

УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ
ДЕПАРТМАН ЗА ПОСЛЕДИПЛОМСКЕ СТУДИЈЕ

МАСТЕР РАД

**ЗНАЧАЈ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ОБЛАСТИ ЈАВНИХ НАБАВКИ У
ЛОКАЛНИМ САМОУПРАВАМА НА КОСОВУ И МЕТОХИЈИ**

Ментор:
Доц. др Миле Станишић

Кандидат:
Радојко Влашковић
Бр.инд. 422045/2014

Београд, 2017.

САДРЖАЈ

УВОД.....	1
1. ПРЕДМЕТ И ПОЛАЗИШТЕ ИСТРАЖИВАЊА.....	3
1.1. ПРЕДМЕТ ИСТРАЖИВАЊА	3
1.2. ЦИЉЕВИ ИСТРАЖИВАЊА	3
1.3. ЗНАЧАЈ И АКТУЕЛНОСТ ИСТРАЖИВАЊА	4
1.4. ХИПОТЕЗЕ ИСТРАЖИВАЊА	5
1.5. МЕТОДЕ ИСТРАЖИВАЊА.....	5
1.6. СТРУКТУРА ИСТРАЖИВАЊА	6
2. ПОЈАМ И ЗНАЧАЈ РЕВИЗИЈЕ	7
2.1. ПОЈАМ РЕВИЗИЈЕ.....	7
2.2. ЗНАЧАЈ РЕВИЗИЈЕ	10
2.3. ВРСТЕ РЕВИЗИЈЕ.....	12
2.3.1. <i>Интерна ревизија</i>	13
2.3.2. <i>Екстерна ревизија</i>	15
2.3.3. <i>Државна ревизија</i>	16
2.4. БУЏЕТСКА КОНТРОЛА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ	18
3. ПРИНЦИПИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	26
3.1. ОСНОВЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	26
3.2. ПОЈАМ И ДЕФИНИЦИЈА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	26
3.3. ЦИЉ И ЗАДАЦИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	28
3.4. ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	29
3.5. НОРМАТИВНИ ОКВИР ЗА ОБАВЉАЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	31
4. МЕТОДОЛОГИЈА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	37
4.1. ЕТИЧКИ КОДЕКС ИНТЕРНИХ РЕВИЗОРА	38
4.2. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ЗА ПРОФЕСИОНАЛНУ ПРАКСУ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ.....	41
5. КОРУПЦИЈА И СУКОБ ИНТЕРЕСА У ОБЛАСТИ ЈАВНИХ НАБАВКИ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	44
5.1. КОРУПТИВНИ МЕХАНИЗМИ У СИСТЕМУ ЈАВНИХ НАБАВКИ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	49
5.2. СУДСКА ПРАКСА И ПОВРЕДЕ ЗАКОНА О ЈАВНИМ НАБАВКАМА	51
6. СТУДИЈА СЛУЧАЈА - АНАЛИЗА СТАЊА ЈАВНИХ НАБАВКИ У ОПШТИНИ ЗУБИН ПОТОК	54
6.1. ОРГАНИЗАЦИОНА СТРУКТУРА СИСТЕМА НАБАВКИ У ОПШТИНИ ЗУБИН ПОТОК	54
6.2. АНАЛИЗА СТАЊА ЈАВНИХ НАБАВКИ У ОПШТИНИ ЗУБИН ПОТОК У 2014. ГОДИНИ	56
ЗАКЉУЧАК.....	70
ЛИТЕРАТУРА.....	74

УВОД

Ревизија представља дисциплину која последњих година код нас налази своје место. У развијеним економијама света присутна је вековима и то од индустријске револуције упоредо са развојем предузећа. Настанком менаџерске функције може се рећи да је ревизија учврстила своју улогу у развијеним привредама. Функција ревизије је давање стручног и неутралног мишљења о финансијским извештајима које менаџмент подноси власницима предузећа. Поред власника којима су финансијски извештаји важни да би видели какво је пословање њиховог предузећа постоје и пословни партнери којима су ови извештаји веома важни. Ти партнери су кредитори, банке и други, који имају интерес у смањењу ризика пословања са предузећима. Посматрана у економском смислу ревизија представља систематизован процес независног, професионалног и објективног прикупљања података и доказа о пословању предузећа као и његовим ефектима пословања.

За интерну ревизију може се рећи да представља савремени инструмент управљања неким предузећем или организацијом. Интерна ревизија доприноси јачању поверења између предузећа, организације и јавности. Ова ревизија обезбеђује истинитост финансијских извештаја односно да су извештаји о предузећу сачињени у складу са општеприхваћеним стандардима и прописима о финансијским извештајима.

У току спровођења интерне ревизије актери који се појављују у њој представљају субјекат и објекат испитивања. Организација представља субјекат ревизије, док је објекат ревизије хетероген и веома обиман. Интерну ревизију врше интерни ревизори или ревизорски тимови. Информације које се добију у ревизији представљају битне информације које могу утицати на даљи рад и битне пословне одлуке у будућности предузећа. Те информације представљају битне карике у даљем формулисању пословне стратегије и политике предузећа, као и у управљању ризицима предузећа. Што се тиче сложености испитивања интерне ревизије она зависи од обима и области у којима се изводи интерна ревизија, као и којим хронолошким редом се врши ревизија.

Током историјског развоја интерне ревизије али и пословних система основни предмет испитивања интерне ревизије представљали су ефикасност књиговодства, затим пословне књиге предузећа али исто тако и недозвољене радње и евентуални прекршаји у пословању предузећа. Интерна ревизија је током времена прерасла у предмет оперативног надзора као и контроле предузећа.

Што се тиче државне ревизије њен значај је вишеструк. Значај ове ревизије може се сагледати само ако се реално сагледају чињенице да је величина средстава која се прикупља у државни буџет велика, да се многе делатности финансирају из буџета, да се мора водити рачуна о наменском коришћењу буџета, да се не смеју противзаконито трошити финансијска средства из буџета.

Корисници јавних средстава, тј. организације јавног сектора имају обавезу да успоставе функцију интерне ревизије. Законом у Републици Србији прописано је да јавна буџетска средства користе директни и индиректни корисници, затим и корисници који их контролише локална власт у износу од 50% али и више капитала тј. потребно је да буде више од 50% гласова у управном одбору. Исто тако обухвата кориснике средстава који се тичу социјалног осигурања и јавних предузећа чији је оснивач Република Србија. Иста контрола врши се и код правних лица, затим и над правним лицима које контролише Република Србија (чији је власник Република Србија). Овде су и сва друга правна лица где јавна средства представљају више од 50% свеукупних прихода.

Када је систем јавних набавки добро уређен, он тада обезбеђује да такмичење буде слободно, конкурентно, али исто тако у тој борби нема дискриминације између понуђача који учествују у одређеном поступку јавне набавке. На такав начин остварује се да коришћење јавних средстава буде економично и веома рационално. Само оваквим начином једино се може створити повољан амбијент да би дошло до реализације програма који се подржава из европских фондова који се у ствари финансирају новцем од европских пореских обвезника.

За успостављање и обезбеђивање услова за добро функционисање интерне ревизије одговорност је руководиоца корисника јавних средстава. Интерну ревизију обављају интерни ревизори који су обавезни да раде у складу са прописима Републике Србије. Такође је за потребе доброг функционисања интерне ревизије неопходно да се примењују међународни стандарди који се односе на интерну ревизију.

Интерна контрола представља најосновнији појам који интерни ревизор треба да разуме. Интерни ревизор преиспитује област пословања као и финансијску област у организацији и све то у циљу процене интерне контроле. Постоји различито дефинисање интерне контроле, међутим, успешан ревизор треба да користи доследну дефиницију интерне контроле, мора добро да разуме појмове развоја интерне контроле.

Ефикасност ревизора огледа се у добром познавању основних појмова интерне контроле али исто тако и који су циљеви и компоненте интерне контроле.

1. ПРЕДМЕТ И ПОЛАЗИШТЕ ИСТРАЖИВАЊА

Под интерном финансијском контролом која се односи на јавни сектор, може се подразумевати систем који је свеобухватан. Овај систем реализује Влада, тј. оне организације које се тичу јавног сектора. Интерна контрола је потребна да би се извршило финансијско управљање као и контрола интерне ревизије. Поред контроле интерне ревизије врши се и контрола извештавања како се користе јавна средства али и контрола средстава које је донирала Европска унија. Циљ наведене контроле огледа се у обезбеђивању складног управљања али и контроле свих јавних средстава. Поред контроле потребно је да се јавна средства користе у складу са свим прописима, али и висином буџета. Исто тако овде је потребно да се користе принципи који су добри за финансијско управљање. Ти принципи су принципи ефективности и ефикасности, али и принципи економичности и отворености. Када се врши интерна финансијска контрола јавног сектора она мора да обухвати све оне мере које се тичу контроле како јавних прихода тако и јавних расхода. Ова врста контроле треба да омогући да се исправно располаже како имовином тако и обавезама.

У јавном сектору, интерна финансијска контрола треба да обухвати све интерне контролне системе. Али исто тако треба да обухвати и све процедуре и системе у свим организацијама које су у јавном сектору. Ова контрола треба да омогући и створи окружење које је безбедно и да се средства користе наменски.

1.1. Предмет истраживања

Предмет истраживања овог рада садржан је самом називу рада. На основу тога предмет истраживања јесте значај и сврха интерне ревизије у локалним самоуправама, са освртом на локалну самоуправу општине Зубин Поток на Косову и Метохији.

1.2. Циљеви истраживања

Основни циљ истраживања јесте утврђивање и значај интерне ревизије у локалним самоуправама, у областима јавних набавки у Републици Србији. Такође, циљ истраживања је указати на значај интерне контроле због значаја регуларности и законитости јавних набавки на ниво локалних самоуправа.

Проблематика ревизије у домаћој литератури није довољно заступљена, због тога је основни научни циљ овог рада истраживање концепта ревизије у јавном сектору и локалним самоуправама.

Научни циљ истраживања је научна дескрипција теме ревизије односно интерне ревизије у локалним самоуправама у области јавних набавки.

Друштвени циљ истраживања је указивање на значај интерне ревизије

локалних самоуправа у области јавне набавке кроз постојећу Законску регулативу важну за извршење одлука о буџетима.

1.3. Значај и актуелност истраживања

Методологија рада интерне ревизије у јавном сектору Републике Србије олакшава рад ревизорима и доприноси ефикасности рада јер она даје целокупан оквир у свим сегментима. Дефинише увод у интерну ревизију, планирање и врсте ревизије, процес интерне ревизије, надзор над вршењем интерне ревизије, документовање и ревизорски досије, неправилности и преваре и прописује стандардне обрасце као водилу у раду интерног ревизора.

Проблематика ревизије у Републици Србији огледа се како у приватном тако и у јавном сектору, мали је број уџбеника као и монографија које су доступне истраживачима.

Сви послови који се тичу интерне ревизије морају се обављати у складу са Стратегијом која се односи на развој интерне контроле у јавном сектору у нашој земљи. Овде треба да се поштују Закони о ревизији Републике Србије, исто тако мора се поштовати и Закон о буџетском систему у нашој земљи. Следећи протокол који се мора испоштовати јесте Правилник који се односи на заједничке критеријуме који указују на организовање али и стандарде у току поступања и извештавања којим треба да се бави интерна ревизија у јавном сектору. Исто тако у интерној ревизији јавних средстава морају да се испоштују и практични савети који се односе на Међународне стандарде за професионалну праксу.

Ревизори који су задужени за интерну ревизију дужни су да се придржавају Повељом интерне ревизије, Кодексом професионалне етике за интерну ревизију и Приручника којим се прописује методологија рада интерне ревизије.

Делокруг рада интерне ревизије заснива се на усклађеност са Међународним стандардима интерне ревизије који се односи на Међународне стандарде професионалне праксе Института интерних ревизора.

Значај овог истраживања огледа се у великом значају и улоги интерне ревизије у локалним самоуправама у областима које се тичу јавних набавки, како су оне регулисане законима, и правилима која се примењују у току ревизије. Запослени у јавним набавкама у локалним самоуправама морају да подлежу интерној ревизији као и да у складу са правилима послују.

Што се тиче интерних ревизора али и прихваћених међународних стандарда, овде је веома битно да ревизори имају довољно знања. То знање им је потребно када процењују ризике које се тичу преваре, као и како организација и на који начин управља наведеним ризицима. Овде није потребно да интерни ревизори поседују исти ниво стручног знања као лица којима је основна обавеза да открију и истраже преваре.

Када се ради ова врста ревизије, од ревизора и његове стручности не може да се очекује да ће он открити баш све врсте неправилности. Међутим, ако увиди и дође до сазнања да постоје одређене неправилности ревизор је дужан да упозори на оне неправилности које указују на превару.

Интерни ревизор има обавезу да у току свог рада размотри све оне неправилности као и преваре које указују на ризик. Онда када интерни ревизор у току свог рада има сумњу да је открио превару истог момента он порекида поступак. Следећи корак интерног ревизора је да одмах обавести руководиоца јединице за интерну ревизију о ономе што је пронашао. Тада се без било каквог одлагања обавештава руководиоц организације. Обавештење мора да буде у писаној форми. Када руководиоц добије писмено обавештење истог момента мора да предузме све потребне радње и обавести орган који је за то надлежан.

1.4. Хипотезе истраживања

Основна хипотеза истраживања је:

Ради постизања циља за исправним и ефикасним коришћењем буџетских средстава локалних самоуправа што представља један од предуслова за исправно руковођење локалним финансијама и ефикасност одлука надлежних власти, неопходно је да свака локална самоуправа има интерну ревизију која је независна и објективна у свом раду.

Посебне хипотезе истраживања су:

- Значај ревизије огледа се у испитивању и оцењивању финансијских извештаја као и у веродостојности приказивања стања организације.
- Ревизија која се врши у оквиру јавног сектора у савременим економијама неопходна је јер доприноси да се побољша јавни сектор и његово пословање, као и боље контролисање буџетских средстава;
- Интерна ревизија у јавном сектору представља процес којим се испитују тачност и истинитост као и испуњеност одређених критеријума као и услова финансијских извештаја институција које припадају јавном сектору;
- Закони, прописи као и веродостојна интерна контрола и ревизија спречавају корупцију у области јавних набавки;

1.5. Методе истраживања

У методолошком погледу, као извор истраживања, коришћена је разноврсна литература, преко магистарских, специјалистичких и дипломских радова до књига из предметне области, као и медији, јавна предавања, саопштења на стручним скуповима, научни часописи, закони, правилници. За израду рада било је неопходно и коришћење података са интернета.

У овом раду од основних научних метода примењиване су метода синтезе,

метода генерализације, метод класификације и метод дедукције, а од општих метода компаративна и аналитичко-дедуктивна метода.

Од методе прикупљања податка коришћен је метод анализе податка примарне и секундарне грађе. Полазећи од дефинисане хипотезе проистекла је одговарајућа структура рада.

1.6. Структура истраживања

Први део: Методологија научног истраживања, у овом делу рада дати су предмет и полазиште истраживања, установљени циљ истраживања, постављене хипотезе, примењена методологија истраживања а на крају је дат садржај структуре рада.

Други део: Појам и значај ревизије, у овом делу рада биће дефинисан појам ревизије, указаће се на значај ревизије, биће приказан и начин поделе ревизије на државну, интерну и екстерну, укратко ће се указати и на државну ревизију у Републици Србији.

Трећи део: Интерна ревизија, у овом делу рада описаће се интерна ревизија, појам, значај, принципи интерне ревизије, као и дефиниције. У даљем делу овог рада описаће се Нормативни оквир за обављање интерне контроле - ревизије у јавном сектору, где ће се указати на стратешки оквир и законску регулативу.

Четврти део: Методологија интерне ревизије, у овом делу рада указаћемо на Етички кодекс интерних ревизора, објаснићемо и приказати Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије, који су то институти интерних ревизора, савете у Међународном оквиру за професионалну праксу и како се спроводи процес интерне ревизије у јавним набавкама.

Пети део: Корупција и сукоб интереса у области јавних набавки у Републици Србији, у овом делу рада указаће се на значај и улогу форензичког рачуноводства, овде ће се указати на коруптивни механизам у јавним набавкама, које се мере примењују против корупције у јавним набавкама.

Шести део: У овом делу рада биће приказано функционисање локалне самоуправе Зубин Поток, као и анализа јавних набавки у општини Зубин Поток.

Седми део: Закључак - Садржи кратка закључна разматрања до којих се дошло при изради овог рада.

Литература: Наведена је литература коришћена при изради овог рада.

2. ПОЈАМ И ЗНАЧАЈ РЕВИЗИЈЕ

За ревизију се може рећи да представља сложен процес којим се испитују и оцењују финансијски извештаји. Циљ ревизије је давање стручног мишљења ревизора о томе како су приказани финансијски извештаји, тј. да ли су извештаји приказани на објективан начин, да ли је финансијско стање приказано онакво какво стварно јесте. Исто тако потребно је и да резултати пословања буду реално приказани, као и висина капитала. Веома битно је да се у извештајима тачно прикаже и каква је обавеза привредног субјекта.

У финансијској теорији присутне су различите дефиниције ревизије (о којима ће касније бити речи), и на основу тога може се закључити да ревизија представља сложен поступак сакупљања и вредновања доказа у односу на исказе о економским догађајима и утврђивању степена усклађености тих исказа са рачуноводственим стандардима.

2.1. Појам ревизије

Када се реч ревизија посматра из угла привредног и административног живота може се доћи до закључка да је ова реч веома присутна у ове две сфере. Појам ревизија потиче од латинског израза *revisio* а значи „поновно виђење, поновно гледање, преглед, обнову процеса, последњи преглед слога пред штампу“.¹ У земљама где се користи енглески језик за ревизију користи се термин *auditor* (ревизор) односно *auditinga* (ревизија). Наведене речи вуку корене од глагола *audire*, и на латинском значи чути или слушати. Наведени термин карактеристичан је за саме почетке развоја ревизијске професије.

У литератури је могуће наћи већи број дефиниција ревизије, ипак оне се међусобно не разликују. За ревизију се може рећи (на основу дефиниција) да представља испитивање финансијских извештаја, као и података о пословању, пословних књига и других докумената. Циљ ревизије је да се добију поуздана мишљења о финансијском и економском положају предузећа или клијената. Ревизија се може дефинисати и као „систематичан преглед пословних књига и рачуноводствених извештаја извршен од стране ревизора и експерата са циљем да се изрази компетентно, стручно и независно мишљење о исправности, истинитости и тачности истих“.²

Независна ревизија назива се и корпоративна ревизија. На овај начин ревизија се може дефинисати као „комплексна и техничка функција у којој ревизор потврђује и извештава о квалитету финансијских извештаја које управа корпорације обелодањује јавно за спољне чланове који имају право гласа“.³ Ако се погледа појмовник који прати Међународне ревизијске стандарде циљ ревизије финансијског извештаја јесте да

¹ Вујаклија, М. (1954) - *Лексикон страних речи и израза*, Просвета, Београд.

² Станишић, М. (2006) - *Ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.56

³ Исто, стр.59

омогући ревизору да покаже своје мишљење о финансијским извештајима и да ли су они припремљени у складу са примењивим оквиром финансијског извештавања.

Речи које се уобичајено користе за изражавање ревизорског мишљења о финансијским извештајима су: „приказују истинито и фер“ или „исказују реално и објективно у свим значајним одредницама“.⁴ Горе наведени појмови имају исто значење.

Специјални, тачни и прецизни захтеви за јасношћу, за полагањем рачуна, као и захтеви да сваки утрошак средстава има за резултат повећање користи, наметнули су потребу за увођењем јаких финансијских контрола. Ипак, овде је неопходно нагласити да није реч о контроли ради контроле, већ је ревизија појава која је присутна у сваком предузећу, свакој фирми, односно свакој институцији која ради са новцем. Дакле то су: школе, општине, мала и велика предузећа, државне институције... Управо зато, као таква сматра се обавезном акцијом ако се жели избећи пропаст, а унапредити пословање предузећа.

Неке од важећих дефиниција ревизије показују како се улога ревизије мења у протоку времена и са применом и развојем истог. Примери тих дефиниција су: *“Ревизија служи потреби полагања рачуна. Она је независно, објективно процењивање поштености извештаја о успешности процена система управљања и примењених практичних решења, наспрам критеријума/мерила о којима се извештавају органи управе или друга лица са сличним одговорностима.”*⁵.

Ревизија може да се дефинише и као „систематичан преглед пословних књига и рачуноводствених извештаја извршен од стране ревизора и експерата са циљем да се изрази компетентно, стручно и независно мишљење о исправности, истинитости и тачности истих“.⁶

За ревизију може се рећи да представља процес који је систематски. Овај процес може да изводи само ревизор који је независан са једне стране а са друге стране компетентан. Ревизор мора у току свог рада да податке које је прикупио вреднује, али и да вреднује и релевантне доказе о свим пословним трансакцијама пословног субјекта. На основу тога ревизор утврђује да ли су промене сагласне са одређеним рачуноводственим стандардима.⁷ Након саме ревизије, установљена ситуација се мора пренети надлежнима, али и свим заинтересованим корисницима у виду ревизорског извештаја који је од велике важности за само предузеће.

Предмет ревизије представљају оне информације које се тичу свих пословних трансакција, али и о оним догађајима који се у току пословања морају изразити квантитативно. У пословању и вршењу ревизије разликују се интерна и екстерна

⁴ Исто, стр.6

⁵ <http://www.msp.co.rs/biblioteka/Uloga%20revizije%20u%20javnom%20sektoru.pdf>, стр.4 (приступ сајту 05.10.2016)

⁶ Станишић, М. (2006) - *Ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.3

⁷ Видаковић, С - *Екстерна ревизија финансијских извештаја*, Факултет за услужни бизнис, Нови Сад, 2007

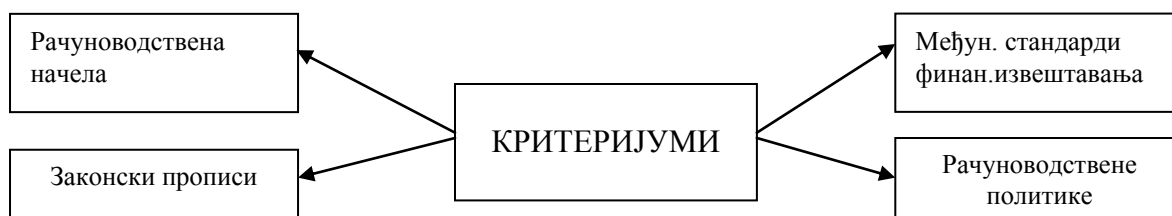
ревизија. Интерна ревизија је финансијска контрола коју врше интерни стручњаци код неког привредног субјекта. Што се тиче великих привредних субјеката, код њих постоји посебна служба која обавља интерну ревизију. Код мањих субјеката ревизија се спроводи формирана радна група, где су укључене професионалне и способне рачуновође. Интерна ревизија није обавезна и формира је власник или менаџмент предузећа. Екстерна ревизија је финансијска контрола коју спровode екстерни експерти са циљем утврђивања да ли су рачуноводствене процедуре и финансијски извештаји састављени на објективан и прихватљив начин. Екстерну ревизију спровode овлашћени ревизори. Ревизор се именује од стране власника или државних органа, док је у акционарском друштву именују акционари на скупштини за одређену пословну годину. Екстерна ревизија је обавезна за велика и средња трговачка друштва.

