



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
- Централна јединица за хармонизацију -

КОНСОЛИДОВАНИ ГОДИШЊИ ИЗВЕШТАЈ ЗА 2018. ГОДИНУ
О СТАЊУ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ
У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Београд, август 2019. године

САДРЖАЈ:

I УВОД	9
1. Сврха и циљ	9
2. Начин и методологија израде Консолидованог годишњег извештаја	9
II СИСТЕМ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ	12
1. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА	13
1.1. Појам и дефиниција	13
1.2. Извештај о напретку у области ФУК-а	14
1.2.1. Обухват достављања извештаја	14
1.2.2. Упоредни преглед по годинама	16
1.2.3. Самооцењивање – COSO оквир	20
1.3. Кључни проблеми и слабости у успостављању и развоју система финансијског управљања и контроле и предлози за системско унапређење интерних контрола према категоријама корисника	37
1.3.1. Централни/републички ниво: министарства, ООСО, други	39
1.3.2. Јавна предузећа	41
1.3.3. Локална самоуправа: градови и општине	43
1.3.4. Индиректни буџетски корисници	44
1.4. Управљачка одговорност	46
2. ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА	51
2.1. Обухват интерне ревизије	51
2.2. Функција ИР	55
2.3. Планирање и процена обављања послова	58
2.3.1. Преглед обављених ревизија	58
2.3.2. Дате и спроведене препоруке	60
2.3.3. Саветодавне услуге интерне ревизије	63
2.4. Сагледавање квалитета рада интерне ревизије	65
2.5. Предлози за развој интерне ревизије од стране КЈС	68
3. КАКО COSO ФУНКЦИОНИШЕ У ПРАКСИ: ЕКСТЕРНА ПРОВЕРА ФУК СИСТЕМА	69
3.1. Преглед препорука Државне ревизорске институције (ДРИ) у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије код корисника јавних средстава из извештаја о раду за 2018. годину	69
3.1.1. Мере предузете у 2018. години на основу препорука датих у ревизијама ДРИ у 2017. и 2018. години	72
3.2. Преглед инспекцијских контрола Буџетске инспекције из годишњег извештаја о раду за 2018. годину	72

III ИЗВЕШТАВАЊЕ О НАПРЕТКУ	75
1. ПРЕГЛЕД ПОСТИГНУТИХ РЕЗУЛТАТА ПРЕМА ЦИЉЕВИМА ИЗ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА ИФКЈ ЗА ПЕРИОД 2017 - 2020. ГОДИНЕ.....	75
2. ПРЕПОРУКЕ ИЗ ИЗВЕШТАЈА О НАПРЕТКУ ЕК ЗА 2018. И 2019. ГОДИНУ	84
3. ПРЕПОРУКЕ ИЗ ГОДИШЊЕГ ИЗВЕШТАЈА О ИФКЈ ЗА 2017. ГОДИНУ	88
4. АКТИВНОСТИ ЦЈХ	93
4.1. Главни резултати и међународна сарадња	93
4.2. Обуке које организује ЦЈХ.....	95
IV ЗАКЉУЧЦИ И ПРЕПОРУКЕ	98
1. Финансијско управљање и контрола.....	98
2. Интерна ревизија.....	101
3. Централна јединица за хармонизацију	103

РЕЗИМЕ

Консолидовани годишњи извештај о стању система Интерне финансијске контроле у јавном сектору (у даљем тексту: ИФКЈ) у Републици Србији сваке године Влади доставља министар финансија на основу члана 83. Закона о буџетском систему¹ (у даљем тексту ЗоБС), којим је прописано да Централна јединица за хармонизацију унутар Министарства финансија (у даљем тексту ЦЈХ) врши обједињавање појединачних годишњих извештаја корисника јавних средстава о стању финансијског управљања и контроле (у даљем тексту: ФУК) и интерне ревизије (у даљем тексту: ИР).

Сврха Консолидованог годишњег извештаја о стању система ИФКЈ за 2018. годину је да се објаве прикупљене информације и да се релевантне заинтересоване стране информишу о напретку и оствареним резултатима корисника јавних средстава у процесу увођења, развоја и јачања система финансијског управљања и контроле и функције интерне ревизије, а циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење.

Доношењем Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године (у даљем тексту: Стратегија ИФКЈ), Влада је пружила снажну подршку увођењу и јачању система ИФКЈ. Кључно је истаћи да је Стратегија ИФКЈ повезана са Програмом реформе управљања јавним финансијама за период 2016-2020. године, који изражава јасну опредељеност Владе да спроведе свеобухватни сет међусобно повезаних и временски усклађених реформи у области управљања јавним финансијама у најширем смислу, у циљу повећања одговорности, обезбеђивања доброг финансијског управљања и добре управе, кроз побољшање ефикасности и делотворности управљања јавним ресурсима у РС. Стратегијом ИФКЈ прописано је да се годишње извештавање Владе о спроведеним активностима, оствареним резултатима и могућим тешкоћама у реализацији циљева и мера, врши у оквиру Консолидованог годишњег извештаја.

Интерна финансијска контрола по међународним стандардима и принципима је у јавни сектор Србије уведена кроз ЗоБС 2009. године. У том тренутку је представљала новину у начину рада у јавном сектору Србије. После десетогодишње примене постигнути су значајни резултати: ИФКЈ је уведена у правни оквир, формирана је Централна јединица за хармонизацију која је произвела методолошке материјале намењене корисницима јавних средстава (у даљем тексту: КЈС) за помоћ у примени међународних стандарда и принципа и обучила до сада 2.406 запослених и руководилаца² и преко хиљаду представника највишег руководства³ институција КЈС у

¹ („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-исправка, 108/13, 142/14, 68/15-др. закон, 103/15, 99/16 и 113/2017, 95/2018 и 31/2019)

² Петодневне обуке из ФУК-а

области ФУК-а. Највеће и најважније институције јавног сектора су у великој мери ускладили системе ФУК-а са међународним принципима (COSO⁴ оквир) и стандарима (INTOSAI gov) и редовно извештавају ЦЈХ о нивоу усклађености својих ФУК система. Изграђена је национална сертификациона шема за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору према међународним стандардима за обављање интерне ревизије (ISPPIA) по којој је ово звање до сада стекло 413 интерних ревизора од чега је активно 319, а 84 додатних је у поступку обучавања. Према броју пристиглих извештаја, интерна ревизија је успостављена у 242 институције јавног сектора Србије.

Када је реч о **систему финансијског управљања и контроле**, као првом од три стуба ИФКЈ, кључни резултати током 2018. године су се догодили на пољу унапређења регулаторно-методолошког оквира. ЦЈХ је у сарадњи са Твининг партнером припремила „Смернице о концепту управљачке одговорности“ и „Смернице за управљање ризицима“, практичан пример/модел Стратегије за управљање ризицима и ажурирала постојећи „Приручник за финансијско управљање и контролу“ (ФУК приручник).

Обучено је 240 запослених кроз петодневне основне ФУК обуке и 120 припадника највишег руководства кроз једнодневне радионице о ФУК-у.

Идентификован је значајан пораст (23%) у броју достављених ФУК извештаја, као и прошле године. Најбоље просечне оцене, по сваком од посматраних параметара, постигнуте су на централном/републичком нивоу и то у категорији ООСО, а потом и категорији министарстава.

У области **интерне ревизије**, другог стуба ИФКЈ, у току 2018. године, сертификовано је 36 нових интерних ревизора и одржане су четири тематске обуке из области савремених тенденција у интерној ревизији (у сарадњи са Твининг партнером).

Забележен је раст укупног броја КЈС код којих је успостављена функција интерне ревизије од 10% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину. Број систематизованих радних места је порастао за 13% као и број попуњених радних места за 9% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину, што све заједно указује на позитиван тренд развоја функције интерне ревизије у претходном периоду. Сви остали параметри ИР су такође у порасту.

У раду **ЦЈХ** као трећег стуба ИФКЈ у току 2018. истиче се висок степен имплементације препорука Европске комисије (у даљем тексту: ЕК): Од 21 препоруке које је ЕК дала у оквиру својих извештаја о напретку из 2018.⁵ и 2019. године, до сада

³ Кроз једнодневне радионице

⁴ Комитет спонзорских организација Националне комисије за финансијско извештавање о криминалним радњама (проневерама)

⁵ Све препоруке из Извештаја ЕК о напретку из 2018. године и даље важе

је реализовано 9 (42,86%) препорука ЕК, реализује се 11 (52,38%), а за 1 препоруку (4,76%) реализација је у плану.

Увелико се радило на унапређењу **концепта управљачке одговорности** у јавном сектору РС као главном предуслову за успостављање ИФКЈ: израђене су Смернице усаглашене са SIGMA методологијом, а током 2018. године је отпочела имплементација „Пилот вежбе“ чији је главни циљ унапређење ФУК-а и концепта управљачке одговорности у четири пилот институције. Суштина ове вежбе је да се у одабраним институцијама које у домену управљачке одговорности треба да буду пример свим институцијама јавног сектора Србије демонстрира пракса управљачке одговорности и да се на основу научених лекција и утврђених слабости, у будућем стратешком документу који се буде односио на ИФКЈ, предложе мере за њихово отклањање и даље унапређење концепта управљачке одговорности. Пилот пројекат ће трајати током целе 2019. и завршиће се у првом кварталу 2020. и кључна претпоставка за његов успех је потпуна посвећеност свих учесника.

Током 2018. године обављале су се припреме за **спровођење сагледавања квалитета система ФУК-а** на терену, формирана је посебна организациона јединица у оквиру ЦЈХ која се бави овим послом, радило се на припреми методологије, а иницијални састанак за прво сагледавање квалитета система ФУК-а у Националној служби за запошљавање је већ одржан у јулу 2019. године.

Анализом су утврђене **најзначајније слабости** у примени ИФКЈ током 2018. године и дате су **препоруке** за њихово отклањање. Њихов детаљан приказ је дат у оквиру *Закључака и препорука*, а у *Резимеу* су истакнуте најзначајније.

У контексту успостављања **система ФУК-а по COSO оквиру** у КЈС закључује се да, иако значајан број важних и великих институција извештава о систему ФУК-а и демонстрира усаглашеност са COSO оквиром, потребна је приоритизација са јасним фокусом на највеће (у смислу буџета и/или броја запослених) и најважније институције јавног сектора (директни корисници буџета РС).

Приоритетно је потребно да КЈС **који до сада то нису учинили**, а спадају у категорију директних корисника буџета РС⁶, укључујући и јединице локалне самоуправе, али и сви остали КЈС који имају преко 250 запослених, почну да извештавају ЦЈХ о систему ФУК-а. Њихови руководиоци треба да се ангажују на овом задатку и одреде адекватне ресурсе, пре свега по питању времена својих запослених и организације посла, и да уз помоћ методолошких смерница које је произвела ЦЈХ кроз редовно извештавање достигну и демонстрирају захтеве COSO оквира који се примењују у њиховим организацијама.

Додатно, руководиоци већине институција јавног сектора РС, укључујући и групу КЈС

⁶ Министарстава и ООСО редовно извештавају о систему ФУК-а па се препорука не односи на њих.

која редовно извештава о систему ФУК-а, треба да се ангажују на унапређењу функција *управљање ризицима и праћење, надзор и процена над системом ФУК-а* користећи методолошке алате које је установила ЦЈХ чиме ће се између осталог допринети и остварењу циљева институције. Индиректни корисници и јединице локалне самоуправе (у даљем тексту: ЈЛС) су категорије са најнижим оценама у оквиру јавног сектора и осим што је потребно да се њихови руководиоци ангажују и обезбеде унапређење система ФУК-а у својим институцијама потребно је обезбедити и додатну подршку кроз специјализоване материјале и рад са овим групама КЈС кроз сарадњу ЦЈХ, ЈЛС, ресорних министарстава и донаторске заједнице.

Општи закључак у вези са успостављањем **интерне ревизије** у оквиру јавног сектора РС је да је у оквиру постојећих могућности, ниво развоја интерне ревизије задовољавајућ, али да су потребна значајна побољшања да би се могло рећи да је функција интерне ревизије успостављена на оптималном нивоу. Иако је уочљив развој функције интерне ревизије и даље је присутан главни узрочник спорог развоја, а то су недовољни капацитети тј. недовољан број запослених који раде на пословима интерне ревизије у КЈС.

Велики проценат успостављених интерних ревизија са два и мање извршиоца доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије. ЦЈХ треба да у постојећим прописима анализира и размотри измену критеријума за успостављање функције интерне ревизије и јединица интерне ревизије у КЈС, ради оптимизације броја потребних ревизора, побољшања квалитета рада и поштовања стандарда интерне ревизије.

Приоритетне категорије КЈС које треба да у најкраћем року попуне јединице ИР уколико то до сада нису чиниле, су: министарства, директни корисници буџетских средстава РС који у својој надлежности имају индиректне кориснике, укључујући и градове, али и сви остали КЈС који имају преко 250 запослених. Додатно, сви руководиоци КЈС у којима је функција ИР већ успостављена треба да континуирано обезбеђују адекватно спровођење препорука ИР, да омогуће независност ИР тако што ревизори неће обављати друге послове које могу постати предмет ревизије и да омогуће стручно усавршавање интерних ревизора.

Спровођењем наведених препорука које су упућене руководиоцима КЈС, осим испуњавања законске обавезе, они ће обезбедити значајно унапређење пословања имајући у виду да су ФУК и ИР осмишљени као главна помоћ њима, у сврху доброг управљања.

Анализом су идентификовани налази и конкретне слабости чије отклањање ће ући у оперативни план ЦЈХ. Приоритетно је потребно и даље радити на унапређењу методолошких смерница и алата, пре свега из области у којима су идентификоване слабости. С обзиром да су утврђене велике потребе за обуком потребно је направити заокрет са организације обука ка развијању материјала за електронско учење да би се

знање учинило доступнијим за шта би била потребна значајна техничка помоћ кроз подршку донаторске заједнице.

ЦЈХ треба да настави да ради на померању фокуса са организације обука на установљавање методолошких алата и продуката знања, а приоритет у наредном периоду представља имплементација Пилот пројекта са темом управљачка одговорност као и сагледавање квалитета система ФУК-а код КЈС.

Општи закључак сугерише да иако је ИФКЈ уведена као обавеза кроз регулаторни оквир, пуна примена још увек није достигнута и да је потребно и даље радити на унапређењу ове области.

I УВОД

1. Сврха и циљ

Сврха извештаја је да се објаве прикупљене информације о спроведеним активностима и оствареним резултатима корисника јавних средстава у процесу увођења, развоја и јачања система финансијског управљања и контроле и функције интерне ревизије, а циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење.

2. Начин и методологија израде Консолидованог годишњег извештаја

Консолидовани годишњи извештај о стању система Интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за 2018. годину, сачињен је на основу појединачних годишњих извештаја КЈС о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле и о раду интерне ревизије за 2018. годину.

На основу члана 83. Закона о буџетском систему⁷, прописано је да ЦЈХ унутар Министарства финансија врши обједињавање појединачних годишњих извештаја корисника јавних средстава о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије и да министар финансија доставља Влади обједињени годишњи извештај. Подзаконским актима је прописано да се извештавање врши подношењем одговора на упитник који припрема ЦЈХ.

У складу са наведеним одредбама, ЦЈХ је сачинила обрасце упитника за израду годишњих извештаја корисника јавних средстава о систему ФУК-а и обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије за 2018. годину, који су објављени на сајту Министарства финансија – ЦЈХ – Обрасци за извештавање (www.mfin.gov.rs).

Обрасци упитника израђени су на основу модела упитника који се користе у земљама Европске уније за ове потребе. Упитници за претходну 2017. годину су били значајно измењени у односу на раније године, са циљем да се што свеобухватније и квалитетније сагледа стање и правац кретања интерних контрола у јавном сектору у РС. Тада је упитник за ФУК био проширен за укупно 25 нових питања која су доносила значајан заокрет у посматрању што се видело и по резултатима, а у току 2018. године додата су 4 нова питања, а једно постојеће је искључено. Приликом давања потврдног одговора корисник је наводио конкретан доказ (назив документа, заводни број, датум...) којим поткрепљује одређену тврдњу, док је код негативног одговора неопходно образложење. Што се тиче обрасца годишњег извештаја за ИР за 2018. годину, додатно је уведен део где интерни ревизори могу исказати своје мишљење о

⁷ („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-исправка, 108/13, 142/14, 68/15-др. закон, 103/15, 99/16 и 113/2017, 95/2018 и 31/2019)

успостављеном нивоу финансијског управљања и контроле у извештајном периоду на основу обављених ревизија.

ЦЈХ ће наставити да ради на унапређењу упитника као основе целокупног система извештавања о систему интерних контрола уз подршку SIGMA експерата, како би ниво остварења свеукупних захтева ЕК у сфери ИФКЈ могао што боље да се сагледа кроз Консолидовани годишњи извештај.

Осим што представља значајан инструмент за прикупљање података о систему ФУК-а и ИР код КЈС, упитник доприноси и унапређењу ФУК-а и ИР код организација јавног сектора, због тога што питања представљају путоказ ка циљаном стању.

Као и претходних година, сви уредно попуњени и благовремено достављени извештаји корисника јавних средстава су обухваћени Консолидованим годишњим извештајем, док непотпуни, празни и неблаговремени извештаји нису ушли у даљу анализу.

Основна категоризација корисника јавних средстава одређена је у складу са ЗоБС-ом, Списком корисника јавних средстава РС који објављује Управа за трезор, као и у складу са захтевима ЕК из Поглавља 32 - Финансијски надзор, где се истиче да Србија, у области интерне финансијске контроле у јавном сектору, треба да спроводи законодавство, основне политике и да обезбеди довољне административне капацитете на централном и локалном нивоу, у фондовима за социјално осигурање и у јавним предузећима. Категорије корисника јавних средстава разврстане су на начин приказан у Табели 1.

Табела 1. Преглед корисника јавних средстава по категоријама

Подела корисника јавних средстава по категоријама		
Централни/ републички ниво	Министарства	Министарства РС
	ОСО	Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, Фонд за социјално осигурање војних осигураника, Републички фонд за здравствено осигурање и Национална служба за запошљавање
	Други директни корисници буџетских средстава	Управе, агенције, фондови, правосудни органи, канцеларије, службе... У овој групи су Владине службе и канцеларије и посебне организације и самостални и независни државни органи.
	Јавна предузећа на централном нивоу	Јавна предузећа, привредна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва, установе чији је оснивач РС
Локални ниво	Директни корисници буџетских средстава (ЈЛС)	Органи и службе локалне власти
	Јавна предузећа/јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт	Јавна предузећа, јавна комунална предузећа, привредна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва, агенције, фондови и установе чији је оснивач локална власт
Индијектни корисници буџетских средстава		Индијектни корисници буџетских средстава на нивоу РС и на нивоу локалне власти (школе, факултети, здравствене институције, предшколске установе, установе културе, месне заједнице...)

Сви показатељи за 2018. годину исказани су по наведеним категоријама. Упоредни прегледи су сачињени у сегментима где је поређење било могуће с обзиром на јединствену методологију рада и врсту података која се упоређује. За анализу просечних оцена појединачних елемената COSO оквира формулисана су циљане вредности. Где је било могуће тј. у деловима извештаја који приказују обухват извештавања о систему ФУК-а и успостављања функције ИР, као делу који се односи на квантитативну анализу отворених одговора, приказане су категоризације група КЈС у складу са захтевима поглавља 32 и обављене су и допунске дубинске анализе које су категорију *Други директни корисници буџетских средстава* додатно категорисале према линији извештавања и типу делатности.

Осим консолидације појединачних извештаја КЈС, Консолидовани годишњи извештај је обогаћен перспективом Државне ревизорске институције (у даљем тексту: ДРИ) и Буџетске инспекције (у даљем тексту: БИ) које свака из свог угла тестира примену ФУК-а и доприноси целовитом приказу стања интерних финансијских контрола у РС.

Такође, Консолидовани годишњи извештај садржи и информације које се односе на праћење препорука изнетих у оквиру Извештаја ЕК из 2019. године о напретку Србије у процесу приступања ЕУ акоји се односи на постигнуте резултате за 2018. годину као и праћење препорука изнетих у претходном Консолидованом извештају за 2017. годину. Извештај такође садржи и праћење статуса извршења Стратегије ИФКЈ и последњег Акционог плана за период 2019-2020. године Стратегије ИФКЈ.

II СИСТЕМ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Концепт интерне финансијске контроле у јавном сектору - ИФКЈ (енг. PIFC)⁸ развила је ЕК са циљем да помогне земљама кандидатима у реформи њихових система интерних контрола као и управљање јавним средствима (националним и средствима ЕУ), примењујући међународне стандарде и најбољу праксу ЕУ. У складу са међународно прихваћеним стандардима и препорукама ЕУ, ИФКЈ подразумева *свеобухватни систем који се успоставља ради управљања, контроле, ревидирања и извештавања о коришћењу средстава националног буџета и средстава ЕУ*. Овај систем обухвата добро финансијско управљање, финансијске и друге контроле, које омогућавају законито, економично, ефикасно и ефективно одвијање пословних процеса.

Имплементација ИФКЈ представља мерило за затварање Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор⁹.

Законом о буџетском систему, ИФКЈ дефинисана је као свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора, са циљем да управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, буду у складу са прописима, буџетом и принципима доброг финансијског управљања, односно економичности, ефикасности, ефективности и отворености.

Систем ИФКЈ чине следеће међусобно повезане области:

- финансијско управљање и контрола код корисника јавних средстава, засновано на управљачкој одговорности;
- децентрализована интерна ревизија од стране корисника јавних средстава;
- хармонизација и координација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија - ЦЈХ.

Систем ИФКЈ се заснива превасходно на управљачкој одговорности, која је Законом о буџетском систему дефинисана као 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 именовао или им пренео одговорност.

⁸ Public Internal Financial Control

⁹ Преговарачко поглавље 32 – Финансијски надзор, обухвата четири главне области: интерна финансијска контрола у јавном сектору (енг. PIFC), екстерна ревизија, заштита финансијских интереса ЕУ и заштита евра од фалсификовања. За више информација о поглављу 32 погледати **Прилог 2**

Постојећи правни оквир у Републици Србији заснива се на међународним стандардима интерне контроле. *Правилником ФУК*¹⁰ прописано је да су елементи система финансијског управљања и контроле опредељени у складу са међународним стандардима интерне контроле који се односе на стандарде усклађене са Смерницама за интерну контролу у јавном сектору Међународне организације врховних ревизорских институција (енг. INTOSAI) и COSO оквиром.

Такође, *Правилником о ИР*¹¹ прописана је обавезност примене међународних стандарда интерне ревизије (Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије Института интерних ревизора). Регулатива којом је прописана област ИФКЈ је наведена у *Прилогу 1*.

1. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА

1.1. Појам и дефиниција

Закон о буџетском систему и Правилник ФУК дефинишу финансијско управљање и контролу као систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин, кроз:

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

У складу са наведеним прописима, систем ФУК-а обухвата следеће међусобно повезане елементе, који су дефинисани у складу са међународним стандардима интерне контроле:

- 1) контролно окружење;
- 2) управљање ризицима;
- 3) контролне активности;
- 4) информисање и комуникација;
- 5) праћење, надзор и процена система.

Руководилац корисника јавних средстава је одговоран за успостављање и исправно функционисање система ФУК-а у организацији којом руководи. Систем ФУК-а је заснован на управљачкој одговорности руководиоца свих нивоа. При томе, овај

¹⁰ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору

¹¹ Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање ИР у јавном сектору

систем помаже руководиоцима у обављању свакодневних задатака, односно пружа подршку организацији да оствари своје циљеве послујући на исправан, економичан, ефикасан, ефективан и јаван начин.

1.2. Извештај о напретку у области ФУК-а

Саставни део годишњих извештаја, који су доставили корисници јавних средстава, представља и упитник за самооцењивање система интерне контроле са циљем процене тренутног стања и предузимања мера за његово побољшање.

Резултати упитника представљају основу за процену система ФУК-а унутар одређеног корисника јавних средстава закључно са извештајном годином и представљају основу за предузимање мера за његово побољшање. Упитник указује на циљано стање и омогућава КЈС да прати свој напредак кроз време.

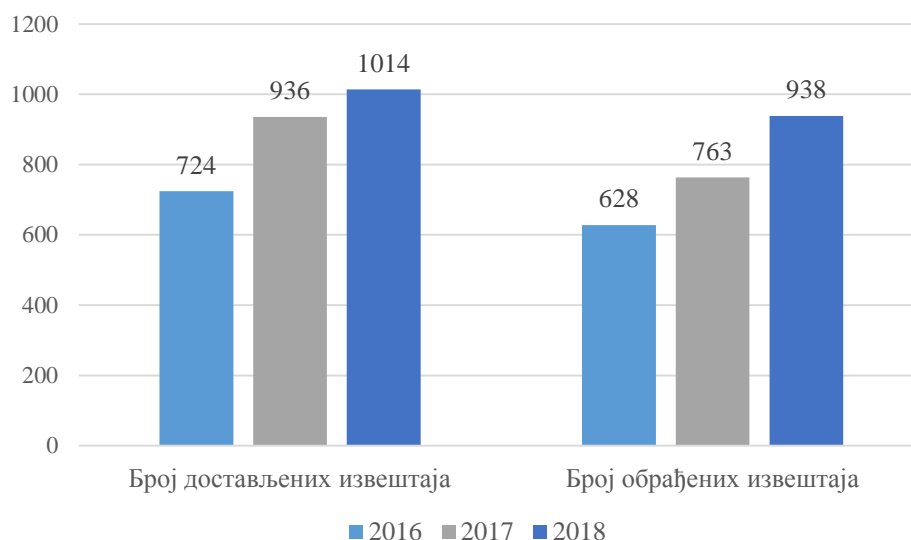
Анализа извештаја о напретку у области ФУК-а који су достављени од стране КЈС започиње подацима о обухвату извештавања ка ЦЈХ.

Након тога је приказана анализа тренда, детаљна анализа по COSO елементима, анализа проблема, коментара и сугестија које су наводиле различите категорије КЈС као и осврт на концепт управљачке одговорности на основу одговора КЈС.

1.2.1. Обухват достављања извештаја

За 2018. годину, укупно 1.014 корисника јавних средстава (у табелама: КЈС) је доставило годишњи извештај о систему ФУК-а Министарству финансија - ЦЈХ, што је **пораст** у односу на 2017. годину **за 8%**, када је број достављених извештаја износио 936. Од свих пристиглих извештаја, Консолидованим извештајем је обухваћено 938 уредно попуњених извештаја, што је **за 19% више** него претходне године (763), док преостали извештаји који су непотпуни, празни или су пристигли са закашњењем, нису укључени у анализу (График 1).

График 1. Упоредни преглед броја достављених извештаја о систему ФУК-а за 2016., 2017. и 2018. годину



Укупни расходи и издаци свих директних буџетских корисника (министарства, управе, правосудни органи, буџетски фондови, дирекције, канцеларије, агенције, заводи, службе...), који су обухваћени Консолидованим извештајем за 2018. годину, чине *приближно 86% од укупних расхода и издатака буџета Републике Србије за 2018. годину*¹².

Табела 2. Преглед обухвата достављања извештаја по категоријама корисника јавних средстава према захтевима Поглавља 32.

Категорије КЈС	Процент достављених извештаја	Број достављених извештаја
Министарства	100%	18
ООСО	100%	4
Самостални и независни државни органи	86%	6
Владине службе и канцеларије и посебне организације	74%	26
Правосудни органи (директни корисници буџета РС)	83%	10
Институције Аутономне Покрајине Војводине	88%	23
Градови ¹³	68%	19
Општине ¹⁴	55%	65
ЈП на централном нивоу	78%	29
ЈП/ЈКП на локалном нивоу	30%	157

¹² Процент обухваћености КГИ је израчунат на основу података из члана 8. Закона о буџету Републике Србије за 2018. годину („Службени гласник РС”, бр. 113/17)

¹³ Без ЈЛС са територије Косова и Метохије. С обзиром да ЈЛС са територије КиМ од 1999. године раде у отежаним условима и специфичним околностима, њихов начин рада је уређен специфичним одредбама и начином организације. С обзиром на наведено ЈЛС са територије КиМ нису биле у могућности да доставе своје годишње ФУК извештаје.

¹⁴ *ibid*

Висока стопа извештавања у категорији директних корисника јавних средстава на централном нивоу РС (министарства, ООСО, Самостални и независни државни органи, Владине службе и канцеларије и посебне организације, као и правосудни органи) указује да најважније институције РС извештавају о унапређењу система ФУК-а.

Градови који су доставили ФУК извештај управљају са 91% укупног буџета градова¹⁵, а општине које су доставиле ФУК извештај управљају са 55% укупног буџета општина. Већина органа и служби локалних власти (ЈЛС), међу којима су и највеће и најзначајније међу њима, извештава о систему ФУК-а.

Јавна предузећа и друштва капитала на централном нивоу РС која су доставила ФУК извештај управљају са 99% укупних прихода групе јавних предузећа, а ЈП/ЈКП на локалном нивоу која су доставила ФУК извештај управљају са 78% укупног буџета свих ЈП/ЈКП на локалном нивоу.

Највећа и најважнија предузећа и на централном, као и на локалном нивоу РС су у систему ФУК-а и за њих је успостављено редовно праћење и извештавање о њиховом функционисању.

484 институције из категорије **индиректних корисника** јавних средстава је доставило извештај о систему ФУК-а, што представља половину од укупно достављених извештаја. Међутим, с обзиром на велики број индиректних корисника, директни корисници буџетских средстава имају неупоредиво већи обухват извештавања. Иако у категорији индиректних корисника постоји изванредан број већих организација, већину заправо представљају мале организације са малим буџетима и малим бројем запослених и њихов значај за сагледавање ИФКЈ система у РС је мали. ЦЈХ ће у будућности размотрити начин на који ће се приступити унапређењу система ФУК-а у овој категорији корисника.

Подаци показују да у РС најважније и највеће институције јавног сектора Србије у највећој мери извештавају о свом систему ФУК-а, али је потребно да ЦЈХ додатно циљано приступи и овој групи са јасном приоритизацијом.

1.2.2. Упоредни преглед по годинама

Праћење трендова у просечним оценама COSO је отежано чињеницом да се сваке године мењају и питања, као и узорак институција који улази у статистичку обраду доласком нове групе институција. Број корисника јавних средстава који достављају извештаје о финансијском управљању и контроли је у константном порасту, у чему највећим процентом учествују индиректни корисници буџетских средстава (63% од нових КЈС у 2018. години). Такви корисници, који се у процес успостављања финансијског

¹⁵ Град Београд који је доставио ФУК извештај сам управља са готово трећином буџета локалних власти (28,20%)

управљања и контроле и интерне ревизије тек укључују, по организационој структури и по броју запослених често јесу нешто скромнији, недовољно информисани, и обучени.

