



**Crna Gora**

**Državna revizorska institucija**

DRI broj: 40116/17-023-72  
Podgorica, 17.01.2017. godine

## **IZVJEŠTAJ**

o reviziji uspjeha

**Efikasnost unutrašnje revizije u javnom sektoru**

**konačni izvještaj**

Podgorica, januar 2017. godine

Sadržaj:

<b>1. OPŠTI DIO</b> .....	3
1.1. Osnov za reviziju .....	3
1.2. Cilj revizije .....	5
1.3. Obim i ograničenja .....	5
1.4. Kriterijumi revizije .....	6
1.5. Izvori informacija i metode prikupljanja podataka .....	7
<b>2. UNUTRAŠNJA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU</b> .....	8
2.1. Razvoj unutrašnje revizije .....	8
2.2. Unutrašnja revizija na centralnom nivou .....	9
2.3. Unutrašnja revizija na lokalnom nivou .....	12
2.4. Unutrašnja revizija kod drugih subjekata javnog sektora .....	14
2.5. Uzorak revizije .....	16
<b>3. NALAZI REVIZIJE</b> .....	18
3.1. Nezavisnost i objektivnost unutrašnje revizije .....	18
3.2. Operativni kapaciteti jedinica za unutrašnju reviziju .....	22
3.3. Planiranje unutrašnje revizije .....	24
3.4. Vrste unutrašnje revizije u javnom sektoru .....	27
3.5. Metodologija vršenja revizije .....	28
3.6. Vršenje revizije na osnovu sporazuma .....	30
3.7. Izveštavanje rukovodioca subjekta .....	31
3.8. Izveštavanje Ministarstvu finansija .....	32
3.9. Kontrola kvaliteta .....	32
3.10. Realizacija preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije .....	34
<b>4. FINALNI ZAKLJUČCI I EVIDENTIRANI NEDOSTACI</b> .....	37
4.1. Zapošljavanje unutrašnjih revizora u javnom sektoru .....	37
4.2. Uloga unutrašnje revizije u javnom sektoru .....	39
4.3. Komunikacija u postupku vršenja revizije .....	41
4.4. Metodologija vršenja unutrašnje revizije .....	42
4.5. Programi obuka za unutrašnje revizore .....	45
<b>5. MIŠLJENJE I PREPORUKE</b> .....	47

## 1. OPŠTI DIO

### 1.1. Osnov za reviziju

Pravni osnov za vršenje revizije “Efikasnosti unutrašnje revizije u javnom sektoru” sadržan je u:

- Ustavu Crne Gore, član 144 („Sl. list CG“ br. 01/07); Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, član 4 („Sl. list RCG“ br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Sl. list CG“ br. 17/07, 73/10, 40/11 i 31/14);
- Godišnjem planu revizije Državne revizorske institucije, donesenom od strane Senata 22.12.2015. godine (br. 4011-06-1998);
- Odluci o vršenju revizije od 23.03.2016. godine (broj 40116/16-023-562) u sastavu: dr Branislav Radulović (član Senata - rukovodilac Kolegijuma) i g. Nikola N. Kovačević (član Senata - član Kolegijuma).

Revizija je izvršena u skladu sa:

- Poslovníkom Državne revizorske institucije („Sl. list CG“ br. 3/15);
- Uputstvom o metodologiji vršenja revizije uspjeha i
- Međunarodnim standardima za vrhovne revizorske institucije (ISSAI – nivo III).

Koncept javne unutrašnje finansijske kontrole (*Public International Financial Control- PIFC*) razvila je Evropska komisija sa ciljem da pomogne zemljama kandidatima u reformi njihovih sistema unutrašnjih kontrola i upravljanju nacionalnim i sredstavima EU, primjenjujući međunarodne standarde i najbolju praksu EU.<sup>1</sup> PIFC sistem treba da obezbijedi uvjerenje da se budžetska sredstva troše na „pametnan način“<sup>2</sup> i dio je pregovaračkog poglavlja 32- Finansijski nadzor, koje je Crna Gora u postupku pridruživanja Evropskoj Uniji otvorila u junu 2014. godine.

Unutrašnja revizija je sastavni dio sistema unutrašnjih finansijskih kontrola i predstavlja nezavisno, objektivno uvjeravanje i savjetodavnu aktivnost osmišljenu da doda vrijednost i poboljša poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvodeći sistematičan, disciplinovani pristup procjenjivanju i poboljšavanju efektivnosti upravljanja rizikom, kontrola i korporativnog upravljanja.<sup>3</sup> Unutrašnja revizija u javnom sektoru Crne Gore uspostavljena je 2004. godine.

Javni sektor, u momentu vršenja predmetne revizije od strane DRI, nije u skladu sa važećim pravnim okvirom bio u potpunosti pokriven funkcijom unutrašnje revizije iz razloga što ista nije bila uspostavljena u svim organima ili je bila uspostavljena ali ne u dovoljno funkcionalnom obliku.

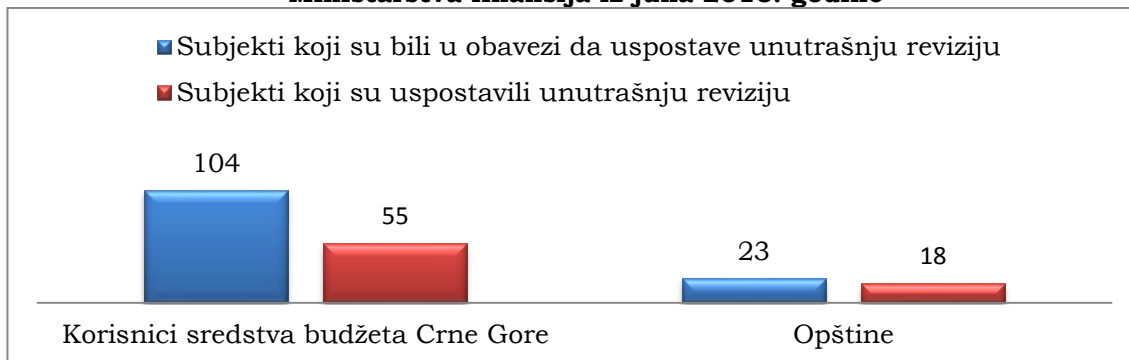
---

<sup>1</sup> Welcome to the world of PIFC; European Commission, str.1.

<sup>2</sup> Welcome to the world of PIFC; European Commission, str.3.

<sup>3</sup> Definicija Međunarodnog instituta internih revizora (IIA).

**Grafik1: Pregled subjekata u javnom sektoru koji su, u skladu sa važećim pravnim okvirom, bili dužni da uspostave unutrašnju reviziju prema evidencijama Ministarstva finansija iz juna 2016. godine<sup>4</sup>**



Bez obzira što se javnim sektorom, osim korisnika sredstava budžeta i opština smatraju i nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udio<sup>5</sup> ne postoji tačna i ažurna evidencija o uspostavljanju unutrašnje revizije kod ovih subjekata.

Prema podacima Ministarstva finansija<sup>6</sup> na kraju 2015. godine od 35 korisnika budžeta, na centralnom i lokalnom nivou, koji su utvrdili posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju samo 20% zapošljava tri ili više revizora, kako je utvrđeno Zakonom<sup>7</sup> i predstavlja minimum za efektivnu i funkcionalnu unutrašnju reviziju.<sup>8</sup> Tri unutrašnja revizora predstavlja minimum shodno Zakonu.

Evropska komisija u Izvještaju o napretku Crne Gore za 2015. godinu navodi da je „stanje kapaciteta unutrašnje revizije u javnom sektoru zabrinjavajuće. Većina institucija javnog sektora, koje su u skladu sa zakonom bile obavezne, da uspostave jedinicu za unutrašnju reviziju su to učinile ali još uvijek postoje institucije koje u uspostavljenim jedinicama nemaju zaposlenih. Ostvaren je napredak u sertifikaciji ili 75% unutrašnjih revizora je sertifikovano, u skladu sa nacionalnim ili internacionalnim okvirom sertifikacije.“<sup>9</sup>

SIGMA<sup>10</sup> u Principima javne administracije za 2015. godinu navodi da je „pravni okvir za funkcionisanje unutrašnje revizije uspostavljen ali i da postoje trajni nedostaci koji se odnose na primjenu pravnog okvira. Nivo uspostavljenog operativnog okvira i kvalitet izvještaja unutrašnje revizije određen je na nivou dva od ukupno pet.“<sup>11</sup>

<sup>4</sup> Konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2015. godinu, koje Ministarstvo finansija dostavlja Vladi Crne Gore i registar Ministarstva finansija (CHU) koji se odnosi na javna preduzeća.

<sup>5</sup> Član 2 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Sl. list CG“, br. 73/08...34/14).

<sup>6</sup> Konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2015. godinu.

<sup>7</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

<sup>8</sup> Član 18 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

<sup>9</sup> Strana 74 Izvještaja.

<sup>10</sup> SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) je zajednička inicijativa OECD-a i Evropske Unije.