За ревизију је карактеристично:⁸

- да се накнадно испитују финансијски извештаји или информације када се испитивање тражи од стране субјеката или представља законску обавезу;
- обављају их особе које су независне и стручне;
- ревидирањем извештаја жели да се утврди да ли они приказују објављени финансијски извештаји реално и објективно финансијско стање као и резултат пословања субјеката;
- да се према дефинисаним критеријумима утврђују објективност и реалност финансијских извештаја;
- потребно је да унапред буду познати критеријуми који оцењују објективност као и реалност финансијских извештаја, њих чине:
 - критеријуми за оцену објективности и реалности финансијских извештаја морају рачуноводствена начела,
 - међународни стандарди финансијског извештавања,
 - законски прописи и
 - усвојене рачуноводствене политике,
- ревизија се обавља у складу с Међународним ревизијским стандардима, притом се поштује Кодекс професионалне етике ревизора;
- представља мишљење о реалности и објективности финансијских извештаја потписује овлашћени ревизор (и овлашћени представник у име ревизорског друштва, односно самосталног ревизора);
- ревизорски извештај који садржи мишљења заснива се на доказима који су објективни и достављају се заинтересованим корисницима,
- ревизорски извештај с мишљењем темељи се на објективним доказима и доставља се заинтересованим корисницима о објективности и реалности финансијских извештаја и доступан је јавности.

На слици 1 приказани су критеријуми за оцену реалности и објективности финансијских извештаја.

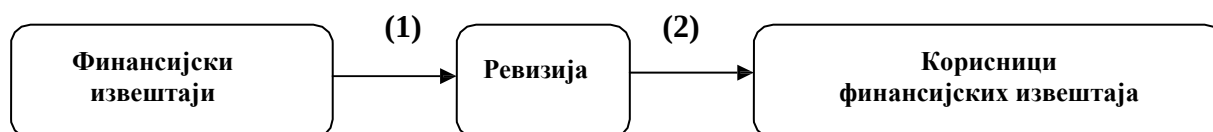
⁸ Андрић, М. Крсмановић, Б. Јакшић, Д. (2004) - *Ревизија, теорија и пракса*, четврто, издање, Економски факултет, Суботица, стр. 166



Слика 1. Критеријуми за оцену реалности и објективности финансијских извештаја

2.2. Значај ревизије

Веома често постављано питање је зашто постоји ревизија. Да би смо добили адекватан одговор на постављено питање онда се ревизија треба посматрати као економски однос, који постоји унутар одређених субјеката. Веза између финансијских извештаја и њихових корисника приказана је на слици 2.



Слика 2. Веза између финансијских извештаја и њихових корисника

- (1) Испитивање реалности и објективности финансијских извештаја
- (2) Достављање ревизоровог мишљења о финансијским извештајима

Када се ревидирају финансијски извештаји, корисници тих информација имају поверење да финансијски извештаји реално и објективно приказују стање имовине, обавезе и капитал као и резултат пословања и ток новца организације. Ревизијом се повећава веродостојност финансијских извештаја. Из горе наведеног разлога са пуним правом за ревизију се каже да је она мера веродостојности финансијских извештаја. Овим смо потврдили прву посебну хипотезу која гласи „Значај ревизије огледа се у испитивању и оцењивању финансијских извештаја као и у веродостојности приказивања стања организације“.

Информације садржане у ревидираним финансијским извештајима представљају квалитетну подлогу за пословно одлучивање. Овде треба напоменути да при томе, информације требају бити за све кориснике неутралне, коректне за одлучивање, те достављене на професионалан начин.

У пракси се као потенцијални корисници тих информација могу сусрести:

- инвеститори (улагачи), посебно заинтересовани за процену ризика који је својствен улагању капитала,
- постојећи акционари, којима су потребне информације за доношење одлуке да ли је разумно држати или продати акције,

- управа, која је заинтересована за информације потребне за планирање, доношење квалитетних пословних одлука и контролу,
- радници и синдикати, заинтересовани за информације које им омогућују процену стабилности и профитабилности послодавца, способност осигурања плата, пензионог и социјалног права, као и запошљавање,
- зајмодавци, заинтересовани за информације које им омогућују одлучивање о сигурности и правовремености повраћаја зајма и припадајућих камата,
- добављачи и остали повериоци, заинтересовани за информације које им омогућавају сазнање правовремене наплате износа које потражују и оцене бонитета трговачког друштва за будуће пословне активности,
- купци, заинтересовани за информације на основу којих ће оценити бонитет трговачког друштва и услове за наставак пословне сарадње,
- влада и њене агенције, које су највише заинтересоване за информације о успешности трговачких друштава, плаћање пореза, такси, царина и др.,
- јавност, пре свега локална, заинтересована за информације о успешности и просперитету пословања трговачких друштава на њеном подручју, јер је то важна претпоставка за могућа отварања нових радних места, улагања у локалну инфраструктуру и сл.,
- научници, аналитичари и струковне организације, такође заинтересовани за финансијско - рачуноводствене и остале информације потребне за задовољавање њихових циљева и интереса.

Активности које се тичу корисника које су везане за активности интелектуала и када се прихватају рачуноводствене информације увек се упућују на два важна циља:⁹

- потребно је да се информације које се тичу садржаја разумеју, то је потребно због одређеног знања које се треба стећи, јер су од великог значаја за кориснике;
- потребно је да се вреднује квалитет информација које се добију.

Да би дошло до остварења другог наведеног циља, мора се прво увидети каква је и колика корисна функција ревизије. Задатак ревизије у ствари огледа се у томе да повећава сигурност истинитости али и објективности стања које је дато у финансијским извештајима. Веома је битно да је дато стање привредног субјекта у ствари реално стање.

Када се гледа комуникациони процес може се указати на четири стања која су од великог значаја да би могла да се потврди истинитост финансијских извештаја али и да помоћу њих може да се омогући корисницима извештаја, да ту верификацију изврше сами. Ти разлози су:

- конфликт интереса,
- последице,
- комплексност и
- удаљеност.

Ревизија има улогу да помогне у контроли вођења економских активности. Један од облика механизма контроле у ревизији јесте када се појединац или организација

⁹ Андрић, М. Крсмановић, Б. Јакшић, Д. (2004) - *Ревизија, теорија и пракса*, четврто, издање, Економски факултет, Суботица, стр.168

држе да су одговорни за своје поступке од стране трећих независних лица. Горе наведени поступак помаже у стабилности односа између појединца и организације као и између појединца и појединца и организације и организације.

Сама ревизија као и њен извештај обезбеђују одређену сигурност да одлуке или поступци који су везани за финансијске извештаје неће бити предузети на основу непознатих околности или квалитета. Ревизија има за последицу повећање одговорности. Због тога се улога ревизије може посматрати посебно као:

- друштвена,
- економска,
- психолошка,
- политичка.¹⁰

Друштвена улога односи се на пружања неопходне стабилности у друштвеним односима кроз отклањање сумњи које појединци организације могу имати.

Економска улога ревизије заснива се на претпоставци да ревизија доприноси ефикасности привредног система и рационалном доношењу одлука о алокацији ресурса.

Трећа улога ревизије је психолошка. Ревизија побољшава психолошко стање појединаца кроз отклањање или умањење сумњи и неизвесности.

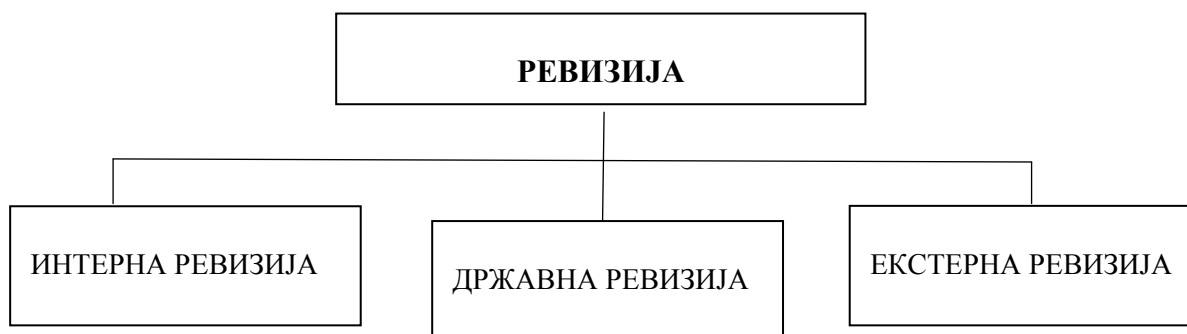
Под политичком улогом ревизије подразумева се деловање ревизора у правцу очувања статуса кво успостављених у друштву.

2.3. Врсте ревизије

Ревизија се дели на:

- интерну,
- екстерну,
- државну ревизију.

На слици 3 приказане су све три наведене ревизије.



Слика 3. Врсте ревизије према субјекту испитивања

¹⁰ Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner, Sawyer's Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors, June 2003, стр.244

2.3.1. Интерна ревизија

Интерна ревизија представља независну оцену функције која је установљена у оквиру организације како би се испитале и оцениле њене активности као услуга која се пружа одређеној организацији. Термин „интерна“ дефинише посао који у оквиру неке организације обављају њени запослени. Оно што се може уочити јесте да се посао интерне ревизије разликује од ревизорског посла. Ревизорски посао обављају спољне јавне рачуновође или друге стране које могу бити државна регулаторна тела, и она не представљају директно део организације.

Заинтерну ревизију може се рећи да представља накнадну контролу, и она као интерни механизам најчешће делује као *post festum* зато што испитује промене које се дешавају на крају. Оно што је забележено у светској рачуноводственој литератури јесте да оба дела интерног надзора и то интерне контрола и интерна ревизија настале су у исто време.

Интерна ревизија настала је као резултат нових потреба. Интерна ревизија настала је 1941. године када је организација пословања била много другачија него данас у 21. веку. У то време организације нису имале потребе за компјутерским програмима, све док нису постали корисни за чување различитих евиденција као и за остале функције рачунања. Временом се пословање организација мењало и повећавало, самим тим постајало је компликованије. Све то почело је менаџменту да ствара велике проблеме, док је виша управа постала изложена разним притисцима. Као одговор на те притиске, управа је препознала могућности које су нудили интерни ревизори.

Институт интерних ревизора - *Institute of internal auditors* - ИА, основан је 1941. године. Прва повеља о чланству потписана је у Њујорку, а веома брзо и у Чикагу. Институт интерних ревизора формирали су људи које су њихове организације називале интерни ревизори и који су хтели да своја искуства и знања поделе са другима у овој професионалној области. У Немачкој је прво одељење интерне ревизије формирано 1875. године, што је представљало прво интерно организовање на тлу Европе. У Француској интерна ревизија уведена је много касније него у САД и Немачкој. Како је време пролазило, ревизија се из развијених земаља света ширила у све земље света.

Новонастале нове пословне иницијативе као што је COSO оквир интерне контроле или амерички *Sarbanes - Oxly* закон изазвале су сталан пораст потреба за услугама интерних ревизора. Нове еколошке законитости створиле су потребе у областима као што је заштита од индустријских ризика, подршка програмима контроле квалитета, као и на различитим нивоима пословне одговорности, укључујући етичке стандарде.¹¹ Потреба која се створила за етичким стандардима укључује више стандарде корпоративног управљања, укључивање надзорно - управних одбора као и њихових одбора за ревизију, активнију улогу акционара и измењену улогу екстерног ревизора. Данас је све више особља који обављају интерну ревизију. Интерна ревизија све више добија организациони статус и значај. Од прве повеље која је потписало 25

¹¹ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд., стр. 156

чланова 1942. године, Институт интерних ревизора израстао је у међународну асоцијацију са преко 165.000 чланова.

Данас интерна ревизија представља широки спектар разних типова пословних у финансијске активности. У Сједињеним Америчким Државама *Sarbanes - Oxley* закон представља главни покретач промена у интерној ревизији. У неким другим организацијама интерна ревизија и даље функционише само на нивоу рутинске усаглашености.

Институт интерних ревизора на Флориди (САД), дефинише интерну ревизију као „функцију независне процене која се установљава у организацији како би пружала услуге организацији на основу активности испитивања и евалуације и саопштавања резултата ревизије“.¹²

Дефиниције које су раније дефинисале интерну ревизију фокусиране су биле на интерне контроле, прва дефиниција гласи „Интерна ревизија представља функцију оцењивања, која у форми службе организује руководство у циљу надгледања система интерне контроле. Она објективно испитује, вреднује и извештава о адекватности интерне контроле и тиме доприноси правилном, економичном, ефикасном и ефективном коришћењу ресурса.“¹³

Друга дефиниција Института интерних ревизора гласи: „Интерна ревизија је независна функција оцењивања коју у форми службе организује руководство. То је контрола која се обавља тако што се преиспитује и оцењује колико су друге контроле адекватне и ефикасне.“¹⁴

Институт интерних ревизора Америке је 1999. године дао нову дефиницију интерне ревизије „Интерна ревизија је независна, објективна активност уверавања и консултантска активност осмишљена да дода неку одређену вредност, а након тога да помогне да се послови у организацији унапреде. Ова врста ревизије помаже организацији да оствари своје циљеве. Те циљеве организација остварује тако што приступ рада и оцене за унапређење ефикасности управљања ризицима буде дисциплинован и систематски. Исто такви треба да буду и системи контроле и управљања у организацији“.¹⁵ Такође, из дефиниције проистичу следећи принципи интерне ревизије:

- независност,
- објективност,
- уверавање и консалтинг,
- додавање вредности,
- унапређење послова организације,
- потребна помоћ некој организацији да би успела да оствари своје задате циљеве,
- да систем у организацији буде организован али и систематски,

¹²Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 157.

¹³Исто, стр. 158

¹⁴Исто, стр. 158.

¹⁵ Institute of International Auditors, <http://www.theiia.org>

- да се увиди ефикасност процеса који утиче на управљање ризиком, контролом и управљањем организацијом.¹⁶

Према Овлашћеном институту за јавне финансије и рачуноводство „Интерна ревизија је независна и објективна услуга процене уверавања у организацији. Интерна ревизија је функција потврде уверавања која првенствено даје независно и објективно мишљење организацији о степену до ког окружење интерне контроле подржава остварење циљева организације.“¹⁷

Међународни стандарди ревизије које издаје IFAC дефинишу ревизију на следећи начин „Интерна ревизија је установљени начин процењивања активности у организацији као услуга тој организацији. Функција интерне ревизије укључује, између осталог, надзор интерне контроле.“¹⁸

Интерна ревизија представља независну организациону јединицу која се оснива да би се у организацији испитале и процениле делатности организације. Те послове интерна ревизија обавља као услугу организације. Циљ интерне ревизије јесте да помогне члановима организације да ефикасно обављају своје дужности. Такође, циљ ревизије јесте да се врши контрола пословања предузећа где су трошкови разумни. У том циљу интерна ревизија чланови организације пружа процене, анализе, савете, препоруке као и информације које се односе на делатност над којима се врши ревизија.

Интерна ревизија привредног друштва спроводи контролу која је стална и обухвата све активности из пословања предузећа а нарочито:

- стално праћење, проверу као и унапређење система рада у предузећу;
- врши идентификацију оних ризика који могу да се десе у предузећу, или је предузеће тим ризицима изложено;
- оцену и вредновање успостављеног система интерне контроле;
- издвајање одговарајућих препорука за отклањање уочених неправилности и недостатака.

2.3.2. Екстерна ревизија

Екстерна ревизија представља независну активност ревизора који су овлашћени. Екстерном ревизијом изражавају се мишљења о финансијским извештајима. Извештаји морају бити приказани и састављени у складу са оквиrom који је битан за финансијске извештаје.

Код екстерне ревизије ревизори имају одређена овлашћења. Када се врши екстерна ревизија улога ревизора је да искажу своје мишљење о финансијским извештајима. Мишљење ревизора треба да буде правично и истинито. Екстерну

¹⁶ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.159-161

¹⁷ Chartered Institute of Public Finance and Accountancy - CIPFA, нацрт из јануара 2003. године

¹⁸ Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, Januарu, 2006. стр.655.

ревизију врше особе које нису запослене у предузећу где се врше ревидирање финансијских извештаја. Организација независне ревизије врши се у организацији која је специјализована за професионалне ревизоре. Наведена организација је независно тело и организована је тако да врши пословне ревизије које су независне од пословног субјекта.

Када се ради екстерна ревизија у предузећима као и у финансијским институцијама врши се контрола злоупотребе исказивања лажних финансијских извештаја. Вршењем екстерне ревизији обезбеђује се сигурност инвестирања, куповине акција као и депоновање капитала. Када обаве ревизију стручњаци издају независне извештаје где или потврђују или оспоравају тачност извештаја над којима је вршена контрола. Одговорност ревизорског посла огледа се у следећим активностима:¹⁹

- ревизор треба да утврди истинитост извештаја
- ревизор приликом вршења ревизија исказује своје мишљење.

Наведене активности представљају полазну основу за процес ревизије.

2.3.3. Државна ревизија

Државна ревизија уређена је Законом о државној ревизији. На основу Закона о државној ревизији спроводи се ревизија државних прихода и расхода, као и ревизија финансијских извештаја и финансијских трансакција и то јединица државног сектора, јединица локалних самоуправа. Ревизија се врши и на правним особама које једним делом или у целости финансирају из буџета јавних предузећа, друштава као и других правних особа у којима држава тј. јединице локалне самоуправе имају већинско власништво. Државна ревизија врши се према поступцима који су утврђени ревизијским стандардима Међународне организације врхунских ревизијских институција. Да би ревизија била успешна обављају је државни ревизори који су овлашћени. Овлашћени државни ревизор је особа стручна и независна особа, она поседује сертификат овлашћеног државног ревизора и испуњава услове из Закона државе у којој ради, и треба да буде запослена у Државној ревизорској институцији.

Државна ревизорска институција (у даљем тексту ДРИ) је у Републици Србији највиши орган ревизије који се тиче јавних средстава. ДРИ је основана 2005. године У 2006. години ДРИ препозната је као уставна категорија.²⁰ У делу Устава Републике Србије који се тиче како јавних финансија тако и економског уређења, наведено је да „извршавање свих буџета контролише Државна ревизорска институција“ (члан 92), као и „да највиши државни орган представља државна ревизорска институција и то када се говори о ревизији јавних средстава у Републици Србији. Ова институција делује самостално, њен надзор врши Народна скупштина. ДРИ одговара за своје пословање Народној скупштини“ (члан 96). На седници одбора која је одржана 06.09.2007. године, утврђена је листа кандидата Савета Државне ревизијске институције и предложена је

¹⁹ Видаковић, С. (2007) - *Екстерна ревизија финансијских извештаја*, Факултет за услужни бизнис, Нови Сад, стр.112

²⁰<http://www.dri.rs/%D0%BE>, приступ сајту 21.10.2016.

Народној скупштини. Тиме је означен почетак рада Институције. Први стратешки план Државне ревизорске институције донет је 2011. године и то за период 2011 - 2015. године. За развој Државне ревизорске институције од великог значаја је и објављивање првог извештаја о ревизији под називом „Управљање службеним возилима директних корисника буџета Републике Србије.“ План је представљен јавности 27. јуна 2014. године.

Највиши орган ревизије јавних средстава у нашој земљи представља Државна ревизијска организација. Послове које обавља у оквиру своје надлежности су:

- добро планирање и обављање ревизија која треба да буде у складу са Законом о ДРИ;
- послове доношења свих подзаконских као и других аката како би се спроводио Закон о ДРИ;
- извештаје подноси скупштини Републике Србије али и скупштинама локалних власти;
- обавеза да заузме ставове, као и да даје своје мишљење, и све друге облике саопштења која су везана за примену али и спровођење оних одредаба која се тичу Закона о ДРИ;
- када је то потребно и везано за могућности ова организација пружа стручну помоћ следећим институцијама: Влади РС, затим Скупштини као и свим другим државним органима, оним мерама које су значајне и важне и то на такав начин који никако не умањује независност те Институције;
- даје савете, ако су потребни свим корисницима јавних средстава;
- њен задатак је да даје и примедбе на радне нацрте који су предлози законских текстова али и свих прописа; даје и своје мишљење за сва питања која су битна за област јавних финансија;
- ревизијска организација у домену свога рада може давати препоруке које се тичу измене оних закона који су важећи и то уз помоћ информација које је сакупила у току обављене ревизије, те информације треба да указују на евентуалне негативне последице или информације које указују на резултате који нису планирани;
- организација има обавезу да усвоји али и објави стандарде ревизије, која се тичу јавних средстава и везана су за извршавање ревизијске надлежности, објављује и стандарде за приручнике који се тичу ревизије као и сву другу стручну литературу која је од значаја за унапређивање струке ревизора;
- обавеза јој је утврђивање програма која су везана прво за образовање а касније за полагање испита, у оквиру којих се стичу знања за државног ревизора као и за овлашћеног државног ревизора, организује за звање државног редвизора полагање испита, али и за звање овлашћеног државног ревизора, исто тако води евиденцију тј. регистар свих лица која имају наведена знања;
- обавеза јој је и утврђивање критеријума али и нострификације знања која су стручна и која су стечена у иностранству;
- има сарадњу са међународним рачуноводственим и ревизорским организацијама и то из области која се тичу јавног сектора;
- поред свих наведених обавеза има и обавезу да обавља и све друге послове који су утврђени Законом о ДРИ.

Наведена институција обавља следеће врсте ревизије:

- ревизију која се односи на правилност пословања
- ревизију која се тиче финансијских извештаја;
- као и ревизију сврсисходности пословања.

Оно што је веома битно да се овде наведе јесте да је Законом утврђен предмет ревизије. По Закону сва средства која представљају средства републике су предмет ревизије. Предмет државне ревизије су корисници јавних средстава чије радње производе финансијске ефекте који се тичу примања али и издатака. Предмет државне ревизије је и имовина државе, али и она средства којима се задужује држава или којима даје одређене гаранције. Сви корисници јавних средстава спадају у субјекте ревизије. Од 2015. године Народна банка Србије представља субјект ревизије. У складу са Законом о финансирању политичких активности,²¹ врши се ревизија одређеног броја парламентарних политичких странака и то на републичком нивоу. Исто тако и код осталих правних лица која послују са свим горе наведеним субјектима ревизија, мора да се изврши ревизија. Ревизија се врши само у оним деловима пословања који је субјект имао са горе наведеним субјектима. ДРИ има обавезу да својим актом тачно тј. ближе мора да утврди како се врши ревизија код свих горе наведених правних лица.

