



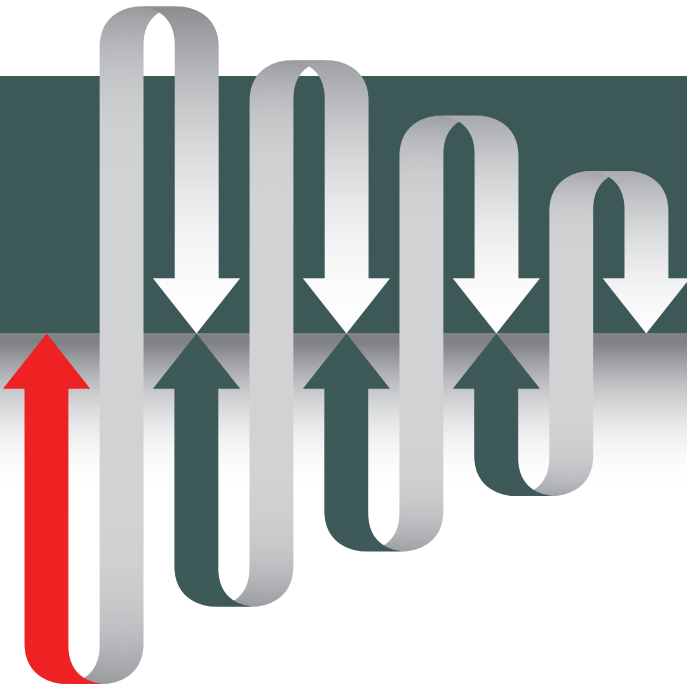
УДРУЖЕЊЕ ЈАВНИХ
ТУЖИЛАЦА И ЗАМЕНИКА
ЈАВНИХ ТУЖИЛАЦА СРБИЈЕ



Удружење овлашћених интерних ревизора Србије у јавном сектору
Serbian Association of Certified Public Internal Auditors

Весна Јанић - Јелена Шупут

СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА



Пројекат финансира Европска унија



Република Србија
КАНЦЕЛАРИЈА ЗА САРАДЊУ СА ЦИВИЛНИМ ДРУШТВОМ
Пројекат се суфинансира из буџета Републике Србије

СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА

Ова публикација настала је уз подршку Европске Уније. Садржај ове публикације искључива је одговорност Удружења јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца и ни на који начин не одражава нужно ставове Европске Уније.

This publication has been produced with the assistance of the European Union. The contents of this publication are the sole responsibility of Association of public prosecutors of Serbia and can in no way be taken to reflect the views of the European Union.

Аутори

Весна Јанић
Јелена Шупут

Издавач

Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца Републике Србије

За издавача

др Горан Илић
председник Удружења јавних тужилаца и
заменика јавних тужилаца Републике Србије

Уредник издања

др Горан Илић

Лектура

Ненад Букарица

Дизајн и прелом

Corporative Image

Штампа

Corporative Image

Тираж

1000

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

658.14/.17:347.963(497.11)

657.6:347.963(497.11)

ЈАНИЋ, Весна, 1984-

Систем финансијског управљања и контроле у јавним тужилаштвима /
[Весна Јанић, Јелена Шупут]. - Београд : Удружење јавних тужилаца и
заменика јавних тужилаца Републике Србије, 2014 (Београд : Corporative
Image). - 131 стр. : табеле ; 21 cm

«Ова публикација је део пројекта За увођење одговорности, ефикасности и
транспарентности у тужилаштвима - грађанска подршка у успостављању
система финансијског управљања и контроле (ФМЦ)...» --> прелим. стр. -
Тираж 1.000. - Напомене и библиографске референце уз текст.

ISBN 978-86-87259-39-3

1. Шупут, Јелена, 1981- [аутор]

а) Јавно тужилаштво - Финансије - Управљање - Србија б) Јавно
тужилаштво - Финансијско пословање - Контрола - Србија

COBISS.SR-ID 211193356

Весна Јанић - Јелена Шупут

**СИСТЕМ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И
КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА**

Београд, 2014.

Садржај

I	УВОД	7
II	ПОЈАМ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ И ЊЕНЕ КОМПОНЕНТЕ	10
III	ЗАКОНСКА РЕГУЛАТИВА	19
IV	ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	26
V	СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ ПРЕМА ИЗВЕШТАЈУ ЕВРОПСКЕ КОМИСИЈЕ ЗА 2013. ГОДИНУ	32
VI	СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ ПРЕМА ИЗВЕШТАЈИМА ДРЖАВНЕ РЕВИЗОРСКЕ ИНСТИТУЦИЈЕ	34
VII	УПОРЕДНОПРАВНА РЕШЕЊА	53
VIII	ЗНАЧАЈ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ ЗА ПРЕВЕНЦИЈУ ПРЕКРШАЈА И КРИВИЧНИХ ДЕЛА	79
IX	ОБАВЕЗА УСПОСТАВЉАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА.....	81
X	ПРЕГЛЕД СТАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА НА ОСНОВУ АНАЛИЗЕ СИТУАЦИЈЕ У ПИЛОТ ТУЖИЛАШТВИМА.....	87
XI	УЛОГА ЦИВИЛНОГ СЕКТОРА У ПРАЋЕЊУ ФУНКЦИОНИСАЊА СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	91
XII	ПРИМЕРИ АКТА	93
	Прилог 1	95
	Прилог 2.....	96
	Прилог 3.....	98
	Прилог 4.....	100
	Прилог 5.....	104
	Прилог 6.....	109
	Прилог 7.....	113

I УВОД

Услов за приступање Републике Србије Европској унији јесу не само политички, већ и економски услови садржани у Споразуму о стабилизацији и придруживању¹. Ти услови су дефинисани Копенхагешким критеријумима². Један од економских критеријума садржан у преговарачком поглављу 32 јесте и успостављање финансијске одговорности у јавном сектору, а што подразумева успостављање механизма за њено одржавање и унапређење. Један од тих механизма јесте и интерна финансијска контрола. Основ за њено успостављање у Републици Србији садржан је у Закону о изменама и допунама Закона о буџетском систему из 2006. године.³ Наведеним Законом дефинисани су елементи интерне финансијске контроле у јавном сектору, а она је детаљније уређена са два правилника која су донета 2007 године: Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле⁴ и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору⁵. Првим Правилником уређено је финансијско управљање и контрола, а другим интерна ревизија у јавном сектору у Републици Србији. Две године након доношења наведених Правилника донета је Стратегија развоја интерне финансијске контроле⁶. Доношење наведених прописа представљало је велики напредак у јачању финансијске одговорности у јавном сектору и први корак у испуњењу једног од економских услова Европске уније за пријем нових чланица. Годину дана након доношења Стратегије развоја интерне финансијске контроле донета су два нова правилника којима је уређено финансијско управљање и контрола и интерна ревизија: Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему

-
- 1 Закон о потврђивању споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица са једне стране и Републике Србије са друге стране („Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори“, број 83/2008).
 - 2 Европска комисија захтеве земаља чланица за приступање анализира на основу способности државе да испуни критеријуме утврђене у Копенхагену 1993. године.
 - 3 Закон о изменама и допунама Закона о буџетском систему („Службени гласник Републике Србије, број 85/2006).
 - 4 „Службени гласник Републике Србије“, број 82/2007.
 - 5 „Службени гласник Републике Србије“, број 82/2007.
 - 6 „Службени гласник Републике Србије“, број 61/2009.

финансијског управљања и контроле у јавном сектору⁷ и Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору⁸, који су измењени и допуњени 2013. године.⁹ Обавеза успостављања интерне финансијске контроле у јавном сектору требало је да буде успостављена већ 2007. године након ступања на снагу Правилника којима је уређена наведена област. Међутим, финансијско управљање и контрола није успостављена код свих корисника јавних средстава. Један од могућих разлога јесте и то што је поменута компонента интерне финансијске контроле уређена Правилником, али и разлог што не постоји санкција за кориснике јавних средстава који не успоставе финансијско управљање и контролу. Осим тога, Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору није прописана ни обавезна обука руководиоца запослених у јавном сектору у вези са успостављањем интерне финансијске контроле, као ни санкције за оне руководиоце који не похађају наведену обуку.

Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору први пут су прописани заједнички критеријуми за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле. Тим актом није предвиђена изричита обавеза успостављања финансијског управљања и контроле, али је оно било дефинисано као свеобухватан систем интерних контрола, који се спроводи политикама, процедурама и активностима које успоставља руководиоца корисника јавних средстава са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће се циљеви корисника јавних средстава остварити кроз пословање у складу са прописима, интерним актима и уговорима, да се обезбеди реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја, добро финансијско управљање и заштита средстава и пода-

7 „Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011.

8 „Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011.

9 Правилник којим је уређено финансијско управљање и контрола измењен је и допуњен Правилником о изменама и допунама Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 106/2013), а Правилник којим је уређена интерна ревизија Правилником о изменама и допунама Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 106/2013).

така (информација). Упркос чињеници да је Правилником о заједичким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору предвиђен и разлог успостављања наведене компоненте интерне финансијске контроле у јавном сектору, то није било довољно да се она успостави код већег броја корисника јавних средстава. Можда је одредбама Правилника требало предвидети изричиту обавезу њиховог успостављања, санкцију за успостављање или обавезну обуку руководиоца и запослених задужених за успостављање финансијског управљања и контроле у својим организацијама.

У складу са чланом 2. став 1, тачка 5. Закона о буџетском систему¹⁰ под корисницима јавних средстава подразумевају се и директни и индиректни буџетски корисници, а у складу са истим чланом тачка 8. под индиректним корисницима се подразумевају и правосудни органи. Имајући у виду чињеницу да су и тужилаштва правосудни органу, наведене институције су биле у обавези да већ 2007. године успоставе финансијско управљање и контролу. Иако, Правилником ни након последњих измена није предвиђена санкција за кориснике јавних средстава који не успоставе финансијско управљање и контролу, наведене институције би требало да успоставе наведени систем, пре свега због повећања одговорности, боље контроле поштовања прописа, ефикасности, економичности и ефективности у свом раду. Иако је обавеза успостављања финансијског управљања и контроле на руководиоцу институције јавног сектора (у тужилаштвима на тужиоцу), спровођење и унапређење финансијског управљања и контроле немогуће је без ангажовања свих запослених у институцији.

10 „Службени гласник Републике Србије“, број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр. и 108/2013).

II ПОЈАМ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ И ЊЕНЕ КОМПОНЕНТЕ

Како би се боље објаснио појам интерне финансијске контроле, потребно је прво дефинисати појам и улогу контроле као посебне фазе у порецесу управљања организацијом.

Контрола је само једна од фаза процеса управљања организацијом и под њом се подразумева континуирано праћење активности и процеса, како би се омогућило потпуно и правовремено остварење планираних задатака и циљева. Она представља процес потврђивања да активности које се спроводе одговарају активностима које су планиране.¹¹ Кључ успеха сваке организације лежи у рационалном систему контроле, под којим се подразумева налажење баланса између суштине контроле и поштовања дискреције поједница¹². Односно, контрола не сме бити сувише стриктна, јер је тада обично контрапродуктивна, али такође, не сме бити и недовољна како се не би довела у питање ефикасност организације и угрозила реализација постављених циљева и задатака.

Напред наведена дефиниција подразумева контролу која се спроводи у самој организацији. Такву контролу зовемо „интерна контрола“.

Систем контроле чине процедуре, правила, политике и инструкције које су осмишљене тако да осигурају остваривање циљева оперативног система.

Адекватан систем интерних контрола који се успоставља у организацијама: унапређује ефикасност, смањује ризике од губитака имовине и капитала, помаже да се обезбеди поузданост финансијских извештаја и поштовање закона и прописа.

Интерне контроле које се успостављају у организацији, морају бити организоване на такав начин, да пруже разумно уверавање у вези са постизањем циљева који се односе на¹³:

11 Д. Ђуричин, С. Јаношевић, Менаџмент и стратегија, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд, 2006. стр. 112.

12 Ibidem 111.

13 Internal Control – Integrated Framework, налази се на веб-страни: <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>. (приступљено током октобра 2014. године).

1. Ефикасност и ефективност пословања (основни пословни циљеви – показатељи профитабилности, људски ресурси, итд);
2. Поузданост финансијског извештавања;
3. Усклађеност пословања са важећим законима и прописима.
4. Заштита средстава.

У пракси под системом интерних контрола се подразумева и велики број специфичних процедура. Процедуре се доносе како би се минимизирали ризици настанка грешака које могу утицати на: финансијске показатеље, репутацију или ефикасност и ефективност организације. Такође, систем интерних контрола укључује перманенте контроле: у рачуноводству, финансијама, приликом набавке, продаје, планирања; као и друге облике контроле процеса рада.

Специфичности процеса рада, окружење, ризици са којима се суочава организација као и циљеви којима тежи, представљају основне факторе који утичу на: потребу, степен и квалитет система интерних контрола.

Интерне контроле које се успостављају у организацији имају за циљ да: онемогуће проневере, открију грешке и пропусте у рачуноводству, обезбеде поштовање закона, прописа и интерних процедура, максимизирају вредности, повећају ефикасност и друго.

Интерне контроле се састоје од пет међусобно повезаних компоненти (елемената) које морају бити изведене из начина управљања, и интегрисане у процес управљања. Пет компоненти за успостављање система интерне контроле на основу COSO¹⁴ модела су:

14 The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) – Комитет донаторских организација Светске трговинске организације је основан 1985. године на иницијативу пет професионалних финансијских Удружења - Институт интерних ревизора (the Institute of Internal Auditors) , Амерички институт овлашћених рачуновођа у јавном сектору (the American Institute of Certified Public Accountants), Америчка рачуноводствена асоцијација (the American Accounting Association), Институт за управљачко рачуноводство (the Institute of Management Accountants) и Институт за управљање финансијама (the Financial Executives Institute). COSO има за циљ да побољша квалитет финансијског извештавања давањем кључне улоге корпоративном управљању кроз етику и интерну контролу. Циљ је обезбедити ефикасно и ефективно пословање, поуздано финансијско извештавање и поштовање постојећих закона и прописа.

1. Контролно окружење

Контролно окружење је основа за све друге компоненте интерне контроле. Контролно окружење мора бити позитивно и виши руководиоци морају поставити тон и властитим примером водити запослене да поштују и обављају своје дужности најбоље што могу.¹⁵ Контролни фактори окружења укључују: интегритет, етичке вредности и посвећеност стручности запослених; филозофију и стил руковођења; начин управљања, доделу овлашћења и одговорности; политику и начин управљања људским ресурсима; организациону структуру и мисију.

2. Управљање ризицима

Свака организација се суочава са великим бројем ризика које могу утицати на њено пословање. Ти ризици могу бити интерне или екстерне природе, могу утицати на организацију у већем или мањем степу и у дужем и краћем периоду. Ризици са којима се сучава свака организација морају бити идентификовани и процењени. Предуслов за управљање ризицима је идентификација и дефинисање оперативних и контролних циљева. Управљање ризицима представља процес идентификације и анализе релевантих ризика које могу утицати на остварење циљева; дефинисање активности и начина управљања идентификованим ризицима. Идентификовање ризика се мора извршити на нивоу целе организације, и у процесу идентификовања и управљања ризицима морају учествовати сви запослени. Постоји потреба за вођењем регистра ризика на локалном и централном нивоу који се морају редовно ажурирати, у смислу да је потребно стално праћење ризика, измена постојећих и дефинисање нових. Како би управљање ризицима било могуће и ефикасно мора се усвојити стратегија која подржава мисију и кључне циљеве организације¹⁶. Накнадне активности које се предузимају у циљу минимизирање изложености ризику представљају саставни део процеса управљања ризицима.

15 ФМЦ приручник, Министарство финансија Републике Црне Горе, Подгорица, јул 2011. Текст приручника се налази на веб-страници: www.mif.gov.me (приступљено током октобра 2014. године).

16 ФМЦ приручник, Министарство финансија Републике Црне Горе, Министарство финансија Републике Црне Горе, Подгорица, јул 2011. Текст приручника се налази на веб-страници: www.mif.gov.me (приступљено током октобра 2014. године)

3. Контролне активности

Контролне активности представљају политике и процедуре које пружају помоћ и осигурвају адекватно извршење и спровођење датих налога. Оне помажу да се обезбеде све неопходне радње које су предузете како би се минимизирали ризици са којим суочава субјект и који могу утицати на реализацију постављених циљева. Контролне активности се успостављају у целој организацији, на свим нивоима и функцијама. Контролне активности имају три улоге: превентивну (фокусирана је на спречавање настанка грешке или неправилности); детективну (фокусира се на грешке или неправилности до којих је већ дошло), корективну (фокусира се на минимизирање трошкова грешке или неправилности). Контролне активности обухватају: физичку контролу којом се тежи заштити имовина и капитал организације; контролу обраде информација која се користи за проверу, сагласност, потпуност и ауторизацију трансакције.

4. Информације и комуникације

Руководство мора да обезбеди одговарајући систем информација. Релевантне информације морају бити идентификоване, обухваћене и саопштене у форми и временском року који омогућава запосленим да обављају своју дужност. Ефикасна комуникација мора обухватити шири смисао, и тежити према горе, и доле, кроз целу организацију.¹⁷ Поред наведеног, мора постојати ефикасна комуникација и са спољним сарадницима (купци, добављачи, држава). Комуникација није изолована компонента интерне контроле, већ утиче на све аспекте пословања организације и пружа подршку систему интерне контроле. Повратне информације из комуникационе мреже руководству помажу у оцени функционисања различитих компоненти система интерне контроле¹⁸.

5. Мониторинг (праћење)

Путем активности мониторинга се постиже праћење система интерних контрола и њиме се оцењује квалитет преформанси система током времена. Праћење успостављеног система интерних контрола се

17 Internal Control – Integrated Framework налази се на веб-страници: <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf> (приступљено током октобра 2014. године).

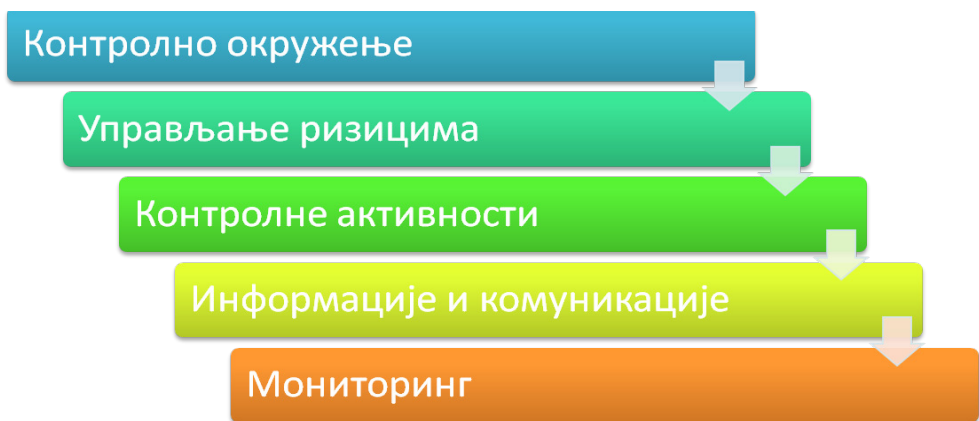
18 *Приручник за финансијско управљање и контролу* – ERNST & YOUNG

јавља у току пословања и оно укључује управљачке и надзорне послове. Обим и учесталост мониторинга зависи од процене ризика и ефикасности перманентног праћења поштовања процедура. Сваки недостатак у примени и успостављењу система интерних контрола се мора пријавити највишем руководству.

Да би праћење било ефективно, сви запослени треба да разумеју мисију и циљеве организације, степен толеранције ризика и сопствене дужности. Сви у организацији су у одређеној мери одговорни за праћење. Нагласак и степен ове одговорности зависи од положаја које лице има у организацији.¹⁹

Овде интерна ревизија има значајну улогу јер она прати, оцењује и вреднује успостављеност система интерних контрола и управљање ризицима.

Интерним контролама се тежи избећи непотребни трошкови и омогућити брзо реаговање у променљивим условима. Такође, да би систем интерних контрола био ефикасан свих пет компонентни морају бити присутне и ефикасно функционисати. Све компонентне интерне контроле важе и за велике и мале организације, независно од облика својине.



Графикон 1. Компоненте интерне контроле

Интерним контролама се: постиже да организација оствари своје циљеве и избегне непотребне губитке; омогућава поуздано

¹⁹ Приручник за финансијско управљање и контролу – ERNST & YOUNG

финансијско извештавање; осигурава да ће се пословање одвијати у складу са важећим законским прописима; избегава ризик лошег угледа; доприноси правцу акције и минимизира утицај изненадних фактора на реализацију циљева. Међутим, систем интерних контрола не може гарантовати успех и опстанак организације, претворити лоше управљење у добро, али свакако може допринети ефикасности, унапредити радне процесе, осигурати остварење циљева. Такође, екстерни фактори (владине политике, природне катастрофе, економска криза и слично) могу бити такви да организација не може да овакве ризике избегне или третира, што указује да систем интерних контрола ма колико био ефикасан не може гарантовати апсолутну реализацију циљева. Дакле, она може да обезбеди разумно али не апсолутно уверавање руководству који се тиче реализације циљева.

Уколико менаџмент има способност да надјача систем или ако постоји дослук двоје и више људи, контрола се може избећи, односно може постати формална. Приликом успостављања система интерних контрола у одређеној организацији мора се водити рачуна о начелу економичности, што значи да ефекти и користи контрола морају бити већи од трошкова. Сви запослени у одређеној организацији морају бити укључени и одговорни за интерну контролу.

Основно питање које се поставља је

Да ли финансијска интерна контрола представља део интерне контроле и тиче се само контроле процеса који су везани искључиво за финансије и рачуноводство, или обухватају и контролу послова ?

Наиме, интерну контролу према објекту можемо поделити на контролу пословања и финансијских извештаја. Међутим, финансијска интерна контрола представља саставни део управљања финансијама и тежи да се финансијски ресурси користе ефикасно, економично и ефективно. Самим тим, када говоримо о интерној финансијској контроли заправо мислимо на целокупан систем финансијских и других контрола којим се тежи минимизирати сви ризици, исправити грешке, побољшати сви процеси рада, а који директно или индиректно могу утицати на финансијски резултат организације и угрозити њене циљеве и опстанак.

На основу изнетог, интерне финансијске контроле обухватају и методе и процедура не само финансијског система, већ и оперативних и стратешких система организације.

Овакво мишљење је нарочито присутно приликом дефинисања појма интерне контроле у јавном сектору према коме интерне контроле обухватају целокупни систем финансијских и других контрола, укључујући и организациону структуру, методе и процедуре, и то не само финансијских система, већ и оперативних и стратешких система организације у јавном сектору²⁰.

Концепт интерне контроле у јавном сектору, који се све више развија, је резултат тежње да организације и институције јавног сектора функционишу по принципима доброг корпоративног управљања. Основни принципи корпоративног управљања су: отвореност, интегритет и одговорност.

Све је више уобичајено и важно да се организације у јавном сектору сагледавају у смислу њихове структуре корпоративног управљања, укључујући и систем интерне контроле. Корпоративно управљање може се дефинисати као систем кроз који организације усмеравају и контролишу своје функције и остварују везу са купцима и осталим чињоцима, односно грађанима. Свака активност, програм и пројекат у организацији у јавном сектору мора имати систем контроле у којем се утврђени контролишу.²¹

Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији регулисана је одредбом члана 80. Закона о буџетском систему. У складу са наведеном одредбом, интерну финансијску контролу у јавном сектору, чине следеће компоненте:

- Финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава;
- Интерну ревизију код корисника јавних средстава;
- Хармонизацију и кординацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централан јединица за хармонизацију.

Концепт PIFC је развила Европска комисија са циљем да се ефективно примени добро развијен и ефективан систем контрола у процесу придруживања. Важно је нагласити да овај концепт заправо представља систем интерних контрола које се примењују у јавном сектору, и углавном је, али не и искључиво, оријентисан на финансијски систем²².

20 Приручник за финансијско управљање и контролу – ERNST & YOUNG

21 Приручник за финансијско управљање и контролу – ERNST & YOUNG

22 Министарство финансија, Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном

PIFC представља свеобухватан систем који успоставља Влада, односно организације јавног сектора ради финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и извештавања о коришћењу средстава ЕУ. Циљ је да се управљање и контрола трошења јавних средстава обавља наменски у складу са законима, прописима, буџетом, принципима доброг финансијског управљања, односно у складу са принципима ефикасности, ефективности и економичности.²³

Финансијско управљање и контрола (FMC – Financial Management And Control) прописано је одредбом члана 81. Закона о буџетском систему. Према наведеној одредби члана Закона, корисници јавних средстава успостављају финансијско управљање и контролу, која се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно управљање да ће своје циљеве остварити кроз:

- 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;
- 2) реалност и интегритет финансијских пословних извештаја;
- 3) економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
- 4) заштиту средстава података (информација).

