

Dobra uprava i interna revizija

Good Governance and Internal Audit

A large word cloud graphic composed of various terms related to governance and internal audit, such as 'upravljačka', 'odgovornost', 'transparentnost', 'goal setting', 'usefulness', 'procedure', 'efikasnost', 'harmonizacija', 'vlada', 'upravljanje rizicima', and 'postavljanie ciljeva'. The words are in different sizes and shades of gray, with some smaller text appearing as faint background noise.

DOBRA UPRAVA I INTERNA REVIZIJA

Urednik:
Dr Dejan Šuput

GOOD GOVERNANCE AND INTERNAL AUDIT

Edited by:
Dejan Šuput, Ph.D

INSTITUT ZA UPOREDNO PRAVO I UDRUŽENJE OVLAŠĆENIH INTERNIH
REVIZORA SRBIJE U JAVNOM SEKTORU
Beograd, 2012.

INSTITUTE OF COMPARATIVE LAW AND SERBIAN ASSOCIATION OF CERTIFIED
PUBLIC INTERNAL AUDITORS
Belgrade 2012.

DOBRA UPRAVA I INTERNA REVIZIJA

Izdavač
INSTITUT ZA UPOREDNO PRAVO
Beograd, Terazije 41,
(381) 11 32 32 611
www.comparativelaw.info

i
UDRUŽENJE OVLAŠĆENIH INTERNIH REVIZORA SRBIJE
U JAVNOM SEKTORU
Beograd, Nušićeva 25
www.oirs.org.rs

Urednik
Dr Dejan Šuput

Recenzenti
Dr Jovan Ćirić
Dr Vladimir Čolović

Tehnički urednik
Branislav Jovanović

Štampa
AMI doo, Niš

Tiraž
300 primeraka

SADRŽAJ

REČ UREDNIKA	1
UVODNA REČ PREDSEDNIKA OIRS	5
Dejan Milenković U POTRAZI ZA VEZOM IZMEĐU PRINCIPA DOBRE UPRAVE I POJMA INTERNE REVIZIJE	9
Aleksandra Rabrenović RAZVOJ SISTEMA INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U EVROPSKOJ UNIJI	29
Dobrosav Milovanović, Blaženka Stojanović INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU SRBIJE	42
Vesna Janjić DOBRA UPRAVA I BORBA PROTIV KORUPCIJE KAO STIMULANSI U IZGRADNJI PROSPERITETNOG DRUŠTVA	63
Jelena Šuput USAGLAŠENOST PROPISA KOJI UREĐUJU INTERNU REVIZIJU SA MEĐUNARODnim STANDARDIMA	88
Emil Živkov, Branislav Nerandžić UPRAVLJANJE POSLOVNIM RIZICIMA TEORIJSKI ASPEKT UZ PRAKTIČAN PRIMER MAPE RIZIKA U SVETLU VAŽEĆEG ZAKONODAVSTVA U REPUBLICI SRBIJI	102
Vanja Petrović NADZORNI ELEMENTI KOD UGOVORNOG KONCEPTA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA	123
PRILOG BR. 1. PREDNACRT ZAKONA O SISTEMU DOBRE UPRAVE U JAVNOM SEKTORU.....	138

CONTEST

EDITORIAL	3
INTRODUCTORY WORD OF THE PRESIDENT OF OIRS	7
Dejan Milenković SEARCHING FOR A CONNECTION BETWEEN THE PRINCIPLE OF GOOD GOVERNANCE AND THE CONCEPT OF INTERNAL AUDIT	28
Aleksandra Rabrenović DEVELOPMENT OF THE SYSTEM OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE EUROPEAN UNION	41
Dobrosav Milovanović, Blaženka Stojanović INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE SERBIAN PUBLIC SECTOR	61
Vesna Janjić GOOD GOVERNANCE AND ANTI-CORRUPTION: BASIS FOR PROSPEROUS SOCIETY	86
Jelena Šuput HARMONIZATION OF NATIONAL INTERNAL AUDIT LEGISLATION WITH INTERNATIONAL STANDARDS.....	101
Emil Živkov, Branislav Nerandžić BUSINESS RISK MANAGEMENT – THE THEORETICAL ASPECT WITH A PRACTICAL EXAMPLE OF A RISK MATRIX IN THE LIGHT OF LEGISLATION IN THE REPUBLIC OF SERBIA	121
Vanja Petrović SUPERVISORY ELEMENTS OF THE CONTRACTUAL CONCEPT OF PUBLIC - PRIVATE PARTNERSHIPS	137
APPENDIX NO. 1. GOOD GOVERNANCE LAW, DRAFT	138

REČ UREDNIKA

Razlozi za objavljivanje Zbornika radova „Dobra uprava i interna revizija” bili su višestruki. Navođenje i analiziranje svakog od njih zahtevalo bi detaljnu elaboraciju koja po obimu nije primerena ovakvoj vrsti teksta. Usled toga će biti navedeni samo najvažniji od njih.

Republika Srbija u protekle dve decenije suočila se sa velikim brojem problema. Izazova za vlade koje su radile u tim godinama bilo je mnogo i teško je bilo odrediti prioritete u sprovođenju reformskih poteza. Potreba za neodložnom borbom protiv kriminala i korupcije, neophodnost saradnje sa Međunarodnim krivičnim tribunalom za područje bivše Jugoslavije, urgentnost obnavljanja bankarskog sistema u zemlji i važnost uspostavljanja makroekonomskе stabilnosti, uz početak privatizacije državnih i društvenih preduzeća, bile su samo neke od okolnosti koje su doprinele da se proces reforme državne uprave, a samim tim i uspostavljanje institucionalnog i zakonodavnog okvira za sprovođenje interne revizije u javnom sektoru, nađe u drugom planu interesovanja građana i političara u Republici Srbiji. Međutim, događaji koji se odigrali tokom poslednjih godina, pokazali su da je reforma državne uprave i uspostavljanje mehanizama interne finansijske kontrole u javnom sektoru, odnosno efikasno finansijsko upravljanje, kontrola i interna revizija, jedan od stubova nosilaca procesa tranzicije i jedan od preduslova za stupanje Republike Srbije u članstvo EU.

Posle mnogo odlaganja i čekanja da dođe na red za razmatranje i usvajanje u Narodnoj skupštini Republike Srbije Zakon o državnoj revizorskoj instituciji donet je tek 2005. godine, a krajem te godine Državna revizorska institucija počela je sa radom. U poređenju sa većinom evropskih država Zakon o državnoj revizorskoj instituciji je donet sa velikim zakašnjenjem. Dugogodišnje nepostojanje odgovarajuće regulative i efikasne kontrole u toj oblasti, dovelo je do porasta nemenskog korišćenja budžetskih sredstava i nedostatka transparentnosti u trošenju javnih prihoda, što je doprinelo urušavanju ugleda državnih organa, javnih službi, jedinica lokalne samouprave i javnih preduzeća u očima građana Srbije. Uprkos velikom zakašnjenju, donošenje Zakona o državnoj revizorskoj instituciji predstavljalo je ohrabrujuću činjenicu. Ona pokazuje da je država posle niza propuštenih godina rešila da se posveti problemu kontrolisanja pravilnosti korišćenja budžetskih sredstava i da time posredno zaštiti interes svih građana – poreskih obveznika. Međutim, opisani potezi države nisu bili dovoljni. Stiče se utisak da se po donošenju Zakona o državnoj revizorskoj instituciji zastalo sa daljim razvojem i jačanjem kontrolnih mehanizama. Za razliku od najvećeg broja evropskih država, Republika Srbija još uvek nema Zakon o internoj finansijskoj kontroli u javnom sektoru, a umesto njega poseduje podzakonski akt prilično konfuznog naziva: „Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru” koji je donet 2007. godine, a potom zamenjen novom verzijom pod istim nazivom 2011. godine. Usled toga, profesija internog revizora još uvek nije zaživila na pravi način u državnim organima, javnim službama, jedinicama lokalne samouprave i javnim preduzećima, a u onim institucijama u kojima postoji služba interne revizije, ili samo jedan interni revizor, njihov položaj i ovlašćenja nisu dovoljno čvrsto i jasno definisani što onemogućava efikasno vršenje poslova interne revizije.

Navedene okolnosti kao i potreba da se, kako iz akademskog, tako i praktičnog ugla ukaže, ne samo na postojeće probleme u Republici Srbiji i nedostatak odgovarajućeg zakona koji bi trebalo da uredi materiju interne finansijske kontrole u javnom sektoru, već i na važnost uloge interne revizije i njenu vezu sa principima dobre uprave, navela je Institut za uporedno pravo i Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru da pristupe izradi ovog zbornika. Pri tom se imalo u vidu da dobra uprava i interna revizija predstavljaju relativno nove

termini u praksi rada državnih organa i javnih službi Republike Srbije i da uprkos njihovom učestalom korišćenju u medijima tokom proteklih nekoliko godina, najvećem broju zaposlenih u javnom sektoru nije jasno i dovoljno poznato njihovo značenje, a pogotovo ne njihova povezanost i međusobna uslovljenost. Iz prethodno navedenih razloga, autori su u okviru radova koje su pripremili za ovaj zbornik, pokušali da odgovore na pitanja kao što su: Šta znači izraz dobra uprava? Šta je interna revizija? Kakav je odnos upravne kontrole uprave i interne revizije? Da li dobro uspostavljen mehanizam interne revizije doprinosi borbi protiv korupcije? Da li su pojedini propisi koji uređuju materiju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u državama zapadnog Balkana usklađeni sa međunarodnim standardima interne revizije? Kako je izgledao razvoj sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru u državama EU? Kako trenutno izgleda interna finansijska kontrola u javnom sektoru Republike Srbije?

Svestan mogućnosti da se neka od pitanja razmatranih u Zborniku radova „Dobra uprava i interna revizija“ mogu još detaljnije obraditi, nadam se da će izdavanje ovog zbornika – prvog koji obrađuje problematiku odnosa dobre uprave i interne revizije u našoj literaturi – podstići druge autore da nastave započeto i da pojedine pravne, ekonomski i organizacione segmente mehanizma interne revizije još detaljnije prouče i teorijski objasne. Takođe, verujem da će Prednacrt zakona koji su izradili članovi Udruženja ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru, a koji se nalazi u prilogu br. 1. Zbornika, biti dobra polazna osnova za stručnu raspravu i pomoći državnim organima u otpočinjanju priprema za što skorije donošenje zakona koji bi u Republici Srbiji trebalo da uredi materiju interne finansijske kontrole u javnom sektor.

Dr Dejan Šuput
Institut za uporedno pravo

EDITORIAL

The reasons for the publication of the Collection of papers, "Good Governance and Internal Audit" were multiple. Specifying and analyzing each of them would require a detailed elaboration of the scale which is not appropriate to this type of text. As a result, only the most important of them will be listed.

The Republic of Serbia in the past two decades has faced a number of problems. Challenges for governments that have worked in these years have been many, and it was difficult to prioritize the implementation of reform moves. The need for urgent fight against crime and corruption, the need for cooperation with the International Criminal Tribunal for the former Yugoslavia, the urgency of restoring the banking system in the country and the importance of establishing macroeconomic stability, with the beginning of the privatization of state and socially-owned enterprises, were just some of the circumstances that have contributed to the process of public administration reform, and thereby establishing the institutional and legal framework for the implementation of internal audit in the public sector, finds himself in the background interests of citizens and politicians in Serbia. However, the events that took place in recent years have shown that the reform of public administration and the establishment of internal financial control mechanisms in the public sector, and effective financial management, control and internal audit, one of the pillars of the holders of the transition process and a prerequisite for the entry of Serbia's EU membership.

After much delay and waiting his turn for consideration and adoption by the National Assembly of the Republic of Serbia, Law on State Audit Institution was passed only in 2005., and later that year, the State Audit Institution commenced operations. Compared to most European countries, the Law on State Audit Institution has adopted with a long delay. Years of lack of appropriate regulation and effective control of the area, has led to an increase in misuse of budget funds and the lack of transparency in the expenditure of public funds, which contributed to undermining the reputation of state organs, public services, local governments and public enterprises in the eyes of the citizens of Serbia. Despite the long delay adoption of the Law on State Audit Institution was an encouraging fact. It shows that the state after a series of missed years decided to devote to the problem of controlling the appropriate use of budget funds and thereby indirectly protecting the interests of all citizens - taxpayers. However, this described government moves were not enough. It appears that after the adoption of the Law on State Audit Institution halted the further development and strengthening of control mechanisms. Unlike most European countries, Serbia still has no law on internal financial control in the public sector, and instead has a bylaw with the rather confusing name: 'Regulation on the common criteria for the organization and standards and methodological guidelines for the conduct of internal audit public sector' which was adopted 2007th and then replaced with a new version by the same name 2011th. As a result, internal audit profession has not yet come to life in the right way in state bodies, public agencies, local governments and public enterprises, and in those institutions where there is internal audit, or only one internal auditor, their position and powers are not strong enough and clearly defined hindering the effective performance of internal audit.

The above circumstances and the need to be so, from an academic as well as practical point of view, not only to the current problems in the Republic of Serbia and the lack of appropriate laws should regulate matters of internal financial control in the public sector, but also the importance of the role of internal audit and its connection with the principles of good governance, led the Institute of Comparative Law and the Serbian Association of Certified Public Internal Auditors to draw up this Proceedings. When this is taken into account that

good governance and internal audit are a relatively new practice in terms of state bodies and public service of the Republic of Serbia, and that despite their frequent use in the media over the past few years, to the majority of employees in the public sector is not sufficiently clear and known the real meaning, and especially their connection and mutual dependence. For the foregoing reasons, the authors of the papers prepared for this volume, tried to answer questions such as: What does the term good governance mean? What is internal audit? What is the ratio of administrative control management and internal audit? Does a well-established mechanism for internal audit contribute to the fight against corruption? Do you have some regulations governing matters of internal financial control in the public sector in the countries of the Western Balkans in line with international standards on internal audit? What was the developing of a system of internal financial control in the public sector in the EU looked like? What does currently stated internal financial control in the public sector of Serbia look like?

Aware of the possibility that some of the issues discussed in the Proceedings, "Good Governance and Internal Audit" can handle even more, I hope that this issue of Proceedings - the first which deals with the issue of relations of good governance and internal audit in our literature - will encourage other authors and started to pursue that particular legal, economic and organizational segments of the internal audit mechanism in more detail and examine the theoretical explanation. Also, I believe that the Draft Good Governance Law, which is produced by the Serbian Association of the Certified Public Internal Auditors, and attached to this Proceedings, would be a good starting point for discussion and technical assistance to the state bodies in preparation the commencement of the passing the legislation which would regulate matters of internal financial control in the public sector in Serbia.

Dejan Šuput, Ph.D
Institute of Comparative Law

UVODNA REČ PREDSEDNIKA OIRS

U vremenu u kojem tehnološke, ekonomске, socijalne i druge društvene promene snažno utiču na upravljanje državnim poslovima, javnoj upravi se nameću novi zadaci i izazovi koji zahtevaju specifične mehanizme nadzora i odgovornosti, kako bi se istovremeno sačuvale dokazane vrednosti i kako bi se one obogatile novim sadržajima, a ujedno rad javnog sektora prilagodio novim okolnostima.

Novi mehanizmi kontrole postaju složen skup obavezujućih normi, standarda profesionalnog postupanja i organizacionog ustrojstva i kao takvi su rezultat povećanih očekivanja građana za kvalitetnijim javnim uslugama, evidentnijim rezultatima i snažnijom i delotvornijom odgovornošću javnih funkcionera i institucija. Kroz takav pristup se promoviše dobro upravljanje, kao koncept koji naglašava svrshodnost i opravdanost u preduzimanju akcija u javnom sektoru.

Koncept dobre uprave je platforma sazdana od prirodnih očekivanja građana da će se oni koji preduzimaju aktivnosti u njihovom, zajedničkom interesu zalagati za nepovredivost i očuvanje tog interesa uvek i bez izuzetaka, pa čak i kada je njihov privatni interes u pitanju. Pored toga, u vremenu proširenih mogućnosti za saznavanje, koje nam pružaju tehnološke inovacije, građani su zainteresovani da budu što detaljnije upoznati sa procesima donošenja odluka u državnim organima, žele da su im dostupni podaci o tome šta je od onoga što je predloženo na početku rada jedne grupe donosilaca odluka realizovano nakon određenog perioda, tj. kakvi su efekti postignuti i da li su ostvarena njihova očekivanja.

Otuda, dobro upravljanje nije magična kutija, već pre kutija sa alatom, u kojoj se ne nalazi čarobni štapić, već instrumenti koji nam mogu pomoći da se opšti interesi ostvare na način i u vremenu koji su nam potrebni. Ti instrumenti su mnogobrojni i utiču jedni na druge. Prema praksi država članica OECD-a sisteme koje određujemo kao primere za dobro upravljanje karakteriše sledeće: odgovornost, transparentnost, efikasnost i efektivnost, osetljivost, vizija i vladavina prava. Reč je, dakle, o posebnom pristupu ili načinu obavljanja javnih poslova koji je poznat većini tradicionalnih demokratija, a takođe i uspešnim tranzisionim evropskim zemljama koje su u poslednjih dvadesetak godina bile „prinuđene“ da novim institucionalnim i proceduralnim rešenjima odgovore na sve izazove društvenih promena kroz koje su morale da prođu.

Ta specifična ideja predstavlja istovremeno i polaznu i krajnju tačku i pri tome ona je u stalnom pokretu. Kao takva neodvojivo je povezana sa tranzisionim društvenim procesima, kakvi su i aktuelni procesi u Republici Srbiji, koje obično označavamo kao evro integracije. Srbija je u te procese zakoračila sa izvesnim zakašnjenjem u odnosu na druge države u okruženju. U tom međuvremenu su skoro sve te države zaokružile svoje pravne okvire za finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju u javnom sektoru. Ipak, umesto da ova okolnost bude iskorišćena kao polazna tačka za pronalaženje rešenja, jer postoje već gotovi modeli, prakse i iskustva nama sličnih zemalja, koji se mogu i kod nas primeniti uz sve potrebne modifikacije i prilagođavanja lokalnim uslovima, do sada Srbija na planu uspostavljanja koncepta dobrog upravljanja nije daleko odmakla. Od pomenutih elemenata koji karakterišu dobro upravljanje dosta je učinjeno po pitanju formalnog jačanja lične odgovornosti i javnosti u radu, ali su pozitivni efekti na tim poljima više posledica ličnog angažovanja pojedinaca, nego jednog promišljenog, organizovanog i opšteprepoznatog i prihvaćenog pristupa javnim poslovima u Srbiji. Još puno toga se ima uraditi na polju efikasnosti i efektivnosti u radu, postavljanju jasne vizije u kom pravcu se želi ići, a naročito u

jačanju vladavine prava, koja je ključna za pouzdanost jednog sistema. Zbog toga čak i u pogledu postignutih rezultata i dobre prakse koja je uspostavljena u pojedinim oblastima, postoji stalna neizvesnost u pogledu njihove održivosti ukoliko bi naglo presahnuli ti pojedinačni izvori pozitivne energije koja je do sada stvari pokretala sa početne tačke.

Sublimirajući ideju javne interne finansijske kontrole, koju je EU razvila za zemlje kandidate (Robert de Coninck «Public internal financial control»), iskustva u regionu (Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru -"Sl. list Crne Gore", br. 73/08 od 02.12.2008, 20/11 od 15.04.2011 i 30/12 od 08.06.2012., Zakona o sustavu unutarnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske iz 2006. godine, Zakona za javna vnatrenja finansijska kontrola - Službeni vesnik na Republika Makedonija, br.90/09 i 12/11), prisutna rešenja u razvijenim zemljama (Švedska, Austrija, Malta i dr.), ali i našu praksi, došli smo do koncepta dobre uprave (Good Governance) i u tom smislu izradili Prednacrt zakona o sistemu dobre uprave u javnom sektoru (Good Governance Law), kao potpuno autentično rešenje, koji je dat u prilogu ovog Zbornika.

Mišljenja smo da predložena verzija Prednacrt zakona o sistemu dobre uprave u javnom sektoru predstavlja dobru polaznu osnovu za pronađenje sveobuhvatnog, održivog i primenjivog rešenja, što direktno implicira stvaranje uslova za što efikasniji rad svih institucija u javnom sektoru tj. izgradnju sistema koji bi javni sektor podigao na viši nivo, čime bi se obezbedili veći efekti rada institucija a što je svakako u interesu države i njenih građana.

PREDSEDNIK OIRS

Veselin Đorđević

INTRODUCTORY WORD OF THE PRESIDENT OF OIRS

At times when technological, economic, social and cultural changes strongly influence the management of state affairs, the public administration are imposed to the new tasks and challenges that require specific mechanisms of oversight and accountability in order to simultaneously preserve the proven value and to enrich them with new contents, as well as to adapt the work of the public sector to new circumstances.

New control mechanisms become complex set of binding norms, standards of professional conduct and the organizational structure, and as such are a result of increased expectations for better public services, more obvious results and stronger and more effective liability of public officials and institutions. Through such approach the concept of good governance is promoted, as a concept that emphasizes the purpose and justification in taking action in the public sector.

The concept of good governance is a platform composed of natural expectations of the people who consider that those engaged in their common interests will advocate for the preservation of the integrity of interest always and without exception, even when their private interests are at stake. Furthermore, at the time of expanded opportunities for learning, which provide us with technological innovation, people are interested in being more familiar with the decision-makers in government agencies, and they want to have available information on what has been realized of all the proposed decisions at the beginning of a certain period from the group of decision makers, ie. what effects are achieved and whether their expectations are fulfilled.

Therefore, good governance is not a magic box, but rather a tool box, which is not a magic wand, but an instrument that can help us to achieve a general interest in the manner and time that we need. These instruments are numerous and affect each other. According to the practice in countries of OECD as systems that provide examples of good governance are characterized by the following: accountability, transparency, efficiency, effectiveness, responsiveness, vision and the rule of law. It is, therefore, a particular approach or manner of conducting public affairs who is known to most traditional democracies and also to successful transitional European countries which have been,, forced ", in the last twenty years, to a new institutional and procedural solutions so that they can respond to the challenges of social change through which they had to undergo.

This specific idea is both a starting and ending point, and at the same time it is constantly in motion. As such it is inseparably linked with the social transition processes such as newcomers and processes in the Republic of Serbia, which usually refer to as the Euro integration. Serbia has entered into these processes with a certain delay compared to other countries in the region. In the meantime, almost all of the state completed its legal framework for financial management and control and internal audit in the public sector. Instead, however, that this circumstance be used as a starting point for finding a solution, because there are already finished models,

practices and experiences of countries like us, who can be with us and apply with all necessary modifications and adjustments to local conditions, so far aimed at establishing the Serbian concept of good governance has not advanced much. Of these elements, which are characterized by good governance, much has been done in terms of strengthening the formal responsibility, and transparency, but the positive effects on those fields more from the personal involvement of individuals, but a deliberate, organized and generally recognized and accepted approach to public affairs in Serbia. Much more has to be done in the field of efficiency and effectiveness in the work, setting a clear vision of what direction wants to go, especially in strengthening the rule of law, which is crucial for the reliability of a system. Therefore, even in terms of their results and good practices that have been established in some areas, there is continuing uncertainty about the sustainability if the specific sources of positive energy will suddenly dried up which has so far initiated things from the starting point.

Sublimating the idea of public internal financial control, which was developed for the EU candidate countries (Robert de Coning "Public Internal Financial Control"), experience in the region (Law on internal financial control in the public sector -"Fig. Gazette of Montenegro", no. 73/08 of 02.12.2008, 20/11 dated 15.04.2011 and 30/12 of 08.06.2012., Law of the system of internal financial control in the public sector of the Republic of Croatia in 2006., the Law on the internal public financial control - official Journal of the Republic of Macedonia, and br.90/09 12/11), present solutions in developed countries (Sweden, Austria, Malta, etc..), but our practice as well, we have come to the concept of good governance and in that sense prepared Draft Law on the system of good governance in the public sector (GOOD GOVERNANCE LAW), as a fully authentic solution, which is attached to the Proceedings.

We think that the proposed version of the Draft Law is a good starting point for finding a comprehensive, sustainable and implementable solutions, which directly implies the creation of conditions for efficient operation of all institutions in the public sector, ie. build a system that would raise the public sector to the next level, which would provide greater effects of institutions which is certainly in the interests of the state and its citizens.

PRESIDENT OIRS

Veselin Djordjevic

U potrazi za vezom između principa dobre uprave i pojma interne revizije

Apstrakt

Veza između pojma interne revizije i principa dobre uprave, na prvi pogled je jasna i nedovsmislena. Analizirajući pojam interne revizije uočavamo da on može imati uže, pozitivno-pravno ali i znatno šire, praktično značenje. Da bi interna revizija neposredno uticala na poštovanje principa dobre uprave, moramo je shvatiti kao aktivnost kontrole svih procesa u svakoj pojedinačnoj upravnoj organizaciji. To zahteva temeljno preispitivanje i menjanje upravljačkog okvira u organima državne uprave, u funkciji ostvarivanje principa dobre uprave.

Ključne reči: dobra uprava, kontrola, interna revizija, državna uprava, javna uprava, finansijski proces.

Uvod

U najširem značenju, interna revizija je sistematična, objektivna procena od strane određenog i za to ovlašćenog lica ili grupe lica, različitih operacija i procesa unutar jedne organizacije, kako bi se utvrdilo da li su ispoštovane određene procedure u različitim segmetima njenog rada, obezbedila pravilnost rada, postigli ciljevi organizacije i ostvarili odgovarajući ekonomski efekti. Međutim, u odnosu na prethodno iznetu definiciju, interna revizija ima znatno uže pravno-legalističko značenje u našem pravnom sistemu, jer se „svodi“ na deo interne finansijske kontrole u javnom sektoru koja je utvrđena Zakonom o budžetskom sistemu. Zato, odrediti pojam „interna revizija“ nije ni malo lak zadatak u zadatom kontekstu njegovog povezivanja sa principom „dobre uprave“, jer se tada suočavamo i sa brojnim drugim problemima.

Ako posmatramo internu reviziju kao sistematičnu i objektivnu procenu procesa unutar jedne organizacije, onda se ona može odnositi na bilo koju organizaciju, pa njeno značenje može konkretno zavisiti i od vrste organizacije u kojoj se ovaj proces uspostavlja. Interna revizija može imati jedno značenje u složenoj privatnoj korporaciji, u kojoj zavisi i od npr. oblika, odnosno „tipa“ privrednog društva, njene unutrašnje organizacije, složenosti organizacionih procesa, postavke i strukture same organizacije (štabska, linijска, štabsko-linijska, projektna i dr). Slično se može zaključiti i kada je reč o neprofitnim organizacijama (nevladinim organizacijama, fondacijama, crkvenoj organizaciji, sindikatima) kao posebnim oblicima organizacija.

Ona međutim, ima drugačije određenje kada je reč o subjektima javnog prava, ali i širina ovog pojma može zavisiti od „vrste“ subjekta javnog prava. Značenje pojma interna revizija možemo posmatrati npr. sa stanovišta državne uprave kao posebnog organizacionog podsistema u okviru izvršne vlasti na centralnom nivou, ili sa stanovišta pojama „javna uprava“ koji je znatno širi od pojma državna uprava, jer su njime u organizacionom smislu, obuhvaćeni brojni drugi raznorodni oblici organa i organizacija koje obavljaju upravne delatnosti uključujući i one na nižim nivoima vlasti i javne službe. Sve prethodno navedeno otvara brojne probleme kada je reč o određivanju i „širini“ pojma „interna revizija“.

Sledeći, terminološki problem, je pitanje da li pojam „kontrola“ obuhvata i pojam „revizija“ odnosno da li se pod revizijom podrazumeva određeni oblik ili vrsta kontrole unutar jedne organizacije. U spomenutom kontekstu, čini se da pojam kontrola jeste širi, a revizija uži pojam koji je u izvesnoj meri „konzumiran“ odnosno obuhvaćen pojmom „kontrola“. Ako pojam „revizija“ sagledamo sa stanovišta šireg pojma „kontrola“ (nadzor), ona može podrazumevati ne samo „internu“, već i eksternu reviziju (kontrolu), u kome subjekat i objekat revizije nisu identična organizacija ili organizaciona struktura. Npr. ako se kao organizacija posmatra složena upravna organizacija u smislu javne uprave u jednoj državi, ombudsman odnosno Zaštitnik građana bio bi oblik kontrole, ali ne unutrašnje, već spoljne, političko-pravne kontrole uprave, a posredno u kontekstu ove teme i „spoljni“ - „eksterni“ branilac principa „dobre uprave“ kroz zaštitu prava građana.

Treći problem proistiće iz činjenice da se „interna revizija“ može analizirati sa stanovišta vrste procesa koji se kontroliše putem takve revizije: interna revizija nema isto značenje ako se njome kontroliše upravljački, kadrovski, funkcionalni ili npr. finansijski proces u okviru jedne organizacije. Polazeći od pravno-legalističkog pristupa, u našem pozitivnom pravu „interna revizija“, odnosi se samo na organizacije javnog sektora, i deo je interne finansijske kontrole u javnom sektoru, čime se ona prvenstveno svodi na kontrolu finansijskog procesa. Međutim, ako internu reviziju razumemo kao oblik kontrole različitih procesa u (upravnoj) organizaciji, ona se lako može pronaći i u brojnim drugi pojmovima, terminima ili vrsti poslova u okviru jedne (upravne) organizacije, a koji „suštinski“ predstavlja „internu reviziju“.

I četvrti, konkretni problem je u kom pravcu treba izvršiti povezivanje pojma „interna revizija“ sa principom dobre uprave i na koji način, „interna revizija“ doprinosi ili može da doprinese ostvarivanju principa dobre uprave. Naravno, prethodno je potrebno odrediti pojam i sadržinu principa „dobra uprava“ a zatim, da pokušamo da kroz različite nauke, pre svega sa stanovišta organizacionih i pravnih nauka pokušamo da utvrdimo ulogu „interne revizije“ u ostvarivanju principa „dobre uprave“.

1. O pojmu „dobra uprava“

1.1. Javna uprava i odnos sa građanima kao korisnicima usluga

Od nastanka savremene pravne države do danas, uprava je, kao dinamička pojava, pojava koja se stalno menja i razvija, prošla nekoliko faza. Od koncepta „uprave

kao vlasti” koji je polazio od odnosa nadređenosti državnih organa prema građanima, u kojem se građanin posmatrao kao podanik koji je dužan da slepo izvršava naređenja vlasti odnosno uprave jer će u suprtonom biti sankcionisan ili kažnjen, do preobražaja koncepta javnog prava koji je doveo do shvatanja da se se uprava posmatra kao „servis građana” i javna služba, a kasnije i regulator društvenih procesa, prošlo je skoro 200 godina.

Ovaj „preobražaj” je podrazumevao da javna uprava ne obavlja svoje poslove samo „naređivanjem”, „primenom prinude”, zapovedanjem i autorativnim odlučivanjem, već prvenstveno vršenjem odgovarajućih usluga i delatnosti od interesa za sve građane, staranjem o stanju u određenim oblastima, odnosno podsticanjem i usmeravanjem razvoja u njima i oblikovanjem javnih politika u interesu građana. To je podrazumevalo i značajno širenje „organizacije” javne uprave. Nju više ne čine samo organe državne uprave poput na primer, ministarstava, zavoda, poreskih i carinskih uprava i dr. ili pokrajinska, opštinske i gradske uprave, već i svi drugi subjekti koji vrše „poslove” uprave, a kojima je zakonom povereno vršenje upravnih javnih ovlašćenja (poslova uprave), poput na primer, komunalnih preduzeća, javnih preduzeća, škola, bolnica, pozorišta, muzeja, centara za socijalni rad, zdravstvenih ustanova i dr.

Preobražaj je doveo do potrebe da uprava „kao servis građana”, obavlja upravne poslove u skladu sa *pravilima o dobrom i urednom vršenju uprave*, a nepravilnost ponašanja koja su suprotna tim pravilima, kao što su neblagovremeno postupanje i sporost, nepreduzimanje mera, pristrasnost, različite sitne ili druge nepravde, šikaniranje i druge nekorektnosti u odnosima prema građanima, odnosno sve ono što se podrazumeva pod „lošom upravom” (*maladministration*), mora da bude eliminisano i sprečeno.

1.2. Princip „dobra uprava” i javna uprava

Princip dobre uprave je *princip rada savremene javne uprave* kojim se teži da građanima pruži veću sigurnost u njihovim odnosima sa upravom odnosno njenim službenicima, tako što se uspostavljaju dodatna pravila i principi ponašanja uprave prema građanima, koja ne koristi svoj „dominantni položaj”, već ga usmerava ka građanima i ostvarivanju njihovih prava i pravnih interesa, jer je u demokratiji, građanin „vrhovni gospodar”. Zato se u savremenoj pravnoj državi traži ne samo zakonitost postupanja javne uprave već i pravilnost, odnosno praksa pravednog, pristojnog i dobrog postupanja uprave, koja je antipod njenom lošem postupanju.

Loše postupanje, ne mora nužno da znači da je ono i nezakonito. Prethodno smo pomenuli da je razvoj demokratije zahtevao da rad uprave bude ne samo zakonit (legalan) već i legitiman sa stanovišta društvene opravdanosti. Postupanje uprave danas obuhvata i zakonitost (legalnost) ali i pravilnost i etiku upravnog postupanja u prethodno pomenutom kontekstu. Zato je bilo potrebno pronaći najbolji način iskorenjivanja takvih nepravilnosti i prakse loše uprave.

Koncept „dobre uprave” razvijen je od devedesetih godina prošlog veka u UN, Savetu Evrope i drugim međunarodnim organizacijama. Ove organizacije su sačinile listu pravila kojima javna uprava i javni službenici treba da se rukovode kako bi se

uspostavili standardi dobre uprave.¹ Koliko je pitanje „dobre uprave“ značajno, pokazuje i *Povelja o osnovnim pravima Evropske unije* (2000), kojom je ono priznato kao jedno od osnovnih prava građana Unije.² Na predlog Ombudsmana Evropske unije, Evropski parlament je 2001. godine usvojio i *Kodeks dobrog administrativnog ponašanja* (dobre uprave).³ O važnosti ovog principa govore i brojna istraživanja koja su kasnije usledila u zemljama Evropske unije.⁴

U današnjem svetu, veliki značaj u kontroli pravilnosti rada organa uprave i iskorenjivanju loših praksi postupanja prema građanima, kao i u formulisanju principa dobrog i pravilnog postupanja, njihovoj afirmaciji i ukazivanja na njihovo kršenje, ima institucija ombudsmana (u Srbiji je to Zaštitnik građana). Ova institucija se pokazala kao organ koji efikasno „prodire“ u začarane birokratske kruškove, i između ostalog, pored zakonitosti, obezbeđuje i otklanjanje praksi i posledica nepravilnosti i lošeg upravnog postupanja.⁵ U Srbiji je ova institucija nastala tek pre nekoliko godina. Efekti rada ovog nezavisnog državnog organa u iskorenjivanju praksi loše uprave danas postaju sve značajnija. Treba skrenuti pažnju, da institucija ombudsmana, pored Zaštitnika građana na centralnom nivou u Srbiji postoji i u Autonomnoj pokrajini Vojvodina (Pokrajinski ombudsman) i u 20 gradova i opština (jedinica lokalne samouprave) u Srbiji.⁶

1.3. Karakteristični slučajevi kršenja principa „dobre uprave“ i njihova „tipologija“ u Srbiji

U Srbiji, postupanja i prakse organa javne uprave kojima se odstupa od principa dobre uprave su još uvek, veoma česte. Loša uprava, u praksi se manifestuje na različite načine. Ocena poštovanja principa dobre uprave često je predmet ispitivanja Zaštitnika građana odnosno institucije ombudsmana. S druge strane, nema dovoljno informacija šta „javna uprava“ čini kako bi preventivnim delovanjem obezbedila primenu principa „dobre uprave“.

Jedan od najčešćih „akata“ loše uprave je „ćutanje administracije“. Sa ovom manifestacijom loše uprave susreo se veliki broj građana Srbije. Reč je o situaciji kada organ uprave, ne donese rešenje (upravni akt) kojim se odlučuje o pravu određenog lica u roku koji je predviđen zakonom. Na primer, povodom zahteva jedne građanke

¹ Uporedi: Bogoljub Milosavljević; - *Komentar zakona o Zaštitniku građana*; - Beograd 2010, str. 45.

² *Charter of Fundamental Rights of the European Union*; - Official Journal of the European Communities, (2000/C 364/01) Dostupno na: www.europarl.europa.eu/charter/.../text_en.p...

³ European Parliament, *European Code of Good Administrative Behaviour*, 2001. Dostupno na: www.ombudsman.europa.eu

⁴ *Survey - Principles of Good Administration in the Member States of the European Union*, Swedish Agency for Public Management, 2004. Dostupno na: www.statskontoret.se/upload/.../200504.pdf

⁵ Opširnije o instituciji Ombudsmana u svetu: Stevan Lilić, Dejan Milenković, Biljana Kovačević-Vučo, - *Ombudsman (međunarodni dokumenti, uporedno pravo, zakonodavstvo i praksa)*; - Beograd 2002.

⁶ Snežana Đorđević, Dejan Milenković, Dragan Veljović; - *Studija: Kapaciteti i potencijali institucije lokalnog ombudsmana u Srbiji (sa istraživanjem)*, Organizacija za evropsku bezbednost i saradnju, Misija u Srbiji, Beograd, 2012.

Leskovca, Gradska uprava za privredu u ovom gradu, ni nakon četiri godine nije odlučila o njenoj žalbi na upravni akt kojim je prethodno bilo rešeno o njenim pravima i obavezama. Druga građanka je više od pet meseci „čekala“ da Republički fond PIO, Filijala Beograd, doneše rešenje kojem je ova Filijala, trebala samo da utvrdi da je ona prethodno već ispunila uslove za ostvarivanje ovog prava. Iako je pomenuta građanka, više puta usmeno zahtevala od službenika da je obavesti o toku postupka, ona ni u jednom momentu nije dobila pravu informaciju o tome. U jednom drugom sličnom slučaju, građanin je čekao pune dve godine na donošenje rešenja o starosnoj penziji. U jednom periodu, Sektor za imovinsko pravne poslove Ministarstva finansija nije donosio, kao drugostepeni organ u upravnom postupku o imovinskim pravima građana (izuzimanje zemljišta, eksproprijacija i sl) rešenja, jer rešenja nije imao ko da potpiše. Mogli bi, na ovom mestu da navedeno i brojne druge primere ovakog šikaniranja građana u vezi sa postupkom ostvarivanja njihovih prava.⁷

Međutim, u praksi se dešavaju i brojne druge situacije lošeg postupanja uprave.⁸ *Neizvršenje pravnosnažnih i konačnih odluka od strane organa uprave*, bilo sopstvenih, bilo drugih nadležnih organa, takođe se smatra „lošim postupanjem administracije“. Ono što se često kao ovaj primer apostrofira jeste nepostupanje organa lokalne samouprave u slučajevima u kojima je nadležni organ doneo rešenje o rušenju objekta izgrađenih bez građevinske dovolje ili objekata koji su građani na osnovu građevinske dozvole, ali je tokom gradnje došlo do odstupanja. Ova rešenja se nisu sprovila ni nakon više godina, ili su izvršavana krajnje sporadično i selektivno, bez jasno utvrđenih kriterijuma za sprovođenje izvršenja odnosno njihovog rušenja. Veliki broj građana susreće se sa još apsurdnijom situacijum *nezivršenja sudske odluke od strane organa uprave*. Pravdanje organa *lošom organizacijom posla* takođe je „loša uprava“. Karakteristično obeležje „loše uprave“ je *pravdanje propuštanja* organa uprave i službenih lica da se bave suštinom upravne stvari, usled loših procedura, neodgovarajuće unutrašnje organizacije posla i drugih teškoća i nerešenih pitanja u okviru administracije. U jednom od takvih slučajeva, Ministarstvo pravde je „zagubilo“ zahtev stranke na putu između Uprave za zajedničke poslove koja vodi Pisarnicu i Ministarstva pravde, a ministarstvo zatim, nije pokazalo dodatne napore da izađe u susret stranci, iako je od podnošenja „izgubljenog“ zahteva, u tom momentu, prošlo više od godinu i po dana. *Odsustvo međusobne saradnje* između različitih organa u postupku ostvarivanja ili zaštite prava građana, je loše postupanje. U više slučajeva, pravilnost a preko nje ni princip dobre uprave nije bio ostvaren usled nedostatka saradnje između organa uprave i/ili ustanova, čime su propustili da obezbede brzo i kvalitetno rešavanje problema građana i otklanjanja propusta u radu. *Sindrom „niskog šaltera“* još jedana je česta manifestacija „loše uprave“ sa kojim se suočavaju građani Srbije. Ova situacija postoji kada prijemne službe organa uprave i ustanova odbijaju da prime zahteve građana, pri čemu službenici pisarnice, iako za to nisu ovlašćeni,

⁷ Uporedi: Zaštitnik građana, - *Preporuke, mišljenja, stavovi, zakonske i druge inicijative* (od 23. jula 2009. do 23. jula 2010 godine); - Beograd 2011. Dostupno na www.zastitnik.rs; Zaštitnik građana, *Redovan godišnji izveštaj za 2010 godinu*; - Beograd 2011. str. 27, Dostupan na: www.zastitnik.rs

⁸ Uporedi: Zaštitnik građana; - *Redovan godišnji izveštaj za 2010 godinu*, - Beograd 2011. str. 27, Dostupan na: www.zastitnik.rs, str. 49-63.

odbijanje prijema zahteva obrazlažu pravnim nedostacima podneska građana. *Nedosledno i nejednako postupanje prema građanima u istoj ili sličnoj situaciji*, jeste akt „loše uprave“, jer su organi uprave dužni da u okviru svojih zakonskih nadležnosti, postupaju po zahtevima građana na dosledan način, odnosno jednakim prema svim građanima koji su u istoči ili sličnoj situaciji.

Brojni su slučajevi kada „loša administracija“ ne može da „podvede“ u prethodnu tipologiju i kategoriju. Razlog za to jesu brojne i različite oblasti javne uprave, u okviru koje se stvaraju specifične organizacione strukture javne uprave, a za koje se „vezuju“ i specifični slučajevi „loše uprave“.

Zaštitnik građana još u junu 2010. godine, izradio je *Predlog Kodeksa dobre uprave*. Njime su bila obuhvaćena brojna pravila, pod kojima se podrazumevaju standardima dobre uprave, kao na primer, pravila: (1) zakonitosti (legaliteta); (2) zabrane diskriminacije; (3) svrshishodnog, srazmernog, nepristrasnog, objektivnog, doslednog, pažljivog i učtivog postupanja prema građanima; (5) pravičnosti; (6) poštovanja razumnih očekivanja građana, (7) ispravljanja propusta od strane organa i službenog lica; (8) saslušanja građana i obrazloženja odluke (9) odlučivanja u razumnom roku i dr. Kodeks na jednostavan način konkretizuje – u lako čitljiv i razumljiv dokument – postojeći pravni okvir materijalnih i procesnih principa upravnog prava, ustavnih odredbi o zaštiti dostojanstva građana i poštovanju ljudskih prava i sloboda, na način koji je u potpunosti usklađen sa najboljim praksama i standardima država članica Evropske unije, kao i same EU. Na neki način, ovi principi su istovremeno i standardi organizacione upravne etike. Kodeksom se konkretizuju i sadržinski osvetljavaju ustavne i zakonske norme koje utvrđuju demokratska načela i pravila rada organa javne vlasti i javnih službenika. Tako se daje osnov za unapređenje rada organa javne vlasti i javnih službenika kada vrše nadležnosti i obavljaju poslove od značaja za ostvarivanje prava i sloboda građana i njihovih na zakonu zasnovanih interesa.⁹

U iskorenjivanju praksi „loše uprave“, treba pomenuti i *Kodeks ponašanja državnih službenika*.¹⁰ Profesionalni, politički neutralni i edukovani državni službenik, morao bi, radi zaštite interesa same profesije postupati po ovim etičkim standardima, jer postupanje po njima afirmiše i princip dobre uprave. Kodeks je donet još 2008. godine, ali Visoki službenički savet morao je do sada da učini znatno više u cilju ispunjenaj etičkih normi koje su u njemu sadržane.

2. Interna revizija i organizacione nauke

2.1. Jedan pogled na pojam i probleme organizacionih nauka

Naše doba je - doba organizacije. Organizacija je veoma star izum. Prema nekim mišljenjima, ona je proizvod čovekovog prilagođavanja prirodi, i naročito,

⁹ Zaštitnik građana; - **Predlog Kodeksa dobre uprave**; - Beograd 2010. Dostupno na: www.ombudsman.rs/.../-01_KODEKS%20tekst%20finalni.DOC

¹⁰ Visoki službenički savet, *Kodeks ponašanja državnih službenika i nameštenika*; - „Službeni glasnik RS“ 29/08.

njegove težnje da je promeni. Organizacija je dakle stara, koliko i ljudska istorija.¹¹ Međutim, naučno proučavanje organizacije praktično je tek počelo, a mesto i uloga „organizacionih nauka“ u sistemu nauka još uvek je predmet brojnih istraživanja.

Prvi problem na koji u ovom slučaju nailazimo je sam pojam „organizacionih nauka“. Iako je on opšte prihvaćen, izostaje jasan odgovor o naukama, pa i skupu problema koji obuhvataju. Činjenica je da istraživanja organizacije profitno orijentisanih subjekata ima najviši intenzitet i srazmerno tome i rezultate. Početkom druge decenije XXI veka može se postaviti pitanje apstrahovanja pojedinih organizacionih nauka i njihovog razgraničenja sa drugim naukama. Međutim, struktura organizacionih nauka nije podrobniye razmatrana. Područje istraživanja se sve više širi, uz sve prisutnije prodiranje u suštinu samog problema. Ove napore ne prati težnja da se izvrši odgovarajuća sistematizacija područja istraživanja organizacija. Nju takođe otežava i suprotna tendencija - tendencija integracija znanja različitih nauka. Različite nauke često razmatraju istu pojavu, svaka iz svog ugla, ali tada granice u istraživanju postaju ograničavajući činilac. Različiti stepen interesovanja za neki problem utiče na intenzitet i domet istraživanja nije podjednak u naukama koje se graniče. Istovremeno, predmet istraživanja organizacije se širi, sve više ulazeći u sve pore društvene stvarnosti. Samo podsećanja radi, može se ukazati na probleme u: organizaciji javne uprave kao predmet pravnih i političkih nauka; organizaciji u oblasti kulture u sociologiji; hijerarhijski strukturisanim organizacijama u pravosuđu, zdravstvu, obrazovanju...; probleme u organizaciji treninga i takmičenja u sportu; organizaciji proizvodnje u industrijskim preduzećima i poljoprivrednim gazdinstvima; organizacije naučnih istraživanja... Činjenica je da mnoge nauke razmatraju istu pojavu, pa granice u istraživanju neke nauke postaju prepreke koje treba prevazilaziti. Ali činjenica je da se organizacione nauke, na neki način u sistemu nauka u nesumnjivoj vezi i koleraciji i vezi sa svim ostalim naukama.¹²

Problemu sa kojim se suočavaju organizacione nauke doprinosi i sam pojam „organizacija“. Organizacija je dinamička pojava koja je u stalnom i neprekidnom menjanju. Dok se u prošlosti, polazeći od klasične teorije organizacije na organizaciju gledalo u smislu „univerzalnog organizacionog modela“ koji je determinisan izvesnim skupom principa, u drugoj polovini XX veka se od ovog podustalo, jer se pojavila potreba za većom fleksibilnošću svih elemenata organizacije da bi se odgovorilo izazovima kako unutar tako i izvan organizacije, a neki od klasičnih principa, se u nekim okolnostima mogu a u nekim ne mogu primeniti.¹³ Tako se danas pojam „organizacija“ na različite načine određuje i definiše u naučnim radovima autora iz Srbije i sa bivših jugoslovenskih prostora: „Organizaciju možemo definisati kao jedinstvo elemenata: ljudi, sredstava i oblika organizacionog povezivanja usmerenih na ostvarivanje zajedničkog cilja“.¹⁴ „Organizacija je ciljno orijentisani sistem usklađenih

¹¹ Uporedi: Dragoljub Kavran; - *Nauka o upravljanju - organizacija, kadrovi, rukovođenje*, - Beograd, 1991. str. 1-4.

¹² Uporedi: Vladimir Nikolić, Dejan Milenković, Tatjana Tanasković; - „*Istraživanje organizacionih nauka u periodu postmoderne*“; - Politička revija, br. 3/2001.

¹³ Uporedi: Ranko Orlić; - *Kadrovska menadžment*; - Beograd 2005, str. 15-16.

¹⁴ Dragoljub Kavran; - *Nauka o upravljanju - organizacija, kadrovi, rukovođenje*, Beograd, 1991. str. 2-3.

odnosa između ljudi, zadataka, izvora i upravljačkih aktivnosti".¹⁵ „Organizacija je takva društvena struktura u kojoj skupina ljudi ostvaruje određeni cilj, uspostavivši između sebe trajne odnose u radu i primenjujući unapred utvrđene modele rada”.¹⁶

Interna revizija, u tom smislu jeste pojam koji je značajan za svaku organizaciju, bilo da se on posmatra kao samokontrola svakog zaposlenog u vezi sa poslom ili delom procesa rada koji obavlja odnosno vrši, bilo da se ona posmatra kao odvojena funkcija unutar određene organizacije odnosno određenog „tipa organizacije”, ili je u vezi sa određenim procesom (funkcionalnim, kadrovskim, upravljačkim, finansijskim i dr) u organizaciji.

2.2. „Upravna organizacija“ ili upravne organizacije

Kao i kod određivanja pojma „organizacionih nauka“, i ovde najpre moramo da uočimo da je naziv „upravne organizacije“ generički. Upravna organizacija je veoma složena organizacija, čine je različite organizacije, i u tom smislu, možemo govoriti o različitim oblicima ove složene organizacije, naročito ako se opredelimo za sistemski pristup proučavanju i analiziranju, jer se na ovaj način stavlja naglasak na upravnu organizaciju kao celinu ali i na veze među njenim delovima.

Upravna organizacija je sistem sastavljen od podistema različitih „upravnih organa i organizacija“. Upravnu organizaciju takođe možemo posmatrati kao deo šireg sistema u jednoj državi (npr. izvršne vlasti, države i dr). Ako upravnu organizaciju određujemo sa stanovišta one organizacije koja obavlja poslove odnosno delatnosti uprave, odnosno aktivnosti koje uprava vrši/realizuje/obavlja, u okviru složene državne mašinerije, postaje jasno da pojam upravna organizacija konvalidira sa politikološko-pravnim pojmom javne uprave u organizacionom smislu, pod kojim se podrazumeva svaka organizacija kojoje je povereno vršenje poslova državne uprave. Ovaj pojam zatim obuhvata različite vrste i „tipove“ upravne organizacije: organe državne uprave kao posebne organizacione podstrukture organa uprave na centralnom nivou (ministarstva, organa uprave u sastavu ministarstva i posebne organizacije), organe uprave na nižim nivoima vlasti (autonomne pokrajine i jedinica lokalne samouprave), organizacione oblike tzv. „nedržavne uprave“, pre svega organizacione oblike javnih službi (javna preduzeća i javne ustanove) i javne agencije, ali i sve one druge organizacione oblike odnosno „organizacije“ kojima je povereno vršenje upravnih delatnosti. Zbog raznorodnih organizacionih oblika, osim obavljanja upravnih delatnosti, često je veoma teško pronaći i druge zajedničke „imenitelje“ između različitih tipova „upravnih organizacija“, što stvara dodatni problem kada je reč o „internoj reviziji“ kao mogućem obliku otklanjanja „lošeg“ postupanja uprave u njenim eksternim odnosima sa građanima i drugim subjektima, odnosno načinu na koji bi se obezbedilo poštovanje principa „dobre uprave“. Prema tome, princip „dobre uprave“, iako može da se primeni i na druge organizacije i organizacione sisteme, u svom osnovnom terminološkom značenju, već smo mogli primetiti, odnosi se na upravnu

¹⁵ Uporedi: Ranko Orlić; - *Kadrovska menadžment*; - Beograd 2005, str. 15.

¹⁶ Uporedi: Eugen Pusić; - *Upravne organizacije - interakcija, struktura, interes*; - Zagreb 2005. str. 107.

organizaciju, te čemo u nastavku, analizirati upravo vezu između principa dobre uprave i interne revizije u državnoj upravi.

3. Interna revizija i pravne nauke

3.1. Upravna organizacija kao pojam i predmet pravnih nauka

Složena upravna organizacija, sa stanovišta pravnih nauka, naročito se izučava u okviru *upravnog prava* kao posebne grane prava. Treba međutim, primetiti, da je sam pojam „*uprava*“, na kome se temelji upravno pravo i nauka o upravi je veoma složen.¹⁷ Lako je u svakodnevnoj upotrebi i reklo bi se *poznat*, uprava je složena pojava i određivanje njenog pojma je komplikovana metodološka operacija.¹⁸ Najpre, uprava je oduvek bila *dinamička pojava*, koja ima *politička, pravna, psihološka, sociološka*, i druga obeležja. S druge strane, svaka epoha u razvoju države povlačila je sa sobom i *drugu upravu*. Pogrešno je da se orijentisemo ka nekom vanvremenskom, imaginarnom pojmu uprave koji bi važio za sve *razvojne epohe* i sve *tipove država*.¹⁹ U vreme nastanka savremene pravne države početkom i sredinom 19. veka, smatralo se da *bez oružanih snaga* (vojske i policije) koje predstavljaju *osnovne oblike organa državne uprave*, *ne može postojati ni država, pošto nasilje primenjuju ti organi*.²⁰ Dakle, određivanje pojma „*uprava*“ podrazumeva da se mora dati *odgovor na dva pitanje*: „*ko*“ (vrši), i „*uprava*“ u *odgovoru na pitanje „šta“* (se vrši). U prvom slučaju govorimo o *organizacionom*, subjektivnom ili strukturalnom, a u drugom, o *funkcionalnom*, objektivnom pojmu uprave.

Takođe, koncept pravne države, prošao je kroz dve faze – prva, ranija, zasnovana je na shvatanju države kao monopola fizičke sile i prinude u društvu, i stavu da je *svaki postupak vlasti opravdan ukoliko je u skladu sa zakonom (legalan)*. Savremeni koncept pravne države kao države *blagostanja (Welfare State)*, odnosno države koja se *stara o doborobiti svojih građana, opštem društvenom i kulturnom napretku, razvoju proizvodnje i usluga i društvenom blagostanju uopšte*, temelji se na konceptu *ljudskih prava* i na stavu da *nije dovoljno da postupak vlasti bude legalan*, već i *legitiman*, odnosno *društveno opravdan*.²¹ Prema tome, koncept pravne države dominatno određuje i savremeni teorijski pojam uprave pa i *upravne organizacije*. Međutim, pored teorijskog shvatanja pojma „*uprava*“ postoji i drugo, *pozitivno-pravno* određenje ovog pojma. Znači, kada govorimo o upravi kao složenoj organizaciji i principu „*dobre uprave*“, on je svakako vezan za noviji koncept pravne države u kojoj je uprava (pa i njena organizacija) usmerena *ka korisnicima njenih usluga* (građanima u najširem smislu ove reči).

¹⁷ Uporedi: Stevan Lilić; - *Upravno pravo – upravno procesno pravo*; - Beograd 2008, str. 33.

¹⁸ Uporedi: Nikola Stjepanović; - *Upravno pravo, opšti deo*; - Beograd 1978, str. 18.

¹⁹ Uporedi: Ivo Krbek; - *Upravno pravo FNRJ I*; - Zagreb 1960, str. 10.

²⁰ Uporedi: Slavoljub Popović; - *Neka pitanja u vezi sa razvojem savremene uprave*, - „Arhiv za pravne i društvene nauke“, - Beograd, br. 1/1981, str. 23.

²¹ Uporedi: Džon Rols; - *Teorija pravde*; - Beograd-Podgorica 1998; Danilo Basta, Diter Miler; - *Pravna država – poreklo i budućnost jedne ideje*, - Beograd 1991. i dr.



Slika br. 1 Organizacija državne uprave

Ali ako pođemo od pozitivno-pravnog pojma uprave u Srbiji u organizacionom smislu, on se svodi na posebnu organizacionu podstrukturu organa uprave na centralnom nivou o okviru izvršen vlasti, tačnije, na ministarstva, organe uprave u sastavu ministarstva i posebne organizacije kao organizacionim oblicima organa državne uprave. Princip „dobre uprave“, međutim, odnosi se na šire organizaciono shvatanje uprave koji je povezan sa pojmom „javna uprava“, a koji obuhvata i druge organizacije koje obavljaju upravne delatnosti a koje su obuvahećne teorijskim i pozitivno-pravnim pojmom „uprava“ u funkcionalnom smislu (značenju).