2.4. Буџетска контрола локалне самоуправе

Сви они ентитети који имају права да располажу јавним средствима у ствари представљају јавни сектор.²² Дефиниција јавног сектора може да гласи „да јавни сектор представљају разни облици организованости одређених привредних субјеката где држава - локални органи обезбеђују да се остваре одређени интереси и то у одређеним областима привређивања“.²³ Из горе наведене дефиниције може се закључити да државни сектор у ствари чине министарства, републичке агенције, затим државан управа, после следе локалне самоуправе, као и институти и заводи.

Под системом интерне контроле подразумевају се политике, поступци и организација које су утврдили надлежни органи организације својим актима, а који имају за циљ да обезбеде ефикасно и стабилно пословање организације, заштиту њеног капитала, средстава њених пословних партнера и других поверилаца, спречавање и откривање грешака и несавесних и криминалних радњи у раду. Интерна контрола захтева тачност и потпуност рачуноводствених евиденција. Потребно је да на време буду састављене финансијске информације које би требале да буду поуздане, јер су оне од великог значаја за добро и правилно управљање организацијом.²⁴

Што се тиче интерне контроле и њене праксе, интерна контрола представља систем контроле и обухвата широк спектар специфичних процедура. Системи интерних

²¹Сл. гласник РС", бр. 43/11 и 123/14

²² Костадиновић,С. (2005) - *Управљање јавним сектором*, Универзитет Браћа Караџић, Београд, стр.45

²³Исто, стр.45

²⁴ Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner. (2003), *Sawyer's Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, стр. 55

контрола захтевају успешно комуницирање унутар организације и подржане су добрим процедурама интерне ревизије.

Појам интерне контроле није нарочито сложен док се једноставни процеси и процедуре веома често занемарују. Интерна ревизија описује менаџменту систем контроле и објашњава значај контроле. Интерни ревизор има задатак да представи колики је значај контроле. Успешност ревизора огледа се у познавању основних појмова система контроле, исто тако и познавање циљева и компоненте интерне контроле.²⁵

Сврха сваког система контроле је да постигне или задржи жељено стање или околности. Систем интерне контроле треба да је у стању да задовољи различите циљеве установљене од стране менаџмента за ту област контроле. Основни систем контроле има четири елемента.²⁶

- детекторски или сензорски. Мора постојати нека врста мерног уређаја који открива шта се дешава у конкретном елементу система који се контролише;
- селекторски или стандардни. Детектор који јавља о текућем стању мора имати неку врсту стандарда да би упоредио оно шта се у ствари догађа са оним шта би требало да се догоди; ефекторски или контролни. Контролни елемент система мења активности подручја које је под контролом на бази упоређења детектованих са стандардним резултатима;
- комуникационо мрежни. Комуникациона мрежа контролног система је просто речено возило за пренос порука између контролног сензора и ентитета који се контролише.

Контроле постоје и користе се да помогну руководству у остварењу њихових примарних циљева а то су:

- релевантне, поуздане и веродостојне финансијске и пословне информације;
- коришћење ресурса организације које је ефективно и ефикасно;
- чување средстава организације;
- усаглашеност са законима, прописима, етичким и пословним нормама и уговорима;
- идентификовање изложености ризику и коришћење ефикасних стратегија за његово контролисање;
- утврђени циљеви и тежње за пословање или програме.²⁷

Потреба да захтевима за јавношћу као и полагање рачуна и захтеви да утрошак средстава као резултат има повећање користи наметнули су потребу за увођењем јаким финансијских контрола у јавном сектору савремених држава. Потреба за наведеном контролом уочена је у Европској унији. Све оне земље које су изразиле спремност прикључивања Европској унији биле су дужне да контролишу своја јавна средства тј.

²⁵ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.5

²⁶ Исто, стр.5

²⁷ Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner. (2003) - *Sawyer's Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, стр. 64

да уведу наведену контролу. Важне компоненте у интерној финансијској контроли која се тиче јавног сектора (PIFC²⁸) су:

- систем управљања који се заснива на одговорности руководства (*Internal control* - IC) представља ефективан али и веома јасан контролни систем;
- Независна интерна ревизија (*Internal audit* - IA);
- Независна екстерна/спољна ревизија (*External audit* - EA);
- Постојање одговарајућих финансијских контрола над средствима из донација;
- Постојање административне функције која треба да обезбеди заштиту од проневера јавних средстава и корупције (*Fight against fraud* - FAF).

Интерна финансијска контрола у јавном сектору има три функције:

- финансијска инспекција,
- интерна ревизија,
- интерна контрола.

Табела 1. Три функције интерне финансијске контроле у јавном сектору (PIFC)

Обележја	Финансијска инспекција	Интерна ревизија	Интерна контрола
Учесталост	Спорадично; Изненадно; По пријему информација	Периодично; Систематично	Континуирано
Однос према организационом моделу који је предмет контроле	Независна или надређена	Интерна	Уграђена у пословање
Усмереност	Пословање; Трансакције; Лица-појединци	Резултати система	Системи
Циљеви (задачи)	Усклађеност; Откривање неправилности	Уверавање; Ефикасност, економичност и ефективност;	Добро одвијање
Методологија		Стандарди	Ревизорски траг
Последице		Препоруке	Корективне радње
Полагање рачуна (коме је одговорна)		Процене и савети	Надзирање
Улога (функција)	Полицајаца	Консултативна	Руководство

Република Србија је увидела значај и самим тим прихватила начин обављања интерне финансијске контроле који је развила и који употребљава дужи низ година Европска унија. Циљ овакве контроле је да државе које желе да приступе Европској унији разумеју али и примене ревизије које су добре и ефективне. Начин обављања

²⁸ Public internal financial control

интерне финансијске контроле у јавном сектору (по Европским правилима) уведен је у наш правни систем Законом о буџетском систему у октобру 2006. године. То је урађено да би се наше законодавство усагласило са захтевима за вођење преговора о придруживања ЕУ из поглавља 32 - финансијска контрола. За наведене потребе извршено је додатно усклађивање Закона о буџетском систему у јулу 2009. године и октобру 2010. године.

Под јавним средствима подразумевају се она средства којима располаже али их и контролише Република Србија, контролу врше и локалне власти али и све оне организације чија је дужност да обезбеђује обавезно социјално осигурање.

У јавном сектору, под интерном финансијском контролом подразумева се онај систем који у свом раду садржи мере за управљање и контролу како јавних прихода, тако и расхода, затим имовине и обавезе корисника јавних средстава. Наведени систем успоставља Влада и то путем организације која се одвија у јавном сектору. Циљ интерне контроле у јавном сектору јесте управљање као контрола јавних средстава, а у то су укључени и страни фондови. Све то треба да се обавља уз поштовање буџета (било републичког било локалног), прописа и принципа финансијског управљања које мора бити добро, другим речима речено ефикасно, отворено и економично за сваки субјекат.

Корисници јавних средстава, односно организације јавног сектора имају обавезу да успоставе функцију интерне ревизије. Законом је прописано да кориснике јавних средстава чине директни али и индиректни буџетски корисници, као и они корисници који обезбеђују обавезно социјално осигурање. Под горе наведеним корисницима спадају и предузећа чији је оснивач Република Србија тј. оснивачи су локалне власти. Исто тако то су и правна лица која су основана од јавних предузећа, затим правна лица које директно или индиректно контролише (контрола капитала мора да буде већа од 50% или са друге стране више од 50% гласова у управном одбору) Република Србија - локална власт, и сва она друга правна лица која користе јавна средства више од 50% у својим укупним приходима.²⁹

Да би интерна ревизија била квалитетна, и да би њена функција била адекватна, затим услови који су за њу потребни да би били обезбеђени, руководиоца који користи јавна средства мора да има обавезу одговорности. Без обзира коју делатност ревидира, интерна ревизија је независна од те делатности. Зато се слободно може рећи да интерна ревизија не представља нити један део било кога пословног процеса. Интерну ревизију обављају интерни ревизори који су обавезни да раде у складу са прописима Републике Србије. Интерни ревизори су дужни да у току обављања ревизије примењују међународне стандарде који се односе на интерну ревизију, мора да се примењује Етички кодекс интерне ревизије. Веома битно је да се у току интерне ревизије примењују принципи интегритета, објективности али и принцип компетентности.³⁰

²⁹ Закон о јавним предузећима („Сл. Гласник РС“, бр.15/2016).

³⁰ Локална самоуправа, прописи и пракса, бр. 4/10. *Интерна ревизија у јединицама локалне самоуправе*, Правни билтен бр. 1/2011.

Може се рећи да систем интерне контроле представља алат који руководиоцима корисника јавних средстава омогућава да свој задатак обављају адекватно. Систем интерне контроле заснива се на примени плана управљачке одговорности руководиоца. Када се мисли на примењивање управљачке одговорности то значи руководиоц који користи јавна средства мора да сноси за то одређену одговорност. Та одговорност заснива се на овлашћењима која су везана за фискално, управљачко и програмско овлашћење која су имповерена. Руководиоци су у организацијама одговорни за све пословне процесе, планирање, програмирање, поступке и активности, израду и извршење буџета, рачуноводство тј. за утврђивање и реализацију постављених циљева у организацији.

Финансијско управљање и контрола (ФУК) јесте цео један систем у који спадају како финансијска тако и нефинансијска контрола. Овде се поред финансијских система контролишу методе, процедуре али и организациона структура привредног субјекта, као и оперативни и стратешки системи организације у јавном сектору. Одговорност руководиоца огледа се у успешном успостављању оних правила која обезбеђују њихову примену, а циљ им је:

- да се пословање усклади са прописима, законима, политикама, плановима;
- да се одређеним поступцима заштити имовина и други ресурси од губитка у случају да је управљање лоше, неоправдано трошење средстава, неправилности и превара;
- да се оствари јачање одговорности да би се задаци успешно остварили; да би финансијско извештавање као и праћење резултата пословања било на време и правилно.

Систем финансијске контроле и управљања мора да постоји у организационим јединицама које се тичу јавног сектора, и на сваком нивоу у организацији. Наведени систем спроводе руководиоци и запослени. Свака организација за своје потребе треба да обликује систем финансијске контроле и управљања и то у складу са постојећим окружењем и у складу са својим потребама.

Буџетски циклус могао би да се дефинише као „временски интервал у току кога се органи јединице локалне самоуправе баве једном одлуком о буџету.“³¹ У јединицама локалне самоуправе буџет се доноси за једну годину, па самим тим буџетски циклус траје око две године, у зависности колико су ажурне јединице локалне самоуправе. Буџетски циклус се састоји из неколико фаза:

- припрема буџета,
- израда буџета (члан 31. Закона о буџетском систему),
- примена буџета,
- извештавање о реализацији (члан 78. Закона о буџетском систему).

Одлука о буџету представља одлуку где се за период од једне па до три године процењују укупни приходи, затим примања, у складу са Законом утврђују се расходи и издаци. Одлуку о буџету доносе скупштине града или општина. Одлука о буџету

³¹ Локална самоуправа, прописи и пракса, Правни билтен, бр. 1/2011. стр.23

садржи одредбе које су од значаја за извршење одлуке. Буџет представља основи у целокупан план активности града - општине.

Република Србија нема закон који уједном делу тј. целовито регулише буџет локалних самоуправа. Тако да свака јединица локалне самоуправе сама утврђује свој буџет. Закони, одлуке и други прописи којима се уређују надлежности јединице локалне самоуправе и које оне обавезно примењују на буџет, могу се поделити на две групе то су:

- републички прописи и
- локални прописи.

Републички прописи, Закон о буџетском систему, Закон о финансирању локалне самоуправе, Закон о јавном дугу, Меморандум о буџету и економској и фискалној политици (Извештај о фискалној стратегији), Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану, Закон о буџету Републике Србије, Уредба о буџетском рачуноводству, представљају прописе који су од највећег значаја и они се увек морају употребљавати када се доноси буџет у јединицама локалне самоуправе.

Локални прописи који уоквирују буџет јединице локалне самоуправе су Одлука о буџету града - општине, Стратегија одрживог развоја, План капиталних инвестиција и сл. Закон о буџетском систему можемо слободно окарактерисати као кровни закон када је буџет у питању. Он уређује планирање, припрему, доношење и извршење буџета, затим буџетско рачуноводство, извештавање, финансијско управљање, контролу и ревизију буџета, које ће врсте јавних прихода и примања бити, али и врсте јавних издатака као и расхода.

Последњих година оно што је специфично за буџетирање у Србији јесте реформа финансија као и буџетског процеса и започињање процеса фискалне децентрализације. Наведени процеси су од великог значаја да се увиди и сазна колики ће бити приходи локалних самоуправа. Реформе у Републици Србији које се тичу локалног буџетирања карактерише пренос надлежности са централног нивоа као и увођење нових надлежности које се појављују услед усаглашавања прописа са захтевима ЕУ, али најчешће без преноса средстава за њихово финансирање и уз одсуство обрачуна потребних средстава за те надлежности.³² Буџетски приходи и примања прописани су у Одељку II Закона о буџетском систему и то у члановима 13 - 17. и 19 - 22. Такође, приходи и примања локалних самоуправа су прописани Законом о финансирању локалне самоуправе.

Локална скупштина доноси буџет на тај начин што усваја утврђени предлог без или са изменама предложеним путем амандмана. Крајњи рок је 20. децембар. После доношења, одлука о буџету објављује се у службеном часопису локалне самоуправе и доставља се Министарству финансија до 25. децембра. Скупштина општине може донети финансијски план на основу члана 42. ЗБС, то се дешава уколико предлог који

³² Спирић, Д. (2010) - Анализа система надзора Скупштине јединице локалне самоуправе над спровођењем буџета, Београд, стр.16. доступно на http://skgo.org/upload/files/Analiza_sistema_nadzora_Skupstine_lokalne_samouprave_web.pdf

треба да буде предложен од општинског већа не стигне у прописаном року. У случају да се буџет не доносе у одговарајућем року долази до привременог финансирања. Исто тако може доћи и до распуштања локалне скупштине од стране централне власти. Када се извршава буџет у току године, усклађивање прихода и расхода може бити путем ребаланса, и то по законима или на основу других разлога који то захтевају.

У процесу управљања контрола представља последњи корак. Да би дошло до контроле неког процеса, томе треба да претходи процес планирања. Суштина контроле је поређење оствареног са планираним, идентификовање евентуалних одступања и предузимање корективних активности.³³

Србија је друштво у коме се види да донекле нема потребу да брзо и ефикасно спроведе фискалне реформе. Самим тим у Србији није довољно развијен начин буџетске ревизије као и финансијске контроле.

Контрола буџета која се односи на фазу извршења буџета треба да буде разноврсна. Контрола треба да се врши у свим фазама буџетског поступка, и да обухвата сва лица која користе буџетска средства. Контрола буџета обезбеђује се кроз јасно дефинисане процедуре у поступку уговарања обавеза и извршења плаћања, интерну и екстерну ревизију.³⁴ Ако се изоставе контролне активности које садрже припрему и доношење буџета, само процес извршења буџета који се налази у систему трезора представља прву контролу регуларности процеса. Контрола се спроводи на основу закона, где се документација правично формира, евидентирају се новчани и реални токови. Интерна ревизија је следећа фаза, њена улога је побољшање учинка где треба да се остваре циљеви институције. Екстерна ревизија састоји се од процеса који имају за циљ да обезбеде да се планирање буџета, његово утврђивање и коришћење јавних ресурса, одвија у складу са законом и да буду усмерени ка остваривању циљева које утврди Скупштина.³⁵ Овим смо потврдили другу посебну хипотезу која гласи „Ревизија која се врши у оквиру јавног сектора у савременим економијама неопходна је јер доприноси да се побољша јавни сектор и његово пословање, као и боље контролисање буџетских средстава.

Контроле буџета су бројне, оне које су најчешће, биће набројане у наставку рада:

- контрола према времену,
- према методу,
- према субјектима,
- рачунско - судска,
- политичка или накнадна буџетска контрола.

³³Исто, стр.17.

³⁴Спирић, Д. (2010) - Анализа система надзора Скупштине јединице локалне самоуправе над спровођењем буџета, Београд, стр.19. доступно на http://skgo.org/upload/files/Analiza_sistema_nadzora_Skupstine_lokalne_samouprave_web.pdf

³⁵Исто, стр.20.

Ако се посматра законска надлежност као и њена улога у систему локалне самоуправе, скупштинској контроли би требали више да подлежу наредбодавци онако како их одређују закон и интерна рачуноводствена акта.

3. ПРИНЦИПИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

3.1. Основе интерне ревизије

Истраживачи и теоретичари трагове о ревизији пронашли су пре много година у Вавилону, 3000. године п.н.е. Она се обављала у Риму, Кини као и у старој Грчкој. Сложеност ревизије почиње да се јавља у средњом веку и то у Великој Британији. Што се тиче наше земље ревизорски завод основан је после Другог светског рада у Београду. Закон о ревизији и рачуноводству доноси се 1996. године.

Суштина сваке ревизије огледа се у томе да информације које су основ пословног одлучивања дају већи кредибилитет. Велики број околности које се дешавају у организацији могу довести до потребе интерне ревизије. Напрвом месту то представља ј општа потреба за потврдом. Када се нешто тврди то значи да је нешто стварно тј. да је нешто такво какво јесте. Наведена потреба ради се увек за добробит других и њен циљ јесте да се поверење у информације учврсти. Тако да су се из опште потребе развиле посебне потребе које су условиле настанак различитих врста ревизија. Richard L. Ratliff и Kurt F. Reding када су узели у обзир предмет ревизије навели су седам врста ревизија:

- ревизију финансијских извештаја;
- оперативна ревизија и ревизија учинака;
- ревизија усклађености;
- ревизија квалитета;
- ревизија преваре;
- ревизија информационих система;
- ревизија окружења, здравства и безбедности.³⁶

Интерна ревизија развила се из две врсте ревизије из оперативне ревизије и из ревизије учинка. Како је пролазило време тако су менаџери показивали све више интересовања за овом врстом ревизије. Резултати интерне ревизије су указивали на оперативну ефективност и ефикасност организације. На основу тога велики број компанија почео је да уводи интерну ревизију и то у другој половини двадесетог века. Може се рећи да се тада развила нова професија која је добила назив интерна ревизија.

3.2. Појам и дефиниција интерне ревизије

Може се рећи да је интерне ревизија све ове године од када је настала, па све до данашњих дана имала веома различите фазе у свом развоју. Мењањем њеног рада (обима и врсте рада), годинама су се јављале другачије - нове дефиниције интерне ревизије. Разлог за разним дефиницијама интерне ревизије огледа се у томе што сама пракса у појединим случајевима одступа од стандардне дефиниције. Интерна ревизија се у пракси обавља намного начина који су различити, сваки начиниманеки свој

³⁶ Ratliff P. & Reding K., *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 2002, стр.18.

приступ и стил. Из тог разлога је потребно је да постоји стандардна дефиниција интерне ревизије, јер она има одлучујући утицај на схватање улоге интерног ревизора.³⁷ Улога интерног ревизора ће у свакој организацији умногоме зависити од правилника, у коме се дефинишу овлашћења као и одговорности интерног ревизора, али и од очекивања која имају менаџери.

Дефиниција интерне ревизије која је најдуже била у употреби је дефиниција Института интерних ревизора САД из 1978. године. Она је интерну ревизију дефинисала као: “независну оцењивачку функцију успостављену унутар неке организације с циљем да испита и оцени њене активности, што представља услугу која се пружа датој организацији.”³⁸ Наведена дефиниција интерне ревизије може се наћи у скоро свим уџбеницима о интерној ревизији. Овом дефиницијом обухваћени су сви кључни појмови који су везани за активност коју обавља интерна ревизија.

Поред горе наведене дефиниције постоји још дефиниција које су давали уважени стручњаци и које мање или више одступају од стандардне дефиниције. Иако постоје разлике између њих све дефиниције бацају акценат на независну функцију интерне ревизије, тако да се уз помоћ ње испитује систем интерних контрола.

Посматрајући како се развијала функција интерне ревизије, самим тим морамо се осврнути и на изазове са којима се сусрећу савремене организације али и велика очекивања која се стављају пред интерне ревизоре, може се приметити да њена прва функција која се састојала у контроли, током времена поприма одлике саветодавне функције.³⁹ Ово што смо навели оправдава и најновија дефиниција интерне ревизије, коју је 1999. године усвојио Институт интерних ревизора заједно са новим стандардима: *„Интерна ревизија је независно, објективно уверавање и консултантска активност, креирана с циљем додавања вредности и унапређења пословања организације. Она помаже организацији да оствари своје циљеве осигуравајући систематичан, дисциплинован приступ оцени и побољшању ефикасности управљања ризицима, контролама и процесима управљања“*.⁴⁰

Када се говори о услугама уверавања онда се овде подразумева да ревизор објективно вреднује доказе, циљ је да се обезбеди независно мишљење ревизора као и закључци. Консултантске услуге представљају услуге које се тичу савета. О њима се договарају клијент и ревизор, намењене су остварању додатне вредности и побољшању процеса управљања пословањем, управљања ризицима и контрола.⁴¹ Ако желимо једноставно да опишемо шта представља интерна ревизија онда семоже рећи да

³⁷ Стојановић, Т. (2015). *Интерна ревизија подршка процесу управљања*, Академска мисао, Београд. стр.15

³⁸ Moeler R., Witt H., *Brink's Modern Internal Auditing*, Fifth Edition, New York, JohnWiley & Sons Ltd., 1999, стр. 1

³⁹ Стојановић, Т. (2015). *Интерна ревизија подршка процесу управљања*, Академска мисао, Београд. стр.15

⁴⁰ Институт интерних ревизора, Међународни оквир професионалне праксе (ИППФ), Удружење интерних ревизора у БиХ, признато као Институт интерних ревизора БиХ код ПА Глобал, Сарајево, 2009. године, стр. 21

⁴¹ Исто, стр. 62-64

интерна ревизија представља алат који користи менаџмент у току вршења надзора над интерном контролом.

Дефиницију интерне ревизије дао је и Овлашћен институт за јавне финансије и рачуноводство⁴² по њима дефиниција интерне ревизије гласи „Интерна ревизија представља објективну и независну услугу процене уверавања у организацији. Њена функција потврде огледа се у уверавању које првенство даје независно као и објективно мишљење организацији о степену до ког окружење интерне контроле подржава остварење циљева у организацији.“⁴³

Међународни стандарди ревизије које издаје IFAC, интерну ревизију дефинишу на следећи начин: “Интерна ревизија представља установљен начин процењивања активности у организацији као услуга тој организацији. Њене функције укључују, између осталог надзор интерне контроле“.⁴⁴

3.3. Циљ и задаци интерне ревизије

За интерну ревизију каже се да представља независну организациону јединицу која се оснива у било којој организацији како би се успешно испитале као и процениле њене делатности. Интерна ревизија своје послове обавља као одређену услугу некој организацији. Циљ интерне ревизије огледа се у помоћи члановима организације да обављају ефикасно своју дужност. То се односи на руководство у одбору као и за све чланове организације. У том циљу интерна анализа пружа има процене, као и препоруке савете и потребне информације које се односи на оне делатности која обавља ревизија. Подручје којим се бави интерна ревизија односи се на испитивање и процену оних активности и ефикасности система интерне контроле предузећа.