<sup>11</sup> Baseline Measurement Report: The Principles of Public Administration, Montenegro April 2015. godine; strana 91.

## 1.2. Cilj revizije

Postupkom revizije bilo je neophodno utvrditi da li su subjekti revizije, koji su uspostavili posebne jedinice za unutrašnju reviziju, stvorili neophodne uslove za nezavisno i objektivno funkcionisanje jedinica za unutrašnju reviziju i pružanje savjetodavnih aktivnosti. Odnosno da li unutrašnji revizori sprovode postupak unutrašnje revizije u skladu sa međunarodnim standardima, etičkim kodeksom, metodologijom Ministarstva finansija i doprinose unapređenju sistema poslovanja.<sup>12</sup>

U postupku revizije bilo je neophodno odgovoriti na glavno revizorsko pitanje:

**Da li su korisnici budžeta preduzeli neophodne mjere i aktivnosti kako bi obezbijedili efikasno funkcionisanje jedinica za unutrašnju reviziju?**

Kako bi se dobio odgovor na glavno revizorsko pitanje potrebno je bilo odgovoriti na sljedeća revizorska potpitanja:

1. Da li je uspostavljen odgovarajući sistem planiranja?
2. Da li su stvoreni neophodni uslovi za vršenje unutrašnje revizije?
3. Da li je uspostavljen tačan i blagovremen sistem izvještavanja?
4. Da li je uspostavljen odgovarajući sistem praćenja realizacije preporuka?

## 1.3. Obim i ograničenja

Revizijom su obuhvaćeni korisnici sredstva budžeta, na centralnom i lokalnom nivou, koji su u skladu sa Zakonom sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru<sup>13</sup> uspostavili posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju i koji sprovode postupak unutrašnje revizije kod drugih korisnika budžetskih sredstva prema potpisanim sporazumima o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.

Kriterijum za izbor budžetskog korisnika u uzorak bio je iznos opredijeljenih budžetskih sredstava i broj zapošljenih unutrašnjih revizora. Jedinice lokalne samouprave određene su u uzorak prema regionalnom principu i iznosu opštinskog budžeta.

Postupkom revizije obuhvaćeno je 11 subjekata, na centralnom i lokalnom nivou, i to:

- Ministarstvo finansija;
- Ministarstvo prosvjete;
- Ministarstvo kulture;
- Ministarstvo ekonomije;

---

<sup>12</sup> Unutrašnja revizija u javnom sektoru zahtijeva: organizacionu nezavisnost; formalni mandat; neograničen pristup; dovoljna finansijska sredstva; stručne rukovodioce, stručne i objektivne unutrašnje revizore, podršku zainteresovanih strana i profesionalne standarde revizije - Supplemental Guidance: The Role of auditing in Public Sector Governance, 2nd Edition: The Institute of Internal Auditors (IIA), January 2012; strana 8.

<sup>13</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14.

- Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja;
- Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije;
- Fond PIO Crne Gore;
- Univerzitet Crne Gore;
- Glavni grad-Podgorica;
- Opština Nikšić;
- Opština Berane.

Revizijom je obuhvaćen je vremenski period 2014- 2015. godine.

#### 1.4. Kriterijumi revizije

Planiranje unutrašnje revizije obuhvata izradu i usvajanje strateškog plana, godišnjeg plana i plana pojedinačne revizije. Kao kriterijum za ocjenu postupka planiranja unutrašnje revizije korišćen je procenat izvršenja planiranih aktivnosti, na nivou svake pojedinačne jedinice za unutrašnju reviziju.

Unutrašnja revizija sprovodi se u skladu sa međunarodnim standardima unutrašnje revizije, odnosno međunarodnim standardima Instituta za unutrašnju reviziju (IIA)<sup>14</sup>, zakonom i podzakonskim aktima, metodologijom, uputstvima i intrukcijama koji se utvrđuju propisom Ministarstva finansija i Etičkim kodeksom Instituta unutrašnjih revizora (IIA). Stoga su isti korišćeni kao kriterijum za ocjenu postupka vršenja unutrašnje revizije.

Postupak vršenja unutrašnje revizije ocijenjen je sa aspekta dovoljnosti i kadrovske osposobljenosti unutrašnjih revizora, pri čemu su kao kriterijum za ocjenu korišćeni zakonom propisani uslov o minimalnom broju unutrašnjih revizora i uslovi za obavljanje poslova unutrašnjeg revizora. Dodatno, kao kriterijum za ocjenu kadrovske osposobljenosti korišćena obavezna sertifikacija unutrašnjih revizora u javnom sektoru i kontinuirana edukacija, prema registrima Ministarstva finansija.

Postupak izvještavanja ocijenjen je sa aspekta potpunosti, tačnosti i blagovremenosti izvještaja koje jedinica za unutrašnju reviziju dostavlja rukovodiocu subjekta i Ministarstvu finansija.

Kriterijum za ocjenu realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije bio je: broj preporuka o kojima nije postignuta saglasnost sa rukovodiocem subjekta, broj realizovanih preporuka, broj nerealizovanih preporuka i procenat realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije za svaku jedinicu posebno i njihovo međusobno poređenje.

---

<sup>14</sup> Svrha Standarda je da: 1) opišu osnovna načela koja koja predstavljaju praksu unutrašnje revizije; 2) obezbijede okvir za obavljanje i promovisanje širokog spektra za dodavanje vrijednosti putem unutrašnje revizije; 3) utvrde osnovu za vrednovanje učinka unutrašnje revizije i 4) unaprijede procese i operacije organizacije - Međunarodni standardi za profesionalnu praksu unutrašnje revizije, Uvod u međunarodne standarde (www.theiia.org).

### 1.5. Izvori informacija i metode prikupljanja podataka

Primaran izvor informacija u postupku revizije predstavljala je dokumentacija korisnika budžeta koji su bili obuhvaćeni uzorkom i to: strateških planova, godišnjih planova, pojedinačnih planova revizije, izvještaja unutrašnje revizije, registra preporuka, izvještaja koje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dostavlja rukovodiocu subjekta (godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije i procjenu adekvatnosti i efektivnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole, izvještaj o ograničenjima postavljenim rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjim revizorima u vršenju revizije, izvještaj o adekvatnosti resursa za obavljanje unutrašnje revizije, izvještaj o rezultatima svake pojedinačne revizije sa svim važnim nalazima i preporukama za unapređenje poslovanja subjekta, periodični izvještaji o sprovođenju godišnjeg plana unutrašnje revizije), izvještaja koje budžetski korisnici dostavljaju Centralnoj jedinici za harmonizaciju itd.

Zatim opšta akta subjekata revizije: pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta jedinica za unutrašnju reviziju, rješenja o raspoređivanju unutrašnjih revizora, planovi obuka za unutrašnju reviziju, registri obuka unutrašnjih revizora itd.

Primaran izvor informacija predstavljala je dokumentacija Ministarstva finansija (CHU) koja se odnosi na: kontinuirano profesionalno usavršavanje ovlašćenih unutrašnjih revizora, vođenje registara (jedinica za unutrašnju reviziju, povelja, sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije, ovlašćenih unutrašnjih revizora). Zatim, konsolidovani izvještaji o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola koje Ministarstvo finansija (CHU) dostavlja Vladi i zaključci Vlade koji se odnose na oblast unutrašnje revizije. Dodatno, revizijom je obuhvaćena i dokumentacija Uprave za kadrove koja se odnosila na postupak zapošljavanja unutrašnjih revizora, u periodu 2014-2015. godine.

Dodatne informacije, u postupku revizije, obezbijeđene su analizama Strategije daljeg razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Crnoj Gori za period 2013-2017. godine, akcionih planova, priručnika za unutrašnju reviziju. Zatim, Međunarodnih standarda Instituta za unutrašnju reviziju (IIA), Etičkog kodeksa, dokumenta Evropske komisije itd.

### 1.6. Vrijeme vršenja revizije

Predmetna revizija je izvršena u periodu od 23.05. do 30.11.2016. godine.

Reviziju je sproveo revizorski tim DRI, u sastavu:

- Blažo Savković, državni revizor – načelnik,
- mr Ivana Jovanović, državna revizorka - rukovoditeljka odjeljenja,
- Dragan Radenović, stariji saradnik u reviziji.