Они се са великим закашњењем прикључују групи КЈС која извештава ЦЈХ. Због тога је детаљније приказана анализа тренда у оквиру исте групе КЈС током две последње године, уз додатно уједначавање питања. На овај начин је омогућено закључивање о напредовању система ФУК-а код КЈС.

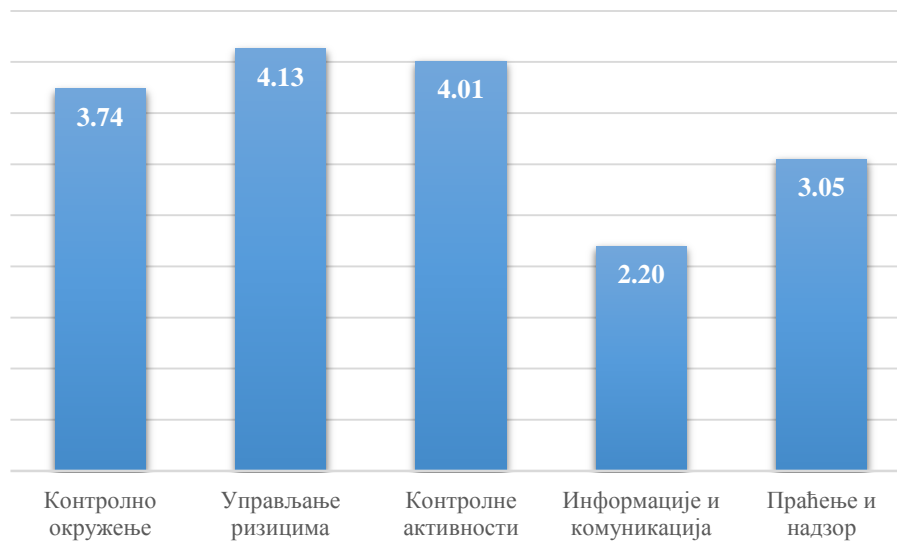
Примењена је методологија анализе просечних оцена на истом узорку КЈС за 2018. и 2017. годину уз претходно уједначавање питања.

Одвојено су анализиране просечне оцене „нових“ корисника, тј оних који су ове године први пут доставили извештај о систему ФУК-а и упоређене са групом која континуирано извештава.

На повећање оцена различитих аспеката система ФУК-а у оквиру организације, осим стандардних механизма из COSO елемената надзор и праћење (интерна и екстерна ревизија, самооцењивање, пријављивање слабости интерне контроле од стране запослених), утиче неколико фактора: почетни ниво стања система ФУК-а који одређује могућност додатног унапређења – висок почетни ниво ограничава могућност даљег унапређења; упознатост запослених и руководилаца са концептима као и њихово суштинско разумевање ФУК-а; тренд одговарања - пораст или смањење критичности; начин имплементације и додатне вредности коју концепт интерних контрола остварује у организацији; квалитет и разумљивост упитника; фамилијарност запослених са упитником који доводе до јаснијег разумевања суштине питања; све до фактора који се односе на регулаторне промене које утичу на целокупно пословање и измене руководећег кадра.

Неки од ових фактора доприносе порасту просечних оцена, а неки доприносе њиховом паду. Када се све ово узме у обзир, уз досадашњи темпо унапређивања који обезбеђује ЦЈХ, уз досадашњи обим екстерних и интерних ревизија може се очекивати незнатан напредак у елементима ФУК-а уз повремене флукуације мањег обима.

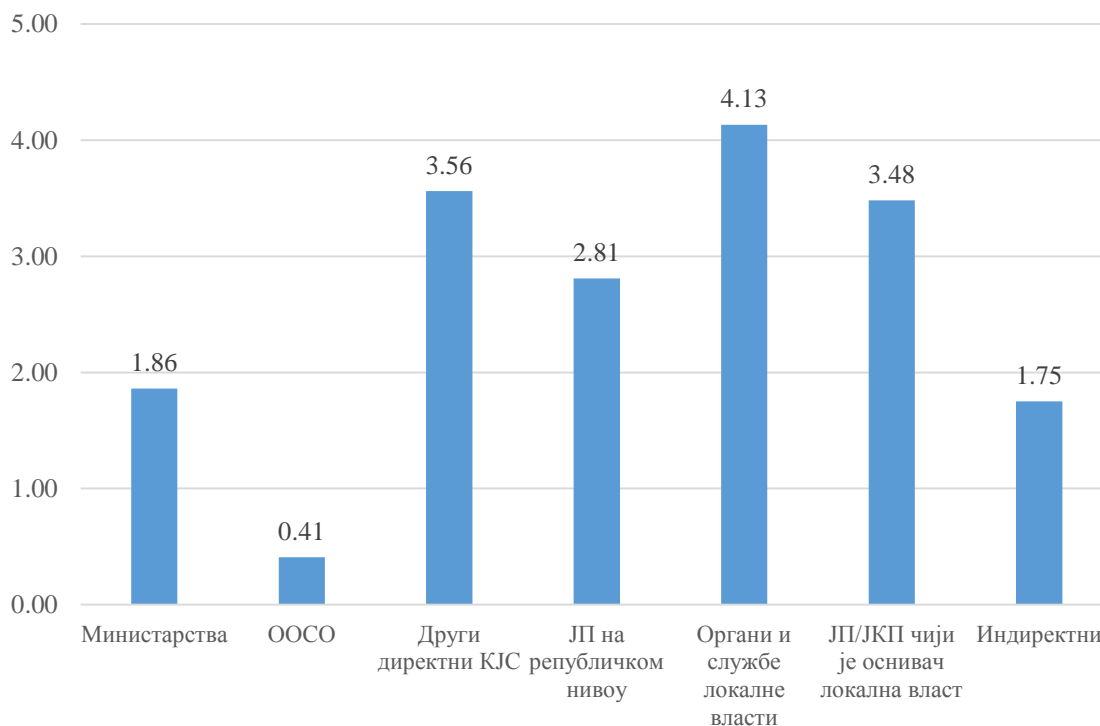
График 2. Процент просечног пораста елемената COSO оквира на уједначеним узорцима КЈС по COSO елементима



Ако посматрамо **елементе COSO оквира**, најмањи пораст од 2.2% је забележен у области информације и комуникација која је иначе најбоље оцењена COSO категорија, док је највећи од 4.13% забележен у категорији управљање ризицима.

Ако се посматрају **категије КЈС**, региструје се мали напредак и то највише 4,13% у категорији локалне власти, а најмањи напредак бележи категорија ООСО (напредак од 0,41% у односу на 2017. годину што је очекивано с обзиром на одличне оцене која ова група уобичајено има). На Графику 3 је приказан проценат просечног раста по категоријама КЈС.

График 3. Процент просечног раста 2018. у односу на 2017. годину по категоријама КЈС

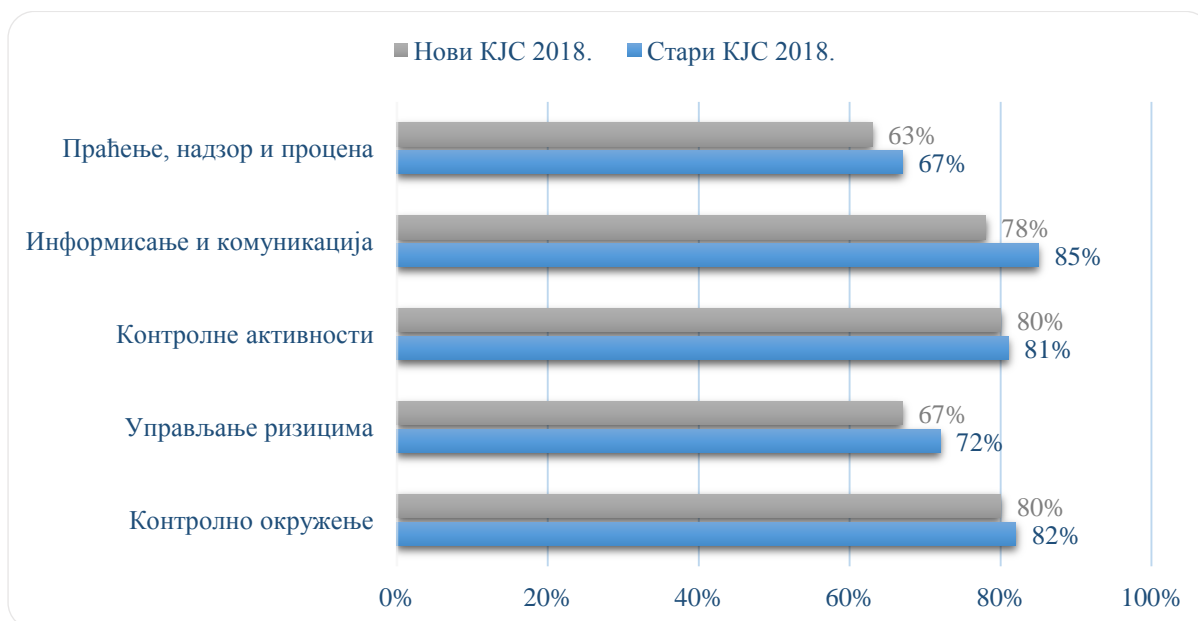


Према овим резултатима одлучујућу улогу је одиграо затечени ниво стања ФУК-а и то у случајевима релативно слабијег напредовања у сегментима где је затечено стање добро што се односи и на слабо напредовање ООСО – иначе најбоље категорије КЈС и у случају *информација и комуникације* која је иначе најбоље оцењена СОСО категорија.

Релативно слабо напредовање категорије индиректних корисника, иако најслабије групе корисника и у прошлогодишњем Извештају, указује на опште запажање да је ово слаба и занемарена категорија КЈС.

Нови корисници (њих 174, који су ове године први пут доставили извештај о систему ФУК-а) у односу на старе по свим елементима и по упоредивим категоријама КЈС имали су лошије просечне оцене просечно за 2%.

График 4: Поређење старих и нових корисника који су доставили ФУК извештај



Од КЈС који су доставили извештај у 2018. години по први пут, органи и службе локалне власти (ЈЛС) су се значајно слабије оценили од осталих група (њихов просек за све елементе COSO је 66%).

Анализа просечних оцена исте групе КЈС за 2017. и 2018. годину, уз претходно уједначавање питања показало је очекиване мале флукуације са тенденцијом напретка. Као најутицајнији фактор у напредовању оцена система ФУК-а се издвојило почетно стање: највећи напредак је забележен у областима које су имале слабије просечне оцене у претходној години (управљање ризицима), а најмањи у области информације и комуникације, које су имале солидне просечне оцене у прошлој години.

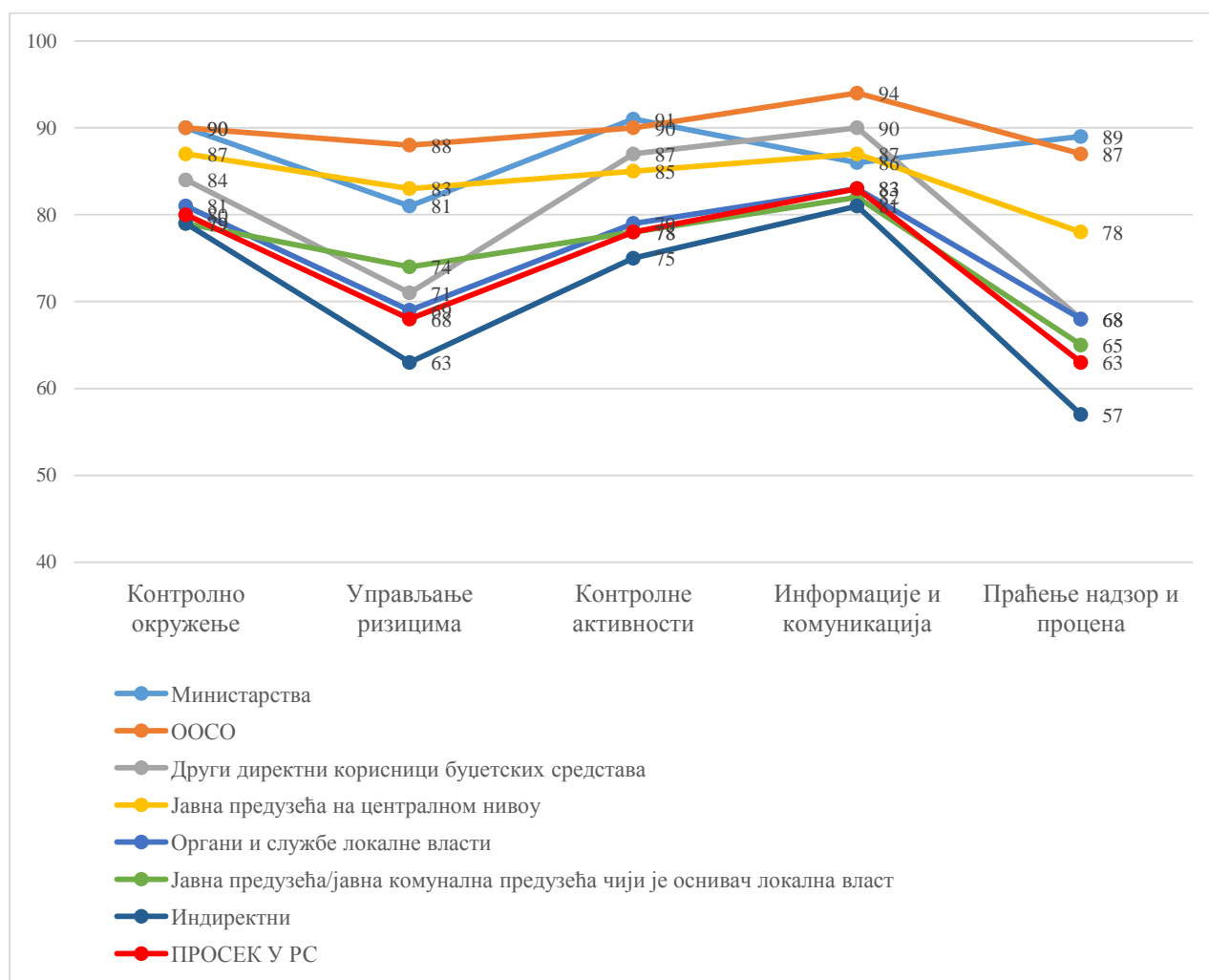
Слично, категорије корисника које су прошле године имале боље просечне оцене су забележиле мање напредовање (нпр. ООСО). Изузетак представља група индиректних корисника, која је показала релативно слабо напредовање у 2018. години, иако је у Извештају за 2017. годину такође била група корисника са најслабијим просечним оценама. Ово указује на опште запажање да је ово слаба и занемарена категорија КЈС. Корисници који су први пут доставили своје извештаје имају просечне оцене које су 2% слабије од групе корисника која континуирано извештава, а у оквиру њих су најслабије просечне оцене забележене у групи органи и службе локалне власти (ЈЛС).

1.2.3. Самооцењивање – COSO оквир

Детаљан приказ процене појединих елемената система ФУК-а за 2018. годину, по просечним оценама појединачних категорија корисника јавних средстава, приказан је на Графику 5, а детаљне табеле које приказују аритметичке средине оцена за сваки

COSO елемент по категоријама КЈС су приложене у *Прилогу 3*. У тексту који следи је приказана дискусија резултата. У заградама су навођене просечне оцене за одговарајућу групу или групе КЈС о којима се ради. Са намером да се олакша извођење закључака, за сваки COSO елемент постављена је циљана вредност у истом распону као и оцене које су КЈС давали на питања (распон од 1 до 5).

График 5. Процена појединих елемената ФУК-а, проценат датих оцена у односу на просек РС



1) Контролно окружење утврђује „тон” у организацији и утиче на свест запослених о контролама. Представља основу за све друге компоненте интерне контроле, обезбеђујући дисциплину и структуру. Фактори контролног окружења укључују интегритет, етичке вредности и стручност запослених у организацији, филозофију и стил рада руководства, начин на који руководство додељује овлашћења, одговорности и успоставља одговарајуће линије извештавања и организује и унапређује кадар. Ово представља фундаменталан COSO елемент и повезан је са свим осталим елементима.

Због важности *контролног окружења* постављена је висока циљана вредност: **4**.

Контролно окружење се по висини оцена налази на другом месту у поређењу са осталим COSO елементима, а разлике у одговорима различитих група КЈС су најмање.

Сет питања која достижу циљану вредност:

- Најбољи резултат на нивоу РС постигнут је у домену **утврђивања нивоа потребног знања и вештина за свако радно место** (4.87), баш као и претходне године. Потом следи изузетно висока оцена (4.82) по питању постојања **деталног описа послова, овлашћења и одговорности за свако радно место**. Заједничко за наведена питања је да су обухваћена правилницима о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места.
- На нивоу РС кључни аспекти контролног окружења као што су **постојање мисије и визије** (4.50), **постојање стратешких циљева** (4.36), **годишњих програма рада** (4.62) и њихова **повезаност са циљевима** (4.56) и **редовно ажурирање организационе структуре** (4.28), постижу високе просечне оцене. Ово је континуирани тренд последњих година.
- Сет питања која се односе на **интегритет и етичке вредности** је оцењен високо у свим институцијама централног нивоа власти:
 - ✓ Постојање кодекса понашања на нивоу институције (4.59) ,
 - ✓ Упознатост запослених са кодексом (4.64),
 - ✓ Њихова обавезност поступања у складу са њим (4.75),
 - ✓ Постојање праксе спровођења мера у случају његовог непоштовања које је само на централном нивоу прешло циљану вредност (4.68),
 - ✓ Постојање правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и поступања – и на овом питању су само институције са централног нивоа прешле циљану вредност са просечном оценом 4.53.

Најбоље оцене су забележене у категорији ООСО (просечна оцена 5.00 за сва питања из групе етичких вредности). На прва три питања органи и службе локалне власти такође имају оцене које прелазе циљану вредност. Индиректни корисници на сва питања из ове групе, осим последњег које се односи на постојање правила за сукоб интереса, дају оцене које прелазе циљану вредност.

- Осим органа и служби локалне власти (ЈЛС), све остале групе корисника прелазе циљану вредност по питању **постојања годишњих програма рада** (4.62). На овом питању су регистроване одличне оцене ЈП и са централног (4.93) и локалног нивоа (4.96).
- Сет питања која се односе на **управљање људским ресурсима: постојање кадровске политике** незнатно прелази циљану вредност и то у категорији институција централног нивоа власти (свим осим ЈКП), као и органи и службе локалне власти (ЈЛС). У институцијама са централног нивоа власти кадровска политика се **задовољавајуће прати**, а питања која се односе на **обучавање и развој запослених** (обаљање анализе потреба за обукама и вођење евиденције о обукама) такође прелазе циљану вредност.

- *Уверење руководиоца да су процеси управљања ризицима, интерне контроле и интерне ревизије корисни*, тј. да значајно доприносе остваривању циљева прелази циљану вредност у свим категоријама КЈС осим у категорији индиректних корисника.

Сет питања која не достижу циљану вредност:

- Циљану вредност нису достигла поједина питања из области управљања људским ресурсима, и то она која се тичу капацитета запослених. Најнижа просечна оцена на нивоу РС односи се, исто као и у претходном периоду, на *постојање критеријума за утврђивање ефикасности кадровске политике* (3.19), уз благи пораст у односу на 2017. годину. Ово питање је конзистентно у свим категоријама КЈС забележило лошији резултат од осталих – испод 4 у свакој категорији. Најлошији резултат је забележен у ЈП/ЈКП којима је оснивач локална власт (2.66). Забележен је резултат незнатно испод циљане вредности за *постојање кадровске политике* (3.88) на нивоу ЈП/ЈКП са централног и локалног нивоа и на нивоу индиректних корисника, као и на питању које се односи на *њено праћење* (3.92) на коме целокупан ниво корисника са локала као и индиректни корисници нису прешли циљану вредност. На питањима која се односе на *обучавање и развој запослених* (обављање анализе потреба за обукама и вођење евиденције о обукама) обе категорије КЈС са локалног нивоа имају постигнуће испод циљане вредности, а придружују им се и индиректни корисници.

- Присуствовање *обукама из ФУК-а* од стране руководиоца и запослених задужених за послове финансијског управљања и контроле је оцењено другом најнижом оценом (3.27).

- Осим министарстава, ни једна група КЈС не достиже циљану вредност по питањима *обављања анализе потребе за обуком из ФУК-а и присуством руководства и задужених за ФУК, обукама из ове области*. Индиректни КЈС су по овим питањима забележили просечне оцене чак испод 3.

- Уверење руководиоца код индиректних КЈС да су процеси управљања ризицима, интерне контроле и интерне ревизије корисни, тј. да значајно доприносе остваривању циљева не прелази циљану вредност.

- На питању које се односи на *постојање програма рада* најслабије резултате постижу органи и службе локалне власти – једини су испод циљане вредности по питању постојања годишњих програма рада као и њихове везе са циљевима организације (3.87).

- Група ЈП/ЈКП са локалног нивоа има одговоре нешто испод циљане вредности за целу групу питања која се односе на *етику*. Постигнуће испод циљане вредности најупадљивије се уочава у категорији КЈС чији је оснивач локална самоуправа – сва питања која се односе на етику су оцењена просечном оценом испод 4. Њима се у слабијем постигнућу прикључују и органи и службе локалне власти питањима о спровођењу мера у случају непоштовања кодекса (3.93) као и постојању правила којима се спречавају потенцијални сукоби интереса (3.83). Ово је једино питање из групе питања о етици и интегритету на коме и индиректни корисници нису постигли циљану вредност (3.69)

- Питање о постојању обавезе редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији у организацији је прешло циљану вредност само у категорији министарстава, ООСО и ЈП на централном нивоу, док је у свим осталим групама корисника испод циљане вредности. Код овог питања дошло је до значајног напретка у односу на 2017. годину у групи корисника која је послала извештај за обе године (за 9,59%).

Ако се питање које се односи на **постојање усвојених стратешких циљева** доведе у везу са питањем из COSO елемента *управљање ризицима* које говори о **постојању усвојених оперативних циљева**, види се да су незнатно боље оцене забележене по питању постојања усвојених оперативних циљева него стратешких, и то код ООСО и у категорији других буџетских корисника са централног нивоа. ООСО и велики број институција из категорије директних буџетских корисника су оперативно оријентисане. Министарства и ЈП са централног нивоа имају потпуно уравнотежено постигнуће на ова два питања – просечна вредност одговора за стратешке циљеве је иста као код одговора за оперативне циљеве. Код обе групе КЈС са локалног нивоа као и код велике групе индиректних корисника су забележени незнатно бољи резултати по питању стратешких циљева што је неочекивано – добар број ових институција и не може имати стратешке циљеве. Ово питање можемо такође довести у везу са предлозима једног броја институција које су „оперативно“ оријентисане, а налазе се и у групи директних и индиректних буџетских корисника, да им се прилагоди питање које се односи на стратешке циљеве с обзиром на то да су прописани од стране ресорног министарства (најчешће), односно њиховог директног буџетског корисника.

С обзиром на важност везе стратешких и оперативних циљева за организацију, утврђивање реалног стања по овом питању треба да буде један од приоритета нове функције сагледавања квалитета система ФУК-а.

Када је у питању контролно окружење, у директном поређењу, централни ниво (4.40) је у укупној просечној оцени бољи од локалног нивоа (4.00) и индиректних корисника буџетских средстава (3.94).

Најбоље оцене су постигнуте из области које су детаљно прописане вишим правним актима што одговара традицији функционисања јавног сектора. Сам акт о систематизацији је документ чија је израда детаљно регулисана вишим правним актима и предмет је одобрења и провере од стране стручних служби/надређених организација.

Добар резултат ЈП и са централног (4.93) и локалног нивоа (4.96) по питању постојања програма рада могу се приписати постојању конкретне обавезе ових врста институција да доносе планове рада која је дуги низ година прописана вишом регулативом и спроводи се и у пракси.

Кључни аспекти контролног окружења су добили добре оцене (мисија, визија, циљеви, ажурна организациона структура).

Солидне оцене питања која се односе на етику и интегритет уз значајан пораст од 7,8% „најзахтевнијег“ питања из области етике (постојање правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и поступања) у истој групи организација која је доставила извештај за последње две године сведочи о све озбиљнијој имплементацији прописа из области борбе против корупције у овим категоријама корисника јавних средстава, нарочито у категорији министарстава и ЈП на централном нивоу.

Оцене на питања која се односе на капацитете запослених и то питања о кадровској политици и развоју запослених, могу се довести у везу са налазима из квалитативне анализе отворених одговора: један од најчешћих коментара које су дали КЈС је био недостатак адекватног броја запослених или одлив стручног кадра. Недовољан број одговарајућих запослених и неадекватна кадровска политика могу имати свој израз у остваривању циљева организације. Идентификована је потреба да се у наредним верзијама упитника ово детаљније истражи кроз додатна питања.

Ниске оцене на питањима која се односе на похађање обука о ФУК-у од стране руководиоца и лица задужених за ФУК као и обављање анализе потреба за обуком из области ФУК-а треба довести у везу са великом потребом за обуком и стицањем знања из области ФУК-а који су регистровани у квалитативној анализи одговора на отворена питања. Постојеће обуке имају значајан ефекат, 70% институција које су имале своје представнике на ФУК обукама у току 2018. године су први пут доставиле извештаје.

Приручник за ФУК који је припремила ЦЈХ и који представља релевантну литературу из ове области за јавни сектор Републике Србије користило је само 39% индиректних КЈС и руководиоци из ових институција мање од свих других процењују корисност интерних контрола, управљања ризицима и интерне ревизије за остварење циљева.

Могући узроци могу бити недовољна свест, неинформисаност или незаинтересованост руководства ових КЈС, али са друге стране и капацитети ЦЈХ за држање обука су ограничени, а потребе су велике. За успешну имплементацију COSO принципа је неопходно познавање ових концепата, било кроз обуке или кроз примену ФУК Приручника. Лошији резултати по овим питањима аутоматски доводе у сумњу квалитет система ФУК-а и његову усаглашеност са COSO оквиром у институцијама које су их постигле. Уверење руководиоца да су процеси управљања ризицима, интерне контроле и интерне ревизије корисни, тј. да значајно доприносе остваривању циљева прелази циљану вредност у свим категоријама КЈС осим у категорији индиректних корисника.

Ово сведочи о постојању свести о значају интерних контрола код организација које достављају извештај, што је очекивано, а у категорији индиректних корисника осим

нижег нивоа свести руководства о значају интерних контрола узрок нижих оцена може бити и неадекватна методологија која је у употреби.

У *Табели 1, Прилога 3* дат је приказ просечних оцена по појединим питањима која говоре о квалитету успостављеног контролног окружења.

2) Управљање ризицима обухвата идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава. Предуслов управљања ризицима је утврђивање општих и специфичних циљева које организација треба да оствари. Задатак управљања ризицима је да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварени. Ради управљања ризицима, руководиоца корисника јавних средстава треба да донесе Стратегију управљања ризицима, коју треба ажурирати сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени. За свођење ризика на прихватљив ниво, корисник јавних средстава мора успостављене контроле да анализира и ажурира. Добро функционисање управљања ризицима превентивно делује на појаву неправилности. Неадекватно бављење ризицима може угрозити достизање циљева организације, најчешће тако што се циљеви достигну само делимично и/или са закашњењем.

Управљање ризицима по COSO моделу је релативно нова област у јавном сектору Србије, па су питања подељена на две групе са различитим циљаним вредностима: циљана вредност 3 за питања која се односе на имплементацију алата из области управљања ризицима с обзиром на то да су управо алати релативно нови у пракси јавног сектора РС, и циљана вредност 4 за питања која се односе на циљеве, као и питања која сведоче о томе да се руководство бави ризицима. За последњу групу питања је одређена виша циљана вредност с обзиром на њену суштинску важност за постизање циљева организације.

По просечним оценама различитих група КЈС, управљање ризицима је друга најслабија COSO област, а разлике група КЈС у просечним оценама су велике.

Сет питања која достижу циљану вредност:

Просечне оцене на нивоу РС које достижу циљану вредност добија већина питања која се односе на **циљеве**:

- постојање дефинисаних и усвојених оперативних циљева (4.27),
- успостављена је веза између стратешких и оперативних циљева у свим институцијама централног републичког нивоа (осим ООСО), као и у ЈП и ЈКП на централном и локалном нивоу,
- циљеви су СМАРТ у свим категоријама КЈС (4.28),
- руководиоци су упознати са циљевима (4.28),
- Као најбољи сегмент је оцењено пројектовање и планирање прихода и расхода у складу са утврђеним циљевима организације (4.75).

У групи питања која се односе на **примену алата** из области управљања ризицима најбоље оцене добијају питања у вези са:

- постојањем стратегије (3.58),
- постојањем регистра ризика (3.26),
- повезаности ризика са кључним пословним процесима (3.58),
- обављање процене ризика (3.44).

Наведена четири питања достижу циљану вредност у свим групама КЈС осим у групи индиректних КЈС која једина не достиже циљану вредност на претходна четири питања.

- Питања која се односе на постојање одређеног лица као и редовног ажурирања ризика су оцењена изнад циљане вредности у категоријама министарстава, ООСО и ЈП на централном нивоу.

Питања која сведоче о активном бављењу ризицима од стране руководства:

- Ризици се у довољној мери, тј. изнад циљане вредности, разматрају на састанцима руководства само у категорији ООСО и ЈП чији је оснивач РС
- Руководиоци доносе одлуке у вези са решавањем ризика изнад нивоа циљане вредности у министарствима, ООСО и ЈП чији је оснивач Република.
- Само у категорији ООСО на два важна питања се достиже циљана вредност: постојање система извештавања руководства о најзначајнијим ризицима (5.0) и укљученост и ризика од преваре и корупције у ризике.

Сет питања која не достижу циљану вредност:

- У иначе најбољој категорији ООСО, у категорији органа и служби локалних власти и категорији индиректних корисника не достиже се циљана вредност по питању успостављања везе између стратешких и оперативних циљева (просечна оцена је приближно 3.75 у свакој категорији).
- Питања која се односе на редовно ажурирање ризика и одређивање лица за то, су оцењена испод циљане вредности у категоријама осталих директних корисника, у свим институцијама са локала као и у индиректним корисницима.
- Руководиоци не доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика у складу са циљаном вредношћу у категорији других директних буџетских корисника на централном и локалном нивоу (органи и службе локалних власти), у ЈП/ЈКП чији је оснивач локална власт а изразито лош резултат по овом питању је забележен и код индиректних корисника – 2.95.
- Осим у категорији ООСО, ни једна категорија није достигла циљану вредност по питању постојања система извештавања руководства о најзначајнијим ризицима као и обухваћеност ризика од преваре и корупције у ризицима.
- Одређивање лица одговорног за ажурирање регистра ризика (2.72) као ново питање у упитнику, односно редовно ажурирање ризика (2.76) оцењени су са најнижом просечном оценом на нивоу РС. Индиректни корисници ни на једном питању које се односи на примену алата из области управљања ризицима не достижу циљану вредност.