Međutim, tragajući sa vezom interne revizije i principa dobre uprave, akcenat ćemo staviti na sadašnji pozitivno-pravni pojam državne uprave u organizacionom smislu predstavljen na *slici br. 1*. Kao što se može videti, i organizacija državne uprave je veoma složeni sistem koji se sastoji od velikog broja organizacija. Zato internu reviziju kao pojam u okviru organa državne uprave možemo sagledati najpre sa stanovišta državne uprave kao celovite organizacije u kojoj se pojavljuju različiti oblici unutrašnje pravne kontrole uprave nad upravom, te se ona u ovom smislu, može posmatrati i kao *interna*.

S druge strane, čini se da pojam interna revizija u kontekstu dobre uprave, više odgovara svakom pojedinačnom organu državne uprave koje stupa u neposredne odnose sa građanima. Zato sa stanovišta teorije organizacije internu reviziju treba sagledati i kao oblik interne kontrolu unutar svakog organizacionog oblika organa državne uprave. Posmatrajući organizacione oblike državne uprave u Srbiji, lako ćemo ustanoviti da su i u njima sadržane unutrašnje organizacione jedinice koje čine celinu jedne od pomenutih „tipova“ organa državne uprave, što je od značajna za nastavak ovog istraživanja.

3.2. Oblici pravne kontrole uprave nad upravom

*Upravna (administrativna) pravna kontrola uprave, kao kontrola uprave koju ostvaruje sama uprava može imati više oblika. Ona se najpre može pojaviti kao kontrola rada i odluka nižeg organa uprave od strane višeg u vezi sa donošenjem upravnog akta (hijerarhijska kontrola). Dva oblika ove kontrole su: (1) *instanciona kontrola*, tj. kontrola rada i odluka nižeg organa od strane višeg organa na osnovu uložene žalbe nezadovoljnog subjekta i (2) *službeni nadzor*, tj. kontrola rada i odluka nižeg organa od strane višeg organa na osnovu posebnih zakonskih ovlašćenja u vezi sa vanrednim pravnim sredstvom u upravnom postupku (*poništavanje i ukidanje rešenja po osnovu službenog nadzora*). Zatim, još jedan oblik kontrole koju vrši uprava je npr. *inspekcijska kontrola (nadzor)*, odnosno kontrola koju vrše posebni *inspekcijski organi* (npr. Inspektorat rada, Devizni inspektorat), i ona se odnosi na sprovođenje zakona i drugih propisa od strane fizičkih i pravnih lica (i organa državne uprave), pri čemu inspekcijski organ, u zavisnosti od rezultata nadzora može da izrekne i odgovarajuće mere na koje je ovlašćen u odnosu na subjekte koje nadzire (uključujući i organ uprave). U upravnu kontrolu uprave može se uvrstiti i tzv. *kontrola (nadzor) nad lokalnom samoupravom*, tj. kontrola zakonitosti rada i odluka organa lokalne samouprave od strane (centralnih) organa državne uprave i *nadzor nad nedržavnim subjektima* kojima su poverena (upravna) javna ovlašćenja koje vrše organi državne uprave.*

Kontrola viših organa uprave nad nižim, tj. prepostavljenih nad potčinjenima, često se naziva „*unutrašnjom kontrolom uprave*“, do koje dolazi na osnovu hijerarhijskih ovlašćenja višeg organa. Unutrašnja administrativna kontrola zato se naziva još i *hijerarhijska kontrola*. Osnovni nedostatak unutrašnje administrativne kontrole proizilazi iz njenog hijerarhijskog porekla, i odnosi se na okolnost da uprava sama sebe kontroliše po principu *samokontrole*. Konceptualno posmatrano, samokontrola je u velikoj meri u suprotnosti sa opštim pojmom kontrole, s obzirom na to da je za ostvarivanje kontrole u pravom smislu reči potrebno postojanje najmanje dva različita subjekta koja su međusobno nezavisna i samostalna.²²

Pored navedenih oblika kontrole uprave, danas možemo govoriti i o *internoj finansijskoj kontroli u upravi*. Ona proizilazi iz Zakona o budžetskom sistemu, tačnije iz dela ovog Zakona koji se odnosi na *internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru*, i ona obuhvata: (1) *finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava*; (2) *internu reviziju kod korisnika javnih sredstava* i (3) *harmonizaciju koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju*.²³ Interna revizija kao funkcija bliže je razrađena podzakonskim aktom: *Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*.²⁴

²² Uporedi: Stevan Lilić; - *Upravno pravo – Upravno procesno pravo*, - Beograd, 2008, str. 417.

²³ Uporedi: - *Zakon o budžetskom sistemu*; - „*Službeni glasnik RS*“ br. 54/09; 73/10 i 101/10, čl. 80-83.

²⁴ Ministarstvo finansija; - *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*; - „*Službeni glasnik RS*“ br. 99/2011.

3.3. Pozitivno-pravni pojam interne revizije u Republici Srbiji

Znači, *interna revizija*, prema pozitivno-pravnim propisima u Republici Srbiji je suštinski oblik ili sastavni deo interne finansijske kontrole, i zato se čini da ona kao takva samo u izvesnoj meri odgovara prethodno utvrđenom principu dobre uprave kao zbiru većeg broja pravila koja čine ovaj princip.

Zakon predviđa da prvi oblik deo interne finansijske kontrole jeste *finansijsko upravljanje i kontrola* koja obuhvata sledeće elemente: (1) kontrolno okruženje; (2) upravljanje rizicima; (3) kontrolu; (4) informisanje i komunikacije i (5) praćenje i procenu sistema. Finansijsko upravljanje i kontrola kao integrисани sistem interne kontrole organizuje se kao sistem procedura i odgovornosti svih lica uključenih u finansijske i poslovne procese. Za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole, odgovoran je funkcioner, odnosno rukovodilac direktnog i indirektnog korisnika budžetskih sredstava, rukovodilac u korisniku sredstava organizacije za obavezno socijalno osiguranje, rukovodilac u javnom preduzeću i druga lica koja su taksativno nabrojana u zakonu.²⁵

Interna revizija kao deo interne finansijske kontrole u zakonodavstvu Republike Srbije posmatra se kao funkcija koja obuhvata: (1) proveru primene zakona i poštovanja pravila interne kontrole; (2) ocenu sistema internih kontrola u pogledu njihove adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti; (3) davanje saveta kada se uvode novi sistemi, procedure ili zadaci; (4) revizija načina rada (performansi) koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa, uključujući i nefinansijske operacije, u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti; (5) uspostavljanje saradnje sa eksternom revizijom; (6) vršenje ostalih zadataka neophodnih da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja sistema interne revizije. U vršenju funkcije, interni revizori obavezni su da čuvaju tajnost službenih i poslovnih podataka.²⁶

Termin „*interna revizija*”, bliže je određen ranije pomenutim Pravilnikom i označava aktivnost koja pruža nezavisno objektivno uveravanje i savetodavnu aktivnost, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije i pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako to sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanje organizacijom.

Pravilnik određuje i pojam rizik, upravljanje rizikom, kontrole i druge pojmove. Rizik označava verovatnoću da će se desiti određeni događaj, koji bi mogao imati negativan uticaj na ostvarivanje ciljeva organizacije, te da se rizik meri kroz njegove posledice i verovatnoću dešavanja. *Upravljanje rizikom* odnosi se na proceduru identifikovanja, procene i kontrole rizika sa ciljem da se u razumnoj meri obezbedi uverenost u pogledu ostvarivanja ciljeva organizacije. Pojam *kontrola* se odnosi na aktivnosti koje rukovodstvo preduzima u cilju izbegavanja, odnosno umanjivanja rizika koji imaju negativan uticaj na ostvarivanje ciljeva organizacije. *Interna revizija*, shodno Pravilniku, pomaže korisniku javnih sredstava u postizanju njegovih ciljeva primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u ocenjivanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na: (1) identifikovanje rizika, procenu rizika i upravljanje

²⁵ Uporedi: - *Zakon o budžetskom sistemu*; - „Službeni glasnik RS“ br. 54/09; 73/10 i 101/10, čl. 81.

²⁶ Uporedi: - *Zakon o budžetskom sistemu*; „Službeni glasnik RS“ br. 54/09; 73/10 i 101/10, čl. 82.

rizikom od strane rukovodioca korisnika javnih sredstava; (2) usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima; (3) pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija; (4) efikasnost, efektivnost i ekonomičnost poslovanja, (5) zaštitu informacija; (6) izvršenje zadatka i postizanje ciljeva.²⁷

3.4. Interna revizija i unutrašnja organizacija organa državne uprave

Mesto interne revizije u organizacionom smislu u organima državne uprave, shodno sadašnjoj regulativi moramo najpre sagledati kroz unutrašnje organizacione jedinice ovih organa, koja je utvrđena *Uredbom Vlade o načelima za unutrašnje uređenje i sistematizaciju radnih mesta u ministarstvima, posebnim organizacijama i službama Vlade*.²⁸

Osnovna unutrašnja jedinica ministarstva je sektor. Posebne unutrašnje jedinice su *sekretariat, kabinet ministra*, a u Ministarstvu odbrane - i *Generalstab Vojske Srbije*. Uže unutrašnje jedinice su *odeljenje, odsek i grupa*. Ako poslovi evropskih integracija nisu neposredno u delokrugu organa, on je dužan da odredi sektor u kojem će se oni vršiti, a to je, po pravilu, sektor čiji je delokrug najviše povezan sa evropskim integracijama.

Sektor se obrazuje da bi vršio poslove koji predstavljaju zaokruženu oblast rada u ministarstvu, posebnoj organizaciji, Generalnom sekretarijatu Vlade i Upravi za zajedničke poslove republičkih organa. Sektor može da se obrazuje i u organu u sastavu ako to nalaže priroda i obim njegovih poslova, a u službi Vlade ako je uredbom kojom je ona osnovana propisano da njen direktor ima pomoćnika ili više njih. Ako se u organu ili u organu u sastavu ne obrazuje sektor, mogu da se obrazuju odeljenja, odseci i grupe.

Sekretariat može da se obrazuje samo u ministarstvu - da bi vršio poslove koji su vezani za kadrovska, finansijska i informatička pitanja, usklađivanje rada unutrašnjih jedinica i saradnju s drugim organima. Sekretariat može da vrši poslove i za organ u sastavu. Sekretarijatom rukovodi sekretar ministarstva.

Kabinet ministra obrazuje se da bi vršio savetodavne i protokolarne poslove, poslove za odnose s javnošću i administrativno-tehničke poslove koji su značajni za rad ministra. Ako ministar istovremeno obavlja i funkciju potpredsednika Vlade ne obrazuje se kabinet ministra. Radni odnos u kabinetu zasniva se na određeno vreme - najduže dok traje dužnost ministra. Izuzetak su posebni savetnici ministra, koji uopšte ne zasnivaju radni odnos. Ukupan broj državnih službenika i nameštenika u kabinetu svakog ministra određuje Vlada, na predlog Ministarstva za državnu upravu i lokalnu

²⁷ Ministarstvo finansija, - *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*; - „Službeni glasnik RS“ br. 99/2011, čl. 2. st. 1 tač. 1, tač. 11-13, čl. 10.

²⁸ Uporedi: Vlada Srbije; - *Uredba o načelima za unutrašnje uređenje i sistematizaciju radnih mesta u ministarstvima, posebnim organizacijama i službama Vlade*; - „Službeni glasnik RS“ br. 81/07, 69/08 (prečišćen tekst).

samoupravu, vodeći računa o broju državnih službenika i nameštenika u svakom ministarstvu.

Odeljenje, odsek i grupa mogu da se obrazuju u sektoru ili sekretarijatu ili izvan njih. Odeljenje, odsek i grupa obrazuju se izvan sektora ili sekretarijata da bi vršili poslove iz pojedinih oblasti rada koje nisu u delokrugu sektora ili ako to nalaže posebni propisi ili da bi pružali podršku sprovođenju projekata. U kabinetima predsednika Vlade i potpredsednika Vlade i u stručnim službama upravnih okruga mogu da se obrazuju jedino odeljenja, odseci i grupe. Izuzetno, ako priroda i obim poslova nalaže, u odeljenju može da se obrazuje više odseka i grupa, a u odseku - više grupa. *Odeljenje* se obrazuje da bi vršilo međusobno povezane poslove na kojima radi najmanje osmoro državnih službenika ili nameštenika ili i jednih i drugih zajedno. *Odsek* se obrazuje da bi vršio međusobno srodne poslove koji zahtevaju neposrednu povezanost i organizacionu posebnost i najmanje petoro državnih službenika ili nameštenika ili i jednih i drugih zajedno. *Grupa* se obrazuje da bi vršila međusobno povezane poslove na kojima radi najmanje troje državnih službenika ili nameštenika ili i jednih i drugih zajedno. *Uža unutrašnja jedinica* ne mora da se obrazuje pod nazivom odeljenje, odsek ili grupa, već joj organ može dati drukčiji, poseban naziv koji bolje odražava njegov delokrug, ali pri tome moraju biti ispunjeni uslovi za obrazovanje odeljenja, odseka ili grupe. Uža unutrašnja jedinica koja je obrazovana pod posebnim nazivom mora pravilnikom da se upodobi odeljenju, odseku ili grupi.

Pored organizacionih jedinica, u okviru ministarstva, organa u sastavu i posebnih organizacija, mogu postojati i *samostalni izvršioci*. Samostalni izvršilac je državni službenik ili nameštenik čije je radno mesto izvan svih unutrašnjih jedinica jer njegovi poslovi zbog svoje prirode ne mogu biti svrstani ni u jednu unutrašnju jedinicu.

Za organizaciju interne revizije u organima državne uprave i javnom sektoru uopšte, značajan je još jednom pomenuti *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*. Pravilnik detaljno utvrđuje način na koji se ustanavljava interna revizija i organizacija interne revizije. Za sva npr. ministarstva kao organe državne uprave Pravilnikom predviđeno je da se interna revizija organizuje kao posebna unutrašnja organizaciona jedinica u sastavu ministarstva, a u drugim organima i organizacionim oblicima kao unutrašnja organizaciona jedinica ili kao pojedinac - interni revizor. Shodnom primenom Pravilnika, proizilazi da je rukovodilac posebne unutrašnje organizacione jedinice interne revizije u ministarstvu, direktno odgovoran ministru.²⁹ Znači, u unutrašnjoj organizacionoj strukuri jednog hipotetičkog ministarstva interna revizije mogla bi biti predstavljena na način kao što je to uređeno na slici br. 2.

²⁹ Ministarstvo finansija; - *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*; - „Službeni glasnik RS“ br. 99/2011, čl. 3-9.



Slika 2. Hipotetički primer unutrašnje organizacije ministarstva i mesta interne revizije kao unutrašnje organizacione jedinice

U aktu o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mesta u ovom, hipotetičkom ministarstvu, odredba koja uređuje poslove ove unutrašnje organizacione jedinice mogao bi da bude formulisan na sledeći način: „Odsek za internu reviziju obavlja poslove koji se odnose na operativno planiranje, organizovanje i izvršenje zadataka revizije, odnosno testira, analizira i ocenjuje sve poslovne funkcije iz nadležnosti Ministarstva u skladu sa Međunarodnim standardima interne revizije i propisima kojima se uređuje interna revizija u Republici Srbiji; vrši proveru primene zakona i poštovanja pravila interne kontrole, ocenu sistema internih kontrola u pogledu adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti, reviziju načina rada koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa, uključujući i nefinansijske operacije, u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti; vrši reviziju korišćenja sredstava Evropske unije i drugih međunarodnih organizacija; daje savete i stručna mišljenja kada se uvode novi sistemi i procedure, izrađuje izveštaje o nalazu interne revizije sa odgovarajućim mišljenjima i ocenama, obavlja i druge poslove neophodne da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja sistema interne revizije; obavlja i druge poslove iz delokruga Odseka.“

Postavlja se, međutim pitanje, u kojoj meri na ovaj način funkcija i organizacija interne revizije može da obezbedi preventivni pristup poštovanju principa dobre uprave, odnosno na koji način ona može da obezbedi da u slučaju kršenja principa dobre uprave, uočeni nedostaci budu uspešno otkonjeni u okviru same organizacije,

pre aktiviranja drugih, naročito „spoljnih“ odnosno eksternih oblika kontrole poštovanja dobre uprave (npr. od strane Zaštitnika građana).

4. Odnos pojma interne revizije i principa dobre uprave

4.1. Vršenje poslova državne uprave, akti uprave i „dobra uprave“

Da bi mogli da sagledamo i utvrdimo odnos između interne revizije i principa dobre uprave, moramo najpre da utvrdimo na koji način državna uprava izvršava poslove (funkciju) iz svog delokruga. Poslovi državne uprave realizuju se tzv. „*aktima uprave*“, koje obuhvataju sve *pravne akte* (opšte i pojedinačne) koje *uprava donosi* kao i *materijalne radnje* koje uprava vrši ili preduzima u vršenju upravne delatnosti. Akti uprave, prema tome jesu *pravni akti i materijalne (upravne) radnje*, odnosno aktivnosti uprave koje po svojoj prirodi mogu biti i jesu *autoritativnog i neautoritativnog karaktera*, koje u budućnosti, u skladu sa upravom kao sistemom regulacije društvenih procesa sve više dobijaju neautoritativni karakter.

Pravni akti uprave mogu se pojaviti u vidu opštih *pravnih akata – upravnih propisa*, koje kao „*poverenu*“ *normativnu delatnost* donose organi uprave. Prema Zakonu o državnoj upravi³⁰ u normativne podzakonske opšte akte koje mogu donositi organi uprave kada su za to ovlašćeni spadaju: *pravilnik, naredbe i uputstvo*, kao i *instrukcije, stručna uputstva i objašnjenja*.

Drugu grupu pravnih akata uprave čine upravni akti. *Upravni akt* je osnovna vrsta *pojedinačnih pravnih akata* koje u vršenju upravne delatnosti donosi uprava. Zakon o upravnim sporovima iz 2009. godine definše *upravni akt* kao... „*pojedinačni pravni akt kojim nadležni organ, neposrednom primenom propisa, rešava o određenom pravu ili obavezi fizičkog ili pravnog lica, odnosno druge stranke u upravnoj stvari*“.³¹

Obavljanje upravnih delatnosti ne iscrpljuje se donošenjem upravnih akata. Naprotiv, uprava u svom svakodnevnom radu obavlja čitav niz različitih radnji i donosi druge pojedinačne akte koji nisu pravni.³² Zato u radu javne uprave danas, veliki značaj imaju i *upravne radnje*, odnosno *materijalni akti uprave*. Njih možemo odrediti kao „*ukupnost mnogobrojnih i raznovrsnih pojedinačnih akata i radnji koje uprava donosi ili obavlja*, a koje nemaju neposredno pravno dejstvo. Polazeći od concepcije da upravna delatnost predstavlja vršenje javne službe, za upravne radnje se može reći da predstavljaju materijalne akte i radnje kojima uprava pruža građanima tzv. *javne usluge*.“³³

4.2. Dobra uprava kao pravni i etički princip i interna revizija

Znači princip „dobra uprava“ odnosi se akte uprave kojim organi državne uprave realizuju svoje poslove. Realizujući svoje poslove organi državne uprave u

³⁰ Uporedi: *Zakon o državnoj upravi*; - „Službeni glasnik RS“ br. 79/05, 101/07, 95/10.

³¹ Uporedi: *Zakon o upravnim sporovima*; - „Službeni glasnik RS“, 111/09. čl. 4.

³² Stevan Lilić, Dejan Milenković; - *Javne službe u jugoslovenskom pravu*; - Beograd 1999. str. 100.

³³ Stevan Lilić; - *Upravno pravo* (drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje); - Beograd 1998, str. 271.

opštenju sa građanima (koristnicima usluga), namerno ili slučajno usled nedostatka, pogrešne primene i/ili izbegavanjanjem procedura, nekvalitetnim vršenjem upravnih radnji, postupanjem prema građanima u suprotnosti sa načelom jednakosti ili usled nedovoljne koordinacije i loše komunikacije unutar organizacije, odnosno na brojne druge načine nepravilno, nepravično i nefer (a često i nezakonito) postupaju prema njima, što je u suštini „loša uprava“

Značajna pravila o postupanju uprave prema građanima u vršenju poslova državne uprave sadržana su u važećem pozitivno-pravnom sistemu. Na primer, *Zakon o opštem upravnom postupku*,³⁴ sadrži brojna procesna pravila koja se odnose na postupak donošenja upravnog akta (rešenja) kojim se rešava o pojedinačnim pravima ili obavezama građana (i pravnih lica), a kojim se nastoji obezbediti zakonit, pravilan i fer odnos uprave prema korisnicima njenih usluga u procesu donošenja upravnog akta (npr. načelo zakonitosti, saslušanja stranke, razumnog roka za donošenje odluke, uputstva o pravnom sredstvu i dr...). Ova pravila, takođe čine i princip dobre uprave i ona su na sličan način formulisana u Kodeksu dobre uprave kao zbiru etičkih pravila dobrog upravnog postupanja.

Suštinsku razliku treba u konkretnom slučaju praviti između dve vrste normi: *pravnih i etičkih*. Pravila sadržana u kodeksima, uključujući tu i pomenuti *Kodeks dobre uprave*, su *etičke norme* koje su podložne daleko širem mogućem tumačenju u konkretnim slučajevima ocenjivanja pravilnosti rada organa državne uprave, nego što je to slučaj sa rigidnim i često nefleksibilnim tumačenjem pravnih normi sadržanim u zakonima i drugim propisima. Znači, ono što sa stanovišta prava ne znači nužno kršenje pravne norme od strane uprave, sa stanovišta etike *moe se razumeti* kao kršenje etičke norme, i suštinski shvatiti kao „loše“ postupanje uprave.

Zakonske i druge norme sadržane u pravnim propisima, na primer, u već pomenutom Zakonu o opštem upravnom postupku, doprinose i zakonitosti i poštovanju pravila i procedure i fer postupka i odnosa prema građanima kao korisnicima njenih usluga, a posredno doprinose i ostvarivanju etičkog principa dobre uprave (između ostalog i kroz sistem hijerarhijske unutrašnje pravne kontrole uprave nad upravom u vidu instancione kontrole i službenog nadzora o čemu je već bilo reči). Međutim, i pored ovih oblika pravne kontrole, još uvek se, već smo mogli da uočimo, princip dobre uprave, npr. u procesu donošenja upravnog akta ili vršenja upravnih radnji svesno ili nesvesno, namerno ili nenamerno, zakonito ili nezakonito ako ne u pravnom, a onda u smislu etičkih pravila, krše.

To možemo da konstatujemo i kada je reč o pravnim normama sadržanim u propisima o koji se odnose na interenu reviziju, koja kao deo *interne finansijske kontrole*, jeste specifična funkcija. Ako sve ovo povežemo sa teorijom organizacije, onda ovako određena interna revizija kao deo interne finansijske kontrole prvenstveno jeste usmerena ka unutrašnjoj organizaciji odnosno poštovanju pravila unutar organizacije koje je ustanovljena, a manje ka korisnicima njenih usluga. Međutim, interna revizija i kao funkcija, odnosno kao aktivnost s jedne strane, odnosno, organizacionom smislu, kao posebna organizaciona jedinica u organima državne uprave koja ove aktivnosti

³⁴ Uporedi: *Zakon o opštem upravnom postupku*; - „Službeni list SRJ br 33/97; - „Službeni glasnik RS“ br 33/10.

sprovodi s druge strane, svakako, ali samo posredno može da doprinese „dobroj upravi”, i to prvenstveno u u domenu internih finansijskih procesa u (upravnoj) organizaciji.

4.3. U potrazi za novim modalitetom „interne revizije“ u kontekstu dobre uprave

Šire shvatanje pojma „interna revizija“ u vezi sa principom dobre uprave ne može se svoditi na internu reviziju u pozitivno-pravnom funkcionalnom i organizacionom smislu na deo interne kontrole finansijskog procesa u organima državne uprave. Uzimajući u obzir ova dva pojma i u kontekstu organizacionih i u kontekstu pravnih nauka, rezultati pokazuju da „interna revizija“ treba da označava specifičan oblik permanetne (stalne) unutrašnje revizije *svih procesa u svakoj pojedinačnoj upravnoj organizaciji* (upravljačkih, kadrovskih, funkcionalnih, finansijskih i dr), radi ostvarivanja principa dobre uprave ne samo kao pravne, već i kao etičke odrednice.

U ovom širem značenju, funkcija interne revizije može se odrediti kao kontrola raznorodnih procesa u svakom pojedinačnom organu državne uprave, koji zahteva koordinaciju upravljačkog procesa u okviru organizacije i izdvajanje posebne organizacione jedinice „interne revizije“ kao grupe stručnjaka-revizora koja, uz zajednički rad sa rukovodicima drugih organizacionih jedinica u okviru organa državne uprave, vrše kontrolu *svih procesa u organizaciji*.



Slika 3. Odsek interne revizije u novom funkcionalnom kontekstu

Odsek interne revizije horizontalno mora biti povezan sa drugim unutrašnjim organizacionim jedinicama o organu državne uprave, tačnije rukovodicima osnovnih organizacioni jedinica operativnog dela ministarstva (rukovodicima sektora). Rukovodilac sektora istovremeno jeste i „interni revizor“ svih procesa u okviru organizacione jedinice kojom rukovode i procesa koji se u njima odvijaju.

Koordinacija i saradnja na nivou npr. dnevnih, nedeljnih ili mesečnih sastanaka sa internim revizorima za određene procese iz Odseka i rukovodilaca osnovnih organizacionih jedinice i redovni radni sastanci rukovodioca odseka interne revizije za

rukovodiocima drugih organizacionih jedinica jesu već domen posebne nauke - nauke o upravljanju, kao delu organizacionih nauka. Na ovaj način, „interna“ revizija bi obuhvatila i „pokrila“ sve procese u upravnoj organizaciji, a interni revizori i rukovodioci drugih unutrašnjih organizacionih jedinica, morali bi da budu dobro edukovani ne samo sa stanovišta pravne regulative kojim se uređuju određeni procesa u organizaciji već i sa stanovišta etičkih pravila koja čine princip dobre uprave.

U ovoj svojevrsnoj simbiozi funkcija (aktivnosti) upravne organizacije i kroz povezivanje stručnjaka za različite procese u organizaciji iz odseka interne revizije sa rukovodiocima drugih organizacionih jedinica u organizaciji, nastaje i dobra uprava, uprava koja svoj upravni rad i aktivnosti sprovodi u opštem, javnom interesu i interesu građana kao pojedinaca. To je uprava koja osluškuje potrebe građana, prilagođava se njihovim potrebama i aktivno, „u hodu“ otklanja uočene nedostatke brojnih procesa koji se u organizaciji odvijaju, pa samim tim i prakse „loše“ uprave.

ZAKLJUČAK

Veza između pojma interne revizije i princip dobre uprave, na prvi pogled je jasna i nedovsmislena. Međutim, analizirajući pojam interne revizije uočavamo da on može imati uže, pozitivno-pravno ali i znatno šire praktično značenje. Polazeći od pojama interne revizije sa stanovišta organizacionih i pravnih nauka i posmatrajući princip dobre uprave kao skup pravila dobrog postupanja složene državne upravne organizacije, postaje jasno da interna revizija danas jeste samo deo interne finansijske kontrole u organima državne uprave, koji posredno dovedi do poštovanja principa dobre uprave.

Međutim, da bi interna revizija neposrdno uticala na poštovanje ovog principa, moramo je shvatiti kao aktivnost kontrole svih procesa u svakoj pojedinačnoj upravnoj organizaciji. To zahteva i temeljno preispitivanje upravljačkog okvira unutar svakog organa državne uprave, kao i jačanje i širenje uloge interne revizije kao posebne organizacione jedinice u okviru jedne upravne organizacije, čiji je suštinski cilj ostvarivanje principa dobre uprave.

Dejan Milenković, PhD
Senior Lecturer
Faculty of Political Sciences - University of Belgrade

Searching for a connection between the principle of good governance and the concept of internal audit

Summary

At first glance, the connection between the concept of internal audit and the principle of good governance is clear and obvious. Analyzing the concept of internal audit, it is evident that it can have narrow meaning, in a sense of the positive-law and wider, the practical meaning. To enable internal audit to have direct impact on respect of the principle of good governance, it should be understood as a control activity of all kinds of processes in every individual administrative organization. In order to achieve the principle of good governance, it requires completely review and modification of administrative framework in the state administration bodies.

Keywords: good governance, control, internal audit, state administration, public administration, financial process.

RAZVOJ SISTEMA INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U EVROPSKOJ UNIJI

Apstrakt

U radu se analizira razvoj sistema interne finansijske kontrole na nadnacionalnom nivou Evropske unije. U poslednjoj dekadi, kao odgovor na oštре kritike o zloupotrebljama u finansijskom upravljanju u institucijama EU, došlo je do značajnog poboljšanja pravnog okvira interne finansijske kontrole i njegove implementacije. U tom smislu, donošenje nove Finansijske uredbe 2002. i njenih izmena i dopuna 2006. godine kojim se ustanovljava zajednički okvir interne finansijske kontrole već su dali pozitivan efekat na smanjenje broja nezakonitih i neregularnih finansijskih transakcija EU, što je potvrđeno i u nedavnim izveštajima evropskog Revizorskog suda. Međutim, potrebno je uložiti dodatne napore da bi se dobro forumilasni paket reformi u potpunosti primenio. Imajući u vidu da se oko 80 procenata budžeta EU troši u državama članicama neophodno je posvetiti posebnu pažnju jačanja kapaciteta interne finansijske kontrole na nacionalnom nivou. Pored toga, postoji takođe i potreba da se poboljša ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u trošenju budžetskih sredstava EU, što zahteva revidiranje osnovnih javnih politika EU, uspostavljanje njihovih jasnih budžetskih ograničenja, kao i jačanje koncepta ostvarenja svrishodnosti upotrebe finansijskih sredstava ne samo unutar institucija EU, već i na nivou država članica i kandidata za članstvo u EU.

Ključne reči: interna finansijska kontrola, finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija, Evropska unija

1. Uvod

Upravljanje finansijskim sredstvima Evropske unije već duže vreme zaokuplja veliku pažnju građana EU. Imajući u vidu da se institucije i fondovi EU finansiraju od poreskih obveznika svih zemalja članica EU, postoji velika zainteresovanost država članica EU i njenih građana za uspostavljanjem delotvornih mehanizama interne finansijske kontrole kako bi finansijska sredstva EU bila korišćena na zakonit, efikasan i efektivan način.

U poslednjoj dekadi uloženi su značajni naporci da se poboljša sistem interne finansijske kontrole, što je posledica kako brojnih skandala zloupotrebe finansijskih sredstava u okviru institucija EU, tako i neadekvatnog finansijskog upravljanja budžetskim sredstvima EU na nivou država članica. Jedan od najdrastičnijih slučajeva nezakonitog upravljanja sredstvima Evropske unije desio se 1999. godine, kada je došlo je do raspuštanja Santerove komisije, što je bio prvi slučaj u istoriji Evropske unije

da su svi članovi Komisije razrešeni,³⁵ nakon čega je došlo do značajnih izmena regulative o upravljanju javnom potrošnjom na nivou Evropske unije. Nadalje, činjenica da Evropski računski sud sve do danas nije dao nijedno pozitivno mišljenje o regularnosti svih finansijskih operacija EU, posebno na nivou država članica, podstaklo je Barozovu Komisiju da uloži značajne napore da poboljša efektivnost sistema interne finansijske kontrole, kako bi opravdali poverenje građana EU i smanjili narastajući skepticizam evropskih integracija koji se, podrput finansijskim teškoćama evrozone poslednjih godina sve više širi.

Predmet ovog rada jeste razvoj mehanizama interne finansijske kontrole EU, koji obuhvataju finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju. Pažnja će najpre biti posvećena reformi mehanizama interne finansijske kontrole u okviru institucija Evropske unije za vreme mandata Ramana Prodija kao Predsednika Komisije od 1999. do 2004. godine. U drugom delu analiziraće se sveobuhvatna reforma sistema interne finansijske kontrole za vreme prvog, a zatim i drugog mandata Predsednika Komisije Baroza, od 2004. godine do danas. Poseban akcenat biće dat stvaranju zajedničkog okvira interne finansijske kontrole za zemlje članice Evropske unije. U zaključnom delu biće analizirane pretpostavke za dalje unapređenje sistema interne finansijske kontrole i uspostavljanje principa dobrog finansijskog upravljanja.

2. Tradicionalni sistem interne finansijske kontrole Evropske unije

Interna finansijska kontrola u Evropskoj uniji regulisana je sekundarnim zakonodavstvom EU, putem uredbi (regulations) evropskog Saveta i Komisije. Sveobuhvatno regulisanje finansijskog menadžmenta EU izvršeno je prvi put u okviru Finansijske uredbe Saveta, usvojene 1977. godine.³⁶ Ovaj sistem koji je bio na snazi skoro punih 30 godina može se nazvati tradicionalnim sistemom interne finansijske kontrole i revizije EU.

Tradisionalni sistem interne finansijske kontrole EU bio je u velikoj meri zasnovan na kontroli zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU, a ne na principu svrshodnosti finansijskog upravljanja. Slično situaciji koja postoji u državama članicama, kontrola zakonitosti i regularnosti finansijskih izveštaja na nivou Evropske unije obuhvata dva elementa – kontrolu kvantitativne raspodele sredstava koja je utvrđena budžetom Evropske unije i kontrolu kvalitativne raspodele sredstava utvrđenu u velikom broj materijalnih propisa kojima se reguliše potrošnja budžetskih sredstava Evropske unije.³⁷ Sa druge strane, međutim, pitanja o svrshodnosti

³⁵ A. Tomkins, Responsibility and Resignation in the European Commission, (1999), 62 «Modern Law Review» str. 744-765.

³⁶ Council Financial Regulation of 21 December 1997 applicable to the general budget of the European Communities, OJ No L 356, 21 December 1997.

³⁷ U tom smislu, sudija izvestilac u Mancini, u slučaju br. 204/86, koji se vodio pred evropskim Revizorskim sudom smatrao je da evropski Revizorski sud ima pravo i obavezu da verifikuje ne samo da li su finansijske transakcije u skladu sa odredbama o budžetu i odredbama Finansijske uredbe, već i da li su usklađene sa bilo kojom odredbom pravnog poretka Zajednice ukoliko imaju uticaj na izvršenje budžeta. Nešto drugačiji stav u pogledu ovlašćenja evropskog Revizorskog suda, međutim,

budžetske potrošnje, tj. pitanja da li su sredstva uložena u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, nisu zaokupljala pažnju evropskih institucija i zvaničnika.

Druga osnovna karakteristika tradicionalnog sistema interne finansijske kontrole bila je jasna podela između tri ključna aktera: finansijskog nalagodavca, kontrolora i računopolagača. Finansijski nalagodavac bio je odgovoran samo za preuzimanje finansijskih obaveza i izdavanje naloga za plaćanje. Finansijski kontrolor davao je prethodno odobrenje (vizu) za preuzimanje obaveza i izdavanje naloga za plaćanje, kontrolišući na taj način rad finansijskog nalagodavca. I najzad, računopolagač bio je odgovoran za adekvatno izvršenje plaćanja, za koje može odgovarati kako disciplinski, tako i svojom sopstvenom imovinom. Sistem finansijske odgovornosti zasnivao se na jasnom razdvajanju ove tri funkcije koje su morale biti obavljene od strane tri različita lica.³⁸

Najzad, tradicionalni sistem interne finansijske kontrole takođe je bio veoma centralizovan. Svaka institucija morala je da postavi jednog finansijskog kontrolora, kao potpuno nezavisnu osobu/telo koje je zaduženo za *ex ante* kontrolu svih preuzetih obaveza i nastalih rashoda kroz davanje odobrenja (vize) za svaku finansijsku transakciju.³⁹ Funkcija finansijskog kontrolora Evropske Komisije bila je poverena Generalnom direktoratu XX (DG XX). To znači da je Generalni direktorat XX obavljao prethodnu kontrolu ogromnog broja finansijskih transakcija Evropske komisije (oko 60.000 preuzetih obaveza i 300.000 odobrenih plaćanja svake godine).⁴⁰

Uprkos detaljnoj regulativi i *ex ante* kontroli finansijskih transakcija, sistem interne finansijske kontrole u Evropskoj uniji u praksi su se pokazao kao neefikasan.⁴¹ Došlo je do velikog broja zloupotreba, nezakonitog upravljanja sredstvima i nepotizma unutar institucija EU, što je rezultiralo i raspuštanjem Santerove komisije 1999. godine.⁴²

Glavni razlog za pokazane slabosti sistema bio je u tome što nije bilo moguće izvršiti detaljnu prethodnu kontrolu ogromnog broja finansijskih transakcija koje se svakodnevno obavljaju u okviru institucija Evropske unije. Usled nemogućnosti provere svake finansijske transakcije, finansijski kontrolor je bio primoran da vrši samo kontrolu uzorka, gde se samo nekolicina jednostavnih transakcija detaljno kontroliše,

izražen je u slučaju Le Ver protiv Parlamenta (*Les Verts v Parliament*), 294/83. Vidi: J. Inghelram, The European court of Auditors: Current Legal Issues, «Common Market Law Review» br. 37: 129-146, 2000, Kluwer Law International, str. 133-134.

³⁸ Član 29 Finansijske uredbe iz 1997. godine: Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities (OJ No L356 of 21 December 1977).

³⁹ Član 39, *ibid*.

⁴⁰ I. Harden, F. White, K. Donnelly, The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community, «European Public Law», Volume 1, Issue 4 (Kluwer Law International), 1995, str. 606-607.

⁴¹ Committee of Independent Experts, Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, chapter II, September 1999.

⁴² A. Tomkins, op. cit. str. 744.

dok ostatak obično dobija automatsko odobrenje.⁴³ Pored toga, postojanje centralizovane prethodne kontrole prebacivao je odgovornost za finansijsko upravljanje sa finansijskog nalagodavca na finansijskog kontrolora. Takvo premeštanje odgovornosti lako dovodi do situacije u kojoj na kraju niko ne snosi odgovornost za finansijsko upravljanje.⁴⁴

Zbog navedenih slabosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole koji su isključivo zasnovani na prethodnoj finansijskoj kontroli i mnoge evropske zemlje u poslednjoj dekadi napuštaju nefleksibilni *ex ante* sistem kontrole i prelaze na fleksibilniju *ex post* kontrolu. Pomeranje fokusa sa *ex-ante* kontrole, koja se uglavnom odnosi na zakonitost i pravilnost transakcija, na sveobuhvatniju *ex post* kontrolu, bi trebalo da vodi i ka uspostavljanju kompleksnijeg sistema finansijske odgovornosti, sa većim stepenom interesa za postizanje «vrednosti za novac» za uložena finansijska sredstva.⁴⁵

3. Reforma sistema interne finansijske kontrole EU – Finansijska uredba iz 2002. godine

U cilju prevazilaženja pomenutih nedostataka, u junu 2002. godine, Savet je usvojio novu Finansijsku uredbu.⁴⁶ Izmenama je prethodio Izveštaj Odbora nezavisnih eksperata, u kojem je utvrđeno postojanje zloupotrebe položaja i nepotizma u Evropskoj komisiji.⁴⁷ Nakon toga usledilo je usvajanje Uredbe Komisije od 23. decembra 2002. godine, kojom su detaljnije utvrđena pravila za sprovođenje Finansijske uredbe Saveta.⁴⁸ Oba propisa stupila su na snagu u januaru 2003. godine.

Finansijska uredba iz 2002. godine donela je značajan broj novina koje su postavile osnov za novi sistem interne finansijske kontrole, a to su: novi koncept dobrog finansijskog upravljanja, novi sistem finansijskog upravljanja i kontrole, kao i uvođenje sistema interne revizije. Imajući u vidu kompleksnost pomenute problematike, posebnu pažnju posvetićemo svakom od pomenutih elemenata ponaosob.

⁴³ Committee of Independent Experts, Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, chapter II, September 1999.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ OECD Policy Brief, Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control, 2005., www.oecd.org/publications/pol_brief.

⁴⁶ Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁴⁷ Committee of Independent Experts, Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, Volume II, September 1999.

⁴⁸ Commission Regulation (EC, Euratom) No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002.

3.1 Uvođenje principa dobrog finansijskog upravljanja

Uspostavljanje principa dobrog finansijskog upravljanja označava obavezu korisnika budžetskih sredstava EU da data sredstva koriste ne samo na zakonit i regularan način već i u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Finansijska Uredba iz 2002. godine posebnu pažnju posvećuje principu ekonomičnosti, koji je definisan kao zahtev da se osigura da se „sredstva koja institucija koristi za finansiranje svojih aktivnosti dostavljaju blagovremeno, u odgovarajućoj vrednosti i odgovarajućeg kvaliteta i po najboljoj ceni”⁴⁹. Princip efikasnosti definisan je kao „najbolji odnos između uloženih sredstava i postignutih rezultata”. Nadalje, efektivnost podrazumeva „ostvarenje određenih zacrtanih ciljeva i postizanje željenih rezultata”.

U cilju delotvorne primene pomenutih principa dobrog finansijskog upravljanja uveden je i **sveobuhvatan sistem upravljanja učinkom (performance management)**, kao i **evaluacija razvojnih programa**. U tom smislu, svi direktorati dobili su obavezu da utvrde svoje godišnje ciljeve razvoja koji se definisu u skladu sa SMART principom – moraju biti specifični, merljivi, adekvatni-ostvarivi, relevantni i tačni, tj. da imaju adekvatan vremenski okvir izvršenja. Ostvarenje tih ciljeva prati se na osnovu utvrđenih indikatora izvršenja.⁵⁰ Pored toga, Uredba obavezuje sve institucije da vrše i *ex ante* i *ex post* evaluaciju svojih programa i aktivnosti koji podrazumevaju značajniju potrošnju. Procedure evaluacije regulisane su detaljnije u članu 21. Uredbe Komisije.⁵¹

3.2 Decentralizacija interne finansijske kontrole

Finansijska uredba iz 2002. godine znatno je unapredila pravni okvir interne finansijske kontrole u EU i uvela princip decentralizacije i pune odgovornosti rukovodstva institucije za finansijsko upravljanje i kontrolu. Dok se novim pravnim okvirom i dalje promoviše princip odvajanja funkcije finansijskog nalagodavca i računopolagača, funkcija finansijskog kontrolora više nije samostalna, već se spaja sa funkcijom finansijskog nalagodavca. Finansijskom nalagodavcu daje se puna odgovornost za finansijsko upravljanje, tj. za preuzimanje obaveza i odobravanje plaćanja, bez dodatne prethodne kontrole od strane trećeg lica.⁵² Puna odgovornost

⁴⁹ Član 27, stav 2. Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁵⁰ Član 27, stav 3. Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16.9.2002

⁵¹ Commission Regulation (EC, Euratom) No 2342/2002 of December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities.

⁵² P. Graig, A New Framework for EU Administration: the Financial Regulation 2002, «Law & Contemporary Problems» Vol 68 (2004) No. 1, str. 107-133, dostupno na: <http://www.law.duke.edu/journals/lcp/articles/lcp68dwinter2004p107.htm>.

finansijskog nalagodavca potvrđena je dosta striktnim i opširnim odredbama koje predviđaju sankciju razrešenja u slučaju utvrđivanja odgovornosti za nevršenje dužnosti ili prekoračenje ovlašćenja.⁵³ S druge strane, uloga računopolagača nije suštinski izmenjena s obzirom da je računopolagač i dalje nadležan za vršenje plaćanja i čuvanje računovodstvene dokumentacije i disciplinski odgovoran u slučaju nezakonitog upravljanja finansijskim sredstvima.⁵⁴

Decentralizacija finansijske interne kontrole ogleda se i u obavezi svake institucije da odredi osobu koja će biti finansijski nalagodavac te institucije i biti odgovorna za izradu budžeta institucije i finansijsko upravljanje i kontrolu.⁵⁵ Davanje ovlašćenja finansijskog nalagodavca reguliše se internim pravilima date institucije.⁵⁶ Funkcija finansijskog nalagodavca u okviru institucija EU najčešće se daje Generalnim direktorima (a ne članovima Komisije) ili šefovima službi EU, koji su obavezni da podnesu godišnje izveštaje o opštim aktivnostima Generalnog direktorata/službe, koji se zatim uključuju i u godišnji izveštaj o upravljanju finansijskim sredstvima.⁵⁷

Institucije EU su takođe dužne da uspostave i svoje jedinice za finansijsko upravljanje i kontrolu, koje su u obavezi da rukovodstvo institucije upozore na bilo koji oblik nezakonitog i nesvrshodnog trošenja budžetskih sredstava. Ukoliko zaposleni koji radi na finansijskom upravljanju i kontroli transakcija smatra da odluka, koju bi po zahtevu svog nadređenog trebalo da sprovede, nije regularna ili je suprotna principima *dobrog finansijskog upravljanja*, on ima obavezu da o tome pismenim nalogom informiše finansijskog nalagodavca, a u slučaju da on ne preduzme odgovarajuće mere, da informiše ovlašćene institucije,⁵⁸ kao što je, na primer, evropski Revizorski sud. Detaljnija regulativa prava i obaveza svih finansijskih aktera regulisana je Finansijskom uredbom Komisije u kojoj su, kao što smo već napomenuli, definisana detaljna pravila za sprovođenje Finansijske uredbe.⁵⁹

Najzad, uvedena je i važna novina uspostavljanja interne revizije u svim institucijama EU, kao i centralna Služba internih revizora. Finansijska uredba Saveta predviđa uspostavljanje službi internih revizora u svim Generalnim Direktoratima, koje su dužne da prate sprovođenje finansijskih transakcija u okviru pojedinčanih institucija

⁵³ Poglavlje 4, član 64-66 Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 Setpebember 2002.

⁵⁴ Član 67, ibid.

⁵⁵ Član 59. stav 1, Član 60, stav 3, ibid.

⁵⁶ Član 59. stav 2, ibid.

⁵⁷ Reforming the Commission, An administration at the service of half a billion Europeans,

http://ec.europa.eu/reform/2002/selection/chapter1_en.htm#1_3

⁵⁸ Član 60, stav 6, Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁵⁹ Commission Regulation (EC, Euratom), No. 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002.

i pruže savete o unapređenju pouzdanosti postojećih sistema interne kontrole.⁶⁰ Pored toga, oformljena je i centralna Služba internih revizora (Internal Audit Service) 2001. godine, koja ima status posebnog direktorata, u cilju jačanja koordinacije rada pojedinačnih timova za internu reviziju.

4. Uspostavljanje zajedničkog okvira interne finansijske kontrole – izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2006. godine i njihova primena

Iako je upravljanje finansijskim sredstvima EU poboljšano kao rezultat analiziranih reformi, evropski Revizorski sud koji vrši reviziju finansijskih izveštaja EU ni do danas nije dao potpuno pozitivnu ocenu o zakonitosti i regularnosti svih finansijskih transakcija EU. Naime, od donošenja Ugovora iz Maastrichta 1992. godine, kada je Revizorski sud dobio status punopravne institucije, dobio je i važnu nadležnost izdavanja Deklaracije o uverenju pouzdanosti računa i zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija, takozvani «DAS» (od francuskog termina *declaration d'assurance*).⁶¹ Izdavanju deklaracije prethodi veoma ozbiljna analiza koja od suda zahteva da umesto tradicionalnog ‘sistemskega pristupa’⁶² izvrši detaljnu finansijsku reviziju i proveru finansijskih transakcija na bazi uzorka sve do nivoa krajnjih korisnika. U poslednjoj dekadi, DAS se izdaje za određene delove prihoda i rashoda Zajednice posebno (CAP, strukturne mere, unutrašnja politika, spoljni poslovi, pomoć za pristupanje, administrativni rashodi i finansijski instrumenti i bankarske aktivnosti).⁶³ Iako Revizorski sud do sada nije izdao pozitivnu Deklaraciju o uverenju za celokupne rashode EU, u nekoliko poslednjih godina dao je pozitivnu ocenu o pouzdanosti računa, prihoda i preuzetih obaveza (commitments) dok su rashodi, posebno u oblastima u kojima institucija i zemlje članice dele odgovornost za upravljanje programima i dalje «slaba tačka» finansijske odgovornosti EU.⁶⁴

Dok je dobijanje pozitivnog mišljenja o zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija od strane Revizorskog suda bilo samo marginalno pitanje za vreme mandata Romana Prodića, ovo pitanje postalo je jedan od prioriteta nove Komisije kojom je počeo da predsedava Emanuel Baroza. To je posledica izbora novog Komesara Sima Kalasa za upravu, reviziju i borbu protiv prevara, koji je u toku svog izbora na mesto Komesara istakao dobijanje pozitivne ocene o zakonitosti i

⁶⁰ “A New Stage of Reform: The European Commission’s recently appointed internal audit Chief says his organisation must continue to work toward modernisation and progress”, *Internal Auditor*, 2004.

<http://www.theiiia.org/?act=iiia.internalAuditor>.

⁶¹ Član 248. Ugovora o Evropskoj zajednici.

⁶² Sistemski pristup revizije podrazumeva ispitivanje različitih oblasti prihoda i rahoda u četvorogodišnjem periodu.

⁶³ V. European Court of Auditors, Annual Report concerning the financial year 2010, Annual Report concerning the financial year 2009, Annual Report concerning the financial year 2008, www.eca.eu.int

⁶⁴ Ibid.

regularnosti finansijskih transakcija kao jedan od glavnih ciljeva svog mandata, što je naišlo na veliko odobravanje Odbora za budžetsku kontrolu EU.⁶⁵

Ključno pitanje koje se postavilo bilo je kako postići ovaj cilj kada se oko 80% budžeta Evropske unije izvršava u zemljama članicama? Decentralizovano izvršenje budžeta podrazumeva dug lanac učešnika finansijskih transakcija i kontrola sa velikim brojem aktera. Zbog toga je zaključeno da je za postizanje pozitivne ocene o zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU od ključne važnosti da zemlje članice uzmu aktivno učešće u reformisanju svojih internih mehanizama kontrole i odgovornosti.

U cilju rešavanja ovog kompleksnog pitanja, Komisija je 15. juna 2005. godine usvojila predlog o okviru zajedničke interne kontrole a zatim i Akcioni plan za sprovođenje ovog okvira početkom 2006.⁶⁶ Svrha ovih dokumenta bila je da se inicira proces koji bi vodio ka stvaranju sporazuma između Komisije i zemalja članica o tome na koji način bi nacionalni sistemi interne finansijske kontrole mogli da se unaprede da bi se dobila pozitivna ocena o regularnosti i zakonitosti finansijskih transakcija EU.

Akcioni plan definisao je 16 konkretnih akcija koje je trebalo primeniti tokom 2006. i 2007. kao što su: pojednostavljanje procedure upravljanja fondovima EU, usvajanje zajedničkih principa interne kontrole, objavljanje deklaracija o upravljanju i sintetičkih izveštaja zemalja članica, razmena rezultata i definisanje prioriteta rashoda, itd.⁶⁷ Ovaj Plan zahtevao je takođe od svih relevantnih institucija EU, kao što su Evropski parlament, Revizorski sud, Komisija, a takođe i od zemalja članica EU da daju doprinos imperimentaciji predloženih aktivnosti.

Institucionalizacija zajedničkog okvira interne kontrole izvršena je kroz izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2002. koje su usvojene 2006. godine. Važno je napomenuti da je Finansijska uredba iz 2002. godine, u skladu sa članom 184, predvidela da je potrebno da njene odredbe budu predmet trogodišnje revizije ili kad god se pokaže da je to potrebno, kako bi se pravila o budžetskom procesu i internoj finansijskoj kontroli periodično revidirala i usavršavala. U skladu sa ovom obavezom, Komisija je tokom 2005. godine usvojila predlog izmena i dopuna Finansijske uredbe koje su usvojene od strane Saveta 13. decembra. 2006 godine. U skladu sa akcionim planom Komisije, u članu 28a uvodi se novi budžetski princip - princip efikasne i efektivne interne kontrole.⁶⁸ Novi princip ističe važnost unapređenja postupka izvršenja budžeta, efikasnosti i efektivnosti finansijskih transakcija, pouzdanosti

⁶⁵ M. Barzelay, R. Levy, A. Gomez, *Analysing Public Management Policy Cycles in the European Commission: Oversight of Budget Control and the Integrated Internal Control Framework*, London School of Economics and Political Science, 2010.

⁶⁶ Commission Staff Working Paper, *A gap assessment between the internal control framework in the Commission Services and the control principles set out in the Court of Auditors 'proposal for a Community internal control framework' opinion No 2/2004, 07/07/05; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework*,

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Član 28a, stav 1, Finansijske uredbe: Council Regulation (EU, EURATOM) No 1995/2006 of 13 December 2006, amending Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities. OJ L 390/1.

finansijskih izveštaja, zaštitu finansijskih interesa EU i upravljanje rizikom u ostvarenju zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija.⁶⁹ Obaveze zemalja članica u postupku interne kontrole bliže su definisane članom 53a izmena i dopuna Finansijske uredbe koji zahteva od zemalja članica da uspostave sisteme efikasne i efenkivne interne kontrole i posebno da: a) osiguraju pouzdano i pravilno izvršenje odobrenog budžeta; b) spreče pojavu neregularnosti i pronevera; c) povrate sredstva koja su greškom data korisnicima kao rezultat nepratinosti i neregularnosti i d) obezbede godišnje objavljivanje imena svih korisnika budžetskih sredstava EU, kako bi se povećala transparentnost finansijskog sistema.

U svom izveštaju o napretku uspostavljanja zajedničkog okvira interne kontrole od 2008. godine⁷⁰, Komisija je iznela podatak da je 7 od ukupno 16 preporuka za uspostavljanje zajedničkog okvira interne kontrole izvršeno, 6 je u velikoj meri izvršeno dok 3 preporuke nisu mogle da budu izvršene. U toku 2008. godine još 6 preostalih preporuka za uspostavljanje zajedničkog okvira interne kontrole je izvršeno.

U izveštaju svom iz 2009. godine,⁷¹ Komisija je zaključila da je došlo do značajnog napretka u sprovođenju sistema interne finansijske kontrole, što je rezultiralo pozitivnom ocenom Revizorskog suda kada je u pitanju pouzdanost finansijskih izveštaja po prvi put za 2007. godinu.⁷² Takođe, zabeležen je i značajan napredak u oceni zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija, jer je oko 45 procenata rashoda dobilo pozitivno mišljenje, u poređenju sa samo 6 procenata rashoda za koje je Revizorski sud dao pozitivno mišljenje u 2003. godini. U izveštaju se takođe zaključuje da je ovako pozitivan rezultat verovatno delom posledica jačanja sistema interne finansijske kontrole do 2005. godine, ali je nesumnjivo da je napredak veoma ubrzan nakon donošenja plana zajedničkog okvira interne finansijske kontrole početkom 2006. godine.⁷³

Očigledan napredak u pogledu jačanja sistema interne kontrole vidi se i u poslednjem izveštaju Revizorskog suda za 2010. godinu.⁷⁴ Revizorski sud je izneo je najpre pozitivnu ocenu pouzdanosti finansijskih izveštaja, kao i pozitivnu ocenu zakonitosti i regularnosti prihoda i preuzetih obaveza (commitments). Međutim, sud je utvrdio materijalne greške u plaćanjima koja su osnov finansijskih izveštaja u iznosu od 3.7 procenata ukupnog budžeta EU. U tom smislu sistem interne finansijske kontrole, po mišljenju suda, još uvek nije u potpunosti delotvoran u obezbeđenju zakonitosti i regularnosti plaćanja u okviru Evropske unije.

⁶⁹ Član 28a, stav 2, *ibid*.

⁷⁰ COM(2008) 110.

⁷¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Court of auditors - Impact Report on the Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework /* COM/2009/0043 final */

⁷² European Court of Auditors, Annual Report for 2007, www.eca.eu.int .

⁷³ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Court of auditors - Impact Report on the Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework /* COM/2009/0043 final */

⁷⁴ V: Court of Auditors Annual Report concerning the financial year 2010, www.eca.eu.int .

Najzad, valja napomenuti i da je Finansijska uredba iz 2002. godine bila predmet izmena i dopuna 2010. godine,⁷⁵ u cilju harmonizacije sa Ugorovom iz Lisabona kojim je osnovana posebna Služba za spoljnu akciju (European External Action Service).⁷⁶ Zbog toga se i izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2010. godine odnose samo na regulaciju finansijskog upravljanja u okviru nove Službe, kojom rukovodi visoki predstavnik za spoljnu politiku i bezbednost. Imajući u vidu da su izmene i dopune iz 2010. godine ograničene samo na sektor spoljnih poslova i bezbednosti EU, one nisu predmet našeg bližeg interesovanja.

5. Zaključna razmatranja

Analiza mehanizama interne finansijske kontrole Evropske unije ukazuje na kompleksnost sistema izvršenja budžeta u Evropskoj uniji, koji je podeljen između institucija EU i država članica. Zbog toga postoji priorodna potreba jačanja mehanizama interne finansijske kontrole kako na nadnacionalnom institucionalnom nivou EU, tako i na nivou država članica, ali i drugih država koje se nalaze u procesu pridruživanja i pristupanja EU i imaju pravo da koriste veliki broj fondova Evropske unije.

