

Смернице у вези примене прописаних новина о начину организовања и спровођења интерне ревизије (2023)

Увод

Правилник о изменама и допунама Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору ("Сл. гласник РС", бр. 84/2023, у даљем тексту: Правилник ИР) ступио је на снагу 13. октобра 2023. године и предвиђа промене у погледу начина организовања и спровођења интерне ревизије код корисника јавних средстава.

Циљ ових смерница је да подрже разумевање и спровођење прописаних измена Правилника ИР приликом успостављања и рада интерне ревизије у јавном сектору. Ово се нарочито односи на дефинисање обухвата интерне ревизије појединих категорија корисника јавних средстава, који је измењен у односу на претходно важећа решења. С тим у вези, у току непосредних консултација са представницима министарстава и одређених државних органа, а нарочито на основу тематских радионица са интерним ревизорима из јединица локалних самоуправа, организованих у сарадњи и уз подршку програма Реформа локалних финансија III (РЕЛОФЗ) и ЕУ Exchange 6 током децембра 2023. године, разматрана су и дискутована отворена питања везана за примену наведених измена. Посебна пажња је посвећена: (1) питањима везаним за повељу интерне ревизије код корисника који спроводе интерну ревизију и код индиректних буџетских корисника и других субјекта за које су надлежни према садржаним изменама Правилника ИР, (2) питањима у вези стратешког и годишњег плана у тим ситуацијама, и (3) начину састављања и достављања извештаја о спроведеној ревизији. На основу ових дискусија, као и питања која су непосредно достављена Централној јединици за хармонизацију, изведени су одређени закључци и дефинисане смернице које су дате у овом документу.

Преглед измена Правилника ИР

Најзначајније измене Правилника ИР, поред осталог, садрже следеће новине:

- Предвиђен је нови начин успостављања интерне ревизије код одређених корисника јавних средстава, и то обављањем интерне ревизије од стране интерне ревизије надлежног директног корисника буџетских средстава Републике Србије (РС), аутономне покрајине (АП), односно јединице локалне самоуправе (ЈЛС), у складу са планом те јединице интерне ревизије (чл. 3. ст. 1. тач. 4) Правилника ИР). На основу наведене измене, наступило је проширење обухвата интерне ревизије надлежних директних буџетских корисника РС, АП и ЈЛС, тако што су у њен обухват укључене поједине категорије корисника јавних средстава детаљно наведене у чл. 5. ст. 3. Правилника ИР;
- Као изузетак у односу на основне начине успостављања интерне ревизије, поред инокосног овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, запосленог код корисника јавних средстава, предвиђена је новина и да је могуће ангажовање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору на основу уговора о обављању тих послова (чл. 3. ст. 2. Правилника ИР);

- Подигнут је праг броја запослених, као услов за успостављање посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију, на 500 запослених на неодређено и одређено време (чл. 4. Правилника ИР). Исто се односи на праг броја запослених као услов за успостављање службе интерне ревизије у општинама у којима је укупно преко 500 запослених на неодређено и одређено време у општинској управи, код корисника буџетских средстава општине и код осталих корисника јавних средстава у надлежности општине кумулативно (чл. 6. ст. 2. Правилника ИР);
- Прецизирани су услови за обављање послова интерне ревизије, тако што те послове код корисника јавних средстава, по правилу, могу да обављају интерни ревизори са сертификатом овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору распоређени на радно место интерног ревизора, односно овлашћени интерни ревизор са којим је закључен уговор о обављању тих послова (**и у овом случају је неопходан сертификат ОИР у ЈСРС**). Изузетак у односу на ово правило је ситуација када појединачни ревизорски ангажман (услуга уверавања) обавља кандидат за стицање сертификата код корисника јавних средстава код којег је запослен, у склопу обуке за практичан рад на интерној ревизији (чл. 21. Правилника ИР), односно у склопу тима који води овлашћени интерни ревизорревизије код тог КЈС.