У складу са међународним стандардима финансијског управљања и контроле, Закон о буџетском систему чланом 81. став 2. прописује следеће елементе финансијског управљања и контроле: контролно окружење; управљање ризицима; контролне активности; информисање и комуникације; праћење и процену система.

Наиме, за успостављање FMC прихваћени су општи INTOSAI²⁴ стандарди интерне контроле за јавни сектор који обухватају и COSO ок-

сектору (PIFC) у Републици Србији (2008).

23 Министарство финансија, Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору (PIFC) у Републици Србији (2008).

24 INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the public sector). INTOSAI је Међународна организација врховних ревизорских институција. ИНТОСАИ приручник стандарда интерне контроле за јавни сектор је замишљен као живи документ који одражава визију да стандарди интерне контроле у јавном сектору морају бити промовисани од пројекта, имплементације до и евалуације интерне контроле. Међународни стандарди који су обухваћено овим приручником засновани су на другој верзији COSO модела Института за интерну ревизију (IIA) - http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf.

вир интерне контроле, не укључујући функцију интерне ревизије (IA – Internal Audit). На основу изнетог, мониторинг као пети елемент FMC се не спроводи интерна ревизија.

Ставом 4. члана 81 овог Закона прописано је: „За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти.

Чланом 82. Закона о буџетском систему прописана је интерна ревизија у јавном сектору. Наиме, интерна ревизије у јавном сектору је независна активност која пружа објективно, непристрасно и професионално мишљење саветодавног карактера, како би допринела унапређењу пословања, она помаже да организација оствари своје циљеве тако што процењује и вреднује успостављеност система интерних контрола и управљање ризицима.

Интерна ревизија је функционално независна што значи да самостално, на основу процене ризика, одлучује о подручју, начину обављању и извештавању о налазима из обављених ревизија. Интерна ревизија је и организационо независна, у смислу да је независна делатности коју обавља организација, нити је део било ког пословног процеса. Интерна ревизија за свој рад непосредно одговара руководиоцу јавних средстава.

Основна разлика између интерне ревизије и финансијског управљања и контроле је у томе што је за FMC одговоран руководилац организације, док интерна ревизија није одговорна за успостављање FMC, већ она врши независну и објективну процену успостављеног система FMC, утврђује потенцијалне слабости и даје препоруке за побољшање.

III ЗАКОНСКА РЕГУЛАТИВА

Закључком Владе Републике Србије²⁵ дана 9. октобра 2008. године донет је Национални програм за интеграцију Републике Србије у Европску унију. То је представљало основ за доношење Стратегије интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије. Циљ доношења наведене Стратегије, као и прописа донетих на основу ње био је успостављање доброг управљања јавним средствима, без обзира на њихов извор. Због тога је било неопходно да се националним прописима обезбеди одговорност лица која воде јавне послове и управљају јавним средствима, обезбеђивање чувања јавних средстава и економично, ефикасно и ефективно коришћење ових средстава. У одлуци Савета Европске уније од 13. фебруара 2008. године о принципима, приоритетима и условима садржаним у Европском партнерству са Србијом укључујући и Косово, како је дефинисано Резолуцијом Савета безбедности Уједињених нација 1244 од 10. јуна 1999. године, наведен је одређени број приоритета везаних за финансијску контролу:

➤ **Краткорочни приоритети:**

- Развити стратегију интерне финансијске контроле у јавном сектору и
- Развој процедура и административних капацитете како би се обезбедила ефективна заштита финансијских интереса Европске уније;

➤ **Средњорочни приоритети:**

- Развити и примењивати принципе децентрализоване одговорности управљачких структура и функционално независне интерне ревизије у складу са међународно прихваћеним стандардима и најбољом праксом Европске уније;
- Ојачати оперативне капацитете, функционалност и финансијску независност врховне ревизорске институције;
- Развити процедуре административне капацитете како би се обезбедила ефикасна заштита финансијских интереса Европске уније.

1. Стратегија развоја интерне финансијске контроле

Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији²⁶ донета је у циљу реализације захтева Савета Европске уније у вези са финансијском контролом. Финансијско управљање и контрола спроводи се у складу са INTOSAI стандардима интерне контроле за јавни сектор, а када је у питању интерна ревизија, она се успоставља у складу са IIA стандардима интерне ревизије²⁷. Стратегија развоја интерне финансијске контроле заснива се на процени SIGME које је извршено у Србији 2007. године. Према извештају је неопходно разрадити механизме одговорности у оквиру државне управе. Стога је било неопходно извршити институционалну реформу и унапредити административне капацитете у свим секторима и на свим нивоима државне управе. Због тога је било неопходно изменити Закон о буџетском систему, као и донети друга подзаконска ката која регулишу питање ефикасне финансијске контроле и интерне ревизије у Републици Србији, а њима уредити и извештавање и одговорност свих корисника буџетских средстава. Стратегија садржи само основ за изградњу ефикасног система интерне финансијске контроле, али не и екстерне јер она није део PIFC.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору је термин и концепт који је развила Европска комисија са циљем да пружи помоћ у разумевању и примени добро развијених и ефективних система контроле у процесу придруживања Европској унији. PIFC свако слово има своје значење.

P - Public Sector значи јавни сектор,

I - Internal to the organisation значи интерно за организацију

F- Financial systems mainly but not exclusively – углавном се тиче финансијских система, али не искључиво финансијских

C - Control based on internationally accepted and recognised standards – јесте контрола заснована на међународно прихваћених и признатим стандардима.

26 Тренутно је на снази Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији која је донета 2009. године, а измењена 2013. године („Службени гласник Републике Србије“, број 61/2009 и 23/2013).

27 Под IIA стандардима интерне ревизије подразумевају се међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије, које је установио Институт интерних ревизора.

PIFC је свеобухватан систем који успоставља Влада, а који се успоставља у организацијама јавног сектора ради финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и извештавања о коришћењу јавних средстава и средстава Европске уније. Циљ успостављања интерне финансијске контроле јесте обезбеђивање управљања и контролом јавних средстава (укључујући и стране фондове) како би били у складу са прописима и принципима доброг финансијског управљања, тј. како би се јавним средствима управљало ефикасно, ефективно, економично и транспарентно. Интерна финансијска контрола јесу све мере контроле јавних прихода и расхода, и законитог управљања имовином и извршење преузетих обавеза. Она обухвата све интерне контролне механизме у организацијама јавног сектора у циљу успостављања наменског коришћења средстава.

Успостављање наведеног система омогућава примену тзв. концепта управљачке одговорности, под којом се подразумева да руководиоци корисника јавних средстава сnose одговорност за фискалне, управљачке и програмске надлежности које су им пренети. Руководиоци корисника јавних средстава су у складу са наведеним концептом одговорни у организацији којом руководе за планирање, програмирање, израду буџета/финансијског плана, извршење буџета/финансијског плана, рачуноводство, контроле, извештавање, архивирање и надзор односно за утврђивање и реализацију постављених циљева. Стратегија као документ Владе истиче потребу успостављања финансијског управљања и контроле у циљу помоћи руководиоцима корисника јавних средстава у обављању својих задатака, односно остварењу циљева организације на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин. У складу са Стратегијом циљ успостављања интерне ревизије је систематично и дисциплиноване вршење процене и пружање уверавања и савета руководиоцима о ефективности управљања ризиком, адекватности и ефективности контрола и ефективности процеса управљања организацијом.

На основу Стратегије развоја интерне финансијске контроле успостављен је законодавни оквир интерне финансијске контроле у јавном сектору. Најпре је 2006. године измењен Закон о буџетском систему, којим су прописане одредбе којима је уређено финансијско управљање и контрола, интерна ревизија и дефинисане надлежности Централне јединице за хармонизацију.

Међутим, чини се да је од велике важности и то што је Стратегијом наглашено да се елементи финансијског управљања

и контроле – финансијско управљање и контрола и интерна ревизија морају успоставити истовремено.

2. Закон о буџетском систему

Изменама и допунама Закона о буџетском систему из 2006. године прописана је обавеза да корисници јавних средстава успоставе одговарајуће системе интерне контроле и успостављања организационо и функционално независне децентрализоване интерне ревизије, као и обезбеђење хармонизације методологије и стандарда за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију кроз успостављање Централне јединице за хармонизацију у Министарству финансија. Законом о буџетском систему, чланом 2. став 1, тачка 5. прописано је да су корисници јавних средстава 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 Србије, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода остварених у претходној пословној години, као и јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама. Имајући у виду да се у складу са истим чланом, став 1. тачка 8. Закона о буџетском систему, под индиректним корисницима буџетских средстава сматрају и правосудни органи, под којима се подразумевају и јавна тужилаштва, неопходно је да се интерна финансијска контрола успостави и у јавним тужилаштвима на територији Републике Србије. Интерна финансијска контрола дефинисана је у оквиру поглавља шест Закона о буџетском систему. Чланом 80. наведеног Закона прописано је да интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, интерну ревизију код корисника јавних средстава и хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију.

2.1. Финансијско управљање и контрола

Основна претпоставка за успостављање целовитог система интерне финансијске контроле у јавном сектору јесте успостављање финансијског управљања и контроле.

Закон о буџетском систему у члану 81, став 2. дефинише финансијско управљање и контролу као систем процедура и одговорности свих лица у организацији. За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти. У складу са ставом 5. Руководилац корисника јавних средстава до 31. марта текуће године за претходну годину на прописани начин извештава министра о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле. Министар финансија у складу са ставом 6. утврђује заједничке критеријуме и стандарде за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

2.2. Интерна ревизија

У складу са чланом 82. став 5. Интерна ревизија на основу објективног прегледа доказа обезбеђује уверавање о адекватности и функционисању постојећих процеса управљања ризиком, контроле и управљања организацијом да ли ови процеси функционишу на предвиђен начин и омогућавају остварење циљева организације. Она пружа саветодавне услуге које се састоје од савта, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом, управљања ризицима и контроле. У складу са наведеним, види се да су финансијско управљање и контрола и интерна ревизија у јавном сектору две нераздвојне компоненте интерне финансијске контроле.

2.3. Хармонизација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије

У складу са чланом 83. став 1. Закона о буџетском систему хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију. Она обавља послове централне хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору, дефинише заједничке критеријуме и стандарде за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле, дефинише заједничке критеријум-

ме за организацију и поступање интерне ревизије у јавном сектору, води регистар овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља интерне ревизије, врши стручно усавршавање, сертификацију и надзор над радом интерних ревизора, обавља послове стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима, обједињује годишње извештаје о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије. Министар финансија у складу са чланом 83. Закона о буџетском систему доставља Влади обједињени годишњи извештај о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији.

3. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору

Финансијско управљање и контрола је у Републици Србији прецизније уређено Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011 и 106/2013). Наведеним Правилником прописани су заједнички критеријуми и стандарди за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава. Чланом 4. Правилника су дефинисани елементи финансијског управљања и контроле. Међутим, Правилником није прописана санкција за кориснике јавних средстава који не успоставе систем финансијског управљања и контроле. Могуће је да се законодавац руководио идејом да ће без обзира на непостојање санкције, руководиоци корисника јавних средстава бити свесни значаја финансијског управљања и контроле за пословање институције којом руководе и да ће на основу тога благовремено успоставити поменути систем. У складу са тим, важно је споменути и да је Правилник из 2011. године, измењен и допуњен 2013. године. Тим допунама измењен је члан 2. став 1. тачка 7. Правилника, тако што је дефиниција управљачке одговорности измењена и усаглашена са дефиницијом предвиђеном Законом о буџетском систему. У складу са том одредбом управљачка одговорност је обавеза руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и

јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе ко их је именовано или им пренео одговорност. Успостављање финансијског управљања и контроле доприноси јачању управљачке одговорности и омогућава да руководиоци своје послове обављају законито уз поштовање принципа економичности, ефикасности и ефикасности. Осим тога, измењена је и дефиниција финансијског управљања и контроле. У складу са тим под финансијским управљањем и контролом подразумева се систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководиоца корисника јавних средстава, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери (вероватно руководиоца корисника јавних средстава) да ће се циљеви корисника јавних средстава осварити на правилан, економичан, ефикасан и ефикасан начин, кроз:

- 1) пословање у складу са прописима, интерним актима и уговорима;
- 2) потпуност, реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
- 3) добро финансијско управљање и
- 4) заштиту средстава и података (информација).

IV ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Институционални оквир финансијског управљања и контроле формирају Народна Скупштина и Влада. Односно, Народна Скупштина као носилац уставотворне и законодавне власти доноси законе којима се уређује интерна финансијска контрола у јавном сектору, док Влада предлаже и извршава ове законе и доноси уредбе и општа акта. Самим тим, можемо слободно рећи да је за креирање институционалног оквира интерне финансијске контроле најодговорнија Народна Скупштина а за успостављање Влада Републике Србије.

Министарство Финансија Републике Србије представља најзначајнију институцију за имплементацију и функционисање финансијске контроле и концепта интерне финансијске контроле у јавном сектору. Кључна улога се огледа у следећем:

- пословима управљања јавним финансијама;
- контролним механизмима које спроводи путем накнадних контрола, које нису саставни део интерне финансијске контроле у јавном сектору, преко рада својих организационих јединица, а нарочито путем одељења за буџетску инспекцију и интерну ревизију;
- хармонизацији коју обавља Централна јединица за хармонизацију у Министарству.

Централна јединица за хармонизацију представља трећу компоненту интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији.²⁸ У складу са најбољом праксом ЕУ и праксом у другим земљама кандидатима за придруживање ЕУ, Централна јединица за хармонизацију (ЦХУ) успоставља се ради хармонизације система финансијског управљања и контроле (ФМЦ) и методологије интерне ревизије. Ова јединица потврђује квалитет и независност свих функција у оквиру јавне интерне финансијске контроле (ЈИФК) у јавном сектору и задужена је за промовисање и пружање подршке у развоју ФМЦ и ИА.

28 Према члану 80. Закона о буџетском систему компоненте интерне финансијске контроле у јавном сектору чине: финансијско управљање и контрола, интерна ревизија и Централна јединица за хармонизацију. Наравно прва компонента, односно услов за ефикасно функционисање интерне финансијске контроле у јавном сектору јесте финансијско управљање и контрола.

ЦХУ је поред тога задужена и за координацију и усмеравање обука за руководиоце свих организација, запослених задужених за ФМЦ и интерних ревизора, а у вези са финансијским управљањем и контролом и интерном ревизијом у јавном сектору. Ова јединица функционише као „центар стручности“ кад је у питању јавна интерна финансијска контрола. Као таква, ЦХУ је задужена за праћење добре праксе, међународних стандарда и стандарда Европске комисије. Активности ЦХУ везане за ФМЦ и ИА организују се као две одвојене активности у оквиру једне јединице. ЦХУ се налази у оквиру Министарства финансија, а руководиоца ове јединице извештава министра о стању и напретку ЈИФК.²⁹

Општа мисија Централне јединице за хармонизацију јесте да врши координацију и хармонизацију методологије и смерница везаних за финансијско управљање и интерну контролу, и интерну ревизију, на нивоу целог јавног сектора³⁰.

У складу са чланом 83. Закона о буџетском систему Централна јединица за хармонизацију обавља послове:

- 1) централне хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору;
- 2) дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;
- 3) дефинисања заједничких критеријума за организацију и поступање интерне ревизије у јавном сектору;
- 4) вођење регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља интерне ревизије;
- 5) стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора;
- 6) стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
- 7) обједињавање годишњих извештаја о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

29 <http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=828>.

30 *Приручник за финансијско управљање и контролу* – ERNST & YOUNG.

Према садржини Консолидованих годишњих извештаја о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, сачињени на основу годишњих извештаја корисника јавних средстава од стране Сектора за интерну контролу и интерну ревизију у Министарству финансија која обавља послове ЦЈХ, приметно је да у периоду од 2010. до 2013. године већина корисника јавних средстава бележи слаб напредак у развоју ФУК. Најзначајније слабости уочене из достављених извештаја, током наведеног периода, су готово индентичне, и гласе:

- већина корисника јавних средстава која је доставила извештаје, није одредила руководиоца задуженог за ФУК, није основала радну групу која ће се бавити увођењем и развојем ФУК, и није донела планове за спровођење и развој ФУК;
- корисници јавних средстава постепено прихватају методологију управљања ризицима;
- постојећи систем контроле обезбеђује законитост али нису у довољној мери усмерени на овладавање ризицима који могу утицати на остварење осталих општих циљева;
- за поједине пословне процесе није прописан начин њиховог обављања;
- недовољан број руководиоца на највишем нивоу није похађао обуку за ФУК.

Најзначајнија Институција која је одговорна за ревизију јавних средстава и пословање са јавним средствима је Државна ревизорска институција.

Наведена институција је највиши, независан, државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, који пружа професионално уверавање Народној скупштини и грађанима Републике Србији да се јавна средства користе ефикасно, економично и ефективно³¹.

Чланом 96. Устава Републике Србије³² прописано је да Државна ревизорска институција (у даљем тексту: ДРИ):

- највиши орган ревизије јавних средстава у Републици Србији,
- самостална и независна у свом раду, подлаже надзору народне скупштине и

31 Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2011 - 2015 године.

32 Службени гласник Републике Србије“ број 98/2006..

- за обављање послова из своје надлежности одговара народној скупштини.

Чланом 92. истог прописа предвиђено је да ДРИ контролише извршење буџета Републике Србије, аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе, док Народна скупштина разматра предлог завршеног рачуна буџета по прибављањом мишљењу од ДРИ-а.

Чланом 92. Закона о буџетском систему³³ (прописана је екстерна ревизија. Наиме, завршни рачун буџета РС и завршни рачун организација за обавезно социјано осигурање, као и завршни рачуни буџета локалних власти подлежу екстерној ревизији у складу са одредбама закона којим се уређује надлежност ДРИ. На основу изнетог и више је него јасно да ДРИ врши екстерну ревизију јавног сектора, па самим тим врши и екстерну ревизију ФУК у јавном сектору.

Државна ревизорска институција основана је 2005. године Законом о државној ревизорској институцији и представља један од кључних корака у реформи јавних финансија у РС. Ова Институција доприноси: унапређењу транспарентности, бољем систему планирања и контроле остварења буџета РС, повећању ефикасности и одговорности за финансијско управљање у јавном сектору, рационалнијој употреби јавних средстава.

Чланом 9. Закона о државној ревизорској институцији³⁴ прописан је предмет ревизије. Ставом 1. тачка 5 и 6. овог члана Закона дефинисано је да је предмет ревизије: **систем финансијског управљања и контроле буџетског система** и система осталих органа и организација које су субјект ревизије ДРИ, **систем интерних контрола**, интерне ревизије, рачуноводствених и финансијских поступака код субјекта ревизије. Такође, одредбом члана 10. истог Закона прописано је да, између осталог, су **субјект ревизије директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике**, територијалних аутономија и локалних власти у складу са прописима којима се уређује буџетски систем и систем јавних прихода и расхода.

На основу изнетог Државна ревизорска институција има законска овлашћења да посебно надгледа и оцењује успостављеност и напредак у примени коцнепта ФУК код корисника јавних средстава.

33 Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр. и 108/2013

34 Службени гласник РС", бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010.

За разлику од Централне јединице за хармонизацију која за обављање својих послова индиректно одговара Влади и Народној скупштини, Државна ревизорска институција за обављање послова из своје надлежности директно одговара само Народној скупштини.

Чланом 34. истог Закона је прописано да ДРИ обавља своју ревизиону надлежност у складу са опште прихваћеним начелима и правилима ревизије и у складу са одабраним међународним прихваћеним стандардима ревизије. С обзиром да је ДРИ пуноправна чланица Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), определила је се да прихвати INTOSAI оквир професионалних стандарда и смерница релевантних за потребе њених чланица.

Једно од основних начела државне ревизије, према општем оквиру стандарда ревизије INTOSAI³⁵, говори да постојање одговарајућег система интерних контрола смањује ризик грешака и неправилности. Одговарајући субјект ревизије треба да развија систем интерних контрола ради заштите својих средстава. Такође, субјект ревизије је у обавези да осигура постојање и функционисање система контрола, како би се осигурало поштовање закона и прописа, те поштења и правилности у доношењу одлука. За успостављање система интерних контрола није одговоран ревизор. Међутим, то не ослобађа ревизора да да предлоге, препоруке субјекту ревизије ако утврди да систем контрола не постоји или је недоговарајућ.³⁶

Општи оквир ревизорских стандарда INTOSAI дефинише да целокупан делокруг државне ревизије укључује ревизију финансијске правилности и ревизију сврсисходности.

Ревизија финансијске правилности обухвата између осталог и ревизију функције интерне контроле и интерне ревизије код субјекта ревизије.

Ревизија сврсисходности између осталог обухвата и ревизију учинка коришћења људских, финансијских и других ресурса, укључујући

35 Општи оквир ревизијских стандарда Међународне организације врховних ревизијских институција (изворна скраћеница INTOSAI) произишао је из декларације у Лими и Токију, изјава и саопштења које је усвојио INTOSAI на разним конгресима, те саопштења Експертске групе Уједињених народа са састанака о рачуноводству и ревизији јавног сектора у земљама у развоју.

36 Ревизијски стандарди INTOSAI-а (просинац 2011.) Наведени стандарди се налазе на следећој веб-страни:
<http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>.
(приступљено током октобра 2014. године).

испитивање информационог система, мера учинка и контролних поступака, као и процедуре за отклањање уочених недостатака које спроводи субјект ревизије.

Стандарди ревизије предлажу да ревизор при одређивању подручја и делокруга ревизије проучава и процењује поузданост интерних контрола. Код ревизије финансијске правилности то подразумева да ће ревизор проучити и проценити углавном контроле којима се доприноси заштите имовине и средстава и осигурава тачност и целовитост рачуноводствене евиденције. Код ревизије сврсисходности предмет проучавања су контроле којима се доприноси пословању на економичан, ефикасан и ефикасан начин.

У СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ ПРЕМА ИЗВЕШТАЈУ ЕВРОПСКЕ КОМИСИЈЕ ЗА 2013. ГОДИНУ

Европска комисија је сачинила Извештај о напретку Србије за 2013. годину који прати саопштење упућено Европском Парламенту и Савету.³⁷ Комисија иначе редовно извештава Савет и Парламент о напретку земаља Западног Балкана у Европским интеграцијама, оцењујући њихове напоре у усклађивању са критеријумима из Копенхагена и условима процеса стабилизације и придруживања. У извештају су кратко описани односи између Србије и Европске уније, анализирано је стање у Србији у погледу политичких критеријума за чланство, анализирано је стање у Србији на основу економских критеријума за чланство, анализирана је спремност Србије да преузме обавезе чланства, тј. правних тековина изражених у Уговорима, секундарном законодавству и политикама Уније. Извештај се односи на период од октобра месеца 2012. године до септембра 2013. године, а напредак се мери на основу донетих одлука, усвојеног законодавства и спроведених мера. Извештај је сачињен на информацијама које је Комисија сакупила и анализирали, а коришћени су и други извори, укључујући прилоге Владе Републике Србије, држава чланица Европске уније, извештаје Европског парламента и информације добијене од разних међународних и невладиних организација.

Када су у питању економски критеријуми, приликом разматрања економских прилика у Србији, приступ Комисије је вођен закључцима Европског савета из Копенхагена из јуна 1993. године у којима се наводи да чланство у Унији захтева постојање функционалне тржишне економије и способност суочавања са притиском конкуренције у тржишним снагама у Унији.

У области финансијског управљања, контроле и ревизије, системи за финансијско управљање и контролу су додатно унапређени како би били усклађени са захтевима децентрализованог управљања ИПА компонентама један и два. Неопходно је унапредити капацитет Канцеларије за ревизију система управљања средствима Европске уније.

37 Текст Извештаја се налази на веб-страни: http://www.seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaj_ek_o_napretku/izvestaj_ek_2013.pdf. (приступљено током септембра 2014. године).

У извештају Европске комисије Европском парламенту и Савету оцењени су и кораци предузети у вези са реализацијом поглавља 32. У области јавне интерне финансијске контроле ажуриран је акциони план за стратегију интерне финансијске контроле. У области финансијског управљања и контроле, централна јединица је организовала додатну обуку за кориснике буџета о темама попут техника за управљање ризиком и ревизорских трагова. Централна јединица за хармонизацију је започела обуке и давање методолошких упутстава и на нивоу локалних власти. Централна јединица за хармонизацију према извештају треба да се прерјентише и тако посвети уместо досадашњој организацији обуке, стратешкој улози и анализирању потребне обуке и њеним управљањем.