## 2. UNUTRAŠNJA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU

### 2.1. Razvoj unutrašnje revizije

Razvoj unutrašnje revizije u javnom sektoru Crne Gore podijeljen je u dvije faze. Prva faza obuhvata period 2004-2008. godine kada je unutrašnja revizija, u skladu sa Uputstvom o načinu i postupku rada unutrašnje revizije,<sup>15</sup> kod potrošačkih jedinica, vanbudžetskih fondova i opština vršena centralizovano od strane Sektora za internu reviziju Ministarstva finansija.<sup>16</sup>

Važećim Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru<sup>17</sup> iz decembra 2008. godine uveden je decentralizovan sistem unutrašnje revizije u javnom sektoru i predviđena obaveza da svi korisnici sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opština, državni fondovi, nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društava i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udio uspostave unutrašnju reviziju na neki od načina koji su predviđeni Zakonom.<sup>18</sup> Unutrašnja revizija u javnom sektoru može biti uspostavljena na jedan od sljedećih načina:

1. Organizovanjem posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju u okviru subjekta, koja je neposredno odgovorna rukovodiocu subjekta. Posebnu organizacionu jedinicu za unutrašnju reviziju u javnom sektoru Crne Gore dužno je da uspostavi 15 subjekata na centralnom nivou i 15 subjekata na lokalnom nivou.<sup>19</sup>
2. Svi ostali subjekti javnog sektora dužni su da obezbijede obavljanje unutrašnje revizije organizovanjem posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju ili obavljanjem unutrašnje revizije od strane jedinice za unutrašnju reviziju drugog subjekta, na osnovu sporazuma i uz prethodnu saglasnost Ministarstva finansija.<sup>20</sup>

Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU)<sup>21</sup> Ministarstva finansija koordinira uspostavljanje i razvoj jedinica unutrašnju reviziju u javnom sektoru. Odnosno, CHU između ostalog, vrši poslove koji se odnose na: izradu metodologije za unutrašnju reviziju; pripremu, organizovanje i sprovođenje programa obuke za polaganje ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora; sprovođenje aktivnosti u oblasti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlašćenih unutrašnjih revizora; vođenje registara jedinica za unutrašnju reviziju, povelja i ovlašćenih unutrašnjih revizora, sagledavanje kvaliteta unutrašnje revizije.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> „Službeni list RCG“, br. 53/04.

<sup>16</sup> Član 2 Uputstva.

<sup>17</sup> „Službeni list CG“, br. 73/08.

<sup>18</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>19</sup> Uredba o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore, br.050/12).

<sup>20</sup> Član 18 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>21</sup> Direktorat za centralnu harmonizaciju u skladu sa važećim Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Ministarstva finansija.

<sup>22</sup> Član 38 Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).



Intenzivniji razvoj unutrašnje revizije u javnom sektoru ostvaren je nakon 2010. godine od kada ostvaren veći stepen pokrivenosti budžetskih sredstava funkcijom unutrašnje revizije, izvršene izmjene Zakona o unutrašnjim finansijskim kontrolama i donijet niz podzakonskih akata kojima se dodatno uređuje oblast unutrašnje revizije u javnom sektoru. Važeća zakonska regulativa u oblasti unutrašnje revizije obuhvata:

- Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Sl. list Crne Gore“, br. 73/08...34/14);
- Uredba o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru („Sl. list CG, br.50/12);
- Uredba o zvanjima unutrašnjih revizora u javnom sektoru i raspoređivanju u grupu poslova („Sl. list CG, br. 36/16);
- Pravilnik o načinu i postupku rada unutrašnje revizije („Sl. list CG, br. 32/09);
- Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za ovlašćenog unutrašnjeg revizora u javnom sektoru („Sl. list CG, br. 30/15);
- Pravilnik o metodologiji sagledavanja kvaliteta unutrašnje revizije u javnom sektoru („Sl. list CG, br.11/13);
- Pravilnik o načinu i rokovima čuvanja revizorske dokumentacije („Sl. list CG, br. 29/13);
- Uputstvo o sadržaju izvještaja i načinu izvještavanja o radu unutrašnje revizije („Sl. list CG, br. 55/12);
- Uputstvo o kontinuiranom profesionalnom usavršavanju ovlašćenih unutrašnjih revizora u javnom sektoru (broj: 05-814/1 od 25.01.2016. godine).

## 2.2. Unutrašnja revizija na centralnom nivou

Vlada Crne Gore je Uredbom o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru<sup>23</sup> oktobra 2012. godine utvrdila 15 korisnika budžetskih sredstava, koji su bili u obavezi da uspostave posebnu organizacionu jedinicu za unutrašnju reviziju. Svih 15 korisnika budžeta je uspostavilo posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju, a njih 14 izvršilo zapošljavanje unutrašnjih revizora.

- Zapošljavanje unutrašnjih revizora, do kraja 2015. godine, **nije izvršilo Ministarstvo pravde** suprotno Zaključcima Vlade Crne Gore<sup>24</sup> iz 2014. i 2015. godine na osnovu kojih je bilo dužno da preduzme aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta za unutrašnje revizore.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 050/12.

<sup>24</sup> Zaključak Vlade Crne Gore broj:08-86/3 od 4.jula 2014. godine i Zaključak Vlade Crne Gore broj:08-1328 od 25.juna 2015. godine.

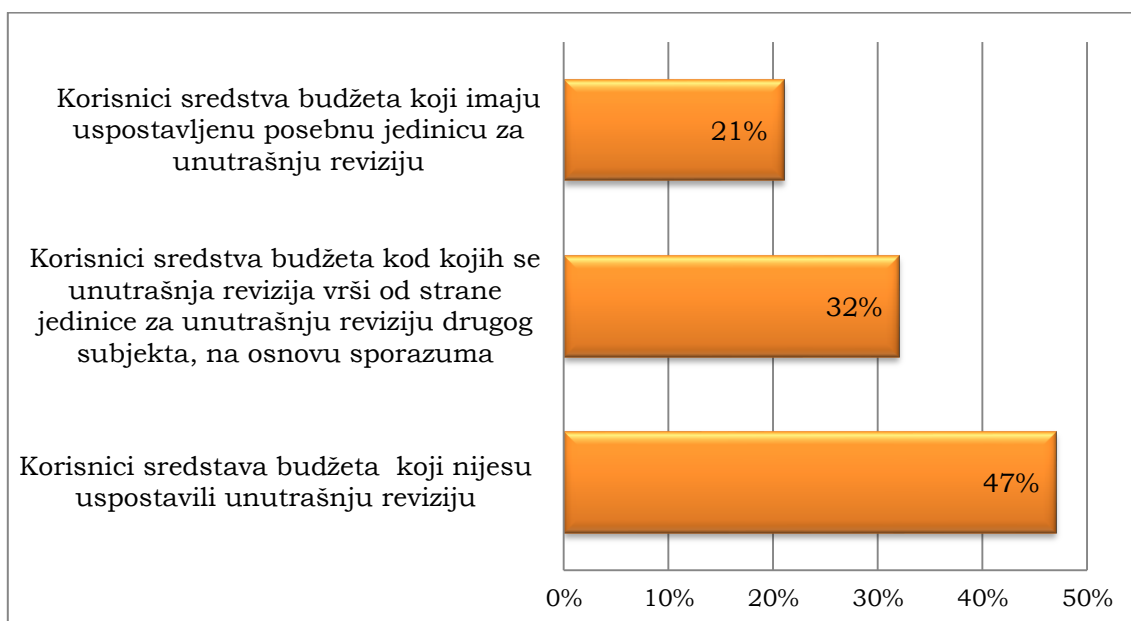
<sup>25</sup> Prema Zaključku Vlade Crne Gore broj: 08-86/3 od 4. jula 2014. godine tačka 7 zadužuju se svi korisnici sredstava budžeta da preduzmu aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta za unutrašnje revizore, u skladu sa Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola, i o tome obavijeste Ministarstvo finansija. Prema zaključku Vlade Crne Gore broj: 08-1328 od 25. Juna 2015. godine tačka 7 zadužuje se Ministarstvo pravde da preduzme aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta za unutrašnje revizore, u skladu sa Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola, i o tome informiše Ministarstvo finansija.

Ostali korisnici sredstava budžeta, koji nijesu u skladu sa Uredbom dužni da formiraju posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju, obavezni su da obezbijede funkcionisanje unutrašnje revizije na jedan od sljedećih načina: organizovanjem posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju u okviru subjekta ili obavljanjem poslova unutrašnje revizije od strane jedinice unutrašnje revizije drugog subjekta, na osnovu potpisanog sporazuma. Ostali korisnici sredstava budžeta su Zaključcima Vlade Crne Gore iz 2014. i 2015. godine<sup>26</sup>, dodatno zaduženi da obezbijede vršenje funkcije unutrašnje revizije na jedan od načina propisanih Zakonom.

- Prema podacima Ministarstva finansija (CHU), na kraju 2015. godine 53% korisnika sredstava budžeta imalo je uspostavljenu jedinicu za unutrašnju reviziju, na neki od načina predviđenih Zakonom, a 47% korisnika budžetskih sredstava nije obezbijedilo funkcionisanje unutrašnje revizije, iako je bilo u obavezi da to učini, u skladu sa Zakonom i navedenim Zaključcima Vlade iz 2014. i 2015. godine.

Predstavljeno iznosom budžetskih sredstava, koja su korisnicima budžeta opredijeljena u 2016. godini<sup>27</sup>, 96% (2.041.142.528,19€) ukupnih budžetskih sredstava je obuhvaćeno funkcijom unutrašnje revizije ili za 4% (84.473.348,65€) ne postoji nadležnost za vršenje unutrašnje revizije.<sup>28</sup>

#### **Grafik 2: Pregled uspostavljanja unutrašnje revizije na centralnom nivou**



<sup>26</sup> Tačka 6 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-86/3 od 4.jula 2014. godine i tačka 6 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-1328 od 25.juna 2015. godine.