U poslednjih nekoliko godina, došlo je do značajnog poboljšanja mehanizama interne finansijske kontrole, što delom predstavlja reakciju na ozbiljne kritike upravljanja javnom potrošnjom EU u poslednjoj deceniji prošlog veka. U tom smislu, donošenje nove Finansijske uredbe 2002. i njenih izmena i dopuna 2006. godine već su dali pozitivan efekat na efikasnije upravljanje javnom potrošnjom u okviru institucija EU.

Može se očekivati se će zajednička akcija svih relevantnih aktera interne finansijske kontrole kako u institucijama EU tako i u zemljama članicama ustanovljena u zajedničkom okviru interne finansijske kontrole omogućiti potrebnu sinergiju u rešavanju postojećih slabosti kompleksnog, višeslojnog sistema finansijske odgovornosti u Evropskoj uniji. Iako ova inicijativa nije u potpunosti rešila probleme zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU, veoma je važno što je Komisija krenula u sveobuhvatno rešavanje problema decentralizovanog izvršenja budžeta koji bi trebalo da pokaže svoje pune pozitivne efekte na srednjoročnom i dugoročnom planu. Zbog toga je važno je nastaviti napore na punoj implementaciji zajedničkog okvira interne finansijske kontrole kako bi inicirane reforme postigle svoj puni zamah.

Posebno pitanje, koje još uvek nije na listi prioriteta EU, jeste kako obezbititi ne samo zakonito, već i svrsishodno upravljanje budžetskim sredstvima EU u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ako se pogledaju izveštaji evropskog Revizorskog suda može se primetiti da je upravljanje javnom potrošnjom Evropske unije i dalje najviše zaokupljeno poštovanjem principa zakonitosti i

⁷⁵ Regulation (EU, EURATOM) No 1081/2010 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2010 amending Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, as regards the European External Action Service.

⁷⁶ http://www.eeas.europa.eu/background/index_en.htm

regularnosti, a u mnogo manjoj meri dobrom finansijskim menadžmentom.⁷⁷ Pitanje koje se stoga može postaviti je zbog čega princip dobrog finansijskog upravljanja, na koje se insistira u novom pravnom okviru interne finansijske kontrole i dalje nije u dovoljnoj meri prihvaćen u Evropskoj uniji?

Može se tvrditi da jedan od značajnih problema u postizanju bolje "vrednosti za novac" finansijskih sredstava Evropske unije jeste nedovoljna jasnost ciljeva pojedinih politika EU. Kao što smo ranije pomenuli, dobar finansijski menadžment, koji podrazumeva ostvarenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u trošenju sredstava, ima za pretpostavku postojanje jasno definisanih ciljeva i operativnih zadataka politike.⁷⁸ Ako su ciljevi politike nejasni, kontradiktorni ili ih je nemoguće identifikovati, veoma je teško postići delotvornost u trošenju finansijskih sredstava. Na žalost, u mnogim segmentima ciljevi javnih politika EU nisu jasni, već prilično konfuzni. To je posebno slučaj sa kompleksnom prirodom Zajedničke poljoprivredne politike Evropske unije, koja čiji značajan deo budžeta EU (CAP), a koja sadrži paket politika čiji su ciljevi često međusobno suprotstavljeni.⁷⁹

Nadalje, može se reći da nepostojanje jasnog budžetskog ograničenja negativno utiče na postizanje efikasnosti i efektivnosti finansijskog upravljanja u EU.⁸⁰ Bez čvrstih budžetskih ograničenja, lica koja su odgovorna za trošenje finansijskih sredstava nisu dovoljno motivisana da ulože napore u postizanju svrshodnosti potrošnje. Čini se, takođe, da umesto pokušaja da se ograniči javna potrošnja, institucije Evropske unije vide proširenje budžeta Evropske unije kao pozitivnu stvar *per se*, zato što predstavlja rast evropskih nadležnosti, što za rezultat ima i suviše ambiciozno budžetiranje. To ukazuje na opštu tendenciju ka 'potrošačkoj kulturi' pre nego definisanju prioriteta i postizanju delotvornog finansijskog upravljanja.⁸¹

I najzad, treba imati u vidu i činjenicu da zemlje članice u kojima se izvršava oko 80% budžeta Evropske unije imaju veoma različito shvatanje koncepta upravljanja finansijskim sredstvima. Decentralizovana priroda budžeta Evropske unije zato u velikoj meri zavisi od shvatanja koncepta upravljanja finansijskim sredstvima, koji se, u većini zemalja Evropske unije, zasniva na principima zakonitosti i regularnosti a tek u manjoj meri na principu dobrog finansijskog upravljanja.⁸² Pored toga, prilično učestali slučajevi nezakonitosti i neregularnosti finansijskog upravljanja evropskim fondovima u zemljama članicama zahteva da se mnogo više pažnje posveti poštovanju ovih osnovnih principa zakonitosti i regularnosti umesto svrshodnosti korišćenja novca poreskih obveznika.

⁷⁷ Court of Auditors, Annual Report concerning the financial year 2003 and Annual Report concerning the financial year 2004; Special Report No 8/2004 on the Commission's management and supervision of the measures to control foot and mouth disease and of the related expenditure; Special Report 3/2003 on the invalidity pension scheme of the European institutions, together with institutions' replies. www.eca.eu.int.

⁷⁸ I. Harden, F. White, K. Donnelly, op. cit. str. 607-608.

⁷⁹ R. Levy, *Implementing European Union Public Policy*, (Edward Elgar), 2000, str. 69-96.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ I. Harden, F. White, K. Donnelly, op. cit. str. 615-616.

⁸² C. Pollitt at al, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, (Oxford University Press), 2002.

Iz svih ovih razloga, može se zaključiti da je pored neophodnosti jačanja mehanizama interne finansijske kontrole u okviru institucija EU i u zemljama članicama potrebno raditi i na reformisanju javnih politika EU, jačanju njihovih budžetskih ograničenja, kao i na razvoju koncepta svršishodnosti potrošnje sredstava u zemljama članicama EU. Takođe, veoma je važno i da države koje se nalaze u procesu pridruživanja i pristupanja Evropskoj uniji uspostave pouzdane mehanizme interne finansijske kontrole i razviju elemente ocene svršishodnosti potrošnje javnog novca, kako bi mogle ne samo da odgovore trenutnim izazovima koji se postavljaju pri korišćenju pristupnih fondova Evropske unije, već budu i u mogućnosti da efikasno koriste mnogobrojne evropske fondove koji će im biti na raspolaganju kad postanu punopravne članice EU.

Aleksandra Rabrenović, Ph.D
Research Associate
Institute of Comparative Law, Belgrade

Development of the System of Internal Financial Control in the European Union

Summary

The paper analyses complexities of internal financial control exercised at the supra level of governance of the EU. Over the past decade, in response to serious criticisms on its financial management, the EU has made an important progress in improving the legal framework of internal financial control and its implementation. Adoption of the new Financial Regulation in 2002 and its amending that occurred in 2006 with establishment of the common internal control framework have undoubtedly had a positive effect on reducing the number of irregular financial transactions within the EU. This has also been confirmed by the recent reports of the European Court of Auditors. However, further efforts are still needed in order to fully implement the well-designed reforms and keep the reform momentum. Given that around 80 per cent of the EU expenditure is spent at the level of the member states and acceding countries it is necessary to devote due attention to firming up the internal financial control framework at the national level. In addition, there is also a need to increase the economy, efficiency and effectiveness in the use of the EU funds. This requires an in depth revision of the EU policies, setting up firm budgetary limits on these policies and further development of the concept of good financial management not only within the EU institutions, but even more importantly at the level of the EU member and candidate member states.

Key words: internal financial control, financial management and control, internal audit, European Union

Dr Dobrosav Milovanović
vanredni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu
Blaženka Stojanović
generalni sekretar Udruženja za javnu upravu Srbije

INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU SRBIJE

Apstrakt

U ovom radu, predstavljena je aktuelna situacija i tendencije razvoja u oblasti javne finansijske kontrole, naročito u kontekstu reforme državne uprave u Republici Srbiji. Posebna pažnja posvećena je pravnom i institucionalnom okviru za internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru, kao i rezultatima postignutim u vezi sa uspostavljanjem finansijskog upavljanja i interne revizije. Takođe, predstavljene su aktivnosti Centralne jedinice za harmonizaciju (Ministarstvo finansija i ekonomije), kako u vezi sa međuinstitucionalnom harmonizacijom aktivnosti, tako i u vezi sa koordinacijom i harmonizacijom metodologija i standarda u ovoj oblasti. Pored toga, istaknut je odnos između eksterne i interne revizije, kao međusobno povezanih i uslovljenih procesa u oblasti javne finansijske kontrole. U vezi sa tim predstavljeni su i rezultati rada Državne revizorske institucije. Konačno, ukazano je na potrebu za preuzimanjem daljih aktivnosti u procesu ispunjavanja kriterijuma za članstvo i zaključenju pojedinih poglavila u postupku pregovaranja sa EU, kao i potreba za njihovom efikasnom primenom u državnoj upravi Republike Srbije.

Ključne reči: interna finansijska kontrola u javnom sektoru, finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija, harmonizacija, eksterna revizija, Centralna jedinica za harmonizaciju, Državna revizorska institucija, reforma javne uprave.

1. Uvod

Od 2000. godine, u Srbiji se sprovodi intenzivna i sveobuhvatna reforma zbog unutrašnjih potreba, kao i u cilju ispunjenja kriterijama i usvajanja i primene evropskih standarda, a potvrda napretka na tom putu ogleda se i u dobijanju statusa kandidata za članstvo u EU, 1. marta 2012. godine.⁸³

Neizostavni deo procesa uspostavljanja „dobre uprave“⁸⁴ je reforma javnih finanija koja je preduslov zakonitog i delotvornog trošenja javnih sredstava, kao i za borbu protiv korupcije. Finansijski kontrolni mehanizmi zauzimaju važno mesto u reformi javnih finansija, imajući uvida da im je glavni zadatak da ispitaju da li se javna sredstva troše ekonomično, efikasno, delotvorno i u skladu sa propisima. Pravne tekovine EU u oblasti

⁸³ <http://www.seio.gov.rs/%D0%B2%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B8.39.html?newsid=1155>

⁸⁴ Strategija reforme državne uprave u Republici Srbiji i Akcioni plan za sprovođenje reforme državne uprave, Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu, Beograd, mart 2005.

finansijske kontrole odnose se na oblast javne unutrašnje finansijske kontrole, koja obuhvata međunarodno priznate standarde i dobru praksu u pogledu interne kontrole u javnom sektoru, kao i na oblast eksterne revizije koja obuhvata operativnu i finansijsku nezavisnost funkcije eksterne revizije. Da bi finansijska kontrola mogla da se vrši na kvalitetan način neophodno je obezbediti da institucije koje je vrše budu nezavisne. Pored toga, metode koje se primenjuju moraju da budu na najvišem nivou.⁸⁵

U Analitičkom izveštaju koji prati saopštenje Evropske komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu EU⁸⁶ (Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, od 12. oktobra 2011. godine)⁸⁷ konstatovano je da u Srbiji postoji širok politički konsenzus o osnovama tržišne privrede, kao i da je ekonomска integracija sa EU visoka. Srbija je dostigla stepen makroekonomске stabilnosti koji omogućava ekonomskim činiocima da donose odluke u klimi predvidivosti. Takođe, uočeno je da je na ekonomске politike proteklih decenija koje su podržavale stalan rast, postepeno smanjivanje inflacije i opšte poboljšanje životnog standarda negativno uticala globalna finansijska i ekonomска kriza. Ocenjeno je i da je učinjen znatan napredak ka jačanju finansijskog okvira i kvaliteta javnih finansija, što će doprineti zaokretu ka održivijem i uravnoteženijem rastu koji pokreće izvoz i investicije.

Srbija se još uvek nalazi u relativno ranoj fazi primene sistema javne unutrašnje finansijske kontrole. U julu 2009. godine, Vlada je usvojila Strategiju razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji za period od 2009. do 2014. godine.⁸⁸ Pravni okvir te kontrole, predviđen Zakonom o budžetskom sistemu⁸⁹ i pratećim podzakonskim propisima⁹⁰ primenjuje se na sve korisnike državnog budžeta.

⁸⁵ Support for Improvement in Governance and Management – Podrška u poboljšanju upravljanja inicijativa OECD

⁸⁶ Analitički izveštaj koji prati saopštenje Komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu – Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, Evropska komisija, Brisel, XXX, SEC (2011) 1208 [COM(2011) 668].

⁸⁷ Saopštenje Evropske komisije Evropskom parlamentu i Savetu - Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, Evropska komisija, Brisel, HHH, SOM (2011) 668, [SEC(2011)1208].

⁸⁸ Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, *Službeni glasnik RS*, br. 61/09.

⁸⁹ Zakon o budžetskom sistemu - ZBS, *Službeni glasnik RS*, br.54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12.

⁹⁰ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru - PFUK, *Službeni glasnik RS*, br. 99/11; Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru - PIR, *Službeni glasnik RS*, br. 99/11; Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/03 i 12/06); Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, *Službeni glasnik RS*, br. 103/11, 10/12, 18/12, 95/12; Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, *Službeni glasnik RS*, br. 51/07, 14/08; Pravilnik o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna konsolidovanog računa trezora kod Uprave za trezor, *Službeni glasnik RS*, br.50/11; Uputstvo za pripremu budžeta koje se donosi za svaku kalendarsku godinu; Korisničko uputstvo o radu sistema upravljanja javnim finansijama 2008. god. i dr.

Pored toga, za uspostavljanje sistema interne finansijske kontrole u državnoj upravi značajni su i propisi koji su doneti u procesu reforme državne uprave.⁹¹

Internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru koju je razvila Evropska komisija u cilju pružanja pomoći zemljama u procesu pridruživanja u razumevanju i primeni dobro razvijenih i efektivnih sistema interne kontrole, čine tri osnovna elementa: finansijsko upravljanje i kontrola kod korisnika javnih sredstava; funkcionalno nezavisna, decentralizovana interna revizija kod korisnika javnih sredstava; kao i harmonizacija i koordinacija finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja ministarstvo nadležno za poslove finansija - Centralna jedinica za harmonizaciju (Centralna jedinica za harmonizaciju).⁹²

Međutim, iako je Srbija započela sa reformom u ovoj oblasti, do sada je postignut ograničen napredak. U nastupajućem periodu neophodno je uložiti znatne i održive napore u cilju daljeg usaglašavanja s pravnim tekovinama EU u ovoj oblasti, a delotvorna primena propisa biće naročiti izazov.

2. Finansijsko upravljanje i kontrola

Finansijsko upravljanje i kontrolu sprovode korisnici javnih sredstava primenom odgovarajućih politika, procedura i aktivnosti radi obezbeđenja preduslova za ostvarenje svojih ciljeva. Ključnu ulogu u tom procesu ima poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima, realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja, ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava, kao i zaštita sredstava i podataka. U tom smislu neophodno je obezbediti adekvatno kontrolno okruženje, pravilno upravljenje rizicima, sprovođenje kontrolnih aktivnosti, nesmetano informisanje i komunikaciju, kao i kontinuirano praćenje stanja i procenu sistema.⁹³ Navedeni elementi sistema finansijskog upravljanja i kontrole opredeljeni su u skladu sa međunarodnim standardima interne kontrole.⁹⁴

Osim što utvrđuje pravila poslovanja u organizaciji, kontrolno okruženje utiče i na svest zaposlenih o njihovom poštovanju. Na taj način predstavlja osnovu za sve druge komponente interne kontrole, obezbeđujući disciplinu i strukturu. Faktori kontrolnog okruženja uključuju: lični i profesionalni integritet i etičke vrednosti

⁹¹ Npr. Zakon o državnoj upravi, *Službeni glasnik RS*, br. 79/05, 101/07, 95/10; Zakon o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja, *Službeni glasnik RS*, br. 120/04, 54/07, 104/09, 36/10; Zakon o sprečavanju sukoba interesa pri vršenju javnih funkcija, *Službeni glasnik RS*, br. 120/04, 54/07, 104/09, 36/10; Zakon o platama državnih službenika i nameštenika, *Službeni glasniku RS*, broj 62/06, 63/06, 115/06, 101/07, 99/10; Zakon o državnim službenicima, *Službeni glasnik RS*, br. 79/05, 81/05, 83/05, 64/07, 67/07, 116/08, 104/09; Zakon o javnim nabavkama, *Službeni glasnik RS*, br. 116/08; Uredba o načelima za unutrašnje uređenje i sistematizaciju radnih mesta u ministarstvima, posebnim organizacijama i službama Vlade, *Službeni glasnik RS*, br. 81/07, 69/08; Uredba o razvrstavanju radnih mesta i merilima za opis radnih mesta državnih službenika, *Službeni glasnik RS*, br. 117/05, 108/08, 109/09, 95/10; Uredba o ocenjivanju državnih službenika, *Službeni glasnik RS*, br. 11/06, 109/09.

⁹² Čl. 80. ZBS.

⁹³ Čl. 81. st. 1. i 2. ZBS.

⁹⁴ Čl. 4. st. 2. PFUK.

rukovodstva i svih zaposlenih kod korisnika javnih sredstava; rukovođenje i način upravljanja; određivanje misija i ciljeva; organizacionu strukturu, uspostavljanje podele odgovornosti i ovlašćenja, hijerarhiju i jasna pravila, obaveze i prava i nivo izveštavanja; politike i praksi upravljanja ljudskim resursima; kompetentnost zaposlenih.⁹⁵

Upravljanje rizicima obuhvata identifikovanje, procenu i kontrolu mogućih događaja i situacija koje mogu imati suprotan efekat na ostvarenje ciljeva korisnika javnih sredstava sa zadatkom da pruži pruži razumno uveravanje da će ciljevi biti ostvareni. Preduslov upravljanja rizicima je utvrđivanje opštih i specifičnih ciljeva koje organizacija treba da ostvari. Imajući u vidu značaj sistemskog pristupa ovom problemu, rukovodilac korisnika javnih sredstava obavezan je da usvaja strategiju upravljanja rizikom, koja se redovno ažurira na svake tri godine, kao i u slučaju da se kontrolno okruženje značajnije izmeni. Kontrole koje služe za suočenje rizika na prihvatljiv nivo moraju biti analizirane i ažurirane najmanje jednom godišnje.⁹⁶

Kontrolne aktivnosti su pisane politike i procedure i njihova primena, uspostavljene da pruže razumno uveravanje da su rizici za postizanje ciljeva svedeni na prihvatljiv nivo definisan u procedurama za upravljanje rizikom. One se sprovode u celoj organizaciji, na svim nivoima i funkcijama od strane svih zaposlenih u skladu sa utvrđenim poslovnim procesom i opisom posla. Obuhvataju naročito: procedure za autorizaciju i odobravanje; podelu dužnosti i prenos ovlašćenja, kako bi se onemogućilo jednom licu da u isto vreme bude odgovorno za autorizaciju, izvršenje, knjiženje i kontrolne aktivnosti; sistem duplog potpisa u kome ni jedna obaveza ne može biti preuzeta ili izvršeno plaćanje bez potpisa rukovodioca korisnika javnih sredstava i rukovodioca finansijske službe ili drugog ovlašćenog lica; pravila za pristup sredstvima i informacijama; prethodnu proveru zakonitosti koju sprovodi ovlašćeno lice koje odredi rukovodilac korisnika javnih sredstava; procedure potpunog, ispravnog, tačnog i blagovremenog knjiženja svih transakcija; izveštavanje i pregled aktivnosti - procenu efektivnosti i efikasnosti transakcija; nadgledanje procedura; procedure upravljanja ljudskim resursima; pravila dokumentovanja svih transakcija i poslova vezanih za aktivnost korisnika javnih sredstava. Kontrole moraju biti odgovarajuće, a troškovi za njihovo uvođenje ne smeju prevazići očekivanu korist od njihovog uvođenja.⁹⁷ Efikasne kontrole moraju da budu odgovarajuće, da funkcionišu konzistentno na način kako su zamišljene i moraju biti povezane sa opštim ciljevima organizacije.⁹⁸

Dobar sistem informisanja i komunikacija jedan je od ključnih uslova za održavanje efikasnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Ovaj sistem obuhvata:

⁹⁵ Čl. 5. PFUK.

⁹⁶ Čl. 6. PFUK.

⁹⁷ Čl. 7. PFUK.

⁹⁸ Kontrole se mogu klasifikovati kao: a) preventivne - osmišljene tako da sprečavaju pojavu negativnih efekata ali ne mogu da garantuju da se kontrolisani faktor neće pojavit; b) detekcione – osmišljene da detektuju i ispravljaju negativne efekte ali ne mogu pružiti apsolutnu sigurnost budući da se one aktiviraju nakon određenog događaja, odnosno ishoda; c) direktivne – osmišljene da podstaknu radnje i događaje neophodne za ostvarivanje ciljeva; d) korektivne – osmišljene da ispravljaju detektovane greške.

identifikovanje, prikupljanje i distribuciju, u odgovarajućem obliku i vremenskom okviru pouzdanih i istinitih informacija koje omogućavaju zaposlenima da preuzmu odgovornost; efektivno komuniciranje, horizontalno i vertikalno, na svim hijerarhijskim nivoima korisnika javnih sredstava; izgradnju odgovarajućeg informacionog sistema koji omogućava da svi zaposleni imaju jasne i precizne direktive i instrukcije o njihovoj ulozi i odgovornostima u vezi sa finansijskim upravljanjem i kontrolom; korišćenje dokumentacije i sistema toka dokumentacije koji obuhvata pravila beleženja, izrade, kretanja, upotrebe i arhiviranja dokumentacije; dokumentovanje svih poslovnih procesa i transakcija radi izrade odgovarajućih revizorskih tragova; uspostavljanje efektivnog, blagovremenog i pouzdanog sistema izveštavanja, uključujući nivoe i rokove za izveštavanje, vrste izveštaja koji se podnose rukovodstvu i način izveštavanja u slučaju otkrivanja grešaka, nepravilnosti, pogrešne upotrebe sredstava i informacija, prevara ili nedozvoljenih radnji.⁹⁹

Praćenje i procena sistema podrazumeva uvođenje sistema za nadgledanje finansijskog upravljanja i kontrole procenom adekvatnosti i efikasnosti njegovog funkcionisanja. Praćenje i procena sistema obuhvata razmatranje aktivnosti i transakcija organizacije u cilju procene kvaliteta rada u određenom periodu i procene uspešnosti kontrola. Rukovodstvo treba da usmeri aktivnosti nadzora prema sistemu kontrola i ostvarenju misije organizacije. Praćenje i procena sistema finansijskog upravljanja i kontrola obavlja se stalnim nadzorom i samoprocenom.¹⁰⁰

Primena koncepta upravljačke odgovornosti podrazumeva uvođenje odgovarajućih procedura i odgovornosti svih lica u organizaciji. Rukovodilac korisnika javnih sredstava odgovoran je za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje sistema finansijskog upravljanja i kontrole.¹⁰¹ U tom smislu njegove obaveza je da se stara o: određivanju ciljeva korisnika javnih sredstava kojim rukovodi, razradi i sprovođenju strateških planova, akcionih planova i programa za ostvarenje ciljeva; identifikaciji, proceni i upravljanju rizicima koji prete ostvarenju ciljeva korisnika javnih sredstava, uvođenjem odgovarajućih kontrola u skladu sa međunarodnim standardima interne kontrole; planiranju, upravljanju i računovodstvu javnih sredstava; pridržavanju principa zakonitosti, pravilnosti i zdravog finansijskog upravljanja javnim sredstvima; efektivnom upravljanju osobljem i održavanju neophodnog nivoa njihove stručnosti; čuvanju i zaštiti sredstava i informacija od gubitaka, krađe, neovlašćenog korišćenja i pogrešne upotrebe; uspostavljanju odgovarajuće organizacione strukture za efektivno ostvarivanje ciljeva i upravljanje rizicima; uspostavljanju uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih kod korisnika javnih sredstava; razdvajajanju odgovornosti za donošenje, izvršavanje i kontrolu odluka; uvođenju internih pravila za finansijsko upravljanje i kontrolu, putem internih akata; potpunom, ispravnom, tačnom i blagovremenom evidentiranju svih transakcija; praćenju, ažuriranju i preduzimanju mera za poboljšanje sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu, u skladu sa preporukama interne revizije i ostalim procenama; dokumentovanju svih transakcija i poslova i obezbeđenju revizorskog traga unutar korisnika javnih sredstava;

⁹⁹ Čl. 8. PFUK.

¹⁰⁰ Čl. 9. PFUK.

¹⁰¹ Čl. 81. stavovi 3. i 4. ZBS.

izveštavanju o stanju sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu. Iako pojedine od navedenih odgovornosti rukovodilac korisnika javnih sredstava može preneti na druga lica u okviru korisnika javnih sredstava kojim rukovodi, njihovo prenošenje ne isključuje njegovu odgovornost.¹⁰²

U skladu sa principom hijerarhije i subordinacije, rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica korisnika javnih sredstava odgovorni su rukovodiocu korisnika javnih sredstava za aktivnosti finansijskog upravljanja i kontrole koje uspostavljaju u organizacionim jedinicama kojima rukovode.¹⁰³

Rukovodilac korisnika javnih sredstava izveštava ministra finansija o adekvatnosti i funkcionisanju uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrole do 31. marta tekuće godine za prethodnu, podnošenjem odgovora na upitnik koji priprema Centralna jedinica za harmonizaciju.¹⁰⁴

3. Interna revizija

Uspostavljanje efikasnog i održivog sistema javnih finansija direktno je uslovljeno postojanjem funkcionalno nezavisne interne revizije kod korisnika javnih sredstava. Ova vrsta rezivije se organizuje i obavlja u okviru organizacije korisnika javnih sredstava, a za njeno uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje odgovoran je rukovodilac. Imajući u vidu da nije deo ni jednog poslovnog procesa i da je nezavisna od delatnosti koju revidira, u organizacionom smislu mora biti odvojena od drugih organizacionih jedinica i neposredno podređena rukovodiocu korisnika javnih sredstava.

Funkcionalna nezavisnost interne revizije obezbeđuje se samostalnim odlučivanjem o području revizije na osnovu procene rizika, načina obavljanja revizije i izveštavanja o obavljenoj reviziji. Na osnovu objektivnog pregleda stiče se detaljan uvid u funkcionisanje postojećih procesa upravljanja rizikom, kontrolu i upravljanje organizacijom. Konačno, omogućava se uvid u to da li uspostavljene procedure omogućavaju ostavarenje ciljeva organizacije. Pored toga, interna revizija pruža savetodavne usluge koje se sastoje od saveta, smernica, obuke, pomoći ili drugih usluga u cilju povećanja vrednosti i poboljšanja procesa upravljanja organizacijom, upravljanja rizicima i kontrole. O funkcionisanju sistema interne revizije, rukovodilac korisnika javnih sredstava podnosi godišnji izveštaj ministru nadležnom za poslove finansija, do 31. marta tekuće godine za prethodnu.¹⁰⁵

S obzirom na specifičnosti posla, za uspostavljanje i organizaciju interne revizije utvrđena su posebna pravila.¹⁰⁶ Interna revizija se uspostavlja na jedan od sledećih načina: organizovanjem posebne funkcionalno nezavisne organizacione jedinice za internu reviziju u okviru korisnika javnih sredstava, koja neposredno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava; organizovanjem zajedničke jedinice za internu

¹⁰² Čl. 11. PFUK.

¹⁰³ Čl. 12. PFUK.

¹⁰⁴ Čl. 81. st. 5. ZBS i čl. 13. PFUK.

¹⁰⁵ Čl. 82. st. 1-6. ZBS.

¹⁰⁶ Čl. 3-9. PFUK.

reviziju na predlog dva ili više korisnika javnih sredstava, uz prethodnu saglasnost Centralne jedinice za harmonizaciju; obavljanjem interne revizije od strane jedinice interne revizije drugog korisnika javnih sredstava, na osnovu sporazuma, uz prethodnu saglasnost Centralne jedinice za harmonizaciju. U slučaju kad ne postoje uslovi za organizovanje na jedan od navedenih načina, poslove jedinice za internu reviziju može da obavlja i interni revizor zaposlen kod korisnika javnih sredstava. Ukoliko se formira jedinica za internu reviziju, ona ne može imati manje od tri interna revizora od kojih je jedan rukovodilac. Broj internih revizora određuje korisnik javnih sredstava internim aktom o sistematizaciji, na osnovu procene rizika, obima i složenosti poslovnih procesa, obima sredstava kojima raspolaže i broja zaposlenih. Uspostavljanje jedinice za internu reviziju obavezno je kod korisnika javnih sredstava koji imaju više od 250 zaposlenih.

Direktni korisnici budžetskih sredstava Republike Srbije koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike budžetskih sredstava osnivaju posebnu funkcionalno nezavisnu organizacionu jedinicu za internu reviziju. Pored toga, određene institucije, nezavisno od navedenog kriterijuma imaju obavezu da uspostave ovu jedinicu.

U slučaju da indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike Srbije nisu uspostavili internu reviziju na jedan od predviđenih načina, poslove interne revizije vrši jedinica za internu reviziju nadležnog direktnog korisnika budžetskih sredstava, u skladu sa sopstvenim planom rada. Ista mogućnost postoji i kada su indirektni korisnici uspostavili internu reviziju.

Kod autonomnih pokrajina, grada Beograda i gradova uspostavlja se posebna funkcionalno nezavisna organizaciona jedinica za internu reviziju koja direktno izveštava nadležnog rukovodioca autonomne pokrajine i rukovodioca jedinice lokalne samouprave. Ukoliko korisnici budžetskih sredstava jedinica lokalne samouprave koji nisu uspostavili internu reviziju, ove poslove vrši jedinica za internu reviziju koja direktno izveštava rukovodioca jedinice lokalne samouprave, u skladu sa sopstvenim planom rada.

Za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava. On ima mogućnost da obrazuje revizorski odbor, kao savetodavno telo za pitanja interne kontrole i interne revizije.

Jedinica za internu reviziju i interni revizor funkcionalno i organizaciono su nezavisni i direktno izveštavaju rukovodioca korisnika javnih sredstava. Njihova funkcionalna nezavisnost uspostavlja se nezavisnim planiranjem, sprovodenjem i izveštavanjem o obavljenim internim revizijama. Organizaciona nezavisnost uspostavlja se u odnosu na druge organizacione delove korisnika javnih sredstava. Imajući u vidu njihovu ulogu, rukovodiocu interne revizije i internom revizoru ne može se dodeliti obavljanje bilo koje druge funkcije i aktivnosti, osim aktivnosti interne revizije. Pored toga zaštićeni su od otkaza ili premeštaja na drugo radno mesto zbog iznošenja činjenica i davanja preporuka u vezi sa internom revizijom.

Interna revizija se obavlja u svim organizacionim delovima korisnika javnih sredstava, za sve programe, aktivnosti i procese u nadležnosti korisnika javnih sredstava, uključujući i korisnike sredstava Evropske unije. Jedinica za internu reviziju

korisnika javnih sredstava koji je odgovoran za upravljanje zajedničkim međusektorskim programima i projektima, koordinira rad jedinica za internu reviziju korisnika javnih sredstava koji učestvuju u ovim programima i projektima.

Svha interne kontrole je da korisnicima javnih sredstava pomogne u postizanju njihovih ciljeva primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u oceni sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na: identifikovanje rizika, procenu rizika i upravljanje rizikom od strane rukovodioca korisnika javnih sredstava; usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima; pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija; efikasnost, efektivnost i ekonomičnost poslovanja; zaštitu informacija; izvršenje zadataka i postizanje ciljeva.¹⁰⁷

Internu reviziju obavljaju interni revizori koji primenjuju međunarodne standarde interne revizije¹⁰⁸ i etički kodeks interne revizije i principe objektivnosti, kompetentnosti i integriteta. Takođe, obavezni su da čuvaju tajnost službenih i poslovnih podataka.¹⁰⁹

Međunarodni standardi interne revizije, poznati i kao Standardi profesionalne prakse interne revizije¹¹⁰ utvrđeni su od strane Instituta internih revizora.¹¹¹ Njihova osnovna svrha je da utvrde osnovne principe „pravilne“ prakse interne revizije, da pruže okvir za obavljanje i promovisanje interne revizije, da ustanove osnovu uspešnosti poslova interne revizije, kao i da podstiču poboljšanje procedura i aktivnosti organizacije. Ovi standardi uključuju: atributivne standarde¹¹², standarde izvođenja (performansi),¹¹³ i standarde za primenu.¹¹⁴

Pored propisa kojima se utvrđuju nadležnosti i odgovornosti učesnika u procesu interne revizije, poseban značaj imaju i etički standardi. Svrha etičkog kodeksa je da promoviše etičku kulturu u profesiji interne revizije. Etički kodeks interne revizije Instituta internih revizora uključuje dve ključne komponente, principe relevantne za profesiju i praksu interne revizije, kao i pravila ponašanja koja opisuju norme ponašanje koje se očekuju od internih revizora. U tom smislu od internih revizora se očekuje da poštuju sledeće principe: objektivnost, integritet, kompetentnost i poverljivost.¹¹⁵

Interni revizori su dužni da se u svom radu pridržavaju povelje interne revizije, Etičkog kodeksa, priručnika kojim se propisuje metodologija rada i uputstava i instrukcija koje donosi ministar nadležan za finansije. Korisnici javnih sredstava koji su u

¹⁰⁷ Čl. 10. PIR.

¹⁰⁸ INTOSAI standardi interne kontrole za javni sektor (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)

¹⁰⁹ Čl. 82. st. 7-9. ZBS.

¹¹⁰ IIA standardi interne revizije (ECIIA Position Paper Internal Auditing in Europe)

¹¹¹ The Institute of Internal Auditors (IIA)

¹¹² Serija 1000 (svrha, ovlašćenja i dužnosti; nezavisnost i objektivnost; stručnost i dužna profesionalna pažnja; program za osiguravanje i poboljšavanje kvaliteta).

¹¹³ Serija 2000 (upravljanje internom revizijom; priroda posla; planiranje angažovanja; obavljanje posla; podnošenje izveštaja o rezultatima; praćenje napretka; prihvatanje rizika od strane rukovodioca).

¹¹⁴ Odnose se na primenu atributivnih standarda i standarda uspešnosti na određene vrste angažovanja (npr. istraga vezana za proneveru).

¹¹⁵ S. Gavrilović, „Uvođenje interne revizije“ *Materijal sa savetovanja – Privredno – finansijski i budžetski propisi, Novine u propisima i primena u praksi*, IPC, Beograd, 2012.

organizacionom i finansijskom smislu složene celine, mogu zbog specifičnosti poslovanja da donesu dodatna metodološka uputstva za vršenje interne revizije.¹¹⁶

Revizorski proces za pružanje usluga uveravanja u pojedinačnoj reviziji sadrži sledeće etape: planiranje revizorskog zadatka, vršenje provera, izveštavanje i praćenje aktivnosti primene datih preporuka. Usluge uveravanja pružaju se na osnovu obavljanja revizije sistema, revizije usaglašenosti, finansijske revizije, revizije informacionih tehnologija i revizije uspešnosti ili kombinacije navedenih tipova revizija.¹¹⁷

S obzirom na značaj i ciljeve interne revizije, prava, dužnosti i odgovornosti rukovodioca interne revizije i internih revizora precizno su utvrđena.¹¹⁸ Tako, oni imaju pravo na neograničen pristup rukovodiocima, zaposlenima i sredstvima korisnika javnih sredstava koji su u vezi sa sprovođenjem revizije. Takođe, imaju pravo pristupa svim informacijama, uključujući i poverljive, poštovanje njihov odobreni nivo poverljivosti, kao i pristup svim raspoloživim dokumentima i evidencijama u korisniku javnih sredstava potrebnim za sprovođenje revizije. Pored toga, imaju pravo da zahtevaju od odgovornih lica sve neophodne podatke, pregledi, mišljenja, dokumente ili neku drugu informaciju u vezi revizije.

Rukovodilac interne revizije ima i pravo da direktno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava o svim važnijim pitanjima u vezi sa sprovođenjem revizije, kao i da predloži rukovodiocu korisnika javnih sredstava angažovanje stručnjaka koji poseduje posebna znanja i veštine za sprovođenje revizije. Odgovoran je i za aktivnosti jedinice interne revizije, uključujući: pripremu i podnošenje na odobravanje rukovodiocu korisnika javnih sredstava nacrta povelje interne revizije, strateški i godišnji plan interne revizije; organizovanje, koordiniciju i raspodelu radnih zadataka internim revizorima u saglasnosti sa njihovim znanjem i veštinama; odobravanje planova obavljanja pojedinačne revizije; nadgledanje sprovođenja godišnjeg plana interne revizije i primenu metodologije interne revizije u javnom sektoru od strane jedinice kojom upravlja; pripremu i podnošenje na odobrenje rukovodiocu korisnika javnih sredstava plana za profesionalnu obuku i profesionalni razvoj internih revizora; razvoj posebne metodologije gde je to potrebno za aktivnosti jedinice za internu reviziju; procenu sistema za finansijsko upravljanje i kontrolnih sistema.

Prema rukovodiocu korisnika javnih sredstava, rukovodilac interne revizije ima obavezu da dostavi izveštaje o internoj reviziji i to: godišnji izveštaj o radu interne revizije; izveštaj o rezultatima svake pojedinačne revizije i svim važnim nalazima, datim preporukama i preduzetim radnjama za poboljšanje poslovanja subjekta revizije; periodične izveštaje o napretku u sprovođenju godišnjeg plana interne revizije; izveštaje o adekvatnosti resursa za obavljanje interne revizije; izveštaje o svim slučajevima u kojima su aktivnosti rukovodioca interne revizije i internih revizora naišle na ograničenja. Pored toga obavezan je i da sarađuje i koordinira rad sa eksternom revizijom.

¹¹⁶ Čl. 12. PIR.

¹¹⁷ Čl. 13. PIR.

¹¹⁸ Čl. 14-20. PIR.

Kontrola kvaliteta rada jedinice za internu reviziju vrši se internim i eksternim ocenjivanjem. Interno ocenjivanje sprovodi rukovodilac interne revizije stalnim pregledima izvođenja aktivnosti revizije i periodičnim pregledima samo-ocenjivanjem. Eksterno ocenjivanje sprovodi se analizom dostavljenih godišnjih izveštaja o radu interne revizije i periodičnim pregledom najmanje jednom u pet godina kod korisnika javnih sredstava, koje sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju.

Na osnovu instrukcija za ocenu kvaliteta koje priprema Centralna jedinica za harmonizaciju, rukovodilac interne revizije utvrđuje program za ocenu kvaliteta rada jedinice za internu reviziju. Elemente programa čine: organizaciona i funkcionalna nezavisnost, kvalifikovanost i obučenost internih revizora, planiranje i odabir područja za reviziju, analiza rizika, objektivnost procena, izveštavanje, odnos sa kolegama i etika. Ovaj program daje osnov za uveravanje da li reviziju sprovode kvalifikovani kadrovi u skladu sa opšte prihvaćenim međunarodnim standardima i da li sačinjavaju izveštaje koji su objektivni i pošteni. Kada identifikuju indikatore prevare, interni revizori su obavezni da prekinu postupak revizije i odmah obaveste rukovodioca interne revizije, koji će odmah obavestiti rukovodioca korisnika javnih sredstava.

Rukovodilac interne revizije i interni revizori treba da poseduju odgovarajuće znanje kako bi bili sposobni da prepoznaju indikacije i procene rizike od prevare i prisustvo bilo kojih uslova za omogućavanje prevara. U tom smislu definisani su uslovi za obavljanje poslova interne revizije.¹¹⁹ Pored uslova propisanih zakonom i aktom o sistematizaciji radnih mesta, interni revizor mora da ima najmanje tri godine iskustva na poslovima revizije, interne kontrole, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru. Rukovodilac jedinice za internu reviziju mora da ima najmanje sedam godina iskustva na ovim poslovima. Osim toga, to ne može biti lice koje je bilo zaposleno na radnom mestu sa rukovodećim ovlašćenjima u oblasti finansijskog upravljanja kod korisnika javnih sredstava u poslednje tri godine.

Prijava za obuku za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru podnosi se Centralnoj jedinici za harmonizaciju u roku od šest meseci od dana raspoređivanja na radno mesto internog revizora. Organizaciju i obuku¹²⁰ za radno mesto revizora sprovode isključivo predavači i mentori zaposleni u Centralnoj jedinici za harmonizaciju. U skladu sa potrebama, mentore može imenovati rukovodilac ove jedinice iz reda ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru, koji su završili obuku za mentore.

Osnovna obuka¹²¹ za interne revizore podrazumeva izučavanje:

¹¹⁹ Čl. 21. i 22. PIR.

¹²⁰ Osnovna obuka za interne revizore traje sedam radnih dana odnosno 49 radnih sati. Prisustvo obuci je obavezno. O prisustvu obuci Centralna jedinica za harmonizaciju vodi evidenciju. Obuka se sprovodi sistemom prezentacija po modulima, kojih ima četiri, uz objašnjenja predavača. Pre početka proučavanja svakog modula polaznicima se deli štampani materijal-modul. Svaki polaznik elektronskom poštrom dobija priručnik za internu reviziju. Po završenoj obuci svakom polazniku se izdaje potvrda o prisustvu obuci.

¹²¹ Informator o radu Ministarstva finansija i privrede, Beograd, oktobar 2012.

[http://mfp.gov.rs/UserFiles/File/o%20ministarstvu/2012/informator%20o%20ministarstvu%20finansija%20i%20privrede%2009_10_2012_\(2\).pdf](http://mfp.gov.rs/UserFiles/File/o%20ministarstvu/2012/informator%20o%20ministarstvu%20finansija%20i%20privrede%2009_10_2012_(2).pdf)

- Standarda, politika i okruženja interne revizije - međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije (standardi karakteristika i izvođenja); etički kodeks; povelja (svrha, ovlašćenja, odgovornosti), planiranje (strateški plan, godišnji plan, operativni plan); odabir kadrova; obuka i stručno usavršavanje; politika osiguranja kvaliteta; politika vezana za pronevere, nepravilnosti i nezakonitosti; propisi iz oblasti interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji.

- Vršenje interne revizije - osnovne vrste revizije (revizija sistema, suštinska revizija, revizija uspešnosti - performansi, finansijska revizija, revizija informacionih sistema, revizija ugovora); sprovođenje revizije sistema (priprema i planiranje zadataka revizije, utvrđivanje ciljeva kontrole i očekivanih kontrola, utvrđivanje i snimanje sistema, identifikovanje postojećih kontrola, ocena kontrola – pregled kontrola, testiranje kontrola – efektivnost, donošenje zaključaka, nadzor nad izvršenjem zadataka revizije, izveštavanje, praćenje primene preporuka interne revizije).

- Veštine i tehnike interne revizije - utvrđivanje i prikaz poslovnog procesa; osnovna dokumentacija i radni papiri; tehnike testiranja, uzorkovanja i analize; veštine i tehnike vođenja razgovora; svrha, struktura i izrada revizorskih izveštaja; svrha, struktura i izrada plana izvršenja preporuka.

Lica koja nemaju položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru, a ispunjavaju ostale uslove, mogu obavljati poslove ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru, odnosno rukovodioca jedinice za internu reviziju, najduže godinu dana od dana završetka obuke.¹²²

Program za polaganje ispita za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru donosi ministar nadležan za finansije, koji i obrazuje komisiju pred kojom se polaže ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru.

Ovlašćeni interni revizori u javnom sektoru imaju obavezu da pohađaju obuku za stručno usavršavanje koje organizuje i sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju, u skladu sa svojim programom.

Sve faze procesa interne revizije - planiranje, sprovođenje i izveštavanje, detaljno su uređene.¹²³

Planiranje interne revizija¹²⁴ obavlja se prema strateškom planu za trogodišnji period, godišnjem planu i planu pojedinačne revizije. Strateški plan donosi se do kraja tekuće godine za sledeći trogodišnji period, a godišnji plan interne revizije donosi se do kraja tekuće godine za narednu. Ovim planom određuju se strateški ciljevi interne revizije zasnovani na dugoročnim ciljevima korisnika javnih sredstava i proceni rizika interne revizije. Kao što je već bilo reči, plan priprema rukovodilac interne revizije na osnovu konsultacija sa rukovodiocem korisnika javnih sredstava i drugim rukovodiocima korisnika javnih sredstava, a odobrava rukovodilac korisnika javnih sredstava. Na osnovu strateškog plana svake godine rukovodilac interne revizije

¹²² Čl. 33. PIR.

¹²³ Čl. 23-32. PIR.

¹²⁴ S. Kulić, „Izrada plana za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole (interne kontrole)“, *Materijal sa savetovanja – Privredno – finansijski i budžetski propisi, Novine u propisima i primena u praksi*, IPC, Beograd, 2012.

priprema godišnji plan koji odobrava rukovodilac korisnika javnih sredstava. Izmene strateškog i godišnjih planova rade se na osnovu procene rizika, na predlog rukovodioca interne revizije, a odobrava ih rukovodilac korisnika javnih sredstava.

Svaka pojedinačna revizija obavlja se na osnovu pripremljenog plana koji detaljno opisuje predmet, ciljeve, trajanje, raspodelu resursa, revizorski pristup, tehnike i obim provera. Plan pojedinačne revizije i sa njim povezane programe, koji detaljno opisuju revizorske postupke, priprema interni revizor, a odobrava rukovodilac interne revizije.

Sprovođenje revizije započinje uvodnim sastankom sa rukovodstvom subjekta revizije, a obavlja se utvrđivanjem, analiziranjem, procenjivanjem i dokumentovanjem podataka dovoljnih za davanje stručnog mišljenja o postavljenim ciljevima revizije.

Za svaku obavljenu reviziju sastavlja se revizorski izveštaj koji sadrži rezime, ciljeve i obim revizije, nalaze, zaključke i preporuke, detaljni izveštaj, kao i komentare rukovodioca subjekta revizije. Po završetku svih planiranih provera, revizorski tim sastavlja nacrt izveštaja i dostavlja ga subjektu revizije. Nacrt izveštaja može da sadrži preporuke kojima se predlaže unapređenje postojećeg načina rada i poslovanja subjekta revizije, odnosno otklanjanje nepravilnosti, grešaka ili nedostataka koji su uočeni u postupku revizije. Revizorski tim, na završnom sastanku, upoznaje rukovodioca subjekta revizije o rezultatima revizije i vodi razgovor sa njim u cilju usaglašavanja stavova.

Odgovorno lice subjekta revizije može da uputi odgovor na nacrt izveštaja o obavljenoj reviziji, koji sadrži primedbe sa dokazima, sugestije i druga zapažanja u vezi sa nacrtom izveštaja. Odgovor, sa eventualnim primedbama i sugestijama, dostavlja se u roku koji ne može biti duži od osam dana od dana održanog završnog sastanka. Uz odgovor subjekat revizije dostavlja plan aktivnosti za izvršenje datih preporuka. U roku od 15 dana po isteku ostavljenog roka, revizorski tim priprema izveštaj o obavljenoj reviziji koji dostavlja rukovodiocu subjekta revizije i rukovodiocu korisnika javnih sredstava. U izveštaju revizorski tim može da izmeni svoje nalaze, zaključke ili preporuke, ukoliko oceni da su činjenice na koje se ukazuje u odgovoru subjekta revizije opravdane ili sam oceni da je iz drugih razloga to neophodno. Rukovodilac subjekta revizije odlučuje na koji način će se postupiti po preporukama iz izveštaja revizije i preduzima aktivnosti za izvršenje preporuka.

Rukovodilac subjekta revizije dužan je da revizorskom timu i rukovodiocu korisnika javnih sredstava dostavi izveštaj o izvršenju plana aktivnosti u roku koji je određen u izveštaju o reviziji. On može odlučiti da se izvrši naknadna revizija, sa ciljem sagledavanja stepena izvršenja preporuka revizije. Pored toga, sačinjava godišnji izveštaj o radu interne revizije korišćenjem upitnika koji priprema i objavljuje, na internet prezentaciji Centralne jedinice za harmonizaciju. Godišnji izveštaj o radu interne revizije naročito sadrži: obavljene revizije i eventualna ograničenja i druge razloge neispunjerenja plana; kao i glavne zaključke u vezi sa funkcionisanjem sistema za finansijsko upravljanje i sistema kontrole unutar korisnika javnih sredstava, kao i date preporuke u cilju unapređenja poslovanja korisnika javnih sredstava.

Potrebno je ukazati i na razliku između interne revizije i sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Za sistem finansijskog upravljanja i kontrole odgovoran je

rukovodilac organizacije. Interni revizori nisu odgovorni za uspostavljanje, funkcionisanje i razvoj sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu, već su odgovorni za procenu funkcionisanja tih sistema, potencijalnih slabosti, nedostataka i neregularnosti i davanje preporuka za poboljšanje i preduzimanje korektivnih aktivnosti. Rukovodilac organizacije je odgovoran za sprovođenje preporuka interne revizije.

Evropska komisija je u svom Izveštaju¹²⁵ ocenila da je u Srbiji glavni akcenat u oblasti javne unutrašnje finansijske kontrole stavljen na unutrašnju reviziju. Konstatovano je da je u velikoj meri uspostavljen zvanični okvir unutrašnje revizije na centralnom nivou. Do septembra 2011. godine uspostavljeno je oko 40 jedinica unutrašnje revizije. Uvođenje unutrašnje revizije na lokalnom nivou nije počelo, osim u Gradu Beogradu. Centralna jedinica za harmonizaciju je obučila oko 130 internih revizora, a oko 70 njih steklo je zvanje ovlašćenih internih revizora. U pripremi je unapređeni program sertifikacije koji predviđa više praktičnog revizorskog rada. Međutim, ocenjeno je da interna revizija ne može dostići svoj puni potencijal ukoliko se istovremeno ne razvije unutrašnja kontrola u javnom sektoru u skladu s načelom upravljačke odgovornosti. U središtu razvoja finansijskog upravljanja i kontrole jesu zakonitost i pravilnost finansijskih transakcija, pri čemu se eksplicitno ne vodi računa o načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Razvoj finansijskog upravljanja i kontrole ozbiljno je ugrožen budući da još uvek ne postoji izgrađena svest o upravljačkoj odgovornosti. Reforme administracije, kao i odgovarajuće strukture delegiranja nadležnosti takođe su potrebne za dalji razvoj finansijskog upravljanja i kontrole. Imajući to vidu, Centralna jedinica za harmonizaciju bi trebalo da blisko sarađuje sa organizacijama zaduženim za reformu celokupne javne uprave i javnih službi.

4. Harmonizacija

Glavno obeležje modernog finansijskog upravljanja jeste potreba da se proces donošenja odluka i odgovornost približi aktivnosti za koju se odluke donose. To podrazumeva kretanje od centralizovane kontrole, gde se sve odluke donose i nadzor vrši na centralnom nivou, ka decentralizovanoj kontroli, gde odluke donose i nadzor vrše pojedinci odgovorni za obavljanje određenog posla. U organizacionom smislu to znači spuštanje ovlašćenja za donošenje odluka, kao i odgovornosti na vertikalno niže organizacione jedinice, odnosno rukovodioce tih jedinica.

Prednosti ovakvog pristupa su dvojake. Prvo treba ukazati na to da su na taj način rukovodstvo i zaposleni u organizaciji u boljoj poziciji da shvate uticaj i posledice određenih odluka. Pored toga, obavljanjem određenih poslova, rukovodstvo i zaposleni osećaju veću „svojinu“ nad tim poslovima ukoliko imaju određenu kontrolu i odgovornost za odluke koje donose.

Takođe, za dalji razvoj interne finansijske kontrole od velikog je značaja koordinacija i harmonizacija metodologija i standarda u ovoj oblasti.

¹²⁵ Analitički izveštaj koji prati saopštenje Komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu – Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, Evropska komisija, Brisel, XXX, SEC (2011) 1208 [COM(2011) 668].

U skladu sa najboljom praksom EU i praksom u drugim zemljama kandidatima za pridruživanje, harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u Srbiji vrši Centralna jedinica za harmonizaciju koja je zvanično obrazovana u martu 2010. godine. Ova jedinica obavlja poslove: centralne harmonizacije, koordinacije, praćenje primene i sagledavanje kvaliteta finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u javnom sektoru; definisanja zajedničkih kriterijuma i standarda za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole; definisanja zajedničkih kriterijuma za organizaciju i postupanje interne revizije u javnom sektoru; vođenje registra ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru i evidencije povelja interne revizije; stručnog usavršavanja, sertifikacije i nadzora nad radom internih revizora; stručnog usavršavanja rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, u skladu sa međunarodno priznatim standardima; objedinjavanje godišnjih izveštaja o stanju finansijskog upravljanja i kontrole interne revizije.¹²⁶

Imajući u vidu njenu ulogu i značaj, neophodno je intenzivnije nastaviti sa aktivnostima u vezi sa jačanjem kapaciteta Centralne jedinice za harmonizaciju.

5. Odnos eksterne i interne revizije

Pod revizijom se podrazumeva postupak ispitivanja i ocene finansijskih izveštaja, na osnovu kojih se daje stručno mišljenje o realnosti i objektivnosti stanja imovine, kapitala, obaveza i rezultata poslovanja. Konkretno, revizija finansijskih izveštaja predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima.

Završni račun budžeta Republike Srbije, organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i lokalnih vlasti obavezno podležu eksternoj reziviji. Ovu reviziju po pravilu vrši Državna revizorska institucija (DRI). Izuzetak je revizija budžeta lokalnih vlasti koju, uz saglasnost DRI, a na osnovu odluke skupštine lokalnih vlasti, može da obavi i lice koje ispunjava uslove za obavljanje poslova revizije finansijskih izveštaja¹²⁷ propisane zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija.¹²⁸

Revidiranje poslovanja prema Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji¹²⁹ znači pribavljanje dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja o pravilnosti i svrshodnosti poslovanja korisnika javnih sredstava. Pod revizijom pravilnosti poslovanja podrazumeva se ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe.

¹²⁶ Čl. 83. ZBS.

¹²⁷ Čl. 92. ZBS.

¹²⁸ Zakon o računovodstvu i reviziji, *Službeni glasnik RS*, br. 46/06, 111/09, 99/11.

¹²⁹ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji - ZDRI, *Službeni glasnik RS*, br. 101/05, 54/07, 36/10.

Revizija svrshodnosti poslovanja znači ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima.

DRI je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Ona je samostalana i nezavisna, a za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti odgovorna Narodnoj skupštini. Akta kojima vrši svoju nadležnost revizije ne mogu biti predmet osporavanja pred sudovima i drugim državnim organima.¹³⁰

U okviru svoje nadležnosti DRI: planira i obavlja reviziju; donosi podzakonske i druge akte; podnosi izveštaje ; zauzima stavove i daje mišljenja kao i druge oblike javnih saopštenja; po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Narodnoj skupštini, Vladi i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje njena nezavisnost; može da daje savete korisnicima javnih sredstava; može davati primedbe na radne nacrte predloga zakonskih tekstova i drugih propisa i može davati mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija; može da daje preporuke za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posledice ili dovode do neplaniranih rezultata; usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapređenje revizorske struke; utvrđuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskog zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja; utvrđuje kriterijume i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu; sarađuje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora; obavlja druge poslove utvrđene zakonom.¹³¹

Subjekti eksterne revizije, su pored ostalih: direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava; organizacije obaveznog socijalnog osiguranja; budžetski fondovi; Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslove sa državnim budžetom; javna preduzeća; političke stranke; korisnici sredstava EU, donacija.¹³²

DRI obavlja reviziju na osnovu godišnjeg programa revizije, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu. Ona odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije. Program revizije svake godine obuhvata: budžet Republike Srbije; organizacije obaveznog socijalnog osiguranja; odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave; poslovanje Narodne banke Srbije koje se odnosi na korišćenje javnih sredstava; odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao direktni,

¹³⁰ Čl. 3. ZDRI.

¹³¹ Čl. 5. ZDRI.

¹³² Čl. 10. ZDRI.

odnosno indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu odnosno upravljanju. Tokom kalendarske godine, može da izmeni i dopuni program revizije.¹³³

Postupak eksterne revizije koji sprovodi DRI detaljno je uređen.¹³⁴ Najvažije faze ovog postupka su: prikupljanje podataka pre početka revizije, sprovođenje postupka revizije, izrada izveštaja o reviziji (nacrt, predlog, konačna verzija), obaveze nakon obavljene revizije (praćenje otklanjanja nepravilnosti ili nesvrshodnosti, podnošenje prekršajne prijave, izrada poslerevizornog izveštaja i podnošenje prijava nadležnim organima). Prilikom sprovođenja revizije vodi se računa o tome da li pojedine radnje subjekta revizije imaju obeležja prekršaja ili krivičnog dela. U tom slučaju generalni državni revizor, bez odlaganja, podnosi zahtev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno krivičnu prijavu, nadležnom organu.