Као позитиван корак у напретку у Извештају Европске комисије се наводи измена Закона о буџетском систему из 2012. године и његова допуна ради појашњења одредби о управљачкој одговорности. Осим тога, наводи се да разумевање финансијског управљања и контроле и даље уско и превише фокусирано на законитост и правилност финансијских трансакција. Управљачка одговорност ће у складу са извештајима морала да буде детаљније објашњења. У Извештају се наводи како још увек није успостављен кохерентан процес стратешког управљања за буџетске кориснике који би омогућио примену управљачке одговорности у целости. Осим тога, као неопходност се наводи потреба спровођења додатних активности на подизању свести код виших руководилица у јавном сектору како би боље разумели своју специфичну улогу и одговорност у успостављању финансијског управљања и контроле, као и улогу интерне ревизије у њиховој организацији. Иако је у области финансијске контроле постигнут изванредан напредак, наводи се да је потребно уложити знатан додатни напор како би се развили финансијско управљање и контрола у јавном сектору на основу концепта управљачке одговорности и како би се у потпуности развио капацитет за екстерну ревизију. У складу са наведеним Европска комисија је оценила да је остварен скроман напредак у припреми за приступање Унији у области финансијског управљања и контроле.

VI СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ ПРЕМА ИЗВЕШТАЈИМА ДРЖАВНЕ РЕВИЗОРСКЕ ИНСТИТУЦИЈЕ

Државна ревизорска институција представља највиши орган ревизије јавних средстава у Републици Србији. Обавља послове из своје надлежности као самосталан и независан државни орган, а за свој рад одговара Народној скупштини Републике Србије. Надлежност и дело-круг рада Институције уређени су Уставом Републике Србије, Законом о државној ревизорској институцији³⁸ као и Пословником Државне ревизорске институције која ближе прописује поступак обављања ревизије, начин одлучивања и др.

Законом о Државној ревизорској институцији у члану 9. дефини-сан је предмет ревизије који између осталог обухвата:

- 1) систем финансијског управљања и контроле буџетског система и система осталих органа и организација које су субјект ревизије Институције;
- 2) систем интерних контрола, интерне ревизије, рачуноводствених и финансијских поступака код субјекта ревизије.

Како би се осигурало да се обављање послова у јавном сектору врши у складу са законом односно да се јавним средствима управља на одговоран начин неопходно је да органи у јавном сектору успоставе систем финансијског управљања и контроле. Ефикасан систем интерних контрола и управљање ризицима усмерено је ка трошењу јавних средстава на економичан, ефикасан и ефективан начин односно на пружању квалитетнијих услуга корисницима.

Према објављеним извештајима Државне ревизорске институције³⁹ који обухватају период ревизије за 2012. годину може се закључити да је неопходно активније наставити са увођењем система финансијског управљања и контроле. Табела у наставку обухвата неке од најчешће уочених слабости на узорку од двадесет корисника јавних средстава а тичу се неопходности да се изврши опис пословних процеса и да се сачини мапа пословних процеса; да се уреди писаним процедурама пословни процеси, правила обраде документације као и фор-

38 „Службени гласник Републике Србије”, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010

39 Извештаји Државне ревизорске институције доступни су веб-страници: www.dri.rs (приступљено током октобра 2014. године).

ма, токови и рокови достављања и обраде; кораци у интерним контролним поступцима и одлучивању. Уочена је недовољна ангажованост код корисника јавних средстава када је у питању израда стратегије управљања ризицима у циљу идентификовања, процене и контроле над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротван ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава са задатком да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварни. Такође, уочено је да није извршена процена ризика и управљање истим а у складу са прописима који регулишу дату област. Из извештаја Државне ревизорске институције може се приметити слаб одзив корисника јавних средстава када је у питању достављање годишњег извештаја о систему финансијског управљања и контроле Министарству финансија – Централној јединици за хармонизацију.

У табели је приказан и извештај Државне ревизорске институције о ревизији завршног рачуна Првог основног суда у Београду за 2012. годину. Све препоруке које је Државна ревизорска институција дала Првом основном суду могу се применити и за јавна тужилаштва у Србији.

**Преглед утврђеног стања и датих препорука корисницима
јавних средстава од стране Државне ревизорске
институције који обухвата период 2012. године**

Извештај о ревизији завршног рачуна и правилности пословања Првог основног суда у Београду за 2012. годину	
Утврђено стање	Препорука
<p>Суд није извршио опис пословних процеса и сачинио мапу пословних процеса; уредио писаним процедурама пословне процесе, правила обраде документације као и форму, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању; није успоставио адекватан систем финансијског управљања и контроле, што није у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему.</p>	<p>Препоручује се Суду да пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде документације и форму, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању, уреди писаним процедурама на свеобухватан начин и успостави адекватан и функционалан систем финансијског управљања и контроле.</p>

**Извештај о ревизији годишњег финансијског извештаја и
правилности пословања Министарства омладине и спорта за
2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>-Министарство је у великој мери примењивало Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима и измене истог. Како би побољшало успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле, министар је донео Решење о образовању радне групе коју је формирао за увођење и развој наведеног система и израду предлога стратегије управљања ризицима за период 2012-2013. године;</p> <p>-У министарству је успостављен систем информисања и комуникације унутар сектора и кабинета;</p> <p>-Министарство је доставило Министарству финансија Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле за 2012. годину.</p>	<p>-Наставити отпочете активности и извршити процену ризика и управљање истим на нивоу целог система, укључујући и ризике везане за трансфер средстава индиректним корисницима, како би у потпуности уредило финансијско управљање и контролу а у циљу свеобухватне Интерне финансијске контроле у јавном сектору;</p> <p>-у даљем раду примењивати добру праксу везану за Инструкције о протоку документације и начину њене обраде у Министарству којим је уређено достављање извештаја о раду министру као и да се процедурално уреди обавеза одржавања састанака највишег руководства у циљу бољег информисања, сагледавања пословања и намера за побољшање процеса рада као и заједничког идентификовања могућих нових ризика и спречавања истих.</p>

**Извештај о ревизији годишњег финансијког извештаја и
правилности пословања Републичке дирекције за имовину
Републике Србије за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>Утврђено је да Дирекција није извршила свеобухватан попис послова који се обављају у Дирекцији, није донела писане процедуре за обављање истих и није одредила одговорна лица у организацији, односно није успоставила финансијско управљање и контролу у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (У даљем тексту: Правилник).</p>	<p>Уредити писаним процедурама и на свеобухватан начин пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде и форму документације, ако и токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању.</p>

**Извештај о ревизији завршног рачуна Београдске пословне
школе - Високе школе струковних студија за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>Школа није у потпуности успоставила финансијско управљање и контролу у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему и Правилником.</p>	<p>Препоручује се Школи да примењује прописане пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде и форму документације, као и токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању.</p>

**Извештај о ревизији завршног рачуна буџета
епублике Србије за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>-Увидом у годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле којим су корисници јавних средстава известили министра финансија о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле утврђено је да од 15 ревидираних корисника, 13 корисника није у потпуности успоставило систем финансијског управљања и контроле;</p> <p>-Финансијско управљање и контрола није организована на начин који својим функционисањем обезбеђује примену закона, прописа, правила и процедура као и постизање других циљева због којих се у складу са законом успоставља.</p>	<p>Препоручује се Министарству финансија - Централној јединици за хармонизацију да у оквиру својих надлежности у вези са хармонизацијом, координацијом, праћењем примене и сагледавања квалитета финансијског управљања и контроле у јавном сектору, обезбеди доследну примену на начин да корисници јавних средстава:</p> <ul style="list-style-type: none"> -наставе отпочете активности и изврше процену ризика и управљање истим на нивоу своје организације, укључујући и ризике везане за административне трансфере, како би се у потпуности уредило финансијско управљање и контрола, а у циљу свеобухватне Интерне финансијске контроле у јавном сектору; -Својим интерним актима на свеобухватан начин уреде пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде документације, као и њен изглед, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерим контролним поступцима и одлучивању и успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле; -Донесу процедуру којом ће уредити бољу контролу коришћења средстава у току извршења финансијских планова индиректних корисника, као и да измене планова извршења индиректни корисници сачињавају у складу са Законом о буџету РС.

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Београдске електране”, Београд за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>Ток процедуре не садржи одлуке и услове од којих зависи даље поступање; у оквиру описа једне активности често учествује више лица, а делимично је изостало прецизно одређивање радног места лица које је одговорно за спровођење конкретне активности. У процедурама које не прате радна упутства и у којима у опису активности није наведен обим и начин примене релевантног прописа, умањена је сигурност да ће се применом процедуре поступити у свему у складу са прописима. Процедурама није одређен ток активности и докумената кад нису испуњени сви услови из описа активности, односно непознато је како поступа извршилац активности када утврди да не може поступити на начин описан у процедури. Наведени недостаци дају могућност да активност обаве лица која нису довољно стручно оспособљена и да донесу погрешне одлуке у погледу примене прописа, те би отклањање наведених недостатака сигурно допринело побољшању процедура и контролних активности. Наведено ограничава и успостављене контролне поступке одговорних лица.</p>	<p>Препоручује се Предузећу да преиспита успостављени систем финансијског управљања и контроле и одреди мере за усаглашавање процедура са важећим прописима.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Паркинг сервис”, Београд за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило стратегију управљања ризиком у складу са чланом 6. став 2. Правилника;</p> <p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило писане политике и процедуре које би пружиле разумено уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком;</p> <p>-Предузеће није доставило Министарству финансија Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле за 2012. годину;</p> <p>-У Предузећу започео процес успостављања сопственог система интерне контроле у складу са потребама и окружењем.</p>	<p>-Предузеће треба да у складу са Правилником успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле, с акцентом на следећим мерама:</p> <p>-Усвајање стратегије управљања ризиком;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво, а нарочито да усвоји: 1) процедуре за ауторизацију и одобравање 2) поделу дужности као би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролу 3) систем дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити презета или извршено плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица. 4) правила за приступ средствима и информацијама 5) претходну контролу законитости коју спроводи финансијски контролор или друге особе које одреди руководилац корисника јавних средстава 6) процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих трансакција 7) извештавање и преглед активности - процену ефикасности и ефикасности трансакција 8) надгледање процедура 9) процедуре управљања људским ресурсима 10) правила документовања свих трансакција и послова везаних за активности корисника јавних средстава.</p>

**Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног предузећа “Национални парк Фрушка гора”
Сремска Каменица за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило стратегију управљања ризиком;</p> <p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило писане политике и процедуре успостављене да пружи разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком;</p> <p>-Предузеће је доставило Министарству финансија Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле за 2012. годину. У презентованом Извештају у већини случајева одговори на функционисање система финансијског управљања и контроле су негативни из кога се може закључити да систем недовољно функционише.</p>	<p>Препоручује се Предузећу да успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле, с акцентом на следећим мерама:</p> <p>-Усвајање стратегије управљања ризиком у циљу идентификовања, процене и контроле над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава и са задатком да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварени;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво, а нарочито да усвоји: 1) процедуре за ауторизацију и одобравање 2) поделу дужности како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролу 3) правила за приступ средствима и информацијама 4) извештавање и преглед активности - процену ефективности и ефикасности трансакција 5) нагледање процедура.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Привредног друштва “Југоисток” д.о.о. Ниш за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>Успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле није у потпуности усклађено са Правилником.</p>	<p>У складу са Правилником успоставити систем финансијског управљања и контроле посебно у делу:</p> <ul style="list-style-type: none">-потпуног, исправног, тачног и благовременог евидентирања свих промена;-праћења, ажурирања и предузимања мера за побољшање система за финансијског управљања и контроле у складу са насталим променама.

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Инфостан” Београд за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>Утврђено је да Предузеће није успоставило систем финансијског управљања и контроле у складу са Правилником.</p>	<p>Предузеће треба да у складу са Правилником успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле, с акцентом на:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Усвајање стратегије управљања ризиком; -Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво, дефинисан у процедурама за управљање ризиком а нарочито да усвоји: 1) процедуре за ауторизацију и одобравање 2) поделу дужности како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролу 3) систем дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршено плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица 4) правила за приступ средствима и информацијама 5) претходну контролу законитости коју спроводи финансијски контролор или друге особе које одреди руководилац корисника јавних средстава 6) процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих трансакција 7) извештавање и преглед активности-процену ефикасности и ефикасности трансакција 8) надгледање процедура 9) процедуре управљања људским ресурсима 10) правила документовања свих трансакција и послова везаних за активност корисника јавних средстава.

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Стари град” Шабац за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило стратегију управљања ризиком у складу са чланом 6. став 2. Правилника;</p> <p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило писане процедуре успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком у складу са чланом 7. став. 1. Правилника.</p>	<p>Препоручује се да Предузеће у складу са Правилником успостави систем финансијског управљања и контроле који у потпуности омогућава:</p> <p>-Управљање ризицима, односно усвајање стратегије управљања ризиком;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Паркинг сервис Крагујевац” Крагујевац за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>-Успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле код ЈКП “Паркинг сервис Крагујевац” није усклађено са Правилником.</p>	<p>Препоручује се да се у складу са Правилником успостави систем финансијског управљања и контроле који у потпуности омогућава:</p> <p>-Управљање ризицима, односно усвајање стратегије управљања ризиком;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Привредног друштва за дистрибуцију електричне енергије “Електродистрибуција Београд” д.о.о. Београд за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>-Правилником о трошковима рекламе и пропаганде и трошковима репрезентације предвиђено је у члану 7, 8, 9. и 10. да се врши евидентирање и контрола употребе средстава за репрезентацију која се могу кориснити за службене потребе. У поступку ревизије утврђено је да су средства за репрезентацију коришћена, а да Друштво није вршило контролу употребе средстава у складу са наведеним Правилником;</p> <p>-Правилником о организацији и систематизацији послова регулисано је да се у оквиру Дирекције за економско-финансијске послове, Сектор набавке и магацинског пословања обављају послови у вези спровођења поступака јавних набавки, што није у складу са одредбама члана 5. став 1. тачка 4) Правилника који регулише успостављање организације која испуњава захтеве поделе одговорности и овлашћења. Дирекција за економско-финансијске послове треба да обавља финансијске и рачуноводствене послове и да врши функцију финансијске контроле. Уколико се у оквиру ње обављају послови спровођења поступака јавних набавки, онда она не може адекватно контролисати послове које истовремено и обавља.</p> <p>-Утврђено је да руководство Друштва није усвојило стратегију управљања ризиком.</p>	<p>-У циљу сегрегације дужности, ауторизације, овлашћења и одобравања, система дуплог потписа, адекватног документовања, правила за приступ средствима и информацијама, интерне верификације и поузданог извештавања, препоручује се Друштву да организује и систематизацију успостави у складу са Правилником;</p> <p>-Препоручује се Друштву да у складу са наведеним Правилником успостави систем финансијског управљања и контроле.</p>

**Извештај о ревизији финансијских извештаја завршног рачуна
буџета и правилности пословања општине Мионица
за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>На основу извршене анализе донесених интерних аката, њихове усклађености и примене, као и анализе других сегмената контролног окружења, утврђено је следеће:</p> <p>-За 2012. годину општина није имала Упутство о раду трезора, тако да поступак извршења буџета, преузимања обавеза, буџетско рачуноводство и извештавање, као и интерна контрола финансијских трансакција трезора општине нису уређени у писаној форми;</p> <p>-Општина није донела: 1) акт о начину коришћења средстава са подрачуна односно других рачуна консолидованог рачуна трезора општине 2) акт о коришћењу службених возила 3) акт о коришћењу службених мобилних телефона и картица 4) акт о репрезентацији 5) акт којим је прописан поступак за остваривање права за накнаду стварних трошкова превоза ради доласка на рад и повратка са рада.</p> <p>Руководство општине није усвојило стратегију управљања ризиком, сходно члану 6. став 2. Правилника.</p>	<p>-Потребно је успоставити и креирати интерно контролно окружење које ће дати позитиван став и подршку за креирање ефикасне интерне контроле, што подразумева усклађеност интерних аката са важећим законским и подзаконским прописима, правилност коришћења организационе класификације и додељене надлежности, успоставити одговарајуће поделе одговорности и овлашћења, хијерархију и јасна правила, обавезе и права и нивое извештавања, политике и праксу управљања људским ресурсима, као и компетентност запослених;</p> <p>-За ефикасну процену ризика потребно је идентификовати кључне циљеве и оперативне процесе, утврдити потенцијална проблематична подручја, фазе рада и појединачне трансакције, проценити вероватноћу настанка ризика, проценити значај могућег негативног утицаја, одредити материјалност излагања ризику, усвојити стратегију управљања ризиком, успоставити приоритетне контроле и исте анализирати и ажурирати најмање једном годишње.</p>

Извештај о ревизији годишњег финансијског извештаја и правилности пословања Републичког геодетског завода за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>Утврђено је да Републички геодетски завод није у потпуности, уредио успостављање система финансијског управљања и контроле, тако што није извршио свеобухватан попис послова који се обављају у Заводу, није донео писане процедуре за обављање истих и није одредио одговорна лица у организацији, односно није успоставио финансијско управљање и контролу у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему и Правилником.</p>	<p>Препоручује се Републичком геодетском заводу да пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде документације као и њен изглед, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању, уреди писаним процедурама и на свеобухватан начин.</p>

Извештај о ревизији годишњег финансијског извештаја и правилности пословања Безбедносно-информативне агенције за 2012. године

Утврђено стање	Препорука
<p>Утврђено је да Безбедносно-информативна агенција није: а) извршила попис и опис послова, сачинила мапу пословних процеса, донела стратегију управљања ризицима и сачинила регистар ризика б) уредила писаним процедурама све пословне процесе, правила обраде документације као и њен изглед, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању в) успоставила систем финансијског управљања и контроле на адекватан и функционалан начин, а што није у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему. Активности на успостављању система финансијског управљања и контроле у Безбедносно-информативној агенцији су у току.</p>	<p>Препоручује се Безбедносно-информативној агенцији да уреди писаним процедурама на свеобухватан начин пословне процесе, активности и политике, оперативна упутства за рад, правила обраде документације као и њен изглед, токове и рокове за достављање и обраду, кораке у интерним контролним поступцима и одлучивању и успостави адекватан и функционалан систем интерне контроле.</p>

Извештај о ревизији завршног рачуна и правилности пословања Клиничког центра Војводине за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>Клинички центар Војводине није донео процедуре, односно пропи-сао пословне процесе ради успостављања система финансијског управљања и контроле у следећим областима: систем управљања људским ресурсима у делу заснивања и престанка радног односа, стручном усавршавању и образовању запослених и размени података са Сектором за економско-финансијске послове, систем израде годишњег финансијског плана, систем планирања и спровођења јавних набавки, систем пописа и усклађивања стварног стања са књиговодственим стањем, систем финансијског извештавања, систем протока рачуноводствених исправа, систем коришћења службених возила, систем коришћења средстава за репрезентацију, систем управљања залихама;</p> <p>-Директор Клиничког центра Војводине не извештава министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле и не доставља Министарству финансија, Сектор - Централна јединица за хармонизацију, годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле.</p>	<p>Препоручује се Клиничком центру Војводине да донесе процедуре, односно пропише пословне процесе ради успостављања система финансијског управљања и контроле у свим областима деловања (пословања) и да прати, ажурира и предузме мере за побољшање система за финансијско управљање и контролу.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Топлана” Бор за 2012. годину

Утврђено стање	Препорука
<p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило стратегију управљања ризиком у складу са чланом 6. став 2. Правилника;</p> <p>-Утврђено да руководство Предузећа није усвојило писане политике и процедуре успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком у складу са чланом 7. став 1. Правилника;</p> <p>-Успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле није усклађено са Правилником.</p>	<p>Препоручује се да се у складу са Правилником успостави систем финансијског управљања и контроле који у потпуности омогућава:</p> <p>-Управљање ризицима, односно усвајање стратегије управљања ризиком;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво;</p> <p>-Успостављање одговарајућег информационог система који омогућава јединствен начин евидентирања свих пословних промена и трансакција и пуну повезаност међу секторима као и поуздано и благовремено извештавање.</p>

Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног комуналног предузећа “Стандард” Врбас за 2012. године

Утврђено стање	Препорука
<p>На основу извршене анализе донесених аката, њихове усклађености и примене, као и анализе других сегмената контролног окружења, утврђено је следеће;</p> <p>-У Предузећу нису успостављене процедуре које омогућују разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво, а нарочито: процедуре за ауторизацију и одобравање; поделу дужности и пренос овлашћења, како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролне активности; систем дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршено плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица; правила за приступ средствима и информацијама; претходну проверу законитости коју спроводи овлашћено лице које одреди руководиоца корисника јавних средстава; процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих трансакција; извештавање и преглед активности-процену ефективности и ефикасности трансакција; надгледање процедура; процедуре управљања људским ресурсима; правила документовања свих трансакција и послова везаних за активност корисника јавних средстава;</p> <p>-Предузеће није усвојило стратегију управљања ризиком у складу са чланом 6. Став 2. Правилника;</p> <p>-Предузеће није доставило Министарству финансија Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле за 2012. годину.</p>	<p>Предузеће треба да у складу са чланом 6. став 2. и чланом 7. став 1. Правилника успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле, с акцентом на следећим мерама:</p> <p>-Усвајање стратегије управљања ризиком у циљу идентификовања, процене и контроле над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава и са задатком да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварни;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво, а нарочито да усвоји: 1) процедуре за ауторизацију и одобравање 2) поделу дужности како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролу 3) правила за приступ средствима и информацијама 4) извештавање и преглед активности-процену ефективности и ефикасности трансакција 5) надгледање процедура.</p>

**Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Јавног градског саобраћајног предузећа “Нови Сад”
Нови Сад за 2012. годину**

Утврђено стање	Препорука
<p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило стратегију управљања ризиком у складу са чланом 6. став 2. Правилника;</p> <p>-Утврђено је да руководство Предузећа није усвојило писане политике и процедуре успостављене да пружи разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво.</p>	<p>Препоручује се Предузећу да у складу са чланом 6. став 2. и чланом 7. став 1. Правилника успостави адекватан систем финансијског управљања и контроле, с акцентом на следећим мерама:</p> <p>-Усвајање стратегије управљања ризиком у циљу идентификовања, процене и контроле над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротан ефекат на остваривање циљева корисника јавних средстава и са задатком да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварени;</p> <p>-Усвајање писаних политика и процедура за управљање ризиком и контролу њихове примене, са циљем да се ризици ограниче на прихватљив ниво, а нарочито да усвоји: 1) процедуре за ауторизацију и одобравање 2) поделу дужности како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролу 3) правила за приступ средствима и информацијама 4) извештавање и преглед активности-процену ефективности и ефикасности трансакција 5) надгледање процедура.</p>

VII УПОРЕДНОПРАВНА РЕШЕЊА

Предмет упоредноправне анализе у овом делу јесу прописи којима је уређено финансијско управљање и контрола у три земље у окружењу које су некада биле чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије. То су следећи прописи:

- 1) Закон о саставу унутарњих финансијских контрола у јавном сектору Републике Хрватске;
- 2) Закон о систему унутрашњих финансијских контрола у јавном сектору Републике Црне Горе и
- 3) Закон о јавној интерној финансијској контроли Републике Македоније (Закон за јавна внатрешна финансиска контрола).

1. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА У РЕПУБЛИЦИ ХРВАТСКОЈ

Финансијско управљање и контрола у Републици Хрватској уређено је Законом о саставу унутарњих финансијских контрола у јавном сектору⁴⁰ којим је уређена и интерна ревизија у јавном сектору Републике Хрватске. Наведеним законом утврђена је методологија, стандарди, односи и одговорности и надлежности Министарства финансија и других органа у спровођењу система интерних финансијских контрола у јавном сектору. Према члану 2. Закона одредбе Закона се односе на буџетске кориснике и ванбуџетске заводе, односно фондове. Према члану 3. Закона систем интерних финансијских контрола у јавном сектору је систем финансијских и других контрола који је успостављен од стране руководиоца корисника буџетских средстава у циљу успешног руковођења и остваривања задатака буџетског корисника. Систем интерних финансијских контрола чине две компоненте: финансијско управљање и контрола и интерна ревизија, али не и Централна јединица за хармонизацију као што је то случај у Републици Србији. Чланом 4. Закона је прописано да су руководилац корисника буџетских средстава и лице на коју су пренета овлашћења и одговорности одговорни за успостављање, развој и спровођење система интерних финансијских контрола (финансијског управљања и контроле и интерне ревизије). Независно од преношења овлашћења и одговорности на друге запослене руководилац корисника буџетских средстава

40 „Narodne novine Republike Hrvatske“, бпој 141/2006.

одговоран је за успостављање, развој и спровођење система интерних финансијских контрола.