Интерни ревизор треба да:

- испита тачност финансијских података, као и средства која се користе да би се такви подаци идентификовали, класификовали и измерили, па да би се након тога о њима поднео извештај;
- испита начин како се чувају средства и провери да ли та средства постоје;
- процени каква је ефикасност и економичност употребе средстава;
- испита програм као и послове да би утврдио да резултати одговарају циљевима које је организација поставила и да ли се програми као и послови организације обављају онако како су планирани;

Интерна ревизија односи се на контроле које обезбеђују:⁴⁵

- поузданост и интегритет финансијских пословних информација;
- ефикасност и ефективност послова;

⁴² Chartered Institute of Public Finance and Accountancy - CIPFA, нацрт из јануара 2003. године

⁴³ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.161.

⁴⁴ Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, January, 2006. стр.655.

⁴⁵ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.163-164.

- заштиту средстава и
- придржавање закона, уговора и регулатива.

3.4. Основни принципи интерне ревизије

Интегритет, објективност и независност

Да би професионално обављао свој посао интерни ревизор мора да буде поштен, искрен и директан. У обављању свог посла интерни ревизор не сме никако да предузима оне активности које су у супротности са његовом објективношћу као и независношћу. Обавеза у раду интерног ревизора јесте да буде независан од активности, као и од процеса интерне контроле када је врши и у некој организацији.

Поверљивост

Оно што је веома битно је то да интерни ревизор мора да поштује поверљивост информација које је добио у току свог рада. Добијене информације несмеју никако да се откривају некој трећој страни сем ако то клијент не захтева и не одобрава, или у случају да не постоји законска или професионална обавеза да то уради. Задатак интерног ревизора је да обезбеди добру политику и контролу која штити поверљивост информација.

Професионална пажња, вештине и компетентност

Интерни ревизор треба да искаже професионалну бригу, марљивост као и компетентност која се очекује од њега у току обављања интерне ревизије. Професионална брига коју је ревизор дужан да исказује везана је уза посао који обавља, али то не подразумева нити може у потпуности гарантовати поузданост, а од интерног ревизора не захтева да иде ван оквира свог ангажовања.

Да би ревизор вршио интерну ревизију он мора да буде образован кроз одређене курсеве и током свог студирања. Интерни ревизор да би добро обављао посао треба да поседује или да стекне вештине које су му потребне да би могао да обавља свој посао. Обавеза интерног ревизора је његово стално усавршавање да би пружене услуге које он нуди биле у складу са најновијим достигнућима у његовој професији, економији тј. у делатности и законодавству његовог посла.

Посао који обављају други

Онда када интерни ревизор поверава посао асистентима или користе резултате других ревизора или стручњака и даље је одговорност давања мишљења на њему. Ипак интерни ревизор може да се ослони на рад других лица који су задужени за интерну ревизију. То се дешава само ако интерни ревизор примењује адекватно своја знања и сва правила која су везана за интерну ревизију. Интерни ревизор када повери посао асистенту треба да прати његов рад.

Документација

Интерни ревизору току свог рада мора да документује питања која су од важности у пружању доказа да је ревизија обављена у складу са Стандардима интерне

ревизије. Помоћ ревизору пружају и радне листе, да би дао доказ о свом обављеном послу јер то указује да је његово мишљење као и налаз адекватан и по правилима рада интерног ревизора.

Планирање

Да би ефикасно обављао интерну ревизију ревизор свој посао мора да планира. План интерне ревизије заснива се на познавању пословања послодавца - организације. Планирање интерне ревизије састоји се од следећег:⁴⁶

- стичу се знања која су везана за правне и регулативне оквире у коме субјект послује;
- стичу се знања о рачуноводственим политикама и системима субјекта као и о системима и политикама интерне контроле;
- утврђују се ефективности процедура интерне контроле које је субјект усвојио;
- идентификују се активности које захтевају да буду засноване на њиховој материјалности као и критичности као и његов ефекат када се приказују финансијски извештаји субјекта;
- потребна је идентификација људи за сваку активност која је наведена;
- утврђивање природе, тајминга као и обима процедура које треба обавити;
- одређивање временског буџета за сваку од наведених активности;
- обавезно идентификовање обавеза у погледу извештавања;
- утврђивање конкретних резултат активности, време које је стварно утрошено, као и мерење насталих трошкова.

Онда када је план припремљен, интерни ревизор треба стално да га анализира. Анализа плана је потребна да би се идентификовале све потребне промене које треба унети у план да би био усклађен са променама које се догађају.

Докази

У току свог рада интерни ревизор треба да поседује довољно доказа да би могао доносити разумне закључке везане за интерну ревизију. Његови закључци везани су за мишљења и налазе које је добио у току спровођења ревизије. Колика је количина доказа потребна зависи од процене интерног ревизора. Фактори који утичу на процену подразумевају активност које су везане за могуће грешке као и њихов материјални ризик као и ризик од настајања евентуалних грешака.

Системи интерне контроле и управљање ризиком

Одговорност управе огледа се у функционисању као и у утврђивању функционисања одговарајућих система интерне контроле као и управљања ризиком. У том процесу улога ревизора огледа се у предлозима који би побољшали тај систем. За потребе тога интерни ревизор треба да:⁴⁷

- схвати оквир управљања ризиком као и интерне контроле који је установила управа;
- обави потребне кораке да би оценио каква је адекватност тог оквира;
- провери адекватност датог оквира;

⁴⁶ Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр.170.

⁴⁷ Исто, стр.170.

- обави ревизије које су засноване на ризику на основу процена ризика.

Извештавање

За потребе извештавања интерни ревизор треба пажљиво да анализира али и да оцени донете закључке на основу доказа које је добио у току ревизије. То је потребно да би оне податке које је добио могао адекватно да укључи у извештај као и у евентуални предлог корективних мера, ако је потребно спровести те мере.

Значај интерне ревизије огледа се у томе да треба да увери да се ризицима добро управља, да су ризици на прихватљивом нивоу и да су интерне контроле ефикасне. Главни посао интерног ревизора јесте ефективност и ефикасност у обављању интерне контроле. Овим смо потврдили трећу посебну хипотезу која гласи „Интерна ревизија у јавном сектору представља процес којим се испитују тачност и истинитост као и испуњеност одређених критеријума као и услова финансијских извештаја институција које припадају јавном сектору“.

3.5. Нормативни оквир за обављање интерне ревизије у јавном сектору у Републици Србији

Интерна ревизија као појам уведен је званично у јавни сектор Републике Србије 03.10.2006. године и то објављивањем допуна и измена Закона о буџетском систему (ЗБС). Том приликом и доношењем закона раздвојена је функција интерне контроле и интерне ревизије од функције буџетске (инспекцијске) контроле. Исто тако образована је при Министарству финансија централна јединица која је била задужена за хармонизацију финансијске контроле и њено управљање.⁴⁸

Наведеним чланом 66 одређен је појам интерне контроле који представља систем процедура и одговорности, који успостављају корисници јавних средстава за све трансакције. Под трансакцијама подразумевају се: рачуни прихода и расхода, рачуни финансијских средстава и обавеза и рачуни финансирања, али и како се управља државном имовином, у циљу обезбеђивања: примене закона, прописа, правила и процедура; успешног пословања; економичног, ефикасног и наменског коришћења средстава; чувања средстава и улагања од губитака, укључујући и од превара, неправилности и корупције; интегритета и поузданости информација, рачуна и података.⁴⁹

Функције интерне ревизије, прописане чланом 67. ЗБС, су:⁵⁰

⁴⁸ Закон о буџетском систему (Сл. Гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 63/2013-испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015- др., закон и 10372015), чл. 66, доступно на http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_budzetskom_sistemu.html

⁴⁹ Беке-Тривунац, Станојевић, Љ. (2009) - *Улога ревизије у управљању организацијама у јавном сектору*, Ивањица, стр. 9.

⁵⁰ Закон о буџетском систему (Сл. Гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 63/2013-испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015- др., закон и 10372015), чл. 67, доступно на http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_budzetskom_sistemu.html

- да се проверава како се примењује закон и да ли се поштују правила интерне контроле;
- какво се оцењује вршење интерне контроле, да ли је адекватна успешна и да ли се обавља у потпуности;
- дају се савети приликом увођења свих нових система, као и процедура и нових задатака;
- начин рада ревизије тј. процена рада пословања, где су укључене операције нефинансијских средстава, а све то да би могла да се оцени економичност, успешност и ефикасност;
- мора да се створи сарадња са екстерном ревизијом.

Следеће што је урађено јесте ревидирање Меморандума о буџету и економској и фискалној политици, који је објављен 03.07.2009. године. Оно што је предвиђено у оквиру унапређења управљања јавним финансијама јесте да функција интерне контроле у ствари представља значајну функцију интерне ревизије. Овде треба нагласити да буџетски корисници су дужни да створе услове за интерну ревизију тј. за њену функцију. У саставу Министарства финансије биће централна јединица за хармонизацију.

Члановима 80.-83. ЗБС, објављен у Сл. гласнику РС бр. 54/2009, уређене су следеће ствари: код свих корисника јавних средстава је уређено финансијско управљање као и ревизија и контрола. Исто тако је буџет Републике Србије уређен на горе наведен начин али и буџет локалне власти, као и код организација које обезбеђују обавезно социјално осигурање. Сви наведени привредни субјекти представљају послебну област у којима се врши Интерна финансијска контрола. Када се спомиње јавни сектор овде интерна финансијска контрола обухвата:

- код свих корисника јавних средстава како финансијско управљање тако и финансијску контролу;
- следећа је интерна ревизија;
- Министарство финансија тј. Централна јединица за хармонизацију обавља хармонизацију.

Када се погледа VIII одељак, који је нови одељак у ЗБС-у, може се увидети да је његова функција да јасно дефинише интерну финансијску контролу. Према овом одељку оно што је потребно да би интерна контрола била добра и да би функционисала мора да се поштују међународни стандарди за интерну ревизију (IIA), међународни стандарди за интерну контролу (INTOSAI) и да се поштује најбоља пракса Европске уније. На горе наведени начин Република Србија преузела је обавезу која је исказана у Плану за спровођење приоритета из Европског партнерства - део који се односи на принципе, приоритете и услове у области финансијске контроле, усвојеном на Влади 07. априла 2006. године.

Усклађивање као и хармонизација домаћег законодавства са прописима Европске уније представља испуњавање обавеза Републике Србије у погледу напредних реформи. Тиме ће наша земља задовољити неке од кључних предуслова које

су прописале међународне финансијске институције, да би се одобрила средства кредита која представља директну помоћ буџету.

Према члану 81. ЗБС уводи се нови појам Финансијског управљања и контроле. Наведени појам обухвата систем интерне контроле који је интегрисан и организован као систем одговорности и процедура. Све особе које су укључене у систем финансијских и пословних процеса одговорни су за финансијску контролу и управљање. Ако се посматра ранији појам интерне контроле, Финансијска контрола и управљање у новом закону представљају систем интерне контроле који је интегрисан. Овај систем спроводи се уз помоћ политика, као и активностима и процедурама. Задатак који треба да обави је обезбеђење разумног уверавања где треба да се остваре постављени циљеви корисника јавних средстава. Циљеви корисника јавних средстава оствариће се кроз следеће активности:⁵¹

- сви послови треба да буду у складу са унутрашњим активностима привредног субјекта, уговорима али и са прописима;
- финансијски извештаји треба да буду реални;
- сва средства треба да буду коришћена на економичан али и ефикасан начин;
- потребно је да се заштите важне информације.

Елементе које обухвата финансијско управљање и контрола набројаћемо у наставку рада:

- добра информисаност као и комуникација;
- сваки вид контроле;
- контрола окружења;
- успешно праћење и процена система;
- добро и успешно управљање ризицима.

Одговорност руководиоца корисника јавних средстава огледа се у успостављању финансијског управљања и контроле. Такође се њихова одговорност огледа и у извештавању министра о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле.⁵² Заједнички критеријуми и стандарди који су потребни да би се успоставио добар систем финансијске контроле али и финансијског управљања који се односи на јавни сектор, потребно је да се користи Правилник о заједничким критеријумима и стандарди.⁵³

У члану 82. ЗБС, којим је уређена интерна ревизија, проширен је круг обвезника успостављања у односу на претходни закон. Наведеним Законом интерна ревизија је уређена над свим корисницима средстава из буџета Републике Србије али и над оним организацијама које обезбеђују обавезно социјално осигурање. Што се тиче функција интерне ревизије оне нису мењане. Ту је само предвиђена да је обавеза интерних

⁵¹ Беке -Тривунац, Станојевић, Љ. (2009) - *Улога ревизије у управљању организацијама у јавном сектору*, Ивањица, стр.10.

⁵² Исто, стр.10.

⁵³ Сл.гласник РС бр. 82/07

ревизора да у току вршења своје функције чувају тајност како службених тако и пословних података.

Такође, чланом 82. ЗБС за хармонизацију управљања као и контролу интерне ревизије задужена је Централна јединица за хармонизацију. Ова јединица налази се у оквиру Министарству финансија. Опис послова ове јединице остао је исти као и у претходном закону.

Оно што је по закону обавеза Министра финансија, и што представља новину јесте да програм за стручно образовање ревизора прописује Министар. Министар прописује услове приликом полагања испита. Испит служи да би се стекло знање које треба да поседује интерни ревизор који ради у јавном сектору.⁵⁴ Ова обавеза је извршена доношењем Правилника о томе на који начин се полаже испит и објављена је у Сл.гласнику РС бр. 46/ 19.06.2009.

На основу члана 45. став 1. Закона о Влади, Републике Србије донела је стратегију о развоју интерне финансијске контроле о јавном сектору Републике Србије. Наведени документ представља план да се успостави ефикасан систем финансијске интерне контроле у јавном сектору. Циљ је да се средствима правилно управља и да се она заштите без обзира који је њихов извор. Стратегија је донета да би могли да се усагласе захтеви који су везани за преговоре са Европском унијом у поглавље 32 - Финансијска контрола.

Европска комисија је развила термине и концепте који се тичу Интерне финансијске контроле у јавном сектору (у даљем тексту ПИФЦ). То је урађено да би се земљама које желе да уђу у Европску унију пружила адекватна помоћ и то помоћу следећа три елемента:

- финансијско управљање и контрола („Financial management and control” - у даљем тексту: ФМЦ);
- Централна јединица за хармонизацију („Central Harmonisation Unit” - у даљем тексту: ЦХУ);
- функционално независна, децентрализована интерна ревизија („Internal Audit” - у даљем тексту: ИА).⁵⁵

Да би систем ПИФЦ био ефикасан треба да се обезбеди следеће:

- потребно је да одржава систем управљања и контроле и да се примењује концепт управљачке контроле,
- хармонизација (Централна јединица за хармонизацију),
- неопходни предуслови, и
- законодавни оквир.

⁵⁴ Беке -Тривунац, Станојевић, Љ. (2009) - *Улога ревизије у управљању организацијама у јавном сектору*, Ивањица, стр. 11.

⁵⁵ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору РС, доступно на <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/podzakonski%20akti/2011/Strategija%20IFKJ.pdf>

Сви наведени елементи не смеју бити изостављени, треба их примењивати и разрадити структуре које су тиче интерне контроле везане за јавни сектор. Елементи који су наведени треба да буду развијани истовремено, никако посебно.

Закључком Владе из 2008.године усвојена је Стратегија за Национални програм интеграције у ЕУ. Потреба за стратегијом огледа се у изношењу досадашњег стања, али и да се представи план који је дугорочан, ефикасан систем Интерне финансијске контроле у јавном сектору. Све горе наведено треба да се одради у циљу доброг управљања јавним средствима, не раздвајајући одакле су дошли извори средстава.

Чиниоци система Интерне финансијске контроле у јавном сектору (ПИФЦ) јесу финансијско управљање и контрола (ФМЦ), интерна ревизија (ИА) и Централна јединица за хармонизацију (ЦХУ).⁵⁶ Лица која воде јавне послове и управљају јавним средствима треба да имају потпуну одговорност која је у складу са стандардима и прописима. Та лица јавна средства треба да чувају и да их њихово коришћење буде ефективно и ефикасно. Политика Владе јесте и обезбеђивање услуга које треба да буду брзе и квалитетне. Треба да буде такође и концентрисана на резултате. Да би се сви наведени захтеви испунили, корисници јавних средстава треба да успоставе одговарајућу одговорност. Такође, задужени су и за чување средстава која су им дата да њима располажу.

Усвајањем Стратегије, Влада је дужна да примењује принципе интерне контроле и интерне ревизије. Контрола ће се вршити над јавним средствима и контролу ће вршити Влада. Контрола ће се вршити и код фондова ЕУ, али са међународним стандардима за јавни сектор⁵⁷ и интерне ревизије,⁵⁸ као вид најбоље праксе рада ЕУ. Да би наведене промене биле ефикасне и да би биле успешно спроведене, Влада мора да спроводи регулативу. На такав начин влада обезбеђује одрживи развој ПИФЦ, и оваквим начином у многама олакшава успешне преговоре за придруживање ЕУ које се тичу поглавља 32 - Финансијска контрола.

У Републици Србији Народна скупштина представља највише регулативно тело, и представља власт која је законодавна и уставноправна. Она доноси државни буџет и све законе. Њена функција је да надгледа рад владе.

У Републици Србији највиши државни орган ревизије јавних средстава представља државна ревизорска институција. Она представља самосталан и независан државни орган. Државна ревизорска институција за свој рад одговара Народној скупштини. У новембру 2005. године скупштина Републике Србије усвојила је Закон о Државној ревизији.

Поред свих послова које обавља, Министарство финансија обавља и послове који се тичу државне управе. Ти послови односе се на републички буџет, затим

⁵⁶ Исто

⁵⁷ INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)

⁵⁸ ИА стандарди интерне ревизије (ЕСПА Position Paper Internal Auditing in Europe)

утврђивање биланса који је консолидован и односи се на приходе и расходе, послови везани за таксе, политику пореза, јавних прихода, јавних расхода. Министарство финансија врши послове који се тичу јавног дуга и финансијску имовину Републике Србије, управља средствима јавних финансија Републике Србије. Да би Министарство финансија боље и успешно функционисало оно има своје организационе јединице и то: одељење буџетске инспекције Сектора за буџетску инспекцију и ревизију, одељење за интерну ревизију Сектора за буџетску инспекцију и ревизију, сектор за макроекономске и фискалне анализе и пројекције, управа за трезор, пореска управа, управа Царина, девизни инспекторат и управа за спречавање прања новца.

У складу са Законом о јавним набавкама, управа за јавне набавке обавља и ове послове, учествује у припреми прописа који се тичу јавних набавки; прати какви су поступци јавних набавки као и друге послове који су прописани законом. Управа је дужна да једанпут у току године поднесе извештај Влади. Тај извештај тиче се начина јавних набавки и те набавке су обављене у претходној години, дужна је да да и предлог мера уз извештај. Комисија за заштиту права понуђача дужна је да заштити сва права понуђача која су прописана законом.

4. МЕТОДОЛОГИЈА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Послови интерне ревизије који се тичу јавног сектора врши се на основу Стратегије за спровођење јавне унутрашње финансијске контроле у јавном сектору, Законом о интерној ревизији у јавном сектору, Правилником о интерној ревизији буџетских корисника, Кодексом професионалне етике за интерну ревизију у циљу задовољења квалитета рада ревизора и испуњења ревизијских стандарда. Доношењем методологије рада интерне ревизије у јавном сектору, олакшан је рад ревизора и допринело се ефикасности рада, пружа веома битан оквир у свим сегментима и тиме дефинише увод у интерну ревизију, планирање као и врсте ревизије. Методологијом се врши бољи увид у надзор над вршењем интерне ревизије, документовање ревизорских досијеа, неправилности и преваре и прописује стандардизирани обрасце као водилу у раду интерног ревизора.

Прописана методологија је састављена у складу са Међународним стандардима професионалне праксе интерне ревизије, а стандарди интерне ревизије су постављени тако да се користе у свим облицима организација где су запослени интерни ревизори

Сектор за интерну контролу и интерну ревизију у РС обавља одређене послове. Ти послови су везани за хармонизацију и надзор, анализу, стручно образовање, нормативе који треба да се испоштују итд. Ти послови односе се на:

- послове надлежности Министарства где се предлажу и доносе допуне али и измене ако има потребе за њима; утврђује се методологија као и стандарди како ће се вршити финансијско управљање као и контрола у јавном сектору али све то мора да буде у складу са међународним стандардима; мора да се поштује пракса Европске уније да би могао да се обезбеди јединствен начин рада на целој територији наше земље;
- поступно се припремају упуства и приручници;
- добра припрема програма и начина координације свих активности у организацији; припремна обуке руководиоца као и запослених који раде на пословима финансијског управљања и контроле;
- врши се процена квалитета као и анализа каква је структура финансијског управљања као и контроле;
- послови који су потребни за саветовање министара, и то за питања која су везана за финансијско управљање и контролу у јавном сектору;
- послови који утврђују развој методологије и стандарда интерне ревизије у јавном сектору, али да буду у складу са међународним стандардима;
- добра припрема све адекватне литературе (приручника, кодекса итд) интерних ревизора;
- наћин организовања испита где се добија звање интерног ревизора у јавном сектору;
- сертификавање овлашћених интерних ревизора за јавни сектор;
- вођење регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, као и вођење регистра повеља које се тичу интерне ревизије у јавном сектору итд.

Ужи послови који се обављају у Сектору су:

- група за хармонизацију финансијског управљања и контроле и
- група за хармонизацију интерне ревизије.

Постоји потреба да послови који се тичу интерне контроле и ревизије буду ефикасни и економични. Да би ови послови испунили наведене задатке они се остварују у средишту Сектора. Седиште Сектора је у Београду, а у Новом Саду за подручје јединице Аутономне покрајине.

4.1. Етички кодекс интерних ревизора

Етички кодекс интерних ревизора у себи садржи односно наводи начела и које се то очекивано понашање појединца и организације очекује у току вршења интерне ревизије. Кодекс описује захтеве који су минимални код извршења, и очекивано понашање ревизора пре одређене активности. Сврха етичког кодекса огледа се у промовисању етичке културе у професији која се тиче интерне ревизије. Етички кодекс је неопходан за професију интерне ревизије. То је зато што се послови ревизија заснивају на поверењу објективног оцењивања управљања ризицима, контроле, тј. управљању уопште. Сврха етичког кодекса огледа се и у промовисању етичке културе у струци интерне ревизије.