У том смислу, треба имати у виду да услови за континуирано обављање послова интерне ревизије који су горе наведени (а којима се штити квалитет интерне ревизије и обезбеђује да се ревизија обавља у складу са међународно прихваћеним стандардима професионалне праксе интерне ревизије Института интерних ревизора), не искључују могућност пријављивања на конкурс за попуњавање радног места интерног ревизора или руководиоца интерне ревизије (уколико кандидат испуњава услове радног искуства) који објави КЈС лица које тај сертификат у тренутку пријављивања не поседује, с обзиром да сертификат као доказ квалитета рада интерне ревизије кандидат може стећи након ступања на рад (КЈС има обавезу да кандидата пријави на обуку у року од 6 месеци од распоређивања на радно место интерног ревизора, а кандидат да испит за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору положи у року од годину дана од окончања практичног дела обуке);

- Прописан је допунски услов за руководиоца јединице за интерну ревизију, који поред искуства од седам година на пословима ревизије, интерне контроле, финансијске контроле или рачуноводствено-финансијским пословима, мора да испуни и посебан услов од најмање годину дана искуства на пословима ревизије (чл. 22. ст. 1. Правилника ИР). КЈС могу запослити лице које у тренутку запошљавања нема сертификат али испуњава услове везане за искуство 7+1, односно то лице се може јавити на конкурс;
- Прописано је да интерне ревизије које су успостављене код корисника јавних средстава на начин и под условима који су важали до дана ступања на снагу Правилника, настављају са радом и након тога (чл. 13. Правилника о измени и допуни Правилника ИР, тј, у одељку Одредаба које нису унете у „пречишћен текст“ Правилника ИР).

Смернице

На основу почетних питања која су отворена од стране корисника јавних средстава и интерних ревизора у погледу примене наведених новина о начину организовања и спровођења интерне

ревизије, након ступања на снагу измена и допуна Правилника ИР, а у склопу овлашћења за праћење примене и координације спровођења интерне ревизије у јавном сектору из чл. 83. ст. 1. тач. 1) Закона о буџетском систему ("Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022, 118/2021 - др. закон и 92/2023), Централна јединица за хармонизацију је у сарадњи са СКГО и РЕЛОФЗ Пројектом припремила следеће смернице за рад интерне ревизије у јавном сектору у вези наведених измена прописа:

1) Организација рада интерне ревизије:

- Послове интерне ревизије могу да обављају лица која испуњавају услове из чл. 21. Правилника ИР:
 - то су **лица која поседују сертификат овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору**, стечен у прописаној процедури и издат од стране Централне јединице за хармонизацију;
 - и лица која су **распоређена на радно место интерног ревизора ИР** и она **лица која су уговором екстерно ангажована** морају да буду овлашћени интерни ревизори у ЈС РС
- Све интерне ревизије које су успостављене на било који начин из чл. 3. Правилника ИР, настављају са радом и након ступања на снагу измена Правилника ИР. У том погледу, **измене Правилника ИР не представљају основ за укидање или измене постојећег организационог статуса већ успостављених интерних ревизија**. Поред тога, наставак рада успостављене интерне ревизије не искључује могућности кадровских или организационих промена, у смислу повећања броја интерних ревизора, организациону промену преласком са интерног ревизора појединца на јединицу за интерну ревизију или друге организационе промене статуса јединице имајући у виду то да је јачање јединица и укрупњавање истих на кључним местима у министарствима, градовима, ЈЛС, предузећима на централном нивоу и ООСО, заправо сврха измена организације и успостављања;
- Код ЈЛС које имају успостављену заједничку интерну ревизију на основу споразума из чл. 3. ст. 1. тач. 2) Правилника ИР, обухват споразума се протеже и на КЈС који су према изменама Правилника ИР обухваћени интерном ревизијом чланице споразума, тј. „ревизорски универзум“ се шири нпр. на све директне и индиректне кориснике буџета и остале кориснике јавних средстава (ЈКП) обе јединице локалне самоуправе код свих ЈЛС које чине заједничку интерну ревизију. Слично, код споразума из чл. 3. ст. 1. тач. 3) Правилника ИР, у нови обухват улазе сви КЈС на које се изменама Правилника ИР проширио обухват КЈС која је на основу споразума уступила другој КЈС обављање интерне ревизије;
- Постоји **могућност успостављања нове интерне ревизије** код КЈС који немају организовану интерну ревизију у време ступања на снагу измена Правилника ИР, а **налазе се у обухвату** интерне ревизије **надлежног директног КЈС на основу** чл. 5. ст. 3. Правилника, уз претходну сагласност тог директног буџетског корисника РС, АП