Чланом 6. Закона прописана је и сврха увођења финансијског управљања и контроле. У складу са наведеном одредбом циљ њеног успостављања је побољшање финансијског управљања и одлучивања ради постизања општих циљева као што су:

- 1) Обављање пословања на правилан, етичан, економичан и делотворан начин;
- 2) усклађеност пословања са законима, прописима, политикама, плановима и поступцима;
- 3) Заштита имовине и других ресурса од губитака које може да проузрокује лоше управљање, неоправдано трошење и коришћење средстава, као заштита од неправилности и превара;
- 4) Јачање одговорности за успешно остваривање задатака.
- 5) Благовремено финансијско извештавање и праћење резултата пословања.

Ради постизања наведених циљева, неопходно је да се финансијско управљање и контрола спроводе у оквиру свих организационих јединица и на свим нивоима корисника буџетских средстава, а обухватају сва средства буџетских корисника, укључујући и средства Европске уније и средства из донација и других међународних организација. Систем финансијског управљања и контроле је неопходно континуирано процењивати и ажурирати ради остваривања циљева корисника буџетских средстава.

Чланом 7. Закона дефинисана је управљачка одговорност као одговорност руководиоца корисника буџетских средстава за:

- 1) Успостављање одговарајућег и делотворног система финансијског управљања и контроле;
- 2) Израду и спровођење стратешких и других планова, као и програма за остваривање општих и посебних циљева корисника буџетских средстава;
- 3) Законито, сврсисходно, ефективно, економично и делотворно располагање буџетским и другим средствима;

- 4) Одређивање и остваривање циљева организације, управљање ризицима и успостављање адекватних и делотворних интерних контрола у складу са одредбама Закона и међународним стандардима интерне контроле;
- 5) Успостављање нивоа извештавања у складу са пренетим овлашћењима и одговорностима;
- 6) Компетентност свих запослених за обављање задатака у складу са финансијским управљањем и контролама.

У складу са истим чланом, став 2, руководилац корисника буџетских средстава може на основу аката о итерној организацији и начину рада да пренесе овлашћења на друга запослена лица. Преносом овлашћења преноси се и одговорност, а то преношње овлашћења не искључује одговорност руководиоца корисника буџетских средстава. У складу са тим руководиоци интерних организационих јединица одговорни су руководиоцу буџетских средстава за активности финансијског управљања и контроле које се успостављају у организационим јединицама у складу са њиховим особеностима и смерницама Средишње хармонизацијске јединице Министарства финансија.

Чланом 8. Закона прописано је да су за успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контроле, осим руководиоца корисника буџетских средстава задужени су и:

- 1) Руководилац за финансијско управљање и контроле;
- 2) Координатор за финансијско управљање и контроле

Руководилац за финансијско управљање и контроле именује се од стране руководиоца корисника буџетских средстава. Он је одговоран за успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контрола код корисника буџетских средстава. Руководилац је обавезан, уз сагласност руководиоца корисника буџетских средстава да изради план успостављања финансијског управљања и контрола, као и методологију за спровођење плана. Осим тога, руководилац корисника буџетских средстава, уз уважавање потреба и посебности у пословању корисника, може да именује координатора за финансијско управљање и контроле или успоставити јединицу за финансијско управљање и контроле. Координатор је задужен за оперативно спровођење и координацију успостављања и развоја финансијског управљања и контрола код буџетског корисника, али он није задужен за спровођење контролних активности.

У складу са чланом 8. тачка 4. Закона лица која су задужена за постављање и развој финансијског управљања и контрола, као и лица задужена за спровођење појединичних облика контрола дужна су да прођу обуку за финансијско управљање и контролу на основу програма који доноси министар финансија. У складу са истом одредбом, они су у обавези да сарађују са Средишњом хармонизацијском јединицом Министарства финансија у вези са успостављањем и развојем финансијског управљања и контрола.

Чланом 9. су прописане компоненте финансијског управљања и контрола. У складу са том одредбом финансијско управљање и контроле спроводе се путем међусобно поверзаних компонената, а то су:

- а) контролно окружење;
- б) управљање ризицима;
- в) контролне активности;
- г) информације и комуникације;
- д) праћење и процена система.

Руководилац корисника буџетских средстава одговоран је за спровођење финансијског управљања и контрола применом наведених компонената. Финансијско управљање и контроле спроводе се у складу са међународним стандардима за интерну контролу.

Чланом 14. Закона прописан је начин праћења и процене система финансијског управљања и контроле. У складу са наведеним чланом, став 1. руководиоца корисника буџетских средстава, одговоран је за благовремено праћење и процену система у складу са Законом. Праћење система финансијског управљања и контрола обавља се у цину процењивања његовог одговарајућег функционисања и обезбеђивања његовог благовременог ажурирања. Праћење и процена система обавља се сталним праћењем, самопроценом и интерном ревизијом.

У складу са чланом 15. Закона руководиоца корисника буџетских средстава извештава Централну јединицу за хармонизацију Министарства финансија о функционисању, ефикасности и ефективности финансијског управљања и контрола. Облик, садржај поступке и рокове извештавања одређује министар финансија упутством.

Руководилац за финансијско управљање и контролу припрема годишње извештаје о активностима у вези са успостављањем и

развојем финансијског управљања и контрола, паа га након одобрења руководиоца корисника буџетских средстава, обавезно доставља Централној јединици за хармонизацију до 31. марта текуће године за претходну годину.

Државни уред за ревизију, судске власти, тајне службе и други корисници буџета који су директно одговорни Хрватском сабору, јесу у обавези да успоставе финансијско управљање и контролу, али не и да достављају наведене извештаје.

Руководилац корисника буџетских средстава је у обавези у складу са чланом 36. Закона да спречава ризик неправилности и преваре, као и да предузима радње против неправилности и превара. Он је у обавези у складу са истим чланом да именује особу задужену за неправилности, која ће примати обавештења о неправилностима и сумњама на превару или самостално предузимати радње против неправилности и превара.

За разлику од прописа Републике Србије, Хрватски Закон прописује обавезу успостављања Већа за интерну финансијску контролу у јавном сектору. Чланом 34. Прописано је да се наведено тело оснива у циљу развоја финансијског управљања и контрола и интерне ревизије. Оно је саветодавно тело министра финансија и нема управљачка овлашћења. Чланове Већа на предлог министра финансија, именује Влада Републике хрватске из круга особа које поседују знање и искуства на подручју финансијског управљања и контрола, интерне или екстерне ревизије, као и из реда руководиоца корисника буџетских средстава. Они се сазивају у зависности од тема које ће Веће разматрати. Министар финансија је председник наведеног тела. Рад Већа је усмерен на:

- 1) побољшање управљања ризицима и самопроцени интерне контроле од стране руководиоца корисника буџетских средстава;
- 2) праћење спровођења активности које је руководилац корисника буџетских средстава предузео након обављене процене ризика и самопроцене интерне контроле;
- 3) праћење спровођења препорука од руководиоца корисника буџетских средстава, које је дала интерна ревизија и Државни уред за ревизију;
- 4) заштита функционалне независности и развој интерне ревизије;

- 5) давање препорука за развој финансијског управљања и контрола и интерне ревизије;
- 6) процену оправданости разлога за разрешење или премештање руководиоца јединице за интерну ревизију;
- 7) давање савета и мишљења, где је неопходно, о обједињеном годишњем извештају о интерној финансијској контроли у јавном сектору (управљачка одговорност, финансијско управљање и контроле, интерна ревизија) пре његовог одобрења од министра финансија и подношења Влади Републике Хрватске.

У складу са истим чланом Средишња хармонизацијска јединица Министарства финансија у обавези је да Већу, на његов захтев даје све податке неопходне за обављање његових задатака. Чланови Већа поступају у складу са правилима и процедурама које сами успоставе. Веће се сазива према потреби, а најмање три пута годишње.

Надлежност Средишње хармонизацијске јединице Министарства финансија уређена је чланом 35. Закона. У складу са тим чланом она је надлежна за:

- a) припрему закона и подзаконских прописа из области финансијског управљања и контрола, као и интерне ревизије;
- б) израду методологије и стандарда рада финансијског управљања и контрола, као и интерне ревизије;
- в) организовање обуке за лица одговорна и укључена у финансијско управљање и контроле и интерну ревизију;
- г) координацију успостављања и развоја система интерних финансијских контрола;
- д) давање мишљења о премештању и отпуштању интерних ревизора;
- ђ) вођење и одржавање регистра јединица за интерну ревизију, регистра повеља интерних ревизора, регистра овлашћених ревизора и регистра лица укључених у финансијско управљање и контроле;
- е) успостављање и одржавање интернет странице о активностима Средишње хармонизацијске јединице Министарства финансија, обуци и стицању неопходних знања за звање овлашћеног интерног ревизора.

Централна јединица за хармонизацију је у складу са истим чланом у обавези да саставља обједињен годишњи извештај о систему интерних финансијских контрола и да о своме раду на основу годишњих извештаја корисника буџетских средстава о активности у вези са успостављањем и развојем финансијског управљања, као и годишњих извештаја о обављеним интерним ревизијама и активностима интерне ревизије доставља обједињен годишњи извештај, након што га је расправило Веће. Извештај затим одобрава министар финансија и подноси га Влади Републике Хрватске. Тај, обједињени годишњи извештај садржи укупне и значајније податке о финансијском управљању и контролама, значајније налазе и препоруке интерне ревизије, као и значајних активности које је предузео руководилац корисника буџетских средстава у циљу унапређења система интерних финансијских контрола. Министар финансија доноси упутство у складу са којим су корисници буџетских средстава у обавези да поднесу годишње извештаје о систему интерних финансијских контрола и о своме раду. Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија врши проверу квалитета система финансијског управљања и контрола, као и интерне ревизије у циљу одговарајућег праћења спровођења препорука и њихове усклађености код корисника буџетских средстава, а у циљу прикупљања информација за побољшање методологије и стандарда рада.

2. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА У РЕПУБЛИЦИ ЦРНОЈ ГОРИ

Финансијско управљање и контрола је у Републици Црној Гори уређено Законом о систему унутрашњих финансијских контрола у јавном сектору⁴¹. Закон уређује методологију и стандарде и друга питања од значаја за успостављање, развој и спровођење система интерних финансијских контрола у јавном сектору. Јавни сектор је дефинисан чланом 2. Закона о систему унутрашњих финансијских контрола у јавном сектору. У складу са наведеним чланом под њим се сматрају корисници средстава буџета Црне Горе, буџета општина, државни фондови, независна регулаторна тела, акционарска друштва и друга правна лица у којима држава или општине имају већински власнички удео. Чланом 3. Закона прописано је да систем унутрашњих финансијских контрола у јавном сектору чине:

41 „Службени лист Црне Горе“, број 73/2008 и 20/2011.

- Финансијско управљање и контрола;
- Интерна ревизија и
- Централна јединица за хармонизацију финансијског управљања и контрола и унутрашње ревизије.

Систем унутрашњих контрола у јавном сектору у обавези је да успостави руководиоца корисника јавних средстава. Успостављање и развој система интерних финансијских контрола у јавном сектору координира Министарство финансија.

Чланом 5. Закона прописана је сврха финансијског управљања и контроле. У складу са наведеним чланом финансијско управљање и контрола успоставља се ради унапређења финансијског управљања и одлучивања у реализацији постављених циљева, а нарочито:

- 1) Обављања пословања у складу са законима, подзаконским и интерним актима, уговорима и прописаним поступцима;
- 2) Обезбеђења поузданог, потпуног и благовременог финансијског и пословног извештавања;
- 3) Правилног, економичног, ефикасног и ефективног коришћења средстава;
- 4) Заштите имовине, обавеза и других ресурса од губитака који могу настати неодговарајућим управљањем, неоправданим трошењем и коришћењем, као и од неправилности и превара.

Финансијско управљање и контрола обухвата не само све финансијске, већ и нефинансијске процесе и активности у пословању субјекта. Оно се спроводи у свим организационим јединицама и на свим нивоима субјекта, укључујући и средства добијена од Европске уније.

Руководилац корисника јавних средстава одговоран је у складу са чланом 12. Закона да циљеве организације којом руководи остварује управљањем средствима субјекта на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин. У складу са чланом 13. руководиоца субјекта је одговоран за успостављање адекватног система финансијског управљања и контроле, одређивање циљева субјекта којим руководи, израду и спровођење стратешких и других планова, као и програма за остварење циљева, идентификацију, процеуну и управљање ризицима који могу да угрозе остваривање циљеве корисника јавних средстава и увођење одговарајућих контрола за управљање ризицима, у складу са Законом и међународним стандардима интерне контроле, законито, економично, ефикасно и ефективно коришћење расположивих ресур-

са, ефективно управљање људским ресурсима и одржавање потребног нивоа стручности, чување и заштиту средстава и информација од губитака, оруђења, неовлашћеног корисања и погрешне употребе, раздвајање одговорности у одлучивању, извршавању и контроли одлука, потпуно, тачно и благовремено евидентирање свих трансакција, документовање свих трансакција и послова унутар субјекта, праћење и ажурирање система за финансијско управљање и контролу и предузимање мера за побољшање система у складу са препорукама интерне ревизије и осталим проценама, извештавање о развоју и адекватности система за финансијско управљање и контролу, увођење интерних правила, поступака и смерница за системе финансијско управљање и контролу, праћење примене закона, подаконских прописа и интерних аката, стандарда за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију, етичког кодекса интерних ревизора, упутстава и методологија за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију, сагледавање квалитета система финансијског управљања и контрола.

У складу са истим чланом руководиоца субјекта може да поједине послове и задатке односно овлашћења утврђена актом о интерној организацији и систематизацији, пренети на друге запослене у субјекту којим руководи. Преносом овлашћења и одговорности не искључује се одговорност руководиоца субјекта. Руководиоци интерних организационих јединица у складу са истим чланом, одговорни су руководиоцу субјекта за активности финансијског управљања и контрола које успостављају у организационим јединицама којима руководе.

Чланом 14. предвиђено је да руководиоца субјекта одређује лице запослено код субјекта којим руководи за успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контрола. Успостављање финансијског управљања и контрола врћи се на основу плана успостављања финансијског управљања и контрола и методологије за спровођење плана које утврђује руководиоца субјекта. Начин и поступак успостављања и спровођења система финансијског управљања и контрола у складу са истим чланом утврђује се подаконским актом (прописом Министарства финансија).

Законом је прописано да је руководиоца субјекта у обавези да достави годишњи извештај о спровођењу планираних активности у успостављању и развоју система финансијског управљања и контрола Централној јединици за хармонизацију Министарства финансија до краја јануара текуће за претходну годину. Садржај извештаја и начин извештавања утврђује се такође прописом Министарства финансија.

Надлежност централне јединице за хармонизацију уређена је чланом 38. Закона. У складу са тим чланом Централна јединица за хармонизацију образује се у Министарству финансија. У надлежности наведене организационе јединице јесу следећи послови:

- 1) Припрема стручне основе за израду закона и подзаконских прописа из области финансијског управљања и контрола и интерне ревизије;
- 2) Израде методологије и стандарда рада финансијског управљања и контрола и интерне ревизије;
- 3) Припрема, организовање и спровођење програма обуке за полагање испита за овлашћеног интерног ревизора;
- 4) Континуирано професионално усавршавање овлашћених интерних ревизора;
- 5) Припрема, организовање и спровођење програма обуке лица одговорних и укључених у финансијско управљање и контролу и интерну ревизију;
- 6) Координација успостављања и развоја система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије;
- 7) Вођење регистра; јединица за интерну ревизију, повеља интерних ревизора, овлашћених интерних ревизора и лица укључених у финансијско управљање и контроле;
- 8) Праћење примене закона, подзаконских прописа и интерних аката, стандарда за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију, етичког кодекса интерних ревизора, упутстава и методологија за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију;
- 9) Сагледава квалитет система финансијског управљања и контрола и интерне ревизије код субјекта, у циљу праћења спровођења препорука ради прикупљања информација за побољшање методологије и стандарда рада;
- 10) Сарадња са професионалним организацијама и институцијама из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

Истим чланом став 2. прописано је да Централна јединица за хармонизацију припрема годишњи консолидовани извештај о систему интерних финансијских контрола, који се доставља Влади до марта текуће за претходну годину. Тај извештај садржи податке о финансијском управљању и контролама, материјално значајне налазе и препоруке интерне ревизије и значајније активности које је предузео руководилац субјекта у циљу побољшања система интерних контрола.

Према Закону о изменама и допунама Закона о систему унутрашњих финансијских контрола из 2011. године⁴². Према наведеном Закону годишњи обавезу достављања годишњег извештаја о спровођењу планираних активности у успостављању и развоју система финансијског управљања и контрола Централној јединици за хармонизацију Министарства финансија до краја јануара текуће за претходну годину немају Скупштина Црне Горе, Уставни суд Црне Горе, судски органи и државна тужилаштва, Државна ревизорска институција, Заштитник људских права и слобода. Наведени органи немају обавезу достављања извештаја органу извршне власти јер су директно одговорни Народној скупштини. Исто се односи и на независна регулаторна тела, акционарска друштва и друга правна лица у којима држава или општине имају већински власнички удео.

3. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА У РЕПУБЛИЦИ МАКЕДОНИЈИ

Финансијско управљање и контрола је у Републици Македонији уређено Законом о јавној интерној финансијској контроли (Законот за јавна внатрешна финансиска контрола)⁴³ Наведеним Законом се уређује систем јавне интерне финансијске контроле који обухвата финансијско управљање и контролу, интерну ревизију и њивову хармонизацију, успостављене у складу са међународним стандардима интерне контроле и ревизије.

Законом се уређује и организација, стандарди, методологија, односи и одговорности министра финансија и консултативних тела за јавну интерну финансијску контролу.

У складу са чланом 2. Закона Министарство финансија надлежно је за координацију развоја, успостављања, спровођења и одржавања система јавне интерне финансијске контроле, а у његово име Цен-

42 „Службени гласник Републике Србије“, број 20/2011.

43 „Службен весник на Република Македонија“, број 90/2009.

трална јединица за хармонизацију у вези са системом јавне интерне финансијске контроле при Министарству финансија. Координација се врши путем:

- 1) Хармонизације и надзора финансијског управљања и контроле;
- 2) Хармонизације и надзора интерне ревизије и
- 3) Израду и доношење подзаконских аката, приручника и упутстава.

Финансијско управљање и контрола се у складу са чланом 4. Закона успоставља код корисника буџетских средстава у области законодавне, извршне и судске власти (централна власт), фондова, општина и града Скопље. Чланом 5. Закона је прописано да финансијско управљање и контрола у оквиру субјекта у којем је успостављена обухвата финансијске процесе планирања, извршавања, мониторинга и извештавања ради

- 1) Прикупљања прихода утврђених буџетом;
- 2) Управљања и контролом извршења расхода одобрених буџетом;
- 3) Заштитом средстава чија је вредност евидентирана билансом стања.

У складу са истим чланом, став 2. финансијско управљање и контрола треба да се спроведу у свим организационим јединицама и на свим нивоима субјекта и да обухвате сва средства којима субјекат располаже, укључујући и средства Европске уније и средства из других извора.

Истим чланом, је прописано да се систем финансијског управљања и контроле треба да се процењује и развија ради ефикасног остваривања мисије и циљева субјекта.

Циљ финансијског управљања и контроле у складу са чланом 6. Закона јесте: Обављање послова на правилан, етички, економичан, ефективан и ефикасан начин; Усклађивање рада са законима, другим прописима, утврђеним политикама, плановима и поступцима; Заштита имовине и других ресурса од губитака које може проузроковати лоше управљање, неоправдано трошење и коришћење, као и од неправилности и злоупотреба; Јачање одговорности за успешно остваривање задатака; Правилно евидентирање финансијских трансакција и благовремено финансијско извештавање о резултатима рада.

У складу са чланом 7. Закона руководица субјекта је одговоран за: припрему буџета, извршавање буџета и извршавање о буџету субјекта којим руководи; финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у свим организационим структурама, програмима, операцијама и процесима којима руководи; контролу вођења рачуноводства, презимање финансијских обавеза, извршавање плаћања, прикупљање прихода и заштита средстава и извршараја; постојање процене система финансијског управљања и контроле; одређивање циљева организације и њихову реализацију; стратешке и друге планове као и програме за остваривање општих и посебних циљева субјекта; успостављање организационе структуре и процедура за рад којим ће се обезбедити функционисање, праћење и развој стабилног финансијског управљања и контроле; успостављање линија извештавања у складу са пренетим овлашћењима и одговорностима; компетентност свих запослених за извршење задатака у складу са финансијским управљањем и контролом и управљање ризицима и споровођење адекватних и ефикасних интерних контрола.

Руководилац корисника јавних средстава одговоран је у потпуности да се у организацијом којом руководи управља на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин.

У складу са чланом 8. Закона руководица субјекта може да пренесе овлашћење (генерално или посебно) једном или већем броју руководица који су директно хијерархијски одговорни. Актом којим је пренето овлашћење може да се да подовлашћење, а акт за овлашћење или подовлашћење мора да садржи услове коришћења овлашћења. На основу овлашћења или подовлашћења не могу да се донесу одлуке од значаја за политку или финансије субјекта без одобрења руководиоца субјекта. Руководиоци организационих јединица у субјекту који су донеле овлашћење за делегирање или подделегирање могу да поступају само у оквиру овлашћења који су му пренета овлашћењем или подовлашћењем. Он је одговоран у тим границама за коришћење овлашћења. За све одлуке које се донесу и потпишу од стране руководиоца субјекта одговоран је руководица, као и за одлуке које се тичу финансијског управљања и контроле. Начин давања овлашћења својим актом прописује министар финансија.

Чланом 9. Закона прописано је да руководица субјекта у јавном сектору оснива посебну организациону јединицу за финансијско праћење. Та јединица се може основати као сектор или одељење чији је руководица директно одговоран руководиоцу субјекта. Јединица

за финансијско праћење је надлежна за обављање послова из области финансијског управљања и контроле, а министар финансија прописује начин извршавања послова од стране надлежне јединице за финансијско праћење. Услови које треба да испуни руководилац јединице за финансијско праћење прописани су чланом 10. Закона. У складу са тим, руководилац јединице за финансијско праћење у субјекту може да буде лице које поред општих услова за рад утврђених законом треба да испуни следеће услове: да има стечено видоко образовање из области економије; да има радно искуство од најмање три године из области финансија и да му није одлуком суда изречена мера забране вршења дужности или делатности док траје та забрана.

Истим Законом, чланом 11. прописана је надлежност руководиоца јединице за финансијско праћење. Руководилац јединице за финансијско праћење спроводи надзор и саветује руководиоца субјекта, а посебно у вези са:

- Контролом буџета (контролом планирања и извршења буџета);
- Ех ante финансијском контролом;
- Контролом извршавања утврђених политика и оперативним управљањем (надзор над целокупним поступком интерног управљања и контроле);
- Рачуноводство и
- Буџетско и финансијско извештавање.

Руководилац јединице за финансијско праћење:

- Координира процес припреме, измене и допунавања буџета и стратешког плана субјекта;
- Координира процес буџетског евидентирања за извршење буџета и израде годишњег финансијског извештаја.

Он је задужен и за давање мишљења о предлогу аката које израђују друге организационе јединице у субјекту и предлоге аката других субјеката које имају или могу имати финансијске импликације за буџет субјекта, спроводи ех ante и ех post финансијску контролу и штити средства чија је вредност евидентирана у билансу стања.

У складу са чланом 12. Закона руководилац јединице за финансијско праћење израђује план успостављања финансијског управљања

и контроле, као и методологију спровођења плана коју одобрава руководилац субјекта. Руководилац јединице за финансијско праћање у складу са потребама и специфичностима рада субјекта, може да именује координатора за финансијско управљање и контролу који оперативно спроводи и координира успостављање и развој финансијског управљања и контроле код субјекта. Координатор за финансијско управљање и контролу не сме да спроводи *ex ante* и *ex post* финансијске активности.

Лица задужена за успостављање и развој финансијског управљања и контроле и лица задужена за спровођење посебних видова контроле дужна су да похађају обуку у складу са Програмом за обуку у вези са успостављањем и развојем финансијског управљања и контроле коју доноси министар финансија, као и да сарађује са Централном јединицом за хармонизацију при Министарству финансија. Наведена јединица израђује и ажурира Приручник за финансијско управљање и контролу који одобрава министар надлежан за послове финансија. Приручник за финансијско управљање и контролу садржи упутства за начин успостављања и спровођења финансијског управљања и контроле.

Компоненте финансијског управљања и контроле су дефинисане на сличан начин као и у Републици Србији. У складу са чланом 13. Финансијско управљање и контрола се врши на основу међународно прихваћених стандарда интерне контроле и путем примене следећих међусобно повезаних компоненти: контролне средине; управљања ризицима; контроле; информација и комуникација и мониторинга.