Reviziona nadležnost obavlja se u skladu sa opšteprihvaćenim načelima i pravilima revizije i odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije. DRI je ovlašćena da prevodi odabrane međunarodno prihvaćene standarde revizije i drugu stručnu regulativu i da ih objavljuje u „Službenom glasniku Republike Srbije“. Kao punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), Državna revizorska institucija se opredelila da prihvati INTOSAI okvir profesionalnih standarda i smernica relevantnih za potrebe njenih članica.

U skladu sa Strateškim planom za period od 2005. do 2010. godine, INTOSAI je izrazio nameru da se postara da obezbedi ažuriran okvir profesionalnih standarda relevantan za svoje članice. Stoga je Komitet za profesionalne standarde INTOSAI odlučio da poveže sve postojeće i nove INTOSAI standarde i smernice¹³⁵ u jedan opšti okvir¹³⁶ pod nazivom Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI). S obzirom da su vrhovne revizorske institucije nacionalni organi, svaka od njih je nadležna da donese odluku o implementaci i ISSAI na osnovu zakonskih ovlašćenja.¹³⁷

U protekle dve godine DRI je obavljala isključivo reviziju završnog računa budžeta Republike Srbije i završnog računa Narodne banke Srbije. Tom prilikom obavljena je revizija poslovanja jednog broja ministarstava koji, kao direktni korisnici

¹³³ Čl. 35. ZDRI.

¹³⁴ Čl. 37-42. ZDRI i čl. 11-42. Poslovnika Državne revizorske institucije
http://www.dri.rs/images/pdf/dokumenti/akti/Poslovnik_DRI.pdf

¹³⁵ Svi standardi i smernice su dostupni na vebajtu www.issai.org i numerisani su u skladu sa setom klasifikacionih principa.

¹³⁶ Okvir poštuje sledeće principe:

- Okvir čine sva dokumenta usvojena od strane Kongresa INTOSAI u cilju usmeravanja profesionalnih standarda koje koriste VRI. Dokumenta se izlistavaju pomoću sistematičnog numeričkog sistema.

- Naziv Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) se koristi kao zajednički naziv za korpus dokumenata koji se tiču odgovornosti VRI. Svaki dokument tako dobija jedan ISSAI broj.

- Naziv INTOSAI uputstvo za dobro upravljanje (INTOSAI GOV) se koristi za dokumenta koja objavi INTOSAI, a koja se tiču uputstava za administrativne organe, na primer, o internoj kontroli i računovodstvu. Takva dokumenta dobijaju četvorocifreni INTOSAI-GOV broj.

- Okvir treba da istakne hijerarhijski odnos između dokumenata. Broj cifara u ISSAI broju naznačava nivo dokumenta u hijerarhiji.

¹³⁷ <http://www.dri.rs/cir/standardi-revizije.html>.

budžetskih sredstava, sastavljaju finansijske izveštaje koji participiraju u završnom računu budžeta. Pošto, za sada, nije moguće izvršiti reviziju poslovanja svih ministarstava svake godine, bilo je potrebno odlučiti koja ministarstva će biti uključena u postupak revizije. Zato su usvojeni kriterijumi za izbor subjekata revizije. Ti kriterijumi su: učešće ukupnih rashoda subjekata revizije u ukupnim rashodima budžeta Republike Srbije; korisnici budžetskih sredstava koji nisu bili obuhvaćeni revizijom u 2008. godini; učešće ukupnih sopstvenih prihoda subjekta revizije u ukupnim sopstvenim prihodima budžeta; ušešće određenih grupa rashoda subjekta revizije u ukupnim rashodima iste grupe rashoda budžeta Republike Srbije; apsolutni iznosi veći od tri miliona dinara za konkretnu vrstu bilansne pozicije.

Na osnovu navedenih kriterijuma određena su ministarsva kod kojih je izvršena revizija, s tim da je kod Ministarstva finansija, Uprave za trezor, kao subjekta koji između ostalog ima odgovornost za sastavljanje završnog računa budžeta republike Srbije, vršena revizija pojedinih bilansnih pozicija koje nisu testirane u dovoljnoj meri kroz reviziju subjekata odabranih prema napred navedenom kriterijumu.¹³⁸

Tokom 2009. godine, pored izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. godinu, DRI je izdala 17 posebenih izveštaja (14 ministarstava, jedna direkcija i dve uprave). Takođe, objavljena su 57 izveštaja o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja u 2010. i 2011. godini. Pored toga, dato je 667 preporuka za otklanjanje nepravilnosti i unapređenja stanja u oblasti javnih finansija. Zahvaljujući radu DRI deficit u budžetu Srbije smanjen je za više od pet milijardi dinara samo za 2008. i 2009. godinu. U budžet za 2010. godinu vraćeno je 6,5 milijaradni dinara.¹³⁹

U okviru svojih nadležnosti, DRI je podnela 193 prijave koje su procesuirane pred nadležnim sudovima (161 za prekršaj, 29 za privredni prestup i tri krivične prijave). Međutim, imajući u vidu da je u proteklom periodu doneto samo sedam pravosnažnih presuda, treba ukazati da se u okončanju tih postupaka nije daleko odmaklo.¹⁴⁰

Iako je ustanovljen pravni i institucionalni okvir za obavljanje eksterne revizije neophodno je preduzeti dalje aktivnosti u cilju izrade metodologije, priručnika i pratećih dokumenata za reviziju, kao i metodologije i dokumenata za reviziju svrshodnosti. Isto tako, u cilju automatizacije poslovnih procesa potrebno je obezbediti odgovarajuću informatičku infrastrukturu, kao i obuku kadrova za praćenje i primenu informatičke podrške.

Interna kontrola u javnom sektoru važan je subjekt eksterne revizije koju vrši DRI. Da bi generalni državni revizor, Savet Državne revizorske institucije, i generalni interni revizor, čelnik Centralne jedinice za harmonizaciju, izgradili poverenje, integritet i profesionalizam, neophodan im je odgovarajući stepen nezavisnosti. Takođe, potrebno da se odnos internih i eksternih revizora zasniva na razumevanju i poverenju.

Za razliku od eksterne, interna revizija je nezavisna funkcija ustanovljena unutar organizacije koja ispituje i procenjuje njene aktivnosti. Svrha interne revizije je pomoći članovima organizacije, a posebno pomoći upravi u delotvornom ispunjavanju

¹³⁸ <http://www.dri.rs/cir/postupak-revizije.html>

¹³⁹ S. Kostić, „Pod lupom revizora svaki javni dinar“, *Politika*, 26.08.2012.

¹⁴⁰ *Ibid.*

njihovih obaveza i odgovornosti, imajući u vidu da im obezbeđuje analize, procene, preporuke, savete i informacije koje se odnose na aktivnosti organizacije.

Delokrug rada interne revizije je važan je za eksternu i sa stanovišta revizije finansijskih izveštaja. Tu činjenicu potvrđuje postojanje Međunarodnog standarda revizije 610 - „Korišćenje rezultata rada interne revizije“. Delokrug rada interne revizije je prvenstveno namenjen rukovodstvu preduzeća. Eksterni revizori finansijskih izveštaja mogu se koristiti radom interne revizije ako procene da im je ona od koristi.

Konačno, eksterni revizor u postupku planiranja revizije treba da proceni aktivnost interne revizije kako bi mogao efikasno pristupiti obavljanju revizije. Izvesne delove rada interne revizije revizor može koristiti u svom izveštaju. Za kvalitet revizije od presudnog značaja je njena nezavisnost, koja mora biti institucionalizovana kroz adekvatnu organizacionu strukturu i propise.¹⁴¹

6. Zaključak

Sastavni deo procesa uspostavljanja „dobre uprave“ je reforma javnih finanija, u okviru koje uspostavljanje finansijskih kontrolnih mehanizama zauzima važno mesto imajući uvida da ima za cilj da se javna sredstva troše ekonomično, efikasno, delotvorno i u skladu sa propisima. Harmonizacija u oblasti javnih finansija sa pravnim tekovinama EU odnosi se na kako na oblast javne unutrašnje finansijske kontrole, tako i na oblast eksterne revizije. Iako je uspostavljen pravni i institucionalni okvir, Srbija se još uvek nalazi u relativno ranoj fazi primene sistema finansijske kontrole.¹⁴²

U proteklom periodu postignut je ograničen napredak u oblasti javne interne finansijske kontrole. Podzakonski akti o internoj reviziji i finansijskom upravljanju i kontroli dodatno su usaglašeni sa međunarodnim standardima decembra 2011. godine. Ovim normativnim aktima sada se bolje definiše upravljačka odgovornost i razdvajanje uloga rukovodilaca i računovođe. Centralna jedinica za harmonizaciju i dalje je usredsređena na tehničke aktivnosti, posebno na obuku i izdavanje uverenja internim revizorima. Međutim, potrebno je ažurirati strateški dokument o politici javne interne finansijske kontrole, jer je akcioni plan u velikoj meri zastareo. Isto tako, treba izmeniti i dopuniti Zakon o budžetskom sistemu, posebno odredbe o finansijskom upravljanju i kontroli i inspekciji. Upravljačka odgovornost i finansijsko upravljanje i kontrola i dalje se shvataju u svom užem značenju. Finansijsko upravljanje i kontrola i dalje su usmereni na zakonitost i pravilnost finansijskih transakcija, bez eksplicitnog razmatranja pitanja ekonomičnosti, efikasnosti i delotvornosti. Takođe, potrebno je sprovesti dodatne aktivnosti na podizanju svesti kod viših rukovodilaca u javnom sektoru kako bi bolje razumeli svoju ulogu i odgovornost u uspostavljanju sistema interne kontrole, kao i ulogu internog revizora u njihovoj organizaciji.

Izvestan napredak postignut je i u oblasti eksterne revizije. DRI je nastavila da postepeno izgrađuje svoje kapacitete, a zaposleni su i novi revizori. Savet DRI usvojio je

¹⁴¹ <http://www.dri.rs/cir/2010-12-21-09-21-50.html>

¹⁴² Brisel, 10.10.2012. SEC (2012) 333 Radni dokument osoblja komisije, izveštaj o napretku Srbije za 2012. godinu koji prati Saopštenje komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu - Strategija proširenja i ključni izazovi za 2012–2013. godinu {COM(2012) 600}

novembra 2011. godine Strateški razvojni plan za period 2011–2015. Nastavljen je i rad na unapređenju metodologije revizije. Takođe, povećan je i broj subjekata u kojima je izvršena revizija. Ipak, i dalje postoje problemi u ovoj oblasti. Zakon o DRI ne predviđa potpunu finansijsku i operativnu nezavisnost u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). DRI se i dalje nalazi u fazi institucionalne izgradnje, nema dovoljno resursa, tako da je obuhvat revizijom i dalje prilično ograničen. Posao na reviziji poslovanja još uvek nije otpočeo. Pored toga, na osnovu zahteva Zakona o DRI, ova institucija i dalje ima posebne odgovornosti za podnošenje prekršajnih i/ili krivičnih prijava nadležnim organima. Ta obaveza, koja bi pre trebalo da je deo širih nadležnosti budžetske inspekcije, angažuje deo ograničenih resursa DRI koja bi se umesto toga mogli upotrebiti za dodatni revizorski rad.

U narednom periodu potrebno je uložiti znatne i održive napore u cilju usaglašavanja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru sa pravnim tekovima EU i njihove delotvorne primene. U direktnoj vezi sa ovim procesom je i dalje sprovođenje reforme državne uprave zasnovane na principima decentralizacije, depolitizacije, profesionalizacije, racionalizacije i modernizacije.

INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE SERBIAN PUBLIC SECTOR

Summary

In this paper, the authors present the current situation and tendencies in the area of public financial control, especially in the context of the Public Administration Reform in the Republic of Serbia. Special attention is placed on the legal and institutional framework for internal financial control in the public sector. The focus has been placed on the results achieved in the establishment of financial management and control, as well as the establishment of internal audit. The results achieved by the Central Harmonization Unit (Ministry of Finance and Economy) are presented both in relation to the institutional coordination of activities, and in relation to coordination and harmonization of methodologies and standards in this area. This paper also points out the relationship between external and internal audit as mutually conditioned processes in the area of public financial control. Regarding this, the results of the State Audit Institution are also presented. Finally, it points out the need for further harmonization in order to fulfill the criteria of certain chapters in the negotiation process with the EU, as well as the efficient implementation of these processes in the Serbian public administration.

Keywords: internal financial control in the public sector, public financial control and management, internal audit, harmonization, external audit, Central Harmonization Unit, State Audit Institution, Public Administration Reform.

LITERATURA

1. Chambers, Andrew, *Internal auditing* Butterworths Tolley Ltd, 2005
2. D.R.CarMichael, I.I.Willngham, *Pojmovi i metode revizije*, Zagreb, 2000.
3. M. Andrić, *Revizija računovodstvenih izveštaja*, Subotica, 2002.
4. M. Andrić, B. Kršmanović, D. Jakšić, *Revizija-Teorija i praksa*, Subotica, 2009.
5. S. Barać, B.Stakić, M.Ivaniš, *Praktikum za bankarstvo i finansije*, FFMO, Beograd, 2003.
6. S. Gavrilović, „Uvođenje interne revizije“ *Materijal sa savetovanja – Privredno – finansijski i budžetski propisi*, Novine u propisima i primena u praksi, IPC, Beograd, 2012.
7. S. Kulić, „Izrada plana za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole (interne kontrole)“, *Materijal sa savetovanja – Privredno – finansijski i budžetski propisi*, Novine u propisima i primena u praksi, IPC, Beograd, 2012.
8. S. Kostić, „Pod lupom revizora svaki javni dinar“, *Politika*, 26.08.2012.
9. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, *Službeni glasnik RS*, br. 61/09.
10. Strategija reforme državne uprave u Republici Srbiji i Akcioni plan za sprovođenje reforme državne uprave, Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu, Beograd, mart 2005.
11. Support for Improvement in Governance and Management, OECD

12. Analitički izveštaj koji prati saopštenje Komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu – Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, Evropska komisija, Brisel, XXX, SEC (2011) 1208 [COM(2011) 668].
13. Saopštenje Evropske komisije Evropskom parlamentu i Savetu - Mišljenje Komisije o zahtevu Srbije za članstvo u Evropskoj uniji, Evropska komisija, Brisel, HHH, SOM (2011) 668, [SEC(2011)1208].
14. Radni dokument osoblja komisije, izveštaj o napretku Srbije za 2012. godinu koji prati Saopštenje komisije upućeno Evropskom parlamentu i Savetu - Strategija proširenja i ključni izazovi za 2012–2013. godinu {COM(2012) 600}, Brisel, 10.10.2012. SEC (2012) 333
15. INTOSAI standardi interne kontrole za javni sektor (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)
16. Informator o radu Ministarstva finansija i privrede, Beograd, oktobar 2012.
17. [http://mfp.gov.rs/UserFiles/File/o%20ministarstvu/2012/informator%20o%20ministarstvu%20finansija%20i%20privrede%2009_10_2012_\(2\).pdf](http://mfp.gov.rs/UserFiles/File/o%20ministarstvu/2012/informator%20o%20ministarstvu%20finansija%20i%20privrede%2009_10_2012_(2).pdf)
18. Poslovnik Državne revizorske institucije,
19. http://www.dri.rs/images/pdf/dokumenti/akti/Poslovnik_DRI.pdf

PROPIŠI

1. Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12.
2. Zakon o računovodstvu i reviziji, *Službeni glasnik RS*, br. 46/06, 111/09, 99/11.
3. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji - ZDRI, *Službeni glasnik RS*, br. 101/05, 54/07, 36/10.
4. Zakon o državnoj upravi, *Službeni glasnik RS*, br. 79/05, 101/07, 95/10.
5. Zakon o državnim službenicima, *Službeni glasnik RS*, br. 79/05, 81/05, 83/05, 64/07, 67/07, 116/08, 104/09.
6. Zakon o platama državnih službenika i nameštenika, *Službeni glasnik RS*, broj 62/06, 63/06, 115/06, 101/07, 99/10.
7. Zakon o javnim nabavkama, *Službeni glasnik RS*, br. 116/08.
8. Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/03 i 12/06).
9. Uredba o načelima za unutrašnje uređenje i sistematizaciju radnih mesta u ministarstvima, posebnim organizacijama i službama Vlade, *Službeni glasnik RS*, br. 81/07, 69/08.
10. Uredba o razvrstavanju radnih mesta i merilima za opis radnih mesta državnih službenika, *Službeni glasnik RS*, br. 117/05, 108/08, 109/09, 95/10.
11. Uredba o ocenjivanju državnih službenika, *Službeni glasnik RS*, br. 11/06, 109/09.
12. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 99/11.
13. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 99/11.
14. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, *Službeni glasnik RS*, br. 103/11, 10/12, 18/12, 95/12.
15. Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, *Službeni glasnik RS*, br. 51/07, 14/08.
16. Pravilnik o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna konsolidovanog računa trezora kod Uprave za trezor, *Službeni glasnik RS*, br. 50/11.

DOBRA UPRAVA I BORBA PROTIV KORUPCIJE KAO STIMULANSI U IZGRADNJI PROSPERITETNOG DRUŠTVA

Apstrakt

Dobro upravljanje podstiče borbu protiv korupcije, a borba protiv korupcije podrazumeva dobro upravljanje. Iz tog razloga, oba procesa predstavljaju važne stimulanse izgradnje prosperitetnog društva. Razvijene zemlje su na vreme shvatile značaj dobrog upravljanja i niskog nivoa korupcije za održivi razvoj. Koncept "Dobra uprava" predstavlja nov način sagledavanja uloge države, javnog i privatnog sektora, i civilnog društva u procesu donošenja odluka od javnog značaja, kojim se obezbeđuje društveni i ekonomski razvoj. U ovom radu posebno su razmatrani: značenje, uloga i principi dobrog upravljanja za društveni prosperitet. Korupcija predstavlja ozbiljnu pretnju osnovnim principima i vrednostima društva, ugrožava vladavinu prava i ograničava socijalni i ekonomski razvoj. U radu se razmatraju pitanja koja se odnose na: osnovne uzroke, posledice i obim korupcije. On takođe naglašava da borba protiv korupcije nije laka, i nije nezavisna od reforme države i državne uprave.

Ključne reči: prosperitetno društvo, dobro upravljanje, borba protiv korupcije, održivi razvoj.

1. UVOD

Najznačajniju pravu investiciju koju možemo učiniti već danas je da zajedničkim snagama izgradimo prosperitetno društvo. Pod pravim investicijama Daglas Nort (Douglass North) smatra one investicije koje su vođene podsticajnom i odgovarajućom institucionalnom i organizacionom strukturu. Nort dalje naglašava da neuspesi ljudske organizacije ne stoje u pozadini ekonomske zaostalosti, nego i one društvene, intelektualne i političke.¹⁴³ Kako aktivnosti preduzete u cilju stvaranja prosperitetnog društva ne bi doživele neuspeh neophodno je unapređenje postojeće društvene, intelektualne i političke misli.

Prosperitetno društvo je društvo sposobno da dostigne i održi visok standard života svojih građana, obezbedi jednak pristup zapošljavanju, zdravstvenoj zaštiti, obrazovanju i drugo. Održavanja visokog standarda života u funkciji prosperitetnog društva podrazumeva visok kvalitet života kako sadašnjih tako i budućih generacija. Za

¹⁴³ Douglass North – *Uspon Zapadnog sveta / Ekonomisti nobelovci / CID Ekonomski fakultet u Beogradu (2004)/ str. 185.*

vladu, društveni prosperitet znači donošenje teških odluka i uspostavljanje balansa između onoga šta mora i želi, i između kratkoročnog i dugoročnog interesa društva.

Dobra državna uprava i borba protiv korupcije predstavljaju glavne stimulanse izgradnje prosperitetnog društva. Međutim, kako bismo uopšte učinili prve korake ka pravim investicijama moramo promeniti svest. Promena svesti je ključna. Veoma često lideri koji bi trebalo da uspostave nove principe dobre uprave i pokrenu društveno delovanje ka opštem napretku, zaboravljaju činjenicu da se procesi izgradnje prosperitetnog društva sprovode u određenoj zemlji prema datim intelektualnim, društvenim, institucionalnim i moralnim sistemom vrednosti. Otuda promocija zdravih pravila igre, povećanje socijalnog i duhovnog kapitala, borba protiv korupcije, izgradnja institucija i dobra državna uprava predstavljaju paralelne procese putem kojih se društvo okreće ka prosperitetu.

Osnovno pitanje se odnosi na to koje će institucije, društvene grupe i osobe biti zadužene za izgradnju prosperitetnog društva, uspostavljanje sistema dobre uprave i borbu protiv korupcije. Najznačajniju podršku svakako mora dati vlada donošenjem jasnih zakona, smernica, strategija i odluka kojima će se započeti izgradnja. Dalju ulogu u ovom procesu, ali ništa manje značajnu, imaju državne institucije, organi i agencije zadužene za ekonomski i socijalni razvoj i borbu protiv korupcije. Međutim, nikako ne smemo zanemariti presudan značaj zdrave intelektualne elite i civilnog društva, jer njihov uticaj ostaje najvažnija u onim trenucima kad državne institucije i organi podlegnu uticaju dominirajućih elita.

Puna odgovornost svih koji indirektno ili direktno učestvuju u procesu izgradnje prosperitetnog društva je ključna. Mora postojati profesionalna odgovornost, odgovornost u skladu sa funkcijom koju lice zaduženo za proces izgradnje obavlja ali svakako najvažnija je moralna odgovornost.

Moralna odgovornost onemogućava da političke elite i lobističke grupe delaju mimo opštih društvenih interesa, ugrađujući u institucionalni poredak pravila i zakone koji bi bili u skladu sa njihovim parcijalnim interesima.

Formalna odgovornost je samo paravan da se nastavi sa starom praksom ukoliko državni sistem nema u svoje institucije ugrađene automatske mehanizme putem kojih će svako pojedinačno biti odgovoran za svoje odluke. Naime, izgradnja prosperitetnog društva treba da bude stimulisana dobrom državnom upravom ali u isto vreme u institucionalni poredak treba da kao jedan od nosećih principa bude ugrađeno načelo društvene odgovornosti.

Svaka nova investicija kojom se menjaju postojeće prilike za ekonomsko i socijalno delanje stvara otpor dominirajućih elita. Iz tog razloga, izgradnja prosperitetnog društva zahteva odlučnost u državnom vrhu u borbi protiv korupcije i u uspostavljanju dobrih principa rukovođenja državnom upravom. Naime, u razvojnog procesu nema mesta za personalizam, pasivizam, neodlučnost, neprofesionalizam i neodgovornost.

2. ZNAČAJ DOBROG JAVNOG (DRŽAVNOG) UPRAVLJANJA ZA DRUŠVENI PROSPERITET

Ekonomski probleme, njihove uzroke i rešenja često treba tražiti u institucionalnoj strukturi društva. Tvrđnja da su institucije temelj dugoročnog privrednog rasta i razvoja nam ukazuje na nužnost razvoja društvene infrastrukture i efikasnije javno upravljanje. Pod društvenom infrastrukturom se podrazumevaju institucije i državna politika koja podstiče investicije u izgradnju prosperitetnog društva.

Društvena infrastruktura i kvalitet javnog upravljanja mogu uticati na oblik investicija koje se preduzimaju. Na primer, u okruženju s nesigurnim vlasničkim pravima isplativije je ulagati u trgovinu nego u dugoročne inovativne projekte koji uključuju sporu akumulaciju kapitala. Loše javno upravljanje destimuliše investitore, povećava transakcione troškove, iskrivljuje cenovne signale (što vodi ka pogrešnim investicijama), podgreva korupciju, stvara nezadovoljstvo kod građana i drugo.

Ekonometrijska istraživanja potvrđuju značaj javnog upravljanja za ekonomski rast i izgradnju prosperitetnog društva:¹⁴⁴

- postoji pozitivna korelacija između brojnih elemenata kvalitetnog javnog upravljanja i dugoročnih stopa rasta BDP-a;
- loše javno upravljanje je obeležje zemalja sa niskim nivoom realnog BDP-a po stanovniku;
- poboljšano javno upravljanje nije automatska nuspojava povećanog bogatstva zemlje;
- vladavina prava najvažniji je element kvalitetnog javnog upravljanja kojim se uticalo na stopu rasta u tranzicionim zemaljama.

2.1 KONCEPT DOBRE UPRAVE

Koncept "dobre uprave" nije nov, star je koliko i ljudska civilizacija. U savremenom dobu koncept „dobre uprave“ razvija se od devedesetih godina 20. veka u UN, Savetu Evrope i drugim međunarodnim organizacijama. Ove organizacije su sačinile listu principa kojima javna uprava i javni službenici treba da se rukovode kako bi se uspostavili standardi dobre uprave. Koliko je pitanje „dobre uprave“ značajno, pokazuje i Povelja o osnovnim pravima Evropske unije (2000), kojom je ono priznato kao jedno od osnovnih prava građana Unije.¹⁴⁵

Od skoro izrazi "upravljanje" i "dobra uprava" koriste se sve više u teoriji ekonomskog rasta. Veliki donatori i međunarodne finansijske institucije postavljaju kao jedan od uslova za davanje pomoći i kredita, da vlasti preduzmu reforme kojima će se obezrediti "dobro upravljanje".

¹⁴⁴ Marijana Bađun - *Kvaliteta javnog upravljanja i ekonomski rast Hrvatske/ Financijska teorija i praksa* 29 (4) str 337-366 (2005)/ str. 340-341.

¹⁴⁵ www.bgcentar.org.rs/index.php?...princip-dobre-uprave.... Autor:Doc.dr Dejan Milenković -Princip dobre uprave (good administration) Oblast: Dobra uprava Dejan Milenković

Upravljanje (*governance*) nije sinonim za vladu (*government*). Kada govorimo o upravljanju pre svega mislimo na to kako vlada i druge društvene organizacije komuniciraju sa građanima, na koji način se odnose prema njima i donose odluke od javnog značaja. Zapravo srž problema je u izazovu "upravljanja".

Loše upravljanje može imati negativan uticaj na makroekonomске učinke kako u kratkom tako i u dugom roku. Ono onemogućava da vlada verodostojno sledi politiku usmerenu ka spoljnoj održivosti i održivom ekonomskom rastu. Iz tog razloga najveća odgovornost za upravljanje leži na nacionalnim vlastima.

Promocija dobre uprave doprinosi; smanjenju prostora za prisvajanje rente, poboljšanju transparentnosti prilikom donošenja odluka, smanjenju poreskih olakšica i subvencija putem bolje redistribucije, poboljšanju računovodstvenog i kontrolnog sistema, efikasnijoj javnoj potrošnji i ubrzanju administrativne reforme.

Pod pojmom „upravljanje“ podrazumeva se proces donošenja i implementacije odluka. S obzirom na to analiza upravljanja usredsređuje se na¹⁴⁶:

1. Formalne i neformalne aktere uključene u proces donošenja i implementaciju odluka,
2. Formalne i neformalne strukture vlasti postavljene kako bi se donele i implementirale odluke.

Vlada je samo jedan od aktera u procesu upravljanja. Ostali akteri zavise od nivoa vlasti i onoga što prestavlja predmet rasprave. U ruralnim područjima drugi akteri mogu biti zemljišni veleposednici, udruženja seljaka i poljoprivrednika, zadruge, nevladine organizacije, istraživački instituti, verski lideri, finansijske institucije, političke partije, vojska i drugo. Situacija u urbanim područjima je kompleksnija. Na nacionalnom nivou pored gore navedenih aktera, mediji, lobisti, međunarodni donatori, multi nacionalne kompanije i drugi imaju značajnu ulogu u procesu donošenja odluka. Svi akteri sem vlade i vojske predstavljaju deo civilnog društva. U nekim zemljama posebno u urbanim područjima pored civilnog društva, organizovane kriminalne grupe (npr. građevinska mafija) znaju da vrše pritisak na proces odlučivanja.

Formalne strukture vlasti su zadužene za donošenje i implementaciju odluka. Na nacionalnom nivou neformalne strukture vlasti kao što su "mali kabinet" i neformalni savetnici mogu uticati na donošenje odluka. U nekim ruralnim područjima u ovom procesu učestvuju i moćne porodice. Takvo neformalno odlučivanje je često rezultat korumpirane prakse.

Koncept upravljanja može se primeniti na bilo koji oblik kolektivne akcije. Najčešće upravljanje delimo u četiri zone¹⁴⁷:

1. Upravljanje na globalnom nivou - bavi se pitanjima izvan delokruga vlade.
2. Upravljanje na nacionalnom nivou – u okviru zemlje. Reč je o domenu vlasti na sledećim nivoima: nacionalni, pokrajinski, gradski i lokalni.

¹⁴⁶ www.unescap.org/pdd/prs/.../governance.asp - *What is Good Governance?/ United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific.*

¹⁴⁷ John Graham, Bruce Amos, Tim Plumptre - *Principles for Good Governance in the 21st Century / Policy Brief No.15 – August 2003/ Institute On Governance/ str.2*

3. Organizacijsko upravljanje – sastoji se od aktivnosti organizacija koje mogu biti u privatnom ili javnom vlasništvu.
4. Upravljanje na nivou zajednice – obuhvata aktivnosti na lokalnom nivou i тамо где formalno ne mogu biti konstituisani Upravni odbori.

Principi dobrog upravljanja su u neraskidivoj vezi sa načinom na koji javne institucije upravljaju svojim resursima, kao i sa efikasnošću kojom javne službe pružaju usluge korisnicima, bez zloupotrebe ili diskriminacije. Veoma često su siromaštvo i korupcija uzrokovani nepoštovanjem kriterijuma dobrog upravljanja javnim poslovima. Dobro upravljanje takođe podrazumeva odgovornost donosioca odluka prema građanima za sve svoje postupke, kao i veće učešće građana u procesu donošenja odluka u javnom i političkom životu.¹⁴⁸

Osnovni principi dobrog upravljanja su¹⁴⁹:

1. Participativnost

Učešće u donošenju odluka isključuje polnu diskriminaciju i može biti direktno ili indirektno (putem legitimnih institucija i intermedijarnih predstavnika). Predstavnička demokratija ne znači uvek da će najugroženije grupe biti uključene u proces donošenja odluke. Važno je da svi oni koji učestvuju u ovom procesu budu dobro informisani i organizovani. To podrazumeva slobodu udruživanja i izražavanja sa jedne strane i organizovano civilno društvo sa druge strane.

2. Konsenzus

Što je veći broj aktera u odlučivanju to je i veći broj gledišta na datu temu. Dobro upravljanje zahteva medijaciju između različitih interesa i omogućava postizanje širokog konsenzusa u društvu oko onoga što može biti u interesa cele zajednice. Pored ostalog mora postojati konsenzus u vezi načina sprovođenja interesa koji je u skladu sa preferencijama svih. Dobra uprava uzima u obzir dugoročnu perspektivu društvenog razvoja i način na koji će se ciljevi takvog razvoja postići. Ona proizilazi iz razumevanja istorijske, kulturne i društvene raznolikosti zajednice.

3. Odgovornost

Odgovornost je ključni uslov za dobro upravljanje. Pored odgovornosti vladinih institucija, privatni sektor ali i organizacije civilnog društva moraju biti odgovorne prema javnosti i svojim stejkholderima (stakeholders). Svaka organizacija ili ustanova je u principu odgovorna za one koji će biti pogodjeni njenim odlukama ili radnjama. Odgovornost se ne može postići bez transparentnosti i vladavine prava.

4. Transparentnost

Transparentnost znači da se sve odluke donose i primenjuju u skladu sa pravilima i propisima. Transparentnost još znači dostupnost informacija onima koji su direktno pogodjeni odlukama koje donose akteri dobre uprave.

5. Responzivnost

¹⁴⁸ www.euprogres.org/blog.php?id=107 - “Promovisanje dobrog upravljanja u Srbiji”/14. jul 2011, Erwin H. Hofer

¹⁴⁹ www.unescap.org/pdd/prs/.../governance.asp - *What is Good Governance?/ United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific.*

Dobro upravljanje zahteva od institucija i procesa da služe svim interesnim grupama.

6. Efikasnost i efektivnost

Dobro upravljanje podrazumeva da procesi i institucije daju rezultate koji će zadovoljiti potrebe društva tako da se raspoloživi resursi iskoriste na najbolji način.

7. Pravičnost i inkluzivnost

Društveno blagostanje pruža osećaj ravnopravnosti svim članovima. To pre svega znači da najugroženiji imaju mogućnost za poboljšanje sopstvenog blagostanja.

8. Vladavina prava

Dobro upravljanje zahteva uspostavljanje fer pravnog okvira koji se nepristrasno sprovodi. Nepristrasna primena zakona podrazumeva nezavisno pravosuđe i nepristrasnu i nepotkupljivu policiju. Dobra uprava omogućava vladavinu prava i punu zaštitu ljudskih prava.

Dobra uprava uverava da je korupcija niska, da se stavovi manjina i najugroženijih grupa poštuju. Zapravo, dobra uprava znači odgovornost prema sadašnjim i budućim generacijama. Iz tog razloga svaka zemlja koja želi da izgradi prosperitetno društvo i kreće ka putanji održivog razvoja mora uspostaviti sistem dobre uprave kako na nacionalnom tako i na lokalnom nivou.

Dobra uprava treba da :

1. Uspostavi dobro i proaktivno rukovodstvo na svim nivoima upravljanja – kako bi se osigurali nacionalni interesi zemlje;
2. Visoko postavi standarde kako bi se obezbedilo poverenje javnosti;
3. Efikasno optimizira postojeće resurse i potencijale zemlje;
4. Zadrži i unapredi osnovne vrednosti;
5. Kontinuirano preispituje svoje odluke;
6. Poveća dovitljivost u suočavanju sa izazovima;
7. Nagrađuje ljude na osnovu onoga što rade, a ne na osnovu ko su oni;
8. Očuva i poveća efikasnost i napredak cele zajednice. Iz tog razloga korupcija i nepotizam se moraju izbeći po svaku cenu;
9. Omogući pristup obrazovanju svakom i obezbedi uslove za bolji život;
10. Smanji zavisnost privređivanja od uticaja političkih politika;
11. Obezbedi jednake uslove svima a ne da garantuje jednake rezultate za sve.

Svaki razvojni proces je u sukobu interesa sa neformalnim društvenim grupama kao što su karteli, moćne elite, lobisti, organizovane kriminalne grupe i drugi. Postavlja se pitanje da li se zarad izgradnje prosperitetnog društva mora izvršiti potpuna destrukcija navedenih grupa ili je dovoljno samo ojačati sve državne institucije koje će ograničiti njihovo delovanja. Naime, obećavajuća demokratija nije u stanju da se suoči sa ovakvim grupama, čak i uvođenje progresivnih poreskih stopa kao simbola pravičnog društva je nesvrishodna ukoliko postoje značajne rupe u zakonu koje pogoduju manjini ili imućnijim poreskim obveznicima.

Poznato je da donosioci zakona delaju u intersu moćnih elita, zapravo donosioci ovih zakona pogotovu u tranzisionim zemljama učestvuju u konstituisanju i novom preoblikovanju bitnih državnih institucija. Međutim, to nije slika samo tranzisionih zemalja, primera radi nekoliko razvijenih demokratija usvojilo je programe

kao što su "Medicare" (program zdravstvenog osiguranja) i "Medicaid" (program medicinske pomoći) u cilju pomoći ljudima sa malim i srednjim prihodima, ali ovi programi se više sprovode tako da uveliko povećavaju prihode imućnih lekara i drugih lica koja obezbeđuju socijalnu pomoć.¹⁵⁰ Na osnovu navedenog izvodi se zaključak da pored neophodnih jakih formalnih i neformalnih institucija, poštovanje glavnih principa dobre uprave je ključ izgradnje društva okrenutog ka prosperitetu.

1.2 JAVNA (DRŽAVNA) UPRAVA U FUNKCIJI IZGRADNJE PROSPERITETNOG DRUŠTVA

Najbolju definiciju javne uprave dao je Dragoljub Kavran, gde kaže da javna uprava predstavlja "sistem organa, organizacija, tela i međuzavisanih skup nadležnosti, poslova i zadataka, specifično povezan i vođen sa ciljem primene pravnih normi, organizacionih instrumenata, metoda upravljanja, procesa i procedura radi ispunjenja mandata izabrane vlasti, skupštine i njene vlade". Javna uprava predstavlja pojам koji je dosta širi od državne uprave i kao takav obuhvata i oblike nedržavnog, društvenog upravljanja.¹⁵¹

Neophodan uslov za izgradnju prosperitetskog društva je efikasan javni sektor koji uspeva da uz ograničene fiskalne resurse pruži kvalitetne javne usluge u skladu sa željama građana. Da bi javni sektor efikasno obezbeđivao javne usluge svim građanima, nužna je dobra javna uprava.

Putem javne uprave država obezbeđuje zaštitu konkurenčije, reguliše rizike u finansijskom sektoru, propisuje računovodstvene i tehničke standarde. Zapravo svako javno upravljanje znači donošenje niza odluka koje mogu imati oblik regulacije. Izostanak adekvatne regulacije sa jedne strane dovodi do deformacija u funkcionisanju tržišta (monopolsko ponašanje, moralni hazard, visoki rizici i drugo) dok preterana regulacija sa druge strane sputava privredu i građene, namećući joj dodatne troškove. Iz tog razloga pre nego što se doneše i implementira neka odluka neophodno je sagledati odnos između koristi i distorzija koje ona može da izazove.

Ključna reč u javnom upravljanju nije upravljanje već saradnja pri upravljanju. Zajedničkim snagama svi akteri usaglašavaju svoje lične interese, pomerajući granice tolerancije na dole radi zajedničkog dobitka. Zapravo glavni rezultat efikasnog javnog upravljanja je veći nivo ljudskog i socijalnog kapitala. Reč je o novom vidu akumulacije kapitala koji podržava ekonomski rast i izgradnju prosperitetskog društva.

Izgradnja efikasne i profesionalne državne (javne) uprave je važna za uspešnu strukturnu reformu. Stvaranje profesionalne uprave treba shvatiti kao dugoročan i kontinuiran proces. U zemljama u tranziciji on je nešto radikalniji s obzirom na sam proces sistemske transformacije. Zato u ovim zemljama reforma državne uprave zahteva veće napore i intezivnije angažovanje svih aktera društvenog odlučivanja, kako bi se uspostavile pravilne početne osnove za konstituisanje prosperitetskog društva.

¹⁵⁰ Mansur Olson – *Uspon i sumrak naroda* / JP Službeni glasnik, (2010)/ str.55

¹⁵¹ Dr Ana S. Trbović, Dr Dragan Đukanović, Mr Borisav Knežević – *Javna uprava i evropske integracije Srbije* / Fakultet za ekonomiju, finansije i administraciju Univerziteta Singidunum, Prvo izdanje, (2010)/ str.16-17

Izgradnja efikasne i profesionalne državne uprave je težak proces i u najrazvijenijim zemljama. Na primer kreatori politika u SAD imali su brojne reforme državne uprave. Cilj je bio da se poveća isplativost njenog rada, smanji višak zaposlenih, poveća nadležnost i odgovornost, kao i da se redukuje dupliranje poslova.¹⁵² Međutim, reformski procesi su veoma često bivali napušteni usled čestih smena prioriteta izazvanih političkim promenama.

Građani treba da imaju poverenje u vladu i njenu upravu. Za poverenje nije dovoljna samo efikasnost, važnije je da rad vlade i njene uprave bude u očima javnosti potvrđen kao dobar. Međutim, efikasnost njenih aktivnosti zahteva zapošljavanje najkvalitetnijih regruta. Kako bi to postigla državna uprava mora da se doživljava perspektivnom za započinjanje i razvoj karijere mладих ljudi. Singapur je dobrom podsticajima privukao u javnu upravu najtalentovanije diplomirane studente. Bocvana je preko visokih plata u javnoj upravi stimulisala zapošljavanje najboljih. Zahvaljujući tome nivo korupcije je danas najniži u tim zemljama.¹⁵³

Javno upravljanje uključuje 4 vrste aktivnosti¹⁵⁴:

1. određivanje zajedničkog skupa prioriteta i temeljnih ciljeva za društvo,
2. postizanje koherentnosti i koordinacije u fukcionisanju različitih sektorskih politika,
3. osigurati dostignute upravljačke kapacitete da bi se ostvarili naznačeni društveni ciljevi,
4. uspostavljanje zahteva za odgovornošću u pribavljanju javnih usluga za društvo.

Kolektivni ciljevi, koordinacija, upravljački kapaciteti i odgovornost pokazuju se kao temeljni elementi koncepta javnoga upravljanja.

Da bi se postigla bolja transparentnost i veća efikasnost rada javne uprave njene akcije bi trebale biti poznate široj javnosti i podvrgnute javnoj kritici. Zemlje koje nemaju dobro razvijeno civilno društvo naići će na poteškoće pri merenju učinka rada javne uprave. Samim tim javiće se i poteškoće pri utvrđivanju odgovornosti za rezultate. Cilj je da se loše performanse javne uprave identifikuju i da se putem kontrole rezultata i javnom kritikom izvrše neke mobilizacije od strane javnosti, kako bi se postigle konkretnе promene.

Razvoj civilnog društva i njegovo šire delanje utiče na efikasnost javnog sektora. Saradnja između građana i formiranje nedržavnih institucija omogućava im da izvrše kontrolu nad političarima i birokratama. Veće uključivanje građana u društveno političke procese, ne samo da će obezbediti racionalniju upotrebu društvenih resursa, već će omogućiti i njihovu bolju alokaciju, manju potrošnju vlade, jaču odgovornost za

¹⁵² William T. Gormley, Jr.- *Taming the Bureaucracy*. (Princeton: Princeton University Press, 1989)/ str. 119.

¹⁵³ Willy McCourt - *Efficiency, Integrity, and Capacity: An Expanded Agenda for Public Management? /chapter 2,/ Public Sector Governance And Accountability Series – Performance accountability And Combating Corruption/The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank (2007)/ str.51-52*

¹⁵⁴ Zdravko Petak – *Dimenzije javnih politika i javno upravljanje / Politička misao, Vol. XLV, (2008.), br. 2, str. 9-26/ str.13-14*

rezultate, manji nivo korupcije i sl. Samim tim obezbediće se uslovi za društveni prosperitet i održivi razvoj.

Značaj koju odgovornosti ima za efikasnost i efektivnost javnog upravljanja treba da bude tako formulisan da pruži povratne i javno dostupne informacije o radu vlade i njenih tela. Sve organizacije koje predstavljaju deo javne uprave moraju biti u stanju da identifikuju svoje uspehe i neuspehe, da ih javno objave i obrazlože.

Odgovornost se veoma često koncipira i meri putem identifikovanih malverzacije u kabinetima, preko broja kanžnjavanih pojedinaca i organizacija koje nisu adekvatno obavljale svoje aktivnosti, pogotovo ako su te aktivnosti dovodile do korupcije. Mehanizmi za utvrđivanje odgovornosti treba da budu koncipirani na osnovu procene rada javne uprave i doprinosa njenih aktivnosti građanima. Dobar mehanizam za utvrđivanje odgovornosti bi značio postavljanje sledećih pitanja ukoliko bi se utvrdili propusti na primer u isporuci roba (npr. lekova) ili pri javnim nabavkama računarske opreme: 1.šta je uzrok propusta, 2.kako se oni mogu ispraviti, 3. da li je potrebno preduzeti sankcije za počinioce. Ova pitanja veoma često mogu identifikovati malverzacije i korupciju.

Mehanizmi odgovornosti obuhvataju i pitanja koja se tiču loše osmišljenih programa i loše dizajnirane implementacije programa. Jer takvi programi ne mogu biti u stanju da pruži željene usluge čak iako javna uprava fukcioniše na efikasan način. Dimenzije odgovornosti takođe obuhvataju pitanja kakve usluge građani žele i po kojoj ceni. Ukoliko je moguće obezbediti kvalitetnije usluge uz preterano visoke cene u odnosu na cene koje građani preferiraju, u tom slučaju vlade u zemljama u razvoju mogu odlučiti da ne nastave sa programom. Ovakve odluke su rezultat javne uprave koja vodi računa o efektima i efikasnostima svojih aktivnosti.

Srbiji je potrebna izgradnja pre svega profesionalne i depolitizovane državne uprave koja će biti više vođenja performansama a manje pravilima. Obiman javni sektor je deo nasleđenog sistema kada se jačina uloge države ogledala u moći i veličini javnog sektora. Međutim, dominantni javni sektor u Srbiji danas je pre pokazatelj lošeg funkcionisanja tržišta rada, socijalne funkcije države, čuvanja političkog reda i mira i nedovoljno razvijenog privatnog sektora.

Uspostavljanje efikasnog javnog upravljanja u našoj zemlji treba da poboljša performanse rada javnog sektora i doprinese boljom i ravноправnijom saradnji između politike, društva i ekonomije.

Povećanje učešća civilnog društva u donošenju javnih odluka predstavlja dalji pravac ka unapređenju državne uprave u Srbiji. Naime, delovanje institucija civilnog društva je još uvek slabo u našoj zemlji. Od njih se očekuje da pokrenu proces društvene izgradnje u trenucima kada ne postoje sistemski podsticaji. Zapravo, svih ovih 12 godina tranzicije, politička i stara elita je još više ojačala i dodatno doprinela masovnosti korupcije prisvajajući društvene resurse sebi i prepuštajući građane na milost i nemilost njihovoj svirepoj igri. Strah od egzistencije i borba za goli život je onemoćala delovanje civilnog društva i uništila sve sistemsko vrednosne postulate prosperitetnog društva (sa istim problemima su se suočavale Ukrajna, Belorusija, Rusija). Čak šta više u zemljama u tranziciji pa i u Srbiji prisutno je značajno nepoverenje u društvene institucije i aktivnosti državne uprave. To je odgovor na

nesupehe u prvim godinama tranzicije i pojavu da je slom socijalizma doneo koristi samo nekim društvenim grupama.

Ukoliko vladajuća elita koristi političku moć za ostvarivanje svojih ciljeva, uz opstrukciju načela vladavine prava, umesto konzistentne institucionalne infrastrukture stvara se arbitarno stanje koje pojačava nepoverenje ekonomskih subjekata u svrshodnost promena. Predvidiva posledica ovog stanja je pojava sive ekonomije, korupcije, gubitak entuzijazma i sl.¹⁵⁵

Na osnovu svega navedenog izvodi se zaključak da su u Srbiji državne institucije i organi podlegli uticaju dominirajućih elita, iz tog razloga uticaj zdrave intelektualne elite i civilnog društva može imati presudan značaj na proces izgradnje profesionalne i nepristrasne državne uprave.

Reforma javne uprave u našoj zemlji treba da:

1. Poveća poverenje ljudi u vladu i institucije, i uspostavi odgovornost na svim nivoima.
2. Doprinese boljom optimizacijom rada i poveća efikasnost pružene usluge.
3. Omogući razvoj javnog upravljanja kao institucije koja ima svoju misiju, viziju, strategiju, cilj i standardne operativne postupke.
4. Uspostavi nadgledanje javnog servisa na centralnom i lokalnom nivou, kako bi se identifikovale institucionalne potrebe u pogledu glavnih zadataka i funkcija javnog servisa.
5. Orientiše ciljeve javne uprave ka potrebama građana i omogući merenje indeksa njihovog zadovljstva pruženom uslugom.
6. Regrutiše stručne kadrova i otpusti one čije kompetencije i radni učinci nisu zadovojavajući.
7. Uvede sistem nagrađivanja radnika sa najboljim učinkom i kazni one koji ne obavljaju dobro postavljene radne zadatke.
8. Formuliše sistem merenja performansi i motiviše zaposlene u pravcu donošenja kreativnijih i inovativnijih odluka.
9. Sprovede program obuke koji će unaprediti kompetencije i profesionalizam zaposlenih.
10. Unapredi integritet zaposlenih i omogući identifikaciju njihovih ciljeva sa javnim potrebama.
11. Poveća kvalitet javnih usluga i otpor korupciji.

3. BORBA PROTIV KORUPCIJE KAO STIMULANS IZGRADNJE PROSPERITETNOG DRUŠTVA

Korupcija predstavlja ozbiljnu pretnju osnovnim principima i vrednostima društva, ugrožava vladavinu prava, predstavlja negaciju ljudskih prava i sprečava socijalni i ekonomski razvoj. Ukoliko želimo izgraditi prosperitetno društvo, borba protiv korupcije mora postati prioritet nad prioritetima.

¹⁵⁵ Milorad Božić, Srđan Golubović - *Razvoj Institucija Tržišne Privrede U Zemljama Jugoistočne Evrope**/ Pravni fakultet Univerzitet u Nišu, UDK 316.422:338.242.2(4-12) 338.2:316.422(4-12)/ str.149

3.1 ŽAČARANI KRUG KORUPCIJE

Korupcija je stara društvena pojava. Veoma često ona podrazumeva administrativne, zakonodavne i sudske zloupotrebe i dovodi do uništavanja političkog kapitala kroz gubitak suverenosti sudija, javne odgovornosti i međunarodnog prestiža.

Američki nobelovac Gari Beker (Gary S. Becker) smatra da je izvor korupcije uvek isti: postojanje države, odnosno državne intervencije koja preraspodeljuje blagostanje na različite društvene grupe. Preduzetnici u takvim situacijama nisu podstaknuti da unapređuju tehnologije, internu organizaciju preduzeća, poslovno upravljanja i tržišnu konkurentnost. Isplativije je ulagati u promenu propisa, lobirati političke partije, podmićivati državne funkcionere i tim putem nametati svoje parcijalne interese kao opšte.

Svetska banka definiše korupciju kao zloupotrebu javnih ovlašćenja radi sticanja privatne koristi. Ovakva definicija izvore korupcije vezuje za državu, njene poslove, državnu intervenciju i postojanje javnog sektora, na taj način ona isključuje mogućnost njenog postojanja u privatnom sektoru. Svakako, ova društvena pojava se ne vezuje samo za državu, ona postoji i u privatnom sektoru, posebno u velikim korporacijama prilikom nabavki, zapošljavanja i sl. Javlja se i u poslovima između privrede i države. Zloupotreba javnih ovlašćenja se ne čini uvek radi sticanja privatne koristi. Veoma često ove zloupotrebe se koriste za dobrobit političke partije, klase, prijatelja, porodice. U mnogim zemljama prihodi od korupcije idu upravo ka finansiranju političkih partija.

Bilo ko da je profiter u ovoj igri, korupcija ostaje moralno nedopustiva!

Pravi se razlika između zloupotrebe javnog novca za privatnu korist i zloupotrebe privatnog novca da bi se izvršio uticaj na javnu politiku. Isto, razlikuje se korupcija koja je van snage države od korupcije koju sprovodi sama država. Iako su obe štetne, smatra se da je drugi oblik korupcije štetniji, posebno kada državne institucije postanu glavno uporište ovog problema. Ključno pitanje koje se postavlja u trenucima kad država sprovodi korupciju je: Ko je nadležan i ko daje nadležnost u borbi protiv korupcije?

Najobuhvatniju definiciju korupcije je dao Vito Tanci u kojoj kaže da: korupcija postoji ukoliko dođe do namernog narušavanja principa nepristrasnosti pri donošenju odluka u cilju prisvajanja neke pogodnosti. Prisvajanje neke pogodnosti (ostvarivanje lične koristi) prilikom donošenja pristrasne odluke može biti simultano, odnosno može biti pomereno u budućnost i vremenom uključiti više aktera, a samo po osnovu donošenja jedne pristrasne odluke. Iz tog razloga obično se kaže da korupcija ima tendenciju da stvara mreže uključujući veliki broj aktera tokom određenog vremena.

Stepen korupcije u zemlji određen je dužinom zajedničke borbe protiv njenih uzročioca, ali veoma često i sama prirodna i društvena sredina je kreiraju. Po prirodi stvari, za očekivati je da njen nivo bude veći problem u pojedinim regionima, ali su u tom slučaju potrebnija jača sredstva borbe. Na osnovu rečenog, korupcija nije samo politički, pravni, i ekonomski problem on je pre sociološki fenomen koji se preliva na ove bitne sisteme društva.

Johan Graf Lambsdorff (2005) kaže da na stepen koruptivnosti utiče, veličina države i stepen decentralizacije, kvalitet institucija, nivo konkurenčije, sloboda medija,

stepen demokratije, kultura i tradicija, efekat kolonijalizma, raspoloživost prirodnim resursima, korupcija u susednim zemljama, procenat žena u javnim institucijama i sl.

Prema njenim ekonomskim posledicama, moguće je identifikovati nekoliko vrsta (vidova) korupcije:

1. korupcija koja omogućava primenu propisa (zakona), tzv. korupcija bez krađe;
2. korupcija koja omogućava izigravanje, odnosno kršenje propisa (zakona), tzv. korupcija uz krađu;
3. korupcija koja dovodi do promene, odnosno stvaranje novog propisa (zakona).

Ekonomске posledice korupcije su višestruke. Ona izaziva značajne transakcione troškove i ima izrazit uticaj na visinu, kvalitet i strukturu stranih direktnih investicija. Pored toga, ona utiče i na pribavljanje sredstava na međunarodnom tržištu kapitala, tj. na uslove dobijanja međunarodnih kredita. Otežan pristup međunarodnom tržištu kapitala je od krucijalnog značaja za pokretanje privrednog razvoja, pogotovu u zemljama u kojima je ponuda kapitala oskudna.

Korupcija sputava i onemogućava državnu intervenciju u pogledu preraspodele dohotka, odnosno državne pomoći najsiromašnjim slojevima. Samim tim ona je društveno neodgovorna. Na primer, usled umanjivanja budžetskih prihoda do kojih dovodi korupcija, država je prinuđena da umanjuje budžetsku potrošnju, najčešće onih stavki namenjenih najsiromašnjim slojevima stanovništva.

Kakav je uticaj korupcije na ekonomski razvoj i izgradnju prosperitetnog društva?

Empirijska istraživanja potvrđuju negativan uticaj korupcije na ekonomski rast. Zemlje s rasprostranjenom korupcijom imaju niže stope rasta BDP-a. Mogući kanali kroz koje korupcija smanjuje ekonomski rast i onemogućava izgradnju prosperitetnog društva jesu niže domaće i strane investicije, a usmeravanje državne potrošnje u manje efikasne projekte smanjuje produktivnost javnih investicija, ali ne i njihov udeo u BDP-u.¹⁵⁶ Komplikovane procedure za otpočinjanje posla, na primer, destimuliše ulazak stranih investitora. One će u krajnjoj instanci dovesti do toga da sada i ovi investitori koriste nelegitimna sredstva kako bi ubrzali dobijanje određenih administrativnih dozvola. Reč je o sistemskoj korupciji, koja uvodi sve u svoj začarani krug.

O štetnosti koje korupcija ima na privredni rast i razvoj jedne zemlje govori nam Lambsdorff (2005), koji je dokazao da korupcija smanjuje faktore produktivnosti. Pellegrini i Gerlagh (2004) navode da su rast investicija, obrazovanje, privredna otvorenost, politička nestabilnost i korupcija najvažniji faktori koji utiču na privredni i društveni prosperitet. Na pitanje koji tip korupcije utiče više na SDI, da li mala (administrativna) ili velika (politička), Lambsdorff (2005) zaključuje da su investitori posebno osetljivi na uticaj sitne korupcije, jer ona izaziva veću neizvesnost.

Al Sadig (2009) je na uzorku od 117 zemalja pokušao da objasni ulogu korupcije u privlačenju SDI. Njegov zaključak je da pad korupcije za 1% povećava priliv SDI za oko 20%. Međutim, u modelu gde Al Sadig (2009) uključuje varjabile upravljanja, efekat

¹⁵⁶ Marijana Bađun - *Kvaliteta javnog upravljanja i ekonomski rast Hrvatske/ Finansijska teorija i praksa* 29 (4) str. 337-366 (2005.)/ str. 346 – 347.

korupcije se smanjuje, što se može protumačiti da strani investitori žele postojanje institucionalne stabilnosti na korupciju. Robertson i Watson (2004) u svojim istraživanjima zaključuju da brz priliv SDI podiže nivo korupcije, ali da se taj visok nivo korupcije može održati i kada dođe do pada SDI.¹⁵⁷

Prema anketama između 1992 – 1994 godine Kina je bila na drugom mestu od 41 zemlje po nivou korupcije. Korupcija je bila rasprostranjena kako u privatnom poslovanju, tako u administraciji i školama. Nesumnjivo je da ona bez obzira na oblik utiče na ekonomski rast. Proces razvoja i izgradnja prosperitetnog društva stimuliše smanjenje korupcije u slabo razvijenim zemljama, koje beleže visoke stope rasta poput Kine. Primena jasne strategije, bolja kontrola nad korupcijom i poboljšanje zakona koji uklanju mogućnost za njeno jačanje i širenje, obezbeđuje konitnuitet razvoja u ovim zemljama.

Obeležje zemalja u tranziciji, pogotovu onih koje su resursno bogate, je i to da se sa povećanjem udela prirodnog kapitala u nacionalnom bogastvu, povećava i stepen korupcije. Istraživanja ukazuju da kad se udeo prirodnog kapitala poveća za 6%, indeks percepcije korupcije se smanjuje (korupcija raste) za jedan poen.¹⁵⁸ Otuda proizilazi i mišljenje da su pojedini regioni, po prirodi stvari, podložniji korupciji. Svakako, južniji regioni zemljine hemisfere (temperaturniji narodi) i resursno bogate privrede podložniji su korupciji, u njima borba sa ovim fenomenom zahteva značajno veći uticaj grupa civilnog društva, jer vlasti veoma često postaju glavno uporište korupcije.