или ЈЛС у чијем се налази обухвату (чл. 5. ст. 5. Правилника ИР). У том случају, може се организовати посебна функционално независна јединица за интерну ревизију код тог КЈС (чл. 3. ст. 1. тач. 1) Правилника ИР), може се успоставити обављањем тих послова од стране интерног ревизора запосленог код тог КЈС (инокосна интерна ревизија) или ангажовањем интерног ревизора по уговору (чл. 3. ст. 2. Правилника ИР);

- Са тим у вези, надлежни директни и даље има право да обавља ревизију код тог корисника који је или ће тек успоставити своју ИР, али му је ризик код планирања мањи и потребно је да координирају рад односно планирање ревизија (ако новоуспостављена ИР нема капацитет за већи број ревизија или нешто што је процењено анализом ризика ИР директног корисника буџета не улази у план ревизије новоуспостављене ИР, надлежни директни може да обави ту ревизију код тог КЈС);
- Инокосни интерни ревизор, као и интерни ревизор ангажован по уговору, имају сва овлашћења и дужности руководиоца службе интерне ревизије прописане Правилником ИР. Ово се односи на целину остваривања функције интерне ревизије код конкретног субјекта, почев од фазе планирања, преко потписивања повеље и планова, па до спровођења ревизије и достављања извештаја о спроведеној ревизији (чл. 3. ст. 2. Правилника ИР);
- У погледу типа уговорног ангажовања лица која испуњавају прописане услове за обављање интерне ревизије, неке од могућности чија реализација зависи од потреба и КЈС и конкретне ситуације и применљивости могу бити - ангажовање на основу рада ван уговора о допунском раду, уговора о привременим и повременим пословима, уговора о пружању услуга интерне ревизије, рад ван радног односа, односно по другом пригодном основу у зависности од статуса ангажованог лица и могућности да се испуне сви услови везани за остваривање функције интерне ревизије (поред осталог, број радних дана на годишњем нивоу потребан за функционисање интерне ревизије код једног корисника јавних средстава). У случају комерцијалног ангажовања, потребно је планирати и спровести јавну набавку услуга интерне ревизије у јавном сектору, а сама врста уговора је ван делокруга ЦЈХ, овде су назначени само до сада идентификовани модалитети ради целовитости текста. Са аспекта делокруга рада Министарства финансија, односно Сектора – ЦЈХ, истичемо захтев да лица која обављају ИР буду овлашћени ИР у јавном сектору, односно да поседују сертификат ЦЈХ.
- На питање како се обрачунава број запослених код утврђивања услова из чл. 4. и чл. 6. ст. 2. Правилника ИР, треба имати у виду да у укупан број запослених улазе сва **лица у радном односу**. Према томе, број запослених укључује сва лица запослена на неодређено и на одређено време, а не укључује лица радно ангажована на начин који не подразумева закључивање радног односа (уговор о привременим и повременим пословима, уговор о делу, и сл.).

2) Повеља интерне ревизије:

- Потребно је спровести одговарајуће измене, односно ревидирати важећу повељу интерне ревизије, како би се усагласила са прописаним изменама Правилника ИР;
- Повеља интерне ревизије се припрема, саставља и потписује на нивоу надлежног директног буџетског корисника средстава Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе („кровни“ КЈС), и односи се на све кориснике јавних средстава који су обухваћени интерном ревизијом у складу са чл. 5. ст. 3. у вези чл. 3. ст. 1. тач. 4) Правилника ИР. Према томе, појединачни корисници из тог обухвата не израђују појединачне повеље интерне ревизије, нити њихови руководиоци потписују повељу надлежног директног буџетског корисника РС, АП или ЈЛС у чијем су обухвату интерне ревизије;
- Наведене измене Правилника ИР не мењају постојећу праксу у ситуацији када се на основу споразума обавља функција интерне ревизије код субјеката чији су оснивачи више јединица локалне самоуправе, конкретно се односи на питање регионалних јавних предузећа (претежно су у питању регионалне депоније). У овим ситуацијама остаје обавеза да интерна ревизија потписује повељу са директором регионалног ЈП;
- Обухват интерне ревизије се у повељи одређује дескриптивно, а не таксативно. У том смислу, **потребно је прецизирати које су категорије субјеката обухваћене интерном ревизијом** надлежног директног буџетског корисника РС, односно службом интерне ревизије надлежне АП или јединице локалне самоуправе, тако што се конкретизује одредба из чл. 5. ст. 3. у односу на релевантне околности у датој ситуацији. На пример, у случају интерне ревизије једне локалне самоуправе, **у повељи се наводи да су у њеном обухваћу директни и индиректни корисници буџета ње јединице локалне самоуправе, јавна предузећа чији је она оснивач, као и њавна лица основана од ствране њих јавних предузећа, зајим њавна лица над којима ЈЛС има директну или индиректну њрављачку контволу** (јавне установе, јавне агенције, привредна друштва), **као и КЈС који осстварују већину својих њрихода у њрејходној њсловној години из буџета ње јединице локалне самоуправе** (нпр. удружења грађана, спортска удружења, и сл);
- **Повељу интерне ревизије потписује** руководиоца надлежног директног буџетског корисника, нпр. градоначелник или председник општине, с једне стране, и руководиоца службе интерне ревизије, с друге стране;
- Повељу интерне ревизије је **потребно доставити свим КЈС из њеног (новог) обухвата** (чл. 5а ст. 1. тач. 1) Правилника). Достава повеље се спроводи **на било који погодан начин** - поред доставе путем поштом, постоји могућност доставе електронским путем (прилог електронске поште) или постављањем на интернет страници „кровног“ КЈС уз циркуларну електронску пошту свим КЈС из обухвата са линком за преузимање документа. Поред тога, постоји могућност и да се Повеља објави у службеном листу у којем се објављују акти „кровног“ КЈС, и да се на тај начин сматра да је достављена свим субјектима из обухвата интерне ревизије.

3) Стратешки и годишњи план:

- Потребно је изменити, односно донети нови стратешки план на нивоу надлежног директног буџетског корисника средстава Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе, ради укључивања нових субјеката у обухват и ради спровођења одговарајућих измена у вези идентификовање ризика, процене ризика и управљања ризиком с обзиром на посебне карактеристике КЈС из проширеног обухвата, у складу са изменама Правилника ИР;
- Пре израде измена стратешког плана, потребно је спровести свеобухватно информисање о индиректним корисницима, односно **свим субјектима из обухвата** интерне ревизије (директним и индиректним корисницима буџета, осталим КЈС) у складу са нивоом власти, из више доступних извора. Поред података који су доступни из службених евиденција „кровног“ КЈС, релевантни подаци за састављање стратешког плана, поред осталог, могу се прикупити путем посебно састављеног упитника од свих субјеката из обухвата интерне ревизије, из њихових регистара ризика и кроз интервјуе са руководиоцима тих субјеката;
- Стратешким планом је потребно **таксативно навести** све појединачне субјекте који потпадају под обухват интерне ревизије у складу су чл. 5. ст. 3. Правилника ИР. **Списак** корисника који се по наведеном критеријуму налазе у обухвату интерне ревизије се може **дати у прилогу стратешког плана**, тако да чини саставни део тог документа, нарочито у случају великог броја тих субјеката;
- Ради правилног идентификовања и навођења свих субјеката из обухвата интерне ревизије, у складу са критеријумом из чл. 5. ст. 3. Правилника ИР, **потребно је консултовати списак КЈС који утврђује, редовно ажурира и објављује Управа за трезор Министарства финансија** (Правилник о списку корисника јавних средстава, "Сл. гласник РС", бр. 118/23 - <https://www.trezor.gov.rs/src/services/kjs/>). У овом списку, поред сваког евидентираног КЈС је наведен податак о надлежном директном буџетском кориснику (колона 8 - Ознака и назив директног корисника буџетских средстава);
- Ако је код појединих КЈС из обухвата интерне ревизије већ успостављена интерна ревизија на неки други начин из чл. 3. ст. 1 и 2. Правилника ИР, потребно је да се то констатује у стратешком плану. Такве субјекте треба посебно навести, односно издвојити у посебан списак. Исто се односи у случају накнадног успостављања интерне ревизије на други начин код појединих КЈС из обухвата интерне ревизије „кровног“ КЈС, уз његову претходну сагласност – то се констатује и посебно издваја у списку који је саставни део стратешког плана „кровног“ КЈС;
- На основу стратешког плана и спроведене анализе ризика, припрема се и доноси годишњи план, који представља основни оперативни плански инструмент у којем се наводе субјекти из обухвата код којих ће бити спроведена интерна ревизију у тој години. Годишњи план потписују руководиоци надлежног „кровног“ КЈС и руководиоци интерне ревизије (исто као и стратешки план), с тим да се о плану **благовремено обавештавају субјекти код којих је предвиђено спровођење интерне ревизије у тој години.**