<sup>27</sup> Zakon o budžetu Crne Gore 2016. godine.

<sup>28</sup> Konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2015. godinu; Ministarstvo finansija, jun 2016. godine, str. 61.

**Tabela 1: Korisnici sredstava budžeta koji suprotno Zaključcima Vlade Crne Gore iz 2014. i 2015. godine nijesu obezbjedili funkcionisanje unutrašnje revizije<sup>29</sup>**

R/B	Naziv korisnika sredstava budžeta	Iznos budžeta u 2016. godini
1.	Ministarstvo pravde	9.920.441,90€
2.	<b>Uprava za imovinu</b>	<b>20.180.993,11€</b>
3.	Predsjednik Crne Gore	871.496,15€
4.	Državna izborna komisija	1.894.711,48€
5.	Sredstva za rad parlamentarnih partija	4.635.340,62€
6.	Sredstva za građansku kontrolu rada policije	37.420,00€
7.	Cetinjski parlamentarni forum	42.460,00€
8.	Tužilaštva	7.614.982,04€
9.	Centar za obuku u sudstvu i državnom tužilaštvu	399.724,00€
10.	Savjet za privatizaciju i kapitalne projekte	1.835.587,83€
11.	Agencija Crne Gore za promociju stranih investicija	120.000,00€
12.	Sredstva za rješavanje stambenih potreba	500.000,00€
13.	Komisija za koncesije	51.225,00€
14.	Službeni list Crne Gore	59.500,00€
15.	Savjet za regulatornu reformu i unaprijeđenje poslovnog ambijenta	43.561,20€
16.	Komisija za raspodjelu sredstava nevladinim organizacijama	200.000,00€
17.	Savjet za članstvo u NATO	200.000,00€
18.	Kancelarija za saradnju sa nevladinim organizacijama	59.400,00€
19.	Komisija za raspodjelu dijela prihoda od igara na sreću	3.129.477,27€
20.	Komisija za kontrolu državne podrške i pomoći	13.199,00€
21.	Fakultet za crnogorski jezik i književnost	597.927,18€
22.	Centar za stručno obrazovanje	633.182,04€
23.	Državni arhiv	1.850.923,12€
24.	Nacionalna biblioteka "Đurđe Crnojević"	1.238.095,54€
25.	Prirodnjački muzej Crne Gore	446.203,57€
26.	Crnogorska kinoteka	187.486,57€
27.	Muzički centar Crne Gore	1.634.288,53€
28.	Biblioteka za slijepce Crne Gore	221.464,92€
29.	JU Narodni muzej Crne Gore	2.217.423,18€
30.	Pomorski muzej Crne Gore	274.679,38€
31.	Centar savremene umjetnosti Crne Gore	630.610,38€
32.	Centar za konzervaciju i arheologiju Crne Gore	831.964,87€
33.	JU Filmski centar Crne Gore	37.340,00€
34.	Uprava za ugljovodonike	79.080,00€
35.	Komisija za istraživanje nesreća	43.967,00€
36.	Centar za razvoj i očuvanje kulture manjina Crne Gore	281.418,28€

<sup>29</sup> Izvor: Konsolidovani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2015. godinu; Ministarstvo finansija, jun 2016. godine.

37.	Nacionalni savjeti	300.000,00€
38.	Dotacije opštinama	198.000,00€
39.	Savez udruženja boraca	110.000,00€
40.	Matica crnogorska	240.000,00€
41.	Agencija za zaštitu ličnih podataka i slobodan pristup informacijama	634.071,36€
42.	Senat Prijestonice	97.000,00€
43.	Fondacija Petrović Njegoš	466.666,00€
44.	Revizorsko tijelo	492.866,95€
45.	<b>JP Radio i televizija Crne Gore</b>	<b>14.211.000,00€</b>
46.	Regionalni centar za podvodno razminiranje, pružanje pomoći, spašavanje i kontrolu na moru	319.420,96€
47.	Agencija za sprečavanje korupcije	1.541.713,54€

Od ukupnog iznosa budžetskih sredstava koja nijesu obuhvaćena unutrašnjom revizijom **41%** se odnosi na **Upravu za imovinu**, čiji budžet je u 2016. godini iznosio 20.180.993,11€ i **JP radio i televiziju Crne Gore**, kojoj su u 2016. godini odobrena budžetska sredstva u iznosu od 14.211.000,00€.

U toku vršenja revizije uspostavljena je unutrašnja revizija u Tužilaštvu i radni odnos zasnovao mlađi unutrašnji revizor<sup>30</sup> i Državni arhiv povjerio poslove unutrašnje revizije Odjeljenju za unutrašnju reviziju Ministarstva kulture<sup>31</sup>.

Prema podacima Ministarstva finansija, na kraju 2015. godine samo 10% korisnika sredstava budžeta na centralnom nivou, koji su formirali posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju zapošljavalo je tri ili više unutrašnjih revizora i ispunjavalo Zakonom<sup>32</sup> predviđeni minimum, u dijelu broja unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju.<sup>33</sup>

### 2.3. Unutrašnja revizija na lokalnom nivou

Posebnu organizacionu jedinicu za unutrašnju reviziju dužne su da uspostave opštine koje imaju više od 10.000 stanovnika ili 15 opština u Crnoj Gori, u skladu sa rezultatima popisa stanovništva u 2011. godini.<sup>34</sup> Od 15 opština, koje su u skladu Uredbom o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru<sup>35</sup> bile u obavezi uspostave posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju istu je formiralo 14.

<sup>30</sup> Rješenje Tužilačkog savjeta broj 01-4145-1/16 od 16.08.2016. godine.

<sup>31</sup> Sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije broj Ministarstva finansija broj 05-15049 od 30.09.2016. godine.

<sup>32</sup> Jedinica za unutrašnju reviziju ne može imati manje od tri unutrašnja revizora sa rukovodiocem jedinice za unutrašnju reviziju - Član 18 Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ...034/14).

<sup>33</sup> Prema podacima Ministarstva finansija, na kraju 2015. godine, posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju utvrdio je 21 korisnik sredstava budžeta na centralnom nivou. Zakonom predviđeni minimum, u dijelu raspoređenih unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju, ispunjavala su dva ministarstva- Ministarstvo finansija i Ministarstvo održivog razvoja i turizma.

<sup>34</sup> Član 3 Uredbe o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 50/12).

<sup>35</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 50/12.

- Prema podacima Ministarstva finansija na kraju 2015. godine, Opština Ulcinj nije formirala jedinicu za unutrašnju reviziju iako je bila dužna da to učini u skladu sa važećom Uredbom.

Opština Ulcinj je Zaključcima Vlade iz 2014. i 2015. godine<sup>36</sup> bila dodatno zadužena da aktom o organizaciji i načinu rada lokalne uprave utvrdi posebnu organizacionu jedinicu za unutrašnju reviziju, sistematizuje radna mjesta za tu jedinicu i utvrdi broj izvršilaca.<sup>37</sup>

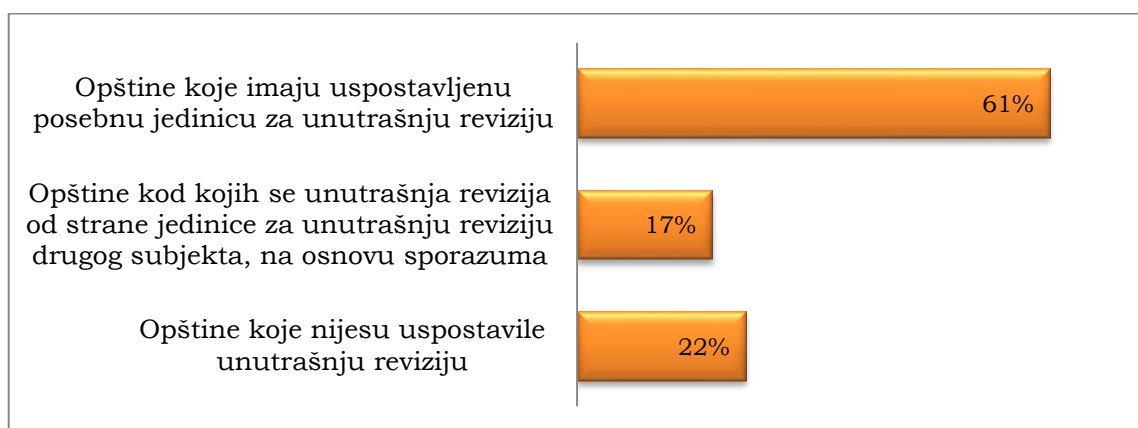
Od 15 opština koje su bile dužne da uspostave jedinicu za unutrašnju reviziju, 13 je izvršilo zapošljavanje unutrašnjih revizora.