- Најлошије оцењена питања код индиректних корисника буџета односе се на одређивање особе одговорне за ажурирање регистра ризика (2.21), као и да ли се регистар ажурира према потребама организације (2.27). Такође, ризици од преваре и корупције нису довољно заступљени (3.16) приликом разматрања ризика.

Веза између стратешких и оперативних циљева је доследно незнатно слабија него ниво њиховог успостављања. Ово може да се објасни делимично тешкоћама у елаборацији стратешких циљева, нарочито међу КЈС који су „оперативно“ оријентисани, али делимично може да индикује проблеме у праћењу реализације стратешких циљева.

Сама чињеница да су постављене различите циљане вредности за различите категорије питања говори у прилог уочене слабије имплементације алата у односу на елаборацију циљева и бављење ризицима од стране руководства.

Питања која се односе на различите аспекте циљева чија елаборација је предуслов за управљање ризицима су најбоље оцењена питања у овој COSO категорији. Примена алата из управљања ризицима има значајно ниже оцене. Такође, забрињава чињеница да, суштински аспекти управљања ризицима који се односе на решавање ризика од стране руководства и на разматрање ризика на састанцима руководства такође не постижу битно више оцене.

С обзиром на превентивну функцију коју, управљање ризицима има у контексту неправилности, неправилности уочене од стране ДРИ и БИ могу да указују такође и на неадекватно бављење ризицима у субјектима ревизије тј. провере.

Ниске оцене указују да се управљање ризицима још увек није уврежило у јавни сектор РС. Трећу годину за редом оцене су ниске.

Управљање ризицима представља елемент COSO оквира за чије су разумевање и спровођење у пракси потребна специфична знања и искуство.

Управљање ризицима треба да буде начин размишљања и пословања, односно, треба да буде схваћено као саставни део доброг руковођења. Требало би размотрити ниво формализације управљања ризицима који је потребан у различитим типовима организација. ЦЈХ се до сада унапређењем области управљања ризицима бавила пре свега кроз обуке и консултације као и припремом методолошких упутстава која су значајно унапређена управо у овој области током 2018. године и њихов пун ефекат се тек очекује. У будућности би требало радити на унапређењу домета обука (кроз електронско учење) као и прилагођавању методолошких упутстава различитим типовима корисника. Али пре свега би требало кроз сагледавање квалитета ФУК-а утврдити тачне узроке који доводе до ниских оцена.

Преглед просечних оцена по појединим питањима која се односе на управљање ризицима дат је у *Табели 2, Прилога 3.*

3) Контролне активности обухватају писане политике и процедуре, успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева сведени на прихватљив ниво који је дефинисан у процедурама за управљање ризиком, укључујући и њихову примену. Оне се спроводе у целој организацији, на свим нивоима и функцијама од стране свих запослених, у складу са утврђеним пословним процесом и описом посла. Контролне активности помажу да се зна ко и шта ради, ко је задужен и ко одговоран, омогућавају да се посао обавља на исти начин у целој организацији. Оне такође обезбеђују континуитет пословања и пресудно утичу на ефективност, ефикасност и економичност начина на који се посао обавља.

Највећи број корисника јавних средстава који редовно достављају годишње извештаје је већ прошао прву фазу, тј. циклус иницијалног успостављања финансијског управљања и контроле, те је постављена циљана вредност 4.

Контролне активности представљају други најбоље оцењени COSO елемент са релативно малом варијабилношћу међу посматраним групама КЈС.

Сет питања која достижу циљану вредност:

- **Осигуравање да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима** (4.53) је и ове године најбоље оцењено питање на нивоу РС из категорије контролних активности.
- Део питања која се односе на пословне процесе и процедуре рада, као што су **припремљеност детаљних описа, тока документације, и корака у доношењу одлука, рокова и успостављање контролних механизма** (4.07), **детаљно прописивање процедура рада** (4.06) и **узнатост руководиоца и запослених са процедурама** (4.29) добијају просечне оцене изнад циљане вредности, пре свега у категорији институција на централном нивоу РС. Уз блага одступања и слабији резултат индиректних корисника и КЈС чији је оснивач локална власт, то представља континуирани тренд последњих година.
- **Успостављање поделе дужности** има високу просечну оцену (4.20), осим код КЈС чији је оснивач локална власт и индиректних корисника код којих је забележен слабији резултат.
- **Постојање поступака и правила која гарантују сигурност ИТ система** (4.16) представља област на којој се почело системски радити и код које постоји доста простора за унапређење, тако да се и бољи резултати очекују у будућем периоду.

Сет питања која не достижу циљану вредност:

- Најнижа просечна оцена ове COSO категорије на нивоу РС у којој је дошло до одређеног помака, исто као и у претходном периоду, односи се на **постојање описа контролних активности у писаним процедурама** (3.61), што може да

има утицај на ублажавање ризика у чију сврху се и успостављају и у крајњој мери утиче на постизање циљева организације, па се доводи у питање како се спроводе контроле ако не постоје у процедурама, није дефинисано ко, шта, када и како треба да уради и како се запослени упознају са њима. ЈП чији је оснивач РС су побољшали свој резултат у 2018. години, али су испод циљане вредности и даље остали локални ниво и индиректни корисници.

- **Редовно ажурирање радних процедура и организационих шема** (3.79) су добила оцену испод циљане вредности пре свега због лоших резултата који су постигнути, као и у претходној години, у категоријама локалне самоуправе и индиректних корисника. Неблаговремено ажурирање процедура и организационих шема отвара врата ризицима у случају одређених организационих, техничких и легислативних промена.

- **Дефинисање овлашћења, одговорности, рокова и контролних механизма за појединачне активности** (3.91) остварило је резултат испод циљане вредности на локалном нивоу и код индиректних корисника, као и **узимање у обзир ризика који се односе на конкретне активности у писаним процедурама** (3.77), с тим што је код овог питања резултат испод циљане вредности остварен и код других директних корисника буџета на централном нивоу.

- **Успостављање поделе дужности** није достигло циљану вредност у категорији индиректних корисника и у категорији ЈКП на локалном нивоу.

Јасно се види разлика у постигнућу између „бољих“ и „слабијих“ категорија КЈС. Најбоље просечне оцене за контролне активности су забележене у категоријама министарстава (4.67) и ООСО (4.50). Показало се да сви КЈС са централног нивоа достижу циљану вредност осим по 2 суштинска питања: постојању контролних активности у процедурама, као и узимању у обзир ризика. Ова два питања су уједно најслабије оцењена у односу на остала питања ове категорије од стране свих категорија КЈС. Због њиховог значаја требало би кроз поступак сагледавања квалитета система ФУК-а обратити пажњу на овај сегмент. Веза између ризика и контролних активности је суштинска и нижи скорови на овим питањима могу индиковати постојање грешака у раду, преклапања и празних ходова (ефективност, економичност, ефикасност).

Мале организације имају слабије постигнуће по свим питањима. Слабије постигнуће по неким питањима бележе **директни буџетски корисници са локалног нивоа** док доследно слабије резултате готово на свим питањима бележе **КЈС које је основала локална власт** (3.90), као и целокупна категорија индиректних буџетских корисника (3.76). Нека од питања из овог сегмента нпр. подела дужности у малим организацијама треба боље разјаснити кроз методологију.

Показало се да је за примену контролних активности од пресудног значаја величина организације, а једно од могућих објашњења (не и једино) је недостатак капацитета да се произведу процедуре у малим ентитетима.

С обзиром на повезаност најслабије оцењених питања из области контролних активности са величином организације, потребно је мањим КЈС *пружити подршку* како би јасно утврдили овлашћења, одговорности, рокове и дефинисали контролне механизме за појединачне активности у својим организацијама, затим повезали их са ризицима, потом адекватно описали контролне активности у писаним процедурама, након чега КЈС треба да благовремено ажурирају своје радне процедуре и организационе шеме. У случају када су у питању индиректни корисници, на овом послу је неопходан активан ангажман и ресорних министарстава. Без обзира да ли се ради о централном или локалном нивоу, од велике помоћи би био ангажман донаторске заједнице као важног партнера на овом послу.

У Табели 3, Прилога 3 дат је детаљан приказ просечних оцена појединих питања која су саставни део процене контролних активности, на нивоу РС и на нивоу појединих категорија корисника јавних средстава.

4) Систем информисања и комуникације унутар органа/организације треба да пружи кључну подршку руководиоцима свих нивоа у процесу доношења одлука, како на стратешком, тако и на оперативном нивоу. Поуздане информације и ефективно комуницирање неопходни су за вођење и контролу пословања корисника јавних средстава, тако да је од изузетног значаја сагледавање начина на који овај сегмент функционише у пракси и рад на његовом унапређењу. Комуникација није изолована компонента интерне контроле, већ утиче на све аспекте пословања организације и пружа подршку целокупном систему интерне контроле.

Систем информисања и комуникације је најбоље упитником оцењен елемент COSO оквира у 2018. години па је постављена циљана вредност 4.

Сет питања која достижу циљану вредност:

- Корисници јавних средстава су, као и у 2017. години, *најбољом* оценом у овој категорији питања оценили *редовно сачињавање извештаја за руководство* (4.81), а одмах потом и *добивање информација о расположивим средствима за реализацију активности за које су надлежни* (4.75);
- *Осигуравање транспарентности информација* (4.64) илустрована објављивањем кључних докумената на вебсајту је задовољавајућа са аспекта самопроцене свих категорија КЈС, као и *омогућавање запосленима да пријаве неправилности и проблеме* (4.7) које је такође високо оцењено у институцијама свих нивоа;
- *Праћење остваривања утврђених циљева и спровођење ефикасног надзора над послом системом информација и комуникација* (4.15) је постигло циљану вредност код готово свих КЈС, осим када су у питању органи и службе локалних власти;
- *Обезбеђивање система интерне комуникације који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла* (4.35) је као један од

предуслова за успешно функционисање организације на граници циљане вредности код КЈС чији је оснивач локална власт;

- *Подржаност у довољној мери кључних пословних процеса* (финансије, набавке, уговарање, управљање имовином, праћење капиталних пројеката, материјалне евиденције, кадрови и сл.) *ИТ системима* (4.36) код свих КЈС је оцењено високим оценама, а пре свега код категорије ООСО (5.0);

- *Континуитет пословања у смислу постојања адекватних процедура у систему информација и комуникација за:*

- *умножавање података ради чувања, и*
- *процедуре за повраћај података у случају губитка* (4.05), једино у случају директних корисника буџетских средстава локала и индиректних корисника циљана вредност није достигнута.

Сет питања која не достижу циљану вредност:

- *Успостављање процедуре која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у контролама* (3.76) за које цела категорија КЈС са локала, индиректни корисници, али и ЈП чији је оснивач РС не достижу циљану вредност;

- *Успостављање процеса евидентирања грешака или жалби*, тако да оне могу да се анализирају, утврде разлози и уклоне проблеми (3.78) је забележило просечну вредност испод циљане вредности за све групе КЈС осим за ООСО;

- *Тестирање успостављених процедура за умножавање података ради чувања и повраћај података у случају губитка* (3.8) није достигло циљану вредност за све КЈС на локалу (3.65) као ни код категорије индиректних корисника (3.4);

- *Адекватна комуникација са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле* (3.85) је циљану вредност достигла само у категоријама ООСО и други директни корисници буџетских средстава на централном нивоу;

- када је у питању *међусобна повезаност софтвера који подржавају одређене повезане пословне процесе унутар организације* (3.75) можемо да закључимо да иако су кључни процеси на задовољавајући начин подржани ИТ системима, сами ИТ системи нису у довољној мери повезани. Најслабија оцена је забележена у министарствима (2.69), циљану вредност су прешле све остале централне категорије КЈС као и органи и службе локалне власти.

Уочено је да су све категорије КЈС постигле просечну оцену изнад циљане вредности по питању могућности запослених да пријаве неправилност и проблеме. Овоме се додаје и релативно скромно постигнуће на питању из наредне категорије: *Да ли постоје процедуре које прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола?* Наведеним питањима се третирају концепти изузетака, слабости интерне контроле, неправилности, грешака. Заједничко за сва ова питања је да омогућавају унапређивање система интерних контрола аутоматски и „изнутра“ кроз научене лекције из проблема у функционисању, а односе

се на различите животне фазе проблема организације (пре или после настанка). Необично је да је утврђена неконзистентност у одговорима већа од очекиване. С обзиром да су питања конципирана различито, да би се стекла права слика потребно је утврдити шта се заправо одвија на терену кроз поступак сагледавања квалитета система ФУК-а.

Све категорије КЈС су високом оценом оцениле системе комуникације који омогућавају запосленима да добију информације неопходне за обављање посла. Посматрајући омогућавање праћења остваривања циљева и спровођења надзора над послом, утврђено је да су ООСО који стандардно представљају најбољу категорију КЈС на готово свим питањима на ово питање дали скоро најнижу просечну оценоу (4.00) која је на граници циљане вредности. Овај неочекиван налаз се приписује формалном укључивању новог ООСО у ову групу – стара група ООСО која је чинила ову категорију и даље има највишу оценоу. Нижу просечну оценоу су забележили органи и службе локалне власти, а врло близу су и ЈП/ЈКП чији је оснивач локална власт.

Министарства су иначе једна од бољих група КЈС, и слабија просечна оцена на питању о повезаности информационих система се може објаснити сврсисходношћу специјализованих ИТ система за кључне пословне процесе министарства. У министарства се ИТ системи уводе за тзв. помоћне функције: финансијска служба и рачуноводство, писарница и сл. Ово би вероватно могло важити за још неке групе корисника али се они не виде јасно у приказаној класификацији институција.

Адекватност комуникације са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле је изнад циљане вредности оцењена само у ООСО и директним КЈС на централном нивоу. С обзиром да се ово питање односи и на ситуације када је неопходно да се прибаве сва потребна одобрења и сагласности од стране надређених институција, овај налаз је потребно детаљније сагледати.

Транспарентност информација илустрована објављивањем кључних докумената на вебсајту је задовољавајућа са аспекта самопроцене свих категорија КЈС.

И поред тога што истем информација и комуникације бележи највишу просечну оценоу међу елементима COSO за 2018. годину, а с обзиром на оцене дате по појединачним категоријама КЈС, може се закључити да има места за унапређење као и да КЈС треба да фокусирају своје активности на израду процедура за **успостављање процеса евидентирања грешака или жалби**, на **процедуре којима се информише руководство о уоченим слабостима у контролама**, и да индиректни корисници буџета и сви КЈС на локалу **у пракси почну да спроводе провере информационих система** у смислу обезбеђивања доступности, интегритета и сигурности информација организације. Додатно је потребно подићи ниво адекватности комуникације са екстерним странама о

питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле у појединим категоријама КЈС. Ово су налази које ЦЈХ треба да узме у обзир у будућем раду.

Просечне оцене одговора на појединачна питања у оквиру информација и комуникација дате су у **Табели 4, Прилога 3.**

5) Праћење (надзор) и процена подразумева увођење **система за надгледање области ФУК-а**, оценом адекватности и ефикасности његовог функционисања. Праћење представља преглед активности и трансакција организације са циљем да се процени квалитет пословања (перформансе) током одређеног времена, те да се утврди да ли су контроле ефективне. Праћењем се процењује квалитет и учинак система (одговарајућих кључних индикатора учинка) током одређеног времена.

Због значаја које има како за ауторегулацију система тако и на све остало елементе COSO, циљана вредност за резултате остварене у 2018. години у категорији *праћење и процена* износи 4.

Праћење (надзор) и процена је на основу упитника од стране корисника јавних средстава најлошије оцењен елемент COSO оквира у 2018. години, са највећим распонем просечних вредности КЈС.

Сет питања која достижу циљану вредност:

- Најбоље оцењено питање на нивоу РС као и прошле године је **спровођење препорука екстерне ревизије** (4.34) и које је изнад циљане вредности код свих категорија КЈС, док је **спровођење препорука интерне ревизије** у релевантним групама КЈС које у већини имају успостављену ову функцију такође високо оцењено, нпр. у групи министарстава (4.81) и ООСО (5.0);
- **Праћење извршења препорука екстерне и интерне ревизије** (4.17) је конкретно нешто слабије када је у питању спровођење препорука екстерне ревизије, али је и даље на високом нивоу и у складу са постављеном циљаном вредношћу;
- **Доступност извештаја интерне и екстерне ревизије запосленима** (4.23) је високо оцењен код свих категорија КЈС осим код индиректних (3.61);
- **Успостављање структуре извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије** у релевантној групи КЈС на централном нивоу у просеку јесте високо оцењено (4.41);
- **Редовно праћење остваривања циљева организације** (4.21) и **анализирање узрока одступања од дефинисаних циљева организације** (4.04) је постигло просечне оцене изнад циљане вредности, с тим што су незнатно подбацили само органи и службе локалне власти (ЈЛС) и индиректни корисници - група која и иначе даје слабије оцене на питања у вези са циљевима.

Сет питања која не достижу циљану вредност:

- Три убедљиво најлошије оцењена питања у овој категорији на нивоу РС, као и прошле године, су:
 - *образовање ревизорских одбора* (1.32).
 - *спровођење мера у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом* (2.61) за унапређење система ФУК-а;
 - *постојање процедура за радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола* (2.82).
- *Дефинисање и примена процедура за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена)* (2.90) је једно од три нова питања у упитнику и међу њима је најлошије оцењено на нивоу РС. Једина категорија која је била на нивоу циљане вредности су ООСО, док су остали били далеко испод циљане вредности.
- *Успостављање система праћења и извештавања ради добијања редовних извештаја о функционисању система ФУК-а од стране највишег руководства* (3.49) има релативно слабије постигнуће (само министарства и ООСО бележе резултат изнад 4)
- *Праћење реализације активности из акционог плана за успостављање и развој система ФУК-а* (2.91) је ниско оцењено од стране свих КЈС осим ООСО (4.25).

О питању степена спровођења препорука интерне ревизије закључак треба извести из дела о препорукама који је наведен у делу о интерној ревизији с обзиром да представља објективну оцену, а не самопроцену, а просечну оцену у случају COSO елемената додатно смањују КЈС који немају успостављену функцију. Из извештаја који су припремали сами ревизори, посматрајући поједине категорије може се уочити веома висок проценат примене код ООСО од 90% што говори о високој свести руководства о важности интерне ревизије тј. о ефикасности интерне ревизије као и о квалитету њиховог рада. Такође, висок проценат је забележен код категорије индиректних корисника и ЈП на централном нивоу. Нижи проценат је уочен код категорије министарства и на локалном нивоу власти, што може указати на нижи ниво свести руководства о потреби отклањања недостатака у раду или на неадекватне препоруке интерних ревизора. Супротно томе, министарства у упитнику самопроцене ниво спровођења препорука интерне ревизије оцењују високо, изнад циљане вредности (4.81). На основу извештаја самих интерних ревизора, најлошији резултат постоји код других директних корисника буџетских средстава на републичком нивоу од само 35% спроведених препорука.

Велике разлике у одговорима међу различитим категоријама КЈС сведоче о постојању значајних разлика у пракси која је у примени у вези са овом COSO компонентом.

У претходној групи питања је утврђен ниво подршке ИТ система који је изнад циљане вредности у омогућавању праћења остваривања утврђених циљева и спровођења ефикасног надзора над послом, редовног сачињавања извештаја за руководство поводом остваривања прихода, извршења финансијских и других планова, расположивих средстава, обавеза итд, као и задовољавајући ниво информисања руководиоца о расположивим средствима за реализацију активности. Са друге стране процедуре праћења и редовног извештавања највишег руководства о систему ФУК-а нису задовољавајуће оцењене. (под овом врстом извештавања КЈС најчешће подразумевају извештавања о извршењу Акционог плана за успостављање и развој система ФУК-а). Неопходно је унапредити процес извештавања највишег руководства о функционисању система ФУК-а **дефинисањем процедура и њиховом адекватном применом у пракси**, јер достављање благовремених и адекватних извештаја утиче на реалну евалуацију система, односно доношење квалитетних одлука на стратешком нивоу.

Централни ниво РС (3.91) је и у области праћења и надзора остварио боље резултате од локала (3.31) и индиректних корисника (2.86). Индиректни корисници су иако најслабије оцењена категорија КЈС, у 2018. години остварили одређени напредак у овој области COSO оквира у односу на претходну годину. ООСО је у овој области у просеку (4.35) далеко боље оцењена од свих осталих категорија КЈС и једина је за четири питања имала максималне оцене (5.0), док истовремено ни на једном питању није била испод циљане вредности.

Питања која се односе на различите аспекте функционисања интерне (тамо где је успостављена) и екстерне ревизије су самооцењивањем оцењена високим оценама. Објективни показатељ из Извештаја о раду Државне ревизорске институције за 2018. годину потврђује висок ниво спровођења препорука екстерне ревизије, док увидом у појединачне извештаје о раду интерне ревизије, слична потврда није добијена за интерну ревизију. Спровођење препорука интерне ревизије варира међу различитим категоријама КЈС (из дела Извештаја о интерној ревизији) – у ООСО где се препоруке извршавају у високом проценту сведочи о високој свести руководства о важности интерне ревизије тј. о ефикасности интерне ревизије као и о квалитету њиховог рада, док у категоријама КЈС које су најслабије по овом критеријуму, као што је категорија министарстава и других буџетских корисника на централном нивоу сведочи или о ниском нивоу свести руководства о значају ИР, или о слабијој ефикасности или квалитету ИР. Руководиоци су према резултатима самопроцене генерално заинтересовани да ли се спроводе препоруке и да они који их у пракси оперативно спроводе буду упознати са њима.

Руководиоци више цене извештаје екстерне ревизије пре свега зато што је ниво свести руководиоца о важности интерне ревизије и даље низак и зато што је у њиховим очима (а пракса то доказује), условно речено, степен објективности и независности екстерне ревизије драстично виши и квалитет препорука већи, али такав став

руководства који дају тон организацији представља лошу поруку и утиче на положај интерне ревизије унутар организације.

Редовно праћење остваривања циљева организације (4.21) и анализирање узрока одступања од дефинисаних циљева организације (4.04) је високо оцењено. С обзиром на значај овог механизма, потребно је додатно истражити које врсте добре праксе и алата КЈС примењују да би се евентуално препоручили и осталима.

Иако ниско оцењено, образовање ревизорских одбора је почело да се спроводи, али недовољно да би утицало на статистичку меру.

Ипак, сва остала питања која би суштински омогућила достизање стандарда по питању надзора и процене, осим оних у вези са ревизијом су оцењена оценама испод циљане вредности. С обзиром да **интерна ревизија** као ауторегулациони механизам тренутно није у довољној мери заступљена у КЈС, да је постојање **процедуре за обављање самопроцене** постигло релативно ниске скорове, као и незадовољавајуће постигнуће на питањима која указују на **механизме информисања руководства о стању интерних контрола**, као и **недостатак процедура којима би се регулисало пријављивање недостатак контрола** од стране запослених, **може се закључити** да је неопходно на овој области интензивно радити и даље.

Преглед просечних оцена по појединим питањима из области праћења, надзора и процене дат је у **Табели 5, Прилога 3**.

1.3. Кључни проблеми и слабости у успостављању и развоју система финансијског управљања и контроле и предлози за системско унапређење интерних контрола према категоријама корисника

Саставни део годишњег извештаја о систему ФУК-а који достављају КЈС, поред упитника за самооцењивање интерне контроле по елементима COSO оквира, чини и закључни део са отвореним питањима. Да би се што прецизније приказали постојећи кључни проблеми, наведени део извештаја се продужавао током година.

Наиме, у извештају за 2017. годину додати су описни делови за навођење планираних активности од стране КЈС и предлагање тема за обуке из области ФУК-а, док је извештај за 2018. годину обогаћен за:

- 1) указивање на кључне проблеме и слабости у успостављању и развоју система ФУК-а (по појединим елементима COSO оквира, по појединим пословним процесима и активностима итд.);
- 2) предлагање активности за системско унапређење интерних контрола (измена прописа, измене у извештавању итд).

Статистички подаци, сами за себе, нису довољни да би се јасно и реално сагледала ситуација о стању система ФУК-а у јавном сектору Србије. Из тог разлога, ове године је обављена квалитативна анализа отворених питања преко 200 извештаја на централном и локалном нивоу, по свим категоријама КЈС.

Резултати анализе отворених питања су послужили за додатно поткрепљење закључака, а добијени су и добри увиди и предлози корисника за будуће планирање активности ЦЈХ са циљем унапређења ФУК-а. Уједно, овакав преглед представља својеврсну припрему за будуће сагледавање квалитета система ФУК-а које ће спроводити ЦЈХ.

Најпре је дат приказ заједничких запажања која су регистрована код свих група корисника, а након тога је припремљен преглед по специфичним категоријама КЈС са детаљнијим освртом. Тамо где је било релевантно, уз коментаре и сугестије које су добијене од самих КЈС приказани су и одговарајући резултати њихове самопроцене по COSO елементима, ради лакшег разумевања контекста. Неке од предлога ће ЦЈХ уврстити у своје планове рада, а неки ће бити детаљније елаборирани у закључцима и препорукама. На крају овог параграфа разјашњена су два специфична предлога која се често чују на разним форумима који су релевантни за области ИФКЈ.

Заједничка запажања за све групе КЈС:

1. Све категорије КЈС су наводиле као проблем **недостатак кадровских капацитета**– и по броју и по стручности. Док централни директни корисници углавном приказују проблем са одливом квалитетног и искусног кадра, на локалу се КЈС углавном жале на недовољан број запослених. Ово се истиче због тога што се иницијално увођење алата који представљају „видљиви“ део система ФУК-а (мапе пословних процеса, ризици и сл.) и њихово ажурирање често посматра и кроз додатни обим посла који доноси. С обзиром да проблем са кадровским капацитетима може имати свој утицај на резултате пословања (поштовање рокова, квалитет, изгарање запослених и њихово незадовољство послом што доводи до додатног одлива квалитетних запослених итд) требало би дубље истражити ефекте у оквиру наредног Консолидовног извештаја о ИФКЈ .

2. Осим недовољног броја запослених, често се истиче проблем недостатка професионалних знања и вештина из области система ФУК-а, као и потреба за образовањем руководиоца и ФУК координатора о основама COSO оквира. Овај проблем је пре свега узрокован честим **организационим и регулаторним променама** које за последицу имају заостатак у спровођењу прописа које заостаје за темпом законодавних реформи, али и честе промене **руководства** и недовољну информисаност, обученост и посвећеност руководиоца и извршилаца, нарочито оних новозапослених. С обзиром на неминовност промена, у вези са овим је често навођен предлог да се за све руководиоце јавног сектора успостави обавезна и континуирана едукација о систему ФУК-а.

- Друго, све групе корисника наводе недостатак искуства, практичних и формалних **знања** за разумевање COSO оквира, његово разматрање и извештавање. Као проблем се наводи да су координатори за ФУК у далеко неповољнијем положају од интерних ревизора јер њихов рад није препознат ни адекватно регулисан; наглашена је неопходност организовања континуираних стручних семинара и радионица који укључују и практичне примере и добру праксу; истиче се потреба за израдом детаљних упутстава, практичних алата и модела аката са примерима из праксе - у перцепцији корисника увођење ФУК-а по COSO моделу није лак задатак.

- Корисници такође наводе потребу за постојањем обука, методолошких материјала и алата које су **прилагођене типу корисничких организација** (нпр. за школе, музеје, судове, јавна предузећа на локалу, ЈЛС су чак предложиле израду упутстава и алата за практичну примену на нивоу локалне самоуправе, односно неки вид генералне-опште шеме за све локалне самоуправе и сл.).

- Наводи се такође и потреба за разменом искуства сличних категорија КЈС;

3. Неки од КЈС су навели специфичне проблеме у имплементацији ФУК-а који нам сведоче о постојању дубоког степена промишљања о ФУК-у и веома озбиљан приступ у неким организацијама: утврђивање специфичних односа између процеса и потпроцесних активности у циљу идентификације ризика и мерења њихове материјалности; неадекватно постављени циљеви пословних процеса и критеријуми мерљивости; неадекватну повезаност појединих пословних активности;

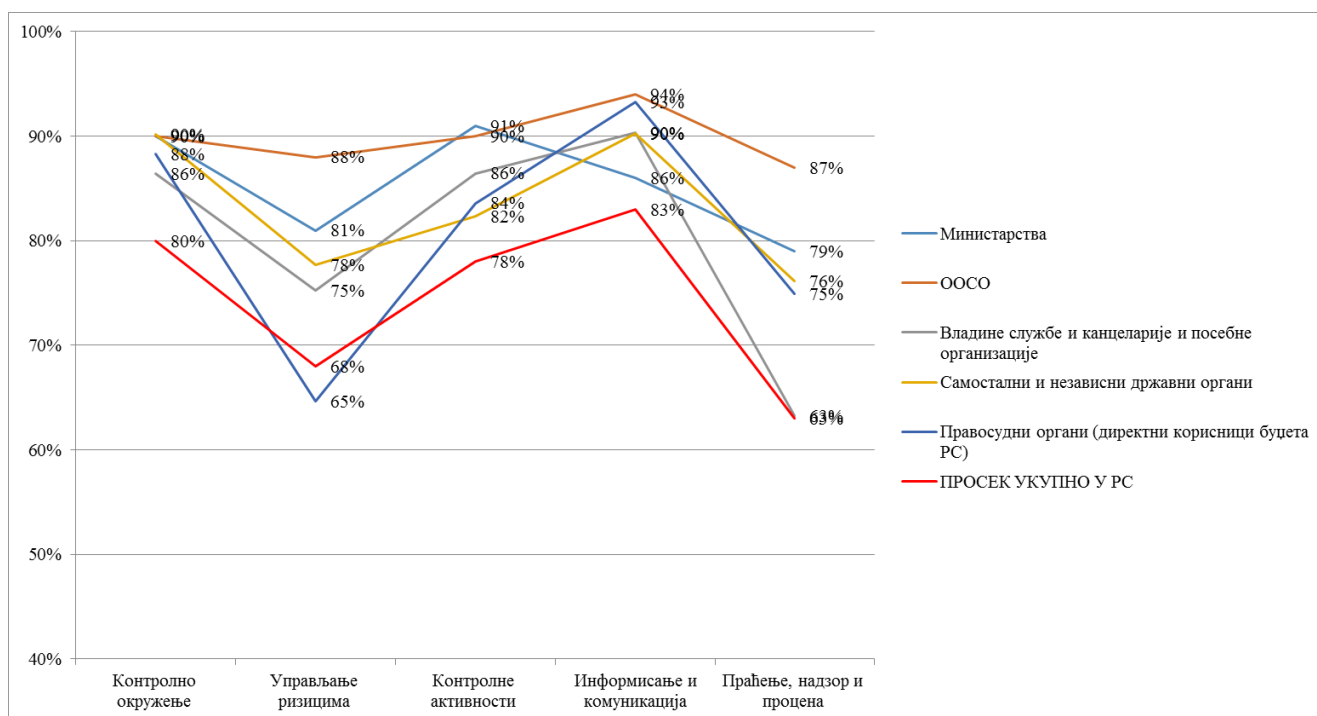
1.3.1. Централни/републички ниво: министарства, ООСО, други директни КЈС

Ова група КЈС представља „елитну“ групу у области ФУК-а и сачињавају је:

- Министарства
- ООСО
- Владине службе и канцеларије и посебне организације
- Самостални и независни државни органи
- Правосудни органи (директни корисници буџета РС)

У ООСО и министарствима интерна ревизија је успостављена у значајној мери, ФУК извештавање је у овој групи 100%, међутим у свим осталим категоријама КЈС из ове групе, интерна ревизија је успостављена у 21.43% институција, а ФУК извештај доставља њих 73.81%.