Министар финансија у Службеном веснику Републике Македоније објављује међународно прихваћене стандарде интерне контроле.

Како би се успоставио адекватан систем финансијског управљања и контроле путем писаним правила, политика и процедура од великог значаја јесте управљање ризицима. У складу са чланом 15. Закона управљање ризицима обухвата утврђивање, процену и контролу могућности настанка или утицаја који може да има негативне последице на остваривање циљева субјекта, а у циљу обезбеђивања разумног уверевања да ће циљеви субјекта бити остварени.

Ради спровођења активности субјекта, његов руководилац доноси стратегију управљања ризицима, која се ажурира на сваке три године и у погледу новог ризика, може да се мења. Контролне активности које се односе на минимизирање ризика треба да буду анализирани и ажурирани најмање једном годишње.

Контролне активности дефинисане чланом 16. Закона и обухватају: процедуре за овлашћење и одобравање; и поделу дужности на начин којим се омогућава да једно службено лице:

- а) у исто време буде одговорно за одобравање, извршавање, рачуноводство и контролу;
- б) систем дуплог потписа;
- в) правила за приступ средствима и информацијама;
- г) *ex ante* и *ex post* финансијска контрола;
- д) процедура за свеобухватно, тачно, прецизно и ажурно рачуноводство свих трансакција;
- ђ) процедуре за мониторинг;
- е) процедуре за управљање људским ресурсима и
- ж) правила за документовање свих трансакција и активности повезаних са активностима субјекта.

У складу са чланом 21. Закона дефинисане су *ex-ante* и *ex-post* финансијску контролу. О начину спровођења *ex-ante* и *ex-post* контрола одлучује руководилац субјекта на основу анализе потреба и специфичности рада, а након спроведене анализе ризика, *ex-post* финансијска контрола обезбеђује инструменте за отклањање откривених неправилности унутрашње контроле и не треба да се спроводи од стране лица која су одговорни за *ex-ante* финансијску контролу, *ex post* контрола укључује и детекцијску контролу која се врши у целости спровођењем одобрених финансијских одлука и трансакција у циљу смањења ризика од настајања последица и усавршавања процедура или *ex-ante* контроле.

Чланом 44. Закона предвиђено је постојање Комитета за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију. У складу са наведеним чланом Министар надлежан за послове финансија формира Комитет за финансијско управљање и контролу као консултативно тело, за праћење повезани са финансијским управљањем и контролом. Чланови Комитета за финансијско управљање и контролу могу да буду руководиоци јединице за финансијско праћење за министарства. Комитетом председава државни секретар Министарства финансија, а секретар је руководилац Централне јединице за хармонизацију.

Комитет за финансијско управљање и контролу се састаје најмање једном у три месеца, а у случају хитности председник може да сазове ванредан састанак. Комитет за финансијско управљање и контролу доноси правилник о раду.

Чланом 47. прописано је извештавање о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији. У складу са наведеним чланом руководилац корисника буџетских средстава из области законодавне, извршне и судске власти (осим Државног завода за ревизију), фондови, општине и град Скопље дужни су да Централној јединици за хармонизацију да достави годишњи извештај најкасније до 10. маја текуће године за претходну годину.

Годишњи финансијски извештај посебно садржи: Извештај о планираним и потрошеним средствима по ставакама (табеларни приказ); Извештај о реализованим програмима, пројектима и уговорима; Годишње рачуноводство или консолидовано годишње рачуноводство; Извештај о спроведеној самопроцени (резултати о самопроцени који не морају бити у целости позитивни, коментари руководиоца субјекта који се односе на препоруке самопроцене и мишљење о финансијском управљању и контролом); Изјава о квалитету и систему интерне контроле; Извештај о активностима за успостављање и развој финансијског управљања и контроле и Извештај о извршеној ревизији и активностима интерне ревизије.

Министар за финансијско управљање прописује форму и садржај извештаја.

Надлежности централне јединице за хармонизацију происани су чланом 48. Централна јединица за хармонизацију је надлежна за: израду закона и подзаконских аката у области финансијског управљања и интерне ревизије; израду методологије и стандарда финансијског управљања и контроле и интерне ревизије; координацију обуке руководиоца и запослених укључених у финансијско управљање и контролу и интерну ревизију; координација у вези успостављања и развоја система интерне финансијске контроле; израда одобрења за прерасподељивање или отпуштање интерних ревизора; успостављање и одржавање базе података јединица за интерну ревизију и донетих повеља; успостављање и одржавање регистра овлашћених интерних ревизора који су положили испит за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору и ревизора који поседују међународно признат ревизорски сертификат; сарађује са институцијама одговорним за праћење интерне финансијске контроле у јавном сектору у земљи и иностранству и раз-

мена информација у вези са завојем интерне финансијске контроле; надзор над квалитетом система финансијског управљања и контроле; надзор над квалитетом рада јединица за интерну ревизију; израда годишњег извештаја о функционисању система интерне финансијске контроле на основу годишњих финансијских извештаја. Наведени извештај Министарство финансија доставља Влади Републике Македоније, најкасније до краја јула текуће године за претходну годину; организује ad hoc ревизију коју извршавају интерни ревизори у субјектима у јавном сектору.

У складу са чланом 49. Закона руководилац субјекта је у обавези да обезбеди присруп запосленима Централне јединице за хармонизацију документима, рачуноводственој евиденцији и другим информацијама неопходним за процену функционисања финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

Приступ наведеном се обезбеђује након добијеног писаног овлашћења од стране министра финансија.

Обзиром да у току финансијског управљања и контроле и интерне ревизије могу уочити неправилности. Чланом 50. Закона прописано је да руководилац субјекат у јавном сектору има обавезе да спречи ризик од неправилности и превара и да предузима мере против неправилности и превара. Он је у обавези да именује лице које ће извештавати о неправилностима и сумњи о извршеној превари или корупцији, које је у обавези и да самостално предузима мере за њихово спречавање.

Сви запослени, као и интерни ревизори су у обавези да извештавају руководиоца субјекта у јавном сектору и лице задужено за неправилности о неправилностима или сумњи у вези са постојањем преваре или корупције.

Уколико интерни ревизор дође до сазнања о превари или корупцији у току вршења ревизије о томе извештава руководиоца јединице интерне ревизије који је у обавези да достави писани извештај руководиоцу субјекта у јавном сектору и лицу задуженом за неправилности.

Након добијеног извештаја о постојању неправилности или сумње о извршеној превари или корупцији, лице задужено за неправилности предузима неопходне мере и о томе обавештава јавног тужиоца Републике Македоније, Министарство финансија, Управу финансијске полиције и финансијску инспекцију у јавном сектору, а у обавези је и да у року од 15 дана у писаној форми обавести лице које указало на постојање неправилности или превара, осим у случају анонимне пријаве.

Уколико лице не буде извештено о предузетним мерама, оно може непосредно да извести претходно наведене органе. Централна јединица за хармонизацију није надлежна за пријављивање неправилности и превара. Запосленим лицима која пријаве неправилности укључујући и интерне ревизије који пријаве неправилности или сумњу на преваре обезбеђује се заштита идентитета и стечених права на радни однос на основу закона. Влада Републике Македоније, на предлог министра за финансије прописује поступке за спречавање неправилности, начин међусобне сарадње, форму и садржину, рокове и начин извештавања о неправилностима.

Од свих Закона којима је уређено финансијско управљање и контрола, а који су били предмет упоредноправне анализе у овом раду, једино су Законом Републике Македоније прописане казне за прекршаје за руководиоца субјекта у јавном сектору који поступа супротно одредбама Закона. У складу са чланом 53. Закона руководиоцу субјекта у јавном сектору изриче се новчана казна у износу од 1.000 до 2.000 Евра у динарској противвредности уколико руководилац органа не оснује сектор/одељење за финансијско праћење и када не достави годишњи финансијски извештај Централној јединици за хармонизацију.

Чланом 54. Закона прописана је новчана казна у износу од 1.000 до 2.000 Евра у динарској противвредности уколико руководилац субјекта у јавном сектору не обезбеди приступ Централној јединици за хармонизацију неопходне за праћење функционисања финансијског управљања и контроле, уколико не предузме потребне мере против неправилности и превара, не одреди лице задужено за неправилности, запленом и интерном ревизору не обезбеди заштиту идентитета у случају извештавања о неправилностима или сумњи на превару или корупцију.

За разлику од Републике Србије у којој је финансијско управљање и контрола уређено подзаконским актом, у Републикама чији су прописи били предмет упоредноправне анализе област финансијског управљања и контроле, као и интерна ревизија уређена је Закономима. У Републици Хрватској је наведена област уређена Финансијско управљање и контрола у Републици Хрватској уређено је Законом о саставу унутарњих финансијских контрола у јавном сектору („Народне новине“, број 141/2006), у Републици Црној Гори Законом о систему унутрашњих финансијских контрола у јавном сектору („Службени лист Црне Горе,

број 73/2008), а у Републици Македонији Законом о јавној интерној финансијској контроли (Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“, број 90/2009). Свим наведеним прописима предвиђено је да се финансијско управљање и контрола успоставља у институцијама јавног сектора, а за успостављање и одржавање финансијског управљања и контроле одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Циљ успостављања финансијског управљања и контроле је исти, а то је обављање пословања у складу са законом, на ефикасан, економичан и ефективан начин.

Према Закону Републике Хрватске систем интерне финансијске контроле у јавном сектору чине само финансијско управљање и контрола и интерна ревизија, али не и Централна јединица за хармонизацију (Средишња јединица за хармонизацију). Исто као и Републици Србији финансијско управљање и контролу успоставља и спроводи руководилац корисника јавних средстава. Иако наведено лице може овлашћења у вези са успостављањем финансијског управљања и контроле да пренесе и на друге руководиоце и запослене у субјекту којим руководи, оно је и даље одговорно поред тих лица за успостављање, спровођење и унапређење финансијског управљања и контроле. Иако садржи слична решења, као и Правилник Републике Србије којим је уређена област финансијског управљања и контроле, Закон Републике Хрватске садржи и одређене особености. Наиме, њиме је прописано да руководилац субјекта у јавном сектору може да именује и руководиоца за финансијско управљање и контролу, као и координатора финансијског управљања и контроле. Руководилац за финансијско управљање и контролу је одговоран за успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контроле у субјекту у којем је запослен, али то не ослобађа одговорности руководиоца субјекта. То лице је у обавези да донесе план успостављања и методологију спровођења финансијског управљања и контроле уз сагласност руководиоца субјекта у јавном сектору. Ради спровођења плана финансијског управљања и контроле руководилац корисника јавних средстава може да именује и координатора финансијског управљања и контроле, који оперативно спроводи и координира успостављање и развој финансијског управљања и контроле, али не спроводи финансијске активности. Законом је прописана обавеза за лица која су задужена за успостављање и развој финансијског управљања и контроле и лица задужена за спровођење појединих облика контрола да прођу обуку за финансијско управљање и контролу у складу са програмом који доноси Министар финансија. Међутим, као и у Републици Србији, Хрватским Законом нису прописане санкције

за лица која не успоставе финансијско управљање и контролу или која поступају супротно другим одредбама Закона којим је уређена наведена област.

Законом Републике Хрватске је прописано да је неопходно да руководиоца корисника јавних средстава прати и процењује систем финансијског управљања и контроле путем сталног праћења, самопроцене и интерне ревизије. Исто лице је у обавези и да Централној јединици за хармонизацију достави извештај о функционисању, ефикасности и ефективности финансијског управљања и контроле. Облик, садржај, поступак и рок за извештавање одређује министар финансија својим упутством. Наведени извештај припрема руководиоца финансијског управљања и контроле, који га након одобрења од стране руководиоца корисника јавних средстава доставља Централној јединици за хармонизацију. За разлику од Републике Србије у којој је прописана обавеза извештавања Централне јединице за хармонизацију од стране свих корисника јавних средстава који су у обавези да успоставе финансијско управљање и контролу, Законом Републике Хрватске је прописан изузетак. У складу са тим Државни уред за реизвију, судске власти, тајне службе и други корисници буџетских средстава који су директно одговорни Хрватском Сабору нису у обавези да достављају извештај Централној јединици за хармонизацију. Такво решење је и логично, обзиром да је Централна јединица за хармонизацију у саставу Министарства финансија, које је орган извршне власти. Осим тога, за разлику од прописа Републике Србије, Хрватским законом је предвиђено да је руководиоца корисника буџетских средстава у обавези како да спречава неправилности и преваре, тако и да предузима радње против њих. Као једну од мера превенције, Закон прописује обавезу руководиоца да именује лице задужене за примање обавештења о неправилностима и постојању основа сумње на превару. То лице је задужена и да самостално предузима радње против њих, као што је достављање пријаве надлежним органима формалне социјалне контроле. Закон Републике Хрватске садржи још једно специфично решење у односу на прописе Републике Србије. То је обавеза успостављања Већа за интерну финансијску контролу у јавном сектору. Циљ рада наведеног Већа, јесте развој финансијског управљања и контроле, а оно је саветодавно тело министра финансија које нема управна овлашћења (није орган државне управе). Веће именује Влада на предлог министра финансија, а његови чланови могу бити лица која поседују знања и искуство из области финансијског управљања и контроле, интерне или екстерне ревизије или руковођења органима која користе јавна средства. Надлежност Већа се

разликује од надлежности Централне јединице за хармонизацију, која је у обавези да члановима већа на њихов захтев доставља податке и информације неопходне за рад. Активности Већа обављају се у складу са правилима и процедурама, које чланови већа сами успостављају. Наведено тело се сазива по потреби, а најмање три пута годишње.

Као што је већ наведено, Закон Републике Хрватске прописује низ обавеза у вези са успостављањем, одржавањем и развојем финансијског управљања и контроле у јавном сектору, али не и санкцију за поступање супротно његовим одредбама.

Закон Републике Црне Горе прописује да систем интерне финансијске контроле обухвата како финансијско управљање и контролу и интерну ревизију, тако и Централну јединицу за хармонизацију. Финансијско управљање и контролу, као и у Републици Србији успоставља руководилац корисника јавних средстава, који је одговоран и за њено одржавање и унапређење. Она се успоставља у циљу законитог пословања субјекта, ефикасног, економичног и ефективног трошења јавних средстава. Законом Црне Горе прописано је да је финансијским управљањем и контролом обухваћено како финансијско, тако и нефинансијско пословање корисника. Оно се спроводи на свим нивоима корисника јавних средстава. Као што је прописано и у Републици Хрватској и прописима Републике Србије, руководилац корисника јавних средстава може одређена овлашћења и одговорности да пренесе и на друге запослене, али је он у складу са Законом и даље одговоран за финансијско управљање и контролу. Као и Закон Републике Хрватске, Црногорски Закон такође предвиђа могућност руководиоца да именује лице за успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контроле. Они се спровode на основу плана и методологије за спровођење плана који утврђује руководилац субјекта, који је у обавези да Централној јединици за хармонизацију до краја текуће године за прехотну годину достави извештај о спровођењу планираних активности. Консолидовани извештај о систему функционисања финансијске контроле Централна јединица за хармонизацију доставља Влади до марта текуће за претходу годину. Иако је за све кориснике јавних средстава прописана обавеза успостављања финансијског управљања и контроле код свих корисника јавних средстава, изменама Закона из 2011. године прописан је изузетак од обавезе достављања извештаја Централној јединици за хармонизацију. У складу са тим, обавезу достављања извештаја наведеној јединици немају Скупштина Републике Црне Горе, Уставни суд, судски органи и државна тужилаштва, Државна ревизорска институција, Заштитник људских права и слобода. Такво решење је

сасвим оправдано обзиром да су Уставни суд, судски органи и државна тужилаштва, Државна ревизорска институција, Заштитник људских права и слобода одговорни за свој рад директно народној скупштини, а не органу извршне власти као што је Министарство финансија. Исто је прописано и за независна регулаторна тела у Републици Црној Гори, акционарска друштва и друга правна лица у којој државни органи или општине имају већински власнички удео. Исто решење се такође може сматрати оправданим, обзиром да наведена тела о свом раду у складу са прописима обавештавају своје осниваче.

Финансијско управљање и контрола је у Републици Македонији уређено Законом о јавној интерној финансијској контроли. У складу са тим Законом систем јавне интерне финансијске контроле као и у Републици Србији обухвата финансијско управљање и контролу, интерну ревизију и њихову хармонизацију. Централна јединица за хармонизацију при министарству финансија као и у другим земљама чији су прописи били предмет анализе координира развој, успостављање и одржавање система интерне финансијске контроле у име Министарства финансија. Обавезу успостављања финансијског управљања и контроле у складу са Законом имају корисници буџетских средстава у области законодавне, извршне и судске власти (централна власт), фондова, општина и града Скопље. За успостављање, спровођење и развој финансијског управљања и контроле одговоран је руководилац корисника, а она се спроводи у свим организационим јединицама корисника јавних средстава. Као и у прописима других земаља који су били предмет анализе, руководилац корисника јавних средстава може да прене-се овлашћења и одговорности на друга лица у вези са успостављањем и одржавањем финансијског управљања и контроле, али је он и даље одговоран за њено успостављање, одржавање и развој. Иако одредбе Закона Републике Македоније којима је уређена област финансијског управљања и контроле имају бројне сличности са прописима других земаља, ипак постоје одређене специфичности. Једна од њих јесте и та што је руководилац корисника јавних средстава у обавези да успостави посебну организациону јединицу за финансијско праћење. Та јединица се може успоставити као сектор или одељење, а ради обављања послова финансијског управљања и контроле. Министар финансија прописује начин извешавања послова од стране јединице наложне за финансијско праћење. Руководилац наведене јединице се именује од стране руководица субјекта у којем се она успоставља. То лице мора да испуни следеће услове:

- 1) да има стечено високо образовање из области економије;
- 2) да поседује радно искуство из области финансија и
- 3) да му није одлуком суда изречена мера забране вршења делатности или дужности док траје та забрана.

У складу са Законом руководиоца јединице за финансијско праћење може да даје мишљење о предлогу аката које израђују друге организационе јединице. Он спроводи *ex ante* и *ex post* финансијску контролу и штити средства чија је вредност евидентирана у билансу стања. Као и Закону Републике Хрватске и Црне Горе он израђује план за успостављање финансијског управљања и контроле, као и методологију за спровођење плана коју му одобрава руководиоца субјекта у јавном сектору. Специфичност у односу на пропис Републике Србије којим је уређено финансијско управљање и контрола јесте и то што руководиоца јединице за финансијско праћење може да именује координатора за финансијско управљање и контролу који оперативно спроводи и координира успостављање и развој финансијског управљања и контроле код субјекта. То лице не сме да спроводи *ex ante* и *ex post* финансијске контроле. Као и у другим Закономима који су били предмет анализе и Законом Републике Македоније је прописана обавеза да лица задужена за успостављање и развој финансијског управљања и контроле и лица задужена за спровођење посебних врста контроле похађају обуку у складу са Програмом за обуку у вези са успостављањем и развојем финансијског управљања и контроле коју доноси министар финансија. О спровођењу *ex ante* и *ex post* финансијских контрола одлучује руководиоца субјекта у јавном сектору на основу анализе потреба и специфичности рада, као и на основу спроведене анализе ризика. Као и у Закону Републике Хрватске и македонски Закон прописује обавезу успостављања посебног саветодавног тела-Комитета за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију. Наведено тело је саветодавно тело министра финансија, који је и надлежан за његово формирање. Чланови Комитета могу да буду и руководиоци јединице за финансијско праћење, а Комитетом председава државни секретар министарства финансија, који је руководиоца Централне јединице за хармонизацију. Комитет за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију се састаје најмање једном у три месеца, а у случају хитности председник може да сазове и ванредан састанак. Наведено тело обавља своје активности у складу са правилником о раду који доноси. За разлику од Закона Републике Хрватске и Црне Горе, Закон Македоније предвиђа

обавезу за законодавну, извршну и судску власт (осим Државног завода за ревизију), фондове и општине и град Скопље да најкасније до 10. маја текуће године за претходну годину доставе Централној јединици за хармонизацију извештај о функционисању финансијског управљања и контроле. Што значи да је изузетак достављања извештаја органу извршне власти прописан само за врховну ревизорску институцију Републике Македоније, али не и остала тела као што су правосудни органи, који су за свој рад такође директно одговорни Скупштини. Руководилац у јавном сектору је у обавези да обезбеди запосленима у Централној јединици за хармонизацију приступ рачуноводственој евиденцији и другим информацијама у организацији којом руководи у циљу процене функционисања финансијског управљања и контроле. Приступ се обезбеђује на основу писаног захтева министра финансија. Као и Закону Републике Хрватске и Црне Горе и македонским Законом је прописана обавеза руководиоца субјекта да спречи ризик од неправилности и превара и предузме мере против њих. Он је такође у обавези да именује лице које ће извештавати о неправилностима и усмњи о извршеној превари или корупцији, а које је у обавези и да предузима мере за њихово спречавање. Сви зашлени су у обавези да извештавају руководиоца субјекта у јавном сектору и лице задужено за неправилности о неправилностима или сумњи у вези са постојањем преваре или корупције. Лице задужено за неправилности је у обавези да о постојању неправилности или сумње у постојање преваре или корупције да предузме неопходне мере и о томе обавести надлежног јавног тужиоца Републике Македоније, министра финансија, Управу финансијске полиције и финансијску инспекцију у јавном сектору. То лице је и у обавези да у року од 15 дана обавести лице које је указало на неправилности и превара, осим у случају анонимне пријаве. Законом Републике Македоније је прописано и да се запосленим лицима која пријаве неправилности или основ сумње у вези са постојањем преваре или корупције гарантује се заштита идентитета и степених права на радни однос. На основу Закона, Влада Републике Македоније, а на предлог министра финансија прописује поступке за спречавање неправилности, начин међусобне сарадње, форму, садржину, начине и рокове извештавања о неправилностима.

Једини пропис којим је уређена област финансијског управљања и контроле, а који садржи казне за прекршај у случају непоступања у складу са његовим одредбама јесте Закон Републике Македоније. Наведеним Законом је прописано да ће се за прекршај новчаном казном у износу од 1.000 до 2.000 Евра у динарској противвредности казнити

руководилац субјекта у јавном сектору, ако не оснује сектор/одељење за финансијско праћење, као и уколико не достави годишњи извештај о функционисању финансијског управљања и контроле Централној јединици за хармонизацију. Иста казна је предвиђена и уколико руководилац субјекта у јавном сектору у складу са Законом не обезбеди Централној јединици за хармонизацији приступ рачуноводственој евиденцији и другим подацима. Исто прекршај ће постојати и уколико руководилац не одреди лице задужено за неправилности или уколико запосленом лицу или интерном ревизору не омогући заштиту идентитета и права по основу радног односа у случају извештавања о неправилностима или основама сумње на превару или корупцију.

VIII ЗНАЧАЈ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ ЗА ПРЕВЕНЦИЈУ ПРЕКРШАЈА И КРИВИЧНИХ ДЕЛА

На спречавање прекршаја и кривичних дела велики утицај имају и мере *ante delictum*. Постоје различити механизми контроле финансијског пословања институција у јавном сектору. Руководилац корисника не може у свако доба да зна шта и на који начин раде запослени. Доношењем интерних аката и писаних процедура биће описане активности које запослени треба да предузму. Те акте доноси орган руковођења. Неопходно је да се са актима усагласе и руководиоци организационих јединица корисника јавних средстава уколико се активности прописане интерним актом или процедурама односе на њихове организационе јединице. Због тога се они морају упознати са њима, како би предложили запосленима у организационим јединицама којима руководе, које су њихове обавезе у погледу извршавања одређених радних задатака. Прекршаји и кривична дела се често врше и због незнања, а често је велики подстицај за извршење дела свест да прекршај или кривично дело неће бити октривено. Захваљујући финансијском управљању и контроли омогућава се руководиоцу корисника јавних средстава да уочи који је запослени направио грешку и можда на тај начин извршио прекршај или кривично дело. Исто тако смањује се могућност одговорности руководиоца, обзиром да је руководилац у складу са Законом о буџетском систему налогодавац за извршења буџета. На тај начин смањује се могућности извршења како прекршаја прописаних Законом о буџетском систему, Уредбом о буџетском рачуноводству и осталим прописима, тако и кривичних дела као што је злоупотреба службеног положаја, проневера, примање мита, незаконито коришћење буџетских средстава. Уколико су запослени упознати са својим обавезама и одговорностима у оквиру одређеног пословног процеса и уколико својим потписом гарантују исправност одређене фазе у пословном процесу, повећава се њихова одговорност, а самим тим и смањује могућност пропуста и грешака.

За разлику од прописа Републике Хрватске, Црне Горе и Македоније који су били предмет упоредне анализе, Правилником Републике Србије којим је уређена област финансијског управљања и контроле није прописан начин поступања запослених лица која у току предузимања мера финансијског управљања и контроле утврде да постоје неправилности или основ сумње да је извршено неко финансијско ивично дело.