Етички принципи финансијског извештавања заснивају се на избору основних позитивних моралних људских особина, знања која се везују за обављање професије, коришћење тога знања у објективном расуђивању и закључивању, доказаном поверењу и захтеву за професионално понашање. Глобална институција која на међународном нивоу регулише проблематику интерне ревизије је Институт за интерну ревизију (*The Institute of Internal Auditors*) има преко 150000 чланова у 165 земаља света и у својству асоцијације члан је INTOSAI (међународна организација врховних државних ревизорских институција). Окупља врховне ревизорске институције (ВРИ) 180 земаља 4 асоцијација (чланице су и светска банка (*World bank*) и глобална организација за интерну ревизију *The Institute of Internal Auditors*: Врховне ревизорске институције међусобно сарађују преко регионалних организација: EUROSAI (европске ВРИ), AFROSAI (афричке ВРИ), ARABOSAI (арапске ВРИ), ASOSAI (азијске ВРИ), PASAI (ВРИ пацифичког подручја), CAROSAI (ВРИ карипског подручја), што указује на значај ове међународне организације. Основна претпоставка је независност интерних ревизора у активностима који су предмет ревизије.

У табели 2. приказани су принципа INTOSAI етичког кодекса и кодекса државне ревизорске институције.

Табела 2. Преглед принципа INTOSAI етичког кодекса и кодекса државне ревизорске институције

ЕТИЧКИ КОДЕКС INTOSAI	Кодекс државне ревизорске институције "Сл.гласник Републике Србије" бр. 44/2009
1.Интегритет, подразумева поштовање високих етичких стандарда.Понашање ревизора мора да буде беспрекорно и да не изазива сумње.	1.Интегритет, ревизори би требало да поступају исправно и часно у обављању својих послова и да међусобно сарађују подстичи поверење јавности.
2.Поверење, поузданост, кредибилитет. Рад ревизора мора да оставља утисак поверења поузданости и кредибилитета. Мора бити подложен контроли од стране законодавне власти.	2.Поштовање, државни ревизори су обавезни да се придржавају високих стандарда у свом раду. Да се придржавају општих етичких норми и процедура ревизије.
3. Независност, Ревизори морају да се понашају на начин којим се увећава његова независност у односу на субјекат ревизије.	3.Независност, морају да се понашају на начин којим се увећава независност у односу на субјекат ревизије.
4.Професионална тајност. Ревизор има обавезу да чува информације до којих је дошао поступком ревизије и да их не одаје трећим лицима.	4. Поверљивост информација обавезује чување информација у складу са прописима и надлежностима државне ревизорске Институције.
5.Компетентност. Ревизор не би смео да предузме било какав рад за који није компетентан, и да раде на свом професионалном развоју да схватају правну регулативу која утиче на рад менаџмента субјекта ревизије.	5.Компетентност и професионално понашање. Државни ревизор не предузима радње за које није компетентан. Државни ревизори морају да познају стандарде, професионалну регулативу која утиче на понашање субјекта ревизије .

Извор: www.ljnikolovski.blog.rs

У етичком кодексу ревизора под интерном ревизијом подразумева се да је она независна, објективно уверава и да представља активност која је тако организована да побољшава пословање организације али јој и додаје одређену вредност. Интерна ревизија у многоме даје велику подршку организацији да би могла да оствари задате циљеве, тако што уводи дисциплинован и систематичан приступ побољшању ефективности управљања ризиком, као и контрола. Етички кодекс је неопходан, тако што је примерен струци интерне ревизије.

Етички кодекс Института интерних ревизора проширује Дефиницију интерне ревизије и том дефиницијом додаје још два основна саставна дела:

- начела која су важна за струку и правилну праксу интерне ревизије и
- правила понашања где се очекују правилне норме понашања интерних ревизора.

Та правила служе као помоћ у тумачењу Начела у сврху практичне примене и намењена су за усмеравање етичког понашања интерних ревизора.

Етички кодекс се односи и на субјекте и на појединце који пружају услуге интерне ревизије. Када чланови Института интерних ревизора или кандидати који треба да стекну стручни сертификат крше етички кодекс, они се санкционишу у складу са статутом Института и административним смерницама. Без обзира што се поједино понашање не спомиње у правилима понашања, оно не може бити прихватљиво или штети угледу. Када се деси понашање које није адекватно кодексу и стручном раду члановима тј. носиоцима сертификата или кандидата, та лица подлежу дисциплинским мерама.

Интерни ревизори у свом раду примењују и придржавају се следећих начела:

- **интегритет** - Интегритет интерних ревизора указује да су то поверљиве особе и на тај начин може се ослањати на њихов суд;
- **објективност** - код овог правила Интерни ревизори морају показивати највиши степен професионалне објективности у току прикупљања, процене и саопштавања информација о активности или процесу који се испитује. Интерни ревизори дају уравнотежену оцену свих релевантних околности и при формирању суда нису под непримереним утицајем својих властитих интереса или интереса других.
- **Поверљивост** - Интерни ревизори овде морају да поштују вредност као и колика је важност над информацијама које добијају. Те информације не откривају сем када имају одговарајућа овлашћења. Информације се откривају у случају када постоји законска или професионална обавеза у току рада.
- **стручност** - У току пружања услуге интерне ревизије, интерни ревизори примењују своје вештине и знање које поседују, и користе своје искуство.

Код начела интегритета интерни ревизори дужни су да:

- посао који обављају буде поштено и одговорно обављен, и да за то показују дужно поштовање;
- у току свог рада увек поступају по закону и пропису и да излазе са подацима и да само онда када то закон захтева;
- никада не смеју свесно да учествују у радњама које су законом забрањене, тј. не смеју да наруше свој углед односно професије;
- у току свог рада морају да поштују закон као и етички кодекс Министарства.

Код начела објективности интерни ревизори:

- никада неће учествовати у радњи или односу који може нарушити њихов углед као и њихову непристрасну оцену. То укључује оне активности или односе који могу бити у супротности са интересима организације;
- не смеју прихватати ништа што би могло нарушити или наизглед нарушити њихово професионално расуђивање;
- обелоданиће све материјалне чињенице са којима су упознати, које би, да нису обелодањене, могле искривити извештавање о активностима које се испитују.

Интерни ревизори код начела поверљивости:

- морају бити опрезни када користе и штите одређене податке које поседују и које су прикупили у току свог рада;

- никада не смеју да користе информације да би остварили неку корист за себе;

Што се тиче начела стручности интерни ревизори:

- могу да раде само на оним пословима где имају потребно знање, искуства и потребне вештине;
- све послове интерне ревизије обављају по методологијама и стандардима које је одредила ЦХУ;
- обавезно морају да поседују све вештине које су потребне да би обављали свој посао;
- стално треба да се усваршавају да би њихова стручност увек била на одређеном нивоу и за потребе обављања посла којим се баве.

4.2. Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије

Интерна ревизија се обавља у различитим правним и културним срединама. Обавља се и разним организацијама које се разликују по сврси, величини, сложености и структури. Интерна ревизија се може обављати и од стране лица али и изван организације. Без обзира што одређене разлике могу утицати на праксу интерне ревизије она мора да поштује и буде усклађена са *Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије (Стандарди)* Института интерних ревизора. То је неопходно да би се испуниле обавезе које имају интерни ревизори као и да би се испоштовале активности интерне ревизије.

У случају да закони или прописи забрањују интерним ревизорима или активности интерне ревизије поступање у складу са одређеним деловима *Стандарда*, усклађеност са осталим деловима *Стандарда* је потребна, као и одговарајућа обелодањивања. У случају да се Стандарди користе заједно са стандардима која су прописала нека друга меродавна тела, интерна ревизија може навести коришћење тих стандарда. Када се десе такви случајеви и уколико постоје неслагања између *Стандарда* и тих других стандарда, интерни ревизори и активност интерне ревизије морају бити усклађени са *Стандардима*, а могу бити у складу и са другим стандардима ако су они строжији.

Институт интерних ревизора је 1978. године први пут објавио стандарде за професионално обављање интерне ревизије - (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*). Стандарди из 1978. године обухватају укупно 25 стандарда и они су класификовани у пет основних група:

- независност (100);
- стручност (200);
- делокруг рада (300);
- обављање ревизије (400) и
- управљање интерном ревизијом (500).

Борд директора ИА (*The Institute of Internal Auditors Board of Directors*) је јуна 1999. године на предлог међународне групе експерата (*GTF-Guidance Task Force*) и

одлуке Одбора за стандарде интерне ревизије (*IASB - Internal Auditing Standards Board*) одобрио предлог нових стандарда интерне ревизије. Нови стандарди интерне ревизије употребљају се од 01.01.2002. године, а последњи су ревидирани 2011. године.

Намера стандарда је да:

- дефинишу основне принципе који представљају каква би требала бити пракса интерне ревизије,
- пруже оквир за спровођење и промовисање широког спектра активности интерне ревизије које повећавају вредност,
- установе основу за оцењивање извођења интерне ревизије,
- подстичу побољшање организационих процеса и организацију.

Стандарди су усмерени на начела и представљају обавезне захтеве који се састоје од:

- изјава основних захтева за професионалну праксу интерне ревизије и процену ефективности учинка, примењивих интернационално, на организационом и појединачном нивоу и
- тумачења која појашњавају услове или појмове у изјавама.

Стандарди користе термине који су добили посебно значење дато у речнику.

Конкретно, у *Стандардима* се користи реч “мора” да би одредила безусловни захтев и реч “треба”, тамо где се очекује усклађеност, осим тамо где, приликом професионалног расуђивања, околности оправдавају одступање. Ради исправног разумевања и примене *Стандарда*, потребно је узети у обзир Изјаве и њихова тумачења, као и специфична значења из Речника.

Структура *Стандарда* подељена је на:

- Стандарде карактеристика интерне ревизије,
- Стандарде извођења интерне ревизије,
- Стандарде имплементације.

Стандарди карактеристика се односе на карактеристике организација и појединаца који спроводе активности интерне ревизије. Стандарди извођења указују на активности интерне ревизије и обезбеђују критеријуме квалитета са којима се упоређују перформансе ових активности. Стандарди имплементације допуњују стандарде карактеристика и стандарде извођења, обезбеђујући смернице за специфичне врсте ангажмана (нпр. ревизија усаглашености, испитивање проневера или контрола програма самооцењивања).

Структура стандарда карактеристика је следећа:

- 1000 Сврха, овлашћења и одговорност
- 1100 Објективност и независност
- 1200 Дужна професионална пажња као и стручност
- 1300 Програм који се односи на осигурање и на побољшање квалитета.

Структура стандарда извођења:

- 2000 Управљање активностима интерне ревизије
- 2100 Природа посла
- 2200 Планирање посла
- 2300 Извођење ангажмана
- 2400 Обавештавање о резултатима
- 2500 Надгледање напретка
- 2600 Одлука менаџмента о прихватању ризика

Стандарди имплементације примењују се код стандарда обележја и код стандарда рада.

У табели број 3 биће приказани стандарди имплементације

Табела 3. Стандарди имплементације интерне ревизије

Ознаке	Групе стандарда
A	Стандарди имплементације за активности уверавања (<i>Assurance Implementation Standards</i>) <i>Primer: 1130.A1</i>
C	Стандарди имплементације за активности саветовања (<i>Consulting Implementation Standards</i>) <i>Primer: 1130.C1</i>

5. КОРУПЦИЈА И СУКОБ ИНТЕРЕСА У ОБЛАСТИ ЈАВНИХ НАБАВКИ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Планирање јавне набавке подразумева више радњи које предузима наручилац. Циљ јавне набавке јесте припрема спровођења поступака јавне набавке, док касније долази закључење и реализација уговора. Радње које се дешавају у току јавне набавке су:⁵⁹

- утврђивање потреба за набавком,
- предвиђање средстава усвајањем буџета или финансијског плана,
- као и доношење плана набавки, који садржи динамику спровођења набавки, врсту поступка, процењену вредност и остале потребне елементе.

Наручилац утврђује потребе за набавком и врши се активна комуникација унутар организационих делова и долази до опредељења шта треба набавити у току једне године. Том приликом наручилац узима у обзир на анализи набавки као и потреба у претходном периоду, које су то тренутне потребе, какво је стање залиха, врши се анализа актуелног стања на тржишту, и анализа годишњих и средњорочних планова пословања. У току свега тога наручилац треба реално и објективно да утврди потребе са становишта послова али и са становишта расположивих кадровских и техничких капацитета.⁶⁰

Регулисање поступака јавних набавки има више циљева. Циљеви су везани за несметано остваривање промета како робе тако и услуга, дисциплину финансија као и развој привреде. Два најважнија циља представљају економичност и ефикасност употребе јавних средстава и борба против корупције. Код система јавних набавки један од главних циљева јесте борба против корупције.

Корупција која се појављује у јавним набавкама, сем губитка у новцу, утиче и на неквалитетно набављање услуга, добара и одређених радова.⁶¹ Често се дешава да се у току јавних набавки испоручи само део уговорене испоруке или пак да целокупна испорука никада се не испоручи. Када је уговор неадекватан умногоме доприноси још већој корупцији у току јавних набавки. Када је уговор о јавним набавкама неадекватан, његови негативни ефекти су двоструки. То се огледа у увећавању трошкова, смањује се квалитет услуга према грађанима.⁶² На жалост, све негативне ефекте највише осећају грађани и све то иде на њихов терет. То је зато што у томе учествују институције које у ствари својим новцем финансирају грађани.

Први Закон о јавним набавкама усвојен је 2002. године, а исти је допуњен и измењен 2004. године. Нови закон усвојен је 2008. године а следећи Закон о јавним

⁵⁹ Варинац, С., Нинић, С. (2014) - *Корупцијска мапа система јавних набавки у Републици Србији*, Београд, стр.5

⁶⁰ Исто, стр.5

⁶¹ Добрашиновић, Д. (2013) - *Уређење јавне набавке за мање корупције у Србији*, Прокупље, стр.15-16

⁶² Исто, стр.16

набавкама Републике Србије из 2012.године, са изменама и допунама из 2015.године („Сл.гласник РС“, бр. 124/2012 и 68/2015) и данас је на снази.

Највећи проблем у јавним набавкама у Републици Србији јесте то што недостаје поверење које се односи на објективност у току поступања државе и наручилаца у току поступака јавних набавки. Поверење је нарушено јер се не примењују важећи закони и то од стране државних органа који су надлежни за јавне набавке у Републици Србији.

У поглављу II важећег Закона дефинише се спречавање корупције и сукоба интереса. Одредбе горе наведеног закона усмерене су на већу транспарентност поступака који се спроводе у току јавне набавке. Следеће одредбе тичу се давање мишљења Управе за јавне набавке које се тичу примене одређених ставки у току преговарачког поступка а везане су за измене уговора који се може наћи на Порталу Јавних набавки. Овде је од значаја тачно објављивање података који штите права, дужину рока застарелости прекршаја који се дешавају у јавним набавкама, како се и на који начин изричу новчане казне итд.⁶³

Такође, када се ради о јавним набавкама у наставку рада споменућемо и све важне прописе који су веома значајни у борби против корупције (Закон о Агенцији за борбу против корупције, Закон о заштити узбуњивача). Велики значај имају и следеће стратегије Републике Србије (Стратегија развоја јавних набавки, Национална стратегија за борбу против корупције, Стратегија реформе јавне управе, Трећи нацрт Акционог плана за Поглавље 23), Правилник о форми набавки и начину објављивања плана јавних набавки на Порталу, Правилник о садржини акта наручиоца којим се ближе уређују поступци јавних набавки унутар наручиоца, Правилник о стручном оспособљавању и начину полагања испита за службеника за јавне набавке, као и Правилник о садржини извештаја и начину вођења евиденције о јавним набавкама.

Међутим, постоје набавке на које се закон не примењује и он је садржан у члану 7. ЗЈН. Овим чланом Закона прописани су изузеци од примене Закона, односно набавке за које наручиоци немају обавезу да спроводе поступке јавних набавки. Има их укупно 17.

У тачки 1. дефинисани су оне набавке које су везане за наручиоца. Овде се указују да су наручиоци једини за обављање одређене делатности у јавним набавкама. Значи важно је да понуђач пружа услугу или испоручије добро или изводи радове за чије обављање има искључива права. У пракси су најчешће услуге предмет искључивих права (нпр. комуналне услуге, поштанске услуге...).

У тачки 2. указује се на значај наручиоца и које су њихове обавезе. Што значи да по међународним уговорима наручиоци да склопљеним уговором или неким другим актом, морају да испоштују донације међународних организација. Обавезе које су наведене у већини случајева настају као последица оснивачких или неких других аката.

⁶³ Закон о јавним набавкама РС („Сл.гласник РС“, бр. 124/2012 и 68/2015)

Затим у тачки 3. каже се да се Закон не примењује када се набављају она средства која су основна животна средства, и набављају се када се десе елементарне непогоде или несрећа где је угрожен људски живот и људско здравље.

Тачка 4. прописује изузетак за набавке које су директно усмерене на делатности из домена електронских комуникација, као и када се продају услуге електронске комуникације, под условом да наручилац има конкуренцију на релевантном тржишту. Примера ради, то су услуге мобилне и фиксне телефоније, услуге интернета и др.

Тачка 5. указује на непримењивање законских одредби на оне набавке које се набављају од Републичке дирекције за робне резерве. Услов за такве набавке је да их је претходно одобрила Влада. Робне резерве користе се у случају ванредних ситуација, ванредног стања као и ратног стања у земљи. За куповину наведене робе потребна је сагласност владе.

Тачка 6. Овде се одредбе Закона примењују када се купује роба или услуге ради даље прераде и касније продаје. Исто тако не примењују се одредбе закона када се пружају услуге, изводе радови на тржишту. То се дешава само када наручилац нема једини права да препродаје та добра, или пружање услуге, као и извођења одређених радова где би користио набављено добро - услуге. Такве су примера ради одређене здравствене услуге (нпр.стоматолошке услуге које могу бити у оквиру система обавезног здравственог осигурања а исто тако да имају комерцијални карактер на тржишту.

Тачка 7. као изузетак дефинише набавке одређених материјала (добара) за потребе израде новчаница, идентификационих докумената и акцизних маркицакао и набавке услуга транспорта,пошиљки и обезбеђења новца и др.

Тачком 8. од примене Закона изузете су услуге јавних бележника.

Тачком 9. изузете су услуге које су искључиво у надлежности Народне банке Србије (принудне наплате, вођење консолидованих рачуна трезора, девизних рачуна и трансакције према иностранству).

Тачком 10. прописано је да се Закон не примењује када се купује или развија радио и телевизијски програм, или је у питању време за емитовање одређених програма.

Тачка 11. изузима набавку услуга арбитраже и споразумног решавања спорова.

Тачка 12. Овде се указује на заснивање радног доноса, тако да се поштује закон, на одговорност у току рада, док се једино изоставља се уговор о делу. Ако наручилац за пружање одређене услуге закључује уговор о делу са одређеним лицем, закључењу тог уговора мора да предходи спровођење поступка јавне набавке (осим у случају да је дата набавка испод лимита за примену поступка јавне набавке мале вредности).

Тачком 13. уведен је изузетак код услуга који се односи на кредита. Не битно је да ли се кредит користи за куповину или продају као и пренос хартија од вредности или неких других финансијских инструмената. Значи, наручилац нема обавезу да спроводи поступак јавне набавке који се односи на све врсте кредита.

Тачком 14. од примене Закона изузете су одређене правне услуге. Те услуге су: заступање адвоката, као правни савети од стране адвоката, као и правне услуге које дају законски заступници, као и неке друге правне услуге које се дају а суд их је одредио. Све услуге које је тражио суд су такође изузете али и услуге у случају када се врше одређена службена овлашћења.

У тачки 15. дефинисано је изузеће Закона у вези прибављања (закупа) земљишта, зграде које постоје, исто тако и нека друга непокретна имовина тј. права која су везана за наведене категорије. Важно је нагласити да се изузетак односи на куповину или закуп постојеће зграде (другог објекта). Међутим, ако одређена зграда (други објекат) тек треба да се изгради, онда је наручилац дужан да спроведе поступак јавне набавке за извођење радова.

Тачком 16. Од примене Закона изузима набавке које се тичу потреба дипломата и конзулата, Закон се изузима и код набавки које су потребне за међународне мисије за потребе државе у иностранству. При томе, дати изузетак се односи на набавку добара и услуга само ако је вредност која је процењена нижа од 15.000.000 динара. Да би се изузела примена Закона код набавке радова вредност која је процењена мора бити нижа од 30.000.000 динара;

Последњи изузетак у члану 7. је тачка 17. где представља прецизирање и појашњење да јавну набавку не представља финансирање одређене делатности, у случају да се средства дају лицима која су заинтересована на начин који је транспарентан и једнак за сва лица. Постоји и обавеза да се докаже да су средства коришћена у предвиђене сврхе. У овом случају се неће спроводити поступак јавне набавке односно да дато финансирање не представља јавну набавку.

Чланом 21. Закона предвиђене су свеукупне мере које спречавају корупцију. У овом члану прописана је дужност наручиоца за преузимање потребних превентивних мера у циљу спречавања настанка корупције у било којој фази јавне набавке (планирање, спровођење поступака и извршење уговора). Циљ је да се смањи ризик нерегуларности и могуће корупције у процесу јавних набавки.

Када долази до набавка из става 1. наведеног члана, дужност наручиоца је да увек поступа у складу са начелима из наведеног закона. Општим мерама којима се спречава корупција прописују се обавезе руководиоца као и одговорног лица наручиоца. Обавезе се огледају у томе да се запосленима који раде на пословима набавки под обавезним сви налози и упуства морају бити у писаној форми тј. шаљу се електронском поштом. Оваквим видом може се утврдити одговорност ако се десе одређене нерегуларности, затим се обезбеђује независност у раду комисије која је

задужена за јавне набавке, као и других лица која су задужена за пословне јавне набавке.

Ако дође до тога да је налог одговорног лица који наручује за потребе јавне набавке супротно прописима, запослено лице на пословима јавних набавки у прописима својих дужности мора да обије извршење таквог налога. Ако то лице учини никако не сме да трпи последице свог поступка. У овом случају треба га преместити на неки други посао, не сме ни у ком случају да му се откаже уговор о раду, када своје послове обавља искључиво по Закону.⁶⁴

Обавезе Управе за јавне набавке огледају се у сачињавању плана који је интеран и који спречава и пријављује све видове корупције у јавним набавкама. Ово је веома важно због наручиоца јер ће њима послужити као основа, ако се њихове јавне набавке крећу у новчаном износу од милијарду динара и то на годишњем нивоу. Наручиоци треба да сачине своје интерне планове за спречавање корупције у јавним набавкама и да исти објаве у року од три месеца од када је закон ступио на снагу. Уколико наручиоци поступе супротно од законске одредбе, Управа за јавне набавке обавештава ДРИ и тада се покреће поступак пред Управним судом.