График 6. COSO према посебној категорији



За разлику од ООСО и неколико великих министарстава са великим управама у саставу (и управе су директни корисници), већину осталих КЈС у овој групи представљају мање организације. Резултати самопроцене су у свим категоријама изнад републичког просека осим у случају правосудних органа¹⁶ који имају нешто ниже оцене у делу управљања ризицима него што је републички просек, а са друге стране неочекиван скок у домену информација и комуникација.

КЈС који припадају наведеној категорији, као **кључне проблеме и запажања** у области успостављања и развоја система ФУК-а наводе:

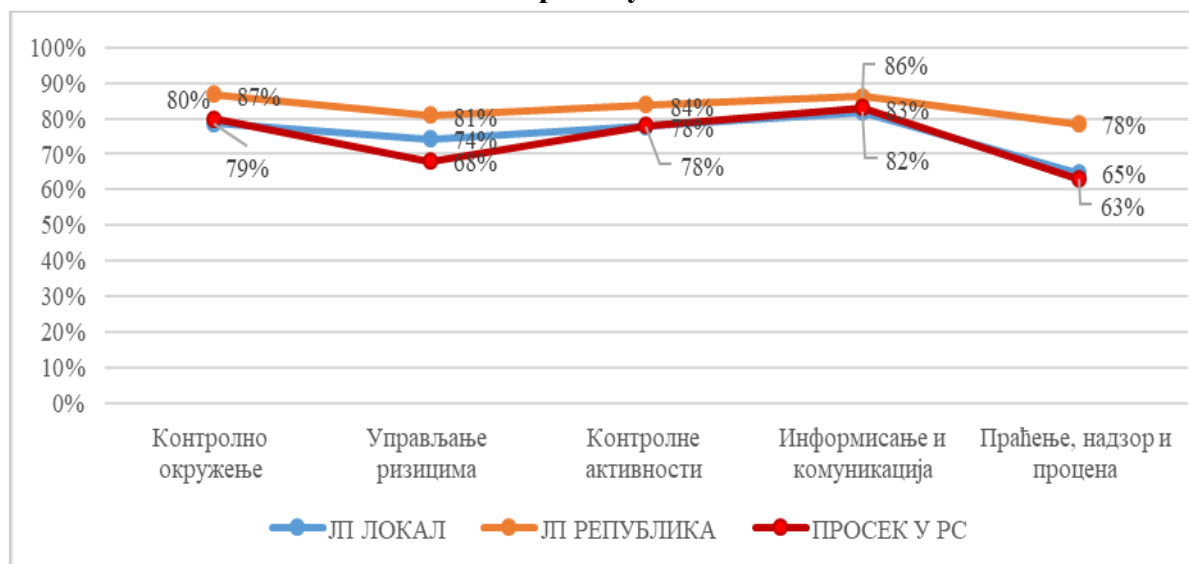
1. потребу да се појача одговорност руководиоца и запослених;
2. потребу за израдом упутстава за развој система ФУК-а код КЈС мање величине, са недовољним бројем запослених, ради доследног спровођења преноса овлашћења и одговорности;
3. потребу да се интензивније ради на вертикалном спуштању ФУК-а и на ниже организационе нивое у **сложеним организацијама**;
4. уочени су и проблеми у ефикасној комуникацији због организационе сложености и територијалне разуђености органа;
5. наведена је потреба за практичном подршком руководиоцима и кључним запосленима у процесу мењања начина руковођења прелазећи на приступ који се базира на учинку и резултатима.
6. Неки корисници који имају сертификован систем управљања квалитетом по стандарду ISO 9001:2015 разматрају његову усаглашеност са ФУК-ом.

¹⁶ Правосуђе се налази у процесу трансформације. Институције из ове групе су комплексно организоване што отежава примену управљања ризицима

1.3.2. Јавна предузећа

Јавна предузећа обављају делатност од општег интереса на која се примењује закон о јавним предузећима. Оснивач јавних предузећа са централног нивоа је РС, а на локалном нивоу оснивачи су ЈЛС. С обзиром да COSO оквир потиче из приватног сектора, његова примена у предузећима је вероватно једноставнија него у институцијама јавне управе па је видљиво да јавна предузећа са централног нивоа предњаче у односу на остале групе у области управљања ризицима, као и области праћење и надзор које су осталим врстама корисника „тешке“. Предузећа на централном нивоу се сврставају у бољу групу корисника и по обиму достављања ФУК извештаја и по квалитету COSO оквира, а и стопа интерне ревизије у овој групи је боља него у већини других група корисника. Предузећа на локалу су на нивоу републичког просека по квалитету COSO оквира о коме извештавају.

График 7. ЈП на централном нивоу и ЈП/ЈКП на локалном нивоу у односу на просек у РС



Опште запажање је да одређена ЈП и ЈКП поседују важеће, међународно признате **сертификате ISO** (сертификат за систем управљања квалитетом ISO 9001, сертификат за систем управљања безбедношћу информација ISO 27001, систем управљања заштитом животне средине ISO 14001), као и процедуре **ИМС** – интегрисаног система менаџмента и контролинг функцију, тако да је у достављеним извештајима из ове категорије чији су отворени одговори анализирани, истакнуто да су многи захтеви испуњени управо кроз ове системе. Наводи се потреба за дефинисањем начина имплементације ФУК система за КЈС који поседују сертификован систем менаџмента квалитетом у складу са захтевима стандарда SMK ISO 9001:2015 да би се избегло дуплирање.

Јавна предузећа и друштва капитала чији је већински власник РС

У РС постоји **37 јавних предузећа и друштава капитала** чији је већински власник РС на **централном нивоу РС**.

У оквиру ове категорије, истичу се следеће **специфичности**:

1. КЈС који немају ни акциони план нити радну групу, као образложење наводе да у предузећу постоји функционални модел организације и да у њему делују сви сегменти који покривају и детерминишу област ФУК. Акциони план и радна група су осмишљени као помоћ у иницијалном увођењу ФУК алата, у овом случају захтев је испуњен.
2. Управо у овој групи је регистрован највећи број ревизорских одбора и комисија за ревизију, који имају велики значај за праћење и развој свеукупног система интерних контрола.
3. Јавна предузећа указују на превелик број захтева за извештавањем од стране разних институција о сличним питањима и потребу да се изврши њихова рационализација и хармонизација.

Комунална јавна предузећа

У Србији постоји велики број ЈП/ЈКП на локалном нивоу власти – око 600 активних (недостају подаци за 71 најмањих). Њихов укупан буџет је 683,068,322.00 динара, међутим 80% овог буџета је распоређено на првих 17 ЈП/ЈКП из ове групе.

Она се финансирају наплатом својих услуга на тржишту, али и субвенцијама из буџета ЈЛС које су њихови оснивачи.

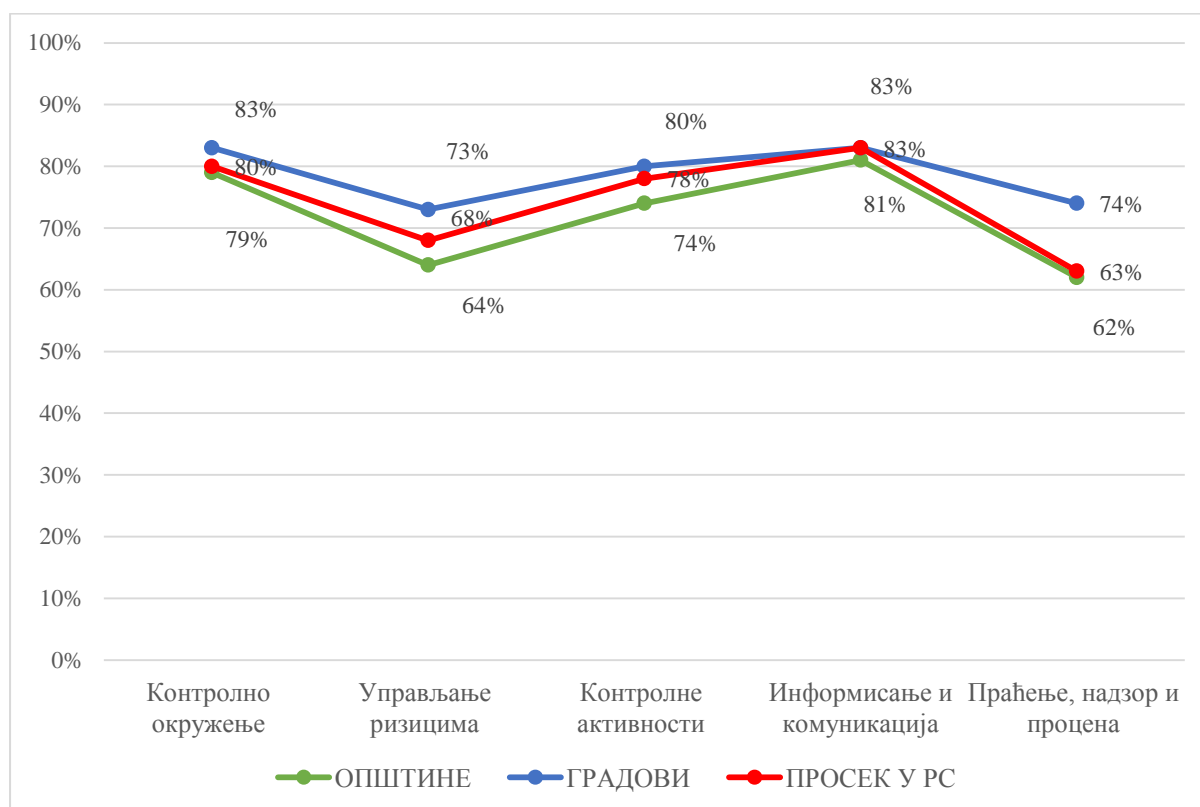
Међу наведеним **проблемима и специфичностима** које су навели корисници из ове групе се издваја:

1. одлив запослених и демотивисаност најквалитетнијег кадра, посебно интерних ревизора;
2. недостатак нових профила кадрова;
3. смене руководства, реорганизације и статусне промене, довеле су до лошијих резултата предузећа у области система ФУК-а него претходних година, што се не може поправити све док се не стабилизује контролно окружење;
4. недовољној повезаности информационих система и недостатку електронских радних налога у свим важнијим процесима рада;
5. слаба повратна информисаност руководиоца о слабостима у систему интерних контрола;
6. корисници су дали предлог да се дефинишу кључни индикатори перформанси система ФУК-а и формира алат за њихово континуирано праћење, а не само на годишњем нивоу.

1.3.3. Локална самоуправа: градови и општине

Што се обухвата ФУК извештавања и ИР тиче, у градовима је ситуација задовољавајућа док је у општинама слабија, нарочито по питању постојања функције ИР. График 8 показује да се градови по квалитету COSO налазе изнад републичког просека док су општине испод њега.

График 8. COSO елементи: Градови и општине у односу на просек у РС



Проблеми и сугестије које истичу градови и општине су следећи:

1. на нивоу градова потребно је извршити консолидацију извештавања о ФУК-у; проширивање мера праћења и надзора у спровођењу система ФУК-а;
2. у мањим ЈЛС неминовно долази до преклапања надлежности јер једно лице ради више различитих послова;
3. неопходно је да свака управа у оквиру града има по једно лице задужено за ФУК, како би се обезбедио бољи надзор;
4. постоје проблеми у информисању и ефективној комуникацији на свим нивоима;
5. постоји неразумевање и неспоразуми између појединих организационих целина;
6. запослени не обавештавају руководство о уоченим ризицима;
7. у контексту појединачних пословних процеса, истичу се проблеми у јавним набавкама;
8. недостају контроле у циљу праћења учинка запослених;

9. потребно је прописивање обавезе чешћег извештавања о систему ФУК-а и ИР унутар КЈС;

1.3.4. Индиректни буџетски корисници

Ова група корисника представља „најслабију“ групу по оценама приликом самооцењивања по свим елементима COSO, а у исто време и најбројнију. Мере просека не могу да послуже као оријентир за закључивање о самој групи због тога што су варијације унутар групе велике.

Месне заједнице

Месне заједнице су најмање организације у оквиру ЈЛС али их има укупно 5254 (4120 месних заједница и 1134 месних канцеларија). Међу њима су и месне заједнице (МЗ) које најчешће наводе да немају запослене, осим рецимо секретара месне заједнице. Ипак, неке од њих могу имати значајну имовину. 17 месних заједница су доставиле ФУК извештај и у њему се МЗ углавном изјашњавају да „немају успостављен систем ФУК-а“ (немају радну групу, акциони план, дефинисане радне циљеве, регистар ризика, поделу дужности, интерну ревизију и сл.).

Проблеми и кључна запажања у успостављању и развоју система ФУК-а су:

1. очекује се од ЈЛС да се уведе ефективан систем ФУК-а у месне заједнице;
2. месне заједнице предлажу израду модела општег интерног акта о увођењу система ФУК-а у месну заједницу.

Остали индиректни КЈС

(здравствене институције, основне и средње школе, универзитети, библиотеке, установе културе, архиви, предшколске установе...)

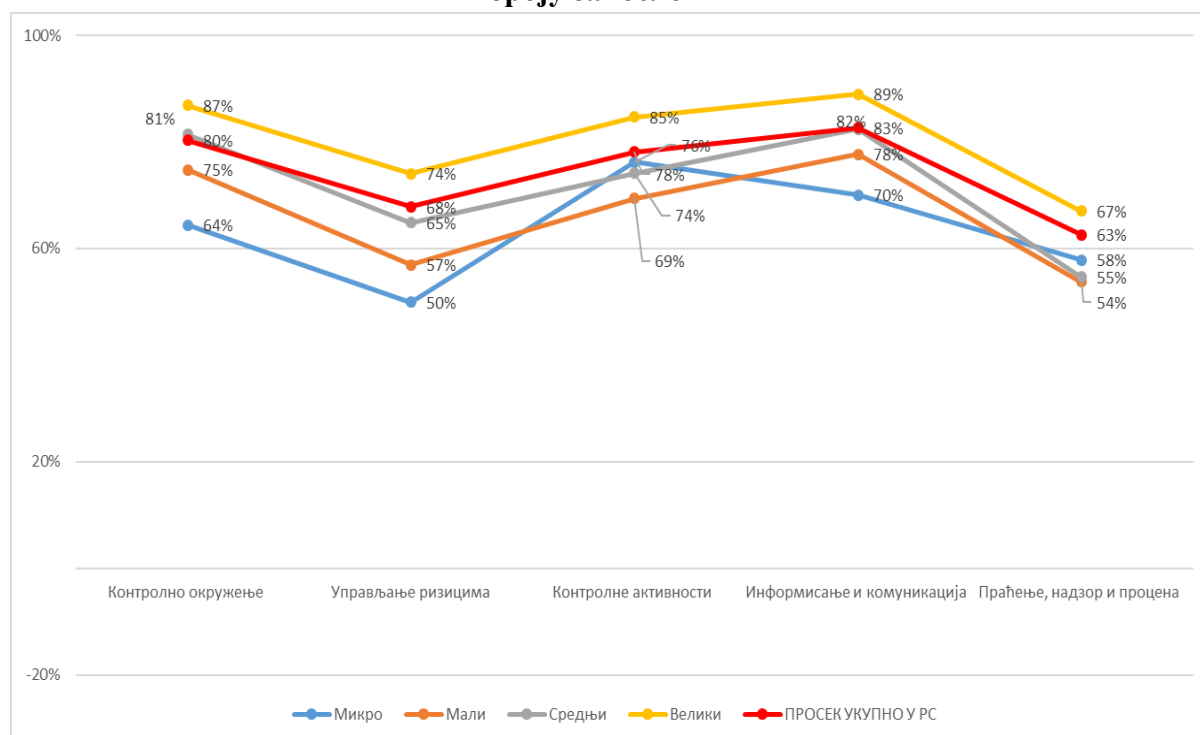
Индиректни буџетски корисници представљају највећу групу јавног сектора РС и груписани су по ресорима и типу делатности. По величини су разнолики - постоје велики системи са по неколико хиљада запослених али и велики број малих организација. По каскади супервизије сврстане су у надлежност неког од директних буџетских корисника. У оквиру категорије индиректних буџетских корисника постоји највећи број мањих институција са малим бројем запослених и малим буџетима односно расходима и издацима за извештајни период.

Директни корисници утичу на циљеве индиректних корисника, тако што дефинишу опште стратегије за област и одређују оквире за рад (прописују поступање индиректних корисника у надлежности), а такође им одређују обим и намену средстава за наредну буџетску годину.

Анализирајући ову групу корисника, јасно се показало да величина организације пресудно утиче на квалитет COSO који организације перципирају.

На графику 9 је приказано постигнуће по COSO елементима за 4 групе индиректних корисника подељених по величини: микро – до 10 запослених; мали – до 50 запослених; средњи – до 250 запослених и велики – преко 250 запослених.

График 9. Приказ COSO елемената индиректних корисника разврстаних према броју запослених



Јасно се види да су осим великих индиректних корисника, све остале групе индиректних корисника испод републичког просека.

Проблеми и запажања ове категорије КЈС:

- однос и комуникација директних и индиректних КЈС је наведен као посебно значајан проблем који се рефлектује на систем ФУК-а. Индиректни КЈС предлажу да директни КЈС пруже помоћ својим индиректним у изради потребних процедура и мапа процеса по типу установе.
- индиректним КЈС је потребна помоћ од стране директних КЈС и у изради писаних процедура за израду финансијског плана, за попис имовине и обавеза, израду годишњег финансијског извештаја као и за оснаживање система праћења и надзора итд;
- Проблем представља и велики број извештаја које захтевају различите институције. Предлажу се измене захтвима за извештавањем и прилагођавању индиректним корисницима, а посебно онима са малим бројем запослених и малим буџетима.

Сви изнети предлози су релевантни и неке од њих је потребно разрадити што пре. КЈС су имали и неке предлоге које за сада није могуће разрађивати:

- Неки корисници предлажу да се ангажују специјализоване фирме за помоћ у имплементирању система ФУК-а, а неки очекују систематизовање специфичног радног места за ФУК. ФУК је саставни део свих пословних процеса у организацији. Прописивањем обавезе да се унутар организација само један или два запослена баве ФУК-ом губи се смисао обзиром да је систем ФУК-а обавеза целе организације, свих пословних процеса, свих руководилица и свих запослених. Са друге стране професионализација у смислу додатног задуживања одређене особе која ће се бавити техничким аспектима ФУК-а, консолидацијом на нивоу институције и која би стекла потребна методолошка знања која би могла да преноси у оквиру своје организације је препоручљиво, нарочито у великим системима.
- Постоје корисници који предлажу израду и усвајање општих, обавезујућих аката везаних за систем ФУК-а. ИФКЈ концепт је прописан Законом о буџетском систему, кроз неколико правилника, приручника и смерница. Осим тога, концепт ИФКЈ (PIFC) заснива се на примени стандарда (COSO, INTOSAI GOV за ФУК и IPPF IA за ИР). ИФКЈ концепт се заснива на управљачкој одговорности и представља новину за земље кандидате за чланство у ЕУ. Концепт стимулише јавни сектор да се преусмери са традиционалног бирократског начина рада који је оријентисан на инпуте ка начину рада који је оријентисан на резултате и достизање циљева.

1.4. Управљачка одговорност

Концепт управљачке одговорности је важан стуб реформе јавне управе. Ова тема се сматра кључним питањем у бројним расправама о интерној финансијској контроли у јавном сектору и сматра се предусловом за њену примену.

Концепт управљачке одговорности је уведен у систем интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС кроз дефиницију у оквиру ЗоБС, која каже: „Управљачка одговорност је обавеза руководилица свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефикасности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе ко их је именовао или им је пренео одговорност“.

Европска комисија у свом „Прегледу система интерних контрола у јавном сектору“ дефинише управљачку одговорност као „процес на основу ког су руководиоци на свим нивоима одговорни за, и по потреби дужни да образложе, одлуке и поступке предузете у правцу остваривања циљева организације којом управљају. Управљачка одговорност

подразумева одговорност за добро финансијско управљање на свим нивоима, односно, одговарајућу организацију, процедуре и извештавање о резултатима организације.”¹⁷

Сваки руководилац корисника јавних средстава треба да буде свестан да је његова дужност да успостави такав систем преноса овлашћења и одговарајућих линија извештавања, укључујући јасне циљеве и показатеље успешности, који ће обезбедити остваривање циљева корисника јавних средстава.

Да би се потпуније сагледала управљачка одговорност у јавном сектору Србије, посматране су посебне групе питања у извештајима о систему ФУК-а који су доставили КЈС, а које се односе на различите аспекте управљачке одговорности. Сродна питања су груписана на следећи начин:

Прва група питања се односи на **делегирање овлашћења**:

1. постојање механизма кроз који руководиоци свих нивоа одговарају ка врху,
2. постојање хијерархијског система преноса овлашћења, а у складу са нивоима руковођења,
3. постојање писаних процедура које јасно дефинишу овлашћења и одговорности за појединачне активности.

Прва два питања су оцењена задовољавајуће (преко 4) осим у групи ЈП/ЈКП са локала и групи индиректних корисника (преко 3.86), а најслабије је оцењено питање које се односи на постојање писаних процедура са дефинисаним овлашћењима, одговорностима и роковима (просек 3.91 са падом на локалном нивоу и у групи индиректних корисника).

Друга група питања се односи на **циљеве**, односно на артикулацију различитих аспеката у вези са циљевима и представља фундаменталну групу питања у оквиру концепта управљачке одговорности:

1. постојање стратешких циљева,
2. постојање програма рада и његове везе са циљевима,
3. постојање оперативних циљева,
4. постојање везе између стратешких и оперативних циљева,
5. примена СМАРТ методологије у формулацији циљева као и
6. упознатост руководиоца и запослених са циљевим организације.

Општи закључак је да су оцене на овој великој и важној групи питања махом задовољавајуће, код готово свих категорија КЈС су просечне оцене изнад 4. Ниже оцене бележи локална власт и то на питањима који су у вези са постојањем годишњих програма рада и по питању упознатости руководиоца и запослених са стратешким и

¹⁷ У Прегледу система интерних контрола у јавном сектору за државе чланице Европске уније за 2012. годину дат је приказ дефиниција и приступа питању управљачке одговорности у државама чланицама ЕУ. Европска комисија (2011), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 Преглед система интерних контрола у јавном сектору за државе чланице Европске уније за 2012. годину*, Издаваштво Европске уније, Луксембург.

оперативним циљевима. Веза између стратешких и оперативних циљева је недовољна, то је најслабије оцењено питање у свакој категорији КЈС (просек 3.95).

Трећа важна група питања се односи на **праћење циљева**:

1. да ли се редовно прати остваривање циљева организације и
2. да ли се анализирају узроци евентуалног одступања од дефинисаних циљева организације.

Све категорије корисника постижу задовољавајућу оцену на овој групи питања (аритметичке средине су изнад 4) осим локалног нивоа власти и индиректних корисника који благо заостају (аритметичке средине изнад 3.73).

Да би могли да прате реализацију циљева, руководству су потребне **анализе и информације**. То значи да би требало:

1. да постоји одговарајући ИКТ систем који им омогућава праћење реализације постављених циљева и;
2. информише их о доступним ресурсима за њихово остварење;
3. постоји систем праћења и извештавања који омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система ФУК-а за који су одговорни.

Прва два питања су задовољавајуће оцењена (преко 4) док је последње питање које се односи на стање ФУК-а најслабије оцењено питање у овој групи питања (3.49).

Расположивост ресурса се мери као пројектовне прихода и расхода у складу са утврђеним циљевима организације и оно је најбоље оцењено питање у односу на све групе питања која су посматрана у оквиру концепта управљачке одговорности.

Неусаглашености између циљева треба уочити што пре. Због тога је уведена још једна важна група питања која се односи на укљученост руководства у управљање ризицима. Групу **ризика** смо дефинисали само као онај аспект управљања ризицима који је у најдиректнијој вези са руководством:

1. да ли руководиоци доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика,
2. да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства,
3. да ли је успостављен систем редовног извештавања (иначе најслабије оцењено питање у свим класерима који се односе на управљачку одговорност осим у ООСО које овде бележе просечну оцену 5).

Цела група питања која се односе на ризике је најслабије оцењена група у оквиру управљачке одговорности. Руководиоци решавају ризике на задовољавајућем нивоу (изнад 4) само у министарствима, ООСО и ЈП на централном нивоу. Интересантан је податак да руководиоци у већој мери решавају ризике него што их разматрају на састанцима, све групе КЈС имају веће просеке по питању решавања него разматрања ризика на састанцима осим ООСО који имају исту оцену. Ово не важи једино у групи

осталих директних КЈС (канцеларије, службе, агенције) које очигледно незнатно више разматрају ризике на састанцима него што их решавају.

Све групе питања осим ризика су оцењени значајно боље него што су просечне оцене целокупног упитника. Елементи COSO оквира се крећу у распону од 63-94% док се групе питања која су у вези са спровођењем концепта управљачке одговорности крећу у распону 75-100% (са изузетком ризика).

Најбоље је оцењено питање које се односи на расположивост ресурса, а одмах за њим следе *делегирање, информације, циљеви* са релативно сличном расподелом међу категоријама КЈС осим значајног пада које локални корисници бележе на групи питања која се односи на *информације*. *Праћење циљева* је такође у групи добро оцењених група питања са изузетком постојања веће варијабилности оцена међу различитим категоријама КЈС што сведочи о постојању различитих пракси у различитим врстама организација.

Интересантан налаз је да по нивоу *артикулације циљева* предњаче министарства као и ЈП на централном и локалном нивоу. Ово се може довести у везу са постојањем докумената јавних политика (стратегије, програми, акциони планови) која припремају министарства, као и годишњим плановима рада које припремају ЈП/ЈКП.

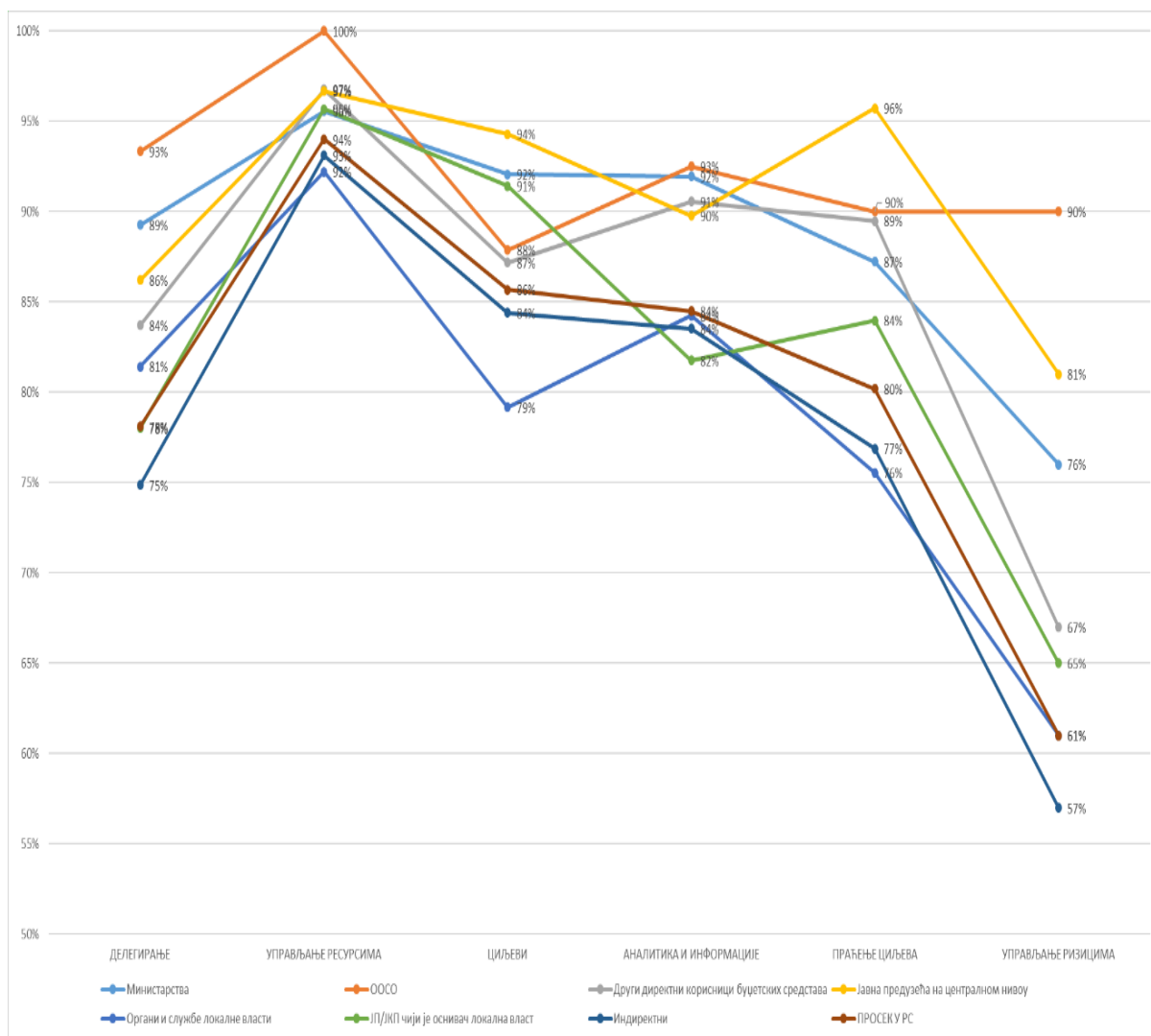
На основу резултата упитника самопроцене, слика најважнијих елемената управљачке одговорности је позитивна, иако постоје ризици да руководиоци не донесу праве одлуке на време због слабе повезаности стратешких и оперативних циљева у свим категоријама КЈС као и због слабе укључености руководства у управљање ризицима.