Међутим, обавеза пријављивања предвиђена је једино Кривичним закоником, обзиром да је у глави тридесет, групи кривичних дела, члану 331. прописано кривично дело непријављивање препремања кривичног дела, а у члану 332. и кривично дело непријављивање кривичног дела и учиниоца. Прво дело постоји уколико лице зна да се припрема извешеење кривичног дела за које се по закону може изрећи и пет година затвора или тежа казна, па у времену када је још било могуће спречити његово извршење то не пријави, а дело буде покушано или извршено. За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора до једне године. За дело се неће казнити једино лице са којим је учинилац брачни друг, лице са којим учинилац живи у трајној ванбрачној заједници, сродник по крви у правој линији, брат или сестра, усвојилац или усвојеник, као и брачни друг неког од наведених лица, односно лице које са неким од њих живи у трајној ванбрачној заједници. Кривично дело непријављивање кривичног дела и учиниоца постоји уколико службано или одговорно лице свесно пропусти да пријави кривично дело за које је сазнало у вршењу своје службене дужности ако се за то дело по закону може изрећи пет година затвора или тежа казна. За извршиоца дела прописана је казна затвора до две године. За непријављивање кривичног дела или учиниоца неће се казнити лице којем је учинилац брачни друг или са којим живи у трајној ванбрачној заједници, сродник по крви у правој линији, брат или сестра, усвојилац или усвојеник, као и брачни друг неког од наведених лица, односно лице које са неким од њих живи у трајној ванбрачној заједници, као и бранилац, лекар или верски исповедник учиниоца.

IX ОБАВЕЗА УСПОСТАВЉАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА

Закон о буџетском систему⁴⁴ прописује да корисници јавних средстава успостављају финансијско управљање и контролу. Под корисницима јавних средстава⁴⁵ у смислу Закона о буџетском систему подразумевају се 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, друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода остварених у претходној пословној години, као и јавне агенције и организације на којима се примењују прописи о јавним агенцијама.

Корисници буџетских средстава⁴⁶ обухватају директне и индиректне кориснике буџетских средстава Републике Србије, односно локалне власти.

У индиректне кориснике буџетских средстава⁴⁷ спадају: правосудни органи, буџетски фондови; месне заједнице; јавна предузећа, фондови и дирекције основани од стране локалне власти који се финансирају из јавних прихода чија је намена утврђена посебним законом; установе основане од стране Републике Србије, односно локалне власти, над којима оснивач, преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања.

Закон о јавном тужилаштву⁴⁸ уређује и начин обезбеђивања средстава за рад у јавним тужилаштвима. Средства се обезбеђују у буџету Републике Србије. Државно веће тужилаца предлаже обим и структуру

44 Члан 81. Закона о буџетском систему „Службени гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr. i 108/2013

45 Дефиниција корисника јавних средстава дата је у члану 2. став 1. тачки 5) Закона о буџетском систему

46 Дефиниција корисника буџетских средстава дата је у члану 2. став 1 тачки б) Закона о буџетском систему

47 Дефиниција индиректних корисника буџетских средстава дата је у члану 2. Став 1 тачки 8) Закона о буџетском систему

48 „Службени гласник РС”, бр.116/2008, 104/2009, 101/2010, 78/2011 – др. Закон, 101/2011, 38/2012 – одлука УС, 121/2012, 101/2013 и 111/2014 – одлука УС

буџетских средстава неопходних за рад јавних тужилаштва за текуће расходе, осим расхода за особље у јавним тужилаштвима, уз претходно прибављено мишљење министарства надлежног за правосуђе и врши расподелу ових средстава на јавна тужилаштва. Надзор над трошењем средстава буџета опредељених за рад јавних тужилаштва врши Државно веће тужилаца, министарство надлежно за правосуђе и министарство надлежно за финансије.

Из свега наведеног, а у складу са чланом 81. Закона о буџетском систему, јавна тужилаштва као индиректни корисници буџетских средстава су у обавези да успоставе финансијско управљање и контролу, које се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће своје циљеве остварити кроз:

- пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима,
- реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја,
- економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава,
- заштиту средстава и података (информација).

Закон о буџетском систему прописује да је руководилац корисника јавних средстава одговоран за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле и да је дужан да до 31. марта текуће године за претходну годину на прописан начин извештава министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле.

Закон о јавном тужилаштву уређује да функцију јавног тужилаштва врши јавни тужилац и да су сви у јавном тужилаштву подређени јавном тужиоцу. Јавни тужилац, као носилац права управе у јавном тужилаштву је одговоран за правилан и благовремен рад јавног тужилаштва. Он одређује организацију и рад јавног тужилаштва, одлучује о правима по основу рада заменика јавног тужиоца и о радним односима особља у јавном тужилаштву, отклања неправилност и одуговлачење у раду, стара се о одржавању самосталности у раду и угледу јавног тужилаштва и врши друге послове на које је овлашћен законом или другим прописом.

Дакле, јавни тужилац руководи пословима управе у јавном тужилаштву. Из наведеног произилази, а у складу са концептом управљачке

одговорности⁴⁹ да јавни тужиоци сносе одговорност за фискалне, управљачке и програмске надлежности које су им пренете. У тужилаштву за које су надлежни, одговорни су за планирање, програмирање, израду буџета/финансијског плана, извршење буџета/финансијског плана, рачуноводство, контроле, извештавање, архивирање и надзор, односно одговорни су за утврђивање и реализацију постављених циљева. Јавни тужиоци су одговорни за успостављање и исправно функционисање система за финансијско управљање и контролу у јавном тужилаштву којим руководе. Такође, у складу са принципом управљачке одговорности, руководиоци унутрашњих организационих јединица су одговорни јавном тужиоцу за активности финансијског управљања и контроле које успостављају у организационим јединицама којима руководе.

Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору⁵⁰ ближе прописује одговорности руководиоца корисника јавних средстава које се односе на:

- одређивање циљева корисника јавних средстава којим руководи, разраду и спровођење стратешких планова, акционих планова и програма за остваривање циљева;
- идентификацију, процену и управљање ризицима који прете остварењу циљева корисника јавних средстава, увођењем одговарајућих контрола у складу са међународним стандардима интерне контроле;
- планирање, управљање и рачуноводство јавних средстава;
- придржавање принципа законитости, правилности и здравог финансијског управљања јавним средствима;
- ефективно управљање особљем и одржавање неопходног нивоа њихове стручности;
- чување и заштиту средстава и информација од губитака, крађе, неовлашћеног коришћења и погрешне употребе;
- успостављање одговарајуће организационе структуре за ефективно остваривање циљева и управљање ризицима;
- успостављање услова за законито и етичко понашање запослених код корисника јавних средстава;

49 Концепт управљачке одговорности уређен је чланом 2. став 1. тачка 51а) Закона о буџетском систему

50 „Службени гласник РС”, бр.99/2011 и 106/2013

- раздвајање одговорности за доношење, извршавање и контролу одлука;
- увођење интерних правила за финансијско управљање и контролу, путем интерних аката;
- потпуно, исправно, тачно и благовремено евидентирање свих трансакција;
- праћење, ажурирање и предузимање мера за побољшање система за финансијско управљање и контролу, у складу са препорукама интерне ревизије и осталим проценама;
- документовање свих трансакција и послова и обезбеђење ревизорског трага унутар корисника јавних средстава;
- извештање о стању система за финансијско управљање и контролу.

Имајући у виду да је јавни тужилац поред финансијских одговоран и за све остале процесе и активности у тужилаштву, веома је важно да разуме концепт финансијског управљања и контроле.

Јавни тужилац може пренети овлашћења и одговорност на друга лица ако законом или другим прописом није другачије одређено, али се тим преношењем не искључује одговорност руководиоца.

Овај систем има за сврху да помогне јавним тужиоцима извршавање задатака, као и тужилаштву остваривање циљева послујући на исправан, економичан, ефикасан и ефективан начин. Интерна контрола је посебно важна у системима и организацијама где руководиоци нису увек у прилици да контролишу све активности за које су одговорни. Неопходно је да тужилаштва у складу са законским прописима успоставе и развију сопствени систем интерне контроле који ће одговарати и бити усклађен са потребама и окружењем у којем тужилаштво функционише. Уколико се систем финансијског управљања и контроле буде непрекидно развијао унутар тужилаштва, обезбедиће се утицај на целокупно пословање, на запослене, процесе, активности и пројекте. Дакле, успостављање овог система ће зависити од свих запослених и биће успешан у мери у којој му се посвети пажња. Због тога је неопходно да сви запослени раде заједно како би у разумној мери пружили уверавање да ће се циљеви тужилаштва остварити.

Тужилаштва, као индиректни корисници буџетских средстава су у обавези да успоставе систем финансијског управљања и контроле на начин како је дефинисано у Правилнику о заједничким критеријумима

и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, односно како је опредељено у складу са међународним стандардима интерне контроле. Финансијско управљање и контрола обухвата пет елемената:

- контролно окружење;
- управљање ризицима;
- контролне активности;
- информисање и комуникација;
- праћење и процену система.

Контролно окружење је основа за све друге елементе интерне контроле и представља став и свест о контроли које одржава руководство и сви запослени у организацији. Контролно окружење у великој мери утиче на одлуке које се доносе у тужилаштву и због тога је неопходно да оно буде позитивно како би цео систем финансијског управљања и контроле био ефективан.

Контролно окружење обухвата следеће елементе:

- интегритет
- етичке вредности
- стручност запослених
- мотивација
- морал запослених
- став подршке
- свест руководиоца и запослених о контроли
- филозофија и оперативни стил руководства
- организациона структура

Тужилаштва као и други корисници јавних средстава се суочавају са низом ризика који представљају вероватноћу да ће се десети одређени догађај, који би могао имати негативан утицај на остваривање циљева корисника јавних средстава⁵¹. Да би могло да се управља ризицима неопходно је извршити идентификовање и дефинисање циљева

51 Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору „Службени гласник РС”, бр.99/2011 и 106/2013

на свим нивоима организације. Затим је неопходно идентификовати ризике и извршити њихову процену у смислу утицаја и вероватноће. Након што се ризици идентификују и процене, важно је да руководство донесе одлуку везану за активности које је неопходно предузети као одговор на ризике, како би се ризици држали на прихватљивом нивоу. Мере које се предузимају у циљу контроле ризика зависе од утицаја и вероватноће остваривања ризика. На крају, неопходно је пратити све ризике како би се утврдило да ли је дошло до појаве нових ризика, односно да ли је дошло до промене постојећих ризика у смислу утицаја и вероватноће.

Тужилаштва су у обавези да успоставе контролне активности као елемент финансијског управљања и контроле у виду политика и процедура како би се обезбедило спровођење директива јавног тужиоца. Контролне активности обухватају поделу дужности, организацију, овлашћења и одобравања, физичке контроле, рачуноводствене контроле, управљачке контроле, надзор. Оне треба да помогну јавном тужиоцу у остваривању циљева тужилаштва.

Неопходно је да тужилаштво успостави канале за комуникацију који ће обезбедити благовремене информације и који се могу прилагодити индивидуалним потребама односно који ће запослене информисати о њиховим дужностима и одговорностима. Важно је да канали комуникације омогућавају извештавање о осетљивим питањима, да запосленима дају прилику за сугестије везане за побољшања, да пружају информације неопходне за све запослене како би своје дужности обављали ефективно и да преносе поруку највишег руководства односно јавног тужиоца.

Праћење и процена система обухвата увођење система за надгледање финансијског управљања и контроле проценом адекватности и његовог функционисања. Обављају се текућим увидом, самопроцењивањем и интерном ревизијом.

X ПРЕГЛЕД СТАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У ЈАВНИМ ТУЖИЛАШТВИМА НА ОСНОВУ АНАЛИЗЕ СИТУАЦИЈЕ У ПИЛОТ ТУЖИЛАШТВИМА

Током припремне фазе пројекта „за увођење одговорности, ефикасности и транспарентности у тужилаштвима – грађанска подршка у успостављању система финансијског управљања и контроле (ФМЦ)“ извршен је избор пет пилот тужилаштава и то:

- Више тужилаштво у Београду;
- Основно тужилаштво у Ваљеву;
- Више тужилаштво у Сомбору;
- Више и основно тужилаштво у Неготину и
- Основно тужилаштво у Трстенику.

Са наведеним тужилаштвима се интензивно радило на анализи ефеката и ефикасности увођења система финансијског управљања и контроле у њихов рад.

У првој фази пројекта извршен је прелиминаран преглед стања финансијског управљања и контроле и анализирана је ситуација у пет пилот тужилаштава. Том приликом је уочено:

УТВРЂЕНО ОПШТЕ СТАЊЕ
постоји потреба да се целокупна организација, надлежности и функционисање система тужилаштва у РС, детаљније уреди;
финансијско управљање и контрола морају се на практичан начин приказати тужилаштвима;
постоји свест да је увођење система финансијског управљања и контроле (ФМЦ) и користан и неопходан за рад тужилаштва;
у оквиру ФМЦ нису успостављене све контролне активности у виду писаних политика и процедура које се тичу нарочито: управљања ризицима, трошкова вођења истраге, израде финансијског плана;
запослени у тужилаштвима нису у довољној мери упознати са системом управљања ризицима и нису присутне јасне смернице за имплементацију овог елемента финансијског управљања и контроле;
информисање и комуникација као елемент ФМЦ није у довољној мери приближен раду тужилаштава, самим тим недостаје већа подршка систему интерних контрола, а нарочито информације и комуникација која се тиче спољних сарадника;

постоје недовољни људски капацитети да се ФМЦ имплементира у целисти;

постоји велики број екстерних фактора који отежавају рад тужилаштва, на које се, у једном делу може, утицати путем увођења интерних порцедура и унапређења комуникације са: другим тужилаштвима (ради изналагања најбољих решења), Министарством правде и Државним већем тужилаца, судовима (у циљу сагледавања начина рада и поступања са проблемима са којима су суочавали судови, у делу послова који су сада предмет рада тужилаштва).

ДОДАТНИ ИЗАЗОВИ

нису стекли услови за наплату тужилачких такси јер није отворен жиро рачун у тужилаштвима на која би се исте уплатиле, иначе по закону се исте уплаћују у корист буџета Републике Србије;

не постоје услови за отварање депозитног рачуна за чување девизног новца и депозита за чување готовинских средстава

проблеми приликом исплате трошкова вођења истраге (нпр. исплате трошкова вештачења у поступку, исплате трошкова адвоката који бране оптужене по службеној дужности) која по новом закону спада у надлежности тужилаштва, и иста нису предвиђена средствима у буџету у потребном износу

додатни проблем у недостатку средстава представља РИНО систем који евидентира сва дуговања тужилаштва према реалном сектору. Наиме, након 45 дана од дана настанка дуга, систем аутоматски блокира износ средстава у висини дуга без обзира да ли на рачуну тужилаштва тренутно постоје резервисана средства за ту намену

не постоје јасни критеријуми за израду финансијског плана, већ се исти израђује на основу упита који им шаље Министарство, такође надлежни орган даје само смернице на основу којих се исти израђује.

У оквиру пројекта организовала су се четири семинара. Циљ семинара је био да се учесници боље упознају са улогом различитих институција у сфери владавине права, поделом надлежности и ЕУ препорукама у овој области. Такође, циљ семинара је био да се представници невладиног сектора што боље упознају са системом ФМЦ, разумеју његов значај у повећању ефикасности употребе и трошење јавних средстава, али и како би даље могли да пренесу своја знања у процесу његовог увођења и примене.

На крају излагања сваког од предавања одржаним на семинарима уследила је дискусија у којој је предавач са присутнима продискутовао, о следећим темама од важности за учеснике:

- тренутном начину на који је организован рад тужилаштва у Србији, плановима, извештајима и пресецима који се праве на месечном и годишњем нивоу;

- корацима који се предузимају у процесу планирања и ефектима јасног, потпуног, реалног и одговорног планирања;
- унапређењу постојећег процеса планирања у тужилаштвима;
- потпуној имплементацији система ФМЦ, у циљу повећања ефикасности рада тужилаштва и временском оквиру за који би такав механизам могао у целости заживети у тужилаштвима;
- дугорочним ефектима успостављања система финансијског управљања и контроле у тужилаштвима;
- ефектима система ФМЦ у датом окружењу;
- попуњавању упитника за самооцењивање из годишњег извештаја о систему ФМЦ;

На основу прелиминарног прегледа стања финансијског управљања и контроле и анализе ситуација у пет пилот тужилаштва као и дискусија у оквиру спроведених семинара, уочено је да се постојећи систем рада у тужилаштвима, проблеми са којима се суочавају могу решити на ефикаснији и ефективнији начин, и то јачањем модела корпоративног управљања. Наведено се, пре свега, тиче јачања свеобухватног система интерних контрола који се спроводи писаним политикама и процедурама и њихова примена нарочито у оквиру ризика који ограничавају постизање циљева у Тужилаштвима и онемогућавају ефикаснију употреба расположивих ресурса.

С тим у вези, у оквиру пројекта су одржана и четири округла стола, на којима се посебно: обрађивала тема „процедура као алат за боље функционисање тужилаштва у оквиру система финансијског управљања и контроле“ и објаснио начин на који се ризици идентификују, процењују, третирају, прате и води регистар ризика.

На основу спроведених семинара и округлих столова, може се закључити да су запослени у тужилаштвима једногласни у вези са потребом успостављања финансијског управљања и контроле. Постоји висок ниво свести у вези са потребом успостављања писаних процедура које се тичу поступка израде и контроле израде финансијских планова у јавним тужилаштвима, поступка контроле исплате трошкова истраге, као и писаних процедура које се тичу кретања документације у тужилаштвима. Међутим, треба имати у виду да је на основу писаних процедура могуће само умањити тзв. интерне ризике, односно пробле-

ме интерне природе, док је екстерне ризике скоро немогуће умањити успостављањем финансијског управљања и контроле. Обзиром да се не може за сваки пословни процес донети правилник, неопходно је у таквим ситуацијама изградити писане процедуре. На тај начин повећаће се одговорност запослених и омогућити да се сви послови у тужилаштву обављају у складу са прописима, а средства троше ефикасно, економично и ефективно. Како би се све активности које се спроводе на нивоу тужилаштава обављале несметано, неопходно је успоставити и бољи контакт са Државним већем тужилаца и Министарством правде.

Финансијско управљање и контрола је област која се стално развија. Због тога је неопходно обезбедити додатне обуке у овој области не само за тужиоце и заменике тужилаца, већ и за све запослене. Имајући у виду чињеницу да писане процедуре нису правни акти, већ документи тужилаштва, обавезност њиховог поштовања могла би се обезбедити прописивањем дисциплинског преступа непридржавања писаних процедура у правилницима о дисциплинској одговорности у тужилаштву, а који би се примењивао на све запослене.

XI УЛОГА ЦИВИЛНОГ СЕКТОРА У ПРАЋЕЊУ ФУНКЦИОНИСАЊА СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

Имајући у виду чињеницу да се јавна потрошња у великом делу финансира од пореза и доприноса које држави плаћају грађани, не треба да чуди што постоји велико интересовање јавности у вези са информисањем о начину трошења јавних средстава. Постоји велики број невладиних организација чија је сврха и циљ постојања утицај на успостављање транспарентности рада корисника јавних средстава, нарочито у делу који се тиче јавне потрошње. Због тога су у оквиру пројекта предавањима и округлим столовима присуствовали и представници различитих удружења са територије Републике Србије, који су се упознали са механизмима интерне финансијске контроле у јавном сектору, а нарочито са функцијом и значајем финансијског управљања и контроле који се успостављају код корисника јавних средстава у складу са Законом о буџетском систему и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору. Обзиром да је финансијско управљање и контрола механизам интерне финансијске контроле и да се успоставља у циљу законитог пословања корисника јавних средстава и омогућавања ефикасног, економичног и ефективног трошења јавних средстава, може се поставити питање да ли су представници цивилног друштва у могућности да прате функционисање финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

1. Увид у консолидовани извештај Централне јединице за хармонизацију

Чланом 81. Закона о буџетском систему и чланом 13. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору прописана је обавеза руководиоца корисника јавних средстава да до 31. марта текуће године за претходну годину на обрасцу који у складу са Правилником припрема и на својој веб-страници објављује Централна јединица за хармонизацију министарства финансија, достави извештај о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле наведеној Јединици. Чланом 83. став 2. тачка 7. Закона о буџетском систему, прописано је да

Централна јединица за хармонизацију обједињује годишње извештаје о стању финансијског управљања и интерне ревизије, које у складу са истим чланом став 3. доставља Влади Републике Србије.⁵²

На тај начин могуће је да не само организације цивилног друштва, већ и остали грађани изврше увид у начин функционисања финансијског управљања и контроле у Републици Србији у току одређене буџетске године, а самим тим и да се увере које су мере корисници јавних средстава предузели у вези са смањењем ризика који могу допринети незаконитом пословању и неефикасном, неекономичном и неефективном трошењу јавних средстава.

2. Извештаји Државне ревизорске институције

Осим наведеног начина, могуће је извршити и увид у извештаје Државне ревизорске институције. У складу са Чланом 9. став 1, тачка 5. Закона о Државној ревизорској институцији предвиђено је да је предмет ревизије наведене институције и систем финансијског управљања и контроле буџетског система и система осталих организација и институција који су субјект ревизије, а у складу са тачком б) и систем интерних контрола, интерне ревизије, рачуноводство и финансијско пословање субјекта ревизије. Чланом 49. наведеног Закона прописано је да је рад Државне ревизорске институције јаван. Чланом 47. став 1. Тачка б) Пословника о раду Државне ревизорске институције („Службени гласник Републике Србије“, број 9/2009) прописано је да се јавност рада поменуте Институције обезбеђује и објављивањем њених аката на веб-страници. У складу са тим могуће је да сва заинтересована лица вршењем увида у објављене извештаје о извршеним ревизијама врховне ревизорске институције стекну увид у адекватност функционисања система финансијског управљања и контроле не само код корисника буџетских средстава, већ и код других корисника јавних средстава.⁵³

52 Извештаји се објављују на веб-страници Министарства финансија. Извештај за 2012. годину налази се на следећој веб-страници: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/2013/KONSOLIDOVANI%20IR%20za%202012.pdf> (приступљено током октобра 2014. године).

53 Извештаји о извршеним ревизијама од стране Државне ревизорске институције налазе се на њеној веб-страници: www.dri.rs.

XII ПРИМЕРИ АКТА

Израда писаних процедура треба да омогући да се све трансакције и послови у оквиру корисника јавних средстава документују у јединственој форми у циљу обезбеђења ревизорских трагова.

Стратегијом развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији у оквиру поглавља 5. тачке 5.2.2. дефинисано је: „За успостављање FMC⁵⁴ потребно је да руководилац корисника јавних средстава одреди руководиоца надлежног за финансијско управљање и контролу (један од руководилаца на највишем нивоу код корисника јавних средстава) који ће координирати активности на увођењу и развоју система. У складу са потребама може се формирати радна група или унутрашња организациона јединица за FMC која ће бити задужена за спровођење појединих послова како би се успоставио овај систем“.

У циљу ефикасног спровођења система финансијског управљања и контроле веома важну улогу има подела дужности. Неопходно је да руководилац организације односно јавни тужилац, одреди одговорна лица за имплементацију наведеног система. Координација активности и организован приступ су важан део успешног спровођења система финансијског управљања и контроле.

За руководиоца задуженог за финансијско управљање и контролу би било неопходно поставити вишег руководиоца који би својим ауторитетом у складу са функцијом био снажна подршка увођењу и развоју наведеног система. Поједини задаци овог руководиоца могу обухватити:

- дефинисање смерница и старање за њихово спровођење и поштовање рокова;
- дефинисање конкретних циљева;
- усмеравање, координација активности и пружање свеобухватне подршке радној групи;
- анализа резултата процене ризика и преглед интерних контрола;
- праћење тока реализације;
- подношење извештаја вишем руководству.

Такође, треба нагласити да су руководиоци организационих јединица одговорни за интерне контроле у својим јединицама. Поједине дужности руководиоца у области спровођења система финансијског управљања и контроле обухватају:

- мотивисање и ширење свести код запослених о значају интерних контрола;
- пружање смерница запосленима везаних за идентификовање пословних процеса, попис активности, дефинисање циљева, одговорности и овлашћења, идентификовање и процену ризика итд;
- анализу резултата процене ризика;
- идентификовање и извештавање о слабостима контролних механизма и предлагање њихове евентуалне допуне и др.

Да би систем интерне контроле дао резултате, неопходно је да се сви запослени придржавају смерница руководиоца задуженог за финансијско управљање и контролу. Такође, важно је да цео колектив схвати своју улогу у интерној контроли. На крају, сврха постојања интерних контрола јесте да помогне кориснику јавних средстава да реализује своје циљеве.