Državni službenici mogu samostalno ili u dosluku zahtevati izdvajanje dodatnih taksi kroz klijentelizam, privatizaciju i javne nabavke. Ovakva praksa pretvara javne ustanove u privatni feud, služeći hirovima gospodara. Prilivi ostvareni po osnovu korupcionaških radnji teže da se sistematizuju, a to znači slamanja formalnih pravila na dugoročnoj osnovi. Da bi se održao akumulirani korumpirani profiti i moći, njeni sprovodioci moraju postati vešti u prikrivanju obmane i biti dovoljno ubedljivi da i druge uvuku u transakcije.

Da li je lobiranje legalizovan vid korupcije ili je reč o dva suprotna događaja?

Osnovna razlika između lobiranja i korupcije je u tome, što u slučaju lobiranja ne mora postojati razmena novca i protiv usluge ali mora razmena informacija (Truman 1951). Međutim, veći deo literature lobiranja fokusira se na pružanje novčane isplate političarima. U nekim političkim sistemima pre svega u SAD ovaj način isplate se smatra legalnim i identifikovan je kao lobiranje, dok u drugim političkim sistemima iste isplate se mogu smatrati nelegalnim i identifikovane su kao korupcija.¹⁵⁹ Lobiranjem se obično preduzimaju sve radnje kako bi se sproveo uticaj po pravilima kreatora, dok korupcija podrazumeva preduzimanje svih akcija kako bi se sproveo

¹⁵⁷ Marko Danon - *O štetnosti korupcije na priliv SDI : Contemporary economic research of corruption.*

/Proceedings of FIKUSZ '10 Symposium for Young Researchers (2010)/ str. 27-42

¹⁵⁸ Thorvaldur Gylfason - Resources, Agriculture, and Economic Growth in Economies in Transition/članak, 7 July 2000./str. 7-8

¹⁵⁹ Nauro F. Campos, Francesco Giovannoni - *Lobbying, Corruption and Other Banes/* William Davidson Institute Working Paper Number 930. September 2008./ str.5

uticaj nad nametnutim pravilima. U oba slučaja reč je o vršenju neke vrste uticaja, lobiranjem se vrši uticaj na kreatore pravila a korupcijom na izvršioce pravila.

Istraživanja sprovedena na osnovu podataka za 6000 firmi u 26 zemalja u 2002. godini, ukazuju da¹⁶⁰:

- su lobiranje i korupcija fundamentalno različiti;
- političke institucije imaju ključnu ulogu u objašnjenju razlika između lobiranja i korupcije;
- politička nestabilnost dovodi do rasta korupcije ali ne i do rasta lobiranja;
- lobiranje je mnogo efikasniji instrument za politički uticaj od korupcije;
- preduzeća koja se češće uključuju u lobiranje su ona koja su starija, veća i u stranom vlasništvu.

Model Harstad and Svensson (2008) pokazuje da je lobiranje pouzdanije ali i skuplje od korupcije i da će se firme sa nižim nivoom kapitala oslanjati na korupciju. Međutim, kako firma bude povećavala svoj akumulirani kapital tako će birokrati tražiti sve veći mito. U jednom trenutku troškovi korupcije će biti toliko veliki da će se prebaciti na lobiranje.

Firme se odlučuju na lobiranje i korupciju radi poboljšanja profitabilnosti, ali veoma često se osećaju i primoranim da posegnu za nekim od ova dva sredstva, jer im dato institucionalno i ekonomsko okruženje to nemaću tj. nisu povoljni za njih. U nekim slučajevima korupcija može biti toliko endemska da postaje neophodna, kako bi se održao korak sa konkurencijom.

Koji su to faktori koji doprinose korupciji¹⁶¹?

Korupcija je uglavnom povezana sa aktivnostima države, posebno sa njenom diskrecionom moći i monopolskim položajem u pružanju javnih usluga.

Osnovne uzročnike korupcije pre trebamo tražiti u načinu na koji država funkcioniše i obavlja svoje funkcije, nego u veličini javnog sektora. U prilog tome govore primeri zemalja koje imaju izrazito velik javni sektor i nizak nivo korupcije (na primer Švajcarska, Kanada, Danska, Finska). Vladine aktivnosti mogu stvoriti plodno tlo za korupciju i iz tog razloga osnovni uzročnici korupcije će se tražiti u njima.

Najznačajniji faktori koji direktno doprinose korupciji a potiču od same država su:

1. Propisi i ovlašćenja

U svim zemljama, a posebno u ZUR, uloga države se sprovodi putem brojnih pravila i propisa. Komplikovane procedure, postojanje monopola nad aktivnostima izdavanja dozvola, netransparentnost pravila i propisa otvaraju prostor za korupciju.

2. Oporezivanje

Ukoliko postoje jasni poreski zakona iako njihova primena ne zahteva direktni kontakt između poreskih obveznika i inspektora, onda je i prostor za korupciju uži. Međutim, kad postoje sledeće situacije verovatnije je da će prostor za korupcionaške

¹⁶⁰ Nauro F. Campos, Francesco Giovannoni - *Lobbying, Corruption and Other Banes/* William Davidson Institute Working Paper Number 930. September 2008./ str.4

¹⁶¹ Vito Tanzi - *Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures/* IMF Staff Papers Vol. 45, No. 4 (December 1998)/ str.565-576

aktivnosti biti širi: nejasni poreski zakoni, niske plate zaposlenih u poreskoj upravi, direktni kontakt između poreskih inspektora i obveznika pri naplati poreza, blage kazne za podmićivanje poreskih inspektora, diskreciono pravo poreske administracije, slaba kontrola države nad radom poreske uprave.

U nekim zemljama (Peru, Uganda) je korupcija u poreskoj upravi postala toliko endemska da je vlada donela odluku o njenom zatvaranju i zamenila je novom. Korupcija u carinskoj upravi je u pojedinim zemljama dovela do hapšenja direktora carine, i njene poslove prepustila stranim kompanijama.

3. Odluke o potrošnji

Državni službenici mogu imati diskreciono pravo da donose odluke koje se tiču:

- Javnih investicionih projekata -veoma često u ovakvim slučajevima se događalo da su troškovi investicionog projekta bili značajno viši u odnosu na realne. Neretko se dešavalo, da su investicije bile pogrešne i neopravdane sa stanovištva cost-benefit analize.
- Javnih nabavki - cene nabavki drastično odstupaju od tržišnih.
- Vanbudžetskih računa – reč je o namenskim računima na kojima se prikazuju sredstva posebnih fondova. Neretko se dešava da se pojedini računi otvaraju kako bi se smanjila mogućnost praćenja i kontrole sredstava koja po pravilu treba da idu kroz budžet. Obično nije postajala zvanična evidencija o ovim računima (primer toga su vanbudžetski računi koji su korišćeni isključivo za kupoprodajne transakcije prirodnih resursa).

Nedostatak transparentnosti i efikasne institucionalne kontrole u svim navedenim slučajevima se smatra osnovnim uzrokom za korupciju u javnom sektoru.

4. Pružanje roba i usluga ispod tržišne cene

U većini zemalja država se angažuje u pružanju dobara i usluga koje su značajno ispod tržišnih cena (struja, voda, krediti, javni smeštaj, pristup javnom zemljištu, pristup obrazovnim i zdravstvenim uslugama). Ove usluge država obezbeđuje putem: javnih preduzeća, državnih kompanija i banaka, javnih zavoda. Veoma često invalidske penzije ali i krediti koje država daje za određene namene postaju plodno tlo za korupciju. Obzirom da je ponuda ovih sredstava ograničena a broj onih koji žele da pristupe uslugama velik, to otvara prostor za korupciju.

5. Diskreciono odlučivanje

Javni zvaničnici mogu imati diskreciono pravo nad donošenjem važnih odluka koje uzrokuju visok nivo političke korupcije. Te diskrecije su sledeće:

- Davanje poreskih olakšica,
- Odluke o korišćenju i nameni privatnog zemljišta,
- Odluke o uptorebi i korišćenju državne svojine,
- Odluke koje daju ovlašćenja stranim investitorima,
- Odluke o prodaji državne imovine,
- Odluke o privatizaciji državnih preduzeća,
- Odluke o davanju monopolskog prava na uvoz, izvoz i slično.

6. Finansiranje političkih partija

Kada novac za aktivnosti političkih stranaka nije javno dostupan tada postoje ogromni pritisci za generisanje fondova za njihovo finansiranje. To dodatno doprinosi povećanju stepena korupcije.

Faktori koji indirektno doprinose povećanju korupcije su:

1. Kvalitet birokratije - zanemarivanje značaja i promocije dobre državne uprave indirektno utiče na povećanje administrativne korupcije.

2. Nivo zarada u javnom sektoru - plate državnih službenika su važne u određivanju stepena korupcije. Pravi se razlika između korupcije zbog pohlepe i korupcije zbog potrebe. Veće zarade javnih službenika više utiču na smanjenje korupcije zbog potrebe nego na korupciju zbog pohlepe. U svakom slučaju rast plata u javnom sektoru;

- smanjuje iskušenja javnih službenika da se uključe u korupciju,
- doprinosi rastu cene mita.

Neto efekat rasta zarada državnih službenika je smanjenje broja korupcionaških dela.

3. Kazneni sistem – kazneni sistem utiče i na broj korupcionaških dela ali i na visinu mita. U stvarnom svetu mali broj ljudi je kažnjeno zbog dela korupcije. Ako kazneni sistem postoji, on je onda obično spor i komplikovan. Često pravne, političke i administrativne prepreke ograničavaju njegovu potpunu i efikasnu primenu. Najznačajnija prepreka u sprovođenju kaznenog sistema je zahtev za obezbeđivanjem neoborivih dokaza o postojanju korupcije. Neretko su sudije koje vode procese o korupcionaškim aktivnostima i sami njoj podložni ili politički pristrasni.

U svakom slučaju kad god je korupcija politički motivisana onda su faktori koji teže ograničiti kazneni sistem veće. Posledice toga su:

- tolerisanje male korupcije koja vremenom podstiče veću,
- primena ograničene i selektivne pravde koja destimuliše borbu protiv korupcije,
- ograničavanje vladavine prava.

4. Institucionalna kontrola - postojanje institucionalne kontrole, ali i uticaj i uloga koja joj se daju, govori o odnosu i svesti vlade i političara prema štetnosti korupcije i značaju borbe protiv nje.

Najefikasnija kontrola mora da se uspostavi pre svega unutar same institucije. To zovemo „Prva linija odbrane“. Poštena i efikasna revizija treba da bude u stanju da spreči i otkrije korupcionaške aktivnosti, a od jasnih etičkih principa javnog upravljanja se očekuje da je obeshrabre. Putem transparentnih, jednostavnih i jasnih procedure se želi olakašati sprovođenje internih kontrola.

Nadzorni organi moraju biti u stanju da prate i vrednuju aktivnosti podređenih. Oni su ti koji su odgovorni za sve korupcionaške aktivnosti u svojim kabinetima, pa čak i za one koje prođu nekažnjeno. Međutim, u velikom broju zemalja ovakva vrsta kontrole nije još uspostavljena, a korupcionaške aktivnosti se otkrivaju slučajno i putem eksternih izveštaja ili medija.

Poslednjih godina jača se uloga institucionalne kontrole. Osnivanje agencija i antikorupcijskih komisija ima za cilj da poveća efikasnost borbe protiv korupcije. One su te koje sačinjavaju izveštaje o korupciji, terete za odgovornost, utiču na smanjenje korupcije i slično. Da bi bile efikasne mora im biti data institucionalna i personalna

nezavisnost. Međutim, ove komisije veoma često podnose poverljive izveštaje samo premijeru ili predsedniku, što umanjuje njihovu efikasnost i politizuje ih.

5. Transparentnost pravila, zakona i procesa – nedostatak transparentnosti pravila, zakona i procesa stvara plodno tlo za bujanje korupcije. Pravila su često zbunjujuća i sklona učestalim promenama bez zvaničnog obaveštenja, dokumenta javno nedostupna, a zakoni i propisi napisani tako da ih mogu tumačiti samo obučeni pravnici. Na primer, propisi i procedure koji se tiču konkursa za javne projekte mogu biti komplikovane, nejasne i podložne čestim promenama, na ovaj način se želi prikriti delovanje korupcije.

6. Primer lidera – reč je o liderima koji učestvuju u korupcionaškim aktivnostim i drugim prevarama, a da za to ne trpe nikakvu sankciju jer se sve radilo po „transparentnim procedurama i u skladu sa nedvosmislenim zakonima“. Ovakvo ponašanje veliča korumpiranog i šalje signal da se korupcija isplati.

3.2 TIPOLOGIJA KORUPCIJE: SLUČAJ POST-KOMUNISITČKIH ZEMALJA

Korupcija je immanentna svakom političkom sistemu ali ona ima karakterističan profil u post-komunističkim zemljama. Njen profil je povezan sa osobinama bivšeg režima. Smatra se da je korupcija u ovim zemljama zasnovana na monopolu, diskreciji i odgovornosti. U prethodnom (komunističkom) sistemu postojale su sve vrste monopola; politički, ekonomski i socijalni. Iz ovog razloga mora se razmatrati post-komunistički institucionalni kontekst i postaviti pitanje: U kojoj meri zvaničnici imaju monopol nad donošenjem odluka ili pružanjem javnih usluga i koliko diskrecije i odgovornosti im je dato? U nekim slučajevima zloupotreba javnih ovlašćenja je postala toliko rasprostanjena da neki analitičari govore čak o "krađi države" ili "zarobljivanju države".

Tipologija korupcije u post-komunističkim zemljama:¹⁶²

1. Nizak nivo administrativne korupcije
 - Podmićivanje javnih službenika da krše pravila.
 - Namerna nad regulacijom, obmanjivanje, neorganizovanost.
 - Upotreba ovlašćenja i nadzorne moći za iznudu.
2. Krađa od strane funkcionera
 - Preusmeravanje javnih sredstava za službenikov račun.
 - Profitiranje usled privatizacije.
 - Profitiranje od javnih izvora.
 - Zloupotreba pri javnim nabavkama.
 - Nepotizam, klijentelizam i prodaja radnih mesta.
3. Zarobljivanje države od strane korumpiranih mreža
 - Zloupotreba javnih institucija za privatni biznis ili kriminalne aktivnosti.
 - Formiranje tajnih sporazuma koji će ograničavati političku konkureniju.

¹⁶² Rasma Karklins - *Typology of Post-Communist Corruption- Problems of Post-Communism*, vol. 49, no. 4, July/August 2002, pp. 22–32. © 2002 M.E. Sharpe, Inc./ str.24

- Zloupotreba zakonodavne vlasti.
- Korupcija sudskog procesa
- Zloupotreba revizije, istražnih i nadzornih ovlašćenja.
- Korupcija i u medijima.

Studija Svetske Banke o korupciji u post-komunističkim zemljama potvrđuje da je ona odigrala ključnu ulogu u privatizacionom procesu i da su politički zvaničnici odgovorni za privatizaciju javne imovine koju su iskoristili za lično bogaćenje. Korpcionaških aktivnosti u procesu privatizacije je bilo najviše tamo gde su male grupe državnih funkcionera donosile odluku bez tržišne konkurenčije, uvida javnosti i transparentnosti procedura. Koliko se u ovim zemljama loše upravljaljao javnim sredstvima govore nam kvazi privatizacija državnih preduzeća i imovine. Menadžeri imenovani od strane države deluju kao da je firma kojom upravljaju u njihovom vlasništvu, ali se ne ponašaju na taj način. Pored ostalog, postojao je nizak nivo javne odgovornosti što je dodatno ubrzalo uništavanje državne imovine. Ako nad ovim preduzećima postoji bilo kakav nadzor uopšte, to je obično politički imenovan upravni odbor.

Prema podacima Svetske Banke zabeležen je i veliki stepen korupcije kod javnih nabavki, posebno kod nabavki po osnovu velikih državnih ugovora (cene su bile čak 2-3 puta veće nego što su bile tržišne cene). Zapravo, ovde su postojala značajna odstupanja od pravila o tenderima i javnim nabavkama. Pored značajne ekonomski cene, ovakva praksa je imala i političke troškove, a posebno se oni odnose na gubitak poverenja javnosti u državne institucije.

Preusmeravanje javnih fondova je postalo pravilo u post-komunističkim zemljama. Naime, novac je prebacivan sa zvaničnog budžeta na skrivene. Plate državnih funkcionera i službenika su dopunjivane skrivenim platama i bonusima. Bonusi su, obično, činili oko pet mesečnih redovnih plata. U Letoniji je zvanična revizija, posle skandala u vezi sa neovlašćenim rashodima u državnoj kancelariji, utvrdila da je dodatna plata funkcionera činila i do 300% redovne. Pored ovoga, postoje i mnoge druge skrivene beneficije koje je donosilo određeno radno mesto, a te beneficije i nenovčana plaćanja su bila sledeća; dobijanje stanova, automobila, besplatnih odmora, bolja medicinska usluga i slično. U ovakvoj kulturi zapošljavanja, formalne plate su mnogo manje važne od nenovčanih plaćanja i privilegija koje donosi to radno mesto¹⁶³.

Visok nivo sistemske političke korupcije izgrađuje skriveni politički režim koji je u suprotnosti sa ustavnim poretkom i stvarnom svrhom državnih institucija. Da bi opisala ovaj problem, Svetska banka koristi termin "Zarobljivanje države". Na ovaj način se, zapravo, definišu nezakonite aktivnosti državnih funkcionera, kako bi ostvarili lične dobitke putem neformalnih i netransparentnih kanala. Korumpirane ili kriminalne mreže čak prodiru do izvršnih institucija, međutim ovakav vid korupcije je jako teško dokazati i boriti se protiv njega. Međunarodna istraga je na primeru Gruzije utvrdila da su policija, carina i sudovi bili široko pogođeni ovim oblikom korupcije, a zapravo su odgovorne za

¹⁶³ Rasma Karklins - *Typology of Post-Communist Corruption- Problems of Post-Communism*, vol. 49, no. 4, July/August 2002, pp. 22–32. © 2002 M.E. Sharpe, Inc./str.25-26

borbu protiv nje.¹⁶⁴ Korumpirane mreže imaju tendenciju da zarobe ministarstva koja se bave ekonomskim i finansijskim pitanjima, i koja su od interesa vodećih privrednika. Ovakva korupsionaška praksa ne samo da ograničava političku konkurenčiju, već ugrožava demokratski razvoj. Baš kao što ekonomija ne može da funkcioniše pravilno, ako dominiraju monopolji i karteli, tako ne može da funkcioniše ni politika ukoliko dominiraju ove mreže

Stara elita je preživela promenu režima i nastavila da drži vlast u novom obliku. Ruska bankarska mreža je tipičan primer toga. Korumpirane elite imaju tendenciju da se šire i ojačavaju. Sama mogućnost i strah da će biti razotkriveni tera ih da se šire i povezuju u mreže. Samim tim, i mnoge političke odluke su motivisane željom da zaštite umešane zvaničnike. Usled delovanja korumpiranih mreža, parlament i regulatorna tela često su zapostavljala svoje dužnosti da donose efikasne zakone i propise o: finansiranju političkih partija, sukobu interesa, pranju novca, imovini državnih funkcionera, sprečavanju korupcije i zaštiti svedoka. Ovo ne znači da nije bilo borbe protiv korupcije, već znači da nije bila izvedena u punom jeku i da su zanemarivane krupne korupsionaške aktivnosti posebno sprovodene od strane državnih zvaničnika. U Ukrajini je u periodu od 1992-1999 godine donešeno oko 20 zakona protiv korupcije, čak je sedam vladinih ministarstava i odeljenja bilo optuženo za korupciju. Ipak i vlada i zakonodavci su spremni da stvaraju sliku da se bore protiv korupcije, i to iskljčivo, samo, kako bi maskirali svoje nezakonito poslovanje.¹⁶⁵

U postkomunističkim zemljama dešavalo se da su advokati postali zakonodavci, kako bi sproveli komplikovane zakone, a zatim se vratili u privatnu praksu gde su utvrđivali visoke naknade, jer su u tom trenutku bili jedini stručnjaci koji su razumeli zakone koje su oni sproveli.

Korupcija je bila široko rasprostranjena i u sudstvu, i odnosila se na prodaju povoljnijih odluka od strane sudova, na lažne istrage i krivična gonjenja. Veoma često sudovi nisu pokretali postupke i posle velikih i značajnih afera, koje su postojale u finansijskoj sferi, ili ako su pokrenuti, od slučaja se odustajalo usled nedostatka dokaza.

Korumpirane mreže ostaju na snazi ne samo zbog zajedničkih interesa svojih članova, već i zbog međusobnih ucena. Ukoliko ne postoji odlučnost i adekvatna institucija koja će se suočiti sa korupcijom, njen trend će biti samo uzlazni. Pored ovoga, u borbi protiv korupcije veliku ulogu imaju pored sudstva i mediji. Međutim, mediji su često izloženi korupciji, ali je i prikrivaju.¹⁶⁶ Osnivanje agencija poput komisije za zaštitu HOV, odeljenja za sprečavanje pranja novca i finansiranje terorizma, usvajanje zakona i propisa o finansiranju političkih partija, sukobu interesa, pranju novca, imovini državnih funkcionera, sprečavanju korupcije i zaštiti svedoka, veoma često, kao u primeru postkomunističkih zemalja, postaju samo paravan za nezakonito poslovanje

¹⁶⁴ Rasma Karklins - *Typology of Post-Communist Corruption- Problems of Post-Communism*, vol. 49, no. 4, July/August 2002, pp. 22–32. © 2002 M.E. Sharpe, Inc./str.27-28

¹⁶⁵ Rasma Karklins - *Typology of Post-Communist Corruption- Problems of Post-Communism*, vol. 49, no. 4, July/August 2002, pp. 22–32. © 2002 M.E. Sharpe, Inc./ str.29

¹⁶⁶ www.politikolog.com/korupcija.pdf / Doc. dr Slaviša Orlović - Fakultet političkih nauka/ Korupcija u Srbiji - Od vizije do provizije/

zakonodavca i vlade, zato treba ići ka jačanju odgovornosti zakonodavne i izvršne vlasti i međusobnoj proveri i nadgledanju.

3.3 BORBA PROTIV KORUPCIJE

Antikorupcija, odnosno borba protiv korupcije predstavlja postojanje normativnih akata, institucionalnih mehanizama, kadrovske kapaciteta i kompeticija koji posredno ili/i neposredno na efektivan i efikasan način doprinose dijagnostikovanju, sankcionisanju i prevenciji korupcije kao pojave, kao i razvijanju novih antikoruptivnih normi, mehanizama, kapaciteta i kompeticija.¹⁶⁷

Faktori koji direktno i indirektno utiču na nivo korupcije, imaju dominantniju ulogu u zemljama u razvoju i trenziciji, nego u bogatim privredama. Naime, u jednom trenutku privredni razvoj i izgradnja prosperitetnog društva smanjuje nivo korupcije u zemlji. Svakako, treba imati u vidu da stepen korupcije nije moguće svesti na nulu. Ponekad pokušaji da se ona sasvim eliminiše mogu biti izuzetno skupi i praktično neodrživi. Na primer, to može zahtevati visok nivo zarada u javnom sektoru, potpunu reorganizaciju pravnog sistema, značajne regulacije i slično.

Pošto je korupciju nemoguće u potpunosti eliminisati, neophodno je svesti na optimalan nivo. Optimalan nivo korupcije, u ekonomskom smislu, postoji kada su granični društveni troškovi njenog smanjenja jednaki graničnim društvenim doprinosima. Međutim, optimalan nivo korupcije je teško merljiv i iz tog razloga, mi nikad u potpunosti ne možemo znati koji je to broj, ali svakako možemo znati kada je ona i suviše prisutna. Bez obzira na sve, korupcija je moralno nedopustiva, i iz tog razloga svaka aktivnost koja stvara uporište za njeno delanje mora biti posebno nadgledana.

Na nivo korupcije utiče veliki broj faktora. Zbog složenosti fenomena borba protiv korupcije mora delovati na više frontova, u suprotnom, kompleksnost problema i uticaj više faktora će signalizirati neuspeh javnih institucija i dobrog upravljanja. Borba protiv korupcije je dugoročna i nikad se ne može sasvim dobiti. Najveću grešku koju možemo napraviti je da se oslonimo na efekte mehanizma samo jednog sredstva borbe protiv korupcije (npr. povećamo kazne ili plate u javnom sektoru ili osnujemo antkorupcijsku kancelariju). Zapravo, borba protiv korupcije mora delovati istovremeno ne samo na više frontova već na veliki broj faktora (uzročnika), otud je ona često praćenja reformom države.

Ukoliko ne postoji konsenzus da antikorupcijski zakoni i mere treba da se sprovode i nadziru preko specijalizovanih organa ili lica sa posebnim ovlašćenjima, resursima i obukom, krajnje je jasno da će u tom slučaju, samo jačanje zakonodavstva biti nedovoljno za efikasnu kontrolu korupcije. Mehanizmi borbe i kontrole nad ovim fenomenom treba da obezbede visok nivo strukturne, operativne i finansijske

¹⁶⁷ www.birodi.rs/doc/lokálniplan.ppt - Lokalni Planovi Za Borbu Protiv Korupcije - Zrenjanin Požega Kragujevac Niš .

autonomije institucija i lica zaduženih za borbu, i čuvati ih od neprimerenih političkih uticaja.¹⁶⁸

Glavni pravci borbe protiv korupcije treba da idu ka:

1. Unapređenju svesti o štetnosti korupcije, promociji dobre uprave i etičkog ponašanja;
2. Jačanju institucija, institucionalne kontrole i transparentnosti;
3. Uspostavljanju jasnih i nedvosmislenih zakona, propisa, pravila i procedura;
4. Ograničavanju diskrecionog prava javnih zvaničnika;
5. Jačanju odgovornosti izvršne vlasti i međusobnoj proveri i nadgledanju;
6. Povećavanju nezavisnosti sudske vlasti;
7. Uspostavljanju oštrog, brzog, jasnog i pravičnog kaznenog sistema;
8. Obezbeđivanju visokog nivoa institucionalne, strukturne, operativne, personalne i finansijske autonomije institucija i lica zaduženih za borbu protiv korupcije, i čuvati ih od neprimerenih političkih uticaja;
9. Ograničavanju imuniteta od: istrage, krivičnog gonjenja i osude za krivična dela korupcije;
10. Omogućavanju specijalizacije lica i organa nadležnih za borbu protiv korupcije i obezbediti im adekvatna sredstva i obuku za obavljanje njihovih zadataka;
11. Uspostavljanju odgovarajućih procedura revizije i njene primene na aktivnosti državne uprave i javnog sektora;
12. Jačanju uloge koju procedura revizije može odigrati u prevenciji i otkrivanju korupcije izvan javne uprave;
13. Definisanju javne odgovornosti kod korpcionaškog ponašanja državnih službenika (antikorupcijski kodeks javnih funkcionera i službenika);
14. Posebnom regulisanju zakona i procedura koji se tiče javnih nabavki, tako da se poveća njena transparentnost i unapredifer (poštena) konkurenca koja odvraća korumpirane;
15. Odvajanju ovlašćenja i uspostavljanje nadzora i međusobne kontrole u službama bezbednosti;
16. Povećanju uloge institucije civilnog društva u javnom nadgledanju i društvenom odlučivanju;
17. Omogućavanju, da se istrage o korpcionaškim aktivnostima u državnom vrhu sprovode koordinisano između domaćih i međunarodnih nadležnih organa;
18. Transparentnjem izveštavanju o finansiranju političkih partija i nevladinih organizacija;
19. Davanju slobode medijama da prime i saopšte informaciju o pitanjima korupcije;
20. Povećanju aktivnosti u borbi protiv korupcije i na lokalnom nivou vlast, jer ne možemo imati decentralizovanu vlast a centralizovanu borbu protiv korupcije;
21. Odavanju priznanja i nagrada licima i organima koji beleže značajne rezultate i doprinose borbi protiv korupcije;

¹⁶⁸ Goran Klemenčič and Janez Stusek - *Specialised Anti-Corruption Institutions : Review Of Models/* Organisation for Economic Co-operation and Development Anti-Corruption Network for Eastern Europe and Central Asia (2007)/ str.11

4. ZAKLJUČAK

Ljudi odgovaraju na podsticaje, ukoliko su oni dobri i usmereni ka društvenom prosperitetu. To će prepoznati i, samim tim, će povećati svoje radne napore, štedljivost i posvećenost razvoju i boljštu. U suprotnom, ljudi će se ponašati rastrošno, neće raditi na poboljšanju svojih kompetencija, već će težiti prevarama. Država, sama po sebi, ne može garantovati izgradnju prosperitetnog društva, ali sigurno može biti kočnica njegovom ostvarivanju. Da se to ne bi desilo, država i njeni predstavnici treba više da poštuju sve građane koji su im dali priliku da učine nešto za njihovu budućnost i budućnost njihovih potomaka.

Ključna pitanja koja trebamo postaviti na putu izgradnje prosperitetnog društva su: Šta je sa odgovornošću prema budućim generacijama? Kakav sistem smo izgradili i kakva budućnost čeka zemlju? Što pre shvatimo da dobra uprava i borba protiv korupcije zavise od stanja uma, to ćemo pre krenuti u izvršavanje započetih aktivnosti.

Dobro upravljanje i antkorupcija zahtevaju: izgradnju novih navika; ojačavanje institucija; pobedu nad egoizmom; napuštanje ličnog interesa; unapređenje vrednosnih sistema zdravog društva.

Zdrav društveni i poslovni ambijent omogućava bolje lično ponašanje javnih službenika i preduzetnika. Zdrava situacija znači da privrednici i javni službenici znaju gde su im granice odgovornosti, i šta predstavlja odgovorno ponašanje. Poslovna i društvena snaga leži u preduzetničkom duhu i odgovornostima prema društvu, ona može zaostajati usled nejasno definisanih regulativa i zakona kojima se uređuje poslovni i društveni ambijent.

Uspostavljenje dobre državne uprave treba da se ogleda u isporuci javnih dobara i njihovom razvoju, kako bi se obezbedio i razvoj privatnih dobara i omogućio prosperitet svima. Javno upravljanje bi trebalo biti u skladu sa definicijom Svetske banke koja definiše javno upravljanje kao „efikasno upravljanje društvenim i ekonomskim razvojem – upravljanje razvojem“. Na osnovu navedenog, proces upravljanja mora odražavati nizak nivo javnih poreza i troškova sa jedne strane, a sa druge mora odražavati visok nivo dobiti i javnih usluga.

Korupcija iskriviljuje svrhu javnih institucija, ona narušava dobru upravu, demokratske principe i procedure. Kada dostigne kritičnu tačku, ona se obično odražava kroz svest građana koji više ne veruju nikom, ni državi, ni političarima, niti institucijama.

U borbi sa korupcijom država, mora da nastupi oštro i da se bori ne sa njenim spoljnjim manifestacijama, već njenim uzročnicima. Uzroci korupcije su najčešće institucionalni, tj. proističu iz državnih institucija. Kada državni službenik ili zvaničnik ima široko polje ovlašćenja, slabo polaze račune javnosti, nema motiv da radi pošteno, tad je korupcija u širem obimu neminovna. Institucionalnim uzrocima korupcije se još pridružuju i društvene okolnosti, ali one nisu uzrok, već činilac koji olakšava korupciju i, samim tim, borbu protiv nje čini težom.

Kranji zaključak bi bio sledeći: Najbolja antikorupcijska strategija i najbolji projekat dobrog upravljanja u ovakvim institucionalnim, moralnim i interesnim

okolnostima društva u kome živimo je samo "mrtvo slovo na papiru". Svaki pokušaj da se vodimo i najboljim primerima i modelima je absurdan i isti onoj situaciji u kojoj šaljete izvrsnog vojnika u rat da pobedi, bez i jednog metka u najboljoj pušci. Zato u izgradni prosperitetnog društva je promena svesti ključna!

GOOD GOVERNANCE AND ANTI-CORRUPTION: BASIS FOR PROSPEROUS SOCIETY

Summary

Good governance encourages the fight against corruption, which from the other side implies good governance. For this reason, both processes represent important stimulants in creation of prosperous society. Developed countries noticed on the time the significance of a good governance and low level of corruption for sustainable development. The concept "Good Governance" represents a new way of perceiving the role of the Government, public and private sector, but also role of a civil society in the public decision-making process, through which social and economic development is achieved. In this document are separately elaborated: the meaning, role and principles of good governance for social prosperity. Corruption represents serious threat for basic principles and social values, it also endangers the rule of law and at the same time it is limiting the social and economic development. This document elaborates issues related to the basic causes, consequences and scope of corruption. It also emphasizes that the fact that fight against corruption may not be easy and it cannot be separate from the reform processes of the state and the public governance.

Keywords: Prosperous Society, Good Governance, Anti-Corruption, Sustainable Development.

LITERATURA

1. Dr Ana S. Trbović, Dr Dragan Đukanović, Mr Borisav Knežević – *Javna uprava i evropske integracije Srbije* / Fakultet za ekonomiju, finansije i administraciju, Univerziteta Singidunum, Prvo izdanie, (2010).
2. Douglass North – Uspon Zapadnog sveta/ Ekonomisti nobelovci/ CID Ekonomski fakultet u Beogradu (2004).
3. Goran Klemenčič and Janez Stusek - *Specialised Anti-Corruption Institutions : Review Of Models/* Organisation for Economic Co-operation and Development Anti-Corruption Network for Eastern Europe and Central Asia (2007).
4. John Graham, Bruce Amos, Tim Plumptre - *Principles for Good Governance in the 21st Century/* Policy Brief No.15(August 2003)/ Institute On Governance.
5. Mansur Olson – *Uspon i sumrak naroda* / JP Službeni glasnik, (2010).
6. Marijana Bađun - *Kvaliteta javnog upravljanja i ekonomski rast Hrvatske/* Financijska teorija i praksa 29 (4) str 337-366 (2005).
7. Marko Danon - *O štetnosti korupcije na priliv SDI: Conteporary economic research of corruption.* /Proceedings of FIKUSZ '10 Symposium for Young Researchers (2010).
8. Milorad Božić, Srđan Golubović - *Razvoj Institucija Tržišne Privrede U Zemljama Jugoistočne Evrope*/* Pravni fakultet Univerzitet u Nišu, UDK 316.422:338.242.2(4-12) 338.2:316.422(4-12).
9. Nauro F. Campos, Francesco Giovannoni - *Lobbying, Corruption and Other Banes/* William Davidson Institute Working Paper Number 930 (September 2008).

10. Rasma Karklins - *Typology of Post-Communist Corruption- Problems of Post-Communism*, vol. 49, no. 4, July/August 2002, pp. 22–32. © 2002 M.E. Sharpe, Inc.
11. Thorvaldur Gylfason - *Resources, Agriculture, and Economic Growth in Economies in Transition/* (7 July 2000)- članak.
12. Vito Tanzi - *Corruption Around the World:Causes, Consequences, Scope, and Cures/* IMF Staff Papers Vol. 45, No. 4 (December 1998).
13. William T. Gormley, Jr. - *Taming the Bureaucracy/* Princeton: Princeton University Press, (1989).
14. Willy McCourt - *Efficiency, Integrity, and Capacity: An Expanded Agenda for Public Management? (chapter 2)/* Public Sector Governance And Accountability Series – Performance accountability And Combating Corruption/ The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank (2007).
15. Zdravko Petak – *Dimenzije javnih politika i javno upravljanje/* Politička misao, Vol. XLV, (2008.), br. 2.
16. www.bgcentar.org.rs/index.php?...princip-dobre-uprave...- *Princip dobre uprave (good administration)/* Autor:Doc.dr Dejan Milenković.
17. www.unescap.org/pdd/prs/.../governance.asp - *What is Good Governance?/* United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific.
18. www.euprogres.org/blog.php?id=107&num=1 - "Promovisanje dobrog upravljanja u Srbiji"/14. jul 2011, Erwin H. Hofer.
19. www.politikolog.com/korupcija.pdf / *Korupcija u Srbiji - Od vizije do provizije/* Doc. dr Slaviša Orlović - Fakultet političkih nauka.
20. www.birodi.rs/doc/lokalniplan.ppt - Lokalni Planovi Za Borbu Protiv Korupcije - Zrenjanin Požega Kragujevac Niš.

USAGLAŠENOST PROPISA KOJI UREĐUJU INTERNU REVIZIJU SA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA - Primer Makedonije, Crne Gore i Srbije -

Apstrakt

Interna revizija je jedna od komponenti interne finansijske kontrole i jedan od mehanizama za uspostavljanje finansijske discipline. Poslednjih godina je široko prihvaćena u javnom sektoru zemalja Zapadnog Balkana. Razlog za to može biti i činjenica što je uspostavljanje finansijske discipline u javnom sektoru jedan od uslova za pristupanje tih zemalja Evropskoj uniji. Propisi kojima je uređena interna revizija u tim zemljama moraju biti usklađeni sa međunarodnim standardima profesionalne prakse, a od njihovog kvaliteta, zavisi i kvalitet interne revizije, koja se obavlja u skladu sa njima. Predmet ove uporednopravne analize su propisi kojima je uređena interna revizija u Republici Makedoniji, Crnoj Gori i Srbiji. Razlog za takav izbor je činjenica što je interna revizija u Republici Makedoniji uređena sa najviše pravnih akata, Republika Crna Gora je do pre nekoliko godina bila u državnoj zajednici sa Republikom Srbijom, pa se na osnovu te analize može pronaći rešenje koje će unaprediti propise Republike Srbije kojima je uređena interna revizija u javnom sektoru, a samim tim i njen kvalitet.

Ključne reči: interna revizija, međunarodni standardi, propisi, objektivnost, stručno usavršavanje.

1. UVOD

Interna revizija je nezavisna, objektivna i konsultantska aktivnost, čiji je cilj doprinos povećanju vrednosti imovine i unapređenje poslovanja organizacije.¹⁶⁹

Svoj rad interna revizija zasniva na proceni rizika koji prete poslovanju organizacije, a njena aktivnost je usmerena na smanjenje mogućnosti njihovog negativnog uticaja na realizaciju poslovnih ciljeva organizacije, kao i na unapređenje funkcionisanja postojećih sistema kontrola (pisanih procedura, politika i drugih aktivnosti rukovodstva i zaposlenih, a koji treba da doprinesu da se poslovanje organizacije u kojoj su uspostavljene obavlja u skladu sa propisima, na ekonomičan i efikasan način, kao i očuvanju imovine i smanjenju mogućnosti njenog uništenja ili oštećenja). Obzirom da se radi o javnom sektoru trebalo bi imati u vidu činjenicu da cilj

¹⁶⁹ Definicija interne revizije sadržana je u Okviru profesionalne prakse interne revizije (The Professional Practices Framework), a nalazi se na web stranici: <http://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 21.10.2012.

poslovanja institucija u javnom sektoru nije sticanje profita, već obezbeđivanje javnih dobara, koje je od značaja za funkcionisanje svake države. Njima se zadovoljavaju potreba građana i države kao celine. S obzirom na to da proizvodnja javnih dobara dovodi do stvaranja određenih troškova (javnih rashoda), potrebno je obezbediti sredstva (javne prihode) kojima će oni biti finansirani.¹⁷⁰ Osim obezbeđenja tih sredstava, neophodna je i njihova racionalna alokacija. Taj cilj se postiže uspostavljanjem finansijske discipline. Uspostavljanje i obezbeđivanje efektivne finansijske odgovornosti zahteva uspostavljanje mreže internih i eksternih kontrolnih mehanizama kojima se ona obezbeđuje, uključujući uspostavljanje adekvatnog računovodstva, finansijskog izveštavanja i interne i eksterne revizije.¹⁷¹ Kako bi se obezbedio kvalitet interne revizije, ona mora da bude usaglašena sa određenim parametrima. Ti parametri sadržani su u međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, koje je 2002. godine doneo i objavio Institut internih revizora (SAD).¹⁷² Obzirom da se propisi zemalja razlikuju i zavise pre svega od društveno-političkih okolnosti određene zemlje, neophodno je izvršiti uporednopravnu analizu tih propisa kako bi se pronašlo najbolje rešenje, koje u najvećoj meri obezbeđuje adekvatan kvalitet interne revizije, a radi ostvarenja cilja zbog kojeg se ona uspostavlja.

Nacionalnim propisima Makedonije, Crne Gore i Srbije predviđeno je da se interna revizija u tim zemljama obavlja u skladu sa međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije koje je izdao i objavio međunarodni institut internih revizora. Nacionalni propisi treba da su u potpunosti usaglašeni sa međunarodnim standardima interne revizije. Postoje tri vrste međunarodnih revizorskih standarda-atributivni standardi, standardi rada interne revizije i standardi implementacije. Atributivni standardi se odnose na karakteristike organizacija u kojima je uspostavljena interna revizija i karakteristike internih revizora. Standardi rada odnose se na aktivnosti interne revizije i održavanje nivoa kvaliteta rada, dok se standardi implementacije odnose na primenu preporuka interne revizije. U ovom radu analizirani su samo neki od tih standarda, bez kojih prema mišljenju autora interna revizija ne može da ostvari svoj pun potencijal.

¹⁷⁰ S.R. Stojanović, *Fiskalni federalizam*, Institut za uporedno pravo, Centar za antiratnu akciju, Beograd 2005, 25.

¹⁷¹ A. Rabrenović, *Financial accountability as a condition for EU membership*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2009, 55.

¹⁷² Međunarodni standardi interne revizije objavljeni su prvi put 1978. godine od strane Međunarodnog instituta internih revizora (SAD) kao nacionalni interne revizije. Kasnije su te standarde prihvatile i druge zemlje. Predmet ove uporednopravne analize su trenutno važeći standardi. Od 1. januarara 2013. godine primenjivaće se revidirani međunarodni standardi interni revizije, koji se nalaze na veb stranici: <http://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>, 21.10.2012.

2. MEĐUNARODNI STANDARDI PROFESIONALNE PRAKSE

INTERNE REVIZIJE

Prema međunarodnim standardima interne revizije interni revizori moraju biti nezavisni i objektivni u svom radu. Nezavisnost mora biti prisutna tokom celokupnog procesa revizije, kako prilikom određivanja obima revizije u planu pojedinačne revizije, tako i prilikom njenog obavljanja kod subjekta i saopštavanja rezultata rukovodiocu organizacije u kojoj je ona sprovedena. Radi postizanja toga neophodno je u nacionalnim propisima predvideti adekvatne mehanizme za postizanje nezavisnosti. U skladu sa standardima objektivnost interne revizije podrazumeva da se mišljenje i zaključak revizora o određenoj činjenici ili okolnosti zasniva na osnovu ocene revizorskog dokaza, tj. određenog dokumenta. Međutim, ni tada revizorsko mišljenje nije u potpunosti lišeno subjektivnosti, jer nemaju svi istu sposobnost zapažanja određenih okolnosti ili isti nivo znanja. Npr. ukoliko je predmet revizije sistem internih kontrola za jednog internog revizora on može biti kvalitetniji, a za drugog manje kvalitetan.

U skladu sa standardima interni revizor je u obavezi da obavesti nadležno lice ukoliko postoji mogućnost da njegova nepristrasnost ili objektivnost budu narušene ili ukoliko postoji u određenoj situaciji sukob interesa. Interni revizor ne sme da ocenjuje aktivnosti za koje je prethodno bio odgovoran. Lica koja obavljaju internu reviziju moraju da poseduju odgovarajući nivo znanja, o čemu se mora voditi računa kako prilikom njihovog zaposlenja u jedinici za internu reviziju, tako i kasnije prilikom dodeljivanja ovlašćenja za obavljanje konkretne revizije. Ukoliko interni revizori nemaju znanje ili ne poseduju veštine neophodne za obavljanje određene revizije, rukovodilac je u obavezi da njeno obavljanje poveri drugim licima. Iako se od internih revizora očekuje da imaju dovoljan nivo znanja kako bi otkrili da određeni dokazi prilikom vršenja revizije u organu ukazuju na mogućnost postojanja krivičnog dela, od njih se naravno ne očekuje da poseduju isti nivo znanja kao organi krivičnog gonjenja ili da preduzimaju mere iz nadležnosti tih organa. Interni revizori, takođe moraju da poseduju neka osnovna znanja iz oblasti informacionih tehnologija, ali nije neophodno da to bude isti nivo znanja koje mora da poseduje interni revizor u čijoj je isključivoj nadležnosti revizija informacionih tehnologija.

U skladu sa standardima interni revizor prilikom rada mora da se pridržava dužne profesionalne pažnje, pod kojom se ne podrazumeva potpuna eliminacija grešaka, već preduzimanje svih neophodnih radnji za suočenje grešaka na najmanju meru. To znači da su interni revizori pre svake revizije u obavezi da pažljivo prouče obim posla neophodan za ostvarenje cilja revizije, predmet revizije, finansijsko upravljanje i kontrolu u organizaciji, verovatnoću nastanka grešaka, ili drugih nepravilnosti u poslovanju subjekta revizije. Oni moraju da budu dovoljno pripremljeni kako bi u toku revizije prepoznali rizike (nepredviđene okolnosti) koji mogu uticati na ciljeve poslovanja. Interni revizori su u obavezi da postupaju sa dužnom pažnjom i prilikom davanja savetodavnog mišljenja. Zbog toga su u skladu sa standardima u obavezi da se kontinuirano edukuju.

Veliki uticaj na kvalitet interne revizije ima kako interno, tako i eksterno ocenjivanje. U skladu sa međunarodnim standardima interno ocenjivanje podrazumeva ili samoocenjivanje učinka interne revizije, ili ocenjivanje od strane drugih lica u organizaciji koja u dovoljnoj meri poznaju funkcionisanje revizije. Eksterno ocenjivanje se mora vršiti bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanih lica koja nisu zaposlena u organizaciji u kojoj je uspostavljena konkretna jedinica za internu reviziju. Pri izboru tih lica se takođe mora voditi računa o otklanjanju mogućnosti sukoba interesa.

U skladu sa standardima interna revizija se vrši na osnovu strateškog, godišnjeg i pojedinačnih planova revizije. Rukovodilac interne revizije sačinjava planove revizije, koji su zasnovani na rizicima, kako bi se omogućilo da organizacija ostvari ciljeve poslovanja. Plan angažovanja mora da sadrži i mišljenje višeg rukovodstva u vezi sa potencijalnim rizicima. Taj izveštaj i usvaja rukovodilac institucije u kojoj je uspostavljena interna revizija. Rukovodilac interne revizije je u cilju povećanja efikasnosti i sprečavanja dupliranja posla, u obavezi da saraduje sa drugim kontrolnim organima kako internim, tako i eksternim. (budžetskom inspekcijom, vrhovnom revizorskom institucijom). On bi trebalo da izveštava rukovodioca institucije o potencijalnim rizicima, rezultatima revizije i ostalim relevantnim pitanjima za adekvatno finansijsko upravljanje u organizaciji. Aktivnost interne revizije mora da vrednuje i da doprinese unapređenju kontrolnih procesa u organizaciji u kojoj je uspostavljena, kroz ocenu adekvatnosti i efikasnosti postojećih kontrola.

Ukoliko se interni revizori angažuju za savetodavna mišljenja van svoje organizacije u obavezi su da zaključe sporazum sa organizacijom koja ih angažuje u kojem će biti precizirani ciljevi i obim revizije, odgovornosti i očekivanja te organizacije od interne revizije. Ova mogućnost angažovanja revizora postoji u slučaju da javno preduzeće ili indirektni korisnik budžetskih sredstava nema svoju internu reviziju, pa je iz tog razloga neophodno angažovati interne revizore zaposlene kod direktnog korisnika budžetskih sredstava. Svaka revizija mora da ima svoje ciljeve (ono što se želi postići određenom revizijom) definisane u planu pojedinačne revizije, kao i utvrđen obim koji će obezbediti postizanje tih ciljeva (npr. uvid u kadrovsku evidenciju neophodan je radi utvrđivanja broja zaposlenih lica). Izveštaji moraju da budu jasni, tačni, konstruktivni, potpuni i blagovremeni. Rukovodilac interne revizije u skladu sa međunarodnim standardima implementacije mora da prati ostvarenje preporuka sadržanih u izveštajima interne revizije.

3. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI

MAKEDONIJI

Interne revizija u Republici Makedoniji uređena je Zakonom o internoj finansijskoj kontroli¹⁷³, kojim je osim interne revizije uređeno i funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Pomenutim Zakonom nije prvi

¹⁷³ Zakon za javna vnatrenja finansiska kontrola, „Služben vesnik na Republika Makedonija, br. 90/09 i 12/11.

put uspostavljena interna revizija u Makedoniji. Ona je prvi put uspostavljena 2004. godine¹⁷⁴.

Prema Zakonu o internoj finansijskoj kontroli Republike Makedonije interna revizija se uspostavlja kako bi rukovodstvu subjekta obezbedila nezavisno i objektivno uveravanje i dala savetodavno mišljenje u cilju unapređenja rada organizacije i unapređenja efektivnosti interne kontrole. U skladu sa standardima međunarodne prakse interne revizije ona se obavlja na osnovu strateških i godišnjih planova koji se sastavljaju na osnovu objektivne procene rizika. Ona ocenjuje efektivnost, ekonomičnost i efikasnost finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na usaglašenost poslovanja sa zakonima, podzakonskim aktima i ugovorima, verodostojnost i sveobuhvatnost finansijskih i operativnih informacija, bezbednost imovine i podataka, kao i vršenje ostalih aktivnosti od značaja za funkcionisanje organizacije. Ona daje preporuke u vezi sa izradom procedura ili u vezi sa već izrađenim procedurama, i prati sprovođenje preporuka koje je dala u postupku revizije.

U skladu sa Zakonom interna revizija je organizaciono i funkcionalno nezavisna i direktno i isključivo odgovorna rukovodiocu subjekta u javnom sektoru u kojem je uspostavljena. Ona je funkcionalno nezavisna od ostalih organizacionih delova subjekta u kojem je osnovana, tako što samostalno planira, obavlja reviziju, sastavlja izveštaj i izveštava rukovodstvo o rezultatima revizije. Nezavisnosti i objektivnosti u radu internih revizora doprinosi i odredba kojom je predviđeno da interni revizori ne mogu biti otpušteni ili premešteni na drugo radno mesto zbog iznošenje preporuka u vezi sa određenim okolnostima.

Obzirom da je interna revizija za razliku od eksterne namenjena isključivo rukovodstvu organizacije u kojoj je uspostavljena, rukovodilac jedinice za internu reviziju u obavezi je da izveštava direktno rukovodioca institucije o regularnosti, efektivnosti, efikasnosti, izvršenja budžeta i finansijskog plana, pravilnosti i efikasnosti interne finansijske kontrole, uključujući i upravljanje sredstvima, i usaglašenosti finansijskih izveštaja o izvršenju budžeta ili finansijskih planova sa računovodstvenim standardima. Savetodavna mišljenja koja daje interna revizija odnose se na upravljanje rizikom, a rukovodilac interne revizije je u obavezi da pored pomenutih poslova daje i mišljenje na interne pravne akte koji su od značaja za obavljanje kontrole i interne revizije u organizaciji. To ne znači da on ili interni revizori treba da pišu te akte, jer bi u tom slučaju bili u sukobu interesa obzirom da revidiraju funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole i daju preporuke za njihovo unapređenje.

Stručnost interne revizije delimično se obezbeđuje propisivanjem uslova za obavljanje poslova internog revizora. Rukovodilac jedinice mora da bude lice koje ima bar tri godine iskustva na poslovima eksterne ili interne revizije. U cilju obezbeđenja objektivnosti i nepristrasnosti u njegovom radu u skladu sa standardima, Zakonom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju ne može da bude lice čiji je bračni drug, srodnik u pravoj liniji bez ograničenja, pobočni srodnik do četvrtog stepena srodstva, ili do četvrtog stepena tazbinskog srodstva bio zaposlen na rukovodećem radnom mestu u subjektu u kojem je on rukovodilac interne revizije u

¹⁷⁴ Zakonot za vнатрешна revizија во јавниот сектор, „Слуžбен весник на Република Македонија, бр. 64/04 и 22/07.

pretodne dve godine. Istim propisom je predviđeno da rukovodilac subjekta u kojem se uspostavlja jedinica za internu reviziju treba da bude o toj okolnosti pismeno obavešten od strane kandidata za mesto rukovodioca jedinice za internu reviziju. Obzirom da se na taj način obezbeđuje jedno od osnovnih načela za kvalitetno obavljanje revizije, načelo objektivnosti i nepristrasnosti, i sprečava sukob interesa, Zakonom je trebalo predvideti da je kandidat za radno mesto rukovodioca revizije u obavezi da obavesti rukvodioca organizacije u kojoj se uspostavlja interna revizija o toj okolnosti, Osim toga trebalo je predvideti i sankciju za nepoštovanje te obaveze (npr. smena rukvodioca u slučaju saznanja za postojanje takve okolnosti).

Zakonom je predviđeno da interni revizor mora da ima visoko obrazovanje, da završi obuku i položi ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru u skladu sa nacionalnim programom, ili da poseduje međunarodno priznat revizorski sertifikat, da ima najmanje dve godine radnog iskustva na poslovima eksterne ili interne revizije i da mu sudskom odlukom nije izrečena zabrana obavljanja dužnosti ili profesije dok traje ta zabrana. Obuku za ovlašćene interne revizore sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju čiji je zadatak pored obuke internih revizora i harmonizacija finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Interni revizori u cilju kvalitetnog obavljanja delatnosti imaju pravo na pristup svim dokumentima, pravo na uzimanje kopije, u nekim slučajevima i originala uz potpisivanje potvrde da se kod njih orginal nalazi, kao i na pravo na pismene ili usmene informacije od strane zaposlenih ili rukovodilaca u subjektu u javnom sektoru, a koje će biti od značaja za sprovođenje revizije. Na taj način omogućava se da se zaključci i mišljenja interne revizije zasnivaju na revizorskom dokazu.

Objektivnost u radu i nepristrasnost internih revizora obezbeđena je i odredbom kojom su predviđene mere za sprečavanje sukoba interesa. Rukovodilac interne revizije i interni revizor ne treba da obavlja određenu reviziju ukoliko je u toku prethodne godine bio zaposlen u organizacionoj jedinici u javnom sektoru u kojoj obavlja reviziju, ukoliko je rukovodilac interne revizije, interni revizor, njegov bračni drug ili srodnik do trećeg stepena srodstva bio rukovodilac u subjektu u javnom sektoru u kojem se vrši revizija, kao i drugih okolnosti (kumstvo, prijateljstvo) koje mogu dovesti u pitanje nepristrasnost internih revizora. Zahtev za izuzeće interni revizori podnose rukovodiocu jedinice za internu reviziju u pisanoj formi. I u ovom slučaju zakonske odredbe bi bile u većoj meri usaglašene sa međunarodnim standardima interne revizije da je predviđeno da su ta lica u navedenim slučajevima u obavezi da prekinu vršenje revizije nakon saznanja za postojanje neke od pomenutih okolnosti, kao i da o tome odmah obaveste rukovodioca jedinice za internu reviziju. Osim toga bilo je neophodno predvideti i da se mišljenje i preporuke revizora koji je postupio suprotno toj odredbi neće uzimati u obzir, tj. da se neće sprovoditi.

Revizija se u skladu sa makedonskim Zakonom obavlja na osnovu strateškog, godišnjeg i pojedinačnog plana interne revizije. Strateški i godišnji plan se donose na osnovu procene rizika, samostalno ih donosi rukovodilac jedinice za internu reviziju, a odobrava rukovodilac subjekta u kojem je ona uspostavljena. U tom delu makedonski zakon je usaglašen sa međunarodnim standardima, jer se revizije zasnivaju na planovima, koji se donose na osnovu procene rizika. Strateški plan se ne može

izmeniti, dok se godišnji može izmeniti ukoliko dođe do promene rizika ili planiranih resursa za njeno izvršenje. Zakonom Makedonije predviđeno je i osnivanje od strane Ministarstva finansija Revizorskog komiteta, čiji je zadatak praćenje rada interne revizije. Članovi tog komiteta su rukovodioci jedinica za internu reviziju, a Komitetom predsedava državni sekretar koji je zadužen za rukovođenje Centralnom jedinicom za harmonizaciju. Ovakvo rešenje je pozitivno ukoliko je cilj rada tog Komiteta razmena iskustava iz prakse i unapređenje interne revizije u javnom sektoru.

Makedonski Zakon predviđa obavezu rukovodioca subjekta u javnom sektoru da sprečava rizik od nepravilnosti i krivičnih dela, kao i da odredi odgovorno lice koje će primati obaveštenja o nepravilnostima ili postojanju krivičnih dela poput prevare ili korupcije. Svi zaposleni, uključujući i interne revizore u obavezi su da obaveštavaju rukovodioca subjekta u javnom sektoru i lice zaduženo za prijem obaveštenja o postojanju okolnosti koje ukazuju na postojanje nepravilnosti ili krivičnih dela.