Међутим, из анализе отворених одговора су добијене информације и сугестије које упућују на потребу за унапређењем појединих елемената управљачке одговорности. Са друге стране налази студије које је произвела SIGMA, на тему: *“Управљачка одговорност у државама Западног Балкана- Упоредна анализа препрека и могућности са којима се суочавају виши руководиоци у остваривању стратешких циљева”*¹⁸ сугеришу да су у оквиру овог концепта потребна значајна унапређења.

График 10. показује постигнуће различитих категорија КЈС на групама питања која се односе на кључне захтеве у вези са спровођењем концепта управљачке одговорности.

¹⁸ Доступно на: <http://www.sigmaxweb.org/publications/Managerial-accountability-in-the-Western-Balkans-SIGMA-Paper-58-November-2018.pdf>

График 10. Постигнуће различитих категорија КЈС на групама питања која се односе на кључне захтеве у вези са спровођењем концепта управљачке одговорности



2. ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА

2.1. Обухват интерне ревизије

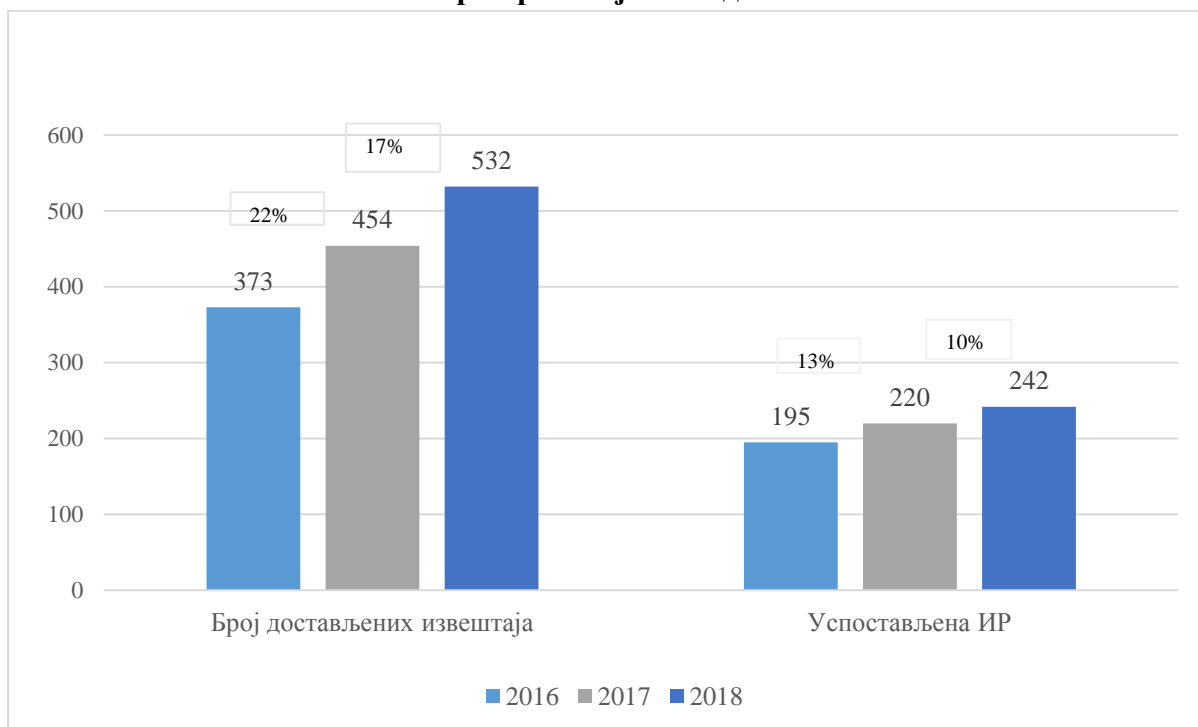
Информације презентоване у овом делу извештаја се базирају на достављеним Годишњим извештајима о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије корисника јавних средстава. Сврха годишњих извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије је да се прикупе информације које ће омогућити ЦЈХ да сачини консолидовани извештај о стању интерне ревизије у јавном сектору.

Образац годишњег извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије, садржи опште податке о корисницима, податке о јединици за ИР и интерним ревизорима, податке о примени стандарда и методологији рада ИР, као и предлоге за развој система ИР и преглед обављених ревизија са бројем датих препорука по одређеним врстама препорука и број обављених саветодавних ангажмана.

За 2018. годину образац годишњег извештаја је допуњен додатним питањима. Додато је да, уколико интерни ревизори користе друге приручнике осим Приручника за интерне ревизоре које им препоручује ЦЈХ, наведу разлоге зашто су тако одлучили. Следећа допуна се односи на то да ли су сви интерни ревизори потписали Етички кодекс интерне ревизије. Додатно је уведен и део где интерни ревизори могу исказати своје мишљење о успостављеном нивоу система финансијског управљања и контроле у извештајном периоду на основу обављених ревизија.

За 2018. годину, укупно 532 корисника јавних средстава је доставило годишњи извештај ЦЈХ. Од тог броја 107 годишњих извештаја је било непопуњено, а код 137 корисника јавних средстава није успостављена функција интерне ревизије. Код 46 корисника, успостављање интерне ревизије је у току, а према достављеним извештајима код 242 корисника функција интерне ревизије је успостављена.

График 11. Број достављених извештаја и број КЈС код којих је успостављена интерна ревизија по годинама



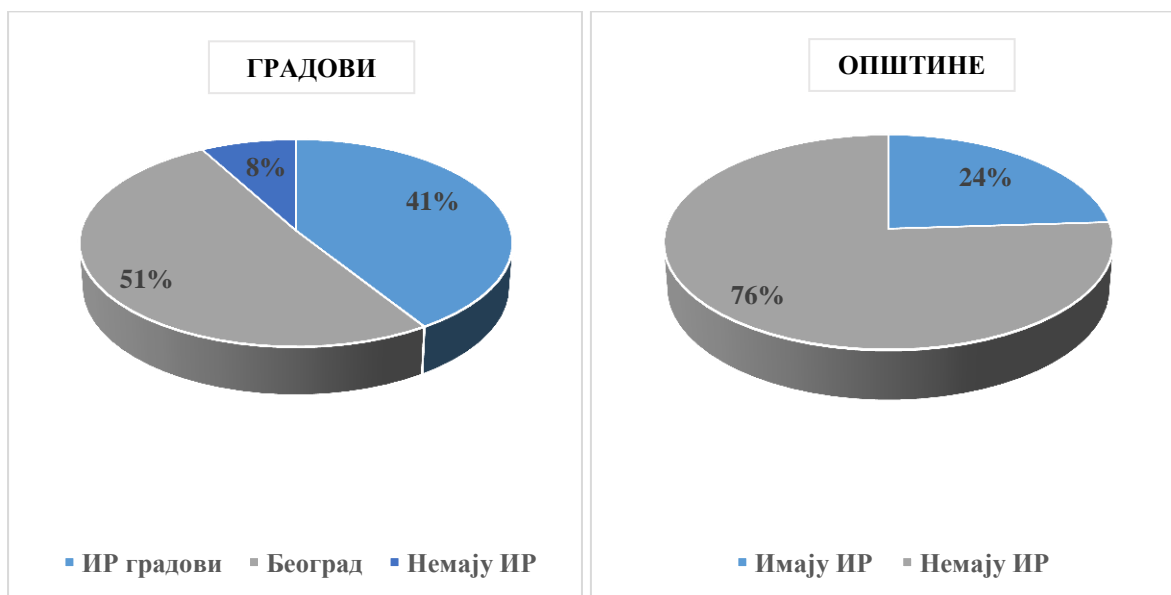
На основу података о приходима директних корисника који обухватају министарства, ООСО и друге директне КЈС који чине канцеларије, агенције, самостални и независни државни органи, Владине службе и канцеларије и посебне организације, као и правосудни органи (директни корисници буџета РС) функцију ИР са најмање једним ревизором, покрива 93% прихода из дате категорије.

Када је реч о јединицама локалне самоуправе коју чине градови и општине, дошло се до закључка да је ситуација у градовима значајно боља него што је случај у општинама. Анализом је утврђено да функцију ИР са најмање једним ревизором има чак 21 од укупно 28 градова¹⁹, што чини 92% буџета који је опредељен за ову категорију КЈС. Код општина је ситуација лошија, па функцију ИР имају свега 24 општине, које заједно покривају 24% буџета опредељеног за ову категорију КЈС.

Графици 12. и 13. приказују обухват буџета локалних власти који је покривен функцијом интерне ревизије.

¹⁹ Без ЈЛС са територије Косова и Метохије. С обзиром да ЈЛС са територије КиМ од 1999. године раде у отежаним условима и специфичним околностима, њихов начин рада је уређен специфичним одредбама и начином организације. С обзиром на наведено ЈЛС са територије КиМ нису биле у могућности да доставе своје годишње извештаје о раду ИР.

Графици 12. и 13. Покривеност буџета градова и општина интерном ревизијом



Од укупно 37 јавних предузећа и друштава капитала на централном нивоу РС, обухваћена анализом, која обављају делатност од општег интереса на која се примењује закон о јавним предузећима, функцију ИР са минимум једним запосленим интерним ревизором, испуњава њих 24, што чини 64.9% од укупног броја ове категорије, која су и највећа у узорку по основу њиховог буџета и броја запослених, па сходно томе, према укупном броју запослених, њихова покривеност је 96%, док је покривеност буџета ове категорије 82.5%.

У следећој табели, посматрајући групу од укупно 288 најзначајнијих²⁰ корисника јавних средстава, приказан је обухват функције ИР код различитих категорија КЈС који је дефинисан постојањем бар једног активног интерног ревизора у организацији и додатно, где је примењиво, приказан је и статус попуњених јединица за ИР.

²⁰ Категорија „најзначајнијих“ институција дефинисана је за потребе овог извештаја као група директних буџетских корисника са централног нивоа, ООСО, јединице локалне самоуправе и јавна предузећа са централног нивоа

Табела 3. Обухват функције ИР према категоријама КЈС посматраних у контексту поглавља 32

Обухват функције ИР	Укупан број КЈС по категорији	Број КЈС који има минимум једног ревизора	Процент КЈС који има једног ревизора	Број КЈС који имају попуњену јединицу интерне ревизије са три ревизора	Процент КЈС који има попуњену јединицу интерне ревизије
Министарства	18	15	83.33%	7 од 18 обавезних	39%
ООСО	4	4	100.00%	3 од 3 обавезних	100%
Канцеларије и остали директни корисници	84	18	21.43%	3 од 10 обавезних	30%
Градови ²¹	28	21	75.00%	6 од 28 обавезних	21%
Општине ²²	117	24	20.51%	0	0
Јавна предузећа на централном нивоу	37	24	64.86%	7 од 14 обавезних	50%
Укупно:	288	106	36.81%	26	

Анализом приказаних података може се закључити следеће:

- Категорија ООСО једина има прописан број интерних ревизора.
- У категорији Министарстава која морају имати попуњену јединицу интерне ревизије²³, само мањи део, тачније 39% министарстава испуњава ову обавезу. Уочава се стагнација броја јединица ИР у овој категорији у односу на прошлу годину. Чак 3 министарства немају ни једног запосленог интерног ревизора, као што је био случај и у 2017. години.
- 75% градова има бар једног запосленог ревизора али с обзиром да су градови у складу са чланом 6. став 1. Правилника ИР у обавези да имају попуњену јединицу интерне ревизије, само 21% градова испуњава ову обавезу.
- Јавна предузећа на републичком нивоу имају средњи резултат, с обзиром да 7 од њих имају преко 250 запослених и обавезу да попуне јединицу за интерну ревизију, ову обавезу испуњава половина ове категорије.
- Канцеларије и остали директни корисници, као и општине немају задовољавајући ниво покривености интерним ревизорима.

Успостављање функције интерне ревизије је већ неколико година проблематично. Највећи проблем представља запошљавање интерних ревизора за шта су одговорни

²¹ Без ЈЛС са територије Косова и Метохије. С обзиром да ЈЛС са територије КиМ од 1999. године раде у отежаним условима и специфичним околностима, њихов начин рада је уређен специфичним одредбама и начином организације. С обзиром на наведено ЈЛС са територије КиМ нису биле у могућности да доставе своје годишње извештаје о раду ИР.

²² Исто

²³ У складу са чланом 5. став 2. Правилника ИР

КЈС. С тим у вези ЦЈХ ће и даље анализирати узроке проблема као и критеријуме за успостављање функције интерне ревизије и у складу са тим давати предлоге за решавање проблема.

2.2 Функција ИР

У Табели 4 је приказан број успостављених функција интерне ревизије, као и број систематизованих и попуњених радних места интерних ревизора код корисника јавних средстава, а у **Прилогу 4**. дат је преглед броја КЈС по различитим категоријама који су успоставили интерну ревизију.

Табела 4. Број КЈС у РС који су доставили извештаје и успоставили интерну ревизију са систематизованим и попуњеним радним местима у 2018. години

КЈС	Достављено извештаја	Успостављена ревизија	Систематизована радна места	Попуњена радна места
Централни/ републички ниво	117	84	311	261
Локални ниво	168	107	203	162
Индиректни КЈС	247	51	77	60
Укупно у РС	532	242	591	483

У табели 5 приказан је укупан број успостављених интерних ревизија, систематизованих и попуњених радних места интерних ревизора код корисника јавних средстава за 2016. годину, 2017. годину и 2018. годину. Према приказаним подацима може се уочити да је код 242 КЈС успостављена функција интерне ревизије што је раст од 10% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину када је тај број износио 220.

Такође, може се закључити да је број систематизованих радних места порастао за 13% као и број попуњених радних места за 9% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину, што све заједно указује на позитиван тренд развоја функције интерне ревизије у претходном периоду.

Уочљив је константан пораст вредности кључних показатеља за развој децентрализоване функције интерне ревизије у јавном сектору.

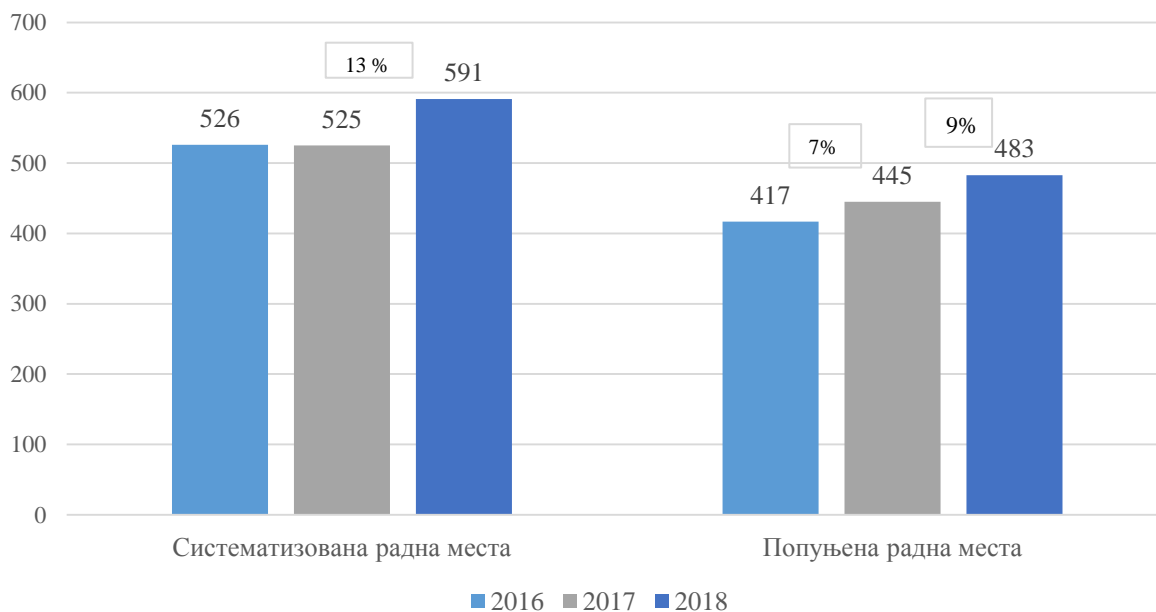
Табела 5. Укупан број КЈС који су успоставили интерну ревизију са систематизованим и попуњеним радним местима у 2016., 2017. и 2018. години

КЈС	Успостављена ревизија	Систематизована радна места	Попуњена радна места
Укупно у РС у 2016. години	195	526	417
Укупно у РС у 2017. години	220	525	445
Укупно у РС у 2018. години	242	591	483

Према пристиглим извештајима, код 242 корисника јавних средстава код којих је нормативно успостављена функција интерне ревизије, у 90 је формирана јединица интерне ревизије, а у 134 је запослен један самостални извршилац - интерни ревизор. Код 11 корисника јавних средстава је успостављена функција интерне ревизије на основу споразума са другим корисником јавних средстава који има функционалну јединицу интерне ревизије. Укупно за све кориснике јавних средстава систематизовано је 591, а попуњено 483 радних места за интерног ревизора.

Директни буџетски корисници на централном нивоу (министарства, управе, правосудни органи, буџетски фондови, дирекције, канцеларије, службе...), са бар једним активним ревизором покривају приближно **83% укупних расхода и издатака буџета Републике Србије за 2018. годину**²⁴.

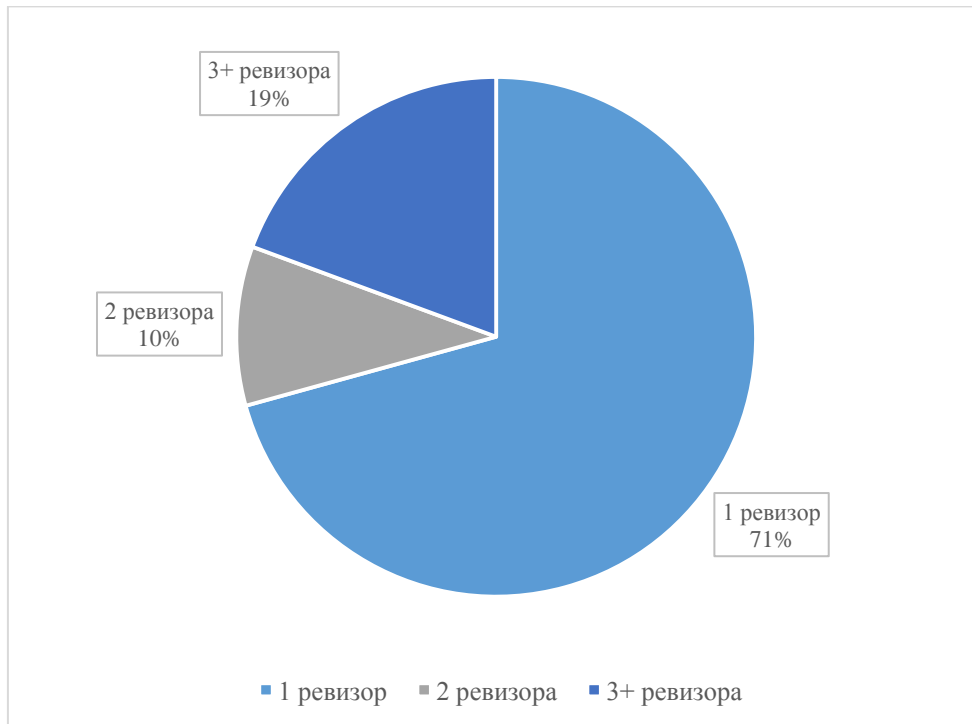
График 14. Број систематизованих и попуњених радних места у интерној ревизији код КЈС



Укупно 222 корисника јавних средстава, на нивоу целог јавног сектора, су успоставили функцију ИР и имају минимум једно попуњено радно место интерног ревизора. Од тог броја корисници јавних средстава који су успоставили функцију ИР са попуњеним радним местом једног интерног ревизора је 71%, са два интерна ревизора је 10% и са три и више интерних ревизора је 19%. Велики проценат успостављених интерних ревизија са два и мање извршиоца доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије.

²⁴ Процент обухваћености КГИ је израчунат на основу података из члана 8. Закона о буџету Републике Србије за 2018. годину („Службени гласник РС”, бр. 113/17)

График 15. Број ревизора у КЈС код којих је успостављена ИР у 2018. години



Најчешће навођени разлози због којих само један извршилац обавља интерну ревизију или нису попуњена радна места за интерне ревизоре су ограничења у запошљавању, недовољан број високообразовног кадра, ниске зараде у јавном сектору, неадекватност систематизованих звања у односу на обим и сложеност посла, недовољна финансијска средства, непостојање формалних услова, конкуренција приватног сектора, итд. Без обзира на изнете разлоге, обавеза успостављања интерне ревизије остаје, при чему ће ЦЈХ, у оквиру своје надлежности, пружити потребну подршку.

Код новоуспостављених интерних ревизија, у којима запослени интерни ревизори још нису укључени у процес обуке које организује ЦЈХ, у извештајима је наведено да се значајан део времена троши на друге послове који нису у оквиру послова интерне ревизије. Од укупно 222 КЈС код којих је попуњено место интерног ревизора, 25 тј. 13% интерних ревизора обављају и друге послове који нису у оквиру послова интерне ревизије. Ово није у складу са стандардима интерне ревизије и директно угрожава функционалну независност интерних ревизора. У наредном периоду ЦЈХ ће скренути пажњу на овај проблем интерним ревизорима као и руководиоцима КЈС да би се обезбедила пуна независност и објективност ревизора.

Увидом у податке о **зарадама интерних ревизора** у КЈС, према достављеним Годишњим извештајима може се уочити неуједначеност у висини зарада по различитим категоријама КЈС. Најниже зараде у просеку имају интерни ревизори запослени у категоријама министарства, ООСО и код директних и индиректних корисника на локалном нивоу. Да би се подстакло запошљавање у наведеним КЈС, поготово у министарствима као најзначајнијим КЈС, потребно је уравнотежити зараде

интерних ревизора са остатком јавног сектора. У супротном, постоји опасност од застоја у развоју функције интерне ревизије због немогућности привлачења и задржавања адекватних кадрова за обављање ове важне функције.

Ревизорски одбор као саветодавно тело за питања интерне ревизије је основано у 15 КЈС, тачније у 14 јавних предузећа и привредних друштава на републичком нивоу и на једном факултету.

2.3. Планирање и процена обављања послова

На основу Правилника ИР, интерна ревизија обавља се на основу стратешког плана за трогодишњи период, годишњем плану и плану појединачног ревизорског ангажмана.

За сваки обављени ревизорски ангажман саставља се ревизорски извештај који садржи резиме, циљеве и обим ангажмана, закључке и детаљни извештај, а може садржати налазе и препоруке као и коментаре руководиоца субјекта ревизије.

Руководилац интерне ревизије одобрава планове обављања појединачног ревизорског ангажмана и врши надгледање примене сваког појединачног ангажмана.

2.3.1. Преглед обављених ревизија

Рад интерне ревизије код корисника јавних средстава обавља се на основу стратешког плана и годишњег плана рада одобрених од стране руководиоца корисника јавних средстава, као и плана појединачне ревизије који одобрава руководилац ревизије, код оних који су успоставили функцију интерне ревизије крајем извештајног периода, процес доношења стратешког и годишњег плана рада био је у току.

У Табели 6 је приказан укупан број планираних, обављених и ревизија које су у току.

Табела 6. Број ревизија у 2018. години

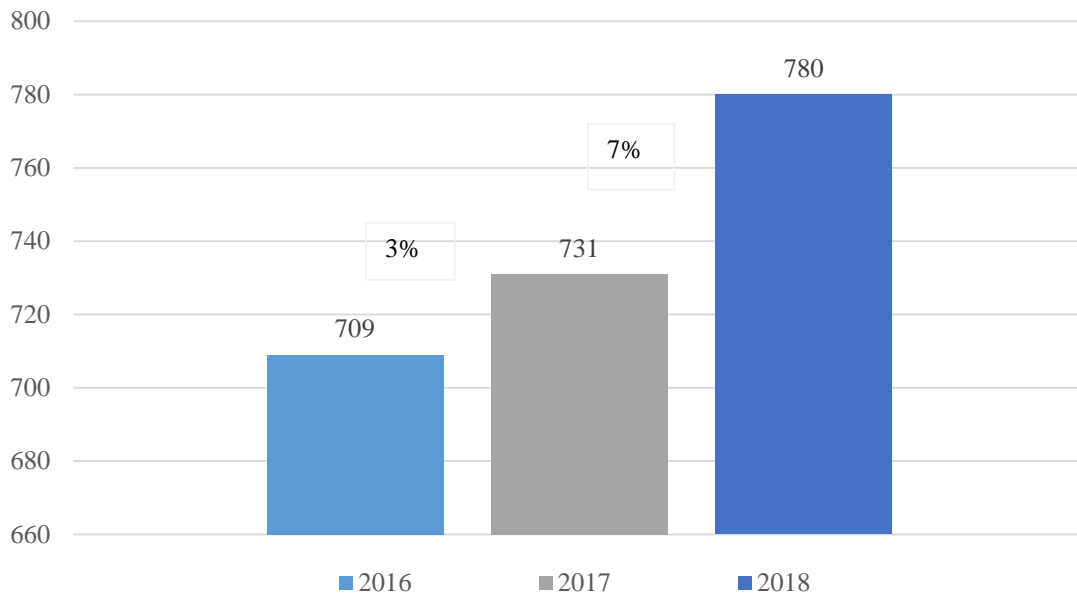
КЈС		Број ревизија у 2018. години			
		Планиране ревизије	Спроведене ревизије	Ревизије у току	Неспроведене ревизије
Централни/ републички ниво	Министарства	97	67	1	29
	ООСО	51	51	0	0
	Други директни корисници буџетских средстава	108	58	33	17
	Јавна предузећа на централном нивоу	261	252	1	8
	Укупно	517	428	35	54
Локални ниво	Директни корисници буџетских средстава ЈЛС	236	182	12	42
	Јавна предузећа/јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт	131	96	3	32
	Укупно	367	278	15	74
Индијектни КЈС		90	74	7	9
Укупно у РС		974	780	57	137

У 2018. години је према достављеним извештајима о раду ИР, планирано је 974, а обављено 780 ревизија, док је 57 у току, односно 137 планираних ревизија није спроведено. Као разлози за наведено одступање су најчешће навођени: недовољан број запослених у интерној ревизији, смањење броја интерних ревизора због одласка на конкурентнија радна места, промене у организационој структури корисника јавних средстава, измена годишњег плана рада и вршење непланираних ревизија на захтев руководства.

Табела 7. Преглед броја ревизија по годинама

Година	Укупан број ревизија у 2016, 2017. и 2018. години			
	Планиране ревизије	Спроведене ревизије	Ревизије у току	Неспроведене ревизије
Укупно у 2016. години	869	709	105	55
Укупно у 2017. години	897	731	17	149
Укупно у 2018. години	974	780	57	137

График 16. Преглед броја спроведених ревизија



Повећање броја успостављених интерних ревизија и броја интерних ревизора довело је до повећања укупног броја планираних и спроведених ревизија, али проценат од око 14% неспроведених ревизија указује на извесне недостатке у планирању и извођењу ревизија, те је неопходно додатно едуковати ревизоре у овој области кроз континуирану едукацију.

2.3.2. Дате и спроведене препоруке

Интерни ревизори су дали укупно 7.322 препорука за унапређење пословања и смањење утврђених ризика на прихватљив ниво (5.274 препорука из категорисаних области и 2.048 у специфичним некатегорисаним областима), од којих је 4.740 спроведено до краја 2018. године, а за остале није истекао рок доспећа. Анализом података се може уочити пораст укупно датих препорука у 2018. години у односу на 2017. годину што говори о позитивном развоју и јачању функције интерне ревизије у претходном периоду. Једине области које бележе пад броја препорука у односу на 2017. годину су јавне набавке и уговарање и информациони системи. Ово је повезано са порастом удела броја препорука у овим областима који се десио током 2017. године. Изменом прописа из области јавних набавки које су се десиле у 2016., дошло је до веће примене електронских технологија па су ревизори били фокусирани на промене које се дешавају.

Табела 8. Преглед датих препорука по годинама

Област датих препорука		Број датих препорука у 2016. години	Број датих препорука у 2017. години	Број датих препорука у 2018. години
1.	Интерна правила и процедуре	2492	↓2214	↑2.587
2.	Планирање	328	↓310	↑370
3.	Примања и приходи	184	↓180	↑255
4.	Јавне набавке и уговарање	598	↑741	↓595
5.	Запослени, плате и накнаде	470	↓411	↑460
6.	Плаћања и пренос средстава	202	↓180	↑255
7.	Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање	622	↓555	↑568
8.	Информациони системи	159	↑215	↓184
УКУПНО:		4778	↑5055	↑5274

У Табели 9 приказан је број датих препорука за 2018. годину, које су разврстане по категорисаним областима, а формулисане у моделу годишњег извештаја и то:

Табела 9. Преглед датих препорука према категоријама КЈС

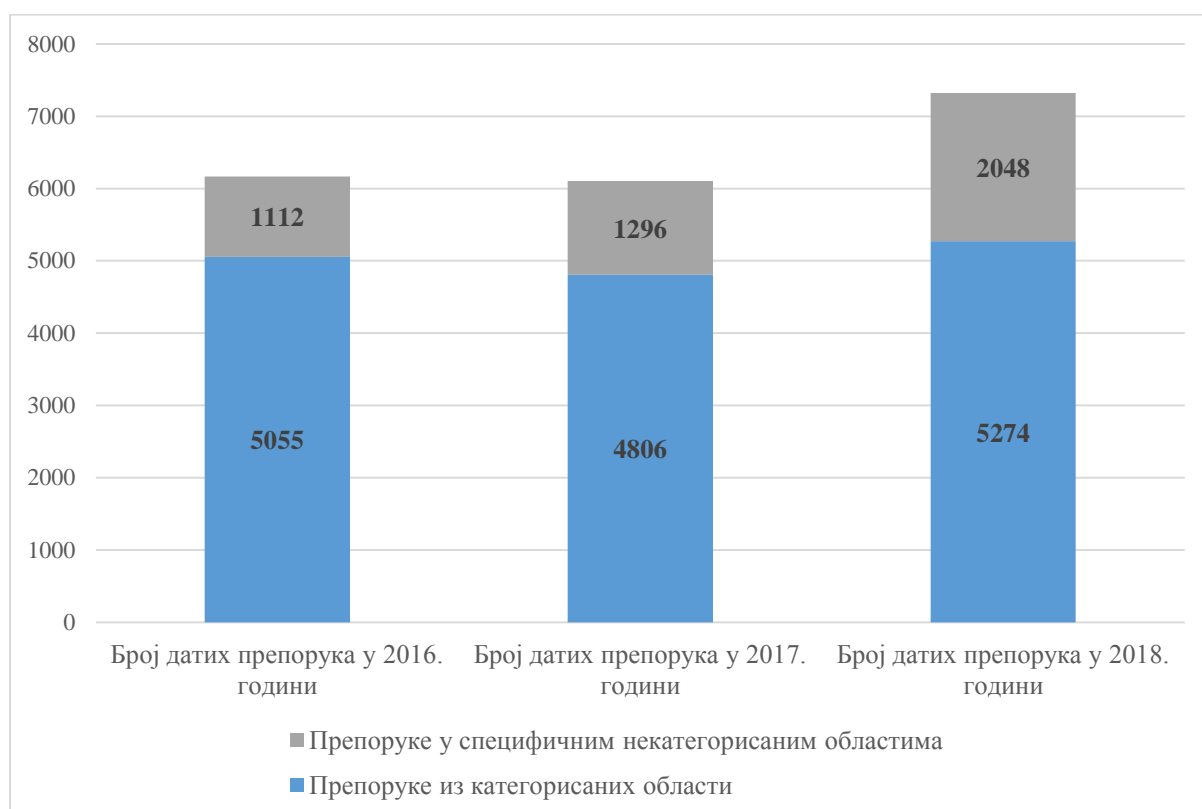
Област датих препорука ²⁵		Централни/ републички ниво	Локални ниво	Индиректни КЈС	Укупно
1.	Интерна правила и процедуре	1.246	1.032	309	2.587
2.	Планирање	171	165	34	370
3.	Примања и приходи	78	73	104	255
4.	Јавне набавке и уговарање	237	255	103	595
5.	Запослени, плате и накнаде	230	203	27	460
6.	Плаћања и пренос средстава	114	129	12	255
7.	Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање	245	261	62	568
8.	Информациони системи	112	62	10	184
УКУПНО:		2.433	2.180	661	5.274

²⁵ Области односно врсте препорука су дате у складу са званичним Обрасцем годишњег извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије који достављају КЈС

Табела 10. Број препорука из категорисаних и специфичних некатегорисаних области

Врста препорука	Број датих препорука у 2016. години	Број датих препорука у 2017. години	Број датих препорука у 2018. години
Препоруке из категорисаних области	5055	↓4806	↑5274
Препоруке у специфичним некатегорисаним областима	1112	↑1296	↑2048
УКУПНО:	6167	↓6102	↑7322

График 17. Број датих препорука по годинама



Током година, проценат препорука датих у специфичним областима карактеристичним за поједине кориснике јавних средстава, које нису разврстане по датим областима у моделу годишњег извештаја, се повећава. У 2016. години било је 18% препорука датих у специфичним некатегорисаним областима, у 2017. години 21% а у 2018. тај проценат износи 28%.