- Prema podacima Ministarstva finansija, na kraju 2015. godine Opštine Budva i Plav nijesu izvršili zapošljavanje unutrašnjih revizora u skladu sa Zakonom, iako su dodatno bile zadužene Zaključcima Vlade iz 2014. i 2015. godine da to učine.<sup>38</sup>

Ostale opštine koje nijesu obuhvaćene Uredbom, prema važećem pravnom okviru, u obavezi su da upostave jedinice za unutrašnju reviziju organizovanjem posebne jedinice za unutrašnju reviziju u okviru subjekta ili obavljanjem unutrašnje revizije od strane jedinice unutrašnje revizije drugog subjekta, na osnovu sporazuma uz prethodnu saglasnost Ministarstva finansija.

Prema podacima Ministarstva finansija, na kraju 2015. godine, 78% opština u Crnoj Gori je imalo uspostavljenu unutrašnju reviziju na jedan od načina predviđenih Zakonom.<sup>39</sup>

**Grafik 3: Pregled upostavljanja unutrašnje revizije na lokalnom nivou**



<sup>36</sup> Tačka 4 i 5 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-86/3 od 4.jula 2014. godine i tačka 4 i 5 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-1328 od 25.juna 2015. godine.

<sup>37</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>38</sup> Tačka 6 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-86/3 od 4.jula 2014. godine i tačka 6 Zaključka Vlade Crne Gore broj:08-1328 od 25.juna 2015. godine.

<sup>39</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

- Opština Budva, Opština Plav, Opština Ulcinj, Opština Kolašin, Opština Andrijevića, Opština Gusinje i Opština Petnjica nijesu obezbijedili funkcionisanje unutrašnje revizije u skladu sa Zakonom i Zaključcima Vlade Crne Gore iz 2014. i 2015. godine.

Prema podacima Ministarstva finansija, na kraju 2015. godine, od 14 opština koje se utvrdile posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju 5 opština<sup>40</sup> ili 36% je ispunjavalo Zakonom predviđeni minimum, u dijelu minimalnog broja unutrašnjih revizora.<sup>41</sup>

#### 2.4. Unutrašnja revizija kod drugih subjekata javnog sektora

Obaveza uspostavljanja unutrašnje revizije na jedan od načina koji su predviđeni Zakonom<sup>42</sup>, osim korisnika sredstava budžeta Crne Gore i opština, odnosi se na nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski udio.<sup>43</sup>

Vlada Crne Gore je Zaključkom iz aprila 2015. godine<sup>44</sup> zadužila korisnike sredstava budžeta na centralnom nivou i pravna lica u kojima država ima većinski udio da preduzmu aktivnosti na uspostavljanju funkcije unutrašnje revizije, najkasnije do 31. maja 2015. godine. Odnosno, zadužila korisnike sredstava budžeta na centralnom nivou i pravna lica u kojima država ima većinski vlasnički udio da preduzmu aktivnosti na popunjavanju sistematizovanih radnih mjesta za unutrašnje revizore, u skladu sa Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

Prema izjašnjenju Ministarstva finansija koje je dostavljeno u postupku revizije „Ministarstvo nije u obavezi da vodi registre jedinica za unutrašnju reviziju, povelja unutrašnjih revizora, ovlašćenih unutrašnjih revizora za nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udio.“<sup>45</sup> Međutim, u cilju realizacije Zaključka Vlade iz aprila 2015. godine Ministarstvo je uputilo dopis prema 39 pravnih lica u kojima država ima većinski vlasnički udio. Odgovor je dostavilo 16 pravnih lica dok 23 nije dostavilo odgovor.

---

<sup>40</sup> Glavni grad Podgorica, Opština Berane, Opština Nikšić, Opština Rožaje i Opština Herceg Novi.

<sup>41</sup> Jedinica za unutrašnju reviziju ne može imati manje od tri unutrašnja revizora sa rukovodiocem jedinice za unutrašnju reviziju - Član 18 Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ...034/14).

<sup>42</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>43</sup> Član 2 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>44</sup> Zaključak Vlade Crne Gore broj: 08-57 od 30. april 2015. godine.

<sup>45</sup> U izjašnjenju Ministarstvo finansija navodi: „članom 32 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola („Službeni list CG“, br.73/08...34/14) propisano je da nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udio nijesu u obavezi da izvještavaju Centralnu jedinicu za harmonizaciju Ministarstva finansija.“

**Tabela 2: Javna preduzeća, akcionarska društva i druga pravna lica koja koja su dostavila odgovor Ministarstvu finansija u vezi sa Zaključkom Vlade broj 08-57 od 30. aprila 2015. godine**

R/B	Javno preduzeće/ustanova	Formirana jedinica za unutrašnju reviziju	Potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije	Broj revizora	Nemaju uspostavljenu unutrašnju reviziju
1	Željeznička infrastruktura AD Podgorica	x		2	
2	Održavanje željezničkih vozničkih sredstava AD Podgorica	x		1	
3	Montenegro airlines	x		1	
4	Elektroprivreda AD Nikšić	x		6	
5	JU Centar za ekotoksikološka ispitivanja		x		
6	JP za upravljanje morskim dobrom		x		
7	Monteput		x		
8	Procon DOO Podgorica		x		
9	Regulatorna agencija za energetiku		x		
10	Crnogorski elektroprenosni sistem AD Podgorica				x
11	Barska plovidba				x
12	Pošta Crne Gore				x
13	Jadransko brodogradilište AD Bijela				x
14	Castello Montenegro AD Pljevlja				x
15	Crnogorska plovidba AD Kotor				x
16	Montenegro bonus				x

**Tabela 3: Javna preduzeća, akcionarska društva i druga pravna lica koja koja nisu dostavila odgovor Ministarstvu finansija u vezi sa Zaključkom Vlade broj 08-57 od 30. aprila 2015. godine**

R/B	Javno preduzeće/ustanova	R/B	Javno preduzeće/ustanova
1	Apotekarska ustanova Crne Gore „Montefarm“	13	Rudnici boksita AD Nikšić
2	JU Zavod za geološka istraživanja	14	Luka Bar AD
3	JU Ekološko edukativni centar	15	Prekookeanska plovidba
4	JU Institut za razvoj i istraživanja u oblasti zaštite na radu	16	Kontejnerski terminal i generalni tereti AD Bar
5	JP Aerodromi Crne Gore	17	Budvanska rivijera
6	JP Nacionalni parkovi Crne Gore	18	Institut za fizikalnu medicinu, rehabilitaciju i reumatologiju „dr Simo Milošević“ AD Igalo
7	JP Regionalni vodovod Crnogorsko primorje	19	Ulcinjaska rivijera AD Ulcinj
8	Plantaze 13. jul AD Podgorica	20	Radio-difuzni centar DOO Podgorica
9	Pobjeda AD Podgorica	21	DOO Crnogorski operator tržišta električne energije
10	Željeznički prevoz Crne Gore AD Podgorica	22	Zora AD Berane
11	AD Montekargo Podgorica	23	Montenegro defence industry DOO Podgorica
12	Institut za crnu metalurgiju AD Nikšić		

Obzirom na navedeno revizijom je utvrđeno da ne postoji sveobuhvatna evidencija nezavisnih regulatornih tijela, akcionarskih društva i drugih pravnih lica u kojima država ili opštine imaju većinski udio, a koje su u skladu sa Zakonom<sup>46</sup> u obavezi da uspostave unutrašnju reviziju. Takođe, na osnovu evidencija Ministarstva finansija i njihovog izjašnjenja koje je dostavljeno u postupku revizije nije bilo moguće utvrditi u kojoj mjeri je realizovan Zaključak Vlade iz aprila 2015. godine.

## 2.5. Uzorak revizije

Postupkom revizije obuhvaćeno je 11 subjekata, 8 na centralnom nivou i 3 na lokalnom nivou, koji su uspostavili posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju i koji na osnovu potpisanih sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije vrše reviziju kod drugih subjekata.

U narednoj tabeli dat je pregled potrošačkih jedinica koje su bile obuhvaćene revizijom, broj zaposljenih unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju u momentu vršenja revizije, broj potpisanih sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije i iznos budžetskih sredstava koji su obuhvaćeni funkcijom unutrašnje revizije.

---

<sup>46</sup> Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).