У наставку је дат преглед аката који треба да помогну успешном увођењу и развоју система интерне финансијске контроле у јавним тужилаштвима.

Прилог 1

На основу члана 22. став 3. и члана 34. Закона о јавном тужилаштву („Службени гласник РС“, број 116/2008, 104/2009, 101/2010, 78/2011 - др. закон, 101/2011, 38/2012 - одлука УС, 121/2012 и 101/2013) и члана 10. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013), јавни тужилац доноси

ОДЛУКУ О ИМЕНОВАЊУ РУКОВОДИОЦА ОДГОВОРНОГ ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

I Одређује се _____ (име и презиме), _____ (заменик јавног тужиоца, секретар), као руководилац одговоран за увођење и развој система финансијског управљања и контроле у _____ (назив јавног тужилаштва).

II За обављање оперативних послова на увођењу и развоју система финансијског управљања и контроле у _____ (назив јавног тужилаштва) и доношење стратегије управљања ризицима за период 2015-2017. године, биће образована радна група, која ће за свој рад одговарати руководиоцу одговорном за увођење и развој система финансијског управљања и контроле и јавном тужиоцу.

Одређује се _____ (име и презиме), _____ (радно место) за заменика руководиоца радне групе.

III Ова одлука ступа на снагу _____ 2014. године.

IV Са овом одлуком упознати све запослене у _____ (назив јавног тужилаштва).

Јавни тужилац

Прилог 2

На основу члана 22. став 3. и члана 34. Закона о јавном тужилаштву („Службени гласник РС“, број 116/2008, 104/2009, 101/2010, 78/2011 - др. закон, 101/2011, 38/2012 - одлука УС, 121/2012 и 101/2013) и члана 10. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013), јавни тужилац доноси

ОДЛУКУ

О ОБРАЗОВАЊУ РАДНЕ ГРУПЕ

I Образује се радна група за увођење и развој система финансијског управљања и контроле у јавном тужилаштву и доношење стратегије управљања ризицима за период 2015-2017 године (у даљем тексту: Радна група).

II Радна група се образује у следећем саставу:

Руководилац радном групом:

_____, (заменик јавног тужиоца, секретар)

Чланови радне групе:

_____,(руководилац орг. јединице...)

_____,(руководилац орг. јединице...)

_____,(руководилац орг. јединице...)

III Задатак радне групе је да организационо успостави систем финансијског управљања и контроле, као свеобухватни систем интерних контрола, који се спроводи политикама, процедурама и активностима, а који ће обезбедити разумно уверавање да ће се циљеви јавног тужилаштва остварити кроз:

- 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;

- 2) реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
- 3) добро финансијско управљање;
- 4) заштиту средстава и података.

IV У циљу успостављања финансијског управљања и контроле, неопходно је да радна група изврши следеће:

- попис и опис пословних процеса;
- изради мапу пословних процеса;
- идентификује пословне процесе који нису прописани у писменом облику;
- утврди контролно окружење;
- идентификује, процени ризике и одреди начин управљања ризиком;
- успостави контролне активности;
- успостави систем информисања, комуникације, и ефективног, благовременог и поузданог извештавања;
- успостави систем контрола и функционисања финансијског управљања;
- утврди начин праћења и процене адекватности и функционисања успостављеног система финансијског управљања и
- сачини предлог стратегије управљања ризицима за период 2015-2017. године.

V Радна група ће за свој рад одговарати руководиоцу задуженом за ФУК, и јавном тужиоцу.

VI Послове наведене у овој одлуци радна група ће извршити до _____ године.

Јавни тужилац

Прилог 3

Корисник јавних средстава _____		
ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА		
Организациона јединица:		
Шифра организационе јединице:		
Руководилац организационе јединице:		
Р. број	ПОСЛОВНИ ПРОЦЕС	АКТИВНОСТИ У ОКВИРУ ПРОЦЕСА
1.		- - -
2.		- - -
3.		- - -

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име, презиме и функција			
Потпис			
Датум			

Пословни процеси су низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева.

Основни циљ израде листе пословних процеса у тужилаштву јесте да се прикаже свеобухватна листа процеса и активности из свих области пословања (нпр. оперативне, административне, финансијске...) који ће бити предмет процене ризика. Навођење свих процеса и активности омогућава тужилаштву детаљан преглед начина на који се остварују пословни циљеви. Неопходно је да се израда наведене листе одвија синхронизовано на нивоу свих организационих јединица имајући у виду да су многи процеси у организацији повезани, те да из тог разлога не би дошло до дуплирања. У току израде Прилога бр. 3, запослени би могли да се ослоне и на организационе шеме, буџет и финансијски план, систематизацију, прописе, приручнике, овлашћења и др.

Упутство за попуњавање Прилога 3 – Листа пословних процеса:

Рубрика: „Организациона јединица“ – у складу са организационом шемом тужилаштва, уноси се назив организационе јединице нпр. Сектор, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван саства сектора;

Рубрика: „Шифра организационе јединице“ – бројчана или словна ознака односно шифра унутрашње организационе јединице у складу са Шифарником на нивоу Корисника јавних средстава

Рубрика: „Руководилац организационе јединице“ – назив руководећег радног места нпр. (заменик јавног тужиоца, начелник Одељења, руководиоца групе итд.)

Рубрика: „Реди број“ – редни број дефинисаног процеса у организационој јединици

Рубрика: „Пословни процес“ – назив пословног процеса нпр. јавне набавке, буџетско планирање, оцењивање запослених и др.

Рубрика: „Активности у оквиру процеса“ – по хронолошком редоследу се набрајају називи свих активности које се обављају у циљу реализације пословног процеса. Већина процеса се састоји од скупа активности које су међусобно повезане односно подржавају једна другу.

Прилог 4

Назив корисника јавних средстава МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА – ДОКУМЕНТАЦИЈА О ПРОЦЕСУ			
Организациона јединица:		Шифра процеса:	
Шифра организационе јединице:		Верзија:	
Руководилац организационе јединице:			

Носилац пословног процеса (одговорно лице)	
---	--

Назив пословног процеса

Циљ пословног процеса

Основни ризици

Подручје примене

Кратак опис пословног процеса
Улаз:
Активности:
Резултат:

Везе са другим пословним процесима/процедурама

Остала документација

Ресурси за остваривање пословног процеса

Одговорности и овлашћења

Закони и прописи

Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме и функција			
Потпис			
Датум			

Упутство за попуњавање Прилога 4 – Мапа пословних процеса:

Рубрика: „Организациона јединица“ – у складу са организационом шемом Тужилаштва, уноси се назив организационе јединице нпр. Сектор, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван саства сектора;

Рубрика: „Шифра организационе јединице“ – бројчана или словна ознака односно шифра унутрашње организационе јединице у складу са Шифарником на нивоу Корисника јавних средстава

Рубрика: „Руководилац организационе јединице“ – назив руководећег радног места нпр. (заменик јавног тужиоца, начелник Одељења, руководилац групе итд.)

Рубрика: „Шифра процеса“ – бројчана ознака односно редни број пословног процеса по изради Шифарника на нивоу Корисника јавних средстава.

Рубрика: „Верзија“ – у току рада, извесно је да ће доћи до одређених промена у Листи односно Мапи пословних процеса. Како би наведени обрасци увек били ажурни и једноставни за коришћење неопходно је код измена уносити и верзију процедуре у виду бројчане ознаке.

Рубрика: „Носилац пословног процеса“ (Одговорно лице) – назив носиоца пословног процеса нпр. (начелник Одељења, шеф Одсека, руководиоца групе итд.) одговорног за извршење односно остваривање циља пословног процеса.

Рубрика: „Назив пословног процеса“ – назив пословног процеса (нпр. јавне набавке, буџетско планирање, оцењивање запослених и др.) који је већ дефинисан у Прилогу бр. 3 – Листа пословних процеса, и преузима се из истог

Рубрика: „Циљ пословног процеса“ – идентификовање циља који је неопходно остварити као резултат спровођења свих активности у оквиру процеса. Да би корисници јавних средстава могли успешно да реализују своју улогу и ефикасно спроведу програм Владе, неопходно је да на нивоу организације, организационих јединица односно пословних процеса буду дефинисани конкретни, мерљиви, остварљиви и благовремени циљеви.

Рубрика: „Основни ризици“ – неопходно је идентификовати ризике, односно догађаје за које постоји највећа вероватноћа да могу имати штетан утицај на остваривање циља пословног процеса. Руководиоци и запослени су најбоље упознати са ризицима односно проблемима који се појављују у раду или са којима би могли да се суоче.

Рубрика: „Подручје примене“ – места примене процедуре нпр. јавне набавке, финансије и др.

Рубрика: „Кратак опис пословног процеса“ – преглед свих активности који се обављају у циљу реализације пословног процеса. Пословни процеси су низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева. Елементи који означавају почетак пословног процеса, или предстаљају резултат неког другог пословног процеса односно инпути који се користе за обављање пословног процеса дефинишу се у делу под ознаком „Улаз“. У делу рубрике под ознаком „Активности“ дефинише се скуп активности у оквиру пословног процеса. У овом делу, могуће је преузети активности које су дефинисане у Прилогу бр. 3 – Листа пословних процеса. У оквиру исте рубрике под ознаком „Резултат“ неопходно је описати шта представља резултат пословног процеса, односно због чега се обавља, који је његов крајњи циљ.

Рубрика: „Везе са другим пословним процесима/процедурама“ – након дефинисања свих пословних процеса у организацији, можемо приметити повезаност између њих. У овој рубрици се уносе називи свих пословних процеса који се „ослањају“ на идентификован процес у овој Мапи пословних процеса. То могу бити процеси који су повезани са процесом или као „Улаз“ или као „Резултат“ пословног процеса

Рубрика: „Остала документација“ – у овој рубрици неопходно је навести одређена документа у којима се детаљније описује начин обављања активности у одређеном пословном процесу. То могу бити разна упутства као нпр. упутство за коришћење одређеног софтвера

Рубрика: „Ресурси за остваривање пословног процеса“ – да би се пословни процес реализовао односно остварио циљ пословног процеса неопходно је да располажемо ресурсима. У овој рубрици је неопходно навести све ресурсе који се користе за реализацију наведеног пословног процеса нпр. запослени, финансијска средства, информатичка опрема, интернет конекција, адекватан софтвер и др.

Рубрика: „Одговорности и овлашћења“ – неопходно је навести назив радног места сваког лица које је одговорно односно има овлашћење за обављање појединих активности у оквиру пословног процеса

Рубрика: „Закони и прописи“ – навести називе закона и прописа који уређују област у којој се одвија пословни процес.

Рубрика: „Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока“ – наводе се сви термини и скраћенице које су коришћене у изради дијаграма тока. Непходно је описати значење скраћенице из дијаграма тока који је саставни део Обрасца.

Након попуњених образаца из прилога 3 и 4 који представљају знаничну верзију процедуре, неопходно је попунити и следеће рубрике:

- Име, презиме, функција, датум и потпис лица које је припремало документ,
- Име, презиме, функција, датум и потпис лица које контролише документ,
- Име, презиме, функција, датум и потпис лица које одобрава документ.

Прилог 5

Документација о систему




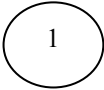

Дијаграм тока	Опис активности	СПРОВОЂЕЊЕ		Пратећа документација
		Одговорно лице	Рок за спровођење	
				
				
				
				
				

Дијаграм тока укључује активности које су наведене у оном редоследу којим се дешавају и то у вертикалној линији.

Израда и попуњавање прилога 5 – „Документација о систему“ је документ који у оквиру пословног процеса даје јасан увид у одговорности за обављање сваке пословне активности, рокове за њихово спровођење као и документацију која се користи за спровођење или је резултат спровођења одређене активности.

За израду дијаграма тока активности користе се симболи који су приказани у табели бр. 1

Табела бр. 1

	<p>Почетак или крај активности унутар процеса</p>
	<p>Операција – активност која се извршава</p>
	<p>Документ који се креира или употребљава унутар процеса</p>
	<p>Одлука</p>
	<p>Тип обраде података</p>
	<p>Контрола која се извршава унутар процеса</p>
	<p>Веза са другом страном</p>
	<p>Ток процеса</p>

Регистар ризика

Регистар ризика или база података о ризицима треба да омогући кориснику јавних средстава, односно јавном тужилаштву да на једном месту евидентира све ризике који су идентификовани у организацији. Регистар ризика треба да омогући руководству детаљан преглед ризика и једноставније праћење и извештавање о ризицима.

Регистар ризика обухвата следеће податке:

- циљеве пословног процеса;
- идентификовани ризици (опис);
- бодовање ризика (утицај и вероватноћа);
- утврђивање приоритета ризика;
- дефинисање одговора на ризик (мера за ублажавање ризика);
- дефинисање носиоца ризика односно лица одговорног за ризик;
- утврђивање рока за имплементацију;
- статус (праћење, надгледање).

Кораци у процесу управљања ризицима као што су: идентификација и процена ризика, поступање по ризицима, праћење и извештавање се ближе описују у Стратегији управљања ризицима. У наставку је дат један од примера како регистар ризика може да изгледа на нивоу организације.

I – ЛИСТА РИЗИКА

Извештавање о ризику

ЦИЉЕВИ ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА		ИДЕНТИФИКОВАНИ РИЗИЦИ		Када (датум)	Од стране	
Бр	Опис	Бр.	Опис		Одељење	Име/функција
1						
2						
3						
4						

II- БОДОВАЊЕ РИЗИКА

РИЗИК		Датум	Проценитељ		Проценитељ		Збирно		
			1		2				
	Опис		Вероватноћа	Утицај	Вероватноћа	Утицај	Вероватноћа	Утицај	Збирна оцена ризика
1									
2									
3									
4									

III - РИЗИК ПРЕМА ПРИОРИТЕТУ

Б р	Опис ризика	Збирна вероватноћа	Збирни утицај	Оцена	Приоритет	Одговор на ризик	Мера ублажења ризика	Поверено	Рок за имплемент.	Статус
1										
2										
3										
4										

IV - РИЗИК КОЈИ НИЈЕ УЗЕТ У ОБЗИР

Број ризика	Опис ризика	Збирна вероватноћа	Збрини утицај	Оцена	Коментар/ Информација

Један од елемената финансијског управљања и контроле у складу са чланом 81. став 2. Закона о буџетском систему јесу и контролне активности. Успостављање писаних процедура омогућава успостављање адекватног финансијског управљања и контроле у циљу:

- 1) пословања у складу са прописима, интерним актима и уговорима;
- 2) потпуности, реалности и интегритета финансијских и пословних извештаја;
- 3) доброг финансијског управљања и
- 4) заштите средстава и података и информација.

Контрола је дефинисана чланом 7. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору. и под њом се подразумевају писане политике и процедуре и њихова примена, које се успостављају како би се ризици за постизање циљева ограничили на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком.

Писану процедуру у складу са чланом 10. Правилника доноси руководилац корисника јавних средстава, који је и одговоран за успостављање, одржавање и унапређење система финансијског управљања и контроле.

Наравно, процедура није правни акт, али јесте документ корисника јавних средстава. Како би се обезбедило поштовање писаних процедура, могуће је да руководилац корисника јавних средстава интерним правилником којим се уређује дисциплинска одговорност запослених пропише да је непридржавање писаних процедура и упутстава разлог

за дисциплинску одговорност запосленог лица. Наравно, неопходно је напоменути да процедуре немају прописану форму, али је битно да садрже елементе који се наводе у следећем примеру.

Прилог 6

ПРИМЕР ПРОЦЕДУРЕ

Република Србија

Основно јавно тужилаштво

Број:

Адреса:

Број телефона:

e-mail:

НАЗИВ ПРОЦЕДУРЕ (НПР. ПРОЦЕДУРА КОНТРОЛЕ ПОСТУПКА ИЗРАДЕ, УСВАЈАЊА И ИЗМЕНЕ ФИНАНСИЈСКОГ ПЛАНА)

	ИЗРАДА	ПРИМЕНА	ОДОБРЕЊЕ
Функција		Заменици тужиоца	Тужилац
Лице		Тужилачки помоћници и припавници	Име и презиме тужиоца који руководи тужилаштвом
Потпис		Запослени у финансијама и рачуноводству тужилаштва	

Доставити:

- Заменицима тужиоца;
- Тужилачким помоћницима и приправницима;
- Запосленима у финансијама и рачуноводству.

Обзиром да се ради о документу, а не о правном акту, најпре се наводе подаци које садржи сваки документ тужилаштва, затим се испод пише назив процедуре у складу са њеном наменом, односно пословним процесом који се дефинише писаном процедуром. У табели се наводе подаци о лицу које је израдило табелу према називу радног места, његово име и презиме и потпис. Затим су у другој колони наведене лица којима је она намењена, тј. која учествују у одређеном пословном процесу и који су у обавези да се придржавају писане процедуре у свом раду. У трећој колони је наведено ко одобрава, тј. успоставља писану процедуру. Обзиром да је у складу са Законом о буџетском систему и Правилником којим је уређена област финансијског управљања и контроле за успостављање наведене области одговоран руководиолац корисника јавних средстава, то лице је наравно тужилац који руководи одређеним тужилаштвом. Он својим потписом и печатом усваја израђену писану процедуру.

Испод табеле наводи се којим лицима је неопходно доставити писану процедуру како би се упознали са њеним садржајем и својим потписом поред назива свог радног места потврдили да им је она достављена и да ће се упознати са њеним садржајем.

На следећој страни пишу се:

- 1) уводне напомене;
- 2) подручје примене и
- 3) веза са другим прописима.

Уводне напомене могу да садрже наводе којим законима и подзаконским актима је уређен одређен пословни процес (нпр. израда финансијског плана индиректног корисника буџетских средстава), као и наводе због чега се доноси одређена процедура (нпр. због смањења могућности извршења прекршаја прописаних Законом о буџетском систему који се тичу израде и достављања финансијских планова, као и рационализације поступка планирања средстава за реализацију надлежности).

Подручје примене јесте део у којем се описује на који се пословни процес или више пословних процеса примењује одређена процедура (нпр. поступак припреме финансијског плана, израде нацрта и предлога и достављања истих на сагласност, усклађивања финансијског плана са додељеним апропијацијама од стране директног корисника итд)

Фазе /кораци у поступку	Опис	Документација	Одговорно лице	Вежа са другим органима и организацијама
<p><i>1.1.Поступак провере постојања обавеза преузетих у претходној години, али које захтевају реализацију и у наредној буџетској години</i></p>				

Садржај писане процедуре налази се у табели, која има неколико колона. У првој колони описане су фазе, односно кораци у одређеном пословном процесу. Уколико је у питању поступак израде финансијског плана, обзиром да обавезе које су преузете у претходној години, а које још увек нису у целости реализоване морају бити извршене на терет буџета у претходној години, оне су дате као пример почетне фазе тј. корака у поступку израде финансијског плана. Друга колона треба да садржи опис поступка провере постојања тих обавеза, тј. опис на који се начин наведено проверава, увидом у уговор, фактуре, на основу писаног извештаја одређеног лица запосленог у тужилаштву итд. У трећој колони наводи се списак документације уговора, фактура или неких других докумената од значаја за утврђивање износа преостале обавезе која мора да буде реализована у наредној години. У четвртој колони наводи се лице одговорно за предузимање одређене фазе/корака у поступку према називу његовог радног места. У пету колони се уноси податак о другој организационој јединици или другом органу ван тужи-

лаштва са којим је неопходно успоставити контакт како би се реализовала одређена фаза у пословном процесу. Табела ће да садржи онолико редова колико је неопходно да би се руководилац корисника јавних средстава уверио да ће свака фаза у одређеном пословном процесу бити реализована у складу са прописма и да ће се на тај начин повећати одговорност свих запослених и умањити ризици (најчешће проблеми интерне природе) који могу настати у реализацији одређеног пословног процеса).

После табеле могле би се написати и Напомене: нпр. да се очекује доношење одређеног прописа, па да је због тога у наредном периоду неопходно ажурирати процедуру. Као што је одговоран за успостављање финансијског управљања и контроле, руководилац корисника јавних средстава је одговоран и за његово унапређење, а самим тим и ажурирање писаних процедура. Међутим, предлог измене писане процедуре могу да дају и запослена лица која учествују у спровођењу одређеног пословног процеса. То се може догодити нпр. у случају измене закона или подзаконских аката, али и уколико сматрају да ће другачији начин рада унапредити квалитет одређеног пословног процеса. Наравно, и тада је неопходно да се сви запослени који учествују у спровођењу одређеног пословног процеса упознају са новом садржином писане процедуре.

Међутим уколико постоји могућност да се одређена област уреди интерним актом (правилником), увек би се требало одредити за ту опцију, али где та могућност не постоји или се не може уредити до детаља интерним актом, требало би донети писане процедуре.

Прилог 7

ПРИМЕР СТРАТЕГИЈЕ УПРАВЉАЊА РИЗИЦИМА

На основу члана 6. став 2. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору а у складу са Стратегијом развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, јавни тужилац усваја

СТРАТЕГИЈУ УПРАВЉАЊА РИЗИЦИМА

УВОД

Управљање ризицима је обавеза и неизоставан елемент доброг управљања.

Циљ успешног управљања ризицима је јачање постојеће структуре управљања, и у процесу планирања и доношења одлука уградња управљања ризицима као стандард, општеприхваћен концепт и саставни део управљања, који ће помоћи у оптималном коришћењу јавних средстава.

Такође, циљ управљања ризицима је да се предвиде неповољни догађаји који би могли спречити остваривање циљева и смањити ниво неизвесности, која би могла представљати претњу пословном успеху јавног тужилаштва (у даљем тексту: Тужилаштва).

Стратегија управљања ризицима представља акт којим се ближе дефинише систем управљања ризицима којима су Тужилаштва изложена, основни принципи, стандарди управљања ризицима и организација рада на пословима управљања ризицима.

Стратегијом управљања ризика дефинишу се начини успостављања вертикалне и хоризонталне организације пословања управљања ризицима, дефинишу ризици који су предмет праћења и управљања, обезбеђују претпоставке и дефинишу начини размене информација између организационох јединица надлежне за послове управљања ризицима.

Овом стратегијом одређује се ток поступања при утврђивању ризика, процени ризика, предузимању активности потребних за ублажавање ризика. Такође, одређује се управљање документацијом произашлом из управљања ризицима и начин извештавања о евидентираним ризицима и њиховом статусу.

Идентификација, процена, мерење и контрола ризика којима су изложена Тужилаштва, континуирано се развија и прилагођава промењеним условима у свим организационим јединицама, из тог разлога Стратегија управљања ризицима ће се редовно ажурирати у складу са спровођењем и развојем процеса управљања ризицима, а најмање сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени.

Одредбом члана 2. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (у даљем тексту: Правилник), дефинисано је да **ризик представља вероватноћу да ће се десити одређени догађај који би могао имати негативан утицај на остварење циљева корисника јавних средстава.**

Према одредби члана 6. Правилника, **управљање ризицима обухвата идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати негативан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава, са задатком да пружи разумно уверавање да ће ти циљеви бити остварени.**

Управљање ризицима је централни део стратешког управљања. То је алат који руководиоцима помаже да предвиде неповољне догађаје и реагују на њих, односно да усмере поступке интерних контрола према кључним функцијама и са њима повезаним ризицима.

Стратегија управљања ризицима примењује се на нивоу Тужилаштва

Стратегију управљања ризицима усваја јавни тужилац. Према одредбама Закона о буџетском систему и Правилника, руководиоци корисника јавних средстава одговоран је за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, што подразумева и одговорност за успостављање ефективних система управљања ризицима који ће помоћи у остваривању постављених циљева. Руководиоци на различитим нивоима управљања, сходно додељеним овлашћењима и одговорностима, одговорни су за испуњавање циљева у оквиру својих надлежности, а тиме и за

управљање ризицима. Руководиоци су дужни да упознају запослене са процесом управљања ризицима и да обезбеде да су запослени свесни захтева које Тужилаштво у том смислу поставља.

1. Сврха и циљеви

Стратегијом управљања ризицима успоставља се интегрисани систем управљања и праћења ризика на нивоу Тужилаштва, дефинише организација процеса, надлежности и одговорности, успостављају механизми за контролу ризика и стварају претпоставке за увођење праксе корпоративног управљања.

Сврха ове стратегије је да побољша остваривање стратешких циљева Тужилаштва кроз управљање ризицима, као и стварање окружења које доприноси већем квалитету, ефикасности и бољим резултатима у свим његовим активностима на свим нивоима.

Стратегија управљања ризицима има за циљ да обезбеди услове и претпоставке за минимизирање изложености ризику у дужем року, максимизирање способности Тужилаштва да апсорбује ризике, реализацију пословних циљева, пословних планова, побољшање квалитета пружене услуге и заштита интереса грађана и државе, као и да обезбеди услове који ће информације о ризицима учинити доступним заинтересованој јавности. Применом одговарајућих мера и инструмената за управљање ризицима изложеност ризику своди се на прихватљив ниво и истовремено обезбеђује максимизација користи за грађане и минимизација трошкова.