У току 2018. године је приметно и даље повећање процентуалног учешћа (приближно 28%) препорука датих у специфичним областима карактеристичним за поједине кориснике јавних средстава, што указује да се фокус рада интерне ревизије преноси са процеса подршке на основне пословне процесе у организацији, односно да се у пуном смислу даје оцена целокупног система успостављених интерних контрола у оквиру организације.

Табела 11. Укупан број датих и спроведених препорука КЈС у 2018. години

Р.бр	КЈС	Број датих препорука	Број спроведених препорука	Број спроведених препорука (%)
1	Министарства	667	388	58%
2	ООСО	304	274	90%
3	Други директни корисници буџетских средстава	396	137	35%
4	Јавна предузећа на централном нивоу	3019	2221	74%
5	Директни корисници буџетских средстава ЈЛС	1483	770	52%
6	Јавна предузећа/јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт	705	368	52%
7	Индиректни КЈС	748	582	78%
Укупно Централни ниво		4386	3020	69%
Укупно сви		7322	4740	65%

У Табели 11 приказане су дате и спроведене препоруке у току 2018. године. Од укупно датих 7.322 препорука у 2018. години укупно сви корисници јавних средстава су спровели 4.740 препорука, што чини **65%** датих препорука. Посматрајући поједине категорије може се уочити веома висок проценат примене код ООСО од 90% што говори о високој свести руководства о важности интерне ревизије тј. о ефикасности интерне ревизије као и о квалитету њиховог рада. Такође, висок проценат је забележен код категорије индиректних корисника и корисника јавних средстава чији је оснивач Република Србија.

Нижи проценат је уочен код категорије министарства и на локалном нивоу, што може указати на нижи ниво свести руководства о потреби отклањања недостатака у раду или на неадекватне препоруке интерних ревизора. Најлошији резултат постоји код других директних корисника буџетских средстава на републичком нивоу од само 35% спроведених препорука. Као главне разлоге за неспровођење датих препорука у току 2018. године, КЈС најчешће наводе да рокови за спровођење неких препорука нису још истекли, да се не достављају извештаји о извршењу препорука на време и да нису достављени адекватни докази да су препоруке спроведене.

2.3.3. Саветодавне услуге интерне ревизије

Изменама Стандарда интерне ревизије, које су ступиле на снагу 2017. године посебно су назначени ревизорски ангажмани у пружању саветодавних услуга.

Табела 12. Преглед броја саветодавних услуга у 2018. години

КЈС		Број саветодавних услуга 2018. години		
		Број планираних	Број спроведених	Број неспроведених
Централни/ републички ниво	Министарства	6	15	0
	ООСО	3	18	0
	Други директни корисници буџетских средстава	8	11	3
	Јавна предузећа на централном нивоу	28	49	6
	Укупно	45	93	9
Локални ниво	Директни корисници буџетских средстава ЈЛС	36	45	6
	Јавна предузећа/јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт	41	14	28
	Укупно	77	59	34
Индијектни КЈС		59	63	7
Укупно у РС		181	215	50

На основу достављених извештаја јединице интерне ревизије, 46 КЈС су укупно планирале 181 ревизорска ангажмана у пружању саветодавних услуга спроведено је 215, а неспроведено је 50. Наведена разлика између планираних и спроведених ревизорских ангажмана је углавном последица недостатка довољног броја интерних ревизора, који су углавном ангажовани да дају саветодавне услуге.

Годишњи извештај о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије, такође садржи и део где интерни ревизори исказују своје мишљење о успостављеном нивоу финансијског управљања и контроле у извештајном периоду на основу обављених ревизија. Из прегледа појединачних мишљења интерних ревизора, генерално се стиче утисак да је успостављање система финансијског управљања и контроле у току али није до краја спроведен на нивоу целокупног јавног сектора. И даље је потребно уложити напор за подизање свести руководства о успостављању система ФУК-а, о потреби идентификовања и управљања ризицима у организацији као и о сврси и додатој вредности интерне ревизије. Што се тиче појединих елемената система ФУК-а, према достављеним годишњим извештајима највише налаза је утврђено у области *управљања ризицима и контролних активности*, а најмање у области *праћења и процене система*.

2.4. Сагледавање квалитета рада интерне ревизије

ЦЈХ је извршила сагледавање квалитета рада интерне ревизије код девет корисника јавних средстава, за период од 01.10.2017. године до 30.09.2018. године. Преглед сагледавања квалитета рада интерне ревизије број: 401-00-940/2019-09 од 27. фебруара 2019. године, достављен је министру финансија и објављен на интернет страници Министарства финансија.

Преглед сагледавања квалитета извршен је у:

- Граду Београду;
- Граду Новом Саду;
- Пореској управи - Министарство финансија;
- Комесаријату за избеглице и миграције;
- Јавном предузећу за газдовање шумама „Србијашуме”;
- А.Д. „Електромрежа Србије”;
- Републичком хидрометеоролошком заводу;
- Врховном касационом суду;
- Јавном предузећу „Завод за уџбенике”.

Сагледавање је обухватило проверу испуњености прописаних захтева за оснивање јединица за интерну ревизију, обухват ревизије, компетентност и обученост интерних ревизора, функционалну и организациону независност интерне ревизије, повељу и етички кодекс интерне ревизије, познавање стандарда интерне ревизије, стратешке и годишње планове интерне ревизије, примене методологије рада интерне ревизије, управљање ризиком интерне ревизије, интерне контроле квалитета, потребе за будућим обукама и чланства у струковним удружењима.

Овај извештај формиран је на основу појединачних прегледа код корисника јавних средстава извршених од стране овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, запослених у Сектору – Централна јединица за хармонизацију, Министарства финансија.

У корисницима јавних средстава, обухваћеним прегледом сагледавања квалитета рада интерне ревизије, успостављена је функција интерне ревизије одређивањем радних места за интерну ревизију у правилницима о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, а у складу са Правилником ИР. У седам КЈС су систематизоване јединице за интерну ревизију са три и више радних места за интерне ревизоре, а у два по један извршилац за радно место - интерни ревизор. Од систематизованих 58 радних места за интерне ревизоре, попуњено је 50, од којих 48 имају стечено звање овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, док су преостала два у процесу практичне обуке за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Код једног корисника јавних средстава у јединици за интерну ревизију је попуњено само радно место руководиоца. Као разлог за непопуњена радна места, наведени су

одлазак запослених на радна места изван интерне ревизије и недостатак одговарајућег кадра.

Код појединих корисника јавних средстава, у периоду сагледавања квалитета, смањен је број интерних ревизора у јединицама за интерну ревизију, због одласка на друга радна места, при чему нису примљени нови извршиоци ради попуне упражњених радних места. Код корисника јавних средстава, који су успоставили функцију интерне ревизије са само једним извршиоцем, угрожено је поштовање стандарда интерне ревизије.

Интерни ревизори, код организација обухваћених прегледом, примењују методологију рада интерне ревизије и познају Међународне стандарде професионалне праксе интерне ревизије Института интерних ревизора (енг. ИА). Све успостављене јединице интерне ревизије имају усвојена основна документа неопходна за рад: повељу, етички кодекс, стратешки план рада и годишњи план рада, али наведена документа нису интерно објављена, односно прослеђена свим руководиоцима и запосленима у оквиру организације. У плановима интерне ревизије су обухваћене и ревизије система децентрализованог/индиректног управљања претприступним ИПА фондовима у оквиру Оперативне структуре ИПА.

Ресурси за извршење планова ревизије су у складу са реалним могућностима, али са исказаним ограничењима у јединицама интерне ревизије са само једним извршиоцем. У плановима нису у потпуности приказани саветодавни ревизорски ангажмани, који су у великој мери заступљени у раду интерне ревизије. Део јединица интерне ревизије је планирао извођење ревизија за праћење извршења препорука („follow up“), али у ограниченом обиму. Најчешћи разлог изостанка ових ревизија је мали број запослених ревизора у јединицама интерне ревизије, односно недовољан број расположивих ревизор-дана у односу на обухват ревизије.

Прегледом је утврђено да Повеља и етички кодекс интерне ревизије нису били доступни свим руководиоцима и запосленима унутар организације.

Такође, је утврђено да у поступку припреме планова сваки појединачни корак није био документован и да усвојени планови нису били доступни свим руководиоцима и запосленима унутар организације. На овај начин се подиже на виши ниво јавност рада интерне ревизије унутар организације и доприноси јачању свести о потреби спровођења система интерне контроле од стране свих руководилаца и запослених.

Јединице за интерну ревизију у оквиру годишњих планова исказују потребу за обуком, али уопштено без навођења конкретних области. У директној комуникацији интерни ревизори су исказали потребу за додатним обукама у вези практичне обуке за вршење ревизија успешности и ревизије електронских информационих система и потребу директне размене искустава са колегама из других држава. Такође су истакли да су често онемогућени да похађају поједине обуке због недостатка средстава за ту намену

у буџетима организације. Такође је исказана потреба за систематским приступом у организацији обука од стране ЦЈХ и да је потребно додатно јачање постојеће добре неформалне сарадње са другим колегама и запосленим из ЦЈХ.

У циљу процене оствареног напретка у вези са спровођењем интерне ревизије у ИПА телима, током 2018. године спроведена је ревизија капацитета интерне ревизије у оквиру ИПА II, обављена у име Европске комисије од стране екстерне ревизорске куће *Moore and Stephens*. DG NEAR је издао Финални извештај о ревизији капацитета интерне ревизије у Републици Србији у контексту оквира интерних контрола за ИПА II бр. Ref. Ares(2019)2307095 од 1. априла 2019. године. Према наведеном извештају ревизори су дали општи закључак да је интерна ревизија ИПА фондова у Републици Србији:

- Делимично у сагласности са стандардима и Етичким кодексом Института интерних ревизора;
- Делимично у сагласности са захтевима Анекса Б, Оквирног споразума за ИПА II.

Најзначајнији налази из наведеног извештаја су:

- Многе јединице за интерну ревизију имају само једног запосленог интерног ревизора, што смањује број ревизија које је могуће извршити, као што и онемогућава адекватну контролу квалитета извршених ревизијских ангажмана;
- ИПА ревизије нису спровођене на бази процене ризика, већ више у смислу контроле поштовања интерних процедура, што значи да су, ризици који су специфични за ИПА фондове, могли остати неидентификовани;
- ИПА циљане обуке се некад одржавају и неколико месеци касније од када новозапослени ступе на радно место интерног ревизора, као што се и планови обука често касно објаве;
- Нема програма обезбеђења и унапређења квалитета, сем редовног надзора од стране руководиоца интерне ревизије;
- Интерни ревизори извештавају директно министра, а не више руководство у ширем смислу.

У координацији Сектора за управљање ЕУ фондовима и у сарадњи са ЦЈХ у оквиру Министарства финансија, у припреми је акциони план за решавање издатих налаза.

У циљу подизања квалитета рада интерне ревизије неопходно је учинити следеће:

- У складу са својим кадровским капацитетима, корисници јавних средстава треба да обезбеде извршиоце за послове интерне ревизије, како би се ова функција суштински користила од стране руководиоца као алат за управљање организацијом.
- Омогућити доступност Повеље и етичког кодекса интерне ревизије свим руководиоцима и запосленима унутар организације.

- У поступку припреме планова документовати сваки појединачни корак и омогућити доступност усвојених планова свим руководиоцима и запосленима унутар организације. На овај начин се подиже на виши ниво јавност рада интерне ревизије унутар организације и доприноси јачању свести о потреби спровођења система интерне контроле од стране свих руководилаца и запослених.
- Побољшати комуникацију интерних ревизора са вишим руководством.
- Припремити методологију за интерно унапређење квалитета.
- Пружити подршку за континуирани професионални развој интерних ревизора.

2.5. Предлози за развој интерне ревизије од стране КЈС

Најчешће помињани предлози и сугестије за унапређење интерне ревизије дате од стране интерних ревизора у појединачним Годишњим извештајима су:

- Учвршћивање сарадње и побољшање комуникације између ЦЈХ и интерних ревизора у смислу даље едукације и професионалног усавршавања;
- Обезбеђење адекватног статуса професије интерног ревизора у јавном сектору и њиховог финансијског статуса, како би се привукао потребни број нових кадрова;
- Размена искустава и добре праксе са колегама из региона, међународним институцијама из области интерне ревизије, и у том смислу организовање семинара, радионица и састанака;
- Циљане обуке као и израда упутстава и смерница за пружање саветодавних услуга, ревизију сврсисходности, оцену квалитета рада интерне ревизије и сл.

3. КАКО COSO ФУНКЦИОНИШЕ У ПРАКСИ: ЕКСТЕРНА ПРОВЕРА ФУК СИСТЕМА

Добијене информације о стању система ФУК-а код КЈС из њихових извештаја се заснивају на самопроцени, а питања се у великој мери односе на дизајн система ФУК-а. КЈС извештавају у складу са својим сазнањима и у односу на информације које имају.

Потребан је осврт и на податке добијене из других извора да би се утврдило како дизајн функционише у пракси и у којој мери су COSO оцене које наводе КЈС тачне. У овом поглављу су приказани релевантни закључци ДРИ и БИ у контексту COSO оквира, али да би се они исправно разумели потребно је узети у обзир ограничавајуће факторе за укрштање налаза ДРИ и БИ са методологијом коју користи ЦЈХ:

- ДРИ/БИ су у свом раду фокусиране на материјалност и слабости у трансакцијама, а КЈС су својим извештајем обухватили целокупно функционисање система ФУК-а и приказали своју процену у контексту пуног достизања COSO оквира.
- Узорак институција у којима су обављене инспекције и екстерне ревизије се не поклапа са узорком који извештава ЦЈХ.
- Овим прегледом је обухваћена ревизија коју је планирала и спровела ДРИ у 2018. години, а то је *Ревизија финансијских извештаја и правилности пословања за 2017. годину*, као и мере предузете у 2018. години на основу препорука датих у ревизијама у 2017. и 2018. години. Резултати приказани у наредном тексту, с обзиром да се односе на 2017. годину, због неупоредивости података, не могу се узети у обзир за закључивање о појединим елементима ФУК-а по појединим категоријама КЈС, а за потребе овог Консолидованог годишњег извештаја за 2018. годину.

Због наведених ограничавајућих фактора, подаци које су изложиле ДРИ и БИ нису упоредиви са статистичким подацима које је припремила ЦЈХ у овом извештају па су приказани резултати анализе који условно могу да послуже као илустрација и допуна.

3.1. Преглед препорука Државне ревизорске институције (ДРИ) у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије код корисника јавних средстава из извештаја о раду за 2018. годину

Државна ревизорска институција је највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији. Уставом Републике Србије она је овлашћена и задужена да контролише извршавање свих буџета. Државна ревизорска институција има важну улогу у јачању одговорности носилаца јавних функција кроз вршење ревизија, извештавање, давање препорука, иницијатива за измену прописа и истицање добрих пракси.

Налази у области финансијског управљања и контроле

У области финансијског управљања и контроле на основу испитивања функционисања интерних контрола код већине субјеката, није добијено уверавање да је систем ФУК-а успостављен на начин да својим функционисањем обезбеђује пословање у складу са циљевима тог система. Провером успостављања и обезбеђивања услова за адекватно функционисање интерне ревизије, од стране ДРИ је утврђено да је од укупног броја субјеката ревизије (86) који имају обавезу успостављања, интерну ревизију успоставило 23% субјеката, 6% је успоставило делимично (формално успостављена а не функционише), док остали нису успоставили интерну ревизију.

Највећи број неправилности ДРИ налази у области контролних активности које су од стране самих КЈС солидно оцењене. Ово може да говори о томе или да сами КЈС немају свест о томе где греше и/или су отклонили ДРИ налазе у току 2018.

Неправилности по субјектима ревизије су приказани у Табели број 13.

Табела 13. Неправилности по субјектима ревизије према ДРИ налазима

Категорије КЈС:	Директни и индиректни КЈС са централног нивоа		Корисници средстава буџета локалне самоуправе (ЈЛС и индиректни КЈС са локала)		ООСО/корисници средстава РФЗО-а (здравствене установе)		ЈП/привредна друштва /установе		Укупно случајева	
	Број	%	Број	%	Број	%	Број	%	Број	%
Неправилности										
Котролно окружење	7	14.29	278	30.96	28	18.79	11	15.28	324	27.74
Управљање ризицима	5	10.20	22	2.45	7	4.70	18	25.00	52	4.45
Контролне активности	21	42.86	407	45.32	46	30.87	30	41.67	504	43.15
Информисање и комуникација	13	26.53	180	20.04	61	40.94	10	13.89	264	22.60
Праћење и процена система	3	6.12	11	1.22	7	4.70	3	4.17	24	2.05
Укупно	49	100	898	100	149	100	72	100	1168	100
Број корисника	18		68		18		27		140	
Стопа неправилности за групу корисника	2.72		13.21		8.28		2.67		8.34	

Најмања стопа неправилности је забележена у категоријама КЈС са централног нивоа власти (директних и индиректних) и категорији јавних предузећа.

Највећа стопа неправилности је утврђена у групама корисника средстава буџета локалне самоуправе (индиректни корисници са локала) као и код корисника средстава РФЗО (индиректни корисници из области здравства).

Све групе корисника највећи број неправилности имају у категорији контролне активности (просечно 43,15%), осим ООСО и здравствених институција, које највећи број неправилности имају у области информисање и комуникација (40,94%). ООСО и здравствене установе су изразито лошије од других посматраних категорија по питању информисања и комуникације.

Категорија јавних предузећа је изразито лошија од других категорија у области управљања ризицима.

Преглед најзначајнијих утврђених налаза по корисницима јавних средстава у области финансијског управљања и контроле показују следеће врсте неправилности изложене по учесталости (од најчешћих ка мање учесталим):

- непостојање или непотпуна интерна акта, односно нису уређене процедуре или нису утврђене контролне активности што за последицу има настанак неправилности;
- неусаглашеност интерних аката са актима више правне снаге што је последица недовољног праћења прописа и њихових измена;
- нису спроведене утврђене контролне активности (нпр. изостанак утврђеног надзора, пропуштање састављања записника, плаћање без формалне и суштинске потврде тачности, није спроведен попис);
- неусаглашеност интерних аката међусобно;
- није обезбеђена одговарајућа заштита од неовлашћеног приступа средствима и информацијама;
- доношење акта без прибављене сагласности надлежног органа.

Све ове неправилности су један од узрока настанка неправилности у извршавању расхода и издатака и остваривању прихода и примања описаних у извештајима о ревизији.

Слика 1. Преглед датих препорука по областима



3.1.1. Мере предузете у 2018. години на основу препорука датих у ревизијама ДРИ у 2017. и 2018. години

У току 2018. године субјекти ревизије су примењивали препоруке дате у 2017. и 2018. години у извештајима о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања за 2016. и за 2017. годину.

Од укупно датих 2.518 препорука у 2017. години субјекти ревизије су применили или је извршење у току за 2.362 препоруке, што чини **94%** датих препорука.

Од укупно датих 2.098 препорука у 2018. години, субјекти ревизије су применили или је извршење у току за 242 препоруке, препоруке које су још у року за реализацију је 1.854, а неизвршених препорука је само 2.

Из горе приказаних података може се извести закључак да се препоруке ДРИ извршавају у великом проценту. Подаци о извршењу препорука ДРИ су потпуно доследни са извештајима које су доставили КЈС. С тим у вези, може се очекивати да ће се и налази и препоруке из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије извршавати истом динамиком као и до сада.

3.2. Преглед инспекцијских контрола Буџетске инспекције из годишњег извештаја о раду за 2018. годину

Према одредбама члана 84. ЗоБС-а, Министарству финансија, Буџетској инспекцији поверено је обављање послова инспекцијске контроле над директним и индиректним корисницима буџетских средстава, организацијама за обавезно социјално осигурање, као и осталим субјектима наведеним у тач. 3), 4) и 5) истог члана закона. У складу са тим, а имајући у виду одредбе члана 86. ЗоБС-а којима је прописана функција буџетске инспекције, инспекцијска контрола се односила на примену закона у области материјално - финансијског пословања и наменског и законитог коришћења средстава од стране субјеката контроле.

Према Годишњем извештају о раду Буџетске инспекције, у току 2018. године, Буџетска инспекција је извршила инспекцијску контролу код 15 субјеката. У субјектима код којих је у току 2018. године вршена инспекцијска контрола, достављеним записницима, предложено је укупно 66 мера.

Из предложених мера за утврђене незаконитости и неправилности у раду контролисаних субјеката које су наведене у Годишњем извештају о раду Буџетске инспекције закључује се да је највећи број неправилности регистрован у оквиру *контролних активности*:

- Неусаглашеност финансијских планова са прописима;

- Неправилно коришћење осталих јавних прихода супротно прописима којима се уређује буџетски систем и посебним законима којима се уређује коришћење средстава из осталих извора и подзаконским актима проистеклим из тих закона.
- Преузимање обавеза без писаног уговора или другог правног акта, што указује на недостатке у контролним активностима;
- Непоштовање одредби Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору и непоштовање одредби Закона о Регистру запослених, изабраних, именованих, постављених и ангажованих лица код КЈС;
- Неуплаћивање добити јавних предузећа у буџет;
- Неправилности у исплати плата, награда и бонуса;
- Непоштовање поступака и процедура из области јавних набавки;
- Неусаглашеност општих и интерних аката којима се регулише обрачун и исплата плата, са одговарајућим одредбама Закона о раду и других посебних закона којима се уређује област плата, односно зарада, као и са њиховим подзаконским актима;
- Недостатак интерних акта, којима се уређује организација рачуноводственог система, интерне рачуноводствене контролне поступке, лица одговорна за пословне промене, кретање рачуноводствених исправа, као и рокове за њихово достављање усклађени са одредбама Уредбе о буџетском рачуноводству

Тестирајући систем ФУК-а у субјектима ревизије, ДРИ је дошла до закључка да **код већине субјеката** није добијено уверавање да је систем ФУК-а успостављен на начин да својим функционисањем обезбеђује пословање у складу са циљевима тог система, док је интерна ревизија успостављена само код 23% институција које су биле предмет ревизије у току 2018. године.

С обзиром да су подаци из доступних извештаја ДРИ неупоредиви за извештајни период који се обрађује у годишњем Консолидованом извештају о ИФКЈ нису могли служити као мерило објективности самооцењивања већ су коришћени као илустрација и допуна.

Уз усаглашавање извештајног периода и изједначавање узорка ДРИ и групе КЈС који извештавају ЦЈХ о систему ФУК-а, као и хармонизацију приказа података, могуће је обвити дубљу анализу и донети значајније закључке за шта је потребна опсежна координација и партнерство ЦЈХ и ДРИ. Ипак, највећа синергија између ДРИ и БИ налаза са извештајима о обављеној самопроцени система ФУК-а ће бити остварена кроз поступак сагледавања квалитета система ФУК-а који ће обављати ЦЈХ на терену.

Интерни ревизори КЈС, кроз упознавање и снимање ревизорског окружења, треба да буду редовно упознати са налазима ДРИ и мерама БИ, да прате њихово спровођење у циљу побољшања пословања и постизања циљева КЈС.

Из горе приказаних података може се извести закључак да се препоруке ДРИ извршавају у великом проценту. Подаци су потпуно доследни са извештајима које су доставили КЈС. С тим у вези, може се очекивати да ће се и налази и препоруке из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије извршавати истом динамиком као и до сада.

III ИЗВЕШТАВАЊЕ О НАПРЕТКУ

У овом поглављу извештава се о оствареном напретку у области ИФКЈ, на основу три извора:

1. Акциони план Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017-2020. године
2. Препоруке из Извештаја о напретку ЕК за 2018. и 2019. годину
3. Препоруке из извештаја о ИФКЈ за 2017. године.

Активности Министарства финансија у односу на наведена три извора међусобно су повезане. Самим тим, опис активности из Акционог плана за спровођење Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017-2020. године, када је могуће, упућиваће на препоруке из извештаја о напретку ЕК и извештаја о ИФКЈ за 2017. годину. Преглед препорука из оба наведена извора биће представљен у табелама.

1. ПРЕГЛЕД ПОСТИГНУТИХ РЕЗУЛТАТА ПРЕМА ЦИЉЕВИМА ИЗ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА ИФКЈ ЗА ПЕРИОД 2017 - 2020. ГОДИНЕ

У наставку је дат табеларни преглед најважнијих резултата из посматраног периода остварених по оперативним циљевима Стратегије ИФКЈ 2017-2020 и груписаних на основу три дефинисана стратешка циља:

1. Унапређење улоге Министарства финансија – ЦЈХ у области координације, праћења, едукације и информисања руководиоца и запослених укључених у процес ИФКЈ;
2. Јачање свести о финансијском управљању и контроли као интегралном делу процеса управљања са наглашавањем управљачке одговорности, управљања ризицима и процене квалитета;
3. Унапређење интерне ревизије у смислу професионалности и обухвата послова, ефикаснијег коришћења расположивих ресурса и развоја система процене квалитета.

Овај преглед такође укључује и резултате постигнуте у области међународне сарадње при реализацији пројеката подршке ЦЈХ и Републици Србији у области ИФКЈ, и који су у директној вези са оперативним циљевима, с тим што се преглед преосталих резултата и активности из ове области налази у основном тексту којим је обрађена ова тема. Резултати су приказани према стратешким и оперативним циљевима, уз навођење препорука из Извештаја о напретку ЕК и КГИ за 2017. годину (у десној колони), где је примењиво.

Унапређење улоге Министарства финансија – ЦЈХ у области координације, праћења, едукације и информисања руководиоца и запослених укључених у процес ИФКЈ (Стратешки циљ 1, преглед је приказан према оперативним циљевима)

Табела 14. Табеларни преглед најважнијих резултата из посматраног периода остварених по оперативним циљевима Стратегије ИФКЈ 2017-2020

1. Јачање координације финансијског управљања и контроле и активности интерне ревизије од стране ЦЈХ	
<ul style="list-style-type: none"> - Радна група ИФКЈ намењена међусекторској сарадњи је оформљена, састав чланова проширен и састанци одржани (јануар и октобар 2018.); - Одржани су посебни семинари и радионице за интерне ревизоре из државних органа, на којима се размењују искуства, успостављена је сарадња са Канцеларијом за ревизију система управљања средствима ЕУ, интерним ревизорима из Министарства финансија, Сектором за управљање средствима ЕУ и екстерним ревизорима из Државне ревизорске институције 	
2. Континуирани развој методолошких приручника и смерница за интерну ревизију и финансијско управљање и контролу	
<ul style="list-style-type: none"> - Ажурирани су и унапређењени постојећи и донети и објављени нови методолошки приручници и упутства за ИР и ФУК (2018. и почетак 2019.): <ul style="list-style-type: none"> • “Приручник за финансијско управљање и контролу” • “Смернице о концепту управљачке одговорности – Стално поступање у јавном интересу”, • “Смернице за управљање ризицима”, • “Модел стратегије управљања ризицима”, • Постављен модел Повеље ИР; - Организована је радионица „Развој модела за управљање неправилностима у оквиру система финансијског управљања и контроле у јавном сектору“; - Прецизирана је Методологија Пилот пројекта ФУК/управљачка одговорност (децембар 2018.) у оквиру пројекта „Подршка даљем развоју Интерне финансијске контроле у јавном сектору”, и пружена је подршка активностима у имплементацији концепата на изради методолошких материјала; - Ради се на ажурирању методолошких материјала и регулаторног оквира и прилагођавању националној пракси отвореним дијалогом и консултацијама са КЈС, састанцима са ДРИ и Управом за трезор као партнерским институцијама 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Донети или изменити регулативу:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Ажурирати Приручник за ФУК (из 2018); - Развити смернице о откривању и поступању са неправилностима (из 2019. године). <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019); - Спровести три пилот пројекта на тему управљачке одговорности (из 2019) <p><i>Додатно унапредити Управљање ризицима.</i></p> <p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити регулаторни и методолошки оквир интерних контрола (ЦЈХ):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - ажурирањем COSO оквира, - појашњењем концепта управљачке одговорности, - развојем управљања неправилностима. <p><i>Унапредити и развити</i></p>

	<p>смернице, практичне алате и моделе ИФКЈ (ЦЈХ) за:</p> <ul style="list-style-type: none"> - управљање ризицима, - управљачку одговорност.
3. Координација континуираног професионалног развоја	
<ul style="list-style-type: none"> - Запослени у Сектору - ЦЈХ су у циљу унапређења стручних знања у току 2018. године: <ul style="list-style-type: none"> • присуствовали састанцима Радне групе за ревизију у пракси (енг. AiP WG) и Радне групе за интерну контролу (енг. IC WG) у Бриселу (Белгија) у марту, као и у Јерменији (Цахказдор) у јуну, а затим и у новембру 2018. године у Тбилисију (Грузија), кроз Мрежу за асистирано учење управљања јавним расходима (енг. РЕМРАЛ) у организацији Светске банке, • били у студијској посети Министарству финансија Републике Словачке у (март 2018.) у оквиру твининг пројекта „Подршка даљем развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору“, • присуствовали „Радионици о сарадњи интерне и екстерне ревизије као и улогама кључних институција: министарстава финансија, врховних ревизорских институција и централних јединица за хармонизацију” (октобар 2018.) у организацији Регионалне школе за јавну администрацију – ReSPA у сарадњи са Center of Excellence in Finance (CEF), • учествовали на дводневном семинару о управљачкој одговорности виших државних службеника у упоредној пракси у земљама западног Балкана у Даниловграду (Црна Гора) у организацији Регионалне школе за јавну администрацију - ReSPA, • били у студијској посети Министарству финансија Републике Хрватске (новембар 2018.) ради размене искуства у оквиру Програма реформе управљања јавним финансијама 2016-2020. - Израђен је Извештај о анализи одступања и мапи пута за прелазак са постојећег система сертификавања ИР у ЈС на предложени модел у оквиру пројекта „Унапређење ревизије на локалном нивоу за ефикасније управљање јавним финансијама” (UNDP, SDC) - Започета је реализација пројекта „Унапређење ревизије на локалном нивоу за ефикасније управљање јавним финансијама” за унапређење сертификације (UNDP, SECO). 	<p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити стручна знања запослених у ЦЈХ кроз праћење међународне праксе у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије ради ефикасније примене међународних стандарда, препорука ЕК, и реализације захтева из Поглавља 32.</i></p>

4.Развој и имплементација ИТ подршке ИФКЈ	
<ul style="list-style-type: none"> - Веб страница ЦЈХ је редирајнирана и унапређена, у току је отклањање насталих техничких недостатака; - Дефинисан је нови рок (4. квартал 2020.) за спровођење активности <i>Унапређење e-learning платформе за размену знања из области ФУК и ИР</i>, кроз Твининг и UNDP и RELOF пројекте са фокусом на производима знања; - Извршена тест фаза и дефинисан је нови рок за спровођење (2. квартал 2020.) <i>унапређења постојећег софтвера за приступ и достављање годишњих извештаја ЦЈХ електронским путем</i> у сарадњи са пројектом „Унапређење ревизије на локалном нивоу за ефикасније управљање јавним финансијама” (UNDP /SDC), због отклањања техничких недостатака. 	<p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити систем извештавања ЦЈХ:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - унапредити упитник, - унапредити Консолидовани годишњи извештај, - применити електронско извештавање ИФКЈ софтвером, <p><i>Развити e-learning платформу (ЦЈХ):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - поставити нова докумената и практичне алате, - обезбедити доступност материјала.
5.Праћење и контрола квалитета Консолидованог годишњег извештаја	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (2. квартал 2020.) за унапређење садржаја, квалитета КГИ и система за праћење идентификованих слабости у КГИ, који ЦЈХ спроводи у сарадњи са SIGMA експертима. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>У Годишњем извештају о ИФКЈ:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Назначити напредак у оквиру Стратегије ИФКЈ (2018); - Назначити напредак препорука из прошлогодишњег извештаја (2018); - Боље идентификоване слабости и предложене корективне мере (идентификоване истемске слабости) (2019). <p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити систем извештавања ЦЈХ:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - унапредити упитник, - унапредити Консолидовани годишњи извештај, - применити електронско извештавање ИФКЈ софтвером.
6.Координација са другим министарствима и другим кључним институцијама	
<ul style="list-style-type: none"> - Оформљена Радна група у оквиру Савета за реформу јавне управе је проширена Решењем Савета од 20. децембра 2018. године број: 08 Број:02-02-12743/2018.. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Политичка подршка и координативни механизам:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Успоставити механизме за координацију, праћење и извештавање о

	<p>реформама јавне управе, ПФМ и ИФКЈ. (2018);</p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити свеобухватни политички приступ који ће побољшати и даље усмеравати спровођење ИФКЈ (из 2019); - РГ у оквиру ПАР Савета треба да се састане (из 2019).
7. Промоција значаја реформе интерне финансијске контроле	
<ul style="list-style-type: none"> - Одржана је конференција ради промовисања Стратегије развоја ИФКЈ (октобар 2017.); - Промоција се врши континуираним активностима координације, организовањем и одржавањем бројних радионица, обука, семинара, пружањем конкретних савета у директном контакту са КЈС у вези ИФКЈ, путем релевантних медијских канала - интернет страницом ЦЈХ, постављањем материјала за обуку и других важних докумената на интернет страницу ЦЈХ, као и дељењем различитих промотивних материјала. 	<p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Наставити са промовисањем значаја ИФКЈ (ЦЈХ) организовањем семинара и специјализованих радионица за више руководство и кроз сарадњу са релевантним медијским каналима.</i></p>

Јачање свести о финансијском управљању и контроли као интегралном делу процеса управљања са наглашавањем управљачке одговорности, управљања ризицима и процене квалитета (Стратешки циљ 2., резултати су приказани према оперативним циљевима)

8. Пружање подршке свим руководиоцима корисника јавних средстава ради суштинског разумевања значаја активности финансијског управљања и контроле као интегралног дела стратешких и оперативних процеса са нагласком на управљачкој одговорности	
<ul style="list-style-type: none"> - Измењен је и допуњен упитник за самооцењивање интерних контрола у сарадњи са SIGMA експертима; - Израђене су и објављене “Смернице за управљачку одговорност” у оквиру Твининг пројекта које су усклађене са заједничким документом о управљачкој одговорности руководиоца који су израдили SIGMA експерти²⁶ и Генерални директорат ЕК за буџет за земље Западног Балкана; - Одржана је дводневна радионица „Концепт Финансијског управљања и контроле и нови COSO Оквир” ЦЈХ у сарадњи са Твининг пројектом, и 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Донети или изменити регулативу:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Уредити надлежност ЦЈХ за спровођење сагледавања квалитета интерних контрола (из 2018) - Ажурирати Приручник за ФУК (из 2018) - Успоставити сагледавање

²⁶ “Управљачка одговорност у државама Западног Балкана- Упоредна анализа препрека и могућности са којима се суочавају виши руководиоци у остваривању стратешких циљева”, доступно на: <http://www.sigmaxweb.org/publications/Managerial-accountability-in-the-Western-Balkans-SIGMA-Paper-58-November-2018.pdf>

<p>неколико једнодневних радионица ради едукације руководилаца о улози и значају управљачке одговорности и спровођењу интерних контрола у јавном сектору, и то у:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Контроли летења Србије и Црне Горе ДОО – СМАТСА, • Србијакарго АД, • Безбедносно информативној агенцији – БИА, • Министарству привреде из области Управљање ризицима, • Општине Нови Бечеј; <p>- Оформиена је Група за сагледавање квалитета система ФУК-а новим Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија (децембар 2018.);</p> <p>- “Приручник за ФУК” је ажуриран у децембру 2018. и објављен почетком 2019. године;</p> <p>- Започета у 2018. години и наставиће да се спроводи <i>Анализа о примени стандарда интерне контроле код одређеног броја КЈС у односу на усвојена документа политика ФУК</i> у сарадњи са Твининг партнером и RELOF пројектом, и дефинисан је нови рок за њено спровођење (4. квартал 2020.);</p> <p>- Дефинисан је нови рок (2. квартал 2020.) за <i>развој модела за практичну примену финансијског управљања и контроле</i> након реализације пилот пројекта који ће КЈС бити доступни путем „e-learning“ платформе, због додатне координације послова RELOF и Твининг пројектата;</p> <p>- Дефинисан је нови рок (2. квартал 2019. године) за <i>додатне измене Правилника за ФУК</i> ради усаглашавања са општим смерницама датим у SIGMA документу „<i>Managerial Accountability in the Western Balkans</i>“, који је урађен на захтев Европске комисије²⁷;</p> <p>- Дефинисан је нови рок за <i>ажурирање и редизајн свих тренинг материјала за ФУК, у складу са измењеном регулативом</i> (4. квартал 2019. године).</p>	<p>квалитета интерне контроле (из 2019)</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <p>- Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019);</p> <p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити и развити смернице, практичне алате и моделе ИФКЈ (ЦЈХ) за:</i></p> <p>- управљање ризицима, управљачку одговорност.</p> <p><i>Унапредити систем извештавања ЦЈХ:</i></p> <p>- унапредити упитник, унапредити Консолидовани годишњи извештај,</p> <p>- применити електронско извештавање ИФКЈ софтвером.</p> <p><i>Ширити свест о улози и значају ИФКЈ (ЦЈХ) код КЈС.</i></p> <p><i>Организовати основне и специјализоване радионице за највише руководство, из области: акционог плана, праћење, процена и надзор, управљање ризицима, самооцењивање и извештавање, управљање неправилностима, управљачка одговорност.</i></p> <p><i>Развити e-learning платформу (ЦЈХ):</i></p> <p>- поставити нова докумената и практичне</p>
---	---

²⁷ “Управљачка одговорност у државама Западног Балкана- Упоредна анализа препрека и могућности са којима се суочавају виши руководиоци у остваривању стратешких циљева“, доступно на: <http://www.sigmaxweb.org/publications/Managerial-accountability-in-the-Western-Balkans-SIGMA-Paper-58-November-2018.pdf>

	алате, - обезбедити доступност материјала.
9. Стратешко планирање које повезује циљеве организације са свеукупном визијом Владе	
<ul style="list-style-type: none"> - Донет је Закон о планском систему Републике Србије („Службени гласник РС”, број 30/18) којим је уређена методологија управљања јавним политикама, анализа ефеката јавних политика и прописа и садржај појединачних докумената јавних политика; - Дефинисан је нови рок (1. квартал 2019.) за <i>усвајање прописа којим се уређује методологија за израду средњерочних (стратешких) планова</i>, због консултација са великим бројем заинтересованих страна и усаглашавања Уредбе о методологији за израду средњерочних планова са коментарима и сугестијама за измену акта. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019);
10. Оперативно планирање које повезује оперативне циљеве са захтевима за ресурсе (буџет, запослени и друга средства)	
<ul style="list-style-type: none"> - Припремљена је нова верзија Уредбе о начелима за унутрашње уређење и систематизацију радних места у министарствима, посебним организацијама и службама Владе и ради се на усаглашавању њеног текста у циљу спровођења Закона о планском систему и Стратегије развоја ИФКЈ у РС 2017-2020. и дефинисан је нови рок за спровођење (3. квартал 2019. године). 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019);
11. Праћење и извештавање о остварењу циљева у односу на коришћене ресурсе	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (3. квартал 2019. године) за <i>измену постојећих прописа који уређују ову област.</i> 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019);
12. Развој процеса управљања ризицом	
<ul style="list-style-type: none"> - Израђене су и објављене “Смернице за управљање ризицима” (новембар 2018.) као и “Модел стратегије управљања ризицима”. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Додатно унапредити Управљање ризицима (из 2018. и 2019).</i></p> <p><i>Успоставити</i></p>

	<p><i>управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019); <p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити и развити смернице, практичне алате и моделе ИФКЈ (ЦЈХ) за:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - управљање ризицима, - управљачку одговорност.
13. Развој модела за евалуацију квалитета финансијског управљања и контроле	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (2. квартал 2019.) за увођење <i>Годишње изјаве о управљању</i> од стране руководиоца КЈС, због потребе додатног усаглашавања <i>Годишње изјаве о интерним контролама</i> од стране руководиоца КЈС са изменом Правилника ФУК и концептом управљачке одговорности и увођење функције управљања неправилностима. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019), <p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>Унапредити и развити смернице, практичне алате и моделе ИФКЈ (ЦЈХ) за:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - управљачку одговорност.
14. Комуникација тачних, релевантних и правовремених информација у вези са финансијским и оперативним учинком унутар и ван организације	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (3. квартал 2019.) за измену постојећег прописа којим се уређује ова област. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Успоставити управљачку одговорност:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019),

Унапређење интерне ревизије у смислу професионалности и обухвата послова, ефикаснијег коришћења расположивих ресурса и развоја система процене квалитета (Стратешки циљ 3, резултати су приказани према оперативним циљевима)

15. Развијање професионалних вештина интерних ревизора	
<ul style="list-style-type: none"> - Одржан је састанак ради размене искустава интерних ревизора из институција корисника ИПА, Канцеларије за ревизију система управљања средствима ЕУ и ЦЈХ (октобар 2018.) поводом разматрања и усаглашавања ИПА Уредбе у делу који се односи на достављање ревизорских извештаја, и најављен је наставак сарадње у 2019. години поводом израде документације и контролних листа за ревизије ИПА преко Твининг пројекта; - Припремљен је крајем 2018, и у марту 2019. године усвојен Правилник о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору; - Усклађивање материјала за обуку потребних за имплементацију ажурираног Приручника за интерну ревизију је планирано да се изврши 30 дана након ажурирања наведеног приручника. 	<p>Препоруке ЦЈХ из КГИ за 2018.</p> <p><i>КЈС треба да обезбеде континуирану обуку интерних ревизора (у циљу адекватнијег планирања и рационалнијег коришћења ресурса ИР)</i></p>
16. Развој модела за оцењивање квалитета рада интерних ревизора	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (4. квартал 2019.) за увођење прописом екстерне оцене квалитета рада интерне ревизије код КЈС, развој модела за интерну процену квалитета интерне ревизије и развој смерница за осигуравање квалитета интерне ревизије за руководиоце јединица за интерну ревизију, због додатне координације са Твининг партнером и постојећих административних препрека насталих због продужења Твининг уговора. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Унапредити интерну ревизију:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Унапредити систем уверавања у квалитет ИР.
17. Успостављање минималних критеријума за организовање заједничке интерне ревизије два или више КЈС (са одређене територије истоврсних или мање сличних послова, мање величине)	
<ul style="list-style-type: none"> - Дефинисан је нови рок (1. квартал 2020.) за израду смерница за успостављање функција интерне ревизије у оквиру малих КЈС, у вези са успостављањем заједничке јединице за интерну ревизију, која се спроводи у сарадњи са Твининг партнером, КЈС и RELOF пројектом. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Унапредити интерну ревизију</i></p> <ul style="list-style-type: none"> а) Дефинисати критеријуме за успостављање функције ИР (из 2018)

Праћење имплементација стратегије

18. Праћење и извештавање о спровођењу ИФКЈ Стратегије и Акционог плана	
<ul style="list-style-type: none"> - Оформиљена је Радна група за ИФКЈ и састав њених чланова је ажуриран новим Решењем министра финансија из августа 2018. године. - Састанак Радне групе је одржан октобра 2018. године на којем су размотрене активности из Акционог плана реализоване током 2017. и 2018. године, као и оне које су планиране у наредном периоду; - Годишње извештавање Владе о спроведеним активностима, оствареним резултатима и могућим тешкоћама у реализацији циљева и мера спроводи се у оквиру Консолидованог годишњег извештаја за 2018. годину о стању ИФКЈ у РС који усваја Влада РС. 	<p>Препоруке ЕК</p> <p><i>Политичка подршка и координативни механизам:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Успоставити механизме за координацију, праћење и извештавање о реформама јавне управе, ПФМ и ИФКЈ. (2018). - Обезбедити свеобухватни политички приступ који ће побољшати и даље усмеравати спровођење ИФКЈ (из 2019),

2. ПРЕПОРУКЕ ИЗ ИЗВЕШТАЈА О НАПРЕТКУ ЕК ЗА 2018. И 2019. ГОДИНУ

Од 21 препоруке које је ЕК дала у оквиру својих извештаја о напретку из 2018. и 2019. године, до сада је реализовано 9 (42,86%) препорука ЕК, реализује се 11 (52,38%), а за 1 препоруку (4,76%) реализација је у плану. У табели у наставку дат је приказ препорука из Извештаја о напретку ЕК за 2018. и 2019. годину. Резултати који су остварени у оквиру циљева Стратегије ИФКЈ наведени су и у претходном делу текста.

Табела 15. - Преглед препорука из Извештаја о напретку ЕК за 2018. и 2019. годину

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
<p>1. Донети или изменити регулативу</p> <p>а. Измена Закона о буџетском систему у делу који се односи на управљачку одговорност (из 2018.)</p> <p>б. Размотрити и изменити законе у јавној управи да би се створила основа за успостављање делегиране управљачке одговорности</p>	<p>а) реализовано у измени ЗоБСа из 2018. године</p>		<p>б) После завршетка Пилот пројекта</p>

<p>(из 2019)</p> <p>в. Уредити надлежност ЦЈХ за спровођење сагледавања квалитета интерних контрола (из 2018.)</p> <p>г. Ажурирати Приручник за ФУК (из 2018)</p> <p>д. Развити смернице о откривању и поступању са неправилностима (из 2019)</p>	<p>в) надлежност је регулисана ЗоБСом од 2009. године</p> <p>г) припремљен је крајем 2018, објављен на сајту ЦЈХ у фебруару 2019. године: имплементиран COSO 2013, додатно појашњен концепт управљачке одговорности, презентован COSO 2017 – Оквир за управљање ризицима и увршћени алати за имплементацију</p> <p>д) иницијална радионица одржана у октобру 2018. године</p>	<p>д) у оквиру Твининг пројекта, очекиван крај 2019. године</p>	<p>г) континуиран посао</p>
<p>2. Унапредити Стратегију развоја ИФКЈ уз свеобухватни стратешки приступ области управљачке одговорности (из 2018.)</p>	<p>У оквиру постојеће ИФКЈ Стратегије као главни циљ је наведено повећање одговорности руководилаца. Оперативни циљеви 8, 9, 10, 11 али и 12, 13 и 14 су посвећени управљачкој одговорности.</p>	<p>Пилот пројекат као полазна основа је у току</p>	<p>Нов Стратешки документ ће се односити на период од 2021, почетка израде планиран за први квартал 2020. године</p>
<p>3. Успоставити управљачку одговорност</p> <p>а. Обезбедити да управљачка одговорност буде део административне културе (из 2019)</p> <p>б. Спровести три пилот пројекта на тему управљачке одговорности (из 2019)</p>	<p>Смернице о концепту управљачке одговорности, август 2018. године</p> <p>У јуну 2018. године одржана обука: ФУК алати, пракса и имплементација управљачке одговорности у Француској</p>	<p>Пилот вежба се спроводи у следећим институцијама: МФ, МДУЛС, РСЛП, НСЗ, Очекивани резултати: имплементација алата из домена делегирања, управљања учинком, процедура финансијских служби; идентификација слабости у правном оквиру и израда смерница и методолошких упутстава на основу искуства стеченог кроз Пилот вежбу</p>	

<p>4. Политичка подршка и координативни механизам:</p> <p>а) Успоставити механизме за координацију, праћење и извештавање о реформама јавне управе, ПФМ и ИФКЈ. (2018)</p> <p>б) Обезбедити свеобухватни политички приступ који ће побољшати и даље усмеравати спровођење ИФКЈ (из 2019)</p> <p>в) РГ у оквиру ПАР Савета треба да се састане (из 2019)</p>	<p>ИФКЈ Стратегијом је предвиђена РГ за праћење ИФКЈ Стратегије већ постоји од јуна 2017. године</p> <p>Радна група за координацију послова из области интерне финансијске контроле у јавном сектору. формирана у децембру 2019 са идејом да буде фокус координације. Први састанак одржан у мају 2019. године</p>	<p>Планира се проширење РГ у оквиру ПАР Савета члановима који су релевантни за област управљачке одговорности</p>	
<p>4. Додатно унапредити Управљање ризицима (из 2018. и 2019)</p>	<p>Објављене <i>“Смернице за управљање ризицима”</i> и модел <i>“Стратегије управљања ризицима”</i> у новембру 2018. године</p>		
<p>5. Успоставити сагледавање квалитета интерне контроле (из 2019)</p>	<p>У децембру 2018. формирана посебна организациона јединица у оквиру ЦЈХ: Група за сагледавање квалитета система ФУК-а са 3 систематизована радна места</p> <p>Припремне активности су у току (припрема процедуре, контролне листе), документација је достављена и анализира се</p>	<p>Прво сагледавање квалитета је заказано за лето 2019. године</p>	
<p>6. Успоставити и спровести у пракси систем за откривање неправилности (из 2018. и 2019. године)</p>	<p>У октобру 2018. године је одржана радионица са представницима релевантних институција:</p> <p><i>„Развој модела за управљање неправилностима у оквиру система финансијског управљања и контроле у јавном сектору“</i></p> <p>Дефиниција неправилности је унета у последњу верзију ЗоБС-а у децембру 2018. године</p>	<p>Детаљније извештавање разрађено у нацрту ФУК правилника који је у завршној фази</p> <p>У вези са тачком 1д, Смернице се израђују</p>	
<p>7. Унапредити интерну ревизију</p> <p>а) Дефинисати критеријуме за успостављање функције ИР (из 2018. године)</p>		<p>а) очекивани крај за Смернице за заједничке службе ИР је 2020. године, (додатно се</p>	

<p>б) Подићи свест виших руководилаца о интерној ревизији (из 2018. године)</p> <p>в) Унапредити систем уверавања у квалитет ИР (из 2018. године)</p> <p>г) Подстаћи благовремено спровођење препорука ИР (из 2019. године)</p>	<p>б) 120 руководилаца обухваћено обуком током 2018; увршене обуке о ФУК- у Програм стручног усавршавања руководилаца (обавезан програм, према Закону о државним службеницима)</p> <p>в) Формулисана методологија за сагледавања квалитета од стране ЦЈХ, обављена два циклуса</p> <p>г) потреба за тим је назначена у Консолидованом годишњем извештају и од стране ДРИ. У категоријама ООСО, ЈП на централном нивоу и индиректним КЈС спроводи се преко 70% препорука.</p>	<p>разматрају побољшања постојећих критеријума)</p> <p>в) У току је израда нацрта правилника за сагледавање квалитета у ИР по моделу колегијалног прегледа, рок је крај 2019. г</p> <p>г) део Приручника за ИР: праћења извршења препорука ће додатно појаснити и помоћи да се схвати потреба за бржом применом препорука. Такође, и руководиоцима КЈС треба истаћи ову потребу.</p>	<p>б) континуиран посао</p>
<p>8. У Годишњем извештају о ИФКЈ</p> <p>а) Назначити напредак у оквиру Стратегије ИФКЈ (2018)</p> <p>б) Назначити напредак препорука из прошлогодишњег извештаја (2018)</p> <p>в) Боље идентификоване слабости и предложене корективне мере (идентификоване системске слабости) (2019)</p>	<p>а, б) имплементирано у извештају о ИФКЈ за 2017. годину</p> <p>в) и у Извештају о ИФКЈ за 2018. годину (унапређене препоруке, статистика и упитник, додата могућност да КЈС укажу на кључне проблеме и слабости ФУК-а и дају предлоге побољшања; убачен је осврт на закључке ДРИ и Буџетске инспекције)</p>		

<p>9. ЦЈХ постепено треба да помери фокус са активности обука на методолошке смернице (2018)</p>	<p>У току 2018. године је израђен велики број методолошких смерница: “Смернице о концепту управљачке одговорности” припремљене и објављене на сајту ЦЈХ у августу 2018. (у складу са мером бр. 8.2 из АП Стратегије ИФКЈ);</p> <p>Постојећи “Приручник за финансијско управљање и контролу” (ФУК приручник) је ажуриран²⁸ у току 2018, објављен у фебруару 2019. године</p> <p>“Смернице за управљање ризицима” су ажуриране²⁹ и објављене на сајту ЦЈХ у новембру 2018, као и практичан пример/модел Стратегије за управљање ризицима</p>	<p>Пројекат унапређења сертификационе шеме ИР у току</p> <p>Пребацивање организације обука је у току</p> <p>Израда нове верзије Приручника за ИР је у току у сарадњи са Твининг партнером</p> <p>Израђују се смернице у оквиру Пилот пројекта</p>	<p>Планира се припрема неколико студија случаја за самостално учење интерних ревизора</p> <p>Планира се израда Смерница за ФУК за ЈЛС</p>
<p>10. ЦЈХ – попуњавање капацитета (2018)</p>	<p>Двоје запослено интерним конкурсом у априлу 2019. године</p>		<p>Планиран јавни конкурс до краја 2019.</p>

3. ПРЕПОРУКЕ ИЗ ГОДИШЊЕГ ИЗВЕШТАЈА О ИФКЈ ЗА 2017. ГОДИНУ

Уопштено говорећи, за већину препорука се може рећи да је реализација у току и с обзиром на њихов дугорочни и континуирани карактер, на многима ће се и даље радити. Реализација три препоруке је одложена и оне су редефинисане или поновљене. Резултати остварени у погледу препорука из Годишњег извештаја о ИФКЈ за 2017. годину наведени су у табели у наставку где је дат збирни приказ наведених препорука.

Табела 16 - Преглед препорука из Годишњег извештаја о ИФКЈ за 2017. годину

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
ФУК:			
<p>1. Унапредити регулаторни и методолошки оквир интерних контрола (ЦЈХ):</p> <p>а) дефинисањем круга КЈС за КГИ са акцентом на праћењу највећих КЈС,</p> <p>б) ажурирањем COSO оквира,</p>	<p>б) Постојећи “Приручник за</p>	<p>а) анализа КЈС је обављена, у току је сарадња са SIGMA у погледу дефинисања круга најважнијих</p>	

²⁸ у складу са мером 8.6. из АП Стратегије ИФКЈ

²⁹ у складу са мером 12.1 из АП Стратегије ИФКЈ

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
<p>в) појашњењем концепта управљачке одговорности,</p> <p>г) развојем управљања неправилностима</p>	<p><i>финансијско управљање и контролу</i>” је ажуриран крајем 2018. године и објављен на сајту ЦЈХ у фебруару 2019, при чему је имплементиран COSO 2013, додатно појашњен концепт управљачке одговорности, презентован COSO 2017 - Оквир за управљање ризицима и увршћени алати за имплементацију;</p> <p>в) “Смернице о концепту управљачке одговорности” припремљене су и објављене на сајту ЦЈХ у августу 2018 године;</p>	<p>институција</p> <p>г) веза са тачком 6. Прегледа препорука из Извештаја о напретку ЕК за 2018. годину.</p>	
<p>2. Унапредити и развити смернице, практичне алате и моделе ИФКЈ (ЦЈХ) за:</p> <p>а) управљање ризицима</p> <p>б) управљачку одговорност</p>	<p>а) “Смернице за управљање ризицима” су ажуриране и објављене на сајту ЦЈХ у новембру 2018 године; Модел Стратегије управљања ризицима је припремљен и објављен на сајту ЦЈХ у новембру 2018. године; Постојећи “Приручник за финансијско управљање и контролу” (ФУК приручник) је измењен (ажуриран) (у складу са мером 8.6. из АП Стратегије ИФКЈ)³⁰ укључујући и алате за управљање ризицима.</p> <p>б) “Смернице о концепту управљачке одговорности” припремљене су и објављене на сајту ЦЈХ у августу 2018 године;</p>		

³⁰ Иако је Приручник објављен на сајту ЦЈХ у фебруару 2019, комплетно је припремљен у 2018. години

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
<p>3. Унапредити систем извештавања ЦЈХ:</p> <p>а) унапредити упитник</p> <p>б) унапредити Консолидовани годишњи извештај</p> <p>в) применити електронско извештавање ИФКЈ софтвером</p>	<p>а) Настављено је са радом на развоју система извештавања, тиме што је обogaћен упитник за самооцењивање, и уведен део где су КЈС указали на кључне проблеме и слабости у практичној примени ФУК и предложили мере за унапређење система интерних контрола;</p> <p>б) веза са тачком 8. Прегледа препорука из Извештаја о напретку ЕК за 2018. годину.</p> <p>в) софтвер је произведен, тестиран и постављен али не ради услед техничких проблема</p>	<p>в) Иницирана поправка софтвера од стране UNDP партнера, поправка се очекује у 2019. години</p>	
<p>4. Ширити свест о улози и значају ИФКЈ (ЦЈХ) код КЈС</p> <p>- Организовати основне и специјализоване радионице за највише руководство, из области: акционоог плана, праћење, процена и надзор, управљање ризицима, самооцењивање и извештавање, управљање неправилностима, управљачка одговорност</p>	<p>Поред спровођења основних обука из области ФУК, наставило се са организовањем специјализованих обуке за руководиоце КЈС са посебним освртом на теме: управљачка одговорност, управљање ризицима, праћење и извештавање итд. (детаљније у делу обука лица укључених у ФУК). Обучено 120 руководилаца у току 2018. године</p>	<p>У оквиру Програма стручног усавршавања руководилаца (НАЈУ) за 2018. годину планирана је обавезна обука из основа ФУК-а. Реализација је изостала због припремног карактера овог програма, биће укључена и у наредни програм за 2019. годину. Новом верзијом ЗДС³¹ овај програм обуке је обавезан за сва постављена лица.</p>	
<p>5. Развити e-learning платформу (ЦЈХ):</p> <p>а) поставити нова докумената и практичне алате</p> <p>б) обезбедити доступност материјала</p>	<p>Сви садржаји које је ЦЈХ произвео у току 2018. су постављени на платформу за електронско учење</p>		

³¹ Закон о државним службеницима

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
6. Директни и индиректни буџетски корисници треба да успоставе, развију сарадњу и размењују искуства у области ФУК на нивоу ресора			Планирано за нови стратешки период уз подршку донаторске заједнице
7. "Велики" КЈС треба да образују ревизорске одборе као саветодавна тела за ИФКЈ	Постоји 15 ревизорских одбора у КЈС.	И даље је ће се радити на овоме	
Интерна ревизија			
1. Министарства треба да запосле или у оквиру постојећих људских ресурса да изаберу одговарајуће кадрове на радна места интерних ревизора			Препорука је поновљена у КГИ за 2018. годину
2. КЈС треба да: а) ускладе систематизацију, број извршилаца и попуне радна места за интерне ревизоре према одредбама Правилника ИР б) ускладе зараде и систем награђивања интерних ревизора са обимом рада и компетенцијама ИР		Поред раста укупног броја систематизованих и попуњених радних места интерних ревизора код КЈС у 2018. години у односу на прошлу годину, препорука и даље није до краја реализована.	Препорука је поновљена у КГИ за 2018. годину
3. КЈС треба да обезбеде континуирану обуку интерних ревизора (у циљу адекватнијег планирања и рационалнијег коришћења ресурса ИР)	Правилник о стручном усавршавању интерних ревизора у јавном сектору, донет у марту 2019. години, стручно усавршавање је обавеза свих овлашћених интерних ревизора у јавном сектору		
ЦЈХ			
1. у циљу усредсређивања на методолошке послове, праћење, анализу и сагледавања квалитета система ИФКЈ, ЦЈХ треба да попуни преостала упражњена радна места	Оформљена посебна група за сагледавање квалитета ФУК Запослено су две особе по основу интерног конкурса у априлу 2019. током прошле године, припремљен је значајан број методолошких материјала (видети тачку 9 у оквиру прегледа препорука из Извештаја о напретку ЕК за 2018. и 2019. годину)	Пројекат унапређења сертификационе шеме ИР у току Пребацивање организације обука је у току Неколико Смерница је у изради	Јавни конкурс је планиран за крај 2019.