Ukoliko bi interni revizor u toku postupka revizije posumnjao na postojanje prethodno navedenih okolnosti u obavezi je da o tome obavesti rukovodioca jedinice za internu reviziju, a koji je u obavezi da o tome u pismenoj formi obavesti rukovodioca subjekta u kojem je uspostavljena jedinica za internu reviziju i lice zaduženo za prijem obaveštenja o nepravilnostima i krivičnim delima. Lice zaduženo za prijem obaveštenja u obavezi je da obavesti nadležno pravobranilaštvo, Ministarstvo finansija-Upravu za finansijsku policiju i finansijsku inspekciju u javnom sektoru, a u roku od 15 dana da o preduzetim merama u pisanoj formi obavesti i lice koje je prijavilo nepravilnost ili krivično delo, osim u slučaju anonimne prijave. Ukoliko to lice ne obavesti nadležne organe, lice koje ga je obavestilo o nepravilnostima ili postojanju osnova sumnje o izvršenom krivičnom delu u obevezi je da o tome obavesti nadležne organe. Takvo rešenje sadržano u makedonskom Zakonu, u potpunosti je usklađeno sa međunarodnim standardima profesionalne prakse internih revizora.

Vlada Republike Makedonije propisuje način saradnje organa, formu, sadržinu i rokove za izveštavanje o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela. Obzirom da su interni revizori u obavezi da prijave postojanje osnova sumnje o izvršenim nepravilnostima i krivičnim delima veoma je bitna njihovo kontinuirano stručno usavršavanje u skladu sa međunarodnim standardima.

Zakonom je predviđena izričita obaveza uspostavljanja interne revizije u javnom sektoru, obzirom da su propisane novčane kazne za pravna lica koja je ne uspostave u zakonskom roku. Ista kazna propisana je i za rukovodioca u subjektu revizije koji ne preduzme mere protiv prevara i nepravilnosti, tj. ne odredi lice za prijem obaveštenja i ne obavesti o tome nadležne organe.

Iako sadži brojna pozitivna rešenja, Zakon Republike Makedonije nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima, obzirom da njim nije predviđena obaveza i način kontinuiranog stručnog usavršavanja internih revizora, kao ni interno i eksterno ocenjivanje, a što je od velikog značaja za unapređenje kvaliteta interne revizije u javnom sektoru.

Osim Zakona od značaja za kvalitetno funkcionisanje interne revizije u Republici Makedoniji su i drugi pravni akti. Od tih propisa veliki značaj imaju Uredba o postupku

za sprečavanje nepravilnosti, načinu međusobne saradnje, formi, sadržini, rokovima i načinu izveštavanja o nepravilnostima¹⁷⁵, i Pravilnik o načinu vršenja interne revizije i načinu izveštavanja interne revizije¹⁷⁶.

4. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI CRNOJ GORI

Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru uređena je interna revizija u Republici Crnoj Gori¹⁷⁸. Tim propisom definisana je interna revizija i određena je njena svrha. U skladu sa tom odredbom interna revizija je nezavisno objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrednost i unapredi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbeđujući sistematičan, disciplinaran pristup oceni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Ona se vrši radi davanja objektivnog stručnog mišljenja i saveta o adekvatnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u cilju unapređenja poslovanja subjekta. U skladu sa međunarodnim standardima interne revizije predviđeno je da ona pomaže subjektu u ostvarivanju njegovih ciljeva uz primenu sistematičnog i disciplinarnog pristupa u ocenjivanju poslovanja subjekta. Osim toga ona može da daje i savetodavna mišljenja rukovodiocu subjekta u kojem je uspostavljena, ali samo ukoliko se to mišljenje odnosi na poboljšanje procesa poslovanja, upravljanja rizikom i kontrola.

Zakonom Crne Gore je predviđena je funkcionalna i organizaciona nezavisnost interne revizije. Funkcionalna nezavisnost se ostvaruje nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izveštavanjem o obavljenim revizijama, a rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizor mogu da obavljaju isključivo poslove interne revizije. Iako je Zakonom predviđeno da je rukovodilac jedinice za internu reviziju nezavisan u svom radu i da ne može da bude raspoređen na drugo radno mesto ili otpušten zbog navođenja određenih činjenica ili davanja preporuka u izveštaju o obavljenoj reviziji, Zakonom je trebalo predvideti isto i za interne revizore, zaposlene u jedinici za internu reviziju.

¹⁷⁵ Uredba za postapkata za sprečavanje na nepravilnosti, načinot na megusebnata sorabotka, formata, sdržinata, rokovite i načinot za izvestuvanje za nepravilnostite, „Služben vesnik na Republika Makedonija“, br. 63/11 primenjuje se na subjekte javnog sektora i korisnike sredstava fondova Evropske Unije.

¹⁷⁶ Pravilnik za načinot na izvršuvanje na vнатрешната revizija i načinot na izvestuvanje za revizijata, „Služben vesnik na Republika Makedonija“, br. 136/10.

¹⁷⁷ Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08, 20/11 i 30/12.

¹⁷⁸ Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore uspostavljena je interna revizija kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opština, državnih fondova, nezavisnih regulatornih tela, akcionarskih društava i drugih pravnih lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički ideo.

Revizija se obavlja u skladu sa strateškim, godišnjim i pojedinačnim planom revizije, a strateški i godišnji plan revizije se prema međunarodnim standardima donose na osnovu objektivne procene rizika. Zakonom je predviđeno da se najmanje jednom godišnje preispituje strateški plan u odnosu na rizike i obim revizije, ali nije predviđeno da se izmene i dopune strateških i godišnjih planova vrše takođe isključivo na osnovu objektivne procene rizika. Zbog toga bi u tom delu crnogorski Zakon trebalo uskladiti sa međunarodnim standardima interne revizije.

U cilju obezbeđivanja stručnosti za obavljanje interne revizije Zakonom su predviđeni uslovi za obavljanje poslova ovlašćenog internog revizora i rukovodioca jedinice za internu reviziju. Pomenutim propisom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizori moraju da poseduju odgovarajuće znanje za prepoznavanje indikatora prevare u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije, ali nije predviđeno na koji način se stiče to znanje.

Ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru Crne Gore mora da ima visoku školsku spremu, najmanje dve godine radnog iskustva na poslovima revizije, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i da ima položen ispit za ovlašćenog internog revizora u skladu sa programom koji utvrđuje Ministarstvo finansija. Rukovodilac jedinice za internu reviziju pored istih uslova koji su neophodni za ovlašćenog internog revizora mora da ima i najmanje pet godina radnog iskustva, od čega dve godine na poslovima revizije.

Kao pozitivno rešenje u Zakonu Crne Gore može se navesti odredba kojom se sprečava sukob interesa, a samim tim doprinosi i objektivnosti i nezavisnosti u radu interne revizije. U skladu sa tom odredbom interni revizor je u obavezi da obustavi sve aktivnosti u odnosu na određenu reviziju i bez odlaganja obavesti rukovodioca jedinice za internu reviziju o postojanju sukoba njegovih ličnih i poslovnih interesa, kao i u pogledu poslova na kojima je bio angažovan tokom godine koja prethodi godini u kojoj se vrši revizija i u odnosu na predmet revizije.

Zakon Republike Crne Gore nije u potpunosti usklađen sa međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, jer ne sadrži odredbe o obaveznom kontinuiranom stručnom usavršavanju internih revizora, što predstavlja jedan od bitnih uslova za kvalitetno obavljanje revizije. Osim toga taj propis ne sadrži ni odredbe o obaveznom internom i eksternom ocenjivanju internih revizora, što može biti u velikoj meri od uticaja na kvalitet njihovog rada. Takođe bi u narednom periodu trebalo predvideti i odredbe kojima se uređuje način obaveštavanja određenih lica koja su zadužena za informisanje nadležnih organa o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela u organizaciji, kao što je predviđeno Zakonom Republike Makedonije.

5. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI SRBIJI

Interne revizije je u Republici Srbiji uređena Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru¹⁷⁹. Tim Pravilnikom propisani su

¹⁷⁹ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru „Službeni glasnik Republike Srbije“, broj 99/11.

zajednički kriterijumi za organizovanje i standardi i metodološka uputstva za postupanje i izveštavanje interne revizije i bliže uređeni poslovi interne revizije kod korisnika javnih sredstava. Interna revizija je definisana u skladu sa međunarodnim standardima kao aktivnost koja pruža nezavisno objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije, pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematicno i disciplinovano preocenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanja organizacijom.

U skladu sa međunarodnim standardima Pravilnikom je predviđeno da su jedinica za internu reviziju i interni revizor (ukoliko u instituciji ne postoji jedinica za internu reviziju, već poslove revizije obavlja samo jedan revizor) funkcionalno i organizaciono nezavisni i da direktno izveštavaju rukovioca korisnika javnih sredstava o obavljenim revizijama. Funkcionalna nezavisnost uspostavlja se nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izveštavanjem o obavljenim internim revizijama, a organizaciona u odnosu na druge organizacione delove korisnika javnih sredstava, obzirom da je rukovodilac jedinice za internu reviziju ili interni revizor za svoj rad odgovoran isključivo rukovodiocu korisnika javnih sredstava u kojem je uspostavljena jedinica za internu reviziju. Kako bi se obezbedila objektivnost i nepristrasnost u radu i sprečio sukob interesa, a samim tim i kvalitet interne revizije Pravilnikom je predviđljivo da se rukovodiocu interne revizije i internom revizoru ne može dodeliti obavljanje bilo koje druge funkcije i aktivnosti, osim aktivnosti interne revizije. Objektivnost interne revizije štiti se i odredbom kojom je predviđeno da rukovodilac interne revizije i interni revizor ne mogu biti otpušteni ili premešteni na drugo radno mesto zbog iznošenja činjenica i davanja preporuka u vezi sa itnernom revizijom.

U cilju obezbeđenja stručnosti internih revizora u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije Pravilnikom su predviđeni posebni uslovi za obavljanje poslova rukovodioca interne revizije i internih revizora.

Interni revizor, osim uslova propisanih zakonom i aktom o sistematizaciji radnih mesta, mora da ima najmanje tri dodine iskustva na poslovima revizije, interne kontrole, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru u skladu sa programom koji donosi ministar finansija.

Pravilnikom¹⁸⁰ koji je važio do donošenja Pravilnika iz 2011. godine nije bila predviđena obaveza stručnog usavršavanja internih revizora. Sada je u tom delu novi Pravilnik usklađen sa međunarodnim standardima, obzirom da je njim predviđena obaveza ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru, da u cilju održavanja i usavršavanja nivoa profesionalnog znanja, pohađaju obuku za stručno usavršavanje koje organizuje i sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija u skladu sa svojim programom. Iako je sada Pravilnik usaglašen sa međunarodnim standardom interne revizije, ovoj odredbi se može zameriti ograničenje usavršavanja internih revizora obvezivanjem pohađanja isključivo obuke koju sprovodi Cerntralna jedinica za harmonizaciju. Obzirom da je standardima predviđeno da interni revizori moraju da poseduju i odgovarajući nivo znanja kako bi prepoznali osnove koji ukazuju

¹⁸⁰ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Službeni glasnik“, broj 82/07.

na postojanje krivičnih dela, kao i određeni nivo znanja iz oblasti informacionih tehnologija, može se pretpostaviti da će organičavanje stručnog usavršavanja predviđanjem obaveze isključivog pohađanja obuke koji organizuje Centralna jedinica za harmonizaciju onemogućiti interne revizore da steknu neophodna znanja, obzirom na njene brojne nadležnosti. Jedino se takva obuka na kvalitetan način može sprovesti ukoliko Centralna jedinica za harmonizaciju u cilju stručnog usavršavanja internih revizora i rukovodilaca jedinica za internu reviziju angažuje predavače koji su stručnjaci iz određenih oblasti i koji su u mogućnosti da na adekvatan način edukuju interne revizore. Zbog toga bi u narednom periodu trebalo doneti Pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora u javnom sektoru kojim će biti definisan način i program njihove edukacije.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju mora da ispunjava iste uslove kao i ovlašćeni interni revizori i da ima najmanje sedam godina iskustva na poslovima revizije, interne kontrole, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima. U cilju sprečavanja sukoba interesa Pravilnikom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju ne može da bude lice koje je bilo zaposleno na radnom mestu sa rukovodećim oblašćenjima u oblasti finansijskog upravljanja kod korisnika javnih sredstava u poslednje tri godine.

Pravilnik kojim je uređena interna revizija u Republici Srbiji ne sadrži odredbe kojima se sprečava sukob interesa kada su u pitanju interni revizori. Zbog toga bi u narednom periodu u tom delu, navedeni pravni akt trebalo uskladiti sa međunarodnim standardima.

U skladu sa standardima interna revizija se u Republici Srbiji obavlja na osnovu strateškog, godišnjeg plana i plana pojedinačne revizije. Strateški plan se u skladu sa standardima zasniva na proceni rizika, a godišnji na osnovu njega. Izmene strateškog i godišnjih planova takođe se rade na osnovu procene rizika. Iako je Pravilnikom predviđeno da se one rade na predlog rukovodioca interne revizije, trebalo je predvideti da predlog za izmenu može dati i interni revizor.

Novim Pravilnikom predviđena je još jedna odredba koja predstavlja novinu u odnosu na Pravilnik iz 2007. godine. Tom odredbom je predviđeno da se ocena kvaliteta rada jedinice za internu reviziju vrši internim i eksternim ocenjivanjem. Interno ocenjivanje sprovodi rukovodilac interne revizije stalnim pregledima izvođenja aktivnosti revizije i periodičnim pregledima samoocenjivanjem. Eksterno ocenjivanje sprovodi se analizom dostavljenih godišnjih izveštaja o radu interne revizije i periodičnim pregledom najmanje jednom u pet godina kod korisnika javnih sredstava, a koje sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija prema programu ocenjivanja. Ocenjivanje se vrši na osnovu funkcionalne nazavisnosti, kvalifikovanosti i obučenosti internih revizora, planiranja i odabira područja za reviziju, analize rizika, objektivnosti procene, izveštavanja, odnosa sa kolegama i etike. Cilj ove odredbe jeste doprinos kvalitetnijoj internoj reviziji u javnom sektoru. Instrukcije za ocenu kvaliteta koje proprema Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija, a na osnovu kojih rukovodilac interne revizije utvrđuje program za ocenu kvaliteta rada jedinice za internu reviziju trebalo bi da budu objavljene na internet stranici Ministarstva finansija. Iako je Pravilnik kojim je uređena interna revizija

Republike Srbije u većoj meri u odnosu na stari Pravilnik usaglašen sa međunarodnim standardima, on zahteva dodatno usaglašavanje. Osim potrebe za predviđanjem odredbe kojom će se omogućiti sprečavanje sukoba interesa u radu interne revizije, trebalo bi predvideti i odredbe kojima će biti uređena saradnja sa licima određenim za prijavljivanje nepravilnosti i krivičnih dela, kao što je predviđeno Zakonom Republike Makedonije.

6. ZAKLJUČAK

Na osnovu uporednopravne analize propisa kojima je uređena interna revizija u Republici Makedoniji, Crnoj Gori i Republici Srbiji može se zaključiti da nijedan od analiziranih propisa nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima interne revizije.

Zakon Republike Makedonije ne predviđa obavezu kontinuiranog stručnog usavršavanja internih revizora u javnom sektoru, što je jedan od uslova za kvalitetno obavljanje interne revizije. Tim Zakonom nije predviđeno ni obavezno interno i eksterno ocenjivanje internih revizora u javnom sektoru, što u velikoj meri doprinosi kvalitetu rada internih revizora. Makedonski Zakon sadrži odredbe kojima se sprečava sukob interesa na bolji način nego Zakon Crne Gore i Republike Srbije. Osim toga tim Zakonom je predviđeno lice za prijem obaveštenja o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela u organizaciji, a na osnovu Zakona doneta je i Uredba kojom se uređuje postupak za sprečavanje nepravilnosti, način saradnje organa, forma, sadržina, rokovi i način izveštavanja o nepravilnostima uočenim u radu. Za razliku od drugih zemalja čiji su propisi bili predmet ove uporednopravne analize, Ministarstvo finansija Republike Makedonije donelo je Pravilnik kojim je uređen način obavljanja interne revizije, kao i način njenog izveštavanja.

Interna revizija je u Crnoj Gori, kao i u Republici Makedoniji uređena Zakonom kojim je uređeno i finansijsko upravljanje i kontrola. Iako je mnogo bolje rešenje postojanje jednog propisa kojim su uređene dve komponente interne finansijske kontrole u javnom sektoru, a smim tim omogućeno i njihovo bolje razumevanje, ni Zakon Crne Gore nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima interne revizije. Taj propis ne sadrži odredbe kojima je predviđeno obavezno stručno usavršavanje internih revizora u javnom sektoru, kao ni obavezno interno i eksterno ocenjivanje interne revizije. Zakonom je predviđen način za sprečavanje sukoba interesa, što je u skladu sa međunarodnim standardima, ali ne i obaveza određivanja lica nadležnog za prijavljivanje nepravilnosti i krivičnih dela nadležnim organima, kao što je predviđeno makedonskim Zakonom.

Republika Srbija je jedina od zemalja čiji su propisi bili predmet ove uporednopravne analize u kojoj interna revizija nije uređena Zakonom, već Pravilnikom. Za razliku od propisa Republike Makedonije i Crne Gore, Pravilnikom kojim je uređena interna revizija u Republici Srbiji predviđeno je obavezno kontinuirano stručno usavršavanje internih revizora, kao i interno i eksterno ocenjivanje interne revizije. Tim aktom nije predviđena odredba kojom se sprečava sukob internesa internih revizora, za razliku od propisa Makedonije i Crne Gore, već samo odredba

kojom se sprečava sukob interesa kada je u pitanju rukovodilac jedinice za internu reviziju. Osim toga, u narednom periodu trebalo bi doneti podzakonski akt kojim bi bilo uređeno stručno usavršavanje internih revizora, a njihova edukacija usaglašena sa međunarodnim standardima. Istina je da cilj uspostavljanja interne revizije nije otkrivanje krivičnih dela, ali bi oni trebalo da poseduju neka osnovna znanja kako bi prepoznali osnove sumnje koji ukazuju na postojanje nekih dela, obzirom da se u standardima, kao i u propisima kojima je uređena interna revizija naglašava da interni revizor mora da ima dovoljno znanja kako bi prepoznao indikatore prevare, a prevara je Krivičnim zakonikom Republike Srbije predviđena kao krivično delo. U narednom periodu možda bi trebalo razmortititi mogućnost donošenja jednog propisa kojima će biti uređeno i finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija u javnom sektoru, obzirom da bi to moglo biti od velikog značaja za bolje shvatanje interne finansijske kontrole u javnom sektoru i harmonizaciju njenih komponenata, obzirom da se u Republici Srbiji nisu paralelno razvijale.

**HARMONIZATION OF NATIONAL INTERNAL AUDIT LEGISLATION
WITH INTERNATIONAL STANDARDS
- The example of Macedonia, Montenegro and Serbia -**

Summary

Internal audit is the one of the components of internal finance control and one of the mechanisms for establishment of finance discipline. During a past few years internal audit is being established in the public sector in the lands of West Balcan. Reason for that could be a fact that establishment of finance accountability in the public sector is the one of conditions for a membership in the European Union. Internal audit in the public sector is provided by legislation of the lands of West Balcan almost at the same period. Those legislation should be harmonized with the international standards of internal audit, because their's quality is very important for the quality of internal audit. Subject of this comparative analyze are internal audit legislation in the Former Yougoslavian Republic of Macedonia, Montenegro and Serbia. Reason for those choices is that because internal audit in the Macedonia is regulated by a lot of regulations, and Montenegro was for a very long time in the State Union with the Republic of Serbia. This analyze of legislation could be base for improvement of the national internal audit legislation of the Republic of Serbia.

Key words: internal audit, international standards, legislation, objectivity, improvement of knowledge.

Mr Emil Živkov
JP Transnafta , Pančevo
Dr Branislav Nerandžić
Fakultet tehničkih nauka, Novi Sad

UPRAVLJANJE POSLOVNIM RIZICIMA - TEORIJSKI ASPEKT UZ PRAKTIČAN PRIMER MAPE RIZIKA U SVETLU VAŽEĆEG ZAKONODAVSTVA U REPUBLICI SRBIJI

Apstrakt

Upravljanje rizicima u teoriji i praksi neposredno se vezuje za funkciju interne revizije. U zadnjih šest godina u poslovnu praksu kako privrednih društava tako i javnih preduzeća i budžetskih organizacija u Republici Srbiji, uvodi se zakonska obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije i finansijskog upravljanja i kontrole.

I pored zakonske obaveze uspostavljanja procesa upravljanja rizicima preko procesa uvođenja finansijskog upravljanja i kontrole, kao i interne revizije, on u Republici Srbiji još uvek nije dovoljno razvijen, na šta ukazuju istraživanja iz pomenute oblasti. Uspostavljanje funkcije interne revizije i za nju vezane obaveze upravljanja rizicima, razvijenija je u većim privrednim društvima, a naročito u onim u kojima je došlo do svojinske transformacije i dolaska stranog kapitala, banke i finansijske institucije, u sektoru osiguranja i naftnoj industriji.

Svakako masovnija primena dobre svetske prakse u ovoj oblasti i oblasti korporativnog upravljanja predstavlja dug proces, ali sistematskim radom na tom polju mogu se очekivati bolji rezultati za nekoliko godina. Stoga predlažemo donošenje posebnog Zakona oreviziji koji bi obuhvatio sve oblike revizije, kao dopunu nedostatku legislative ove oblasti u pomenuta dva zakaona. Zakonodavno uređivanje ove oblasti svakako bi doprinelo sistemskoj borbi protiv korupcije, smanjenje rizika od prevara i pronevera na jednoj veoma širokoj osnovi.

Do tada ovom prilikom prilažemo praktičan primer izrade mape rizika, baziran na Međunarodnim standardima interne revizije, kao edukativan primer svima onima onima kojima je potreban, na putu povećavanja transparentnosti naše poslovne prakse.

Shvatajući rizik pre svega kao nedoumice prilikom izbora jedne od mogućih odluka, odnosno nemogućnost predviđanja sigurnosti zbivanja u budućnosti, svesni smoda je veličina rizika uslovljena na prvom mestu stepenom neizvesnosti, tj. obimom i realnošću raspoloživih informacija.

Ključne reči: Interna revizija, finansijsko upravljanje, kontrola, rizik.

1. UVOD

Upravljanje rizicima u teoriji i praksi neposredno se vezuje za funkciju interne revizije. U zadnjih šest godina u poslovnu praksu Republici Srbiji, kako privrednih društava tako i javnih preduzeća i budžetskih organizacija, kao zakonska obaveza, uvodi se obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije.

Zakonom o računovodstvu i reviziji iz 2006.g. članom 1.4. i 29. uvodi se obaveza i preporuka uspostavljanja interne revizije u okviru privrednih društava. Za razliku od prethodne verzije Zakona iz 2002/2004, koja je pored eksterne revizije propisivala obavezu sertifikacije zvanja računovođapomenutim članom 29. Zakona iz 2006. uvodi se obaveza da:

„(1) Pravno lice može da obezbedi, a u zakonom određenim slučajevima dužno je da obezbedi, internu reviziju sa zadatkom da ispituje, ocenuje i prati adekvatnost i efikasnost računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, u skladu sa zakonom.¹⁸¹

Nadalje iste 2006.g. Zakonom obudžetskom sistemu i podzakonskim aktima uvodi se i obaveza organizovanja interne revizije umesto budžetske inspekcije, kako kod direktnih korisnika budžetskih sredstava, tako i kod indirektnih korisnika budžetskih sredstava i javnih preduzeća. Pomenutim zakonom uvodi se i obaveza uspostavljanja interne kontrole kod navedenih korisnika. Verzijom Zakona o budžetskom sistemu iz 2009.g. umesto interne kontrole uvodi se termin finansijskog upravljanja i kontrole, koji egzistira i u verziji iz 2006.g. ali samo kao obaveza Centralne jedinice za harmonizaciju. Aktuelnim Zakonom o budžetskom sistemu članovima 81. i 82., au skladu sa poslednjim izmenama iz 2011.g. kod direktnih i indirektnih korisnika javnih sredstava postoji obaveza uspostavljanja funkcije finansijskog upravljanja i kontrole, kao i obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije, pri čemu je u skladu sa članom 81. stavom 2.i 3. propisana obaveza upravljanja rizicima:

„2) Finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata sledeće elemente:

1. kontrolno okruženje;
2. upravljanje rizicima;
3. kontrolne aktivnosti;
4. informisanje i komunikacije;
5. praćenje i procenu sistema.

(3) Finansijsko upravljanje i kontrola organizuje se kao sistem procedura i odgovornosti svih lica u organizaciji¹⁸² Iz navedenih stavova proizilazi da je upravljanje rizicima obaveza i odgovornost svih lica u organizaciji.

Iz svega napred iznetog može se zaključiti da se uvođenjem interne revizije u poslovnu praksu u Republici Srbiji istovremeno uvodi i zakonska obaveza upravljanja rizicima kao polazna tačka u celokupnom procesu upravljanja i kontrole. Kod privrednih društava ona proizilazi indirektno iz funkcije interne revizije u skladu sa međunarodnim standardima koji regulišu njenu oblast aktivnosti, a kod direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava direktno proizilazi iz zakona, koji se naslanjaju na međunarodne standarde interne revizije.

Uvođenjem procesa upravljanja rizicima, kao delom procesa uspostavljanja sistema internih kontrola, istovremeno se postupno i diskretnouvodi i proces korporativizacije procesa upravljanja, kako privrednih društava, tako i direktnih i indirektnih budžetskih korisnika, u skladu sa najboljom međunarodnom praksom u ovoj oblasti.

¹⁸¹Zakon o računovodstvu i reviziji (Sl. glasnik RS br. 46/06, 111/09, 99/11)

¹⁸²Zakono o budžetskom sistemu (Sl. glasnik RS br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12)

Najrasprostranjeniji model uspostavljanja sistema internih kontrola u svetu u Republici Srbiji je COSO model. Komisija sponzorskih organizacija (COSO)¹⁸³. Središnju tačku COSO modela predstavlja analiza rizika, koja će u ovom radu poslužiti kao polazna osnova za teorijska razmatranja i izradu konkretnog modela matrice upravljanja rizicima.

Upravljanje rizicima u poslednje vreme propisuju i ISO standardi, i to ISO 31.000:2009 standard, ali on još nije našao svoju šиру primenu u Srbiji. U svojoj osnovi ISO 30001 je baziran na COSO modelu upravljanja rizikom, kao jednim od osnovnih modela savremenih ERM (Enterprise Risk Management) modela. ERM predstavlja okvir za upravljanje rizicima u kompaniji i predstavlja pristup upravljanju kompanijom zasnovan na proceni i upravljanju rizikom.

Istraživanje UIRS-a (Udruženja internih revizora Srbija) sprovedeno je u periodu od 15. marta do 17. maja 2010, pod pokroviteljstvom IIA Global (The Institute of Internal Auditors-Global) kao sveobuhvatno međunarodno istraživanje položaja profesije interne revizije, na teritoriji Republike Srbije.¹⁸⁴ Nažalost ovim istraživanjem obuhvaćen je mali broj internih revizora iz Srbije, svega 42 iz 31 preduzeća, što se može zaključiti na osnovu broja datih odgovora na pojedina pitanja.

Analizom odgovora na izabrana pitanja, a na osnovu prezentovanih rezultata za 2009 g. u Srbiji, može se konstatovati sledeće:

Na osnovu klasifikacije po delatnostima: najveća zastupljenost internih revizora je u sektoru bankarstva i finansijskih institucija 61,29 %, zatim sledi delatnost osiguranja 13,19%, nakon toga, delatnost rudarstva i nafne industrije 6,45%, državna i lokalna administracija i obavezna socijalna zaštita 3,23 %.

Na osnovu intervjuisanog broja ispitanika konstatovano je da samo u 56,52% slučajeva postoji Procena rizika za određivanje strateškog i godišnjeg plana rada definisan je predmet revizije.

Na pitanje na osnovu čega se opredeljuje plan rada revizije: 43,48% na bazi metodologije procene rizika, 26,09% na bazi provere planova iz prethodne godine, 21,74% na bazi zahteva menadžmenta ili odbora za reviziju.

U istraživanju Ministarstva finansija, Centralne jedinice za harmonizaciju, Republike Srbije, takođe se konstatuje nedovoljan nivo razvijenosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kao i interne revizije, kod direktnih i indirektnih budžetskih korisnika, a samim tim i nedovoljno razvijeno upravljanje rizicima.

“Iz primljenih izveštaja utvrđeno je da kod većine korisnika javnih sredstava postoje programi rada, finansijski planovi, planovi nabavki i periodični izveštaji. Ovi odgovori takođe upućuju na zaključak da se korisnici javnih sredstava nalaze u početnoj fazi prihvatanja metodologije upravljanja rizicima i da su postojeći sistemi kontrola uspostavljeni prevashodno radi obezbeđenja zakonitosti poslovanja. Sistemi kontrola

¹⁸³COSO - Komisiju sponzorskih organizacija čine Američki institut ovlašćenih javnih računovođa (CPAs), Institut upravljačkih računovođa, Institut internih revizora, Međunarodni finansijski direktori, i Američka asocijacija računovođa.

¹⁸⁴Ovo istraživanje je dostupno na preko sajta UIRS-a na adresi <http://ebookbrowse.com/istratzivanje-podaci-srbija-pdf-d363982932>

nisu u dovoljnoj meri usmereni na ovladavanje rizicima koji mogu uticati na ostvarenje ostalih opštih ciljeva organizacije.

Odgovori koje su korisnici javnih sredstava dali u opštem delu upitnika da su uspostavili interne kontrole u poslovnim procesima uzimajući u obzir najznačajnije rizike, nisu u saglasnosti sa datim odgovorima u delu upitnika-samoprocena, koji se odnosi na upravljanje rizicima.”¹⁸⁵

U pomenutom izveštaju se između ostalog konstataje sledeće:

- od 150 korisnika javnih sredstava, kojma je upućen upitnik FUK , odgovorilo je 97 korisnika javnih sredstava, od čega 85 popunjenih obrazaca i 12 obaveštenja da još nije uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrola (FUK);
- Samo 39 ili 26% od ukupnog broja intervjuisanih organizacija je odgovorilo da je uspostavilo sistem FUK-a;
- Samo 47 organizacija su sačinile mapu poslovnih procesa odnosno 31%, a 14 organizacija su navele najznačajnije poslovne procese koji nisu propisani u pisanom obliku odnosno 9,3%, a nijedna organizacija nije uspostavila u celini model procene i upravljanja rizicima;
- od 150 korisnika javnih sredstava kojma je upućen upitnik IR odgovorilo je 96 korisnika javnih sredstava na pitanje o uspostavljanju funkcije interne kontrole;
- Samo kod 41 ili 27.3% od ukupnog broja intervjuisanih organizacija je uspostavljena funkcija interne revizije. Što predstavlja povećanje od 28% u odnosu na 2009.godinu kada je interna revizija bili organizovana u svega 32 organizacije.

Pomenuto istraživanje takođe ukazuje na veoma nizak nivo razvijenosti funkcije finansijskog upravljanja i kontrole, kao i na nju naslonjene interne revizije, a samim tim i izvedene kategorije upravljanja rizicima u javom sektoru. Skrećemo pažnju da se ovde radi samo o 150 korisnika javnih sredstava kojima je upućen upitnik, a ne o ukupnom broju korisnika.

U svojim zapisnicima o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Državna revizorska institucija u poglavlju o internoj kontroli i reviziji, u najvećem broju slučajeva konstataje da direktni i indirektni korisnici budžeta, kao i javna preduzeća (republička i lokalne samouprave) nemaju uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole, nemaju uveden sistem procene i upravljanja poslovnim rizicima i nemaju uspostavljenu funkciju interne revizije.¹⁸⁶

Dakle, i pored zakonske obaveze uspostavljanja procesa upravljanja rizicima preko procesa uvođenja finansijskog upravljanja i interne revizije, on kod nas još uvek nije dovoljno razvijen, što se može konstatovati na navedenim istraživanjima izveštajima iz pomenute oblasti. Uspostavljanje funkcije interne revizije i za nju vezane obaveze upravljanje rizicima, razvijenjesu u većim privrednim društvima, a naročito u onim u

¹⁸⁵Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju “Konsolidovani godišnji izveštaj za 2010. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji”, str. 11., maj 2011.

¹⁸⁶www.dri.rs

kojima je došlo do svojinske transformacije i dolaska stranog kapitala, bankama i finansijskim institucijama, sektoru osiguranja i naftne industrije.

Na osnovu napred iznetog smatramo da bi bilo korisno u cilju unapređenja funkcije interne revizije, kao i funkcije finansijskog upravljanja i kontrola, predstaviti jedan praktičan primer izrade Mape rizika, kao osnovnog polaznog elementa za navedene funkcije.

2. POJAM RIZIKA - TEORIJSKI ASPEKT

„Prilikom razmatranja rizika Peter L. Bernstein polazi od tumačenja samog pojma. Reč "rizik" potiče od stare latinske reči "risicare" što znači "usuditi se". U ovom značenju, rizik je pre izbor nego sudsina. Radnje, koje se usuđujemo da preduzmemos, koje zavise od toga koliko smo slobodni da napravimo izbole, su ustvari ono što definiše rizik. Sloboda je data mogućnost i pravo čoveka da donosi odluke polazeći od određene kulture i unutrašnjih pobuda. Sloboda se stiče uvažavanjem čoveka i ljubavlju prema čoveku. Da bi smo uvažili drugog moramo postati svesni sami sebe, moramo razviti moralno saznajna načela. Tada je sloboda naš trijumf pobeđe u duhovnoj borbi. Slobodu i istinu saznaje transcedentalni čovek, kako je o tome pisao Nikolaj Berdajev; on poseduje snagu stvaralaštva radi saznanja sveta fenomena, objektivnog sveta koji ograničava čoveka. Čovek saznujući ograničavajući svet orijentiše se u njemu da se zaštiti od pretnji i da ga učini boljim.”¹⁸⁷

Ovo nam istovremeno predstavlja koncept izbora kada se radi o riziku. To ne znači jednostavno biti podložan rizicima kao sastavnom delu života, već biti zadužen za nečiju sudbinu, jer postoji puno toga što možemo kontrolisati ukoliko imamo vremena i želje da to radimo. „Koncept upravnika koji podupire korporativno rukovođenje prisiljava menadžment da traži rizike poslovanja i da se bavi njima tamo gde je to zgodno. Peter L. Bernstein nastavlja sa predlozima da: " Kapacitet upravljanja rizikom zajedno sa željom da se preduzmu odgovarajući rizici i naprave napredni izbori su ključni elementi energije koja vodi ekonomski sistem napred.”¹⁸⁸

Citirajući J M Keynes-a Miloš Ilić piše „Nauka nije pronašla svoj mir. Čudno je što se iz promenjene slike pojavljuje novo božanstvo, namesto Sudbine koja je vladala u nauci: to je sada Slučaj ... (mnogo godina ranije)...Laplas, slažeći se u osnovi sa Poenkareom i mnogim drugim naučnicima, shvata da se ta jedinstvena struktura slučaja sastoji u tome što je slučaj posledica(ili izraz) našeg neznanja”¹⁸⁹

Shvatanjem rizika pre svega kao nedoumice prilikom izbora jedne od mogućih odluka, odnosno nemogućnost predviđanja sigurnosti zbivanja u budućnosti, kao kada govorimo o prošlosti. Ukoliko nam informacije, znanje, i iskustvo stečeno u prošlosti pomažu da predviđamo budućnost, mada nikada sasvim pouzdano, mi i tada moramo da uvažimo princip verovatnoće.

¹⁸⁷Dr Branislav Nerandžić, *Interna i operativna revizija*, str.138.

¹⁸⁸K H Spencer Pickett “ The Essential HANDBOOK of INTERNAL AUDITING”, str.54.

¹⁸⁹ Dr Miloš Ilić “Logičke osnove teorije verovatnoće” str. 98

Rekli smo da je kontrola način smanjenja rizika i neizvesnosti i ako se vratimo Bernsteiniu, dobićemo perspektivu ovog koncepta kontrole: "Kada muškarci i žene ne bi bili prepušteni milosti bezličnih božanstava i slučajnoj šansi, ne bi više mogli ostati pasivni pred licem nepoznate budućnosti. Oni nemaju drugog izbora nego da počnu da donose odluke na osnovu daleko šireg opsega okolnosti i na osnovu dužih vremenskih perioda nego što je to ranije bio slučaj."

"Stigli smo sada do stanovišta da rizik predstavlja niz izazova sa kojima se treba sresti. Tako je, ključna osobina ovog izazova da se on pojavljuje onda kada se značajna odluka mora doneti. Rizik nema stvarni oblik osim ako ga ne povežemo sa našim sopstvenim upravljanjem, a to je ono što pokušavamo da postignemo. Rizici da dostignemo ciljeve utiču na nas tako što nam odvraćaju pažnju sa uspeha i zaustavljaju nas u dolaženju do nameravnih rezultata ili ciljeva."¹⁹⁰

Neophodan uslov za moguću procenu rizika je jasno definisanje ciljeva, dakle preduzeće ima jasnu predstavu kojim putem ide i gde želi stići – dakle validan plan. Svi ti ciljevi moraju biti usaglašeni sa budžetom i poslovnom strategijom preduzeća.

Na ovaj način uticaji postaju posledice koje rizici imaju na ciljeve. Dobri sistemi upravljanja rizicima imaju na umu poslovne ciljeve kada razmišljaju o riziku. Loši sistemi prikrivaju ciljeve izvan modela, ili kao nešto što se smatra perifernim za zadatku procenjivanja uticaja rizika. U stvarnosti to baš nije ovako jednostavno. Sam čin postavljanja ciljeva se zasniva na stvarnim i uočenim rizicima i to je neka neizvesnost budućnosti. U cilju prepoznavanja ovoga, možemo malo prilagoditi model rizika, kako bismo napravili komponentu rizika interaktivnom – i to tako da su sami ciljevi koji su postavljeni u odnosu na neizvesnost, inherentan deo organizacione klime.

Drugi koncept koji je potrebno razmatrati je taj da rizik, u kontekstu ostvarivanja ciljeva, ima i pozitivnu i negativnu stranu. Mi ovo nazivamo pretnjama i mogućnostima i to znači da se on može povezati sa snagama koje imaju negativne uticaje na ciljeve i shodno tome predstavljaju pretnju. „S druge strane, pozitivni rizik predstavlja mogućnosti koje su dostižne, ali se mogu propustiti ili zanemariti i to znači da mi ne premašujemo očekivanja. Upravo zato upravljanje rizikom nije samo izgradnja bunkera oko tima kako bi ih zaštitio od spoljašnjeg sveta. Ono je više izlaženje iz poznatih okvira i saznanje kada i gde treba preuzeti rizike.“¹⁹¹

Ovo je veoma važno zato što ukoliko posmatramo kontrole kao sredstva smanjenja rizika, možemo ih takođe posmatrati kao prepreke shvatanja mogućnosti. Stoga upravljanje rizikom, jednim delom, podrazumeva uspostavljanje boljih kontrola tamo gde je to potrebno i oslobođanje od prekomernih kontrola ukoliko one isuviše usporavaju postupke. „Drugim rečima, obezbeđivanje da su kontrole fokusirane, vredne toga i da imaju smisla. Ponovo se možemo vratiti na Peter Bernstein kako bi sagledali gde se mogućnost izjednačava: „Svi autori transformišu percepciju rizika od prilike za gubitkom ka mogućnosti za dobitkom, od sudbine i originalnog plana ka sofisticiranim, zasnovanim na verovatnoći predviđanjima budućnosti i od bespomoćnosti ka mogućnosti izbora.““¹⁹²

¹⁹⁰K H Spencer Pickett "The Essential HANDBOOK of INTERNAL AUDITING", str. 55

¹⁹¹Ibidem, str. 55

¹⁹²Ibidem, str. 56

Proces razmatranja može da identifikuje oblast mogućnosti kao na primer slučaj kada se efektivno upravljanje rizikom može pretvoriti u prednost u odnosu na konkurenčiju. Sledeća tema kojom se bavimo se odnosi na dve osnovne dimenzije merenja rizika. Stoga, pored definisanja uticaja rizika, trebalo bi, takođe, da razmišljamo o obimu u kom će se rizik verovatno materijalizovati.

Uspostavljanjem dva aspekta rizika, možemo početi sa razmatranjem koji rizici nisu samo materijalni, a rezultiraju velikim udarima na nas, a takođe i da li su oni oko nas ili se drže podalje od nas. S obzirom da se rizik zasniva na neizvesnosti, on se takođe zasniva i na percepcijama te neizvesnosti, kao i na tome da li mi imamo dovoljno informacija koje se mogu sagledati. Tamo gde je neizvesnost uzrokovana nedostatkom informacija postavlja se pitanje da li je vredno obezbeđivati još informacija ili ispitivati pouzdanost postojećih informacija. "Neizvesnost zasnovana na nedostatku informacija ustvari predstavlja neuspeh osobe zadužene za neizvesnost. Postoji puno toga što možemo kontrolisati ukoliko imamo vremena da se time bavimo i kapacitet da preradimo sve dobijene informacije."¹⁹³

Potrebno je razumeti rizik i ceniti važnost upravljanja rizikom za organizaciju. Dobra, korporativna pravila rukovođenja zahtevaju od uprave da uspostavi sistem upravljanja rizikom i obavestiwackionare o tom sistemu. „Razmotrićemo neke od napisanih materijala o riziku i predstavićemo ciklus rizika kao jedan način razumevanja kako funkcioniše upravljanje rizikom. Dodataćemo se važnih aspekata sistema upravljanja rizikom koji se odnose na politike rizika i koncepte kao što su upravljanje rizikom unutar celog preduzeća i kontrola samoprocenjivanja. Proboj koncepta procene rizika dali su nam, 1998. godine, David McNamee i George Selim, koji su definisali tri faze razvoja interne revizije:

1. Obračunavanje i posmatranje;
2. Sistemi interne kontrole;
3. Revizija procesa poslovanja sa fokusom na rizik.

Oni nastavljaju sa opisivanjem paradigme promena koje omogućavaju skok sa faze dva na fazu tri i dokazuju da su implikacije ove paradigme promena mnogobrojne. One pomeraju fokus revizije sa prošlosti i sadašnjosti na sadašnjost i budućnost. Fokusiranje na kontrole transakcija zakopavale su revizora detaljima prošlosti, ograničavajući vrednost dobijene informacije.

Fokusiranjem na rizike poslovanja u sadašnjim i budućim transakcijama, revizor radi na jednom nivou izvan detalja i bavi se uglavnom preprekama za uspeh organizacije. Informacije dobijene ovakvim istraživanjem imaju veliku vrednost za rukovodeći tim.¹⁹⁴

Isticanje upravljanja rizikom je danas sastavni deo većih organizacija i ne predstavlja obavezu za izveštavanjem već jedno moćno oruđe poslovanja, koje ukoliko se koristi na pravi način, poboljšava učinak menadžera.

„Revizija bilo kog dela poslovanja (operativne jedinice, funkcionalne oblasti, odeljenja, računovodstva, trezora, itd.) gde njen cilj odgovara pregledu efektivnosti i efikasnosti kojima rukovodstvo ostvaruje sopstvene ciljeve, jeste operativna revizija,

¹⁹³Ibidem, str. 57

¹⁹⁴Ibidem, str. 53

revizija poslovanja, revizija sistema”¹⁹⁵. Unutrašnja revizija, sa svojim neizostavnim delom operativnom revizijom privodi svrsi organizacione ciljeve, operacije, kontrolne procese i informacioni sistem. Ona meri efektivnost (da li smo postavili dobre ciljeve) efikasnost (da li dobro radimo u skladu sa ciljevima) i ekonomičnost (da li to radimo sa najmanjim utroškom ekonomskih resursa). Operativna revizija meri vrednost za novac (VfM).

Na osnovu toga, korporativno upravljanje rizicima (Enterprise Risk Management) je danas definisan kao proces kojim upravlja Upravni odbor, rukovodstvo i drugi zaposleni, koji je dizajniran da identifikuje potencijalne događaje koji mogu da utiču na kompaniju i rukovodi rizicima tako da ostanu u okviru “apetita za rizikom”, kao i da pruži razumno uverenje vezano za ostvarenje ciljeva kompanije. Obuhvata metode i procese koje kompanija koristi da upravlja rizicima i iskoristi mogućnosti vezane za postizanje organizacionih ciljeva. Predstavlja okvir za upravljanje rizicima u kompaniji i predstavlja pristup upravljanju kompanijom zasnovan na proceni i upravljanju rizikom. Današnjim stepenom razvoja COSO¹⁹⁶ modela ili COSO „kocke“ (Slika 1.) slikovito se prikazuje upravljanje rizicima kao središnji deo celokupnog modela i koncepta:



Slika 1. COSO „kocka“

i to posmatrano u tri dimenzije polazeći od:

1. Ciljeva,
2. Aktivnosti i
3. Nivoa

Posmatrajući Sliku 1. nedvosmisленo se zaključuje da ERM sagledava sledeće aktivnosti na svim nivoima preduzeća kroz prizmu organizacionih ciljeva:

1. Kontrolno okruženje
2. Definisanje ciljeva

¹⁹⁵Dr Branislav Nerandžić, *Interna i operativna revizija*, str.203.

¹⁹⁶Dr. Larry Rittenberg and Frank Martens „Enterprise Risk Management — Understanding and Communicating Risk Appetite

3. Identifikacija događaja
4. Procena rizika
5. Odgovor na rizike
6. Kontrolne aktivnosti
7. Informacije i komunikacija
8. Nadzor

Pri tome središnji deo vezan za upravljanje rizicima obuhvata aktivnosti od tačke 3. zaključno sa tačkom 6.Upravljanje rizikom je dinamičan proces preduzimanja svih potrebnih koraka kako bi se otkrili rizici koji utiču na naše ciljeve da bi njih razmatrali.

Faze upravljanja rizikom su opšte poznate kao:¹⁹⁷

Identifikacija. Proces upravljanja rizikom počinje metodom identifikacije svih rizika sa kojima se organizacija suočava. On treba da obuhvata sve strane koje poseduju ekspertizu, odgovornost i uticaj na oblasti koje su izložene riziku. Svi rizici koji se mogu zamisliti treba da se identifikuju i zabeleže. Rizik poslovanja se zaista odnosi na ove teme, a nije samo još jedna poznata katastrofa, Božja volja ili rizik koji ugrožava ličnu bezbednost.

Procena. Sledeća faza je procena značaja rizika koji su identifikovani. Ovo treba da se razmatra sa aspekta dve dimenzije - uticaja i verovatnoće koje smo već ranije opisali.

Menadžment. Naoružani znanjem o tome koji su rizici značajniji, a koji su manje značajni, proces zahteva razvoj strategija za upravljanje rizicima velikog uticaja i velike verovatnoće. On obezbeđuje razmatranje svih ključnih rizika i usmeravanje resursa ka oblastima od najvećeg interesa, a koji su identifikovani struktuiranom metodologijom.

Pregled. Kompletan proces upravljanja rizikom i rezultati se moraju pregledati i ujedno na redovnoj bazi proučavati. Strategiju upravljanja rizikom treba redovno ažurirati i ujedno je potrebno proveriti validnost samog procesa koji je primenjen u organizaciji.

Gore prikazan ciklus je jednostavan i logičan i predstavlja jasne odluke koje se mogu doneti, kada se radi o tipovima kontrola koje treba uspostaviti i kako se rizik može održavati na jednom prihvatljivom nivou uprkos neizvesnosti koja se nalazi u prirodi svih spoljašnjih i unutrašnjih rizika koji prete jednoj organizaciji. U praksi, primena ovog osnovnog ciklusa zaista uzrokuje velike probleme. Mnogi problemi se stvaraju zato što mi namećemo logičnu formulu organizacije ljudi, struktura i sistema koji mogu biti komplikovani, nepredvidivi, nejasno definisani i primećeni, emotivni i u stanju konstantne promene. Mnogi sistemi upravljanja rizikom propadaju zato što je proces implementiran samo praćenjem gore navedenih faza bez posmatranja stvarnog života organizacije. Menadžeri jednostavno štrikliraju kvadratič koji označava da su prošli kroz sve faze i na kraju uprava dobije izveštaje koji potvrđuju da je upravljanje rizikom sprovedeno u svim delovima organizacije. Modeli rizika se moraju dalje razvijati kako bi prihvatali sve komplikovanosti koje je potrebno obraditi, kako bi se pravilno uspostavio snažan i integrisan sistem upravljanja rizikom.

Na ovom mestu važno je naglasiti da se koncept upravljanja rizicima kreće pre svega od koncepta rizika za obezbeđenje tačnosti iskaza u finansijskim izveštajima, do

¹⁹⁷K H Spencer Pickett "The Essential HANDBOOK of INTERNAL AUDITING", str. 58

koncepta sagledavanja rizika celokupnog poslovnog sistema, čijim umanjenjem dolazimo do uvećanja efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti sistema, što kasnije ima i svoje krajnje ishodište i u tačnim i verodostojnim finansijskim izveštajima.

Poimanje rizika mora biti dinamično kako bi inkorporirao sledeće jedno veoma važno oruđe rizika koje se naziva registrom rizika. "Tema registra rizika ima veoma zanimljivu prošlost. Menadžeri projekta ih koriste godinama pri proceni rizika u početnoj fazi velikog projekta i unose detalje u zvanične zapise koje sponzori kontrolisu. Industrija osiguranja se dobro koristi za dokumentovanje prepostavki o riziku na osnovu kojih formira mišljenje o tome gde da ponudi osiguranje kao i koji aspekti operacija su pokriveni. Registri rizika služe kao sredstvo obuhvatanja svih procena i odluka koje su nastale usled identifikovanja rizika. Štaviše, registri mogu sačinjavati deo procesa uveravanja, gde se mogu koristiti, kao dokaz aktivnosti zadržavanja rizika, koji podržava izveštaj interne kontrole. Mi predlažemo da upravljanje rizikom ima zadatku definisanja rizika, identifikovanja rizika, procenjivanja datog rizika na osnovu njegovog uticaja i materijalizovanja i potom osmišljavanja odgovarajućih načina rukovanja značajnjim rizicima."¹⁹⁸ Registr treba da se ažurira kako bi reflektovao promene u samim ciljevima, spoljnim i unutrašnjim rizicima i kontrolama, u svemu što se naizmenično dešava, a posledica je promena u okruženju u okviru koga radimo. Ono što se nalazi u registru i što mi dokumentujemo kao važno, nasuprot nebitnom riziku, zavisi od percepcije rizika i to se naziva apetit za rizikovanjem, ili kako ga neki nazivaju tolerancija rizika.

U cilju adekvatne procene rizika, i sastavljanja registra mogućih rizika, "posebno treba obratiti pažnju na promene kao što su:

1. Promene u poslovnom okruženju (novi zakoni, regulativa)
2. Promene kadrova (rizik da novi kadrovi ne razumeju dovoljno sistem internih kontrola)
3. Novi informacioni sistemi
4. Rapidan rast (postojeći sistem nema mogućnosti da obrađuje značajno povećan broj transakcija)
5. Nova tehnologija
6. Nova proizvodna linija, proizvodi, poslovne aktivnosti
7. Postavljanje nove organizacione strukture i restrukturiranje preduzeća"¹⁹⁹

Ovde balansiramo obim do kog menadžment organizacije traži rizik sa stepenom do kog su uspostavljene efektivne kontrole. Kada razmatramo toleranciju rizika, mi treba da ugradimo kontrolni faktor u jednačinu. „Preduzimanje rizika je dobro dokle god možemo predvideti probleme i razraditi načine kako da se suočimo sa njima. Mnogo konfuzije proizilazi iz mešanja bruto i neto rizika. Visoko rizično zanimanje kao što je astronaut, praktično može biti relativno bezbedno zbog obilja kontrola koje su uspostavljene za svako putovanje. Tolerancija rizika za agencije koje se

¹⁹⁸Ibidem, str. 61

¹⁹⁹Deloitte - Materijal sa predavnja „COSO studija (Committee of Sponsoring Organizations) Interne kontrole“

bave istraživanjem svemira može biti blizu nultne, sa fokusom na kontrole i rutine potvrde kvaliteta i brojne testove tih kontrola.”²⁰⁰

Dakle na osnovu do sada iznetog možemo reći da je model upravljanja rizikom u svojoj suštini veoma jednostavan i izgleda:

$$\begin{array}{l} \text{Inherentni rizik} \quad - \quad \text{Kontrola} \quad = \quad \text{Preostali rizik} \\ (\text{Stepen izloženosti riziku}) \quad (\text{Implementirana kontrola}) \quad (\text{Rezidualni rizik}) \end{array}$$

Kako smo već ranije napomenuli uloga interne-operativne revizije u preduzeću se svodi na to da, pomoću snimanja sistema internih kontrola, prepoznavanjem i merenjem rizika, rizik determiniše u domenu rezidualnih veličina, pa na osnovu toga da menadžmentu preduzeća pruža samo razumno uveravanje u to da finansijski izveštaji ne sadrže nepravilnosti.

Kako je verovatnoća događaja suštinska komponenta rizika revizor mora u svom radu uvažiti tu činjenicu. Prilikom procene rizika revizor se u suštini rukovodi verovatnoćom da u finansijskim izveštajima može doći do materijalno značajne greške. Kako bi lakše prepoznao materijalno značajne greške revizor preuzima sledeće „korake:

1. korak – Identifikovanje materijalno značajnih računa
2. korak – Identifikovanje poslovnih ciklusa i materijalno značajnih grupa transakcija vezanih za materijalno značajne račune
3. korak – Identifikovanje kontrolnih ciljeva i rizika za materijalno značajne grupe transakcija
4. korak – Identifikovanje kontrolnih aktivnosti”²⁰¹

Pojam materijalne značajnosti računa podrazumeva da postoji određen stepen verovatnoće da će računi ili obelodanjivanja sadržati grešku, koja pojedinačno ili agregratno sa drugim greškama mogu imati materijalno značajne efekte na finansijske izveštaje preduzeća.

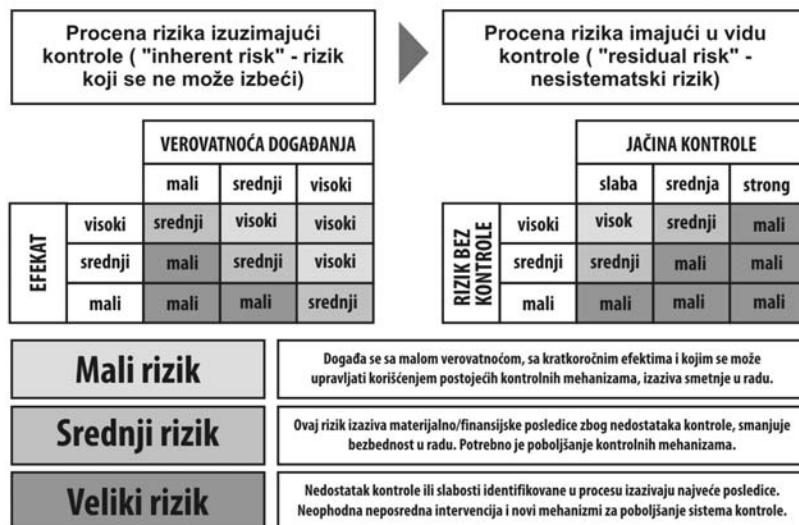
Postoje različite mere materijalnosti, no one su svakako opredeljene samom veličinom preduzeća i veličinom njegovog finansijskog rezultata. Radi konzistentnosti sa prethodnim modelom matrice rizika u MOL-u dajemo i njihovu Sliku 2.²⁰² procene odnosno vrednovanja rizika, i to sa aspekta verovatnoće događaja i veličine uticaja.

²⁰⁰K H Spencer Pickett “The Essential HANDBOOK of INTERNAL AUDITING”, str. 62,

²⁰¹Deloitte - Materijal sa predavnja „COSO studija (Committee of Sponsoring Organizations) Interne kontrole“

²⁰²Materijal za prezentaciju „Definisanje rizika poslovanja za izradu plana rada Centra za internu reviziju NIS a.d. za 2007 god“

Primer: Model matrice rizika u MOL-u



Slika 2. Model matrice rizika u MOL-u

3. MAPA RIZIKA - PRAKTIČAN PRIMER

Kao što smo u dosadašnjem izlaganju definisali rizik je mogućnost da događaj ili postupak mogu da imaju nepovoljan efekat na Preduzeće. Rizik se sastoji iz sledećih elemenata:

- Efekat – koji će biti efekat na Preduzeće ako se rizik obistini;
- Verovatnoća – kolika je verovatnoća da će se rizik obistiniti;
- Kontrola – na koji način može da se umanji verovatnoća ili efekat rizika.

Mapa rizika predstavlja registar pojedinačnih procena rizika i obuhvata identifikaciju i analizu rizika koji se odnose na ispunjenje organizacionih ciljeva.