**Tabela 4: Pregled subjekata koji su obuhvaćeni postupkom revizije**

Naziv budžetskog korisnika	Broj unutrašnjih revizora	Broj potpisanih sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije	Iznos budžetskih sredstava koji su obuhvaćeni unutrašnjom revizijom <sup>47</sup> u 2016. godini
<b>Centralni nivo</b>			
Ministarstvo finansija <sup>48</sup>	6	18	549.487.444,86€
Fond PIO Crne Gore	2		420.168.880,66€
Ministarstvo prosvjete <sup>49</sup>	3	2	145.328.117,25€
Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja	2		28.112.649,90€
Univerzitet Crne Gore <sup>50</sup>	1		31.773.237,27€
Ministarstvo ekonomije <sup>51</sup>	1	5	8.275.023,40€
Ministarstvo kulture <sup>52</sup>	2	1	8.095.731,62€
Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije	3		6.204.370,30€
<b>Lokalni nivo</b>			
Glavni grad Podgorica	4		52.637.500,00€
Opština Nikšić <sup>53</sup>	3	2	24.750.037,00€
Opština Berane	6		6.763.500,00€

<sup>47</sup> Iznos budžetskih sredstava obuhvata sredstva potrošačke jedinice koja ima uspostavljenu jedinicu za unutrašnju reviziju i sredstva potrošačkih jedinica kod kojih vrši reviziju na osnovu potpisanog sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.

<sup>48</sup> Ministarstvo finansija je potpisalo 18 sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije, i to sa: Sekretarijatom za zakonodavstvo, Generalnim sekretarijatom Vlade, Upravom za sprečavanje pranja novca i finansiranje terorizma, Fondom za obeštećenje, Upravom za javne nabavke, Zaštitnikom imovinsko pravnih interesa Crne Gore, Ministarstvom zdravlja, Zavodom za statistiku, Komisijom za kontrolu postupka javnih nabavki, Agencijom za mirno rješavanje radnih sporova, Policijskom akademijom, Centrom za posredovanje, Upravom za mlade i sport, Fondom za zaštitu i ostvarivanje manjinskih prava, Ustavnim sudom, Ministarstvom nauke, Zaštitnikom ljudskih prava i sloboda i Regulatornom agencijom za energetiku (čiji godišnji budžet nije uvršten jer ne predstavlja korisnika budžetskih sredstava u skladu sa Zakonom o budžetu za 2016.godinu. Ministarstvo finansija vrši reviziju transakcija finansiranja izdataka i budžetskih rezervi.

<sup>49</sup> Ministarstvo prosvjete je potpisalo sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa Zavodom za školstvo i Ispitnim centrom.

<sup>50</sup> Budžetom za 2016. godinu Univerzitetu Crne Gore su opredijeljena budžetska sredstva u iznosu od 16.857.228,10€. Iznos od 31.773.237,27€ predstavlja iznos ukupnih rashoda iz Finansijskog plana Univerziteta Crne Gore za 2016. godinu (peti rebalans) jul 2016. godine.

<sup>51</sup> Ministarstvo ekonomije je potpisalo sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa Zavodom za intelektualnu svojinu, Zavodom za metrologiju, Upravom za zaštitu konkurencije, Sekretarijatom za razvojne projekte i JU Zavodom za geološka istraživanja.

<sup>52</sup> Ministarstvo kulture je potpisalo sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa Crnogorskom akademijom nauka i umjetnosti.

<sup>53</sup> Opština Nikšić je potpisala sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa Opštinom Šavnik i Opštinom Plužine.

### 3. NALAZI REVIZIJE

#### 3.1. Nezavisnost i objektivnost unutrašnje revizije

Prema međunarodnim standardima unutrašnje revizije Instituta za unutrašnju reviziju (IIA)<sup>54</sup> unutrašnja revizija mora biti nezavisna i objektivna, a unutrašnji revizori moraju biti objektivni prilikom izvršavanja svojih zadataka.

Nezavisnost znači nepostojanje uslova koji ugrožavaju sposobnost unutrašnje revizije ili izvršnog rukovodioca da obavlja aktivnosti unutrašnje revizije na nepristrasan način. Ugrožavanje nezavisnosti mora se riješavati na nivou pojedinačnog revizora ili organizacionom nivou. Objektivnost zahtijeva od internih revizora da svoje procjene u pitanjima revizije ne podređuju procjenama drugih. Narušavanje objektivnosti mora se riješavati na nivou pojedinačnog revizora i angažmana, kao i na pojedinačnom funkcionalnom i organizacionom nivou.<sup>55</sup>

Princip nezavisnosti i objektivnosti unutrašnje revizije inkorporirani su u odredbama Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru kojim je određeno da jedinica za unutrašnju reviziju mora biti funkcionalno i organizaciono odvojena od drugih organizacionih jedinica subjekta. Funkcionalna nezavisnost se ostvaruje nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izvještavanjem o obavljenim unutrašnjim revizijama.<sup>56</sup>

- U postupku vršenja revizije kod 8 od 11 subjekata utvrđene su nepravilnosti koje imaju ili mogu imati uticaj na nezavisnost i objektivnost sprovođenja unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Utvrđene nepravilnosti koje mogu imati uticaj na ostvarivanje **principa nezavisnosti**<sup>57</sup> unutrašnje revizije odnose se na uspostavljanje pravnog okvira za rad jedinica za unutrašnju reviziju i stvaranje formalnih uslova za njeno funkcionisanje.

**Fond PIO** nije obezbijedio organizacionu odvojenost jedinice za unutrašnju reviziju od drugih organizacionih jedinica subjekta. Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Fonda PIO Odsjek za unutrašnju reviziju je sastavni dio Sektora za pružanje pravne pomoći u postupku ostvarivanja prava iz penzijskog i invalidskog osiguranja i unutrašnju reviziju. Stoga, jedinica za unutrašnju reviziju nije, u skladu sa članom 18 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru, neposredno odgovorna rukovodiocu subjekta.

---

<sup>54</sup> Međunarodni okvir profesionalne prakse (The International Professional Practices Framework – IPPF); Institut internih revizora, jun 2010; str. 40.

<sup>55</sup> Standard 1100 – nezavisnost i objektivnost.

<sup>56</sup> Član 20 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>57</sup> *Nezavisnost se može generalno definisati kao sloboda od zavisnih uticaja ili od uticaja kontrole od strane nekog lica, organizacije i države* – 5.1. INTOSAI GOV 9140- Internal Audit Independence in Public Sector.

Direktor Fonda PIO, koji je kao rukovodilac subjekta odgovoran za potpisivanje povelje unutrašnje revizije<sup>58</sup> istu nije potpisao sa rukovodiocem jedinice za unutrašnju reviziju do momenta vršenja revizije<sup>59</sup>. Da bi unutrašnji revizori započeli vršenje revizije neophodno je da rukovodilac subjekta odobri i potpiše povelju unutrašnje revizije.<sup>60</sup> Povelja unutrašnje revizije predstavlja formalan dokument kojim se definiše svrha, nadležnost i odgovornost unutrašnje revizije. Povelja unutrašnje revizije utvrđuje položaj unutrašnje revizije u organizaciji, definiše pristup dokumentaciji, zaposlenima i materijalnoj imovini koji su značajni za sprovođenje revizije i definiše obim aktivnosti unutrašnje revizije.<sup>61</sup>

Direktor fonda PIO je u januaru 2014. godine ovlastio<sup>62</sup> pomoćnika direktora za pružanje pravne pomoći u postupku ostvarivanja prava iz penzijskog i invalidskog osiguranja i unutrašnju reviziju -unutrašnjeg revizora da obavlja poslove iz nadležnosti pomoćnika direktora za sprovođenje penzijskog i invalidskog osiguranja. Navedeno ovlašćenje je suprotno članu 20 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola kojim su određeni uslovi za ostvarivanje nezavisnosti unutrašnje revizije, a prema kojem rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori mogu obavljati samo poslove unutrašnje revizije.

**Univerzitet Crne Gore** nije obezbijedio jedinici za unutrašnju reviziju funkcionalnu nezavisnost koja se osvaruje nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izvještavanjem o obavljenim unutrašnjim revizijama, u skladu sa međunarodnim standardima i Zakonom. Odnosno, Statutom Univerziteta Crne Gore utvrđeno je da Upravni odbor Univerziteta opštim aktom uređuje vrstu, obim i rokove za vršenje revizije.<sup>63</sup>

Navedena odredba Statuta Univerziteta Crne Gore je suprotna međunarodnim standardima za unutrašnju reviziju kojima je određeno da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora definisati planove na osnovu rizika kako bi se odredili prioriteti unutrašnje revizije, koji su konzistentni sa ciljevima organizacije.<sup>64</sup> Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je odgovoran za izradu plana zasnovanog na procjeni rizika, pri čemu uzima u obzir okruženje upravljanja organizacijom uključujući korišćenje nivoa sklonosti ka riziku koje rukovodstvo utvrđuje za različite aktivnosti i djelove organizacije. Ukoliko takav okvir ne postoji, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju koristi svoju procjenu rizika nakon savjetovanja sa višim rukovodstvom i odborom.<sup>65</sup>

Navedena odredba Statuta Univerziteta Crne Gore suprotna je i Zakonu o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektor kojim je određeno da strateški i godišnji plan vršenja unutrašnje revizije izrađuje

---

<sup>58</sup> Stav 2 Član 19 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>59</sup> Povelja unutrašnje revizije broj:01-2540 od 16.09. 2016. godine.

<sup>60</sup> Uputstvo o uspostavljanju i funkcionisanju unutrašnje revizije kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore i budžeta opština; Ministarstvo finansija, maj 2015. godine.

