za cilj da doprinese odgovornosti i delotvornom upravljanju javnim sredstvima u Srbiji.

Budući da se zahtevi EU u pogledu eksterne revizije u najvećoj meri poklapaju sa relevantnim međunarodnim standardima, u ovom istraživanju su praćene glavne međunarodne preporuke, sa posebnim osvrtom na mišljenje Evropske komisije i SIGMA. Usklađenost sa zahtevima EU u oblasti budžeta, finansijske kontrole i revizije smatra se jednom od osnovnih obaveza članstva u EU.

Oblast eksterne revizije procenjena je od strane Evropske komisije kao jedna od politika u kojima je neophodan značajan i uporan rad na usklađivanju sa pravnom tekovinom EU, kao i na njenom adekvatnom sprovođenju u srednjem roku. Komisija takođe potencira potrebu značajnog unapređenja administrativnih kapaciteta u ovoj oblasti. Budući da će eksterna revizija predstavljati predmet pregovora za članstvo u EU u okviru pregovaračkog poglavlja 32 – Finansijska kontrola, nedovoljna podrška je u proteklom periodu data osnaživanju Državne revizorske institucije i afirmisanju njene uloge, kako bi se ispunili zahtevi za članstvo u EU. Obaveza države kandidata u toj oblasti odnosi se na obaveze usvajanja međunarodnih standarda, kako za internu kontrolu i reviziju, tako i za eksternu reviziju.

Opšti državni program reformi i osnova za reforme u oblasti upravljanja javnim finansijama, jeste usklađivanje sa najboljim međunarodnim praksama, ali i postupanje u cilju ispunjavanja zahteva i standarda koji su neophodni za dobijanje članstva u Evropskoj uniji. SIGMA izveštaj navodi da jasna strategija za reformisanje sistema za upravljanje javnim finansijama tek treba da se izradi i odobri, i (između ostalog) stavlja akcenat na jasnije definisanje uloga i odgovornosti različitih aktera u procesu finansijskog upravljanja i na uspostavljanje mehanizama međusobne saradnje. Takođe treba naglasiti značaj delotvornih mehanizama

koordinacije unutar administracije, kako bi se izbeglo dupliranje poslova i obezbedilo jasno razgraničavanje odgovornosti.

Ovo istraživanje ima za cilj da ustanovi kakva je kontrola izvršenja budžeta, kakav je sistem eksterne revizije javnog sektora u Srbiji, kao i da li je uspostavljen institucionalni i pravni okvir Državne revizorske institucije. Analizom je takođe obuhvaćeno i pitanje da li je osnivanje Državne revizorske institucije u skladu sa uporednim iskustvima (najboljom praksom) i određenim međunarodnim smernicama, koje pružaju preporuke za buduću ulogu koju ova institucija može da ima u izgradnji finansijski odgovorne vlasti u Srbiji.

LITERATURA

[1] Bibliografija

1. Andrić M., Krsmanović B., Čalija N., Kulina D. (2007) *Revizija javnog sektora*, Subotica
2. Andrić M., Krsmanović B., Jakšić D. (2007) *Revizija – teorija i praksa*, Subotica
3. Đorđević R. Dragomir (2005) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Novi Sad
4. Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd
5. Jelčić B. (1998) *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb
6. Komazec S., Ristić Ž. (2001) *Javne finansije*, Beograd
7. Krasić Š., Pernar L., Čoh B. Mikulec (2009) *Temeljne pretpostavke državne revizije*, Državna revizija, Zagreb
8. Kukoleča S. (1990) *Organizacioni poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda*, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd
9. Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva,* Ekonomski institut, Beograd
10. Majstorović A. (2008) *Rizici javne uprave*, Revija za bezbednost, Beograd
11. Miljević M. (2007) *Metodologija naučnog rada,* Filozofski fakultet, Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Pale
12. Stakić. B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Beograd
13. Stanišić M. (2006) *Revizija,* Univerzitet Singidunum, Beograd
14. Stanišić M., Stanojević LJ. (2008) *Revizija i primena kompjutera,* Univerzitet Singidunum, Beograd
15. Todorović J., Đuričin D., Janošević S. (2000) *Strategijski menadžment,* Institut za tržišna istraživanja, Beograd
16. Tommasi Daniel, Richard Allen (2004) *Upravljanje javnim izdacima*, SIGMA, OECD
17. Vidaković S. (2009) *Revizija: osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja*, Novi Sad
18. Vitorović B. *Revizija javnih rashoda u svjetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvodjenjem u SRJ*

[2] Propisi

1. Control and Management System Baselines for European Union Membership(1999) SIGMA/OECD
2. Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji („Sl. glasnik RS“, br. 44/2009)
3. Informator o radu Državne revizorske institucije za period 2009-2013. godine
4. Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2011. godinu
5. Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2012. godinu
6. Izveštaj Evropske komisije o napretku Srbije za 2013. godinu
7. Međunarodni računovodstveni standardi
8. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
9. Mišljenje o kandidaturi Srbije za članstvo u *EU*, Analitički izveštaj
10. Odluka o strateškom planu Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine („Sl. glasnik RS” br. 100/2011)
11. SIGMA Assessment Reports on Serbia, 2011.
12. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Republike Srbije
13. Strateški plan državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine
14. Pravnilnik o načinu priznavanja i procenjivanja imovine, obaveza, prihoda i rashoda malih pravnih lica i preduzetnika („Sl. glasnik RS” br. 106/2006 i 111/2006 - ispr.)
15. Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor („Sl.glasnik RS” br. 102/2010)
16. Ustav Republike Srbije („Sl. glasnik RS“ br. 98/2006)
17. Zakon o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 9/2002 i 87/2002)
18. Zakon o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 i 62/2013)
19. Zakon o računovodstvu i reviziji („Sl.glasnik RS“ br. 46/2006, 111/2009 i 99/2011)
20. Zakon o javnim preduzećima („Sl. glasnik RS” br. 119/2012)
21. Zakona o privrednim društvima („Sl. glasnik RS” br. 36/11 i 99/11)
22. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Sl. glasnik RS“, br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010)

[3] Internet izvori

1. http://www.ifac.org/
2. http://www.intosai.org/
3. http://www.seio.gov.rs/
4. http://www.oecd.org/sigmaweb
5. http://www.dri.rs