Члан закона који регулише заштиту интегритета поступка је члан 23 Закона. Овим чланом Закона предвиђа се забрана за она лица која су учествовала у планирању јавних набавки или припреми конкурсне документације, као и за лица која су са њима повезана, да наступе као понуђач или као произвођач. Краће речено таквом лицу забрањено је да сарађује са понуђачима јавних набавки. У случају да се утврди да је повређен интегритет поступка који је предвиђен овим чланом, долази до одбијања такве понуде и истог момента треба обавестити надлежне државне органе.

У случају да поседује податке о корупцији, лице које је запослено на пословима набавки које је ангажовано код наручиоца, исто тако и било које лице које је заинтересовано, треба одмах да о томе обавести Управу, орган који је надлежан за борбу против корупције, као и тужилаштво које је за то надлежно.

Чланом 24. Закона предвиђа обавезу пријављивања корупције од стране лица које је запослено на пословима јавних набавки, односно сваког заинтересованог лица које поседује податке да је извршена корупција у току јавне набавке. Треба одмах да се обавести Управу, Агенцију за борбу против корупције, као и тужилаштво које је за то надлежно.

Послодавац у том случају дужан је да таквом лицу пружи сву неопходну заштиту, а у случају непреузимања неопходних мера од стране наручиоца, односно Агенције за борбу против корупције, надлежног тужилаштва и грађанског надзорника, и лице које је пријавило корупцију има права да се обрати јавности и укаже на корупцију.

⁶⁴ Срећков Д., Бојовић Д., Милетић М.(2015) - *Коментар измењеног и допуњеног Закона о јавним набавкама*, стр.108.

Законом о јавним набавкама чланом 29. прописано је спречавање сукоба интереса. У смислу овог закона долази до сукоба интереса када у току односа понуђача и наручиоца постоји непристрасност, и она тада утиче на доношење правилних одлука у току јавних набавки. Забрана и закључивање уговора предвиђена је чланом 30. ЗЈН. Када постоји сукоб интереса никако не може да се склопи уговор између понуђача и наручиоца. Јер сукоб интереса утиче на одлучивање у току јавних набавки.

Када међу лицима постоји сукоб интереса, он никако не може да буде подизвођач одређеном понуђачу који има уговор о јавним набавкама, нити може бити члан у групи понуђача који имају уговор о јавној набавци.

Само у случају ако наручилац докаже да забрана уговора може начинити велику штету у раду наручилаца Републичка комисија за заштиту права у поступцима јавних набавки одобрава закључење уговора из става 1. наведеног члана. Никако не сме да се наруши интерес Републике Србије не склапањем уговора. Наручилац мора да преузме све мере да би спречио штетне последице.

5.1. Коруптивни механизми у систему јавних набавки у Републици Србији

У јавним набавкама потребно је да се остваре основна начела. Та начела су начело економичности и начело ефикасности у току употребе јавних средстава (принцип „вредност за новац“), циљ уређења система јавних набавки, свакако је и борба против корупције у тој области. У Републици Србији се на годишњем нивоу за потребе јавних набавки потроши око 3.000.000.000EUR,⁶⁵ може се доћи до закључка да у овој области постоји велика могућност употребе коруптивних радњи. То се огледа у незаконитом фаворизовању одређених понуђача, док се са друге стране сви остали понуђачи дискриминишу и све то у сврху да би се задовољили одређени финансијски, политички или неки други интереси.

Када се говори о последицама неадекватно реализованих јавних набавки оне се у Републици Србији одражавају се више пута негативно на рад свих пријављених наручиоца. Огледају се у томе да се трошкови функционисања јавних набавки увећавају, а са друге стране квалитет услуга које се пружају грађанима много је слабији од предвиђеног. Нажалост неадекватне и корумпиране јавне набавке у нашој земљи штете грађанима јер су грађани корисници наведених услуга.

Према „Индексу перцепције корупције“ међународне невладине организације *Transparency International*, Србија је рангирана као 83. на листи од 178 земаља. Србија представља једину земљу у региону код које је дошло до смањења апсолутне вредности индекса са 3,6 на 3,5 колико је износила у претходној години. Извештај *Transparency International*, такође, препознаје област јавних набавки као једног од кључних генератора корупције у земљи.

⁶⁵ Званични податак управе за јавне набавке

Од 2002. године од када је уведен Закон о јавним набавкама па све до 2008.године када је усвојен нов Закон, можемо рећи да начело транспарентности није долазило до изражаја. Међутим, новим Законом уведена је новина повећања транспарентности, где су наручиоци били у обавези да на Порталу морају оглашавати своје набавке које имају велику вредност. Једно од олакшања огледало се у томе да понуђачи нису морали да подносе оригинална документа већ фотокопије. Промене које су се десиле означавале су почетак усаглашавања регулативе са директивама Европске уније. То је препознала и Европска комисија у свом извештају за 2009. годину. Од тада Република Србија је усвојила нов Закон о јавним набавкама 2012. године, као измене и допуне закона 2015. године.

Ипак званични подаци Управе за јавне набавке указују да реални показатељи и то показатељи везани за корупцију, указују да мере које су овде поменуте нису имале довољан ефекат а биле су намењене конкуренцији. Кључни циљеви који се односе на јавне набавке а огледају се у економичности и ефикасности јавних средстава нису унапредовали већ су се погоршали. Што значи да доношењем новог Закона о јавним набавкама ништа није поправљено, унапређено и да се корупција није смањила.

Да би се смањила корупција у системима јавних набавки у Републици Србији потребно је наћи узрок пада поверења понуђача, као и зашто понуђачи у великом борју одустају у учешћу у поступцима који су везани за јавне набавке. Зато што се у току јавних набавки у нашој земљи не примењују закони, поверење у јавне набавке у нашој земљи је много нарушено. Разлог лежи у томе зато што потребни кадровски капацитети нису довољни и нису добро овлашћени.

С друге стране, не примењивање законских овлашћења надлежних органа је допринела да много порасте коруптиван механизам када се врше јавне набавке у нашој земљи. Такав начин јавних набавки доводи до стварања интереса појединца или интересних група, а на штету јавног интереса. Може се рећи да онда појам коруптивни механизам у ствари представља нерегулисану примену одредаба Закона. Ефекти који се остварују онда када нема примене Закона као и сви његови правилници и одредбе, су противправна имовинска корист за појединца на уштрб начела економичности и ефикасности употребе јавних средстава. Овим смо потврдили четврту посебну хипотезу која гласи: „Закони, прописи као и веродостојна интерна контрола и ревизија спречавају корупцију у области јавних набавки“.

Најчешће коруптивне механизме у систему јавних набавки Републике Србије можемо представити кроз следеће фазе:

- планирање,
- спровођења поступка јавних набавки,
- реализација уговора о јавној набавци.

5.2. Судска пракса и повреде Закона о јавним набавкама

Када се посматра право понуђача на покретање поступка пред Републичком комисијом, тако да заштити своја права и да стекне право на управни спор и то као врсту правне заштите, може се рећи да у Републици Србији постоје два аспекта судске одговорности. Та два аспекта представљају поступања која су супротна одредбама ЗЈН.⁶⁶

Први аспект - Прекршајна одговорност како наручиоца и понуђача као правних лица, тако и одговорних лица код наручиоца и понуђача.

Други аспект - Кривична одговорност која представља одговорност свих лица која учествују у правном послу јавне набавке у коме постоје елементи кривичног дела.

Санкционисање у поступцима јавне набавке, у нашој пракси преовладава прекршајни у односу на кривични аспект гоњења учиниоца прекршаја. Основна разлика између прекршајне и кривичне одговорности је у томе што Закон о јавним набавкама експлицитно прописује одредбе које су основ за покретање и утврђивање искључиво прекршајне одговорности (новчана казна). С друге стране, основ за утврђивање кривичне одговорности у вези са пропустима у примени Закона о јавним набавкама нужно је посматрати искључиво у контексту Кривичног законика Републике Србије.⁶⁷ То значи да се кривична одговорност за повреду Закона о јавним набавкама не може утврдити непосредном применом Закона. То је зато што наведеним прописима није дословно прописано кривично дело.

Посматрано у ужем смислу, надлежност за надзор над спровођењем претходног Закона о јавним набавкама поверена је министарству надлежном за послове финансија (чл. 119). У пракси је то изгледа овако: Министарство финансија преко Одељења за буџетску инспекцију, пред месно надлежним судовима за прекршаје иницира покретање прекршајне одговорности због извршених прекршаја из Закона о јавним набавкама. Осим овог органа, у пракси се може уочити да прекршајну одговорност иницира и Сектор за буџетску инспекцију Покрајинског секретаријата за финансије АП Војводине, као и службе за буџетску инспекцију и ревизију које у складу са овлашћењима из Закона о буџетском систему⁶⁸ (чл. 84-90) функционишу у саставу локалне самоуправе.

У вези са питањем активне легитимације за покретање и вођење прекршајног поступка, значајан помак је направљен доношењем новог Закона о јавним набавкама⁶⁹ који је у примени од 1. априла 2013. године. Новим законом Управа за јавне набавке је добила овлашћење да може покренути прекршајни поступак када добије информације или сазна да је у току јавне набавке прекршен Закон. Такође, новим законом Републичка комисија за заштиту права добила је овлашћење да води прекршајни поступак у првом степену, односно да може изрећи новчане казне како одговорном лицу тако и наручиоцу.

⁶⁶ „Сл. гласник РС”, бр. 116/08.

⁶⁷ Исто, бр. 85/05, 121/12 и 104/13.

⁶⁸ Исто, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-испр. и 108/13.

⁶⁹ Исто, бр. 124/12.

Последњих година у Републици Србији значајну улогу у идентификацији прекршаја из области Закона о јавним набавкама и покретању поступака ради њиховог санкционисања има и ДРИ у складу са овлашћењима из Закона о државној ревизорској институцији (чл. 9. и 10).⁷⁰

У наставку рада у табелама биће приказани примери судске праксе.

Табела 4. Приказ примера судске праксе у случајевима уговарања добара и услуга од стране одговорног лица код наручиоца без претходног спровођења процедуре јавне набавке у складу и на начин прописан одредбама ЗЈН

Пример	Година	Суд за прекршаје	Висина изречене казне (РСД)	Одговорно лице код наручиоца	Вредност набавке (РСД)
1	2011.	Нови Сад	5.000	Директор школе	2.100.000
2	2013.	Бечеј	10.000	Директор здравствене установе	147.776.000
3	2012.	Ниш	30.000	Директор јавног предузећа	100.000.000
4	2013.	Ваљево	10.000	Директор спортске установе	5.319.000
5	2011.	Београд	30.000	Секретар министарства	14.372.000
6	2012.	Ниш	20.000	Директор јавног предузећа	270.000.000
7	2012.	Крушевац	10.000	Директор образовне установе	1.883.000
8	2012.	Београд	Опомена	Министар у Влади РС	18.457.000
9	2013.	Ниш	8.000	Службеник локалне самоуправе	542.168
10	2010.	Београд	20.000	Директор републичког органа	124.611.552
Укупан износ изречених казни (РСД):			143.000	Ук. вредност набавки (РСД):	685.060.720

Извор: Варинац, С. (2012). Корупцијска мапа јавних набавки у РС, Београд, стр.62

Табела 5. Приказ примера судске праксе у случајевима када је наручиоцу као правном лицу изречена казна због учињених прекршаја из ЗЈН у вези са спровођењем и уговарањем набавке добара и услуга

Пример	Година	Суд за прекршаје	Висина изречене казне (РСД)	Одговорно лице код наручиоца	Вредност набавке (РСД)
1	2012.	Ниш	100.000	Јавно предузеће	36.000.000
2	2012.	Београд	100.000	Јавно предузеће	250.000.000
3	2011.	Ниш	150.000	Јавно предузеће	100.000.000
4	2011.	Београд	500.000	Јавно предузеће	4.507.947
5	2012.	Јагодина	100.000	Јавно предузеће	41.468.000
6	2012.	Јагодина	100.000	Јавно предузеће	50.000.000
7	2012.	Ниш	100.000	Јавно предузеће	26.100.000
8	2011.	Ниш	100.000	Јавно предузеће	18.000.000
9	2012.	Ниш	100.000	Јавно предузеће	270.000.000
10	2012.	Београд	100.000	Јавно предузеће	1.919.794.000
Укупан износ изречених казни (РСД):			1.450.000	Ук.вредност набавки (РСД):	2.715.869.947

Извор: Варинац, С. (2012). Корупцијска мапа јавних набавки у РС, Београд, стр.62

⁷⁰ „Сл. гласник РС”, бр. 101/05, 54/07 и 36/10.

Табела 6. Приказ примера судске праксе у случајевима када је донета одлука о обустави прекршајног поступка у вези са прекршајима из ЗЈН из разлога наступања апсолутне застарелости за вођење поступка и изрицање казне

Пример	Суд за прекршаје	Странка у поступку	Вредност набавке (РСД)	Датум извршења прекршаја	Датум покретања поступка	Датум обуставе поступка
1	Београд	ЈКП и директор	323.529.725	1.1.2009. 31.7.2009.	23.4.2010.	22.3.2011.
2	Ниш	ЈКП и директор	80.000.000	8.2.2010.	18.9.2011.	3.10.2012.
3	Београд	ЈКП и директор	960.689.000	10.2.2011. 31.12.2011.	21.11.2012.	15.3.2013.
4	Ниш	ЈКП и директор	228.000.000	2010.	18.9.2011.	2.10.2012.
5	Суботица	ЈП и директор	5.079.000	10.3.2011. 9.11.2011	20.10.2012.	4.4.2013.
6	Нови Сад	Основна школа и директор	391.965	2010.	18.12.2011.	5.4.2013.
7	Ниш	ЈП и директор	14.389.000	3.9.2010.	31.1.2012.	19.10.2012.
8	Нови Сад	Основна школа и директор	24.755.806	2007.	28.12.2009.	20.6.2012.
9	Ниш	Спортски центар и директор	779.240	2011.	21.1.2013.	9.4.2013.
10	Сврљиг	Државни фонд и одговорно лице	20.000.000	26.8.2010.	10.2.2012.	3.4.2013.
Укупна вредност набавки (РСД):			1.657.613.736			

Извор: Варинац С. (2012). Корупцијска мапа јавних набавки у Р. Србији, Београд, стр.62

6. СТУДИЈА СЛУЧАЈА - АНАЛИЗА СТАЊА ЈАВНИХ НАБАВКИ У ОПШТИНИ ЗУБИН ПОТОК

Након потписивања Бриселског споразума 19.04.2013. године од стране премијера Републике Србије и Косова, а у складу са Планом примене бриселског споразума, Влада Републике Србије на основу одлуке број 05 број 02-7710/2013 од 10.09.2013. године ("Сл.гласник РС" број 80/2013) распушта Скупштине општине на северу Косова и Метохије и образује привремене органе општина Зубин Поток, Звечан, Лепосавић и Косовска Митровица, односно именује председнике и чланове привремених органа који настављају да функционишу у уставно - правном оквиру Републике Србије.

У складу са Планом примене Бриселског споразума, 03. новембра 2013. године, изласком српског становништва на парламентарне и локалне изборе на Косову, грађани бирају своју законодавну и извршну власт која почиње да функционише у уставно - правном систему Косова. То је подразумевало интеграцију и функционисање локалних самоуправа (са већинским српским становништвом) у нормативно - правним оквирима Косова. Финансирање локалних самоуправа са српским становништвом на простору АП Косова и Метохије наставило је да зависи искључиво од трансфера са виших нивоа власти, преко:

- Владе Републике Србије у складу са Законом о буџету Републике Србије, и
- Владе "Привремених институција Косова" у складу са Законом о буџету Косова.

Након формирања Привременог органа општине Зубин Поток, септембра 2013. године, локална самоуправа општина Зубин Поток, као директни корисник буџетских средстава, наставља да функционише у складу са Законом о локалној самоуправи и Пословником о раду Привременог органа Општине Зубин Поток.

6.1. Организациона структура система набавки у Општини Зубин Поток

Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Општинској управи општине Зубин Поток (Службени гласник општине Зубин Поток број 1\2008), у одељку VII - II А.Служба за финансије, буџет и трезор, под тачком 67. систематизовано је радно место које се односи на Вишег стручног сарадника за интерну контролу, где он има права да управља готовинским средствима. Потребно је да стручни сарадник поседује образовање и то на студијама првог степена. Студије које се признају су основне академске као и основне струковне студије. Студије морају бити у трајању од три године и да буду економске студије или пак опште струке. Потребно је такође и да има радно искуство од три године, да зна да ради на рачунару. Мора да има положен стручни испит и то у органима државне управе. Потребан је један извршилац и треба да обавља следеће послове:

- да може самостално да обавља послове који су везани за интерну контролу, новчане трансакције прихода и расхода;
- знање управљања целокупном имовином;
- да уме да прати али и да пројектује прилив на рачуну трезора;

- зна поступак анализе где се приказују издаци као и расходи;
- зна да дефинише тромесечне, као и месечне али и дневне квоте које се тичу обавезе плаћања;
- знање евидентирања обавеза које су преузете;
- поседује знања резервисања квота као и апоријација везане за плаћање;
- да уме да контролише захтеве и да када их потпише овери њихову праву вредност;
- обавља и друге потребе послове које му поверава надређено лице из службе или Општинске управе.⁷¹

Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Општинској управи општине Зубин Поток (Сл. гласник општине Зубин Поток број 1\2008), у одељку VII-II А. Служба за финансије, буџет и трезор, под тачком 19. систематизовано је радно место. Радно место је за самосталног стручног сарадника за јавне набавке. Потребно је високо образовање студије другог степена тј. дипломске академске или мастер студије, као и специјалистичке струковне студије. Основне студије најмање морају да трају четири године правног или економског смера. Овде је потребно радно искуство од пет година. Пожељно је познавање рада на рачунару. Мора да има положен стручни испит за рад у органима државе управе. Потребно је да кандидат поседује положен стручни испит и да поседује лиценцу за послове јавне набавке. Број извршилаца један. Опис посла извршиоца је следећи:

- мора да примењује и да прати прописе који се тичу јавних набавки;
- када израђује план јавних набавки то треба да ради са старешином Општинске управе;
- са старешином Општинске управе утврђује временске рокове;
- познавање и припремање одлука о јавној набавци;
- управља радом Комисије за јавне набавке и води њихове административне као и стучне послове;
- самостално припрема документацију која је потребна за конкурс, све огласе о јавној набавци израђује, јавно оглашава, за понуде мање вредности сам доставља огласе понуђачима, сва потребна обавештења даје понуђачима, припрема како ће изгледати форме уговора о јавним набавкама;
- ради на пословима евиденције о јавним набавкама, добавља све потребне сагласности и доставља извештаје прецизиране Законом,
- мора да подноси извештаје који се тичу јавних набавки;
- одговара за законитост у току поступка и реализације јавних набавки;
- обавља и друге послове по налогу надређеног лица Општинске управе.⁷²

Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Општинској управи општине Зубин Поток (Сл.гласник општине Зубин Поток бр. 1\2008), у одељку VII - II А.Служба за финансије, буџет и трезор, под тачком 20. систематизовано је и радно место Виши референт за јавну набавку са неопходним стеченим средњим образовањем економске, опште или правне струке, 3 године радног искуства. Обавезно је познавање рада на рачунару, мора имати положен стручни испит

⁷¹ Правилником унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Општинској управи општине Зубин Поток (Сл. гласник општине Зубин Поток број 1\2008), стр.48.

⁷² Исто, стр.19.

за рад у органима државне управе. Потребан број извршилаца је један. Опис послова извршиоца је следећи:

- посао набавке потрошног и ситног инвентара, набављен инвентар предаје Службама и Одељењима;
- мора да врши контролу рачуна да ли су исправни или не и води картотеку све набављене робе;
- набавља артикле потребне за одређене манифестације као и скупове који су организовани у згради Општине;
- врши послове осигурања како радника тако и имовине Општинске управе;
- врши евиденцију мобилних телефона, допуна и картица;
- врши евиденцију утрошеног горива, контролише пређену километражу за сва возила општинске управе;
- обавља и друге послове по налогу одговорног лица службе;

Правилник о програму стручног оспособљавања који је донешен 2014. године предвиђени су у члану 2. сва правила о стручном оспособљавању али и начин полагања стручног испита за службеника. Овде се користе правни извори из члана 3. став 2. правилника из 2014. године. У члану 4. садржано је правило полагања стручног испита. Пријава за полагање стручног испита подноси се Управи за јавне набавке. Потребно је да се уз пријаву поднесе и доказ да је стручни испит плаћен. У члану 5. приказан је начин полагања стручног испита. У члану 6. се указује да све послове који се тичу административних послова, стручних као и техничких послова за полагање испита обављају се у Управи за јавне набавке. Чланом 7. се указује како се полаже стручни испит. Члан 8. објашњава како комисија саставља записник о полагању испита. Члан 9. указује да је комисија дужна да кандидату достави резултате испита у року од 15 дана. Уверење о положеном испиту кандидату се доставља у року од 20 дана од дана полагања испита, а сертификат службеника за јавне набавке у року од 90 дана од дана полагања испита, одређено је чланом 10.

У Београду је 2015. године усвојен правилник о измени и допуни Правилника на који начин и по ком програму се врши стручно оспособљавање као и на који начин се врши полагање испита за службеника за јавне набавке. Члан 1. у Правилнику указано је како се полаже стручни испит („Сл.гласник РС”, број 77/14) у члану 3. став 1. тачка 26).

6.2. Анализа стања јавних набавки у Општини Зубин Поток у 2014. години

План јавних набавки за 2014. годину сачињен је у складу са Законом и Правилником о садржини и форми плана набавки и извештаја о извршењу плана набавки ("Сл.гласник РС", број 29/13).

Сваки план набавке мора да садржи следеће податке:

- који је редни број јавне набавке;
- који је предмет јавне набавке;
- која ће бити процењена вредност јавне набавке и то без ПДВ-а;
- које су врсте поступка јавних набавки из члана 31. ЗЈН;

- који ће отприлике бити датум када се покреће поступак јавних набавки;
- који ће бити отприлике датум када ће се склопити уговор о јавним набавкама;
- колико ће временски трајати уговор;
- податак о централизованог јавној набавци;
- други битни подаци и информације везане за јавну набавку.

Општина Зубин Поток као наручилац у обавези је да се региструје на Порталу јавних набавки у складу са Законом и Правилником.

Слика 4. Регистрација Општине Зубин Поток као корисника на портал јавних набавки

Portal javnih nabavki

регистрација корисника

Корисничко име: rvlaskovic

Молимо Вас да податке уносите ћиричним писмом.

Матични број: 09047301

ПИБ: 101920489

Назив: СКУПШТИНА ОПШТИНЕ ЗУБИН ПОТОК

Организациони део: Служба за јавне набавке

Улица: КОЛАШИНСКИХ КНЕЖЕВА

Број: 27

Држава: СРБИЈА

Општина: ЗУБИН ПОТОК

Место: Зубин Поток

Облик организовања: Државни орган

Шифра делатности: Делатност државних органа

Облик својине: Државна својина

Категорија: градска и општинска управа

И-мејл: rvlaskovic@hotmail.com

Контакт телефон: 064/8226-702

Интернет страница:

Контакт особа: Радојко Влашковић

промени лозинку потврди одустати

У складу са подзаконским актом, општина Зубин Поток као наручилац Одлуком број 02-07-80 од 31.01.2014.године усвојила је План набавки за 2014. годину.

Он је усвојен од стране одговорног лица и објављен је на Порталу у законском року на износ од 91.050.955,00 динара, и то:

- Радови.....61.603.955,00 динара,
- Добра.....8.221.000,00 динара,
- Услуге.....21.226.000,00 динара.

Табела 7. План набавки за 2014. годину - Општина Зубин Поток

СКУПШТИНА ОПШТИНЕ ЗУБИН ПОТОК				период јануар-март 2014		Датум усвајања			
						31.01.2014.			
ЈАВНЕ НАБАВКЕ									
Р.бр	Предмет	Процењен а вредност	Планирана средства у фин.плану			Врста посту пка	Оквирни датум		
			без ПДВ	са ПДВ	конто		Покр. поступк а	Закљ. уговора	Изврш.
Укупно		91.050.955							
Добра		8.221.000							
1.1.1	Набавка канцеларијског материјала	420.000				ЈН МВ	2 2014	2 2014	3 2014
	1.Канцеларијски материјал (папир,фасцикле,регистратори)	220.000	220.000	26100-П1					
	2.Канцеларијски материјал (тонери)	200.000	200.000	26100-П2					
1.1.2	Набавка горива и мазива	1.140.000	1.140.000	426400		ЈН МВ	1 2014	2 2014	3 2014
1.1.3	Набавка пумпи за воду за потребе ЛПКД "Ибар"-3.Поток	805.000	805.000	453100		ЈН МВ	3 2014	3 2014	3 2014
		Набавка се спроводи за редовно водоснабдевање становништва општине Зубин Поток. Постоји потреба за замену постојећих старих пумпи које се често кваре							
		Процена је извршена испитивањем тржишних цена							
1.1.4	Набавка контејнера и индивидуалних канти	2.856.000	2.856.000	512400		ЈН МВ	1 2014	2 2014	3 2014
		Набавка се спроводи ради обављања редовних активности ЛПКД "Ибар"-3.Поток за прикупљање смећа							
		Процена је извршена анализом цена на тржишту							
1.1.5	Набавка огрева за грејну сезону 2013/2014	3.000.000	3.000.000	421200		ЈН МВ	2 2014	3 2014	3 2014
		Редовно загревање објеката општине у зимским условима							
		Процена вредности извршена је анализом цена на тржишту, укључујући и евентуалну промену цена							
Услуге		21.226.000							
1.2.1	Услуге стручног надзора на извођењу радова на изградњи регионалног система водоснабдевања општина Зубин Поток, Косовска Митровица и Звечан	21.226.000	21.226.000 733250			ЈНВВ	6 2013	2 2014	7 2014
		Набавка услуга надзора започет је доношењем одлуке број 02-07-238 од							

		6.6.2013.године и закључење уговора представља предуслов почетка изградње регионалног система водоснабдевања					
		1,80% вредности од закљученог уговора за извођење радова на изградњи регионалног система водоснабдевања					
Радови		61.603.955					
1.3.1	Доградња објекта дечјег обданишта и предшколске установе "Наше Дете" у Зубином Потоку	13.053.955	135.401.000 733150	Преговарачки и поступак без објављивања јавног позива	12 2013	1 2014	8 2014
		Наручилац спроводи наведени поступак из разлога јер се одједном појавила потреба за пријем великог броја деце у дечјем обданишту "Наше Дете" у Зубином Потоку. У циљу опстанка српског народа на простору Косова и Метохије, уз помоћ Канцеларије за КиМ, општина Зубин Поток је покренула постојећу фабрику за конфекцију кошуља у којој се запослило око 100 жена. Како је се одједном појавила потреба за пријем великог броја деце у дечјем обданишту "Наше Дете" у Зубином Потоку, општина Зубин Поток се услед недостатка сопствених новчаних средстава обратила Канцеларији за КиМ за обезбеђивање средстава у циљу решавања овог проблема. Након одобравања средстава од стране Канцеларије за КиМ на крају буџетске године, општина Зубин Поток као наручилац одлучила је да примени преговарачки поступак без објављивања јавног позива како би се искористили повољни временски услови за почетак радова и изградили додатни смештајни капацитети у што краћем временском периоду. На тај начин створили би се услови за пријем великог броја деце која чекају пријем у овој установи.					
		Извођачки пројекат					
1.3.2	Изградња пешачке зоне од центра до ОШ "Јован Цвијић" у З. Потоку	10.000.000	135.401.000 733150	Отв. поступак	3 2014	4 2014	8 2014
		Услед саобраћајне гужве у ул.Колашинских кнежева, кретање деце школског узраста је небезбедно и потребно је решити безбедно кретање ученика до школе					
		На основу предмера и предрачуна стручне службе општинске управе					
1.3.3	Изградња анекса спортског центра "Мокра Гора" теретане и фитнес центра	18.000.000	135.401.000 733150	Отворени поступак	3 2014	4 2014	8 2014
		Ради побољшања услова спортских клубова и младих у општини Зубин Поток					
		На основу предмера и предрачуна стручне службе општинске управе					
1.3.4	Реконструкција истуреног одељења ОШ "Јован Цвијић" у	6.500.000	135.401.000 733150	Отворени	3 2014	4 2014	8 2014

	селу Дријен			посту пак			
		Набавка се спроводи због застарелости објекта школе а све у циљу побољшања услова похађања наставе					
1.3.5	Изградња уличне расвете у Зубином Потоку	13.500.000	135.401.000 733150	Отворени посту пак	3 2014	4 2014	9 2014
		Неосветљеност градских улица					
		Идејниг пројекта сачињеног од стране стручне службе општинске управе					
1.3.6	Текуће одржавање зграда и објеката - молерски радови у згради општине	550.000	135.401.000 425100	ЈН МВ	3 2014	3 2014	6 2014
		Набавка ће се спровести због текућих одржавања објекта укључујући и безбедносни разлог					

Када се посматра Закон о јавним набавкама и његов члан 7. ("Сл.гласник РС" бр. 124/12), Планом јавних набавки планиран је следећи износ 3.870.000,00 динара који се односио на набавке када се не примењује ЗЈН (износи до 400.000,00 динара).

Табела 8. Набавке на које се Закон не примењује

Набавке на које се не примењује ЗЈН									
Р.бр.	Предмет	Процењен а вредност	Планирана средства у фин. плану			Основ за изузећ е	Оквирни датум		
			без ПДВ	са ПДВ	конто		Покрета ње	Закључе ње	Изврше ње
Укупно		3.870.000							
Добра		1.030.000							
2.1.1	Опрема за администрацију	300.000	300.000	512200		39.2	2 2014	2 2014	12 2014
2.1.2	Материјал за образовање и усавршавање запослених	50.000	50.000	425300		39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.1.3	Материјал за посебне намене	110.000	110.000	425900		39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.1.4	Материјал за угоститељство-пиће	285.000	285.000	425822		39.2	1 2014	1 2014	12 2014
2.1.5	Материјал за одржавање хигијене	285.000	285.000	425810		39.2	1 2014	1 2014	12 2014
Услуге		2.840.000							
2.2.1	Медицинско лечење запослених - помоћ	50.000	50.000	414400		7.1.1	2 2014	2 2014	12 2014

2.2.2	Трошкови провизије	50.000	50.000	421100	7.1.1	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.3	Комуникација - трошкови телефона, мобилне телефоније и ППТ услуга	640.000	640.000	421400	7.1.4	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.4	Службена путовања	300.000	300.000	422100	7.1.1	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.5	Компјутерске услуге	100.000	100.000	423200	39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.6	Објављивање тендера и информативних гласила и остале услуге рекламе и пропаганде	200.000	200.000	423400	7.1.4	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.7	Стручне услуге	300.000	300.000	423500	39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.8	Услуге за домаћинство и угоститељство	150.000	150.000	423600	39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.9	Трошкови репрезентације	200.000	200.000	423700	39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.10	Помоћ-накнаде од елементарних непогода	100.000	100.000	484100	7.1.3	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.11	Механичке поправке возила општинске управе	390.000	390.000	425211	39.2	1 2014	1 2014	3 2014
2.2.12	Друге поправке и сервисирање опреме општинске управе	360.000	360.000	425219	39.2	1 2014	1 2014	3 2014

Што се тиче Закона о јавним набавкама Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011), План јавних набавки није сачињен, усвојен и достављен Регулаторној комисији јавних набавки (РКЈН) у законском року, због саме чињенице и касног усвајања нацрта буџета које је доставило Министарство финансија Владе Косова.

На основу ЗЈН (Сл.гласник РС" број 124/12), општина Зубин Поток је током буџетске 2014. године спровела 4 поступка јавних набавки и то:

- Јавна набавка мале вредности (ЈН 1-А/2014) - Набавка радова на изградњи монтажне куће у селу Јагњеница неопходних за живот повратника Спасојевић Пера и чланова његовог породичног домаћинства, у циљу обезбеђивања стратешког значаја у општини Зубин Поток,
- Јавна набавка мале вредности (ЈН 5/2014) - Набавка огревног дрвета (храст и буква- I класа) за потребе загревања објеката и зграда Општине Зубин Поток,

- Јавна набавка мале вредности (ЈН 5-А/2014) - Набавка добара неопходни за рад механизације у циљу санације локалне путне мреже на територији општине Зубин Поток.
- Јавна набавка мале вредности (ЈН 3/2014) - Набавка пумпи за воду за потребе ЈПКД "ИБАР" Зубин Поток.

Слика 5. Приказ објављених поступака јавних набавки Општине Зубин Поток

Назив	Врста предмета креиран	последња измена
Набавка грађевинског материјала за изградњу, адаптацију, реконструкцију...	добра	09.11.2015 22:03
Набавка радова на Санацији локалне санитарне депоније у општини Зубин ...	радови	11.10.2015 22:32
Набавка радова на Реконструкцији и регулацији Јешанске улице у општини...	радови	31.07.2015 22:29
Набавка радова на Изградњи објеката за узгој млечних крава у циљу реал...	радови	08.05.2015 23:19
Набавка радова на Реконструкцији и ревитализацији локалног пута Коваче...	радови	29.04.2015 23:28
Набавка радова на Реконструкцији локалног пута М22-Бурлате у општини З...	радови	29.04.2015 23:20
Набавка пумпи за воду за потребе ЈПКД "ИБАР" Зубин Поток	добра	22.10.2014 23:39
Набавка радова на изградњи монтажне куће у селу Јагњеница неопходних з...	радови	21.08.2014 20:00
Набавка добара неопходни за рад механизације у циљу санације локалне п...	добра	30.07.2014 22:55
Набавка пумпи за воду за потребе ЈПКД "ИБАР" Зубин Поток	добра	11.04.2014 15:46
Набавка огревног дрвета (храст и буква - I класа) за потребе загревања...	добра	12.02.2014 10:00

На основу Закона о јавним набавкама Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011), општина Зубин Поток је у 2014.години спровела је 10 поступка јавне набавке, и то:

- 4 поступака јавних набавки малих вредности:
 - Набавка опреме за оснивање Кафетерије у Дому културе (ЗР 645/001/14/136),
 - Набавка нафтних деривата за потребе Општинских служби (ЗР 645/002/14/136),
 - Набавка гума за возила (ЗР 645/003/14/136),
 - Санација канализационе и електро мреже у школи „Осман Рама“ у селу Чабра-Општина Зубин Поток (ЗР 645/011/14/236).
- 6 поступака јавних набавки средње вредности:

- Изградња улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток (ЗР 645/004/14/521),
- Реконструкција локалног пута преко бране "Придворица" (ЗР 645/005/14/521),
- Изградња јавног осветљења у насељима Газиводе, Угљаре, Доње Вараге и Зупче-Чабра (ЗР 645/006/14/136),
- Изградња јавног осветљења у насељу Доње Вараге Општина Зубин Поток (ЗР 645/007/14/136),
- Изградња три куће за социјалну категорију становништва на територији Општине З.Поток (ЗР 645/008/14/136),
- Реконструкција сеоских здравствених објеката на територији Општине З.Поток (ЗР 645/010/14/136).

Током спровођења поступака јавних набавки није било никаквих уложених захтева који би указивали да треба да се заштити право понуђача у току поступка јавне набавке.

Укупна вредност закључених и реализованих уговора у 2014. години на основу ЗЈН (Сл.гласник РС б. 124/12), износила је 7.724.155,04 динара и то:

- Јавна набавка мале вредности (ЈН 1-А/2014) - Набавка радова на изградњи монтажне куће у селу Јагњеница неопходних за живот повратника Спасојевић Пера и чланова његовог породичног домаћинства, у циљу обезбеђивања стратешког значаја у општини Зубин Поток, у укупном износу од 1.960.635,04 динара,
- Јавна набавка мале вредности (ЈН 5/2014) - Набавка огревног дрвета (храст и буква- I класа) за потребе загревања објеката и зграда Општине Зубин Поток, у укупном износу од 2.040.000,00 динара,
- Јавна набавка мале вредности (ЈН 5-А/2014) - Набавка добара неопходни за рад механизације у циљу санације локалне путне мреже на територији општине Зубин Поток, у укупном износу од 2.928.840,00 динара,
- Јавна набавка мале вредности (ЈН 3/2014) - Набавка пумпи за воду за потребе ЈПКД "ИБАР" Зубин Поток, у укупном износу од 794.680,00 динара.

Укупна уговорена и реализована вредност свих уговора у 2014. години у складу са Законом јавним набавкама Косовабр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011) у 2014. години, износила је 586.683,00 €.

Табела 9. Извештај реализованих уговора општине Зубин Поток⁷³

Редни број набавке	Назив активности набавке	Датум потписивања уговора	Планирана вредност уговора	Цена уговора, обухватајући све таксе итд.	Цена Анекс уговора, обухватајући све таксе итд.
--------------------	--------------------------	---------------------------	----------------------------	---	---

⁷³ Годишњи извештај за потписане јавне уговоре општине Зубин Поток, 2014.

1	2	3	4	5	6
1	Набавка опреме за оснивање Кафетерије у Дому културе	25.4.2014	7.304,00	7.232,00	0,00
2	Набавка нафтних деривата за потребе Општинских служби	9.6.2014	10.000,00	9.975,00	0,00
3	Набавка гума за возила	9.6.2014	10.000,00	9.528,00	0,00
4	Изградња улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток	7.7.2014	300.000,00	235.925,00	23.285,00
5	Реконструкција локалног пута преко бране "Придворица"	13.10.2014	50.000,00	49.272,00	0,00
6	Изградња јавног осветљења у насељима Газиводе, Угљаре, Доње Вараге и Зупче - Чабра	9.10.2014	60.000,00	58.883,00	0,00
7	Изградња јавног осветљења у насељу Доње Вараге Општина Зубин Поток	9.10.2014	43.583,00	42.250,00	0,00
8	Изградња три куће за социјалну категорију становништва на територији Општине Зубин Поток	30.10.2014	50.000,00	43.128,00	0,00
9	Санација канализационе и електро мреже у школи „Осман Рама“ у селу Чабра, Општина Зубин Поток	23.10.2014	3.200,00	3.100,00	0,00
10	Реконструкција сеоских здравствених објеката на територији Општине З.Поток	13.11.2014	150.000,00	104.104,00	0,00
УКУПНО:			684.087,00	563.398,00	23.285,00
УКУПНО:			586.683,00		

Општина Зубин Поток као наручилац, редовно је Управи за јавне набавке достављала тромесечне - кварталне извештаје о свим поступцима који су били спроведени у току јавне набавке. Исто тако поднети су извештаји о уговорима о јавној набавци који су закључени. Било је и поништења као и обустављање појединих уговора тако да је и тај извештај поднет Управи. И све то урађено је у складу са ЗЈН („Сл. гласник РС”, бр. 124/12) тј. правилником о садржини извештаја о јавним набавкама, као и на који начин је вођена евиденција у току јавних набавки.

Наручиоци су у обавези да Управи достављају обрасце. Достављање образаца врши се у електронском облику, уз помоћ апликативног софтвера, где је потребно да се испоштује временски период за достављање извештаја (почев од другог тромесечја 2013. године).

Подаци које треба да садржи квартални извештај су:

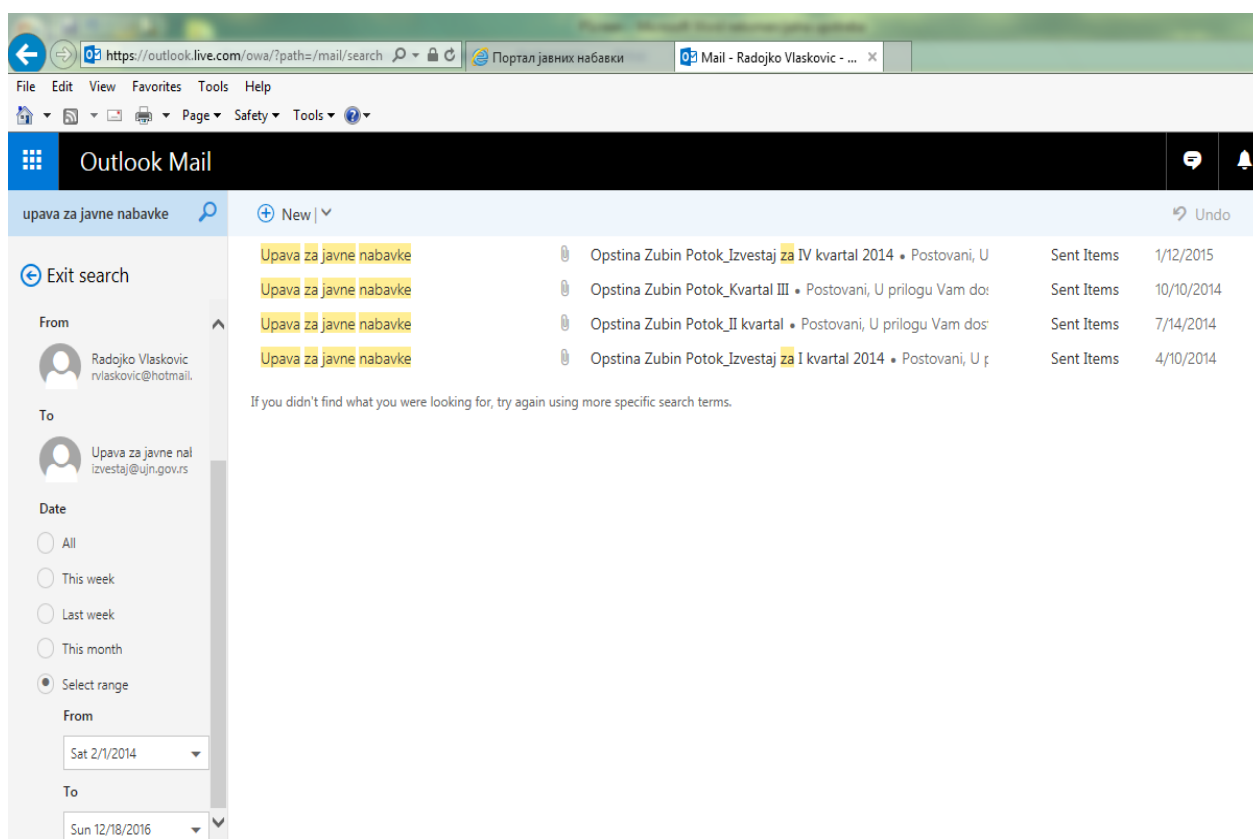
- подаци који се тичу наручиоца;
- који је предмет јавне набавке;
- који се поступци користе у току јавне набавке;
- на које поступке у току јавне набавке није примењивана одредба Закона;
- који поступци су спроведени а да није објављен позив за подношење понуда;
- колики су били трошкови у току припремања понуде јавне набавке;
- које набавке су спроведене електронским путем;
- јавне набавке које су биле централизоване;
- које јавне набавке су биле резервисане;
- који су уговори закључени за јавне набавке;

- који су оквирни споразуми закључени
- које су биле појединачне цене, добара, услуга и радова који су били најзаступљенији;
- какви су се критеријуми користили током доделе уговора;
- колики је био број поднетих понуда у току јавних набавки;
- какви су понуђачи у току поступка јавне набавке;
- колико је било измењених уговора;
- колико је обустављених поступака у току јавних набавки;
- и други подаци као и информације од значаја за јавне набавке.

У извештају о јавним набавкама постоји и потпис овлашћеног лица које представља наручиоца.

Општина Зубин Поток достављала је кварталне извештаје што нам приказује следећа слика.

Слика 6. Приказ кварталних извештаја Општине Зубин Поток



За контролу спроведених поступака јавних набавки општине Зубин Поток у 2014.години, методом узорковања обухваћена су два спроведена поступака јавне набавке у два различита система, и то у складу са ЗЈН ("Сл.гласник РС", бр. 124/12) и ЗЈН Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011).

Избор методом узорковања обухватио је два поступка јавних набавки и то:

1. Јавна набавка мале вредности (број 5/2014) - Набавка огревног дрвета (храст и буква-I класа) за потребе загревања објеката и зграда Општине Зубин Поток- Закон о јавним набавкама Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 124/12), и
2. Јавна набавка средње вредности (ZP-645/14/004/521) - Изградња Улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток - Закон о јавним набавкама Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011).