<sup>61</sup> Tumačenje standarda 1000-Svrha, nadležnost i odgovornost.

<sup>62</sup> Ovlašćenje broj: 01-57/2 od 13.01.2014. godine.

<sup>63</sup> Član 161 Statuta Univerziteta Crne Gore.

<sup>64</sup> Standard 2010- Planiranje.

<sup>65</sup> Tumačenje standarda 2010- Planiranje.

rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na osnovu objektivne procjene rizika, a odobrava ih rukovodilac subjekta.<sup>66</sup>

**Ministarstvo prosvjete** nije blagovremeno revidiralo povelju unutrašnje revizije u skladu sa smjernicama Ministarstva finansija. Revidiranje povelje posebno je značajano onda kada se dogode glavne strukturne promjene u organizaciji<sup>67</sup>, a skladu sa Zakonom<sup>68</sup> ministar je kao rukovodilac subjekta odgovoran za obezbjeđivanje uslova za funkcionisanje unutrašnje revizije i potpisivanje povelje unutrašnje revizije. Povelja je 07. aprila 2015. godine<sup>69</sup> dostavljena ministru na razmatranje i odobravanje i ista je potpisana u periodu vršenja revizije.<sup>70</sup>

Ministarstvo prosvjete nije izvršilo zapošljavanje rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. U periodu vršenja revizije, unutrašnji revizori u Odjeljenju za unutrašnju reviziju zadovoljavali su Zakonom<sup>71</sup> predviđene uslove za obavljanje poslova rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Viši unutrašnji revizor Odjeljenja za unutrašnju reviziju Ministarstva prosvjete obavlja poslove koji su Zakonom<sup>72</sup> određeni kao nadležnost rukovodioca za unutrašnju reviziju, u skladu sa pojedinačnim ovlašćenjima ministra.

**Ministarstvo kulture** važeći Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta nije uskladilo sa Uredbom o zvanjima unutrašnjih revizora u javnom sektoru i raspoređivanju u grupu poslova.<sup>73</sup> Odnosno, Ministarstvo u Odjeljenju za unutrašnju reviziju nije predvidjelo zvanje rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. U periodu vršenja revizije, viši unutrašnji revizor u jedinici za unutrašnju reviziju Ministarstva ispunjavao je zakonom predviđen uslov za sticanje zvanja rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i obavljao poslove koji su u nadležnosti rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

**Glavni grad – Podgorica** je Odlukom o organizaciji i načinu rada uprave Glavnog grada<sup>74</sup> u djelokrug rada propisao poslove koji se ne nalaze u nadležnosti unutrašnje revizije i koji su suprotni Zakonu o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>75</sup> Ovo je utvrdilo Ministarstvo finansija u Izveštaju o sagledavanju rada službe za unutrašnju reviziju Glavnog grada- Podgorica iz decembra 2014. godine. Ministarstvo je dalo preporuku da je neophodno izvršiti usaglašavanje navedenih pravnih

---

<sup>66</sup> Član 23 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>67</sup> Povelja unutrašnje revizije Ministarstva prosvjete potpisana je 27.septembra.2016. godine, broj dokumenta: 023-1247/2016-2.

<sup>68</sup> Član 19 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>69</sup> Dopis broj: 01-1303/3.

<sup>70</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje: Ministarstvo finansija , decembar 2014. godine; str. 12.

<sup>71</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>72</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>73</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 036/16 od 09.06.2016.

<sup>74</sup> "Službeni list Crne Gore - opštinski propisi", br. 019/13 od 26.06.2013, 032/14 od 14.11.2014, 034/15 od 08.10.2015, 007/16 od 05.02.2016, 027/16 od 10.06.2016.

<sup>75</sup> Član 20 Zakona.

akata, međutim preporuka Ministarstva u periodu vršenja revizije nije bila realizovana.

Državni revizor je u postupku revizije, utvrdio niz okolnosti koje mogu imati uticaj na ostvarivanje **principa objektivnosti**<sup>76</sup> unutrašnjih revizora i odnose se na uslove angažovanja unutrašnjih revizora na određeno vrijeme i njihov radno pravni status.

**Ministarstvo finansija** Ugovorom o privremeno –povremenom obavljanju poslova<sup>77</sup> na period od sedam mjeseci angažovalo lice za obavljanje poslova u Odjeljenju za unutrašnju reviziju bez obzira što je Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva<sup>78</sup> predviđeno slobodno radno mjesto u Odjeljenju za unutrašnju reviziju. Osim što angažovanje lica za poslove unutrašnje revizije ugovorima na određeno vrijeme može imati uticaj na objektivnost rada unutrašnjeg revizora u potpunosti suprotno je članu 163 Zakona o radu<sup>79</sup> kojim je predviđeno da „poslodavac može, za obavljanje određenih poslova koji ne zahtijevaju posebno znanje i stručnost, a po svojoj prirodi su takvi da ne traju duže od 120 radnih dana u kalendarskoj godini (privremeni i povremeni poslovi), sa određenim licem koje se nalazi na evidenciji Zavoda za zapošljavanje, odnosno agencije za posredovanje, da zaključi poseban ugovor o radu“.

**Opština Nikšić** je takođe, angažovala lica za vršenje poslova unutrašnje revizije Ugovorom o obavljanju privremenih i povremenih poslova u 2015. godine, suprotno navedenim odredbama Zakona o radu i bez obzira što su Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Službe za unutrašnju reviziju bila predviđena slobodna radna mjesta.

**Glavni grad – Podgorica** u skladu sa Zakonom<sup>80</sup> i podzakonskim aktima<sup>81</sup> imenuje rukovodioca Službe za unutrašnju reviziju na period od četiri godine. U periodu vršenja revizije, rukovodilac Službe za unutrašnju reviziju je nakon isteka perioda od četiri godine, bio imenovan za vršioca dužnosti rukovodioca Službe za unutrašnju reviziju Glavnog grada-Podgorica na period do šest mjeseci.<sup>82</sup>

**Opština Berane** je u skladu sa Zakonom<sup>83</sup> i podzakonskim aktima<sup>84</sup>, takođe rješenjem<sup>85</sup> postavila vršioca dužnosti rukovodioca Službe za

---

<sup>76</sup> Unutrašnji revizori su izloženi najvećem nivou profesionalne objektivnosti u prikupljanju, ocjeni i razmjeni informacija o aktivnostima ili procesima koji se ispituju. Unutrašnji revizori donose balansiranu ocjenu o svim bitnim okolnostima bez uticaja sopstvenih interesa ili drugih lica u donošenju suda. Unutrašnji revizori i) ne treba da učestvuju u bilo kakvim aktivnostima koje ili odnosima koji narušavaju ili imaju mogućnost da naruše njihovu nepristrasnu ocjenu; ii) ne prihvataju ništa što narušava ili ima mogućnost da naruši njihov profesionalni sud; iii) ukazuju na sve materijalne činjenice koje su im poznate, ako ne ukazuju daju pogrešnu sliku o pregledanim aktivnostima u izvještaju – Public Sector International Audit Standards- Applying the IIA International Standards to UK Public Sector; Issude by Relevant Internal Audit Standard Setters: CIPFA, Charter Institute of Internal Auditors etc: str. 11.

<sup>77</sup> Broj: 01-4847/1 od 25.03.2016. godine.

<sup>78</sup> Pravilnik iz marta 2014. godine.

<sup>79</sup> ("Službeni list Crne Gore", br. 049/08 ...053/14).

<sup>80</sup> Zakon o lokalnoj samoupravi.

<sup>81</sup> Odluka o organizaciji i načinu rada uprave Glavnog Grada i Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o organizaciji i načinu rada Glavnog Grada.

<sup>82</sup> Rješenje broj: 01-033/16-264.

<sup>83</sup> Zakon o lokalnoj samoupravi.

<sup>84</sup> Statut Opštine Berane i Odluka o organizaciji i načinu rada lokalne uprave.

unutrašnju reviziju Opštine Berane, do postavljanja rukovodioca Službe u skladu sa zakonom. U momentu vršenja revizije rukovodilac Službe za unutrašnju reviziju je imao status vršioca dužnosti više od dvije godine.

Zapošljavanje rukovodilaca jedinica za unutrašnju reviziju na lokalnom nivou na određeni vremenski period može imati uticaj na ostvarivanje principa objektivnosti unutrašnje revizije subjekta. Za razliku od lokalnog nivoa rukovodioci službi za unutrašnju reviziju na centralnom nivou, u skladu sa zakonom, zasnivaju radni odnos na neodređeno vrijeme.

### 3.2. Operativni kapaciteti jedinica za unutrašnju reviziju

Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola predviđa da jedinica za unutrašnju reviziju ne može imati manje od tri unutrašnja revizora sa rukovodiocem službe za unutrašnju reviziju.<sup>86</sup> Šest subjekta revizije od jedanaest, koji su bili obuhvaćeni postupkom revizije, ispunjavali su zakonom predviđeni minimum u dijelu broja unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju, i to: Ministarstvo finansija, Ministarstvo prosvjete<sup>87</sup>, Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije,<sup>88</sup> Glavni grad-Podgorica, Opština Nikšić i Opština Berane.