Циљ ове стратегије је да се:

- побољша ефективност управљања ризицима на нивоу Тужилаштва;
- у потпуности интегрише управљање ризицима у културу организације;
- угради управљање ризицима у процесе планирања и доношења одлука;
- осигура да се оквир за утврђивање, процену, поступање, праћење и извештавање о ризицима обавља на свим нивоима организације;
- успостави координација управљања ризицима у Тужилаштву;
- осигура да управљање ризицима обухвати и дефинише сва подручја ризика.

2. Користи од управљања ризицима

Користи од успешне имплементације процеса управљања ризицима су следеће:

- **боље одлучивање** - све одлуке са собом носе одређени степен неизвесности, независно од тога да ли се односе на уобичајене задатке или на нове идеје и могућности. Управљање ризицима помаже руководиоцима да ускладе њихове одлуке с реалном проценом планираних и непланираних коначних резултата;
- **повећање ефикасности** - прихватањем приступа који се темељи на ризицима, Тужилаштво може боље одлучивати о начину унапређења система, распоређивању средстава и постизању боље равнотеже између прихватљивог нивоа ризика и трошка контроле;
- **боље предвиђање и оптимизација расположивих средстава** - омогућује утврђивање кључних ризика с којима се Тужилаштво суочава;
- **јачање поверења у управљачки систем** - управљање ризицима нужан је део управљачког процеса. Њиме се унапређује процес планирања тиме што се истичу кључни циљеви и процеси, а уједно се осигурава континуитет пружања услуга;
- **развој позитивне организационе културе** - развој организационе културе која неће стварати негативан став према ризицима;
- **обезбеђује се трајно одржавање степена иложенисти ризику на нивоу који неће угрозити имовину и пословне активности** - путем свеобухватног и превентивног идентификовања ризика, процене и мерења ризика којима је Тужилаштво изложено;
- **омогућава се адекватно усмеравање финансијских, људских и других ресурса у правцу веће дисперзије, поделе и минимизирање ризика** – путем сагледавања свих кључних фактора и елемената.

3. Ставови Тужилаштва према ризицима

Ставови Тужилаштва према ризицима су:

- све активности које спроводи Тужилаштво морају бити у складу са циљевима који су зацртани;
- све активности у сваком тренутку морају бити у складу са законом;
- све активности које спроводи Тужилаштво а које носе ризике са значајним штетним последицама или друге штете за углед Тужилаштва ће се избећи;
- све активности и са њима повезани финансијски издаци морају бити обухваћени финансијским планом;
- управљање ризицима треба да омогући да се предвиде неповољне околности или догађаји који би могли спречити остварење циљева.

4. Процес управљања ризицима

Процес управљања ризицима у Тужилаштву, састоји се од пет корака:

- дефинисање циљева;
- утврђивање ризика;
- процена ризика;
- поступање у случајевима ризика;
- праћење и извештавање о ризицима.

Први корак - дефинисање циљева

Основни предуслов за управљање ризицима је постојање циљева. Стога, ефикасно управљање ризицима треба да буде усмерено према стратешким и оперативним циљевима. Поред стратешких и оперативних циљева, потребно је утврдити основне као и специфичне циљеве за сваки пословни процес. Циљеве утврђују сви запослени у Тужилаштву и исте уносе у мапе пословних процеса.

Други корак - утврђивање ризика

Сви запослени утврђују потенцијалне ризике и узроке ризика, као и потенцијалне последице ризика. Успешно остварење стратешких и оперативних циљева може да буде угрожено унутрашњим и спољашњим ризицима. Потребно је обухватити све ризике који би се могли догодити.

При утврђивању ризика, треба узети у обзир то да утврђивање ризика не би требало бити сувише уопштено (тако да се не могу осмислити специфичне мере ублажавања ризика) или сувише детаљно (навођење свих могућих ризичних ситуација, и мера ублажавања ризика што би трајало предуго и не фокусира се на најважније циљеве).

У циљу бољег разумевања и разликовања одређених група ризика, направљена је табела у којој је дат преглед основних типова спољашњих и унутрашњих ризика:

Типологија ризика	
Врсте ризика	Опис
Инхерентни	Ниво ризика са којим се суочава организација пре примене било какви мера интерне контроле
Унутрашњи	Унутрашње ризике организација може да контролише под условом да има потребну способност и вољу (Неефикасан систем информисања, неадекватно особље)
Спољни	Спољни ризици често представљају политичке и економске претње које су у потпуности изван контроле организације (Одлагање кључних одлука због реконструкције Владе)
Стратешки	Стратешки ризик је онај који може да угрози постизање стратешких циљева организације (Неуспех у формализацији односа између различитих органа унутар државне управе, неуспех у примени планова на благовремен, ефективан и ефикасан начин).

Оперативни	<p>Под оперативним ризиком подразумева се ризик настанка негативних ефеката на пословне активности и имовину Тужилаштва услед пропуста у раду запослених, неодговарајућих или изостанак процедура и процеса, неадекватно управљање информационом системом. Циљ управљања оперативним ризиком је да се штетни догађаји одмах по настанку евидентирају, анализирају и да се предузму мере за спречавање његовог поновног настанка. Реч је о групи ризика као што су: неадекватна организација послова; неадекватан избор запослених и руководилаца, ризик превара и злоупотреба запослених, ризик обављања послова супротно правилима струке, информатички ризик, ризик губитка по основу штета на имовини, ризици у вези односа према запосленим и безбедности на радном месту и друго. Ова група ризика доводи до: кашњења у реализацији пословних активности и кретању докуменатције, прекорачењу рокова или одговорности, рачуноводствених грешака, неодговарајућег извештавања, угрожавања безбедности на радном месту, губитака услед неодговарајућег броја и квалификације запослених, недовољне мотивисаности, оштећења фиксне имовине, неодговарајућег сигурносног система и безбедности информационог система. Штетни догађаји у контексту оперативних ризика могу настати услед екстерних ефеката али недостатака који потичу из саме организације.</p>
Финансијски	<p>Ризик који може довести до губитка одређене своте новца уколика организација не успе да одржи ефективно финансијско управљање и одговорност у свим својим активностима (Неуспех да се ефективно спроведе план, неуспех да се наплате потраживања од дужника). Такође, постоји велика група која спада у групу оперативних ризика а која могу имати за последицу губитке финансијске природе.</p>
Репутациони	<p>Ризик који негативно утиче на углед организације, односно који угрожава поверење јавности (неовлашћено обелодањивање података медијима). У оквиру репутационих ризика посебно се прати: репутациони ризици у вези са активностима запослених, ризик незадовољства грађана активностима Тужилаштва, ризик губитка угледа у јавности, ризик едукације запослених, ризик непредузимања и спорвођења система интерних контрола.</p>

Резидуални	Ниво ризика који остаје након извршених интерних контрола назива се резидуални ризик.
------------	---

Ризике је потребно утврдити применом ових метода утврђивања ризика:

- разматрањем постојећих препорука интерних ревизора и Државне ревизорске институције и других извештаја у којима се објашњавају разлози одступања од планова или неизвршавања планова;
- откривањем неправилности, грешака и слабости у систему;
- заједничким тражењем идеја на различитим нивоима унутар Тужилаштва.

Важан део утврђивања ризика представља јасна формулација, односно опис утврђеног ризика, узимајући у обзир главни узрок ризика и потенцијалне последице ризика.

Ризици се утврђују у Обрасцима за утврђивање, процену и обавештавање о ризику и евидентирају у Регистру ризика који су саставни део ове стратегије.

Регистар ризика је преглед утврђених ризика, процене ризика на бази утицаја и вероватноће, потребних активности, односно контрола које ће смањити последице ризика, особа задужених за спровођење конкретних активности, као и рокова за њихово извршење.

Регистар ризика прегледа и по потреби ажурира координатор за ризике.

Трећи корак - процена ризика

Процена ризика врши се на бази две врсте улазних информација - о процени утицаја ризика и процени вероватноће појаве ризика.

Процена утицаја ризика односи се на све евентуалне последице које би ризик могао да проузрокује уколико се догоди и ако нису успостављене било какве контроле.

Процена вероватноће ризика односи се на могућност дешавања штетног догађаја.

Скала за рангирање ризика:

ВЕРОВАТНОЋА			Рангирање
Изузетно висока	100%	Утврђена присутност	5
Висока	80%	Вероватна присутност	4
Средња	60%	Могућа присутност	3
Ниска	40%	Мало вероватна присутност	2
Веома ниска	20%	Присутност занемарљива	1
УТИЦАЈ/ЗНАЧАЈ			Рангирање
Изузетно висок	100%	Веома висок утицај	5
Висок	80%	Приличан утицај	4
Средњи	60%	Значајан утицај којим је могуће управљати	3
Низак	40%	Безначајан утицај	2
Веома низак	20%	Занемарљив утицај	1

Укупна изложеност ризику добија се множењем бодова за утицај са бодовима за вероватноћу (тако се ризик са највећим утицајем и највећом вероватноћом, које бодујемо оценом пет, може проценити са највише двадесет пет бодова).

Резултати процене треба да буду евидентирани у регистру ризика. За мерење ризика користи се матрица ризика 5x5. Дакле, процењивач ризика врши процену ризика на основу два индикатора: вероватноће да ће ризик настати и утицаја, односно ефекта који ће настанак ризика изазвати. Циљ ове фазе процеса је разврставање ризика по приоритетима како би се на ризике највишег степена приоритета могло одговорити применом адекватних мера контроле. Најпре се одговара на ризике који су повезани са највећим губицима (утицај) и највећим степеном вероватноће настанка (вероватноћа), док се ризици чија је вероватноћа

настанка мања, а негативан утицај слабији, само евидентирају и прате.

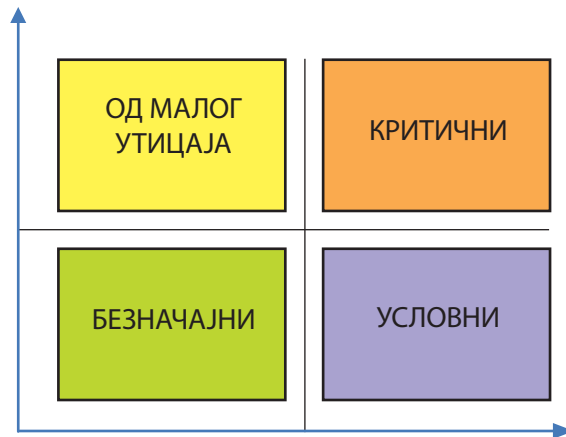
Матрица ризика приказана је на следећој слици.

ВЕРОВАТНОЋА	Изузетно висока	5	10	15	20	25
	Висока	4	8	12	16	20
	Средња	3	6	9	12	15
	Ниска	2	4	6	8	10
	Веома ниска	1	2	3	4	5
		Веома низак	Низак	Средњи	Висок	Изузетно висок
УТИЦАЈ/ЗНАЧАЈ						

Матрица ризика садржи четири различите категорије ризика:

- 1) Критички ризици - ако се одређени ризик налази у горњем десном углу, ризик је критичан зато што је вероватноћа настанка ризика већа од просека, и зато што је његов утицај значајан (Тужилаштво треба да се усредреди првенствено на критичне ризике);
- 2) условни ризици - ако се ризик налази у доњем десном углу, вероватноћа таквог ризика је нижа од просечне, али је његов утицај већи од просечног (такви ризици су забрињавајући и морају се надзирати од стране носиоца ризика. Контроле усмерити на спречавање настанка нежељених догађаја);
- 3) ризици од малог утицаја - ако се одређени ризик налази у горњем левом углу, вероватноћа ризика је висока, али уколико се догађај оствари, његов утицај је мањи од просечног утицаја;
- 4) безначајни ризици - ако се ризик налази у доњем левом углу, његова вероватноћа је ниска, а утицај није значајан.

Утицај и вероватноћа представљени су преко координата x и y , а сви ризици су подељени у четири рубрике према следећој шеми:



Утицај/Значај

Тужилаштво ризик сматра критичним (неприхватљивим) у следећим ситуацијама:

- ако представља директну претњу успешном извршењу пројеката/активности;
- ако може да проузрокује знатну штету интересним групама (корисницима услуга, грађанима, привредним субјектима итд);
- ако постоји ризик повреде закона и других прописа;
- ако може да дође до значајних финансијских губитака;
- ако је угрожена безбедност и здравље запослених;
- у случају лошег утицаја на углед и репутацију Тужилаштва.

Процену ризика врши запослени који је ризик идентификовао и његов непосредни претпостављени. У процес процене идентификованог ризика може бити укључено и више запослених који имају одређени степен стручности и искуства у обављању пословног процеса у којем је ризик настао. У процени могу бити укључени и чланови радне групе, координатор за ризике као и руководилац задужен за финансијско управљање и контролу.

Четврти корак - поступање по ризицима

Вероватноћа и утицај смањује се избором адекватног одговора на ризик. Носилац ризика ће донети одлуку о поступању по ризицима у зависности од важности ризика, толеранције и ставу према ризику (одређени ризици се могу прихватити, други не могу или могу само до одређене границе). У начелу, постоје 4 (четири) главне стратегије као одговор на ризик:

1. Избегавање ризика

У одређеним околностима одустајање од активности може бити једини начин да се контролише ризик.

2. Преношење ризика

Најбољи одговор на неке ризике може бити њихово преношење трећој страни или дељење ризика са трећом страном. Ова је опција посебно добра за ублажавање финансијских ризика или ризика по имовину.

3. Прихватање ризика

Један од одговора на ризике може бити прихватање ризика без предузимања додатних радњи. Чак и ако се ризик и не може прихватити, може се догодити да могућности за предузимање одређених мера у вези са неким ризицима могу бити ограничене или трошкови предузимања радњи могу бити у несразмерни у односу на могуће користи. Реакција у таквим случајевима може бити прихватање постојећег нивоа ризика, а Тужилаштво припрема планове поступања ради решавања утицаја који ће се појавити у случају остварења ризика. У случају да је ризик прихваћен (у целости или делимично) у регистру ризика треба објаснити зашто је прихваћен и до које мере.

4. Ублажавање/третирање ризика

Поступци ублажавања/третирања ризика најубичајенији су одговор на ризике, што значи да се предузимају радње и доносе одлуке како би се смањила вероватноћа настанка и/или утицај ризика. Радње које Тужилаштво предузима с циљем смањивања, односно ублажавања ризика, заправо су контролне активности. Сврха ублажавања ризика подразумева наставак обављања активности у којој се јавља ризик уз истовремено предузимање радњи (контрола) ради задржавања ризика на прихватљивом нивоу.

Координатор за ризике консолидује и ажурира регистар ризика и прати начин на који се третирају ризици. Међутим, главну одговорност за праћење и делотворно третирање идентификованих ризика има лице одговорно за ризик, носилац ризика тј. руководилац у области у којој је ризик настао.

Пети корак - праћење и извештавање

Делотворно управљање ризицима захтева систем праћења и провера како би се обезбедило да су ризици на прави начин препознати и процењени и да се спроводе одговарајуће контроле, провере и извештавање.

Радна група има кључну улогу у конципирању система управљања ризицима, односно ревидирању и иницирању ревидирања ове стратегије при промени пословних услова и обезбеђивању услова за њено спровођење.

Како би праћење ризика било ефикасно и делотворно, Регистар ризика мора да се редовно ажурира у погледу:

- нових ризика;
- ризика који се третирају;
- прихваћених ризика;
- ризика на које се није могло деловати на планиран начин, односно да се ревидирају процене ризика.

Циљ управљања ризицима је да се ризик доведе или одржава на прихватљивом нивоу. Ако радње које су предузете са циљем смањења ризика не доведу изложеност ризику испод прихватљивог нивоа, ризик би требало поново расправити на нивоу вишег руководства (колегијум).

Праћење и извештавање врше носиоци ризика и координатор за ризике. Носиоци ризика минимум два пута годишње (јун/децембар) извештавају координатора за ризике о резултатима управљања ризицима, односно да ли су предложене мере реаговања на ризик спроведене у задатим роковима и да ли су исте дале резултате, као и о евентуалној појави нових ризика. У предметном извештају се даје преглед значајних ризика, њихов утицај на остварење циљева, даје се информација о предузетим активностима за спречавање, односно ублажавање ризика и о ризицима на које се није могло деловати на планирани начин. Координатор за ризике обједињује достављене извештаје и о истим до

31. јануара текуће године за претходну годину писмено обавештава руководиоца задуженог за финансијско управљање и контролу, интерног ревизора и јавног тужиоца.

У случају потребе јавни тужилац одређује потребне мере за решавање високоризичних подручја у Тужилаштву.

Стратегија управљања ризицима ће се редовно ажурирати у складу са спровођењем и развојем процеса управљања ризицима.

Интерна ревизија ће пружати независну и објективну оцену о адекватности успостављених контрола у процесу управљања ризицима.

Сваки поступак праћења и провере треба да утврди:

- јесу ли усвојене мере дале очекиване резултате;
- јесу ли усвојени поступци и прикупљени подаци за спровођење процене били одговарајући;
- недостатке у контролама и могућност њиховог континуираног побољшавања;
- да ли би боља размена информација о ризицима помогла у доношењу бољих одлука.

5. Кључни показатељи успешности

За праћење квалитета процеса управљања ризицима, руководство ће пратити следеће показатеље успешности:

- регистар ризика је на годишњем нивоу у потпуности прегледан и успостављено је управљање ризицима;
- мере из Регистра ризика се спроводе у задатим роковима;
- на годишњем нивоу се идентификује потребе за различитим обукама запослених.

6. Улога интерне ревизије

У вези са управљањем ризицима, потребно је нагласити и важност интерне ревизије која је у функцији независне и објективне процене о адекватности и ефикасности процеса управљања ризицима и постављених контрола као одговора на ризике. Интерна ревизија, приликом обављања ревизија, процењује ефикасност и адекватност процеса управљања ризицима а посебно ефикасност контролних активности (процедура).

Процењујући адекватност и ефикасност контролних активности у односу на спречавање и умањивање ризика, интерна ревизија у својим ревизорским извештајима у оквиру налаза указује на ризике, односно на нежељене догађаје који се могу покренути као последица неадекватних или неефикасних контролних механизма и даје препоруке које иду у смеру јачања постојећих контролних механизма или увођења нових контрола.

С обзиром на то да су за спровођење препорука задужени руководиоци, њиховом реализацијом осигурава се предузимање радњи потребних за смањење ризика. Интерна ревизија на тај начин пружа помоћ руководиоцу у процесу управљања ризицима, али руководиоци су ти који су одговорни за управљање ризицима.

Процена ризика коју врше интерни ревизори је потпуно независна од процене која се обавља унутар Тужилаштва. Интерни ревизори врше сопствену процену идентификованих ризика, при чему свакако узимају у обзир процене ризика које су урађене у Тужилаштво. Интерна ревизија, ради вршења ревизије, има право приступа Регистру ризика како би могла проценити функционисање целокупног система интерне контроле.

7. Улоге, овлашћења и одговорности

Сви запослени у Тужилаштво су укључени у процес управљања ризицима и морају да буду свесни своје одговорности у идентификацији и управљању ризицима.

За сваки ризик који захтева мере ублажавања, потребно је одредити носиоца ризика, односно лице у оквиру организације које преузима одговорност за праћење мера одговора на ризик. Носилац ризика мора бити непосредно укључен у све активности у вези са ризицима, укључујући праћење и покретање одређених мера у случају даљег повећавања степена ризика. Носилац ризика је руководиоца организационе јединице.

Када запослени наиђе на ризичну ситуацију, неопходно је да испуни образац за утврђивање, процену и обавештавање о ризику (прилог 1) и о томе обавести непосредно претпостављеног са којим ће заједнички извршити његову процену и предложити меру за ублажавање ризика. Попуњен образац потписује запослени, оверава његов непосредни претпостављени који исти доставља именованом координатору за ризике. Испуњавање обрасца за утврђивање, процену и обавештавање о ризику редовна је текућа активност која се чини у вези са свакоднев-

ним догађајима и представља обавезу и одговорности свих запослених у Тужилаштву. (запосленима ће на ту обавезу повремено указивати координатор за ризике). Координатор за ризике сакупља попуњене обрасце и уноси у Регистар ризика. Треба напоменути како у случају неслагања између запослених и координатора за ризике у вези с тиме на које ризичне елементе треба обратити пажњу, нема потребе за расправом око исправности једнога или другог мишљења обзиром на то да не постоје исправни и неисправни одговори када је реч о управљању ризицима. У случају неслагања сваки од њих може у регистар ризика унети своје мишљење и на тај начин дати важан допринос испуњавању постављених циљева. Различита мишљења се могу поново расправити на нивоу радне групе. Овај поступак оснажује у одређеној мери запослене који најбоље препознају ризике укључене у њихов делокруг рада.

Јавни тужилац одређује по потреби које ће информације о ризицима са којима се суочава тужилаштво учинити доступним заинтересованој јавности.

Доња табела приказује улоге, овлашћења и одговорност на различитим нивоима организације:

Улоге	Овлашћења и одговорности
Јавни тужилац	<ul style="list-style-type: none"> • да створи услове за несметано спровођење активности везаних за управљање ризицима; • да осигура највиши ниво одговорности и подршку за управљање ризицима; • да усвоји стратегију управљања ризицима;
Радна група	<ul style="list-style-type: none"> • да осигура квалитетно управљање ризицима у институцији; • да обезбеди да се стратегија управљања ризицима ажурира најмање сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени; • да чланови остваре квалитетну комуникацију/ едукацију о ризицима са запосленима у оквиру својих организационих једница;

<p>Координатор за ризике</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Координатор за ризике помаже Тужилаштву у идентификовању ризика, организује радионице и даје смернице запосленима о управљању ризиком. • прикупља обрасце из Прилога 1 у којима носиоци ризика обавештавају о утврђеном ризику и стара се о томе да обрасци буду исправно попуњени; • подстиче неговање културе свести о ризику међу запосленима; • уноси прикупљене податке о утврђеним и процењеним ризицима из обрасца из Прилога 1 у регистар ризика, и стара се о ажурности регистра ризика у Тужилаштву; • извештава руководиоца задуженог за финансијско управљање и контролу, интерног ревизора и јавног тужиоца о резултатима управљања ризицима до 31.јануара текуће године за претходну годину, подношењем годишњег извештаја о управљању ризицима.
<p>Руководиоци унутрашњих јединица – носиоци ризика</p>	<ul style="list-style-type: none"> • да осигурају свакодневно управљање ризицима у својим областима рада; • да осигурају да се управљање ризицима у зони њихове одговорности спроводи у складу са стратегијом управљања ризицима и препоруком интерне ревизије; • да подстичу запослене и да их оспособљавају за препознавање ризика који су претња њиховим активностима; • да сваки нови ризик или неодговарајуће постојеће контроле ризика пријаве координатору за ризике (Прилог 1);
<p>Запослени</p>	<ul style="list-style-type: none"> • да смернице за управљање ризицима које су добили од руководиоца користе у побољшању ефикасности рада; • да сваки нови ризик путем обрасца из Прилога 1, пријаве непосредно претпостављеном; • да оцене утицај ризика и вероватноћу ризика;

Интерна ревизија	<ul style="list-style-type: none">• да процењује адекватност и ефективност контролних механизма у односу на ризик;• да укаже на ризике, односно на нежељене догађаје који се могу десити као последица неадекватних и неефикасних интерних контрола и даје препоруке и смернице за њихово побољшање.
-------------------------	---

8. Изјава о политици управљања ризицима

Тужилаштво се залаже за ефикасно управљање ризицима који су претња остварењу његових циљева и функција. Запослени у Тужилаштву, средства којима располажу и њихова способност да изврше поверене задатке стално су под утицајем таквих ризика. Тужилаштво ће препознати ризике којима треба управљати тако да се претње избегну, а прилике не пропусте.

**ОБРАЗАЦ ЗА УТВРЂИВАЊЕ, ПРОЦЕНУ И
ОБАВЕШТАВАЊЕ О РИЗИКУ**

Институција/Сектор/Организациона јединица која пријављује ризик		
Назив пословног процеса, активности или пројекта на који се ризик односи		
Циљ пословног процеса, активности или пројекта		
Идентификовани ризик - навести идентификовани ризик и описати његове потенцијалне последице		
Вероватноћа (1 до 5)	Утицај (1 до 5)	Скор ризика-укупна изложеност ризику
Проценити вероватноћу датог ризика	Проценити утицај ризика	Израчунати укупан број бодова ризика
Препорука мера за ублажавање ризика		
Предложити могуће мере за ублажавање ризика		
Име, презиме и функција:	Потпис:	Датум:

