

Предмет рада је праћење активности државне ревизорске институције са циљем истраживања утицаја Државне ревизорске институције у реализацији контролне функције Народне скупштине, објективно извештавање јавности о резултатима извршених ревизија и модернизацији државне управе Републике Србије.

Примењене су метода анализе (којом је дескриптивно изражено мишљење о раду ДРИ), метода синтезе (где су појединачни закључци сведени у један), метода доказивања (да ли је радна хипотеза тачна), метода компилације (обухватање резултата претходних истраживања на ову тему).

СТАТУС ДРЖАВНЕ РЕВИЗОРСКЕ ИНСТИТУЦИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

ДРИ даје значајан допринос спровођењу функције надзора над радом извршне власти извештавањем оистинитости финансијских извештаја, правилности примене прописа и усклађености прописа везаних за прикупљање, редистрибуцију и трошење јавних прихода (кроз анализу ревизионих извештаја у периоду од 2010. до 2015. године), као и помоћ Парламенту у модернизацији процеса доношења и спровђења одлука кроз примену општеприхваћених начела и правила ревизије, међународних стандарда врховних ревизорских институција и сарадњу са државним ревизорским институцијама у окружењу и у свету.

Правни положај ДРИ прописан је чланом 3. Закона о Државној ревизорској институцији⁴, према којем је Државна ревизорска институција највиши орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, да је иста самосталан и независан државни орган који је за послове из своје надлежности одговорна Народној скупштини Републике Србије. Основана је 2005. Године.

У свом пословању ослања се на Устав Републике Србије⁵, Закон о Државној ревизорској институцији и Пословник Државне ревизорске институције⁶, који уређује начин и поступак по коме ДРИ обавља ревизију, обзбеђује јавност у свом раду, одлучује и др. На њеном челу се налази председник, Савет и врховни државни ревизори.

⁴Закон о Државној ревизорској институцији („Службени гласник РС“, бр.101/2005, 54/2007 и 36/2010)

⁵ Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр.98/2006)

⁶ Пословник Државне ревизорске институције („Службени гласник РС“, бр.9/2009)

Етичким кодексом су уређена начела понашања и стандарди којих су дужни да се придржавају запослени у ДРИ, дефинисани пре свега, Законом о Државној ревизорској институцији и стандардима Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI) чији је ДРИ члан.

Општи оквир стандарда ревизије Међународне организације врховних ревизорских институција (изворна скраћеница: INTOSAI) произашао је из декларација из Лиме и Токија, изјава и извештаја које је усвојио INTOSAI на разним конгресима као и извештајима са седница о рачуноводству јавног сектора и ревизији земаља у развоју Експертске групе Уједињених нација.

INTOSAI стандарди ревизије састоје се из четири нивоа и то⁷:

- (а) Основни принципи,
- (б) Општи стандарди,
- (в) Стандарди обављања ревизије, и
- (г) Стандарди извештавања.

Историјат ревизије и Државне ревизорске институције у Србији

Први писани документ у Србијиу којем се наводи надзор над трошењем јавних средстава је Сретенски устав из 1835.године, у којем је у тачки 107 прописана „обавеза надзора над трошењем народног новца“, а 1898. године је донет први пропис о ревизији у Србији- Законом земљорадничким и занатским задругама.

У периоду после другог светског рата, у периоду од 1974.до 2002. године ревизију финансијских извештаја предузећа са мешовитим ино капиталом је обављала стручна служба у оквиру тадашњег органа управе организованог као Служба друштврног књиговодства. Од 1996.године прописана је обавеза ревизије финансијских извештаја предузећа и банака, а од 2006. године обавезна примена међународних рачуноводствених стандарда (МРС) и међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ).

Државна ревизорска институција, у облику у којем егзистира и послује данас, основанаје Законом о државној ревизорској институцији 2005. године, да би 2006.године постала уставна категорија.

У делу Устава Републике Србије који се односи на економско уређење и јавне финансије, наведено је да „извршавање свих буџета

⁷Основни принципи ревизије јавног сектора, INTOSAI Professional Standards Committee, Данска.

контролише Државна ревизорска институција“ (члан 92), као и „Државна ревизорска институција је највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самостална је и подлеже надзору Народној скупштини, којој и одговара“ (члан 96)⁸.

Народна скупштина је 2007. године изабрала Савет Државне ревизорске институције и председника. У 2008. години ДРИ је постала члан Међународне организације врховних ревизорских институција (*INTOSAI*), а чланица Европске организације врховних ревизорских институција (*EUROSAI*) је постала 2009. године.

Пословник о Државној ревизорској институцији Народна скупштина је усвојила 2009. године. Исте године ДРИ је предала Народној скупштини први ревизорски извештај, а предмет ревизије био је завршни рачун буџета Републике Србије за 2008. годину.

ДРИ постала је члан Мреже врховних ревизорских институција држава кандидата за чланство у Европској унији 2010. године, а 2011. године је донела Стратшки план за период 2011.-2015. године.

Надлежност Државне ревизорске институције

Закон о државној ревизорској институцији прописује следеће групе послова из делокруга рада Државне ревизорске институције:

1) основна делатност органа: планирање и обављање ревизије; подношење извештаја о спроведној ревизији;

2) регулаторне и сродне функције: овлашћење за доношење подзаконских и других аката ради спровођења Закона; заузимање ставова и давањем ишљења у вези са применом Закона; учешће у поступку припреме и доношења прописа из области јавних финансија, путем давања примедби на радне нацрте предлога законских текстова и других прописа, као и давања препорука за измене важећих закона на основу информација до којих се дође у поступку обављања ревизије; усвајање и објављивање стандардаревизије; утврђивање програма образовања и испитног програма за стицање звања државног ревизора и овлашћеног државног ревизора, као и утврђивање критеријума за нострификацију одговарајућих стручних звања стечених у иностранству;

3) извештавање: подношење извештаја о раду (годишњег и посебног), усклопу остваривања надзорне функције Народне скупштине;

⁸<http://www.dri.rs/>, [20.06.2016.]

4) послови стручне помоћи: пружање стручне помоћи Скупштини, Влади и другим државним органима о појединим значајним мерама и важним пројектима, на начин којим се не умањује независност Институције; давање савета корисницима јавних средстава;

5) остали управни послови: организовање полагања испита за стицање звања државног ревизора и овлашћеног државног ревизора, вођење Регистра лица која су стекла ова звања, као и нострификација одговарајућих стручних звањастечених у иностранству; међународна сарадња са ревизорским ирачуноводственим организацијама у области јавних финансија; други послови утврђени законом.

Основна делатност ДРИ је ревизорска делатност која обухвата и подношење извештаја.

Ревизорски извештаји, поред осталог: осветљавају проблеме од ширег значаја за читаву земљу, кое је тешко решити, а понекад чак и само дискутовати о њима; најчешће садрже конкретне препоруке Народној скупштини и Влади које треба да доведу до позитивних промена у друштву; представљају важан извор информација за Народну скупштину и јавност; пружају јасан увид у то где се држава придржава постављених стандарда, а где у томе не успева; указују законодавцу и другима на области којима треба посветити пажњу.⁹

Стандарди ревизије

Ревизијски стандарди представљају правила на основу којих се израђују ревизорски извештаји. Они садрже начин спровођења поступка ревизије и иако немају снагу закона примењују се као пракса. На међународном нивоу су прописани Међународни ревизорски стандарди ревизије који се примењују се при ревизији финансијских извештаја опште намене. Ради се о изврштајима одобреним од стране клијента.

Међународни стандарди ревизије садрже:¹⁰

- основне принципе (правила) и суштинске поступке и
- релевантне смернице у облику објашњења и другог материјала што укључује и додатке.

⁹ www.jrga.org. (USA Aid)

¹⁰ Петровић, З. (2010) Међународни стандарди ревизије, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 14.

УЛОГА ДРИ, ПРЕДМЕТ И ЗАДАЦИ

Уставом Републике Србије и одговарајућим законима успостављени су државни органи, организације и тела којима је поверена контрола над радом извршне власти или поједини послови из домена извршне власти које обављају као поверене. Ови државни органи и организације најчешће су издвојени из Владе, као независни државни органи. Они своје послове обављају самостално, на основу закона којима је уређено њихово оснивање и делокруг рада, и за свој рад одговорни су само Народној скупштини¹¹.

Међусобни однос парламента и врховне ревизорске институције сваке земље се заснива на ланцу одговорности. Врховна ревизорска институција је средство којим парламент надзире владу и јавну управу. С друге стране, да би извештаји о ревизији имали ефекта, врховна ревизорска институција ослања се на способност парламента да на основу тих извештаја предузима кораке и да тражи од Владе да положи рачуне о томе како троши јавна средства¹².

Веза између ДРИ и парламента је регулисана Лимском декларацијом у којој се наводи да је независност ДРИ гарантована уставом одређене земље као и то да је ДРИ овлашћена да независно извештава парламент о својим налазима и да о томе објави извештај.

Предмет и задаци ревизије

Предмет ревизије у складу са Законом о државној ревизорској институцији¹³ су: 1) примања и издаци у складу са прописима о буџетском систему и прописима о јавним приходима и расходима; 2) финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације субјеката ревизије; 3) правилност пословања субјеката ревизије у складу са законом, другим прописима и датим овлашћењима; 4) сврсисходност располагања јавним средствима у целости или у одређеном делу; 5) систем финансијског управљања и контроле буџетског система и система осталих органа и организација које су субјект ревизије

¹¹ Народна скупштина РС, *Контролна функција Народне скупштине*

¹² Сретеновић, Р., Јанковић Андријевић, Љ. (2015) *Значај ревизије јавног сектора за управљање јавним финансијама*, Међународна научна конференција универзитета Сингидунум, Београд, стр. 79.

¹³ Закон о Државној ревизорској институцији, („Службени гласник РС“, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010)

Институције; 6) систем интерних контрола, интерне ревизије, рачуноводствених и финансијских поступака код субјекта ревизије; 7) акта и радње субјекта ревизије које производе или могу произвести финансијске ефекте на примања и издатке корисника јавних средстава, имовину државе, задуживање и давање гаранција као и на сврсисходну употребу средстава којима располажу субјекти ревизије; 8) правилност рада органа руковођења, управљања и других одговорних лица надлежних за планирање, извођење и надзор пословања корисника јавних средстава; 9) друге области предвиђене посебним законима.

На основу напред наведеног, изводи се опште схватање да је предмет ревизије Државне ревизорске институције пословање јавног сектора кроз проверу њихових пословних књига и прегледа усаглашености са важећим законима и прописима. Уколико дође до неслагања, ДРИ даје негативно мишљење на пословање одређеног субјекта као и мере за отклањање пронађених неправилности и рок да се то учини.

Врсте ревизије у јавном сектору

Државна ревизорска институција има задатак да обавља следеће врсте ревизије:¹⁴

Ревизију финансијских извештаја - испитивање докумената, исправа, извештаја и других информација, ради прикупљања довољног, адекватног и поузданог доказа за изражавање мишљења да ли финансијски извештаји субјекта ревизије истинито и објективно приказују његово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним рачуноводственим начелима и стандардима;

Ревизију правилности пословања - испитивање финансијских трансакција и одлука у вези са примањима и издацима, ради утврђивања да ли су односне трансакције извршене у складу са законом, другим прописима, датим овлашћењима, и за планиране сврхе;

Ревизију сврсисходности пословања - испитивање трошења средстава из буџета и других јавних средстава, ради стицања довољног, адекватног и поузданог доказа за извештавање да ли су средства од стране субјекта ревизије употребљена у складу са начелима економије, ефикасности и ефективности као и у складу са планираним циљевима.

¹⁴<http://www.dri.rs/>, [20.06.2016.]

У пракси, ДРИ спроводи поступак ревизије финансијских извештаја и ревизије правилности пословања субјеката ревизије паралелно, сачињава један ревизиони извештај- напомене уз извештај, којим је обухваћена и ревизија финансијских извештаја и правилности пословања. У периоду од почетка вршења ревизије до 2013. године, када је ревидирано пословање субјеката из јавног сектора за 2012. годину, Државна ревизорска институција је изражавала једно мишљење, које се односи и на финансијске извештаје и на правилност пословања ревидираног субјекта. Почев од 2014. године, када је ревидирано пословање за 2013. годину, у извештајима, уколико су паралелно вршене ревизије финансијских извештаја и правилности пословања, ДРИ изражава два мишљења, за сваку ревизију посебно.

Сарадња са Народном скупштином

Један од видова сарадње ДРИ са Народном скупштином је извештавање. У складу са чланом 46. Закона о државној ревизорској институцији¹⁵, ДРИ подноси Народној Скупштини Годишњи извештај о раду за претходну годину до 31. Марта текуће године.

Скупштина може да захтева од ДРИ додатно појашњење појединих чињеница и околности.

У оквиру спровођења националне стратегије за борбу против корупције, Планираним изменама Закона о ДРИ програмом ревизије ДРИ била би ревизија политичких странака на републичком нивоу.

РЕЗУЛТАТИ АКТИВНОСТИ ДРИ У ПЕРИОДУ ОД 2009 - 2014

Од почетка рада у посматраном периоду активности, ДРИ је остварила раст пре свега у попуњавању планираног броја извршилаца на пословима ревизије који је праћен континуираном активношћу на едукацији и усавршавању запослених.

Растом броја извршилаца омогућено је формирање организационе структуре која може да одговори како на захтеве и задатке који су прописани Законом о ДРИ, тако и на захтеве Народне скупштине и пореских обезника.

ДРИ је у оквиру своје организационе структуре формирала секторе и то: сектор за ревизију буџета и буџетских фондова, сектор

¹⁵ „Службени гласник РС“, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010)

за ревизију буџета локалне власти, сектор за ревизију организација обавезног социјалног осигурања, сектор за ревизију јавних предузећа, привредних друштава и других правних лица које је основао или има учешће у капиталу или у управљању корисник јавних средстава, сектор за ревизију Народне банке Србије, јавних агенција и других корисника јавних средстава, сектор за ревизију сврсисходности пословања.

У 2016. години основан је Сектор за контролу квалитета.

Резултати ДРИ посматрани кроз Ревизорске извештаје у периоду од 2009. - 2014. године

Анализом података из годишњих извештаја, које је ДРИ подносила Народној скупштини у периоду од њеног суштинског успостављања 2009. године, када је објављен први извештај о ревизији Завршног рачуна буџета Републике Србије за 2008. годину, до 2015. године, укључујући и 2015. годину, може се закључити да су активности и ефекти рада ДРИ расли:

Табела 1. Преглед броја ревизорских извештаја у периоду од 2009. до 2015. године по секторима и на нивоу ДРИ:

Сектор за ревизију	Број ревизорских извештаја по годинама						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015.
буџета и буџетских фондова	1	9	10	4	7	9	9
буџета локалне власти			13	2	4	6	06
организација обавезног соц. осигурања			1	8		3	3
јавних предузећа			19	14	20	20	27
Народне банке Србије		1	2	4	4	3	6
сврсисходности пословања							
Укупно	1	10	5	42	8	32	72

Од почетка рада ДРИ бележи раст броја субјеката обухваћених ревизијом, и броја ревизионих извештаја. У периоду од 2009. до 2015. године објављено је 570 извештаја о ревизији¹⁶.

У 2015. години сачињено је 172 извештаја, од којих се 158 извештаја односи на ревизију финансијских извештаја, 14 извештаја на ревизију одазивних извештаја. У напред наведеним ревизорским извештајима дато је 1.672 препоруке (у просеку 10,58 препорука по извештају). У 60 извештаја дато је скретање пажње на неуспешност прописа.

У табели број 2. Приказана је структура изражених ревизорских мишљења у ревизорским извештајима сачињеним у 2015. години, укупно 158. У извештајима о пословању субјеката ревизије у 2014. години, изражено је укупно 314 ревизорских мишљења, са освртом на ревизорска мишљења која се односе на ревизију финансијских извештаја који се односе на ревизију правилности пословања:

Табела 2: Структура датих ревизорских мишљења у ревизорским извештајима у 2015. години

Врста извештаја	Број ревизија	мишљење				
		укупан број	позитивно	Са резервом	негативно	уздржавајуће
пословање у 2014. години	158	314	32	277	3	2
Финансијски извештаји	156	156	23	130	2	1
Правилност пословања	158	158	9	147	1	1
Ревизија одазивних извештаја	14					

Извор: Државна ревизорска институција¹⁷

¹⁶Извор: Државна ревизорска институција

¹⁷исто

Током 2013.године започета је ревизија сврсисходности пословања.

Донет је Закон о изменама и допунама Закона о здравственом осигурању којим је прописана процедура образовања централне комисије за лекове у РФЗО ради обављања послова у поступку за стављање лекова на листу лекова.

Институција је, на основу информација до којих је дошла током обављања ревизија, дала предлоге који се односе на санкционисање повреда Закона о јавним набавкама. Предлог да се најозбиљније повреде одредаба Закона о јавним набавкама третирају као кривично дело је прихваћен. Изменама и допунама Кривичног законика из 2012. године прописано је кривично дело „злоупотреба у вези са јавном набавком“.

Институција има активну улогу у оквиру процеса приступања Републике Србије Европској унији. ДРИ има своје представнике у пододборима за стабилизацију и придруживање и у преговарачким тимовима за Поглавље 5 - Јавне набавке и Поглавље 32 - Финансијска контрола.