Препоруке	Реализација		
	Реализована препорука	Реализација у току	Реализација треба да почне
2.Наставити са обогаћивањем e-learning платформе новим садржајима (практичне вежбе, тестови провере знања, материјали за обуку за ИП)	Сви припремљени материјали су објављени на e-learning платформи	Израда нове верзије Приручника за ИП је у току у сарадњи са Твининг партнером Израђују се смернице у оквиру Пилот пројекта на тему Управљачке одговорности	Планира се припрема неколико студија случаја за самостално учење интерних ревизора
3.Унапредити систем праћења и извештавања (ЦЈХ) о интерним контролама електронски путем софтвера ЦЈХ	Софтвер је произведен, тестиран и постављен, али не ради услед техничких проблема	Иницирана поправка софтвера од стране UNDP/SDC партнера, поправка се очекује у 2019. години	
4.Унапредити стручна знања запослених у ЦЈХ кроз праћење међународне праксе у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије ради ефикасније примене међународних стандарда, препорука ЕК, и реализације захтева из Поглавља 32	Веза са релизацијом страатешког циља 3 Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017 - 2020. године		
5.Наставити са промовисањем значаја ИФКЈ (ЦЈХ) организовањем семинара и специјализованих радионица за више руководство и кроз сарадњу са релевантним медијским каналима.	<i>За руководиоце највишег и средњег нивоа, укупно њих 120, спроведене су специјализоване једнодневне обуке, са посебним освртом на специфичне теме у складу са конкретним захтевима корисника, међу којима су биле: успостављање и имплементација финансијског управљања и контроле, управљачка одговорност, успостављање процеса управљања ризицима.</i>		

4. АКТИВНОСТИ ЦЈХ

4.1. Главни резултати и међународна сарадња

Централна јединица за хармонизацију је током 2018. године, у области ИФКЈ имала значајну подршку следећих донаторских пројеката:

1) **Твининг пројекат „Подршка даљем развоју Интерне финансијске контроле у јавном сектору”** (јун 2017.) који се спроводи са Министарством економије и финансија Републике Француске, финансира из фонда за претприступну помоћ Европске уније (ИПА 2013), и за општи циљ има успостављање модерног и ефикасног система управљања јавним финансијама на свим нивоима власти, док специфичан има фокус на интерну финансијску контролу и примену консолидованих ИФКЈ методологија и процедура у јавном сектору у складу са међународним стандардима и најбољим праксама ЕУ.

У сарадњи са овим пројектом ЦЈХ је током 2018. године остварила најзначајније резултате произведене су:

- 1) **“Смернице о концепту управљачке одговорности”** припремљене и објављене на сајту ЦЈХ у августу 2018. (у складу са мером бр. 8.2 из АП Стратегије ИФКЈ);
- 2) Постојећи **“Приручник за финансијско управљање и контролу” (ФУК приручник)** је измењен (ажуриран) (у складу са мером 8.6. из АП Стратегије ИФКЈ). **Приручник је објављен на сајту ЦЈХ у фебруару 2019. иако је у целини припремљен у току 2018. године.**
- 3) **“Смернице за управљање ризицима”** су ажуриране (у складу са мером 12.1 из АП Стратегије ИФКЈ) и објављене на сајту ЦЈХ у новембру 2018.
- 4) **практичан пример/модел Стратегије за управљање ризицима**, објављене на сајту ЦЈХ у новембру 2018.

Пилот активност усмерена на унапређење управљачке одговорности је започета крајем 2018. и трајаће до краја првог квартала 2020. године, и треба да пружи подршку у имплементацији концепата, односно да се у оквиру њега израде следећи методолошки материјали:

- Смернице о делегирању,
- Смернице о управљању учинком,
- Смернице о управљању неправилностима и поступању са изузетцима,
- Смернице за рад финансијских служби
- Смернице о сагледавању квалитета система интерних контрола
- Смернице о систему ФУК-а код малих КЈС

Важан резултат Пилот активности треба да буде јасна слика неопходних измена у

регулативи које би унапредиле имплементацију концепта управљачке одговорности а које би биле спроведене у наредном стратешком периоду.

Пилот вежба се спроводи у сарадњи са Националном службом за запошљавање, Министарством финансија, Министарством државне управе и локалне самоуправе, Републичким секретаријатом за јавне политике.

Обуке које је омогућио Твининг пројекат су наведене у делу о обукама. Остали резултати и активности овог и других пројеката су наведени у прегледу постигнутих резултата према циљевима из Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017 - 2020. године.

2) Пројекат „**Унапређење ревизије на локалном нивоу за ефикасније управљање јавним финансијама**” спроводи програм Уједињених нација за развој (енг. UNDP) а финансира Швајцарска агенција за развој и сарадњу при Министарству спољних послова (енг. SDC), има за циљ побољшање механизма Министарства финансија – ЦЈХ у јачању и структурирању ИФКЈ, одговорно управљање јавним средствима, побољшање система ФУК-а и обезбеђивање да функција ИП у локалној самоуправи буде уведена, потпуно функционална и да подржава концепт управљачке одговорности.

Пројекат је у сарадњи са ЦЈХ допринео унапређењу имплементације ИФКЈ по међународним стандардима на нивоу локалних власти.

У оквиру пројекта су реализоване и активности у вези са даљим развојем информационог система електронског извештавања од стране КЈС који треба да скрати време и процес уноса и обраде података, време попуњавања упитника, проценат грешке у извештајима и обради података, а папирологију да сведе на минимум.

3) „Унапређење ревизије на локалном нивоу за ефикасније управљање јавним финансијама” спроводи програм Уједињених нација за развој (енг. UNDP), а финансира Швајцарска агенција за развој и сарадњу при Министарству за економске послове (енг. SECO) (започет у јуну 2018.) у вези са креирањем и тестирањем новог модела сертификације интерних ревизора у јавном сектору и омогућавањем већег прилива обучених интерних ревизора у систем, формирањем посебног модула из области интерне ревизије и подизањем „рампе“ између приватног и јавног сектора у смислу отварања могућности за нострификацију других сертификата.

4) Пројекат „Реформа локалних финансија“ (започет је 2016.) спроводи Швајцарска агенција за развој и сарадњу при Министарству за економске послове (енг. SECO) и пружа подршку локалним самоуправама (Врање, Књажевац, Параћин, Осечина, Сремска Митровица и Ужице) у виду унапређења управљања локалним финансијама и пружању услуга:

1. Увођењем адекватног система ФУК-а у општинске/градске управе,
2. Увођењем или унапређењем ИР у општинске/градске управе,
3. Увођењем система ФУК-а у јавна предузећа на локалу,

5) Пројекат „Реформа јавних финансија – Агенда 2030“ за период 2018-2020. године који финансира Влада Савезне Републике Немачке, а реализује Немачка развојна агенција (GIZ), подржава реформу јавних финансија у оквиру Министарства финансија - Управе царина, Пореске управе, Управе за јавни дуг, Управе за трезор, Централне јединице за хармонизацију, АФКОС, Сектора за међународну сарадњу и европске интеграције, Буџетску инспекцију и Сектор буџета.

У Суботици је одржана иницијална радионица представника релевантних органа државне управе Србије у октобру 2018. године са циљем да се концептуализује управљање неправилностима у КЈС.

ЦЈХ активно сарађује са представницима Генералног директората за буџет Европске комисије и SIGMA - иницијатива Организације за економску сарадњу и развој (енг. OECD). У току 2018. године се највише радило на установљавању будућег модела за сагледавање квалитета система ФУК и тема из области ИФКЈ.

4.2. Обуке које организује ЦЈХ

Обука лица укључених у ФУК

Министарство финансија – ЦЈХ у континуитету организује обуке за руководиоце и запослене задужене за успостављање и развој система ФУК-а. Сврха обуке је упознавање полазника са основама, улогом и значајем система интерних контрола, као и са свим конкретним активностима које је потребно спровести, како би се систем правилно успоставио, одржавао и развијао. Кључни циљ обука је унапређење система интерних контрола и управљачке одговорности у пракси, ради што успешнијег остваривања стратешких и оперативних циљева корисника јавних средстава, кроз обављање свих послова и трансакција на законит, етичан, економичан, ефикасан, ефективан и јаван начин.

Програм основне, петодневне обуке за ФУК састоји се од четири области, и то:

- увод у интерну финансијску контролу у јавном сектору;
- интегрисани оквир интерне контроле - COSO модел;
- систем управљања ризицима;
- управљачки контролни систем.

Поред теоретског, обуке садрже и практични део (вежбе, студије случаја, тестови...), како би полазници овладали методологијом успостављања и развоја система ФУК-а, и како би у потпуности били спремни да усвојена знања примене унутар својих органа/организација.

Током 2018. године, **основном обуком за ФУК** је, у три циклуса, **обухваћено укупно 208 полазника** из различитих институција јавног сектора РС.

У циљу свеобухватног развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору, ЦЈХ је наставила са спровођењем основних обука на локалном нивоу. У Крушевцу је одржана петодневна основна обука за финансијско управљање и контролу за представнике Града Крушевца и Општина Александровац, Ћићевац, Варварин, Трстеник и Брус. Ова обука је имала за циљ да се омогући присуство што већег броја полазника Расинског управног округа. Наведене обуке на локалном нивоу су организоване у сарадњи са UNDP/SDC пројектом.

За руководиоце највишег и средњег нивоа, укупно њих 120, спроведене су специјализоване једнодневне обуке, са посебним освртом на специфичне теме у складу са конкретним захтевима корисника, међу којима су биле: успостављање и имплементација финансијског управљања и контроле, управљачка одговорност, успостављање процеса управљања ризицима. Обуке су одржане у следећим институцијама:

- Акционарско друштво за железнички превоз робе „Србија Карго“ Београд на тему „Успостављање и имплементација финансијског управљања и контроле „ за 46 полазника;
- Контрола летења Србије и Црне Горе СМАТСА д.о.о, на тему „Основна обука за финансијско управљање и контролу“ за десет полазника;
- Безбедносно-информативна агенција, на следеће теме: „Систем финансијског управљања и контроле“, „Систем ризика и управљање ризицима“ и „Презентација Регистра ризика“ за 25 полазника;
- Министарство привреде, на тему “Успостављање процеса управљања ризицима за 15 полазника;
- Општина Бечеј, на тему „Управљачка одговорност“ за 20 полазника.

Обука интерних ревизора

Стално професионално усавршавање запослених интерних ревизора спроводи се путем праћења домаће и стране литературе као и непосредном разменом искустава међу запосленима на састанцима, са струковним организацијама и ЦЈХ.

Теоријским делом обуке за интерну ревизију обухваћено је 56 полазника запослених код корисника јавних средстава. У периоду јануар - децембар 2018. године обуком за практичан рад на интерној ревизији код 24 корисника, обухваћено је 58 кандидата за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Правилником о сертификацији прописани су услови за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору. Кандидати након завршене обуке прописане

Програмом обуке који је саставни део овог Правилника, полажу испит пред испитном комисијом коју је образовао министар финансија.

Програм обуке за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору обухвата:

- 1) основну обуку за обављање интерне ревизије у трајању од седам радних дана односно 49 радних сати;
- 2) основну обуку за финансијско управљање и контролу у трајању од пет радних дана, односно 35 радних сати;
- 3) обуку за практичан рад на интерној ревизији путем обављања две ревизије код корисника код кога је лице које се обучава у радном односу на пословима интерне ревизије уз стручну помоћ Министарства финансија, на начин утврђен Правилником ИР.

У два испитна рока, у 2018. години испит је положило 36 кандидата и на тај начин стекло звање овлашћени интерни ревизор у јавном сектору. До краја 2018. године, у јавном сектору је сертификовано укупно 413 интерних ревизора.

Сама сертификациона шема која подразумева менторисање односно практичну обуку кандидата од стране ЦЈХ у обављању две ревизије пре полагања испита је захтевна са становишта капацитета – осим што ангажује велики број радних дана захтева велику стручност ментора. Да би се смањила потреба за директним ангажовањем запослених у ЦЈХ садашњу сертификациону шему је потребно учинити ефикаснијом кроз проширење доступности обука и могућности за стицање сертификата овлашћеног интерног ревизора.

У сарадњи са експертима са Твининг пројекта „Подршка даљем развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору“ ЦЈХ је организовала следеће обуке:

- *“Ефективни ревизорски извештаји”*, четири једнодневне обуке одржане од 6. до 9. фебруара 2018. године (укупно 76 учесника);
- *“Ревизија сврсисходности”*, четири једнодневне обуке одржане 29. и 30. маја, 6. и 7. новембра 2018. године (укупно 58 учесника);
- *“Ревизија система финансијског управљања и контроле”*, две једноиподневне обуке одржане 5. и 6. јуна и 6. и 7. јуна 2018. године (укупно 35 учесника);
- *“Ревизија фондова Европске уније”*, једна једноиподневна обука одржана 5. и 6. децембра 2018. (15 учесника).
- У јануару 2018. године, одржана је дводневна радионица *„Концепт финансијског управљања и контроле и нови COSO оквир“* за укупно 17 учесника.
- У јуну 2018. године, одржана је радионица на тему *„ФУК алати, пракса и имплементација управљачке одговорности у Француској“*, за представнике пилот институција (Министарство финансија, Министарство државне управе и локалне самоуправе и Национална служба за запошљавање). На радионици је присуствовало 19 учесника.

IV ЗАКЉУЧЦИ И ПРЕПОРУКЕ

Пре него што се изложе Закључци и препоруке који се односе на три стуба система ИФКЈ: ФУК, ИР и ЦЈХ, потребно је истаћи да је на основу резултата упитника самопроцене, слика најважнијих елемената **управљачке одговорности** позитивна, а одговори на отворена питања указују на потребу додатног унапређења овог концепта.

Налази студије које је произвела SIGMA, на тему: “*Управљачка одговорност у државама Западног Балкана - Упоредна анализа препрека и могућности са којима се суочавају виши руководиоци у остваривању стратешких циљева*”³² као и препоруке ЕК сугеришу да је концепт управљачке одговорности неопходно даље унапређивати. Концепт управљачке одговорности је комплексан и може се сагледавати са различитих страна при чему је неопходно у пуној мери узети у обзир уређење РС као и значај ИФКЈ. Пилот пројекат, који спроводи Твининг партнер са ЦЈХ, у пилот институцијама ће дати одговоре на многа конкретна питања у вези са концептом управљачке одговорности у РС.

1. Финансијско управљање и контрола

Најзначајнији **резултати** у области ФУК су:

- У току 2018. године идентификован је значајан пораст (23%) у броју достављених ФУК извештаја. Институције које извештавају припадају свим категоријама јавног сектора РС. У институције које у највећој мери извештавају и чији системи ФУК-а имају највише оцене спадају најважније институције РС, директни буџетски корисници са централног нивоа: министарства, ООСО, самостални и независни државни органи, Владине службе и канцеларије и посебне организације, институције Аутономне Покрајине Војводине, правосудни органи као и ЈП чији је оснивач РС. Достављањем извештаја се демонстрира ниво усклађености са COSO оквиром у КЈС и ниво свести код КЈС о значају ИФКЈ.
- Најбоље просечне оцене, по сваком од посматраних параметара, постигнуте су на централном/републичком нивоу и то у категорији ООСО, а потом и категорији министарстава.
- Посматрајући COSO оквир, најбољи резултати остварени су у оквиру информисања и комуникације (83%), и контролног окружења (80%).

У области ФУК-а утврђене су следеће **слабости** које су углавном последица недостатка свести руководилаца о значају интерних контрола:

- Мањи број извештаја долази са **локалног** нивоа власти, а још мањи од

³² Доступно на: <http://www.sigmaxweb.org/publications/Managerial-accountability-in-the-Western-Balkans-SIGMA-Paper-58-November-2018.pdf>

категорије **индиректних корисника**. Ове категорије имају и ниже просечне оцене. Корисници који су први пут доставили своје извештаје имају просечне оцене које су 2% слабије од групе корисника која континуирано извештава а у оквиру њих су најслабије просечне оцене забележене у **групи ЈЛС**. Најслабији показатељи уочавају се на нивоу **индиректних КЈС**, по свим посматраним параметрима, баш као и претходне године. Многи налази указују на опште запажање да је ово слаба и занемарена категорија КЈС. Индиректни буџетски корисници представљају највећу групу јавног сектора РС. Уједно представљају и најслабију групу по просечним оценама COSO оквира.

- **Квалитет процедура** и њихова повезаност са ризицима су упитни, нарочито у категоријама КЈС са локалног нивоа власти, индиректних корисника, а делимично и других директних корисника са централног нивоа. Један од узрока (не и једини) је недостатак капацитета да се припреме квалитетне процедуре у појединим КЈС.

- Ниске оцене указују да се **управљање ризицима** још увек не примењује у потпуности у јавном сектору РС. Већ трећу годину заредом су оцене ниске. Нарочито се истиче да су питања која указују на суштинско бављење ризицима од стране руководства такође добила ниске оцене, што наводи на закључак да није само проблем у захтевној методологији.

- **Област праћење, надзор и процена система ФУК-а је најслабије оцењена компонента COSO оквира**. Истичу се слабе оцене по питањима која обрађују постојање ауторегулационих механизма (постојање интерне ревизије, процедуре за самопроцену, пријављивање недостатка контрола од стране запослених) који би служили за унапређење система интерних контрола.

- КЈС су различити по величини, организационим структурама, типу делатности и сл. Досадашњи приступ који је ЦЈХ примењивала је израда материјала који су општи и примењиви на све институције јавног сектора. Идентификовани су проблеми у капацитетима запослених у појединим категоријама КЈС (индиректни КЈС, ЈЛС) приликом примене постојеће методологије ЦЈХ за специфичне категорије и/или аспекте функционисања појединих корисника.

Ради отклањања уочених слабости дају се следеће **препоруке**:

- Треба наставити са радом на **унапређењу регулаторног оквира** интерних контрола у јавном сектору кроз: **дефинисање круга КЈС** који би обухватио најпре најважније институције јавног сектора РС али и највеће институције у смислу броја запослених и/или буџета. Они би били предмет Консолидованог годишњег извештаја како би тежиште у развоју и праћењу система интерних контрола било управо на највећим корисницима јавних средстава. Ово је такође и једна од препорука из претходног Консолидованог извештаја на чијој се реализацији ради.

- Постоји потреба да се у наредним годинама директни корисници све више укључују у процес унапређења система ФУК-а индиректних корисника из своје надлежности. Осим подршке коју могу да обезбеде, оснажило би се свеукупно управљање и достизање циљева директних буџетских корисника у којима учествују и индиректни корисници из њихове надлежности. (*редефинисана*

преорука из КГИ за 2018. годину).

- Потребно је и даље радити на унапређењу управљања ризицима. Смернице и алати су припремљени и унапређени током 2018. године и требало би пратити њихову примену. Управљање ризицима је обавезна тема свих обука које организје ЦЈХ, а додатно га треба истаћи у оквиру обавезних обука за руководиоце. Кроз сагледавање квалитета ФУК-а на терену требало би прецизније идентификовати проблеме који се односе на имплементацију управљања ризицима. *(редефинисана преорука из КГИ за 2018. годину).*

- У контексту унапређења система ФУК-а потребно је радити на увођењу управљања неправилностима у институцијама јавног сектора РС најпре кроз припрему регулаторно-методолошког оквира од стране ЦЈХ са Твининг партнером а затим и обезбеђивање његове имплементације од стране руководиоца КЈС.

- ЦЈХ треба да кроз отворен дијалог са локалним нивоом власти узме у обзир њихове специфичности приликом предстојећих унапређења регулативе и развоја методолошких смерница. Додатно је потребно наставити са пружањем методолошке подршке која се сада обезбеђује кроз донаторске пројекте који су намењени локалном нивоу КЈС (РЕЛОФ и UNDP/SDC).

- ЦЈХ уз подршку Твининг пројекта и донаторске заједнице треба да ради на унапређењу и развоју конкретних смерница, практичних алата и модела у области интерних контрола, како би корисницима пружила додатну подршку, а посебно у сфери примене концепта управљачке одговорности, компоненте праћење, надзор и процена, управљања неправилностима као и специфичним алатима за поједине типове корисника. *(редефинисана преорука из претходног КГИ)*

- **Руководиоци КЈС су кључна тачка** у успостављању система ФУК-а по COSO оквиру и неопходно је да се ангажују и одвоје адекватне ресурсе, пре свега по питању времена својих запослених и организације посла и да уз помоћ методолошких смерница које је припремила ЦЈХ кроз редовно извештавање достигну и демонстрирају COSO стандарде који су у примени у њиховим организацијама. Ова преорука се **приоритетно** односи на КЈС који још увек не извештавају о систему ФУК-а, а који спадају у неку од следећих категорија КЈС: директни корисници буџета РС, јединице локалне самоуправе али и сви остали КЈС преко 250 запослених.

2. Интерна ревизија

Најзначајнији *резултати* у области интерне ревизије су:

- Раст укупног броја КЈС, код којих је успостављена функција интерне ревизије, од 10% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину. Број систематизованих радних места је порастао за 13% као и број попуњених радних места за 9% у 2018. години у односу на претходну 2017. годину, што све заједно указује на позитиван тренд развоја функције интерне ревизије у претходном периоду.
- Повећање броја успостављених интерних ревизија и броја интерних ревизора довело је до повећања укупног броја планираних и спроведених ревизија.
- Пораст укупно датих препорука у 2018. години у односу на 2017. годину, говори о позитивном развоју и јачању функције интерне ревизије у претходном периоду. У току 2018. године је приметно и даље повећање учешћа препорука датих у специфичним областима карактеристичним за поједине кориснике јавних средстава, што говори да се фокус рада интерне ревизије преноси са процеса подршке на основне пословне процесе у организацији, односно да се у пуном смислу даје оцена целокупног система успостављених интерних контрола у оквиру организације.

Мада је функција интерне ревизије успостављена и функционише у све већем броју КЈС уочене су следеће *слабости*:

- Број интерних ревизора у јавном сектору РС и даље није довољан за оптималну покривеност функцијом интерне ревизије КЈС. Уочена је стагнација у развоју функције интерне ревизије у категорији министарстава; Министарство омладине и спорта, Министарство заштите животне средине и Министарство спољних послова немају ниједно попуњено радно место интерног ревизора. У 11 од укупно 18 министарстава, јединице за интерну ревизију немају запослено минимално прописана три интерна ревизора. У складу са чланом 6. став 1. Правилника ИР градови су у обавези да имају попуњену јединицу интерне ревизије, а само 21% градова испуњава ову обавезу.
- Велики проценат успостављених интерних ревизија са два и мање извршиоца доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије.
- Иако је учињен напор да се запосли одређени број нових интерних ревизора и даље је очигледна немогућност привлачења и задржавања квалитетних кадрова услед ниских зарада у јавном сектору у односу на приватни сектор. Закључује се да осим ниских зарада постоје и додатни узроци који доводе до неадекватног броја интерних ревизора. (*редефинисана препорука из претходног КГИ*)
- Постојећа сертификациона шема је захтевна у погледу великог обима посла и недостатка капацитета ЦЈХ.
- У области методологије уочено је да нема програма обезбеђења и унапређења квалитета, сем редовног надзора од стране руководиоца интерне ревизије као и да ИПА ревизије нису спровођене на бази процене ризика, већ више у смислу контроле поштовања интерних процедура.

- У области имплементације ИР уочена је потреба да интерни ревизори више комуницирају са средњим руководством.
- Недовољна подршка руководиоца КЈС представља један од узрока неколико слабости из следећих области које су идентификоване: попуњавање радних места интерних ревизора, спровођење препорука ИР, обављање и других послова који се не односе на ИР, омогућавање стручног усавршавања интерних ревизора.

Ради отклањања уочених слабости дају се следеће **препорукe**:

- Препоруке које се односе на **попуњавање радних места за ИР** као и на унапређење **професионалног положаја интерних ревизора**:
 - Сви КЈС треба да ускладе систематизацију, број извршилаца и попуне радна места за интерне ревизоре, у односу на прописе, ризике, сложеност пословања и обим средстава којима управљају;
 - Приоритетно министарства, директни корисници буџетских средстава РС који имају у својој надлежности индиректне кориснике и градови који немају попуњен број радних места у јединицама интерне ревизије, треба да у најкраћем року, у оквиру постојећих људских ресурса изабере или запосле на радна места интерних ревизора одговарајуће кадрове;
 - Потребно систематски размотрити све факторе од утицаја на попуњавање радних места интерних ревизора као и адекватност постојеће политике привлачења и задржавања кадрова.

(поновљена и редефинисана препорука из прошлогодишњег КГИ)

- ЦЈХ треба да **унапреди процес сертификације** да би се смањила потреба за директним ангажовањем запослених из ЦЈХ. Потребно је проширити доступност обучавања и проширити могућности за стицање сертификата овлашћеног интерног ревизора преузимањем из приватног сектора као и кроз сарадњу са академском заједницом.
- На основу идентификованих слабости ЦЈХ треба додатно да **унапређује регулаторно-методолошки оквир**, и то:
 - ЦЈХ треба да у постојећим прописима анализира и размотри измену критеријума за успостављање функције интерне ревизије и јединица интерне ревизије у КЈС, ради оптимизације броја потребних ревизора, побољшања квалитета рада и поштовања стандарда интерне ревизије;
 - да кроз методолошки оквир унапреди интерну процену квалитета интерне ревизије који ће користити јединице за интерну ревизију као и смернице за осигуравање квалитета интерне ревизије за руководиоце јединица за интерну ревизију;
 - да развије методологију процене ризика за ревизије ИПА фондова; да развије смернице за успостављање функција интерне ревизије у оквиру малих КЈС, у вези са успостављањем заједничке јединице за интерну ревизију које ће претходно бити пилотиране и тестиране уз подршку донаторске заједнице.

- За адекватно успостављање функције ИР улога **руководилаца КЈС је кључна**, стога они руководиоци који нису на адекватан начин обезбедили функцију интерне ревизије у својој институцији треба да се ангажују на следећим задацима: осим попуњавања радних места интерних ревизора, потребно је да обезбеде адекватно спровођење препорука ИР, потребно је да омогуће независност ИР тако што ревизори неће обављати друге послове које могу постати предмет ревизије као и да омогуће стручно усавршавање интерних ревизора. *(редефинисана и проширена препорука из прошлогодишњег КГИ)*

Многе од наведених активности су планиране Акционим планом ИФКЈ Стратегије и за неке од њих је потребна додатна подршка донаторских пројеката.

3. Централна јединица за хармонизацију

Најзначајнији резултати ЦЈХ

ЦЈХ је имплементирала значајан број препорука. Од 21 препоруке које је ЕК дала у оквиру својих извештаја о напретку из 2018³³ и 2019. године у области ИФКЈ, до сада је реализовано 9 (42,86%), реализује се 11 (52,38%), а за 1 препоруку (4,76%) реализација је у плану. Препоруке из прошлогодишњег КГИ су дугорочнијег карактера и у већини се већ имплементирају. Најбољи резултати су постигнути у унапређењу регулаторно-методолошког оквира, активностима подизања свести код руководства и одржавању радионица и обука на којима се указивало на значај ИФКЈ и посебно истицала питања управљања ризицима и управљачке одговорности. Ефекти обука које организује ЦЈХ су значајни, 70% институција чији представници су похађали обуке током 2018. године је први пут доставило извештај о систему ФУК-а.

Најзначајније *слабости*:

- Утврђене су велике потребе за знањима и обуком из свих области ИФКЈ. ЦЈХ се до сада веома много ангажовала на овом пољу, али реалност је да су потребе за обуком неупоредиво веће од капацитета ЦЈХ да их организује. Да би се у будућности ЦЈХ више посветила изради методолошких смерница потребно је да се растерети од организације обука;
- Потребно је унапредити промовисање значаја ИФКЈ за различите циљне групе;
- Обим текућих послова ЦЈХ захтева ангажовање већег броја извршилаца у односу на постојећи број.

На основу идентификованих слабости дају се следеће *препоруке*:

Први сет препорука се односи на **унапређење начина ширења знања** из ИФКЈ области:

³³ Све препоруке из Извештаја ЕК о напретку из 2018. године важе и даље

- Уз подршку UNDP (SDC) пројекта ЦЈХ је добила платформу за електронско учење која је служила за објаву едукативних материјала које је до сада произвео ЦЈХ. Да би се повећала доступност обука, у наредних неколико година ЦЈХ треба да омогући израду свеобухватних и савремених материјала за **e-learning** високог квалитета (*који ће обухватити дедуктивне материјале, видео снимке, вежбе, тестове, e-портфолија, софтвер за симулације и сл.*) из различитих области ИФКЈ за шта је потребна обимнија техничка помоћ уз подршку донаторске заједнице.
- ЦЈХ је током 2018. године започела процес измештања обука у области ИФКЈ у сарадњи са Националном академијом за јавну управу, али је ово комплексан процес и захтева систематски приступ те је потребно израдити Мапу пута која би детаљније усмерила овај процес;
- Осим измештања основних обука, потребно је унапређивати обавезни модул за руководиоце (управљачка одговорност, управљање ризицима);
- Потребно је наставити са **промовисањем** значаја ИФКЈ (ЦЈХ) за различите циљне групе кроз релевантне медијске канале и средства. (*редефинисана препорука из прошлогодишњег КГИ*)

Поновљене су препоруке из претходног КГИ на којима треба радити и у будућем периоду континуирано:

- Унапредити систем праћења и извештавања (ЦЈХ) о интерним контролама електронски путем софтвера ЦЈХ, кроз додатно унапређење Упитника, кроз додатно унапређење Извештаја;
- Унапредити стручна знања запослених у ЦЈХ кроз праћење међународне праксе у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије ради ефикасније примене међународних стандарда, препорука ЕК, и реализације захтева из Поглавља 32.

Приоритети ЦЈХ у наредном периоду су рад на унапређењу концепта управљачке одговорности кроз Пилот пројекат и обављање сагледавања квалитета система ФУК-а.