Rizici sa kojima se kompanije susreću mogu biti svrstani u sledeće kategorije:

1. Poslovni rizici – proističu iz tržišta ili sektora u kojem kompanija posluje;
2. Tržišni rizici – proističu iz tržišnih promena kao što su promenljivost cena, kamatnih stopa ili novčanih kurseva;
3. Kreditni rizici – proističu iz nemogućnosti naplate potraživanja;
4. Operativni rizici – proističu iz nedostataka u internim sistemima, kao što su kvarovi na mašinama ili ljudske greške;
5. Pravni rizici – proističu iz neispunjavanja ugovornih obaveza ili nepoštovanja zakona;
6. Ekološki rizici – proističu iz prirodnih katastrofa.

Bilo koji od pomenutih rizika može da izazove gubitke u različitim oblastima poslovanja.U procesu identifikacije rizika rukovodstvo treba da postavi sledeće vrste pitanja:

- Šta može da pođe kako ne treba?
- Na koji način možemo da doživimo neuspeh?
- Šta treba da radimo kako bismo bili uspešni?
- Gde smo ranjivi?
- Koja sredstva imamo koja treba da zaštитimo?
- Na koji način bi neko mogao da počini krađu ili pronestruku u našem sektoru?
- Kako bi neko mogao da izazove prekid našeg poslovanja?
- Na koje informacije se najviše oslanjamо?
- Na šta trošimo najviše novca?
- Kako naplaćujemo potraživanja?
- Koje odluke zahtevaju najviše individualnog prosuđivanja?
- Koje aktivnosti su najkompleksnije?
- Kojim pravnim rizicima smo izloženi?

Nakon identifikacije rizika, treba izvršiti analizu rizika kako bi se oni rangirali i procenili. U ovoj fazi procene rizika treba obaviti sledeće korake:

- Proceniti verovatnoću da će se rizik obistiniti;
- Proceniti potencijalne posledice ukoliko se rizik obistini, uključujući kvalitativne i kvantitativne troškove. Kvantitativni troškovi uključuju cenu imovine, opreme ili inventara, cenu popravki, cenu pravnih usluga itd. Kvalitativni troškovi uključuju gubitak poverenja klijenata, gubitak reputacije, kršenje zakona, loš publicitet itd.
- Proceniti kako bi trebalo da se upravlja rizikom i odlučiti koje korake treba preduzeti da bi se rizik smanjio na minimum.

Upravljanje rizikom prepostavlja uspostavljanje adekvatnog sistema internih kontrola²⁰³. Efikasnost internih kontrola se meri stepenom ostvarenog uspeha u ostvarenju organizacionih ciljeva. Sistem interne kontrole se sastoji od politika, procesa, zadataka i ponašanja koji, u kombinaciji, obezbeđuju sledeće:

- Pouzdanost i integritet finansijskih i operativnih podataka;
- Efektivnost i efikasnost poslovanja;
- Očuvanje imovine;
- Usaglašenost sa zakonima, intrnim politikama i ugovorima

Tačnije, postavljanje ciljeva, budžeta, planova i drugih očekivanja definiše kriterijume kontrole. Kontrola postoji da bi održala poslovanje na nivou očekivanja. Njena uloga je da

²⁰³ IIA Standards 2120-Risk Management

upravlja rizikom i da ga umanji, a ne da ga eliminiše. Dakle sistem internih kontrola ima za cilj da pre svega umanji verovatnoću nastanka rizičnog događaja.

Postoje opšti rizici i specifični rizici u poslovanju u opšte, u okviru delatnost, eksterni i interni, ali se svi rizici mahom ispoljavaju na različite načine u različitim preduzećima, stoga su predmet pojedinačne konkretne procene, nadležnog rukovodioca, a sprovodese putem intervjuja.

Opredelili smo se za sledeće osnovne grupe rizika:

1. Rizici vezani za korporativno upravljanje
2. Rizici vezani za strategiju i planiranje
3. Rizici vezani za poslovne procese (rizici delatnosti)
4. Rizici vezani za usaglašenost sa zakonskim propisima i procedurama
5. Rizici vezani za izveštavanje
6. Rizici iz oblasti IT tehnologija

Ne postoje univerzalne Mape rizika, nego ih svako preduzeće pravi za sebe. S bzirom na to da mape rizika u sebi sadrže i konkretne mere i postojanje kontrolnih aktivnosti kreiranih od strane preduzeća kao rekcije na pretnje u poslovanju, one najčešće predstavljaju poslovnu tajnu preduzeća.

Dakle, da bi smo izradili mapu rizika, razvrstanu po malo pre spomenutim grupama, neophodno je da prvo uspostavimo kriterijume za vrednovanje identifikovanih rizika i to: verovatnoću nastanka događaja kao i materijalnu značajnost, odnosno finansijski uticaj. Za procenu verovatnoće nastanka događaja može da posluži sledeća skala data u Tabeli 1.

Tabela 1 –Verovatnoća nastanka (A)

Opis	Ocena
Vrlo verovatno (dnevno)	5
Verovatno (mesečno/kvartalno)	4
Moguće (godišnje)	3
Manje moguće (jednom u 5 godina)	2
Skoro nemoguće (jednom u 10 godina)	1
Nije relevantno (jednom u 15 godina)	0

Za procenu materijalne značajnosti uticaja najčešće se kao polazna osnova koristi visina kapitala preduzeća u komparaciji sa ostvarenom dobiti preduzeća za prethodnu godinu Tabela 2.

Tabela 2. Obraču finansijskog uticaja (B) u 000 RSD

Opis	Iznos / %
Kapital (31.12.20XX)	4.000.000
Izabrani faktor (u %)	1% unosi se % (najčešće 1-2%)
Obračunata materijalnost	40.000
Korektivni faktor, očekivane greške	6.000 % greške od materijalnosti (npr 15%)
Korigovana materijalnost	34.000
% za zanemarljive greske	5% unosi se % (npr 5%)
Iznos zanemarljive greške	1.700
Dobit 20XX godine	25.000

Na osnovu tako obračunate materijalnosti u kombinaciji materijalnost i ostvarene dobiti za prethodnu godinu moguće je sačiniti skalu finansijskog uticaja Tabela 3.

Tabela 3. Finansijski uticaj (B)

Opis	Ocena	Finansijski uticaj
Vrlo značajan	5	preko 36m
Značajan	4	25 - 36m
Srednji	3	10 - 25m
Manje značajan	2	2 - 10m
Zanemarljiv	1	1 - 2m
Nije relevantno	0	manje od 1m

Finansijski uticaj je promenjiva kategorija za svako preduzeće pojedinačno, i revidira se svake godine prilikom ažuriranja Mape rizika. Na osnovu kombinacije verovatnoće događaja i finansijskog uticaja moguće je izmeriti veličinu svakog pojedinačnog rizika primenom sledeće formule.

Formula za kombinovani efekat - faktor inherentnog rizika IR (u%) je $IR=(A+B)/10$, na primer akoje verovatnoća događaja A=2, a finansijski uticaj B=3, tada dobijamo $IR=(3+2)/10=50\%$. Tako izvrednovane rizike je potrebno rangirati prema njihovoј ukupnoj visini uticaja, na osnovu matrice značajnosti rizika, a na osnovu našeg primera predlažemo sledeću Matricu značajnosti rizika (Tabela 4.). Napominjemo da je matricu značajnosti rizika potrebno prilagoditi svakom konkretnom nalazu sveukupne matrice rizika, svakog konkretnog preduzeća pojedinačno

Tabela 4. Matrica značajnosti rizika

Legenda za faktor rizika		Visina rizika	
do 50%		nizak	Mali
50% - 60%		srednji	Srednji
60 - 70%		značajan	Visok
preko 70%		vrlo značajan	Visok

Ovo bi ukratko predstavljalo primer utvrđivanja matrice inherentnog rizika. Međutim, za utvrđivanje rezidualnog ili preostalog rizika, neophodno je uspostaviti i metriku analize uticaja kontrola. Za utvrđivanje metrike uticaja kontrola za sada još ne postoje razvijeni neki posebni kvantitativni modeli, ona se uglavnom utvrđuje na bazi iskustva i slobodne procene lica koje vrše analizu rizika. Mogla bi se predložiti skala uticaja od 1 do 5, kao i kod skala verovatnoće i finansijskog uticaja, ali ovde moramo biti svesni same prirode rizika. Kada se govori o tome da, i pored najboljih kontrolnih mehanizama, postoji određena mogućnost rizičnog događaja, nikada se ne može u potpunosti eliminisati njegov negativan finansijski efekat. Polazeći od ove premise, može se zaključiti da efekat umanjenja rizika usled uspostavljanja kontrolnih procedura, nikada ne može prevazići verovatnoću događaja, odnosno da ona samo može da teži maksimalnoj vrednosti verovatnoće događaja.

Sledeći ovaku logiku može se zaključiti da bi formula preostalog ili rezidualnog rizika RR mogla da glasi $RR = IR - C$, gde C predstavlja ocenjeni nivo kontrole, pri uslovu gde je $C \leq A_{max}$, a da C teži do maksimalne vrednosti A (verovatnoće događaja) svakog konkretnog događaja pojedinačno.

Ukoliko ovu premisu ubacimo u prethodnu formulu dobijamo da je rezidulni rizik $u\% = RR = (A+B)/10 - (C/10 \leq A_{max}/10)$. Tada preostali ili rezidualni rizik možemo vrednovati na osnovu matrice značajnosti rizika koja je identična navedenoj Tabeli 4. Upravo ovo područje uticaja kontrola na umanjenje inherentnog rizika kasnije predstavlja predmet analize i rad internog revizora, koji nastoji da se uveri u verodostojnost kontrola i stvarni efekat preuzetih kontrolnih aktivnosti i eventualnu potrebu njihovog redizajniranja.

Ovakvu analizu treba sprovesti nad svim poslovnim (sistemske) rizicima u preduzeću, definisanim na osnovu analize i sistematizacije svih poslovnih procesa, i u njima uočenih rizičnih mesta, i svih relevantnih računovodstvenih konta. Sistematizaciju poslovnih procesa treba uraditi na bazi detaljnog snimanja svih poslovnih procesa. Prilikom sistematizacije poslovnih procesa poželjno je pridržavati se ISO sistematizacije u preduzeću, ukoliko ona postoji. Nakon učavanja pojedinačnih rizika može se pristupiti intervjujusanju zaposlenih odgovornih za pojedine poslovne procese. Za formiranje mape rizika predlažemo sledeću vrstu Upitnika ili Formulara rizika dat u Tabeli 5.

Tabela 5. Formular rizika

Formular rizika "ABC" preduzeća		Poslovna tajna deo 1
Intervjujano lice i njegova funkcija		
Datum intervjuja		
Redni Broj		
Funkcija/Vlasnik rizika		
Delatnost	Komentari	
Ime rizika	npr. Kamatni rizik	interni/eksterni I/E
Opis rizika	<u>Opis rizika:</u> <u>Uzroci rizika:</u> <u>Posledice rizika:</u>	
Grupa rizika		
Ime procesa		
Vlasnik procesa		
Verovatnoća (1-5) (A)	3 srednji	
Finansijski uticaj (1-5) (B)	5 visok	
Ukupna vrednost (verovatnoća * uticaj)	80% visok	
Opis postojećih kontrola/mera	Navesti: Kontrolne aktivnosti, Zakone, Procedur...koje se primenjuju za umanjenje konkretnog rizika Konkretnе kontrolne aktivnosti, sadržane u navedenim zakonima i procedurama nabrojanim u prethodnoj koloni, ili potreba za uvođenjem određenih novih dopunskih kontrolnih postupaka	
Uticaj kontrola (1-5) (C) ? (Amax)	2,5	
Ukupna vrednost preostalog rizika	55%	
Preostali rizik	srednji	
Potpis intervjuusanog lica		
Datum poslednje izmene		
deo 2		
Nalaz interne revizije	Preporuke interne revizije	
Aktivnosti na umanjenju rizika	Očekivani rezultat	Rok
Datum poslednje izmene		
Izmenu uneo		

U navedenom formularu prva i druga kolona Dela 1. predstavlja ujedno i elemente mape rizika preduzeća. Treća kolona Dela 1. Formulara rizika predstavlja dopunske podatke, informacije potrebne za detaljniju analizu rizika u preduzeću. Na tom mestu se mogu navesti kao dopunski opisi, tako i kod opisivanja uticaja kontrola konkretne kontrolne aktivnosti, sadržane u navedenim zakonima i procedurama nabrojanim u prethodnoj koloni , ili potreba za uvođenjem određenih novih dopunskih kontrolnih postupaka. Podatak o potrebi novih dopunskih postupaka može poslužiti za izradu Plana potrebnih korektivnih aktivnost u cilju poboljšanja dizajniranih kontrolnih aktivnosti. Deo 2. Formulara rizika namenjen je isključivo za popunjavanje od strane internog revizora, koji na tom mestu beleži svoje nalaze i preporuke nakon sprovedenog postupka revizije konkretnog rizika. Takođe na ovom mestu se mogu zabeležiti i konkretne preduzete aktivnosti na umanjenju rizika, kao i njihovi rokovi.

Ovakvim pristupom registru rizika pokriven je celokupan proces analize rizika, preko analize i monitoringa efikasnosti preduzetih kontrolnih mera, do evidencije sprovedenih revizija i samih predloga uvođenja kontrolnih mera sa dinamikom njihovog sprovođenja.

4. UMESTO ZAKLJUČAKA

Polazeći od zakonske regulative u Srbiji, može se konstatovati da je obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije i sistema finansijskog upravljanja i kontrole, a indirektno preko toga i izrade mape rizika u preduzećima, i kod direktnih i indirektnih budžetskih korisnika i javnih preduzeća zakonski uređena i obavezna. Međutim empirijskom analizom i analizom dostupnih pomenutih statističkih istraživanja, može se konstatovati da su ove funkcije u Republici Srbiji još uvek nedovoljno razvijene.

Funkcija interne revizije je razvijenja u većim privrednim društvima, a naročito kod onih kod kojih je došlo do svojinske transformacije i dolaska stranog kapitala, bankama i finansijskim institucijama, osiguravajućim društvima i naftnoj industriji. Za očekivati je da je u tim preduzećima razvijenja i analiza rizika, kao polazna osnova za dobro finansijsko upravljanje i kontrolu i dobru internu reviziju. Očigledno da je sa ulaskom stranog kapitala došlo i do uvođenja najbolje svetske prakse u oblasti cilju očuvanja i povećanja kapitala, što je osnovni cilj vlasnika kapitala.

Međutim dobra svetska praksa nije za sada našla svoju šиру primenu u ostalim preduzećima u Republici Srbiji. Jedan od razloga za to može da bude i nedostatak zakonskih sankcija, kako u Zakonu o računovodstvu i reviziji, tako i u Zakonu o budžetskom sistemu i njegovim podzakonskim aktima, za nesprovodenje(uvođenje) funkcije finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Drugi razlog može biti još uvek nedovoljan broj stručnih kadrova za pomenute oblasti ili neadekvano nagrađivanje za takav potreban stepen stručnog znanja. Malo je naučnih i obrazovnih institucija koje se bave izučavanjem i praktičnom primenom instrumenata upravljanja iz oblasti kontrole poslovanja. Veoma je značajna i činjenica da se model korporativnog upravljanja, razdvajanja upravljanja vlasnika kapitala preduzeća i

rukovođenja od strane izvršnih direktora i kontrole rukovodioca od strane vlasnika sporo i teško uvodi u naša preduzeća.

Ono što još više govori o lošoj praksi svetski priznatih instrumenata i alata za upravljanje preduzećima kod nas predstavlja činjenica da preduzeća i organizacije koja nemaju sisteme finansijskog upravljanja, procene poslovnih rizika, organizaciju sa ugrađenim sistemima internih kontrola u procese i internu reviziju, uglavnom nemaju misiju, viziju, vrednosti, strategiju i strateške ciljeve poslovanja. A ceo model finansijskog upravljanja se bazira na obezbeđenju prepostavki za postizanje zacrtanih ciljeva i praćenje izvršenja istih.

Svakako masovnija primena dobre svetske prakse u ovoj oblasti predstavlja dug proces, ali sistematskim radom na tom polju mogu se očekivati bolji rezultati za nekoliko godina. Određeni rezultati rada Centralne jedinice za harmonizaciju pri Ministarstvu finansija i Državne revizorske institucije su već vidljivi. Stoga predlažemo donošenje posebnog Zakona o Internoj reviziji kojim bi se regulisala oblast revizije finansijskih izveštaja (eksterna – komercijalna), interna revizija i državna revizija. Zakonodavno uređivanje ove oblasti svakako bi doprinelo sistemskoj borbi protiv korupcije, smanjenjem rizika od prevara i pronevera na jednoj veoma širokoj osnovi.

Pored toga svakako da bi bilo korisno organizovati jedno opsežnije istraživanje koje bi doprinelo detaljnijem sagledavanju stvarnog stanja internih kontrolnih mehanizama u preduzećima u Republici Srbiji.

Do tada neka ovaj praktičan primer izrade mape rizika posluži kao edukativan primer svima onima kojima je potreban, na putu povećavanja transparentnosti naše poslovne prakse.

Jer samo strogo definisani i sistemski raščlanjeni poslovni procesi omogućavaju uvide do nivoa detalja, a, podsetimo, svi problemi i nastaju na nivou detalja. Stoga da citiramo još jednom M. Ilića „Nauka nije pronašla svoj mir. Čudno je što se iz promenjene slike pojavljuje novo božanstvo, namesto Sudbine koja je vladala u nauci: to je sada Slučaj ... (mnogo godina ranije)...Laplas, slažeći se u osnovi sa Poenkareom i mnogim drugim naučnicima, shvata da se ta jedinstvena struktura slučaja sastoji u tome što je slučaj posledica (ili izraz) našeg neznanja.“

Emil Živkov, M.A.
JP Transnafta , Pančevo
Branislav Nerandžić, Ph.D
Faculty of Technical Sciences, Novi Sad

BUSINESS RISK MANAGEMENT – THE THEORETICAL ASPECT WITH A PRACTICAL EXAMPLE OF A RISK MATRIX IN THE LIGHT OF VALID LEGISLATION IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

Both theory and practice of risk management are directly connected to the role of internal audit. In the last six years a legal obligation of integrating the roles of internal audit, financial management and control into the business practice of companies as well as public enterprises and budget organizations in the Republic of Serbia is being introduced.

Although there is a legal regulation to establish the process of risk management through introduction of financial management and control, as well as through internal audit, this process is still not sufficiently developed in the Republic of Serbia, as relevant researches have shown. The role of internal audit and of the accompanying obligation of risk management, is more developed in larger companies, particularly in those that have undergone the process of ownership transformation and in which foreign capital has been invested, banks and financial institutions, in the insurance sector and oil industry.

Certainly, a wide spread application of good international practice in this and in the field of corporate management as well represents a long term process. However, on the basis of systematic efforts that have been put into this field we can expect better results in a few years. Therefore, we propose the adoption of a special Law on Audit which would cover all types of audits, as an addition that would resolve the lack of legislation in this field in two afore mentioned laws. The legal management of this matter would certainly contribute to the systematic combat against corruption, mitigation of risks of fraud and misappropriation at a more widespread basis.

Until then, temporarily, we are proposing a practical example of elaborating a risk matrix, based on International standards of internal audit, as an educational example for all of those who need it, on our way to increase the transparency of our business practices.

Understanding the risk primarily as a dilemma in choosing one of potential decisions, i.e. inability to anticipate the certainty of events in the future, we are aware that majority of risks are primarily conditioned by the level of uncertainty, i.e. by scope and reality of available information.

Key words: internal audit, financial management, control, risk.

LITERATURA

1. Zakon o računovodstvu i reviziji Sl. glasnik RS br. 46/06, 111/09, 99/11.
2. Zakon o budžetskom sistemu (Sl. glasnik RS br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12)
3. K H Spencer Pickett " The Essential HANDBOOK of INTERNAL AUDITING" John Wiley & Sons, 2004.
4. Dr Branislav Nerandžić „Interna i operativna revizija“, Stylos, Novi Sad, 2007.
5. Dr. Larry Rittenberg and Frank Martens „Enterprise Risk Management — Understanding and Communicating Risk Appetite | Thought Leadership in ERM“, January 2012, Research Commissioned by COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, dostupno na sajtu http://www.coso.org/documents/ERM-Understanding%20%20Communicating%20Risk%20Appetite-WEB_FINAL_r9.pdf
6. Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju "Konsolidovani godišnji izveštaj za 2010. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji", Maj 2011
7. Istraživanje IIA Srbija koje je dostupno preko sajta UIRS-a na adresi <http://ebookbrowse.com/istrazivanje-podaci-srbija-pdf-d363982932>
8. Deloitte - Materijal sa predavanja „COSO studija (Committee of Sponsoring Organizations) Interne kontrole“
9. Materijal za prezentaciju „Definisanje rizika poslovanja za izradu plana rada Centra za internu reviziju NIS a.d. za 2007 god“
10. IIA Standards 2120-Risk Management.

NADZORNI ELEMENTI KOD UGOVORNOG KONCEPTA JAVNO - PRIVATNOG PARTNERSTVA

Apstrakt

JPP je u srpskom pozitivnom pravu regulisano ZJPPK, koji treba da pruži podstrek za učestalije zaključivanje ugovora o JPP, pošto obezbeđuje pravnu sigurnost kako ugovornim stranama tako i korisnicima njihovih usluga. JPP je program saradnje javnog i privatnog partnera, koja se preduzima kako bi se pružila ekonomska podrška tržišnim privredama. Specifično obeležje ugovora o JPP je potreba za ispunjenjem predviđenog javnog interesa na što produktivniji način. Ispunjene javnog interesa je opredeljujući cilj sprovođenja nadzora tokom realizacije javnog ugovora. Pravično ostvarenje javnog interesa tokom nadzornog postupka neophodno je za oba ugovorna partnera, o čemu svedoči i zakonska norma prema kojoj se u slučaju nemogućnosti ispunjenja obaveza iz javnog ugovora obavezno obaveštava i javno pravobranilaštvo. Prilikom sprovođenja u život ugovora o JPP, privatni partner treba posebnu pažnju da obrati tokom praktične primene know-how, koja je u funkciji ostvarenja javnog interesa, pošto samo na taj način može obezbediti povrat uloženih finansijskih sredstava. Oba partnera moraju da obrate pažnju na usavršavanje službenog kadra pošto se ugovor o JPP zaključuje na duži vremenski period, tokom koga se prvo bitna znanja mogu pokazati kao nedovoljna i neadekvatna. Ulogu edukacije službenog kadra bi trebalo poveriti profesionalnom menadžeru javne uprave.

Ključne reči: Javno-privatno partnerstvo, javni ugovor, javni interes, nadzor.

UVOD

Javno-privatno partnerstvo (u daljem tekstu: JPP) nije nov pojam u srpskom pozitivnom pravu. Ono je postojalo i ranije, samo što nije bilo regulisano na eksplicitan način u jednom zakonskom tekstu, već u više odvojenih zakonskih tekstova.²⁰⁴ JPP je tek u skorije vreme regulisano Zakonom o javno-privatnom partnerstvu i koncesijama.²⁰⁵ Mogu se naći podaci da je saradnja između javnih i privatnih partnera postojala još u antičko doba.²⁰⁶

²⁰⁴ Vid. raniji Zakon o koncesijama-ZOK, *Službeni glasnik RS*, br. 55/03. Zakon o izmenama i dopunama Zakona o planiranju i izgradnji je pominjao JPP. Vid. čl. 41 Zakona o izmenama i dopunama Zakona o planiranju i izgradnji-ZOIDZPI, *Službeni glasnik RS*, br. 24/11. Članom 41 ZOIDZPI je menjana čl. 96 Zakona o planiranju i izgradnji-ZPI, *Službeni glasnik RS*, br. 72/09, 81/09, 64/10, 24/11.

²⁰⁵ Vid. Zakon o javno – privatnom partnerstvu i koncesijama - ZJPPK, *Službeni glasnik RS*, br. 88/2011. Donošenjem ZJPPK prestale su da važe odredbe ZOK. Vid. čl. 77 ZJPPK.

²⁰⁶ U antičkoj Grčkoj se u vreme Augusta Cezara plaćala globi (putarina) na jednom prolazu. U Rimskom carstvu nije bila retka pojava da su mnogi javni radovi izvođeni uz finansijsku pomoć privatnih partnera, koja je davana putem koncesija. Više o JPP vid. N. Mijatović, R. Perić; - O javno –

Savremeni pojam JPP se pojavio u poslednjoj deceniji XX stoljeća i rezultat je pojave sistema novog javnog upravljanja.²⁰⁷ Ovaj pojam pod svoje okrilje obuhvata širok spektar društvenih odnosa između javnih i privatnih partnera. Ključna razlika ovog vida saradnje od saradnje između privatnih partnera je u tome što je na ovom mestu primarno ostvarenje javnog interesa, što je jedino moguće uz finansiranje privatnog partnera. Svi sadašnji, kao i budući oblici saradnje javnog i privatnog sektora su obuhvaćeni genusnim pojmom JPP, koji je izведен iz engleskog pojma *Public–Private Partnership*.²⁰⁸ Povećan broj zaključenih i uspešno realizovanih JPP je nužna posledica prelaska državnog kapitala u vlasništvo pojedinaca ili grupe pojedinaca, kao i sve češće ulaganje privatnog kapitala sa namerom izgradnje kompanija koje prevazilaze nacionalne okvire. Uspešno ostvarivanje nadnacionalnog javnog interesa je istovremeno obaveza države, koja mora da ostvari javni interes u širem regionalnom i međunarodnom okviru koji propisuje sopstvene uslove i limite za ostvarivanje takvog interesa.²⁰⁹

POJAM JAVNO–PRIVATNOG PARTNERSTVA

Jezičkim tumačenjem sintagme JPP nameće se zaključak da se radi o prostom spoju javnog i privatnog sektora, koji može dovesti u zabunu pravne laike. Ono što ovaj spoj odvaja od spoja privatnih partnera prilikom zaključivanja i realizacije klasičnih ugovora građanskog prava je njegova složenost. Zajednički kako bazični tako i krajnji cilj oba partnera je svođenje preduzetog „moralnog hazarda“ na najmanju moguću meru uz pokušaj potpune eliminacije.²¹⁰ Složenost javnog ugovora je pojačana i njegovim rokom trajanja, koji je uvek izražen na godišnjem nivou. Rok na koji se zaključuje javni ugovor je prvenstveno dug kako bi se što bolje obezbedilo ispunjenje predviđenog javnog interesa na javnoj strani, dok na strani privatnog partnera ima funkciju povrata njegovih uloženih finansijskih sredstava. Trajanje JPP ujedno

privatnom partnerstvu – stav EU i hrvatsko rešenje, u „*Aktualnosti građanskog i trgovačkog zakonodavstva i pravne prakse*“, (ur. Silvija Petrić), Mostar 7/2009, str. 148 fn. 1.

²⁰⁷ R. Stober; - Public-Private Partnerships; - „Pravni život“; - br. 10/2007, str. 646; G. Morse; - *Partnership Law*; - Oxford 2006, str. 180.

²⁰⁸ D. Divljak; - Javno – privatno partnerstvo i strana ulaganja; - „Pravni život“; - br. 12/2008, str. 273, *Ibidem*. fn. 2.

²⁰⁹ P. Cvetković, T. Milenković-Kerković; - Pravni režim javno-privatnog partnerstva u pravu EU; - „Pravni život“; - br. 12/2011, str. 366.

²¹⁰ P. Cvetković, T. Milenković-Kerković; - Javno-privatno partnerstvo: polazna razmatranja; - „Pravo i privreda“; - br. 4-6/2011, str. 759. Ovde nije u pitanju individualni, već društveni moral. V. Vodinelić; - *Takozvana zloupotreba prava*; - Beograd 1997, str. 46. O pojmu i više značnosti moralnog hazarda vid. P. Kapor; - Moralni hazard u bankarstvu; - „Pravni život“; - br. 13/2009, str. 41-43. „Moralni hazard“ na strani javnopravnih subjekata ogleda se u poverenju da će akter iz privatnopravnog sektora težiti ostvarivanju javnog, a ne isključivo privatnopravnog interesa. A. Ćirić, P. Cvetković; - Javno-privatno partnerstvo između „hijerarhijske konstante“ i „nove etike“ društvenih odnosa; - „Pravo i privreda“; - br. 4-6/2012, str. 619.

predstavlja i problem pošto javni partner teško može precizirati kako svoje potrebe tako i mogući pravac njihovog razvijanja.²¹¹

JPP je dugoročna saradnja između javnog i privatnog partnera radi obezbeđivanja finansiranja, izgradnje, rekonstrukcije, upravljanja ili održavanja infrastrukturnih i drugih objekata od javnog značaja i pružanja usluga od javnog značaja, koje može biti ugovorno ili institucionalno.²¹² JPP je suštinski ekonomsko partnerstvo između javnog i privatnog partnera posmatrano sa aspekta *inter partes* dejstava javnog ugovora putem koga se zaključuje, a koje dobija i *erga omnes* dejstvo putem predviđene pravne forme ispoljavanja u pravnom prometu. Javni ugovor mora biti zaključen u pisanoj formi, koja je u ovom slučaju okvalifikovana i kao bitna forma (*forma ad solemnitatem*) i kao zakonska forma. Kod javnog ugovora se odstupa od načela konsensualizma i on može poslužiti kao eklatantan primer renesanse formalizma u savremenom ugovornom pravu.

Saradnja između javnog i privatnog partnera mora imati kao krajnji proizvod korist, koja se reflektuje na obe ugovorne strane. Interesi oba partnera moraju biti usklađeni u dejstvu, pošto im je od suštinskog značaja ispunjenje zahteva kooperacije. Jedino usklađeni interesi mogu dovesti do uspešne realizacije *win-win* principa, koji je ideja vodilja oba partnera.²¹³ U komparaciji javnog i privatnog interesa postavlja se pitanje: šta treba da ima prioritet, pojedinac i njegove slobode ili društvo i njegova funkcionalno-organizaciona struktuiranost?²¹⁴ Razlozi koji su opredelili javnog partnera da stupi u saradnju sa privatnim su: nedovoljna stručnost osoblja angažovanog u javnoj upravi i nemogućnost plaćanja visokih troškova obavljanja pojedinih javnih poslova sopstvenim sredstvima.²¹⁵

²¹¹ B. Britvić; - Javno-privatno partnerstvo u francuskom pravu, u „*Aktualnosti građanskog i trgovачkog zakonodavstva i pravne prakse*”, (ur. Silvija Petrić), Mostar 5/2007, str. 608.

²¹² Ovo je zakonska definicija JPP. Vid. čl. 7, st. 1 ZJPPK. U državama članicama Evropske unije važi isto pojmovno određenje JPP. Vid. Green Paper, European Commission, COM (2004) 327. Od modela JPP treba razlikovati klasične modela obavljanja javnih poslova kao i različite oblike privatizacije. O ovome vid. D. Šnjegota; - Javno-privatno partnerstvo kao faktor ekonomskog oporavka i razvoja Republike Srpske, u „*Strategija rasta i razvoja u uslovima fiskalne i dužničke krize*“, (ur. Dragan Mikarević), Banja Vrućica 2010, str. 70-71. U okviru EU JPP-a zasnivaju se na dva paralelna principa: 1) princip regulative za tržište i 2) princip regulatornog uticaja na tržište. P. Cvetković, T. Milenković-Kerković (12/2011), str. 367-368.

²¹³ O. Zevedi, J. Glišić-Zevedi; - Zakonski okvir za ugovore o javno-privatnom partnerstvu u komunalnim delatnostima; - „Pravni život“; - br. 12/2009, str. 469; M, B. Spiering, G. Dewulf; - *Strategic Issues in Public-Private Partnerships*; - Blackwell Publishing, 2008, str. 17; G. Hesketh; - *Principles of the Law of Partnership*; - London 1966, str. 6-8, 22-23.

²¹⁴ B. Marković; - Uprava i zaštita individualnih i javnih interesa – u procesu zaštite osnovnih ljudskih prava i sloboda; - „Pravni život“; - br. 9/2003, str. 971. Ovaj autor smatra da uprava treba da predstavlja vid jedinstva pojedinačnih i opštih iteresa, *Ibid*, str. 972.

²¹⁵ D. Šnjegota, str. 70. U okviru razmatranja finansiranja JPP javnom partneru je bolja opcija da izabere finansiranje putem privatnog kapitala umesto kreditnog zaduživanja kod banaka. Vid. P. Cvetković, T. Milenković-Kerković (4-6/2011), str. 761; G. Morse, str. 72-73. Na ovom mestu može doći do primene čl. I I protokola uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima kojim je regulisano pitanje zaštite imovine, a koje ovde dobija na značaju pošto se projekat JPP finansira prvenstveno privatnim finansijskim sredstvima, a koja mogu biti podvrgnuta ograničenjima jedino u javnom i opštem interesu. Pravo mirnog uživanja imovine je garantovano i Ustavom. Vid. čl. 58 Ustava,

Terminologija JPP nije ujednačena kod autora, koji se bave ovim fenomenom.²¹⁶ Javni interes jedino može biti ostvaren na pravičan način kombinovanjem kvalitetnih osobina oba partnera, koji mora biti ekvivalentan principu vrednosti za novac.²¹⁷ Princip vrednost za novac se ostvaruje kako pomoću domaćeg kapitala tako i uz pomoć stranog kapitalnog ulaganja u domaću privredu. Sloboda stranog ulaganja garantovana je i Zakonom o stranim ulaganjima.²¹⁸

Javna infrastruktura²¹⁹ je bazičan pojam prilikom formiranja JPP. Pravilno i svršishodno funkcionisanje javne infrastrukture je polazni i krajnji cilj kome teže javni i privatni partner kako prilikom sklapanja partnerstva tako i kontinuirano tokom njegovog predviđenog vremena trajanja. Javna infrastruktura služi zadovoljavanju kako ekonomskih tako i društvenih potreba neophodnih za funkcionisanje društva.

JAVNI UGOVOR

Prema zakonskoj definiciji javni ugovor je ugovor o JPP sa ili bez elemenata koncesije, zaključen u pisanim oblicima između javnog i privatnog partnera, odnosno javnog ili privatnog partnera i društva za posebne namene, kojim se u cilju realizacije projekta JPP, uređuju međusobna prava i obaveze ugovornih strana.²²⁰ Prilikom

Službeni glasnik RS, br. 98/06. O pravu na mirno uživanje imovine i njegovim opravdanim ograničenjima vid. A. Jakšić; - *Evropska konvencija o ljudskim pravima-komentar*; - Beograd 2006, str. 367-369, 377-382; N. Gavella; - Jamstvo vlasništva iz članka 1. prvog protokola uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, u „*Europsko privatno pravo*“, (ur. Dubravka Hrabar), Zagreb 2002, str. 45-52, 55-67.

²¹⁶ Pojedini autori JPP smatraju samo vidom privatizacije, dok je za druge ono zajedničko angažovanje javnog i privatnog partnera sa unapred određenim ciljevima, koji se mogu ostvariti uz finansijsku podršku oba partnera. Vid. D. Milovanović; - Upravljanje javno – privatnim partnerstvom; - „Pravni život“; - br. 10/2005, str. 25. Sada je tendencija na prevashodnom finansiranju javnog interesa sredstvima privatnog partnera, koja istovremeno ne isključuju finansijsku podršku javnog partnera. Termin JPP je ugledao svetlost dana u SAD pedesetih godina prethodnog stoljeća sa namerom da označi produktivnu saradnju javnog i privatnog sektora prilikom realizacije edukativnih programa. Kasnije se ovaj vid saradnje javnih i privatnih partnera proširio i na obnovu i zaštitu životne sredine i infrastrukturnih objekata u gradskim područjima. Vid. M. Velimirović; - *Javno–privatno partnerstvo u našem pravu*; - Beograd 2009, str. 5.

²¹⁷ D. Milovanović, str. 25-26. Mišljenja smo da bi princip vrednosti za novac trebao biti izričito propisan i ZJPPK. Ovaj princip se može izvesti iz načela proporcionalnosti. Vid. čl. 6, st. 7 ZJPPK. O ovom principu vid. S. Taboroši; - Logički osnovi Zakona o javno-privatnom partnerstvu; - „Pravo i privreda“; - br. 4-6/2012, str. 590.

²¹⁸ Vid. čl. 7 Zakona o stranim ulaganjima - ZSU, *Službeni list SRJ*, br. 3/2002, 5/03. A o pojmu stranog ulaganja vid. čl. 3, st. 2 ZSU, a čl. 5 ZSU za mogućnost davanja koncesije stranom ulagaču. Moguće je da strani partner uloži i tehnologiju uz istovremeno finansiranje ili bez njega. O ovome više vid. A. Skandovski; - Tehnologija kao ulog stranog partnera u ugovorima o ulaganjima u SR Jugoslaviji; - „Pravni život“; - br. 9/1997, str. 1009-1018.

²¹⁹ O pojmu javne infrastrukture vid. čl. 4, st. 1, tač. 5 ZJPPK, pri čemu se ona uvek mora posmatrati komplementarno sa načelom zaštite javnog interesa. O ovom načelu vid. čl. 6, st. 1 ZJPPK.

²²⁰ Čl. 4, st. 1, tač. 3 ZJPPK u vezi sa čl. 4, st. 1, tač. 2 ZJPPK. U pravnoj teoriji postoji mišljenje koje ugovor o JPP shvata kao ugovor o zajmu. Vid. N. Mijatović, R. Perić, str. 149. O pravnoj prirodi ugovora o zajmu vid. S. Perović; - *Obligaciono pravo*; - Beograd 1976, str. 412-414. O pojmu javnog ugovora vid. D. Aviani; - Tržišno djelovanje javnopravnih tijela i javni ugovori prema pravnoj

zaključenja javnog ugovora kao i tokom njegovog trajanja moraju se poštovati načela, koja su propisana od strane zakonodavca.²²¹ Primarni značaj imaju načelo zaštite javnog interesa, autonomije volje i ravnopravnosti ugovornih strana.

Autonomija volje je krucijalni princip savremenog ugovornog prava, pošto se pomoću nje ostvaruje u praktičnom životu sloboda ugovaranja kako u privatnom tako i u javnom pravu. I prilikom zaključenja javnih ugovora, kao i kod zaključenja ugovora između privatnih partnera uslovu da volja pravnog subjekta mora biti slobodna se pridaje posebna pažnja, a posebno obzirom na činjenicu da je na ovom mestu jedna ugovorna strana superiornija u odnosu na drugu, a samim tim je i mogućnost zloupotrebe prava²²² prisutnija. Pošto je javni ugovor teretni ugovor, mišljenja smo da bi načelo ekvivalencije prestacije i načelo *neminem laedere* (zabrana prouzrokovavanja štete) trebalo da budu propisana od strane zakonodavca prilikom regulisanja postupka zaključivanja javnih ugovora shodno opštim načelima obligacionog prava, koja bi u ovom slučaju bila *lex generalis*.

Načelo ravnopravnosti ugovornih strana je samo još jedna konkretizacija načela privatne autonimije, a koje podleže opštim ograničenjima²²³ slobode ugovaranja, a

stečevini Europske zajednice, u „*Aktualnosti građanskog i trgovackog zakonodavstva i pravne prakse*“, (ur. Silvija Petrić), Mostar 5/2007, str. 178-179. Javni ugovor prema opštoj klasifikaciji ugovora spada u imenovane, formalne, dvostranoobavezne, teretne, komutativne, sa trajnim izvršenjem obaveza, adhezione, kolektivne, generalne, *intuitu personae* i kauzalne. Podela ugovora prema karakteru prestacije i zavisnosti jednih od drugih kod javnog ugovora nema značaja. Podela ugovora prema ugovornoj obavezi da se zaključi drugi ugovor na prethodni i glavni ugovor ima značaj u slučaju zaključenja podugovora iz čl. 17 ZJPPK, s tim da u odnosu podugovor-javni ugovor ne važi pravilo obaveznog zaključenja glavnog ugovora u određenom roku posle zaključenja prethodnog ugovora kao i princip da ova dva ugovora ne postoje istovremeno. Vid. S. Perović, 112-153. Javni ugovor ima najviše osobina ugovora po pristupu (adhezionih). O pravnoj prirodi ugovora vid. S. Perović, str. 133-138. O ugovoru po pristupu vid. A. Lojpur, - Opšti uslovi formularnih ugovora; - „Pravni život“; - br. 10-12/1988, str. 1549-1560, B. Blagojević; - *Ugovori po pristanku-formularni ugovori*; - Beograd 1934. O poreklu javnog ugovora kod: Z. Tomić; - *Opšte upravno pravo*; - Beograd 2011, str. 187-189; Z. Tomić; - Pravna priroda upravnih ugovora; - „Pravni život“; - br. 11-12/1993, str. 2132-2136; P. Dimitrijević; - Izvršenje upravnih ugovora; - „Pravni život“; - br. 11-12/1993, str. 2240; V. Ivančević; - *Institucije upravnog prava*; - Zagreb 1983, I, str. 242-243. O uporednopravnom pregledu javnog (upravnog) ugovora vid. D. Denković; - Upravni ugovori i obligacioni odnosi radnih organizacija koje vrše javna ovlašćenja; - „Analji Pravnog fakulteta u Beogradu“; - br. 1-2/1970, str. 45-69; S. Popović; - *Upravno pravo-studije i članci*; - Beograd 1973, str. 131-179.

²²¹ Vid. čl. 5-6 ZJPPK. Načelo autonimije volje u svom izvornom obliku je prihvatio i ZJPPK. Postoji i shvatanje u pravnoj teoriji da u javnom pravu vlada heteronomija volje. Vid. A. Gams; - *Nagon i norma*; - Beograd 1995, str. 75. O autonimiji volje vid. S. Perović, str. 87-91; S. Perović; - Granice slobode ugovaranja; - „Analji Pravnog fakulteta u Beogradu“; - br. 5-6/1971, str. 500-503; S. Perović; - *Zabranjeni ugovori u imovinsko-pravnim odnosima*; - Beograd 1975, str. 17. O segmentima autonome volje vid. B. Blagojević (1934), str. 14 fn. 11.

²²² Vid. čl. 13 Zakona o obligacionim odnosima-ZOO, *Službeni list SFRJ*, br. 29/78, 39/85, 57/89 i *Službeni list SRJ*, br. 31/93; čl. 1000 Opšteg imovinskog zakonika za Crnu Goru-OIZ CG. Postoji više vidova zloupotrebe prava. Više o ovome vid. V. Vodinelić (1997), str. 4. Zabrana zloupotrebe prava je garantovana i čl. 17 Evropske konvencije o ljudskim pravima. Vid. A. Jakšić, str. 359-360.

²²³ Vid. čl. 10 ZOO i čl. 3, st. 3 Zakona o parničnom postupku - ZPP, *Službeni glasnik RS*, br. 72/11 pod uslovom da ugovorne strane nisu ugovorile arbitražno rešavanje sporova u skladu sa čl. 60, st. 1 ZJPPK u vezi sa čl. 19 ZOO. Novi ZPP je u ograničenja raspolaaganja uveo i poštovanje dobrih običaja. Upor. čl. 3, st. 3 novog ZPP sa čl. 3, st. 3 ZPP, *Službeni glasnik RS*, br. 125/04, 111/09. Pravila morala

koja će se primenjivati i u slučaju spora o javnom ugovoru. Ova ravnopravnost ugovornih strana kod javnog ugovora je samo pravna (formalna), pošto se u ovom slučaju jasno ispoljava finansijska nadmoć javnog partnera, kao i opšte obeležje subordinacije, koje vlada u javnom pravu. Intenzitet subordinacije prilikom zaključivanja kao i za sve vreme trajanja javnog ugovora je korigovan obavezom privatnog partnera da prilikom njegovog ispunjavanja uloži svoja finansijska sredstava kao i potrebna znanja i veštine (*know-how*)²²⁴, koja ne poseduje javni partner. Važno je naglasiti da ugovorne strane u javnopravnom odnosu nisu potčinjene jedna drugoj kao ni u privatnopravnom odnosu, već jedino obavezujućoj pravnoj normi.²²⁵

Javni interes je odlučujuća poluga koja pokreće i obezbeđuje pravilno delovanje autonomije volje prilikom zaključivanja javnih ugovora uz obavezu poštovanja načela ravnopravnosti ugovornih strana, a posebno što je prilikom zaključivanja javnih ugovora prošireno polje slobode ugovaranja, koje ovde počinje na mestu gde se završava kod privatnopravnih ugovora. To granično područje je sam javni poredak, koji prilikom zaključivanja i ispunjenja javnih ugovora ima prošireno polje delovanja preko organa, koji vrše poverena javna ovlašćenja, a koje se u ovom slučaju reflektuju na javnopravnoj ugovornoj strani.

Nadzor nad realizacijom javnog ugovora

ZJPPK su propisane dve vrste nadzora nad realizacijom javnog ugovora. Kod prve vrste nadzora se radi o nadzoru koji je poveren Vladi da ga uredi posebnim aktom, kojim se regulišu prava i obaveze javnog i privatnog partnera u postupku nadzora nad relizacijom javnog ugovora.²²⁶ U slučaju da javni ugovor ima koncesionih elemenata za javne radove nadzor će se vršiti uz primenu zakona kojim se uređuju javne nabavke.²²⁷ Vršenje nadzora od strane Vlade možemo za potrebe ovog rada smatrati pravnom kontrolom uprave ako se podje od generanog kriterijuma podele kontrole uprave na pravnu i vanpravnu posmatarno u vezi sa užim specijalnim količnikom podela pravne kontrole uprave na unutrašnju i spoljnu. Prema opštem kriterijumu podele kao

se mogu podvesti pod pojam dobrih običaja. Vid. O. Antić; - *Obligaciono pravo*; - Beograd 2009, str. 425. Prema čl. 21, st. 1 ZOO strane u obligacionim odnosima dužne su da u pravnom prometu postupaju u skladu sa dobrim poslovnim običajima. Primena pomenutog člana ZOO se može primeniti i na javne ugovore na osnovu čl. 25, st. 1 ZOO u vezi sa čl. 8, st. 3 ZJPPK. O ulozi običaja vid. Š. Ivanjko; - Značaj običaja u obveznim odnosima; - „Pravni život“; - br. 10-12/1988, str. 1399-1412. Uvođenje ograničenja načela dispozicije putem dobrih običaja odnosi se na moralne norme poslovnog prometa kada se radi o privrednim subjektima. Vid. *Zakon o parničnom postupku sa predgovorom prof. dr Gordane Stanković*, Službeni glasnik, Beograd 2012, str. 14. U pravnoj teoriji postoji podela dobrih običaja na javne i privatne, koja bi za potrebe ovog rada mogla da se uporedi sa odnosom javni interes i privatni interes. Vid. S. Perović; - Moralizovanje ugovora; - „Pravni život“; - br. 10/1971, str. 8.

²²⁴ A. Alishani; - *Know-how* u sadašnjem i budućem pravu; - „Pravni život“; - br. 11/1996, str. 861, 863. O principu subordinacije vid. Z. Tomić (2011), str. 53-54; Z. Tomić; - *Upravna kontrola uprave*; - Beograd 1987, str. 87-89.

²²⁵ H. Kelzen; - *Opšta teorija države i prava*; - Beograd 1951, str. 201.

²²⁶ Vid. čl. 61, st. 1-2 ZJPPK.

²²⁷ Vid. čl. 61, st. 3 u vezi sa čl. 10, st. 2 ZJPPK.

differentia specifica može poslužiti pravilo da li je poštovanje pravne norme *conditio sine qua non* ili uz njega moraju biti uzeti u obzir i odgovarajući vanpravni činioci. Odgovarajući vanpravni činioci su pravni standardi čiji različiti pojavnii oblici ne mogu biti dati kao *numerus clausus*. Kao *exempli causa* se uzimaju u obzir određene političke, stručno-tehničke ili šire društvene vrednosti, preovlađujuće neformalna sredstva i postupke provere organizacije i funkcionisanja uprave, kao i na standarde javnosti, pravednosti, razumnosti i moralnosti.²²⁸ Prema užem kriterijumu podele pravne kontrole uprave na unutrašnju i spoljnu, Vladina nadzorna ovlašćenja spadaju u spoljnu pravnu kontrolu uprave.²²⁹ U prilog našem shvatanju govori i činjenica da se pravni elementi kontrole uprave od strane Vlade sastoje iz njenih nadzornih ovlašćenja ako je to propisano zakonom, a što je *de lege lata* zakonsko stanje kod nas.

Druga vrsta nadzora koji je propisan ZJPPK odnosi se na nadzor koji se vrši putem nadležnih inspekcijskih odnosno poreskih službi. Ključna uloga kod ove vrste nadzora pripada ministarstvu nadležnom za poslove finansija, odnosno organu autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave nadležnom za poslove finansija pošto oni mogu da pokrenu nadzorni postupak potpuno samostalno. Prema ZJPPK nadzorni postupak se vrši putem nadležnih inspekcijskih odnosno poreskih službi. Smisao nadzornog postupka je da se prati način na koji se odvija realizacija javnog ugovora odnosno da li se javni i privatni partner pridržavaju svojih obaveza tokom predviđenog vremena trajanja javnog ugovora, a posebno s obzirom na značaj pravilnog ispunjenja predviđenog javnog interesa. Javni partner, odnosno nadležno telo za sprovođenje ili nadzor nad primenom zakona kojim se uređuje pojedina vrsta JPP sa ili bez elemenata koncesije, dužan je da poštuje i izvršava zahteve ministarstva nadležnog za poslove finansija, odnosno organa autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave nadležnog za poslove finansija i da učestvuje vršenju svih vrsta nadzora putem inspekcijskih i poreskih službi.²³⁰ U slučaju da privatni partner ne izvršava svoje obaveze predviđene javnim ugovorom, a može se pokrenuti i upravni i inspekcijski nadzor u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje rad organa državne uprave ako bi se ustanovilo da se privatni partner ne pridržava naloženih mera i preporuka kao i u slučaju neostvarenja saradnje.²³¹

Smatramo da bi odredba ZJPPK o mogućnosti preventivnog delovanja nadležnih organa tokom nadzornog postupka trebalo da bude učestalija u primeni u odnosu na represivni nadzor obzirom na važnost projekta JPP kao i na vreme trajanja na koje se zaključuje javni ugovor, a posebno što bi time bila smanjena mogućnost pojave budućih potreba za represivnim sredstvima. Preventivni nadzor nad realizacijim javnog ugovora spada u unutrašnji upravni nadzor koji se vrši službenim putem nad zakonitošću rada i akata, dok represivni nadzor sprovode nadležni inspekcijski organi.

²²⁸ Z. Lončar; - *Vanpravna kontrola uprave*; - Beograd – Novi Sad, 1993. Navedeno prema Z. Tomić (2011), str. 54 fn. 60.

²²⁹ Više o ovome vid. Z. Tomić (2011), str. 56.

²³⁰ Vid. čl. 62, st. 2 ZJPPK.

²³¹ Vid. čl. 62, st. 1, 3 ZJPPK. O kontrolnim obavezama javnog partnera nad privatnim partnerom tokom realizacije javnog ugovora vid. čl. 63 ZJPPK. Više o inspekcijskom nadzoru kod: Z. Tomić (2011), str. 223-226; S. Lilić; - *Upravno pravo – Upravno procesno pravo*; - Beograd 2008, str. 366-371.

Na važnost preventivnog nadzora upućuje i zakonska obaveza²³² javnog partnera da kontinuirano prati kako rad privatnog partnera tako i izvršavanje njegovih obaveza i plaćanja koja proističu iz javnog ugovora, a tek u slučaju nepoštovanja obaveza iz javnog ugovora od strane privatnog partnera može doći do primene nadzornih mera. Značaj nadzora se ogleda i u činjenici da je ZJPPK²³³ propisao kako obavezu javnom partneru da u predviđenom roku obavesti ministarstvo nadležno za poslove finansija, odnosno organ autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave nadležan za poslove finansija o svim uočenim nepravilnostima kao i o mera koje je preduzeo za njihovo saniranje tako i obavezu privatnog partnera da podnese potvrdu o izvršenju preuzetih ugovornih obaveza u slučaju da se pojavi sumnja o izvršenju istih.

Moguće je da dodje i do nemogućnosti ispunjenja obaveze iz javnog ugovora kada je javni partner dužan da pored nadzornih i inspekcijskih službi obavesti i javno pravobranilaštvo²³⁴, kako bi se što pre ispravile uočene nepravilnosti, a istovremeno i štetne posledice svele na minimalnu meru. Javni partner ima obavezu da o preduzetim merama obavesti ministarstvo nadležno za poslove finansija, odnosno organ autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave nadležan za poslove finansija u predviđenom roku kao i da ih redovno izveštava o svim postupcima pokrenutim za vreme realizacije preduzetih mera.²³⁵ Smatramo da je zakonodavac trebao više pažnje da posveti nadzoru za koji je nadležno javno pravobranilaštvo prvenstveno zbog važnosti pravilnog ispunjenja javnog interesa tokom realizacije javnog ugovora, a prevashodno zbog vremenskog perioda na koji se zaključuje. *De lege ferenda* zakonsko uređenje nadzora putem javnog pravobranilaštva bi trebalo da ide u pravcu pojačanja njegovih ovlašćenja tokom nadzornog postupka pošto bi se u tom slučaju podjednako štitila prava oba partnera. Privatnom partneru bi u tom slučaju bilo pruženo sigurnije obezbeđenje u pogledu uloženih finansijskih sredstava i njihovog povrata tokom perioda realizacije javnog ugovora. U prilog prethodnoj tvrdnji govori i činjenica da je pravo na mirno uživanje imovine garantovano Ustavom RS kao i čl. 1 I protokola uz EKLJP. Smatramo da bi zbog važnosti projekta JPP zakonodavac trebao da uvede i mogućnost žalbene kontrole tokom realizacije javnog ugovora, a za šta se može naći osnov i u ZJPPK²³⁶, prema kome javni partner prilikom uređivanja odredaba i uslova javnog ugovora uređuje i pitanje korišćenja pravnih lekova u slučaju da bilo koja ugovorna strana ne izvrši svoju ugovornu obavezu.

Polazna osnova javnog ugovora

Ugovor je elementarni pravni pojam, koji se javlja kako u privatnom tako i u javnom pravu. Javni ugovor je *differentia specifica* u poređenju sa klasičnim ugovorima pravnog prometa. Ključna *differentia specifica*, koja je istovremeno i *conditio sine qua non* opstajanja javnog ugovora u odnosu na druge ugovore se ogleda u prevashodnoj

²³² Vid. čl. 63 ZJPPK.

²³³ Vid. čl. 64, st. 1-2 ZJPPK.

²³⁴ Vid. čl. 64, st. 4 ZJPPK.

²³⁵ Vid. čl. 64, st. 5 ZJPPK.

²³⁶ Vid. čl. 46, st. 2, tač. 18 ZJPPK.

potrebi ispunjenja različitih javnih interesa²³⁷ određene države kao nosioca suverene vlasti na određenoj teritoriji odnosno omogućavanja ili olakšavanja vršenja javne službe²³⁸. U komparaciji javnog ugovora sa drugim ugovorima uočava se još jedna bitna razlika, koja se reflektuje na pravnim subjektima, koji se javljaju kao ugovorne strane. Najevidentnija razlika je kod pravnih subjekata, koji se pojavljuju kao ugovorne strane kod javnih ugovora. Kod javnih ugovora se radi o ugovaranju na relaciji javni partner²³⁹ i privatni partner²⁴⁰, dok drugi ugovori pravno uređuju društvene odnose isključivo između privatnopravnih subjekata. Javni partner zaključuje javni ugovor isključivo u svojstvu predstavnika javne vlasti, a ne kao privatnopravna ličnost.²⁴¹ Javni ugovor je ono granično područje između javnog i privatnog prava koje ima funkciju da pokaže da uprava ne može da opstane samo po principima javnog prava, već mora posegnuti i za privatnopravnim sredstvima.²⁴²

PREDUSLOVI ZA ZAKLJUČENJE JAVNOG UGOVORA

U našoj praksi nije bilo učestalo zaključivanje JPP pre svega zbog pravne praznine u zakonskim propisima upravnopravnog karaktera o upravnim (javnim) ugovorima i iz toga proistekle nemogućnosti da javni i privatni partner zaključe javni ugovor pod eksplicitno predviđenim uslovima. *De lege lata* regulacija upravnih (javnih) ugovora je na zavidnijem nivou, pošto je ZJPPK na izričit način regulisao institut javnih ugovora.²⁴³ Ovim novitetom bi trebalo da budu uklonjene prepreke koje su stojale na putu ka zaključivanju JPP, a koje su najčešće bile nepoverenje²⁴⁴ u prečutno regulisane pravne institute i strah od posledica²⁴⁵ pogrešnih odluka u vezi sa tim institutima. *De lege ferenda* regulacija javnih (upravnih) ugovora bi trebalo da ima u vidu nemogućnost sprovođenja u praktičan život apstraktnih zakonskih pravila bez štetnih posledica na

²³⁷ Reč je o interesima kod kojih je predmet takav promet robe i pružanja usluga da predstavlja nezamenljiv uslov ostvarivanja zajemčenih prava građana, ili/i neophodnu pretpostavku normalnog odvijanja društvenog života, odnosno redovnih socijalnih tokova na određenom području. Z. Tomić (2011), str. 187. O javnom interesu vid. V. Petrović; - Kauza upravnih ugovora; - „Pravni život“; - br. 5-6/2012, str. 145-146. O području primene javnog interesa vid. G. Morse, str. 90-91.

²³⁸ D. Milovanović; - Razvoj upravnih ugovora u pravu Srbije i Jugoslavije; - „Pravni život“; - br. 11-12/1993, str. 2155. O značaju pojma javne službe za upravni ugovor vid. I. Akimovska-Maletić; - Upravni ugovori; - „Pravni život“; - br. 11/2009, str. 344-347, 353; S. Lilić; - Administrativni ugovori i javne službe; - „Pravni život“; - br. 11-12/1993, str. 2143-2144. Presudnu ulogu u klasifikovanju javnih (upravnih) ugovora u javnopravnu materiju imao je Državni savet u Francuskoj kada je 1903. godine doneo odluku *Terrier*, prema kojoj su upravni ugovori deo javnog prava, ne prema stavu zakonodavca, već prema svojoj pravnoj prirodi, koja se isključivo odnosi na obavljanje javne službe. I. Akimovski-Maletić, str. 345 fn. 5, 348.

²³⁹ Vid. čl. 4, st. 1, tač. 9 ZJPPK.

²⁴⁰ Vid. čl. 4, st. 1, tač. 10 u vezi sa čl. 14-16 ZJPPK.

²⁴¹ S. Popović; - O potrebi uvođenja instituta upravnih ugovora u naše pravo; - „Arhiv za pravne i društvene nauke“; - br. 1-3/1996, str. 526.

²⁴² O korišćenju uprave privatnopravnim sredstvima kod V. Vodinelić; - *Javno i privatno pravo*; - Beograd 1986, str. 483-488.

²⁴³ Vidi čl. 8, 46 ZJPPK.

²⁴⁴ O razlozima nepoverenja vid. D. Milovanović (2005), str. 27-28.

²⁴⁵ *Ibid*, 28.

ugovorne strane, a posebno na privatnog partnera. Smatramo da bi u tom slučaju trebalo doneti posebne zakone koji bi se podrobnije bavili pitanjem izbora pravilnog načina za realizaciju javnog ugovora od strane privatnog partnera uz svođenje potencijalnih rizika na minimalnu meru kao i izbora samog privatnog partnera koji će biti u stanju da svede na najmanju moguću meru dejstvo štetnih posledica koje se nisu mogle izbeći i uz to istovremeno izričito propisivanje pojačane zaštite privatnog partnera u takvim situacijama i na kraju je regulisanje pitanja pokretanja sistema prinudnih mera za slučaj spora. U slučaju da se realizuje prethodno pomenuti predlog on bi bio *lex specialis* u odnosu na zakonsko stanje *de lege lata*.

Ključni preduslov za uspešnu realizaciju JPP se vezuje za moment pribavljanja posla povodom koga se zaključuje javni ugovor. Na prvom mestu je potreban projekat JPP²⁴⁶, a potom se moraju precizno odrediti bitni elementi JPP²⁴⁷. Javnim ugovorom moraju biti na izričit način specifikovane bazne činjenice za međusobni odnos javnog i privatnog partnera, a reč je o: pravilnoj raspodeli rizika, kvalitetu usluga, sistemu plaćanja, utvrđenju mehanizma vrednosti za novac, načinu rešavanja sporova i odredbi o promenjenim okolnostima.²⁴⁸

Pitanje koje su nužno nadovezuje na prethodno se odnosi na to da li javni i privatni partner raspolažu odgovarajućim službenim kadrom, koji će biti u stanju da u praktičnom životu sproveđe i obezbedi pravilno ispunjenje zaključenog javnog ugovora. Oba partnera su dužna da organizuju stručne seminare kako bi se službeni kadar specijalizirao u znanjima i veštinama, koje su neophodne kako bi se pravilno sproveo u život planirani projekat JPP. Seminari se moraju kontinuirano održavati, pošto ne bi trebalo da imaju *ad hoc* karakter. Shodno prethodno navedenom oba partnera su dužna da se informišu o novim saznanjima i tehničkim dostignućima kako bi ih blagovremeno prenela na svoj službeni kadar, a ovi usvojili i implementirali u procesu upravljanja javnim ugovorom. Ideja vodilja u interakciji javnog i privatnog partnera mora biti uspostavljanje i kontinuirano održavanje principa poverenja. Principa poverenja bi obe ugovorne strane trebale da se pridržavaju kao kogentne (imperativne) norme kako bi na što produktivniji način ispunile svrhu javnog ugovora, a posebno obzirom na činjenicu da JPP ne pruža kratkotrajna rešenja. Postoji mišljenje da je potrebno uvođenje centralnog tela kome bi zadatak bio da obezbedi stručna uputstva kako bi u praksi bilo obezbeđeno pravilno upravljanje javnim ugovorom između javnog i privatnog partnera, a posebno kod pitanja koja se odnose na upravljanja ugovorom, merenja rezultata pruženih usluga, mehanizma plaćanja, procedure za izmene, pravna pitanja i postizanje i održavanje principa vrednosti za novac.²⁴⁹ Uloga centralnog tela bi se mogla poveriti profesionalnom menadžeru javne

²⁴⁶ Vid. čl. 4, st. 1, tač. 1 ZJPPK. Složenost projekta JPP kao i neophodnost učešća više učesnika u postupku zaključivanja i realizacije ugovora o JPP kako na strani javnog tako i na strani privatnog partnera iziskuju potrebu za zaključivanjem određenog broja pratećih ugovora, koji podrobnije preciziraju stavke glavnog ugovora o JPP. O ovome vid. M. Velimirović, str. 16.

²⁴⁷ Vid. čl. 7 ZJPPK.

²⁴⁸ Više o ovome vid. kod D. Milovanović (2005), str. 29-33.

²⁴⁹ *Ibid*, str. 34.

uprave. Profesionalni menadžer javne uprave trebao bi da stavi akcenat na usvajanje novog znanja, novih vrednosti (koristi) i novih iskustava (praksa).²⁵⁰

MATERIJALNOPRAVNI OKVIR JAVNOG UGOVORA

Javni ugovor ima svoje dve pojavnne forme u pravnom prometu. Reč je o tome da on može biti zaključen ili kao ugovor o javnoj nabavci ili kao ugovor o koncesiji.²⁵¹

U propisivanju odredbi potrebnih da bi došlo do zaključenja javnog ugovora međusobni odnos javnog i privatnog partnera je uređen po principu subordinacije, pošto je ZJPPK dodelio nadmoćnu ulogu javnom partneru prevashodno zbog potrebe da se postavi pravilna osnova za obezbeđenje postojanja i ispunjenja javnog interesa. Javni interes, to je baza i garancija vlasti, kojom državni organi u ime države raspolažu.²⁵² Privilegovan položaj javnog partnera izvodi se iz imperativnih pravila javnog prava pošto on ima ulogu da spreči svaku potencijalnu zloupotrebu od strane privatnog partnera, a koja bi se uvek odražavala na štetu javnog interesa. Obaveza sprečavanja potencijalnih zloupotreba koje se mogu štetno odraziti na očuvanje javnog interesa u skladu je sa obaveznom registracijom²⁵³ javnih ugovora od strane javnog partnera. Osobina javnosti registra javnih ugovora logična je posledica dejstva *erga omnes* ovih ugovora. Obaveza javnog partnera da pazi na očuvanje javnog interesa se može izvesti i iz načela proporcionalnosti²⁵⁴.

Javni partner treba da reguliše sledeća ključna pitanja javnog ugovora: prirodu i obim radova i(ili) usluga koje treba da izvrši privatni partner, pitanje podele rizika u odnosu *inter partes* javnog i privatnog partnera, uređenje pitanja minimalnog kvaliteta i standarda usluga i radova, naknadu za rad i usluge privatnog partnera kao i njen iznos, mogućnost izmene javnog ugovora, regulaciju prava privatnog partnera da zaključi određeni broj podugovora sa podizvođačima ako za tim postoji potreba uz odobrenje javnog partnera, utvrđivanje mogućnosti korišćenja pravnih lekova za slučaj

²⁵⁰ Više o ovome kod: D. Kavran, R. Bruce, D. Šipovac; - Inovativni metodi obrazovanja kadrova za javnu upravu; - „Pravni život“; - br. 10/2005, str. 114-115.

²⁵¹ Čl. 20, st. 2 ZJPPK. Ova zakonska mogućnost je postavljena po principu alternacije iz čega se može izvesti zaključak da se povodom jednog JPP ne može doći do zaključenja javnog ugovora u oba svoja pojavnna oblika čak ni u slučaju podugovaranja. Pravilo o simetriji pojavnih formi javnog ugovora može se izvesti iz pravila o paralelizmu formi ZOO, a na osnovu čl. 25, st. 1 ZOO. Vid. čl. 38 ZOO. Ovaj zaključak se može izvesti i posrednim tumačenjem čl. 45, st. 2 ZJPPK u slučaju da se javni ugovor zaključuje kao ugovor o koncesiji. Smatramo da ne bi bilo smetnji da se ovo pravilo primeni i u slučaju kada se javni ugovor zaključuje kao ugovor o javnoj nabavci. U slovenačkom pravu postoji ista mogućnost zaključenja javnog ugovora u dve pojavnne forme. Vid. D. Divljak, str. 279. O ugovoru o javnoj nabavci vid. čl. 82 Zakona o javnim nabavkama - ZJN, *Službeni glasnik RS*, br. 116/2008, a tome što može biti predmet ugovora o javnoj nabavci vid. čl. 4- 6 ZJN. Reč je o nabavci dobara, radova i usluga. Vid. i K. Marek; - On public contracts; - „Pravni život“; - br. 11/2011, str. 344-355.

²⁵² LJ. Radovanović; - Upravni ugovor; - „Arhiv za pravne i društvene nauke“; - knjiga XIII/1926, str. 181.

²⁵³ O registru javnih ugovora vid. čl. 74 ZJPPK.

²⁵⁴ Vid. čl. 6, st. 7 ZJPPK. Obaveza obezbeđenja javnog interesa se može izvesti iz Portalisovog shvatanja slobode ugovaranja koja se može ograničiti samo pravdom, dobrim običajima i javnom korisnošću. Navedeno prema J. Ghestin; - Korisno i pravično u ugovorima; - „Pravni život“; br. 11-12/1994, str. 1484.

da bilo koja ugovorna strana ne izvrši svoju obavezu, rok na koji se zaključuje javni ugovor, sve sporedne i povezane ugovore koji se moraju zaključiti uz javni ugovor, određenje merodavnog prava kao i način rešavanja sporova.²⁵⁵

Pitanje finansiranja javnog ugovora mora biti precizirano u samom javnom ugovoru s obzirom na činjenicu da se u postupku finansiranja mogu pojaviti treća lica (finansijeri) angažovna od strane privatnog partnera kada može doći do zaključenja ugovora kojim se bliže određuju međusobna prava i obaveze javnog partnera, privatnog partnera i trećih lica, kao i mogućnost javnog partnera da pruža potrebna obezbeđenja²⁵⁶ privatnom partneru kako bi se olakšalo ispunjenje javnog ugovora. U slučaju da dođe do pružanja obezbeđenja od strane javnog partnera može doći i do zaključenja posebnog direktnog ugovora između javnog partnera, privatnog partnera i finansijera, a za koji je potrebna prethodna saglasnost javnog tela kao i slučaju zaključenja javnog ugovora.²⁵⁷ Privatni partner ima pravo opcije prilikom izbora načina putem koga će obezbediti finansiranje javnog ugovora. Sredstva finansiranja²⁵⁸ može obezbediti ulaganjem sopstvenog kapitala ili putem zaduživanja kod trećih lica (finansijera), ali nema smetnji da se oba načina primenjuju kumulativno. Prilikom pribavljanja finansijskih sredstava od strane spoljnih finansijera privatni partner mora prethodno obavestiti o svojoj nameri javnog partnera kako bi dobio njegovu saglasnost za saradnju sa finansijerom. Ovo je važno razgraničiti od situacije u kojoj privatni partner zaključuje podugovor sa podizvođačem pošto je tada neophodna stručna i tehnička pomoć u cilju uspešne realizacije osnovne obaveze iz javnog ugovora, a ne isključivo finansijska pomoć. Jedina sličnost ova dva slučaja se može javiti ako privatni partner ne prikaže u konkursnoj dokumentaciji i nacrtu javnog ugovora svoju nameru, a ujedno i potrebu za zaključenjem podugovora pošto će tada saglasnost²⁵⁹ javnog partnera biti *conditio sine qua non* za zaključenje podugovora. Kao sporno pitanje može se javiti određivanje donje granične vrednosti²⁶⁰ javnog ugovora. Smatramo da ovde nema prepreka da se u procenu vrednosti javnog ugovora uračuna i vrednost podugovora, pošto ne bi bilo pravično da se izolovano posmatra samo

²⁵⁵ Vid. čl. 46, st. 2, tač. 1-3, 9-10, 14-15, 18, 20, 25-26. Za ostala pitanja od značaja za zaključenje javnog ugovora vid. čl. 46, st. 2, tač. 4-8, 11-13, 16-17, 19, 21-24, 27-28. Kod uređenja pitanja rešavanja sporova može doći do primene Konvencije o rešavanju investicionih sporova između država i državljana drugih država iz 1966. godine. Do primene ove konvencije dolazi u slučaju da je na realizaciji JPP bio angažovan strani kapital. Ova konvencija je doneta 1965, a stupila je na snagu 1966. Vid. Conventon on the Settlement of Investment Disputes Between States and Nationals of Other States, 1966. *UN Treaty Series*, Vol. 575, 159.

²⁵⁶ Vid. čl. 49, st. 3 ZJPPK.

²⁵⁷ Vid. čl. 49, st. 4 - 5 u vezi sa čl. 47, st. 1-3, 5 ZJPPK.

²⁵⁸ O finansiranju javnog ugovora vid. čl. 49, st. 1 ZJPPK. U slučaju da finansijska sredstva potiču od finansijera vid. čl. 49, st. 2 u vezi sa čl. 71, st. 1 ZJPPK.

²⁵⁹ Vid. čl. 17, st. 1 u vezi sa st. 4 istog člana u odnosu na čl. 49, st. 2 ZJPPK iz koga se izvlači ova sličnost. Ovu saglasnost ne treba mešati sa saglasnošću koju na javni ugovor daje telo iz čl. 26 i 29 ZJPPK, a u vezi sa čl. 47, st. 1 ovog zakona.

²⁶⁰ Vid. čl. 17 st. 1 u vezi sa čl. 25 ZJPPK.

vrednost javnog ugovora pošto privatni partner putem njega neće moći da ispunи svoje obaveze, a može doći i do prevremenog raskida²⁶¹ javnog ugovora.

Poželjno bi bilo u javni ugovor uneti i stabilizacionu klauzulu²⁶² koja će regulisati situaciju kada dođe do promene propisa nakon zaključenja javnog ugovora čije odredbe pogoršavaju položaj privatnog ili javnog partnera. Suština stabilizacione klauzule se sastoji u tome što omogućava pravo na izmenu²⁶³ javnog ugovora bez ograničenja u poređenju sa pravom na izmenu ugovora u redovnim situacijama. Stabilizaciona klauzula nema neograničeno polje delovanja, pošto se putem nje ne može ugovornim stranama obezbediti bolji pravni položaj od onog koji su imale u vreme zaključenja javnog ugovora, već samo isti. U slučaju da neme odredbe o stabilizacionoj klauzuli u javnom ugovoru može doći do nemogućnosti ispunjenja javnog ugovora zbog znatnog pogoršanja položaja ugovornih strana i nemogućnosti pozivanja na odredbe zakona koje su važile u vreme njegovog zaključenja, a shodno drevnom pravilu *lex posterior derogat legi priori*. U ovoj situaciji ne bi moglo doći do primene pravila *res perit domino*.²⁶⁴ Ovaj slučaj nemogućnosti ispunjenja javnog ugovora ne treba mešati sa nemogućnošću ispunjenja obligacionih ugovora, pošto se kod njih postavlja pitanje krivice jedne od ugovornih strana, dok kod javnog ugovora može doći do pozivanja na *rebus sic stantibus*²⁶⁵.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

JPP je savremeni novum saradnje javnog i privatnog sektora, koji se preduzima u cilju ekonomskog oporavka zemlje i postizanja socijalnih ciljeva. *Ratio legis* ZJPPK prilikom zaključenja i izvršenja javnog ugovora je na prvom mestu ostvarenje javnog interesa, a potom primena *know-how* na što produktivniji način sa namerom postizanje *win-win* principa za oba partnera. Javni interes je *differentia specifica* koja odvaja javni ugovor od privatopravnog ugovora pošto je kod njega suštinski cilj ostvarenje finansijske dobiti za obe ugovorne strane. Potreba za očuvanjem javnog interesa je prevalentan uzrok obaveznog zaključivanja javnog ugovora u strogo propisanoj zakonskoj formi. Smatramo da zbog značaja ispunjenja javnog interesa na što produktivniji način *de lege ferenda* zakonodavna rešenja treba da se kreću u pravcu

²⁶¹ Po osnovu čl. 54, st. 1, tač. 2, 3, 6 ZJPPK. Kod tač. 6 dolazi u obzir primena drugog dela odredbe koja se odnosi na propust privatnog partnera da obavi neophodne radnje.

²⁶² O stabilizacionoj klauzuli vid. čl. 52 ZJPPK. Više o stabilizacionoj klauzuli vid. M. Jovanović; - Osrvt na stabilizacionu klauzulu u Zakonu o javno-privatnom partnerstvu i koncesijama; - „Pravo i privreda“; - br. 4-6/2012, str. 666-671.

²⁶³ O ograničenjima prilikom izmene javnog ugovora u redovnim okolnostima vid. čl. 50, st. 2 ZJPPK.

²⁶⁴ *Res perit domino* podrazumeva kao krajnji cilj da slučaj šteti onom kome zgodi, a ovde ga treba tumačiti sa pozivanjem na materijalnu sadržinu principa *rebus sic stantibus*. Vid. O. Stanković, M. Orlić; - *Stvarno pravo*; - Beograd 2004, str. 65-66.

²⁶⁵ Vid. čl. 137, st. 1 ZOO u vezi sa čl. 52 ZJPPK, a u skladu sa čl. 135 ZOO. Kod javnog ugovora ne može se primeniti pravilo obligacionog prava o odricanju od pozivanja na promenjene okolnosti pošto bi to bilo u suprotnosti sa njegovim imperativnim odredbama i načelom javnog interesa za razliku od dispozitivnih pravila obligacionog prava. Vid. čl. 136 ZOO u vezi sa čl. 6, st. 1 ZJPPK.

proširenja nadzornih ovlašćenja javnog pravobranilaštva, kao i uvođenja mogućnosti žalbene kontrole tokom realizacije javnog ugovora.

Kod javnog ugovora se može uočiti kauzalni neksus između starog pravila *forma dat esse rei* i savremenog pravila *causa dat esse rei* odnosno obaveza poštovanja zakonske forme javnog ugovora je u funkciji ispunjenja javnog interesa. Javnom partneru je ideja vodilja princip pravičnosti (*ex aequo et bono*) prilikom postupka izbora privatnog partnera sa kojim će se zaključiti javni ugovor. Ovaj princip dobija na značaju pošto privatni partner ne učestvuje samo u procesu ostvarivanja već i u postupku odlučivanja o projektu JPP. Nepoštovanje ovog principa bi bilo *contra legem*.

Ugovorom o JPP je zasnovan kompleksan pravno-ekonomski odnos u cilju postizanja predviđenog javnog interesa putem privatnog kapitala. Ako bi se ovaj model pokazao kao efikasan tokom predviđenog vremena trajanja ugovora o JPP, onda bi poslužio kao kalup za regulaciju složenih društvenih odnosa u tržišnim privredama, a prvenstveno pošto dorinosi ekonomskom oporavku zemlje.

SUPERVISORY ELEMENTS OF THE CONTRACTUAL CONCEPT OF PUBLIC -
PRIVATE PARTNERSHIPS
Summary

PPP is the Serbian applicable law regulated ZJPPK, which should provide an incentive for frequent conclusion of the PPP, as it provides legal certainty to contractors and users of their services. PPP is a cooperation of public and private partners, undertaken in order to provide economic support for market economies. The specific feature of the PPP contract is the need to meet anticipated public interest in more productive ways. Fulfillment of public interest is decisive goal during project implementation oversight of public contracts. Achieving a fair public interest in the oversight process is essential for both contract partners, as evidenced by a legal norm according to which in case of inability to meet the obligations of a public contract must notify the Public Attorney. During the implementation of a PPP contract, the private partner should pay special attention during the practical application of know-how, which is used to achieve the public interest, since only in this way can provide a return on the investment of funds. Both partners need to pay attention to the training of personnel as the official PPP contract concluded for a longer period of time, during which the original knowledge may prove insufficient and inadequate. The role of official personnel training should be given professional managers of public administration.

Keywords: Public-private partnership, public contracts, public interest oversight.

ПРИЛОГ БР. 1.

ПРЕДНАЦРТ ЗАКОНА О СИСТЕМУ ДОБРЕ УПРАВЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ (GOOD GOVERNANCE LAW, draft)

I ОПШТЕ ОДРЕДБЕ

Члан 1

Овим законом уређује се систем добре управе који обухвата управљање и контролу и интерну ревизију у јавном сектору Републике Србије.

Члан 2

Јавним сектором у смислу овог закона сматрају се институције државне администрације (у даљем тексту: институције).

Члан 3

Систем добре управе састоји се од два основна елемента и то:

1. управљање и контрола;
2. интерна ревизија.

Успостављање и развој система добре управе у Републици Србији координира министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: министарство). За спровођење координације система добре управе задужена је јединица за централну хармонизацију (у даљем тексту: Јединица).

Одговорност за успостављање и развој система добре управе

Члан 4

За успостављање и развој система добре управе одговоран је руководилац институције или лице које он овласти.

Преношењем овлашћења из става 1. овог члана, не искључује се одговорност руководиоца институције за успостављање система добре управе.

Члан 5

Термини који се користе у овом закону имају следеће значење:

1. ефективност значи постизање најбољег односа између употребљених средстава и остварених резултата;
2. ефикасност представља однос између планираних циљева и остварених резултата;
3. економичност је смањење трошкова ресурса, који се користе у обављању пословних активности, за постизање планираних циљева и резултата институције имајући у виду квалитет истих;
4. институције државне администрације су директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у

- управном одбору, као и друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода;
5. интегритет је поштовање етике, закона и правила професије, као и поштење, објективност, независност, дисциплина, примена професионалних стандарда;
 6. интерна ревизија је независно, објективно уверавање и саветодавна активност осмишљена да дода вредност и побољша пословање институције. Она помаже институцији да оствари своје циљеве уводећи систематичан, дисциплинован приступ процењивању и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролних и управљачки активности;
 7. контрола се односи на све активности које предузима руководство институције у циљу управљања ризицима и повећању извесности да ће утврђени циљеви институције бити остварени;
 8. лице задужено за превенцију је лице запослено у институцији, а којем се достављају информације о неправилностима и сумњама на превару;
 9. међународни стандарди интерне контроле односе се на стандарде усклађене са Смерницама за интерну контролу у јавном сектору Међународне организације врховних ревизорских институције (ИНТОСАИ);
 10. међународни стандарди интерне ревизије су међународни стандарди Института за интерну ревизију (ИИА);
 11. неправилност је непридржавање или погрешна примена закона, подзаконских и интерних аката, као и других обавезујућих докумената, а која има или би могла имати штетан утицај на средства и друге ресурсе којима располаже институција;
 12. процедура рада је дефинисање редоследа поступака ради извршавања пословних активности, а које укључују и дефинисање надлежности и одговорности како организационе тако и сваког запосленог, рокове за обављање пословних активности, везе са другим организационим јединицама. Процедуре рада обавезно укључују и моделе интерних аката институције;
 13. превара је намерно чињење или пропуст који се односи на лажно, нетачно или непотпуно приказивање чињеница, као и на злоупотребу, што за последицу има негативан утицај на средства и друге ресурсе којима располаже институција;
 14. разумна увереност је задовољавајући степен сигурности који обезбеђује успостављен систем интерних контрола у погледу остваривања планираних циљева институције;
 15. ревизорски доказ је документовани ток финансијских и других трансакција и пословних догађаја од њихових почетака до завршетка, ради омогућавања реконструкције свих појединачних активности и њиховог одобравања;
 16. ризик је могућност настанка догађаја који може неповољно утицати на остваривање постављених циљева;
 17. руководство институције представљају руководиоци свих организационих облика у институцији;
 18. управљачка одговорност је одговорност руководства да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају онаме који их је именовао или им пренео овлашћења и одговорности;
 19. управљање и контрола је систем управљачке одговорности и интерних контрола којим се обезбеђује, разумна увереност, да се ризицима управља ефективно и да ће циљеви институције бити остварени на ефикасан и ефективан начин.

II УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА

Члан 6

Управљање и контрола уводи се, кроз систематичан приступ, ради остваривања постављених циљева институције, као што су:

1. економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
2. заштита имовине и других ресурса од губитака који могу настати услед неодговарајућег управљања, неоправданог трошења и коришћења, као и од неправилности и превара;
3. јачање одговорности свих појединача за успешно остварење постављених задатака;
4. обезбеђење поузданог, потпуног и благовременог финансијског и пословног извештавања свим заинтересованим странама;
5. усклађеност поступања свих запослених у складу са стратегијама, политикама, плановима, законима, подзаконским и интерним актима.

Управљање и контрола обухвата све финансијске и нефинансијске пословне процесе и активности у институцији.

Управљање и контрола спроводи се у свим организационим јединицама и на свим нивоима институције, а обухвата сва средства и ресурсе који су на располагању институцији, укључујући и средства добијена од Европске уније.

Елементи управљања и контроле

Члан 7

Управљање и контрола спроводи се у складу са међународно прихваћеним стандардима за интерну контролу, применом следећих међусобно повезаних елемената, и то:

1. контролног окружења;
2. управљања ризицима;
3. контролних активности;
4. информација и комуникација;
5. праћења и процене система.

Контролно окружење

Члан 8

Контролно окружење из члана 7. тачка 1. овог закона чини:

1. лични и професионални интегритет, као и етичке вредности руководства и свих лица ангажованих у институцијама;
2. руковођење и начин управљања;
3. одређивање мисија и циљева;
4. организациона структура, успостављање поделе одговорности и овлашћења, хијерархија и јасна правила, обавезе и права као и нивое извештавања;
5. писана правила и пракса управљања људским ресурсима;
6. компетентност запослених.

Управљање ризицима

Члан 9

Управљање ризицима је поступак идентификовања, процене, праћења и контроле над могућим догађајима, који могу неповољно утицати на остваривање утврђених циљева

институције и предузимање потребних мера ради смањења ризика до нивоа разумне уверености да ће циљеви бити остварени.

Ради вршења активности из става 1. овог члана руководилац институције доноси стратегију управљања ризиком којом се сваке године сагледавају ризици који могу негативно утицати на целокупно пословање.

Контролне активности

Члан 10

Контролне активности успостављају се ради остваривања циљева институције свођењем ризика на прихватљив ниво, применом писаних правила, принципа и процедуре.

Контролне активности морају бити примерене пословним активностима и надлежностима институције, правовремене, а трошкови њиховог увођења не смеју прећи очекивану корист.

Контролне активности односе се на све пословне активности, финансијске и нефинансијске, а нарочито на:

1. поступке давања овлашћења и одобравања;
2. поделу дужности, како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде надлежно за давање овлашћења, извршење, евидентирање и контролу;
3. систем двојног потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршено плаћање без потписа руководиоца институције и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица;
4. правила која осигурују заштиту имовине и информација;
5. претходну проверу законитости коју спроводи овлашћено лице;
6. процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих пословних догађаја;
7. извештавање и преглед активности – процену ефективности и ефикасности;
8. надгледање поступања и процедуре;
9. процедуре управљања људским ресурсима;
10. процедуре документовања и архивирања свих трансакција и послова везаних за активност институције.

Информације и комуникација

Члан 11

Информације у пословању институција морају бити одговарајуће, ажурне, тачне и доступне ради:

1. ефективне комуникације на свим хијерархијским нивоима институције;
2. омогућавања запосленима јасних и прецизних смерница и инструкција о њиховој улози и одговорностима;
3. документовања свих пословних процеса и трансакција, које обухвата описание система путем дијаграма тока, рачуноводство и систем архивирања са циљем израде одговарајућег ревизорског доказа;
4. развоја ефективног, благовременог и поузданог система извештавања, који укључује: нивое и рокове за извештавање, врсте извештавања и начин извештавања у случају откривања грешака, неправилности, погрешне употребе средстава и информација, превара и недозвољених радњи.

Праћење и процена система

Члан 12

Руководилац институције одговоран је за праћење и процену управљања и контроле ради процењивања његовог функционисања и обезбеђења правовременог ажурирања. Праћење и процена управљања и контроле обавља се сталним праћењем, самопроценом и интерном ревизијом.

Управљачка одговорност

Члан 13

Руководилац институције одговоран је за:

1. успостављање и развој адекватног система управљања и контроле;
2. израду и спровођење стратешких и других планова као и програма за остваривање општих и посебних циљева институције;
3. истицање пословних, финансијских и планова јавних набавки као и извештаја о извршењу истих путем веб презентације или огласне табле;
4. идентификацију, процену и управљање ризицима који могу угрозити остваривање циљева институције и увођење одговарајућих процедура рада и других контролних механизама за управљање ризицима, у складу са законом и међународним стандардима унутрашње контроле;
5. поступање у складу са законским, подзаконским и интерним актима;
6. заштита имовине и других ресурса од губитака који могу настати услед неодговарајућег управљања, неоправданог трошења и коришћења, као и од неправилности и превара;
7. економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
8. документовање процедуре рада и истицање истих путем веб презентације или огласне табле,
9. раздавање одговорности у одлучивању, извршавању, евидентирању и спровођењу контролних активности;
10. потпуно, тачно и благовремено евидентирање пословних догађаја и трансакција;
11. обезбеђење поузданог, потпуног и благовременог финансијског и пословног извештавања свим заинтересованим странама;
12. истицање имена и презимена као и контакт податке лица задужених за увођење управљања и контроле и лица задуженог за пријаву неправилности путем веб презентације или огласне табле.

Члан 14

Руководилац институције може поједине послове и задатке односно овлашћења утврђена актом о унутрашњој организацији и систематизацији, пренети на друга лица у институцији.

Преношењем овлашћења и одговорности из става 1. овог члана, не искључује се одговорност руководиоца институције.

Руководилац институције може да формира одбор за управљање и контролу, као консултативно тело за питања управљања и контроле.

Члан 15

Руководиоци унутрашњих организационих јединица одговорни су:

1. за кварталну припрему извештаја о примени процедуре рада, као и за достављање истих уз извештај о раду за последњи месец тог квартала;
2. за усклађивање писаних процедуре рада и других интерних аката, у року од десет радних дана, од дана ступања на снагу измена односно допуна закона,

- подзаконских или интерних аката, као и услед измена поступања институције услед организационих промена;
3. за упознавање запослених и организационог облика са којим сарађују о изменама и допунама поступака, процедура и других аката из своје надлежности;
 4. за поступање у складу са датим препорукама интерне ревизије.

Члан 16

Руководилац институције може да именује координатора за успостављање и развој управљања и контроле (у даљем тексту: координатор) који ће бити задужен за координирање успостављања и развоја управљања и контроле у тој институцији.

Лице задужено за успостављање и одржавање управљања и контроле дужно је да прође програм обуке и одржава потребан ниво знања, у вези са успостављањем и одржавањем управљања и контроле.

Министарство је задужено за дефинисање програма обуке у складу са међународно прихваћеним стандардима за интерну контролу.

Организовање спровођења програма обуке, из става 3. овог члана врши Јединица.

У транспарентном поступку министарство, организовање спровођења програма обуке из става 3. овог члана, може да повери, потписивањем споразума, струковним непрофитним организацијама које броје најмање сто чланова од којих најмање педесет ради на пословима управљања и контроле у смислу овог закона. О потписивању споразума министарство ће известити Владу Републике Србије кроз обједињени годишњи извештај о систему управе.

Руководилац институције односно координатор у обавези су да сарађују са Јединицом.

Одговорност запослених

Члан 17

Запослени у институцијама дужни су да:

1. поступају у складу са законским, подзаконским и интерним актима;
2. економично, ефикасно и ефективно користе средства;
3. у циљу унапређења рада и обављања пословних активности, иницирају измене и допуне закона, подзаконских и интерних аката, писаним предлогом који се доставља непосредном руководиоцу;
4. пријаве уочене неправилности и сумње на превару.

Извештавање

Члан 18

Руководилац институције односно координатор дужан је да извештава Јединицу о успостављању, одржавању и развоју управљања и контроле.

Форму и садржај, годишњег извештаја о успостављању, одржавању и развоју система управљања и контроле, из става 1. овог члана одредиће подзаконским актом, министар надлежан за послове финансија (у даљем тексту: министар).

Руководилац институције односно координатор дужан је да годишњи извештај о успостављању, одржавању и развоју система управљања и контроле достави Јединици до 31. јануара текуће године за претходну годину.

III ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА

Улога и задаци интерне ревизије

Члан 19

Интерна ревизија као елемент система добре управе:

1. је независно, објективно уверавање и саветодавна активност осмишљена да дода вредност и побољша пословање институције;
2. помаже институцији да оствари своје циљеве уводећи систематичан, дисциплинован приступ процењивању и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролних и управљачких активности.

Интерна ревизија помаже институцији у остваривању циљева:

1. израдом стратешких и годишњих планова интерне ревизије заснованих на објективној процени ризика, као и обављање појединачних ревизија у складу са усвојеним плановима;
2. проценом усклађености и ефикасности подсистема управљања и контроле у односу на:
утврђивање, процену и управљање ризицима;
усаглашеност поступања у складу са законима, подзаконским и интерним актима;
тачност, поузданост и свеобухватност финансијских и других информација;
ефикасност, економичност и ефективност пословања;
заштиту имовине и информација;
извршавање задатака и постицање циљева.
3. давањем препорука за побољшање управљања и контроле

Фазе и врсте интерне ревизије

Члан 20

Интерна ревизија се спроводи кроз следеће фазе и то:

1. процена ризика;
2. планирање;
3. обављање ревизије;
4. извештавање;
5. праћење примене препорука.

Врсте интерне ревизије су:

1. ревизија система;
2. ревизија усаглашености;
3. ревизија успешности;
4. ревизија информационих система.

Члан 21

Интерна ревизија врши се објективном оценом доказа од стране интерног ревизора с циљем давања објективног и независног мишљења или закључка који се односи на процес, систем или другу област обухваћену ревизијом.

Интерна ревизија код институција које користе средства Европске уније, или других донатора, својим стручним мишљењем доприноси заштити финансијских интереса Европске уније.

Успостављање интерне ревизије

Члан 22

Интерна ревизија успоставља се на један од следећих начина:

1. организовањем посебне функционално независне организационе јединице интерне ревизије која је непосредно одговорна руководиоцу институције или именовањем интерног ревизора који је непосредно одговоран руководиоцу институције;
2. споразумом о оснивању заједничке јединице за интерну ревизију на предлог две или више институција;
3. споразумом о обављању послова интерне ревизије од стране једне институције, уз сагласност Јединице.

Број интерних ревизора одређује се интерним општим актом, на основу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже институција као и броја запослених.

Јединица за интерну ревизију не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководилац.

Функционално независна организациона јединица интерне ревизије успоставља се код институција:

1. које, у последње три године, у просеку имају на располагању средства у укупном износу од преко 1.000.000,00 евра у динарској противредности;
2. које, у последње три године, у просеку имају више од 250 запослених.

Број интерних ревизора не може бити мањи од 4, односно 5, уколико су институцији на располању, у последње три године, у просеку средства у укупном износу од преко 5.000.000,00 евра, односно 50.000.000,00 евра, у динарској противредности;

Институције које имају надлежност над другим институцијама, са истима, могу да направе споразум о сарадњи и обављању послова интерне ревизије уз сагласност Јединице.

Руководилац институције може да формира ревизорски одбор, као консултативно тело за питања интерне ревизије.

Независност интерне ревизије

Члан 23

Јединица за интерну ревизију или интерни ревизор морају бити функционално и организационо одвојени од других организационих облика институције и морају бити одговорни искључиво руководиоцу институције.

Функционална независност остварује се независним планирањем, спровођењем и извештавањем о обављеним ревизијама.

Лице распоређено на радно место за интерну ревизију, може обављати само послове интерне ревизије и не може бити ангажовано на другим пословима у оквиру те институције.

Интерни ревизори независни су у свом раду и не могу бити распоређени на друго радно место или отпуштени због изношења чињеничног стања или давања препорука у извештају о обављеној ревизији.

Стандарди и методологија рада интерне ревизије

Члан 24

Интерна ревизија обавља се у складу са прописима који уређују интерну ревизију у Републици Србији и међународним стандардима интерне ревизије.

Интерни ревизори у свом раду дужни су да се придржавају методологије рада интерне ревизије, инструкција и упутства, повеље интерне ревизије (у даљем тексту: повеља) и етичког кодекса интерне ревизије.

Члан 25

Методологија рада интерне ревизије, инструкције и упутства се доносе ради стандардизације обављања послова интерне ревизије.

Јединица за интерну ревизију може, због сложености послова и задатака институције, да изради додатне инструкције којим се детаљније и ближе разрађује поступање интерне ревизије.

Методологију рада интерне ревизије, инструкције и упутства из става 1. овог члана доноси министар.

Члан 26

Повељом се утврђују права и обавезе интерних ревизора и руководиоца институције.

Садржај повеље утврђује се подзаконским актом који доноси министар.

Повељу потписују руководилац институције и руководилац јединице интерне ревизије или интерни ревизор.

Потписана повеља се, скенира и у електронском облику, доставља јединици која успоставља и одржава регистар повеља.

Члан 27

Етички кодекс интерне ревизије прописује начела и правила којих су дужни да се придржавају интерни ревизори.

На предлог министарства, Влада Републике Србије доноси етички кодекс интерне ревизије.

Планирање интерне ревизије

Члан 28

Интерна ревизија обавља се на основу:

1. стратешког плана интерне ревизије за период од три године;
2. годишњег плана интерне ревизије;
3. плана појединачне ревизије.

Стратешки и годишњи план интерне ревизије, као и њихове измене и допуне, израђује на основу процене ризика руководилац јединице интерне ревизије или интерни ревизор а доноси руководилац институције.

Ако руководилац институције не дозволи уврштавање појединачних ревизија у стратешки или годишњи план, руководилац интерне ревизије или интерни ревизор дужан је о томе да обавести министарство.

Стратешки план доноси се до 31. децембра текуће године за предстојећи трогодишњи период, а годишњи план се доноси до 31. децембра текуће године за следећу годину.

Појединачна ревизија обавља се на основу плана појединачне ревизије који обухвата предмет, циљеве, трајање, ресурсе, ревизорски приступ, технике и обим провере.

План појединачне ревизије и са њим повезане програме, који детаљно описују ревизорске поступке, припрема интерни ревизор а одобрава руководилац интерне ревизије.

Обављање поступка интерне ревизије и извештавање

Члан 29

Ревизија се обавља увидом у документацију, утврђивањем, анализирањем, процењивањем и документовањем података потребних за давање стручног мишљења о постављеним циљевима.

По завршетку свих планираних провера интерни ревизор израђује нацрт извештаја интерне ревизије који садржи резиме, циљеве и обим ревизије, налазе, закључке и препоруке.

Нацирт извештаја интерне ревизије доставља се руководиоцу субјекта ревизије код којег је извршена ревизија ради изјашњавања на наводе из нацрта извештаја.

Руководилац субјекта ревизије доставља одговор на нацрт извештаја који укључује и план активности за извршење препорука (у даљем тексту: план активности) у року који не може бити дужи од осам дана од дана достављања нацрта извештаја. Руководилац субјекта ревизије има право да изнесе приговоре на наводе из нацрта извештаја.

Коначни извештај интерне ревизије, са предлогом плана за спровођење препорука, доставља се руководиоцу субјекта ревизије, руководиоцу институције и управном или надзорном одбору (у даљем тексту: надзорни органи) уколико су исти у институцији установљени.

Руководилац институције, у писаној форми, на основу процене ризика, доноси одлуку о поступању и предузимању активности по питању препорука из коначног извештаја интерне ревизије у року који не може бити дужи од 30 дана од дана пријема коначног извештаја и исту доставља субјекту ревизије и интерној ревизији.

Руководилац субјекта ревизије дужан је да интерној ревизији достави извештај о извршењу плана активности.

Извештај о извршењу плана активности доставља се у року који је одређен у коначном извештају интерне ревизије.

Руководилац интерне ревизије, или интерни ревизор, може да изврши контролну ревизију са циљем сагледавања степена извршења препорука ревизије и сачињава извештај о спроведеном поступку контролне ревизије. Извештај о спроведеном поступку контролне ревизије доставља се руководиоцу институције и надзорним органима.

Права и обавезе интерне ревизије

Члан 30

Руководилац јединице за интерну ревизију и интерни ревизори имају право:

1. на слободан приступ руководиоцима, запосленима и средствима институције;
2. на слободан приступ свим информацијама, као и расположивим документима и евиденцијама, писане и електронске, које су потребне за спровођење ревизије;
3. да захтевају од одговорних лица стављање на увид, односно давање неопходних података, изјава, мишљења и докумената потребних за вршење ревизије;
4. да известе руководиоца институције о свим важним запажањима у вези спровођења појединачне ревизије;
5. да предложе руководиоцу институције ангажовање стручњака чија су посебна знања и вештине потребни у поступку спровођења ревизије.

Руководилац интерне ревизије, односно интерни ревизор, дужан је да припреми годишњи извештај интерне ревизије.

Форму и садржај, годишњег извештаја интерне ревизије, из става 2. овог члана одредиће министар подзаконским актом.

Извештај из става 3. овог члана, након што га одобри руководилац институције, доставља се министарству до 31. јануара текуће године за претходну.

Руководилац јединице за интерну ревизију и интерни ревизори морају да поседују одговарајуће знање за препознавање индикације преваре.

Интерни ревизори дужни су да када идентификују индикаторе преваре прекину поступак ревизије и одмах обавесте, у писаној форми, руководиоца јединице за интерну ревизију који је у обавези да, у писаној форми, одмах обавести руководиоца институције.

Након пријема обавештења из става б. овог члана, руководилац институције дужан је, у року од 48 сати, да предузме потребне радње и обавести надлежне државне органе.

Руководилац јединице за интерну ревизију и интерни ревизори дужни су да чувају податке и документа који носе ознаку поверљивости и тајности у складу са законом. Ти подаци могу да се користе само при изради извештаја. Изузетно, извештаји се по писаном налогу надлежних органа могу ставити на увид заинтересованим странама.

Услови за обављање послова интерне ревизије

Члан 31

Овлашћени интерни ревизор, поред општих услова утврђених законом, мора испуњавати следеће услове:

1. да има високу школску спрему;
2. да има најмање две године радног искуства, у јавном сектору, на пословима интерне ревизије, финансијске контроле, рачуноводствено-финансијским пословима, као и на пословима јавних набавки или информационих технологија;
3. да има положен испит за звање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору;
4. стално унапређује своју стручност и ефективност, као и квалитет својих услуга.

Руководилац јединице за интерну ревизију може бити само лице, које поред услова из става 1. тачка 1, 3 и 4, овог члана, има и најмање пет година радног искуства, у јавном сектору, на пословима интерне ревизије, финансијске контроле или рачуноводствено-финансијским пословима, као и на пословима јавних набавки или информационих технологија, од чега најмање две године на пословима интерне ревизије.

Члан 32

Звање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору се стиче полагањем испита на основу програма обуке интерне ревизије, који се доноси, у складу са међународно прихваћеним стандардима интерне ревизије.

Услови, начин, поступак полагања испита, као и образовање комисије, структура и чланство у комисији, са аспекта етике и сукоба интереса, прописује се подзаконским актом.

Програм обуке интерне ревизије утврђује се подзаконским актом, који се објављује у Службеном гласнику Републике Србије, који доноси министар.

Организовање спровођења програма обуке интерне ревизије, из става 3. овог члана, врши Јединица.

У транспарентном поступку министарство, организовање програма обуке из става 3. овог закона, може да повери, потписивањем споразума, струковним непрофитним организацијама које броје најмање сто чланова од којих је најмање педесет са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору. О потписивању споразума министарство ће известити Владу Републике Србије кроз обједињени годишњи извештај о систему управе.

Члан 33

Интерни ревизор са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, ангажован у складу са одредбама прописа којим се уређују плате државних службеника и

намештеника, има право на основну плату која се одређује множењем основице за обрачун и исплату и коефицијента који припада државном службенику у трећој групи положаја – 7,00.

Интерном ревизору са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, ангажован у складу са одредбама прописа којим се уређују плате државних службеника и намештеника, а који је распоређен на место руководиоца јединице за интерну ревизију, има право на основну плату која се одређује множењем основице за обрачун и исплату и коефицијента који припада државном службенику у другој групи положаја – 8,00.

Интерни ревизор са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, ангажован у складу са одредбама прописа којим се уређују плате државних службеника и намештеника, а који је распоређен на радно место за централну хармонизацију интерне ревизије, има право на основну плату која се одређује множењем основице за обрачун и исплату и коефицијента који припада државном службенику у другој групи положаја – 8,00.

Интерни ревизор са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, ангажован у складу са одредбама прописа којим се уређују плате државних службеника и намештеника, а који је распоређен на руководеће радно место за централну хармонизацију интерне ревизије, има право на основну плату која се одређује множењем основице за обрачун и исплату и коефицијента који припада државном службенику у првој групи положаја – 9,00.

Основица за обрачун и исплату плате из става 1, 2, 3 и 4 овог члана утврђује се у складу са законом којим се уређују плате државних службеника и намештеника.

Интерни ревизор са звањем овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, ангажован у складу са одредбама закона којим се уређује рад или прописа којим се уређују плате у државним органима и јавним службама, има право на основну плату која не може бити мања од 70% у односу на основну плату руководиоца институције.

Руководилац јединице за интерну ревизију, ангажован у складу са одредбама закона о раду или другим прописима, има право на основну плату која се, по том основу, у односу на одредбе става 6. овог члана увећава за 15%.

У погледу других примања и права за лица из става 1. до 6. овог члана примењују се прописи којим су уређени радноправни односи у институцији у којој је лице запослено.

Интерна ревизија програма и пројеката које финансира Европска унија

Члан 34

Јединице за интерну ревизију у саставу институција, којима су на располагању средства за програме и пројекте које финансира Европска унија, спроводе интерну ревизију администрације, финансијског и техничко-управљачког система.

Интерна ревизија програма и пројеката које финансира Европска унија спроводи се у складу са међународним оквиром професионалне праксе стандардима, одредбама међународних уговора као и одговарајућим прописима из области управљања и контроле.

IV ЈЕДИНИЦА ЗА ЦЕНТРАЛНУ ХАРМОНИЗАЦИЈУ

Члан 35

Јединица се организује у министарству ради обављања следећих послова:

1. припреме законских и подзаконских прописа из области система доброте управе и праћење примене истих;
2. дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система доброте управе;
3. хармонизације и координације успостављања и развоја система доброте управе;
4. организовања спровођења програма обуке за лица одговорних и укључених у систем доброте управе;
5. вођења и одржавања регистра: институција у којима је успостављена јединица за интерну ревизију, повеља, овлашћених интерних ревизора у јавном сектору као и лица задужених за увођење и развој управљања и контроле;
6. сагледавање квалитета система доброте управе у циљу прикупљања информација за побољшање методологије и стандарда рада;
7. сарадње са свим заинтересованим странама које се залажу за унапређење система доброте управе.

Јединица саставља обједињени годишњи извештај о систему доброте управе на основу годишњих извештаја које достављају институције. Обједињени годишњи извештај о систему доброте управе Јединица доставља до краја фебруара, текуће године за претходну годину, Савету на разматрање, након чега министар исти до краја марта, текуће године за претходну, доставља Влади Републике Србије.

За руководиоца Јединице може бити изабрано само лице, које поред општих услова за заснивања радног односа у складу са прописом о раду у државним органима, испуњава и услове из члана 31. став 1. тач. 1, 3. и 4. овог закона, и које има најмање седам година радног искуства, у јавном сектору, на пословима интерне ревизије, финансијске контроле, рачуноводствено-финансијским пословима, као и на пословима јавних набавки или информационих технологија, од чега најмање три године на пословима интерне ревизије.

У САВЕТ ЗА СИСТЕМ ДОБРЕ УПРАВЕ

Члан 36

Савет за систем доброте управе (у даљем тексту: Савет) формира се са циљем развоја система доброте управе. Савет је саветодавно тело Владе Републике Србије.

Чланове Савета, на предлог министра, именује Влада Републике Србије, из круга особа за знањем и искуством у области система доброте управе, интерне и екстерне државне ревизије, стручних удружења интерних ревизора, као и лица који се залажу за борбу против корупције, медија и руководиоца институција.

Рад Савета усмерен је на:

1. давање препорука за развој система доброте управе;
2. промовисање концепта система доброте управе;
3. стварање што бољег амбијента за развој система доброте управе;
4. разматрање обједињеног годишњег извештаја о систему доброте управе;
5. умрежавање актера који доприносе развоју система доброте управе.

Јединица ће на захтев Савета достављати све потребне податке неопходне за рад Савета. Савет се сазива по потреби, а најмање три пута годишње.

Савет може донети Правилник о раду.

Чланови Савета за свој рад не примају накнаду.

VI ПРЕДУЗИМАЊЕ РАДЊИ ПРОТИВ НЕПРАВИЛНОСТИ И ПРЕВАРА

Члан 37

Руководилац институције дужан је да смањује ризик за настајање неправилности и преваре као и да предузима радње против лица одговорних за неправилности и преваре.

Руководилац институције дужан је да именује особу за превенцију која је задужена за пријаву неправилности и сумњама на превару и која ће примати обавештења о неправилностима и сумњама на превару. Особа задужена за превенцију је у обавези да чува обавештења о неправилностима и сумњама на превару и да води евиденције о истима.

Интерни ревизори, руководство и други запослени, о сумњама на превару или о одговарајућим налазима и сазнањима о неправилностима, у обавези су да известе руководиоца институције и особу задужену за превенцију.

Након пријема обавештења о неправилностима или сумњи на превару особа за превенцију одмах обавештава руководиоца институције.

Руководилац институције дужан је, у року до 48 сати, да предузме потребне мере и по потреби обавести надлежне државне органе. Под надлежним државним органима подразумева се полиција, тужилаштво и надлежно правобранилаштво.

Руководилац институције дужан је у року од 8 дана, у писаном облику, о предузетим мерама да обавестити особу која је упозорила на неправилности или превару, осим у случају анонимне пријаве.

Ако особа из става 3. овог члана не добије информацију о предузетим мерама, о томе ће обавестити надлежне државне органе из става 5. овог члана.

Особама из става 3. овог члана гарантује се заштита идентитета и стечених права у радном односу у складу са законским прописима Републике Србије.

За утврђивање модела евиденција из става 2. овог члана задужује се министарство.

VII КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 38

Новчаном казном, за прекршај, у износу од 300.000,00 динара казниће се одговорно лице у институцији уколико:

1. не истакне планове рада и извештаје о извршењу планова (члан 13, тачка 3.);
2. не истакне имена и презимана и контакт одређених лица (члан 13, тачка 12);
3. не изради квартални извештај о примени процедуре рада и исти не поднесе (члан 15, став 1. тачка 1);
4. не изврши усклађивање писаних процедуре (члан 15, став 1. тачка 2);
5. не достави годишњи извештај (члан 18, став 3);
6. не успостави интерну ревизију (члан 22);
7. не достави годишњи извештај (члан 30, став 3);
8. не именује лице задужено за превенцију (члан 37, став 2).

За подношење прекршајне пријаве надлежном органу против одговорног лица надлежно је министарство. Информацију о поднетој пријави против одговорног лица министарство доставља Влади Републике Србије ради информисања.

Информацију о поднетој пријави против одговорног лица министарство објављује на свом сајту а руководиоцу институције, у коме је ангажовано лице против ког је поднета пријава, исту доставља како би информацију о поднетој пријави против одговорног лица руководилац институције објавио на свом сајту или огласној табли.

Новчаном казном од 300.000,00 динара казниће се одговорно лице уколико не поступи у складу са одредбама става 3. овог члана. За подношење прекршајне пријаве надлежном органу против одговорног лица надлежно је министарство. Плаћање казне из става 1. и 4. овог члана не сме се вршити из средстава институције и уколико се то деси сматраће се ненаменским трошењем средстава.

VIII ПРЕЛАЗНЕ И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 39

Министар је у обавези да у року од 12 месеци од дана ступања на снагу овог закона:

1. донесе програм обуке, везан за успостављање и развој управљања и контроле, из члана 16. став 3 овог закона;
2. донесе правилник којим се утврђује форма и садржај, годишњег извештаја о успостављању, одржавању и развоју система управљања и контроле из члана 18. став 2;
3. донесе методологију рада интерне ревизије из члана 25. став 3. овог закона, којом се могу, по потреби, прописати и друга питања везана за интерну ревизију;
4. донесе правилник којим се утврђује форма и садржај, годишњег извештаја интерне ревизије, из члана 30. став 3;
5. донесе правилник, у складу са одредбама члана 32. став 2. овог закона, којим се утврђују услови, начин, поступак полагања испита, као и образовање комисије, структура и чланство у комисији, са аспекта етике и сукоба интереса;
6. донесе програм обуке интерне ревизије из члана 32. став 3. овог закона;
7. донесе друга подзаконска акта неопходна за успешно успостављање система добре управи и интерне ревизије.

Министар је у обавези, у складу са одредбама члана 27. став 2. овог закона, у року од 6 месеци, од дана ступања на снагу овог закона, да предложи Влади Републике Србије етички кодекс интерне ревизије.

Министар је у обавези у року од 6 месеци од дана ступања на снагу овог закона да предложи Влади Републике Србије чланове Савета из члана 36. став 2. овог закона.

Члан 40

Руководилац институције је у обавези да донесе процедуре, и да изврши истицање истих, у складу са одредбама члана 13. став 1. тачка 8. овог закона у року од 6 месеци од дана ступања на снагу овог закона.

Руководилац институције је у обавези да именује координатора из члана 16. став 1. овог закона у року од 60 дана од дана ступања на снагу овог закона.

Руководилац институције или координатор у обавези су да прођу обуку из члана 16. став 2. овог закона у року од 24 месеци од дана ступања на снагу овог закона.

Руководилац институције је у обавези да, у складу са одредбама члана 37. став 2. овог закона, именује особу за превенцију у року од 60 дана од дана ступања на снагу овог закона.

Члан 41

Руководилац институције је у обавези да, у складу са одредбама члана 22. став 1. овог закона, успостави интерну ревизију у року од 12 месеци од дана ступања на снагу овог закона.

Члан 42

Запослени ангажован на пословима интерне ревизије у обавези је да у року од три године од дана ангажовања на том радном месту да стекне звање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору.

Ако особа расоређена на пословима интерног ревизора у наведеном року не стекне звање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору Јединица може да одобри накнадни рок од шест месеци за стицање звања.

Одредбе члана 31. став 3. овог закона примењују се по истеку три године од дана ступања на снагу овог закона.

Члан 43

Даном ступања на снагу овог закона престају да важе одредбе чланова 80, 81 и 82. Закона о буџетском систему («Службени гласник РС», бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011).

Даном ступања на снагу овог закона престају да важе одредбе Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“, број 99/11) као и одредбе Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Сл. гласник РС“, број 99/11).

Члан 44

Лица која су стекла сертификат овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, у складу са одредбама Правилника о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору («Службени гласник РС», бр. 49/2009 и 94/2010), задржавају права на исти.

До доношења новог Правилника којим ће бити уређено полагање испита за стицање звања овлашћеног интерног ревизора примењиваће се Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору (Службени гласник РС“, бр. 49/2009 и 94/2010).

Члан 45

Овај закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у Службеном гласнику Републике Србије.



INSTITUT ZA UPOREDNO PRAVO

Beograd, Terazije 41,
www.comparativelaw.info

OИРС

UDRUŽENJE OVLAŠĆENIH INTERNIH REVIZORA

SRBIJE U JAVNOM SEKTORU
Beograd, Nušićeva 25
www.oirs.org.rs

upravljačka transparentnost
odgovornost goal setting
narodna skupština standards government objectivi
internal audit economy usefulness
procedure managerial accountability
National Assembly efikasnost
Risk Management procedure
harmonizacija proc
effectiveness goal se
vlada harmonization vlada
vlada internal audit postavljanje ciljev
ng upravljanje rizicima procedure
postavljanie ciljeva ekonomicnos