- У фази израде анализе ризика у контексту више субјеката који су обухваћени „кровном“ интерном ревизијом, потребно је да приступ буде **превасходно заснован на анализи ризика на нивоу појединачних субјеката из обухвата**, а не на нивоу појединачних система (систем плата, систем набавки, информациони систем и др.) као што је случај кад се ради анализа ризика за конкретног субјекта ревизије. Према томе, процењује се који је субјекат из обухвата ревизије више ризичан, а који мање, на основу претходно успостављених критеријума, и потом се на основу тако изведене анализе ризика утврђује и приоритизација код планирања спровођења интерних ревизија код појединачних корисника на основу годишњих планова на нивоу појединачних система. Сврсисходно је и објавити стратешки план на интернет страници кровног корисника јавних средстава.

4) Извештај о спроведеној ревизији:

- Приликом спровођења појединачне интерне ревизије код субјекта из обухвата интерне ревизије, све радње које се односе на руководство или руководиоца субјекта, укључујући одржавање завршног састанка, упознавање о резултатима ревизије и разговор у циљу усаглашавања ставова, односе се на руководиоца **КЈС код којег се обавља интерна ревизија**;
- Извештај о спроведеној ревизији код субјекта из проширеног обухвата се доставља руководиоцу тог субјекта интерне ревизије, као и руководиоцу надлежног „кровног“ КЈС, односно директног буџетског корисника, АП или ЈЛС, ради информисања. Супротно, код корисника код којих је већ организована самостална интерна ревизија (служба или инокосна ИР), извештај о спроведеној ревизији се доставља само руководиоцу тог субјекта (на пример, ако је код локалног ЈП организована самостална интерна ревизија, извештај се доставља директору ЈП, али не и председнику општине/градоначелнику);
- Скретање пажње: Ако се спроводи интерна ревизија на бази изабраног узорка корисника јавних средстава који обављају истоврсну делатност, на основу уочених системских слабости и датих препорука у појединачним извештајима ревизије, може се припремити циркуларни допис за све остале кориснике који обављају исту делатност у погледу уочених недостатака/слабости за које се оцени да су релевантни за целу ту категорију корисника као **превентивна мера**. Њиме се може скренути пажња на слабости које су установљене код субјекта који је био предмет ревизије. У том материјалу не треба наводити експлицитно ко је био субјект ревизије. Циркуларни допис би био усмерен на скретање пажње. На пример, након спроведене интерне ревизије на узорку предшколских установа (надлежност јединица локалне самоуправе), могу се „дати препоруке“ или **инструисати** све предшколске установе са подручја те јединице локалне самоуправе. Под истоврсном делатношћу се подразумева иста претежна делатност корисника (у конкретном примеру, то је шифра делатности 85.10 – Предшколско образовање).
- **Кровна интерна ревизија** је потребно да на пригодан начин **обавести КЈС из обухвата о могућности добијања саветодавних услуга** које прибавља захтевом

упућеном ИР преко руководиоца тог надлежног директног корисника буџета (градоначелника, председника општине), као и да планира потребан број ревизор дана у стратешком и годишњем плану ревизије.