1. Суштинским испитивањем узорковане јавне набавке мале вредности (број 5/2014) - Набавка огревног дрвета (храст и буква-I класа) за потребе загревања објеката и зграда Општине Зубин Поток, кроз унапред припремљена питања долазимо до следећих одговора:

- Годишњим планом јавних набавки 2014. године испланирана је набавка и то на позицији бр. 5. Оквирни планирани почетак био је фебруар месец 2014. године и средства су планирана на економској класификацији 421200 Одлуке о буџету за 2014.годину,
- Одлуком одговорног лица општине Зубин Поток као наручиоца, II Број: 02-07-98 од 10.02.2014. године, поступак јавне набавке мале вредности (ЈН број 5/2014) покренут је у складу са чланом 39. и 53. ЗЈН ("Сл. гласник РС" бр. 124/12),
- Решењем II Број: 02-07-98 од 10.02.2014. године формирана је комисија за предметни поступак јавне набавке.
- У складу са чланом 55. став 1. тачка 2. Закона о јавним набавкама ("Сл. гласник РС" бр. 124/12) комисија је сачинила Позив за подношење понуда који је садржао све одредбе предвиђене Законом, укључујући и оптималан законски рок за прикупљање понуда,
- Истовремено, комисија је сачинила конкурсну документацију која је садржала све елементе прописане Законом о јавним набавкама и Правилником о обавезним елементима конкурсне документације у поступцима набавки и начину доказивања испуњености услова. Комисија је конкурсном документацијом предвидела критеријум најниже понуђене цене за оцену понуда. Конкурсном документацијом, комисија је захтевала средства обезбеђења у виду сопствене бланко менице за добро извршење уговорне обавезе у висини од 10% од уговорене цене без ПДВ, са роком доспећа 30 дана дуже од дана окончања реализације предметне јавне набавке,
- Конкурсном документацијом комисија је дефинисала технички опис и спецификацију захтеваних добара.
- Сачињен позив за подношење понуда и сачињена конкурсна документација објављени су транспарентно у Законском року, на Порталу јавни набавки, што значи да су били доступни свим заинтересованим понуђачима,
- У току поступка нису постојала питања потенцијалних понуђача и понуђача који су преузели конкурсну документацију,
- Након истека рока за за подношење понуда, није било неблаговремених понуда, док су благовремено пристигле 3 (три) понуде,

- Комисија је сачинила записник о отварању понуда у прописаној форми и доставила у прописаном законском року понуђачима чији представници нису присуствовали састанку отварања понуда,
- Детаљном анализом понуда, комисија је извршила математичку контролу свих понуда, и сходно критеријуму најниже понуђене цене утврдила најповољнију уз рангирање свих осталих понуда,
- Предлог комисије о најповољнијој понуди, одговорно лице наручиоца је прихватило и донео Одлуку о доделу уговора.
- Обавештење о додели уговора објављено је на Порталу јавних набавки,
- Од тренутка донешења Одлуке до додељивања уговора није било захтева који су указивали да је било потребе за заштитом понуђача;
- Уговор је закључен са најповољнијим понуђачем и окончан реализацијом односно испоруком уговорених количина добара у складу са утврђеном динамиком испоруке.

2. У складу са ЗЈН Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011), суштинским испитивањем узорковане јавне набавке Јавне набавке средње вредности (ЗР-645/14/004/521) - Изградња Улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток, кроз унапред припремљена питања долазимо до следећих одговора:

- Предметна јавна набавка није планирана Планом јавних набавки за 2014. годину али је обухваћена предлогом буџета за општину Зубин Поток од стране Министарства финансија Владе Косова, који је Скупштина општина Зубин Поток усвојила на седници дана 25.04.2014.године. Предметни пројекат предвиђен је на економској класификацији 645, функционални код.521.
- Након резервисаних средстава (Налог обавезе за исплату), Изјавом потреба и одређивањем расположивих финансија (образац В04)⁷⁴, потписане од стране службеника одељења за захтевање, директора одељења за финансије и главног административног службеника (градоначелник) покренут је поступак Јавне набавке средње вредности (ЗР-645/14/004/521) - Изградња Улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток,
- Стручну комисију за предметну јавну набавку именовао је градоначелник општине Зубин Поток, на основу којег службеник за јавну набавку је попунио Циркуларно писмо са именима председника и чланова комисије за отварање и вредновање понуда, који својим потписима се обавезују да ће поштовати чланове 58. и 59. Закона о јавним набавкама Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011),
- У складу са чланом 27. ЗЈН Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011) комисија је сачинила тендерски досије у којем је одредила критеријум најниже понуђене цене за вредновање понуда као и захтевала поред обавезних и додатне законске услове. Тендерским досијеом, комисија је захтевала гаранцију осигурања тендера у вредности од 5% понуђене цене и гаранцију извршења на износ у висини од 10% уговорене вредности коју

⁷⁴http://krpp.rks-gov.net/Default.aspx?PID=StdForms&LID=3&PPRCMenu_OpenNode=62

- изабрани економски оператер/понуђач (ЕО) мора доставити на дан потписивања уговора,
- Тендерским досијеом, комисија је дефинисала техничку документацију на основу главног пројекта,
 - Обавештење о уговору објављено је транспарентно на Порталу Регулативне комисије за јавну набавку, што значи да су потенцијални економски оператери/понуђачи могли да захтевају од службе за јавну набавку достављање тендерског досијеа електронским путем,
 - У току поступка јавне набавке нису постојала питања економских оператера/понуђача који су преузели конкурсну документацију,
 - Након истека рока за подношење понуда, није било неблаговремених понуда, док су благовремено пристигле 3 (три) понуде,
 - Комисија је сачинила записник о отварању тендера у прописаној форми и доставила економским оператерима/понуђачима чији су овлашћени представници присуствовали састанку,
 - Детаљном анализом понуда, комисија је извршила математичку контролу свих понуда, и сходно критеријуму најниже понуђене цене утврдила најповољнију уз рангирање свих осталих понуда,
 - Одговорно лице општине Зубин Поток (Службеник за јавну набавку) је на предлог комисије сачинио обавештење о додели уговора у складу са чланом 40. Закона, које је објављено на Порталу Регулаторне комисије за јавне набавке,
 - Након објављивања Обавештења о додели уговора, у законском року није било уложених захтева за заштиту права понуђача, Телу за разматрање набавки (ТРН),
 - Уговор је закључен са најповољнијим понуђачем и окончан реализацијом свом уговореном количином радова у складу са утврђеном динамиком.

Анализом стања јавних набавки у општини Зубин Поток односно увидом документације спроведених поступака јавних набавки уочене су одређени недостатци и неправилности.

Недостатци:

- Општина Зубин Поток и поред систематизованих радних места за интерну контролу и ревизију, нема упослен кадар у овој области, па тако систем интерне контроле и не постоји,
- Општина Зубин Поток није обезбедила услове за сертификавање службеника за јавне набавке у складу са чл.134. ЗЈН,
- План јавних набавки није обухватио набавке индиректних корисника чији је оснивач локална самоуправа општине Зубин Поток,
- Општина Зубин Поток још увек није сачинила Правилник о систематизацији радних места сходно Законима Косова па самим тим нема упошљен кадар за интерну контролу и ревизију. Општина Зубин Поток у складу са чл. 9. ЗЈН Косова бр.04/L-042 није сачинила, усвојила као и доставила Регулаторној комисији План јавних набавки за 2014.годину у предвиђеном року.

Неправилности:

На основу увида у документацију јавне набавке мале вредности (број 5/2014) - Набавка огревног дрвета (храст и буква - I класа) за потребе загревања објеката и зграда Општине Зубин Поток, у складу са ЗЈН („Сл.гласник РС“, бр. 124/2012 и 68/2015) нису пронађене неправилности у спровођењу предметног поступка.

Међутим, увидом у документацију спроведеног поступка јавне набавке број ZP-645/14/004/521) чији је предмет Изградња Улица у насељу Доње Вараге у општини Зубин Поток, у складу са Законом о јавним набавкама Косовабр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011), уочени су следеће неправилности:

- Спроведени предметни поступак јавне набавке није обухваћен Планом набавки чиме није испињен услов за покретање поступка јавне набавке.
- Није достављена гаранција извршења до дана потписивања уговора у висини од 10% уговорене вредности.

Наведени, уочени недостатци и неправилности, повећавају ризик за кршење законских захтева који ће довести до неефикасног трошења буџетских средстава.

Један од главних закључка и препорука одговорном лицу општине Зубин Поток односи се на хитно успостављање система интерне контроле и ревизије, с посебним акцентом на уређење процедура и спровођења поступака јавних набавки у складу са Законом. На тај начин општина Зубин Поток ће одговорити свим Законским захтевима приликом трошења буџетских средстава, где ће на тај начин добити праву вредност за новац.

На основу нашег истраживања и изложене документације Општине Зубин Поток на Косову и Метохији може се рећи да је потврђена главна хипотеза која гласи: „Ради постизања циља за исправним и ефикасним коришћењем буџетских средстава локалних самоуправа што представља један од предуслова за исправно руковођење локалним финансијама и ефикасност одлука надлежних власти, неопходно је да свака локална самоуправа има интерну ревизију која је независна и објективна у свом раду“.

ЗАКЉУЧАК

За ревизију се може рећи да представља сложен процес којим се испитују и оцењују финансијски извештаји. Када се реч ревизија посматра из угла привредног и административног живота може се доћи до закључка да је ова реч веома присутна у ове две сфере. Појам ревизија потиче од латинског израза *revisio*. У литератури је могуће наћи већи број дефиниција ревизије, ипак оне се међусобно не разликују.

Специјални, тачни и прецизни захтеви за јасношћу, за полагањем рачуна, као и захтеви да сваки утрошак средстава има за резултат повећање користи, наметнули су потребу за увођењем јаким финансијских контрола. Ипак, треба нагласити да се овде не ради о контроли ради контроле, већ је ревизија појава која је присутна у сваком предузећу, свакој фирми, односно свакој институцији која на било који начин ради са новцем.

Предмет ревизије су информације о сви трансакцијама које су се десиле али и о оним догађајима који се у већини случајева изражавају квантитативно. У пословању и вршењу ревизије разликују се интерна и екстерна ревизија. Интерна ревизија је финансијска контрола коју врше интерни стручњаци код неког привредног субјекта. Што се тиче великих привредних субјеката, код њих постоји посебна служба која обавља интерну ревизију.

Ревизијом се повећава веродостојност финансијских извештаја. Из горе наведеног разлога са пуним правом за ревизију се каже да је она мера веродостојности финансијских извештаја.

Овим смо потврдили прву посебну хипотезу која гласи „Значај ревизије огледа се у испитивању и оцењивању финансијских извештаја као и у веродостојности приказивања стања организације“.

У зависности ко спроводи ревизију разликујемо интерну, екстерну и државну ревизију. Интерна ревизија представља независну оцену функцију која је установљена у оквиру организације како би се испитале и оцениле њене активности као услуга која се пружа одређеној организацији. Екстерна ревизија представља независну активност ревизора који су овлашћени. Екстерном ревизијом изражавају се мишљења о финансијским извештајима. Извештаји морају бити приказани и састављени у складу са оквиром који је битан за финансијске извештаје. Државна ревизија уређена је Законом о државној ревизији. На основу Закона о државној ревизији спроводи се ревизија државних прихода и расхода, као и ревизија финансијских извештаја и финансијских трансакција и то јединица државног сектора, јединица локалних самоуправа. Ревизија се врши и на правним особама које једним делом или у целости финансирају из буџета јавних предузећа, друштава као и других правних особа у којима држава тј. јединице локалне самоуправе имају већинско власништво.

Буџетски циклус могао би да се дефинише као „временски интервал у току кога

се органи јединице локалне самоуправе баве једном одлуком о буџету.⁷⁵ У јединицама локалне самоуправе буџет се доноси за једну годину, па самим тим буџетски циклус траје око две године, у зависности колико су ажурне јединице локалне самоуправе. Контрола буџета која се односи на фазу извршења буџета треба да буде разноврсна. Контрола треба да се врши у свим фазама буџетског поступка, и да обухвата сва лица која користе буџетска средства. Екстерна ревизија састоји се од процеса који имају за циљ да обезбеде да се планирање буџета, његово утврђивање и коришћење јавних ресурса, одвија у складу са законом и да буду усмерени ка остваривању циљева које утврди Скупштина.⁷⁶

Овим смо потврдили другу посебну хипотезу која гласи „Ревизија која се врши у оквиру јавног сектора у савременим економијама неопходна је јер доприноси да се побољша јавни сектор и његово пословање, као и боље контролисање буџетских средстава“.

Може се рећи да је дугачак и разнолик пут ревизије од када је настала па до данашњих дана. Мењањем обима њеног рада али и врсте временом смо добијали нове дефиниције ревизије. Дефиниције интерне ревизије су разне зато што у току праксе када се изводи интерна ревизија она се разликује од дефиниције која је стандардна за интерну ревизију.

Појам интерне ревизије у јавни сектор Републике Србије уведен је званично 03.10.2006. године и то објављивањем допуна и измена ЗБС. Том приликом и доношењем закона раздвојена је функција интерне контроле и интерне ревизије од функције буџетске (инспекцијске) контроле. На основу члана 45. став 1. Закона о Влади, усвојена је стратегија о развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору РС. Наведени документ представља план да се успостави ефикасан систем интерне финансијске контроле у јавном сектору.

Значај интерне ревизије огледа се у томе да треба да увери да се ризицима добро управља, да су ризици на прихватљивом нивоу и да су интерне контроле ефикасне. Главни посао интерног ревизора јесте ефективност и ефикасност у обављању интерне контроле.

Овим смо потврдили трећу посебну хипотезу која гласи „Интерна ревизија у јавном сектору представља процес којим се испитују тачност и истинитост као и испуњеност одређених критеријума као и услова финансијских извештаја институција које припадају јавном сектору“.

Планирање јавне набавке подразумева више радњи које предузима наручилац. Циљ јавне набавке јесте припрема спровођења поступака јавне набавке, док касније долази закључење и реализација уговора. Регулисање поступака јавних набавки има више циљева. Циљеви се огледају у стварању услова за несметано извођење радова као и промет роба и услуга, допринос развоју привреде, успостављање финансијске

⁷⁵ Локална самоуправа, прописи и пракса, Правни билтен, бр.1/2011. стр.23

⁷⁶ Спирић, Д. (2010) - Анализа система надзора Скупштине јединице локалне самоуправе над спровођењем буџета, Београд, стр.20. доступно на http://skgo.org/upload/files/Analiza_sistema_nadzora_Skupstine_lokalne_samouprave_web.pdf

дисциплине. Два најважнија циља представљају економичност и ефикасност употребе јавних средстава и борба против корупције. Веома је битно овде рећи да је борба против корупције у систему јавних набавки на првом месту и да се на борбу против корупције придаје велика пажња.

Обавезе Управе о јавним набавкама на основу измена и допуна ЗЈН, огледају се у сачињавању модела плана у коме се спречава и пријављује корупција у току и за време јавних набавки. Ово је веома важно због наручиоца јер ће њима послужити као основа, ако се њихове јавне набавке крећу у новчаном износу од милијарду динара и то на годишњем нивоу.

Када долази до корупције у јавним набавкама не долази само до штете у новцу тј. јавним средствима. Губитак се огледа и у испостави одређених добара као и услуга, који са свим одређеним карактеристикама и својим квалитетом и роковима испоруке који нису испуњени ни у ком случају не одговарају наручиоцу и његовим потребама. Према „Индексу перцепције корупције“ међународне невладине организације *Transparency International*, Србија је рангирана као 83. на листи од 178 земаља. Ефекти који се остварују када се не примењује Закон о јавним набавкама као и сви његови правилници и одредбе, су противправна имовинска корист за појединца на уштрб начела економичности и ефикасности употребе јавних средстава.

Овим смо потврдили четврту посебну хипотезу која гласи: „Закони, прописи као и веродостојна интерна контрола и ревизија спречавају корупцију у области јавних набавки“.

Послови интерне ревизије у јавном сектору обављају се у складу са Законом који је донешен заједно са Стратегијом за спровођење јавне унутрашње финансијске контроле у јавном сектору, Законом о интерној ревизији у јавном сектору, Правилником о интерној ревизији буџетских корисника, Кодексом професионалне етике за интерну ревизију у циљу задовољења квалитета рада ревизора и испуњења ревизијских стандарда. Доношењем методологије рада интерне ревизије у јавном сектору, олакшан је рад ревизора и допринело се ефикасности рада, пружа веома битан оквир у свим сегментима и тиме дефинише увод у интерну ревизију, планирање као и врсте ревизије.

Етички кодекс интерних ревизора у себи садржи тј. наводи начела и које се то очекивано понашање појединца и организације очекује у току вршења интерне ревизије. Кодекс описује захтеве који су минимални код извршења, и очекивано понашање ревизора пре одређене активности. Сврха етичког кодекса огледа се у промовисању етичке културе у професији која се тиче интерне ревизије.

Интерна ревизија се обавља у разним организацијама које се разликују по сврси, величини, сложености и структури. Интерну ревизију могу обављати и лица која нису запослена унутар неке организације. Без обзира што одређене разлике могу утицати на праксу интерне ревизије она морада поштује и буде усклађена са *Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије (Стандарди)* Института

интерних ревизора. То је неопходно да би се испуниле обавезе које имају интерни ревизори као и да би се испоштовале активности интерне ревизије.

Након потписивања Бриселског споразума 19.04.2013. године од стране премијера Републике Србије и Косова, а у складу са Планом примене бриселског споразума, Влада Републике Србије на основу одлуке број 05 број 02-7710/2013 од 10.09.2013. године ("Сл.гласник РС" бр. 80/2013) распушта Скупштине општине на северу Косова и Метохије и образује привремене органе општина Зубин Поток, Звечан, Лепосавић и Косовска Митровица, односно именује председнике и чланове привремених органа који настављају да функционишу у уставно - правном оквиру Републике Србије. Након формирања Привременог органа општине Зубин Поток, септембра 2013. године, локална самоуправа општина Зубин Поток, као директни корисник буџетских средстава, наставља да функционише у складу са Законом о локалној самоуправи (Службени гласник РС, број 129/2007) и Пословником о раду Привременог органа Општине Зубин Поток.

План јавних набавки за 2014.годину сачињен је на основу члана 51.став 8. ЗЈН (Сл.гласник РС" број 124/12) и Подзаконским актом - Правилник о форми и садржини плана набавки и извештаја о извршењу плана набавки ("Сл.гласник РС", број 29/13).

За контролу спроведених поступака јавних набавки општине Зубин Поток у 2014.години, методом узорковања обухваћена су два спроведена поступака јавне набавке у два различита система, и то у складу са ЗЈН ("Сл.гласник РС", бр. 124/12) и Законом о јавним набавкама Косова бр.04/L-042 (Сл.лист Косова бр. 18/2011).

Анализом стања јавних набавки у општини Зубин Поток односно увидом документације спроведених поступака јавних набавки уочене су одређене неправилности и недостатци. На основу овог истраживања у општини Зубин Поток, можемо рећи да је потврђена главна хипотеза која гласи:

„Ради постизања циља за исправним и ефикасним коришћењем буџетских средстава локалних самоуправа што представља један од предуслова за исправно руковођење локалним финансијама и ефикасност одлука надлежних власти, неопходно је да свака локална самоуправа има интерну ревизију која је независна и објективна у свом раду“.

ЛИТЕРАТУРА

1. Андрић, М. Крсмановић, Б. Јакшић, Д. (2004) - *Ревизија, теорија и пракса*, четврто, издање, Економски факултет, Суботица.
2. Беке-Тривунац, Станојевић, Љ. (2009) - *Улога ревизије у управљању организацијама у јавном сектору*, Ивањица.
3. Варинац, С., Нинић, С. (2014) - *Корупцијска мапа система јавних набавки у Републици Србији*, Београд,
4. Видаковић, С. (2007) - *Екстерна ревизија финансијских извештаја*, Факултет за услужни бизнис, Нови Сад.
5. Вујаклија, М. (1954) - *Лексикон страних речи и израза*, Просвета, Београд.
6. Годишњи извештај за потписане јавне уговоре општине Зубин Поток, 2014.
7. Добрашиновић, Д. (2013) - *Уређење јавне набавке замање корупције у Србији*, Прокупље.
8. Закон о јавним предузећима („Сл. Гласник РС“, бр.15/2016).
9. Закон о јавним набавкама Републике Србије („Сл.гласник РС“, бр. 124/2012, 14/2015 и 68/2015)
10. Закона о јавним набавкама („Службени гласник РС“, бр. 124/12, 14/15 и 68/15),
11. Закон о буџетском систему (Сл. Гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 63/2013-испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015- др., закон и 10372015), чл.66, доступно на http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_budzetskom_sistemu.html
12. Извештај ревизије Канцеларије Главног Ревизора о финансијским извештајима општине Зубин Поток за завршену 2014.годину.
13. ИА стандарди интерне ревизије (ЕЦИА Position Paper Internal Auditing in Europe
14. Институт интерних ревизора, Међународни оквир професионалне праксе (ИППФ), Удружење интерних ревизора у БиХ, признато као Институт интерних ревизора БиХ код ИА Глобал, Сарајево, 2009. године
15. Institute of International Auditors, <http://www.theiia.org>
16. INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)
17. Костадиновић, С. (2005) - *Управљање јавним сектором*, Универзитет Браћа Карић, Београд.
18. Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner. (2003), *Sawyer's Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors.
19. Локална самоуправа, прописи и пракса, бр. 4/10. *Интерна ревизија у јединицама локалне самоуправе*, Правни билтен бр. 1/2011.
20. Локална самоуправа, прописи и пракса, Правни билтен, бр1/2011.
21. Moeler R., Witt H., *Brink's Modern Internal Auditing*, Fifth Edition, New York, JohnWiley & Sons Ltd., 1999.
22. Правилнико унутрашњој организацији и систематизацији радних места у Општинској управи општине Зубин Поток (Службени гласник општинеЗубин Поток број 1\2008),
23. Public internal financial control
24. Ratliff P. & Reding K., *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 2002.

25. "Службени гласник РС" бр. 82/07
26. „Службени гласник РС”, бр. 116/08.
27. „Службени гласник РС”, бр. 101/05, 54/07 и 36/10.
28. „Службени гласник РС”, бр. 85/05, 88/05 - испр., 107/05 - испр., 72/09, 111/09, 121/12 и 104/13.
29. „Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/ 10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-испр. и 108/13.
30. „Службени гласник РС”, бр. 124/12.
31. "Службени гласник РС", бр. 43/11 и 123/14
32. Срећков Д., Бојовић Д., Милетић М.(2015) - *Коментар измењеног и допуњеног Закона о јавним набавкама*.
33. Станишић, М. (2006) - *Ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд.
34. Станишић, М. (2014) - *Интерна контрола и ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд.
35. Стојановић, Т. (2015) - *Интерна ревизија подршка процесу управљања*, Академска мисао, Београд.
36. Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору РС, доступно на <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/podzakonski%20akti/2011/Strategija%20IFKJ.pdf>
37. Спирић, Д. (2010) - *Анализа система надзора Скупштине јединице локалне самоуправе над спровођењем буџета*, Београд, доступно на http://skgo.org/upload/files/Analiza_sistema_nadzora_Skupstine_lokalne_samouprave_web.pdf
38. Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, Januaru, 2006.
39. Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements, International
40. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy - CIPFA, нацрт из јануара 2003. године

Интернет сајтови

41. <http://www.dri.rs/%D0%BE>
42. <http://www.msp.co.rs/biblioteka/Uloga%20revizije%20u%20javnom%20sektoru.pdf>, c тр.4 (приступ сајту 05.10.2016)
43. http://krpp.rks-gov.net/Default.aspx?PID=StdForms&LID=3&PPRCMenu_OpenNode=62