У складу са програмом ревизије за 2015.годину, а у оквиру спровођења националне стратегије за борбу против корупције, ДРИ је извршила ревизију финансијских извештаја и правилности пословања политичких странака у 2014. години сачинила три извештаја о ревизији. На основу Програма ревизије за 2016.годину, који је донео Савет Институције,¹⁸ у 2016. Години ДРИ је отпочела спровођење ревизије финансијских извештаја и правилности пословања политичких странака у 2015.години и сачинила три извештаја о ревизији.¹⁹

Поступање по препорукама датим у Извештајима о правилности пословања директних рисника буџетских средстава Републике Србије приказано кроз Одазивне извештаје

Сваки Извештај о извршеној ревизији садржи недостатке из пословања као и савете како их превазићи. У одазивним извештајима субјекти ревизије обавештавају ДРИ шта су предузели да отклоне уочене недостатке.

У складу са Законом о Државној ревизорској институцији ревидирани субјект у чијем су пословању биле откривене

¹⁸Извор: Државна ревизорска институција

¹⁹Извор: Државна ревизорска институција

неправилности или несврсисходности које нису отклоњене у току обављања ревизије, дужан је да поднесе Институцији извештај о отклањању откривених неправилности или несврсисходности. Овај извештај ревидирани субјект мора поднети у року који одреди Институција, у границама од 30 до 90 дана, почев од наредног дана од дана уручења извештаја ревизије.

Одазивни извештај се даје у писаном облику, потписан и оверен печатом од стране одговорног лица ревидираног субјекта. Овај документ, по потреби, подлеже провери веродостојности од стране Институције. Одазивни извештај је јавна исправа.

Институција може проверавати веродостојност одазивног извештаја поредећи исти са резултатима ревизије.

Ако је реч о тешком кршењу обавезе доброг пословања Институција о томе обавештава Скупштину.²⁰

На основу свега наведеног, намеће се закључак да је неопходност државне ревизије код корисника јавних средстава неминовност која у сваком случају води побољшању пословања корисника јавних средстава и транспарентности трошења.

ЗАКЉУЧАК

У раду је објашњена нужност успостављања система ревизије од стране Државне ревизорске институције као независног надзорног тела Републике Србије кроз дефинисање статуса исте и њеног делокруга рада. На основу коришћене литературе и статистичких података установљено је да без ефикасне ревизије и објављених резултата у виду ревизорских извештаја и мишљења нема сврсисходног трошења јавних расхода од стране корисника јавних средстава.

С обзиром на то да је једна од примарних одговорности Парламента надзор извршне власти, ДРИ као надзорно тело Народне скупштине које је независно у раду, представља кључну подршку у спровођењу улоге надзора над извршном власти.

Доказана је почетна хипотеза да је значај ДРИ у модернизацији државне управе веома изражен, јер је потврђена тврдња да ДРИ спровођењем својих активности доприноси „одговорности власти према грађанима“.

²⁰ Закон о Државној ревизорској институцији ("Сл. гласник РС", бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010)

ЛИТЕРАТУРА

Петровић, З. (2010) Међународни стандарди ревизије, Универзитет Сингидунум, Београд.

Сретеновић, Р., Јанковић Андријевић, Љ. (2015) *Значај ревизије јавног сектора за управљање јавним финансијама*, Међународна научна конференција универзитета Сингидунум, Београд.

Одељење за информатичко-истраживачке и библиотечке послове Народне скупштине РС (2008) *Организација и јавност рада ДРИ*.

Народна скупштина РС, *Контролна функција Народне скупштине*.

Пословник Државне ревизорске инситуције („Службени гласник РС“, бр.9/2009).

Закон о Државној ревизорској институцији („Службени гласник РС“, бр.101/2005, 54/2007 и 36/2010)

Основни принципи ревизије јавног сектора, INTOSAI Professional Standards Committee, Данска

Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр.98/2006)

<http://www.dri.cg.yu/podaci/Standardi/INTOSAIstandardi.pdf>

<http://www.dri.rs/>

<http://www.eurosai.org/eng/links.asp-the> *European Organisation of Supreme Audit Institutions*.

Marina D. Kovinić
SUMMARY

EFFECT OF THE STATE AUDIT INSTITUTION ON THE IMPROVEMENT
OF EFFICIENCY OF THE STATE ADMINISTRATION OF THE REPUBLIC
OF SERBIA

The paper includes a description of the scope of the State Audit Institution and its positive impact on the operations of the auditees . This effect is achieved on the basis of respect for the provisions of the report and audit opinion, which left after the completion of the procedure. In any case demonstrated the necessity of revision as a basis for the modernization of the state administration and all users of public funds through the guidance and direction of the state auditor.