Ostali subjekti revizije, koji su obavljali poslove unutrašnje revizije sa brojem revizora ispod zakonom određenog minimuma, bili su dužni da u skladu sa Zaključcima Vlade<sup>89</sup> iz 2014. i 2015. godine preduzmu aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta za unutrašnje revizore i o tome obavijeste Ministarstvo finansija.

Državni revizor je, na osnovu dokumentacije subjekata revizije i Uprave za kadrove koja se odnosi na postupak zapošljavanja unutrašnjih revizora u javnom sektoru, utvrdio da Ministarstvo ekonomije i Fond PIO nijesu sprovodili postupak oglašavanja za radna mjesta u jedinicama za unutrašnju reviziju, u periodu 2014-2016. godine. Samim tim nijesu preduzimali aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta za unutrašnje revizore, u skladu sa navedim Zaključcima Vlade Crne Gore.

---

<sup>85</sup> Rješenje broj 01-031-1061 od 08.07.2014. godine.

<sup>86</sup> Član 18 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>87</sup> U toku vršenja revizije okončan je postupak javnog oglašavanja za radno mjesto mlađi revizor u Odjeljenju za unutrašnju reviziju u Ministarstvu prosvjete i jedno lice zasnovalo radni odnos rješenjem Ministarstva broj: 023-670/2016-3 od 12. avgusta 2016. godine.

<sup>88</sup> U toku vršenja revizije okončan je postupak javnog oglašavanja za radno mjesto mlađi revizor u Odjeljenju za unutrašnju reviziju Ministarstva za informaciono društvo i telekomunikacije i jedno lice zasnovalo radni odnos rješenjem broj: 113-01-2450/1-16 od 22.07.2016. godine. Takođe, nakon sprovedenog postupka javnog oglašavanja za radno mjesto stariji revizor Ministarstvo je donijelo Odluku o izboru kandidata broj: 112-01-1210/13-16 od 14.09.2016. godine, čime je stvoren uslov da jedno lice zasnuje radni odnos u Odjeljenju za unutrašnju reviziju.

<sup>89</sup> Zaključak Vlade Crne Gore broj:08-86/3 od 4.jula 2014. godine i Zaključak Vlade Crne Gore broj:08-1328 od 25.juna 2015. godine.

**Tabela 5. Pregled subjekata revizije koji, prema podacima Ministarstva finansija na kraju 2015. godine, nijesu ispunjavali zakonom predviđeni minimum u dijelu broja unutrašnjih revizora i koji su u periodu 2014-2016. godine sproveli postupak oglašavanja za radna mjesta u jedinicama za unutrašnju reviziju**

R/B	Naziv organa	Radno mjesto	Vrsta oglasa	Broj zaposljenih revizora
1.	Ministarstvo prosvjete	Stariji revizor	Interni oglas <sup>90</sup> unutar organa	1
		Mlađi revizor	Javni oglas <sup>91</sup>	1
2.	Ministarstvo kulture	Mlađi revizor	Javni oglas <sup>92</sup>	1
3.	Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja	Stariji revizor	Interni oglas –unutar državnog organa <sup>93</sup>	1
		Stariji revizor	Javni oglas <sup>94</sup>	1
4.	Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije	Mlađi revizor	Javni oglas <sup>95</sup>	1
		Stariji revizor	Interni oglas-između državnih organa <sup>96</sup>	Nije bilo prijavljenih kandidata
		Stariji revizor	Javni oglas <sup>97</sup>	1
	Univerzitet Crne Gore	Postupak sproveden preko Zavoda za zapošljavanje 07.11.2015. godine		Nije primljen kandidat

- Postupkom vršenja revizije je utvrđeno da jedinica za unutrašnju reviziju Fonda PIO, u periodu 2014-2016. godine, najvećim dijelom nije bila operativna i nije sprovela neophodne aktivnosti u oblasti unutrašnje revizije. Samim tim, budžetska sredstva u iznosu od 420.168.880,66 € koliko je iznosio budžet Fonda PIO u 2016. godini, nijesu na odgovarajući način bila obezbijeđena funkcijom unutrašnje revizije.

Jedinica za unutrašnju reviziju Fonda PIO, u navedenom periodu, je zapošljavala dva unutrašnja revizora od kojih je jedan bio ovlašćenjem direktora Fonda PIO, suprotno zakonu, određen za vršenje poslova koji se nijesu odnosili na oblast unutrašnje revizije, a drugi nije obavljao poslove zbog privremene spriječenosti za rad (bolovanja).

Odgovarajući operativni kapaciteti jedinica za unutrašnju reviziju, osim zakonom predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora, obuhvataju odgovarajuću stručnost koja podrazumijeva sposobnost primjene znanja u situacijama čija je vjerovatnoća nastupanja velika i njihovo rješavanje bez pribjegavanja opsežnom tehničkom istraživanju i pomoći.<sup>98</sup>

<sup>90</sup> Oglas broj : 02/1-112/15-11986/2 od 17.07.2015. godine.

<sup>91</sup> Oglas broj: 02/1-112/16-8818/2 od 21.05.2016. godine.

<sup>92</sup> Oglas broj: 02-1965/1 od 05.03.2014. godine.

<sup>93</sup> Oglas broj 02/1-112/14-14174/2 od 31.12.2014. godine.

<sup>94</sup> Oglas broj 02-5364/1 od 30.06.2014. godine.

<sup>95</sup> Oglas broj: 02/1-112/16-6657/2 od 13.04.2016. godine.

<sup>96</sup> Oglas broj:02/1-112/16-8662/2 od 14.05.2016. godine.

<sup>97</sup> Oglas broj: 02/1-112/16-12710/2 od 13.08.2016. godine.

<sup>98</sup> Međunarodni okvir profesionalne prakse; IIA, jun 2010. godine; str.93.

Znanje, vještine i ostale sposobnosti podrazumijevaju zajednički termin koji se odnosi na profesionalnu stručnost i koja se zahtijeva od unutrašnjih revizora radi efektivnog obavljanja profesionalnih odgovornosti.<sup>99</sup>

Postupkom revizije je utvrđeno da u svim jedinicama za unutrašnju reviziju, koje se bile obuhvaćene uzorkom, jedan ili više revizora ima nacionalni ili međunarodni sertifikat za obavljanje poslova unutrašnje revizije, dok su unutrašnji revizori Ministarstva ekonomije i Ministarstva prosvjete stekli sertifikate za obavljanje unutrašnje revizije u skladu sa nacionalnim i međunarodnim postupkom sertifikacije.

Uvidom u registar obuka unutrašnjih revizora Ministarstva finansija (CHU) utvrđeno je da su revizori, u jedinicama za unutrašnju reviziju koje su bile obuhvaćene uzorkom, redovno pohađali obuke i seminare koje su, u periodu 2014-2016. godine, organizovane za oblast unutrašnje revizije.

### 3.3. Planiranje unutrašnje revizije

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora definisati planove zasnovane na procjeni rizika kako bi se obezbijedili prioriteti unutrašnje revizije koji su konzistentni sa ciljevima organizacije.<sup>100</sup>

Postupak planiranja unutrašnje revizije u javnom sektoru određen je međunarodnim standardima, Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola<sup>101</sup> i smjernicama Ministarstva finansija.

Odnosno, unutrašnja revizija se vrši na osnovu:

- strateškog plana vršenja unutrašnje revizije koji izrađuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na osnovu objektivne procjene rizika, a odobrava rukovodilac subjekta. Strateški plan se donosi na period od tri godine i najmanje jednom godišnje se preispituje u odnosu na rizike i obuhvat revizije;
- godišnji plan vršenja unutrašnje revizije izrađuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i odobrava rukovodilac subjekta. Godišnji plan unutrašnje revizije izrađuje se na osnovu strateškog plana i utvrđuje se do kraja tekuće za narednu godinu;
- pojedinačni plan revizije detaljno opisuje predmet, ciljeve, trajanje, raspodjelu resursa, revizorski pristup, tehnike, vrste i obuhvat revizorskih provjera. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odobrava plan pojedinačne revizije i sa njim povezane programe, koji detaljno opisuju revizorske postupke.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> Tumačenje standarda 1210- Stručnost.

<sup>100</sup> Standard 2010- Planiranje. Tumačenje: rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je odgovoran za izradu plana zasnovanog na procjeni rizika. Rukovodilac jedinice uzima u obzir okruženje upravljanja rizikom organizacije, uključujući korišćenje nivoa sklonosti ka riziku koje rukovodstvo utvrđuje za različite aktivnosti ili djelove organizacije. Ukoliko takav okvir ne ostoji, rukovodilac revizije koristi svoju procjenu rizika nakon savjetovanja sa višim rukovodstvom i odborom.

<sup>101</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14.

<sup>102</sup> Član 23 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

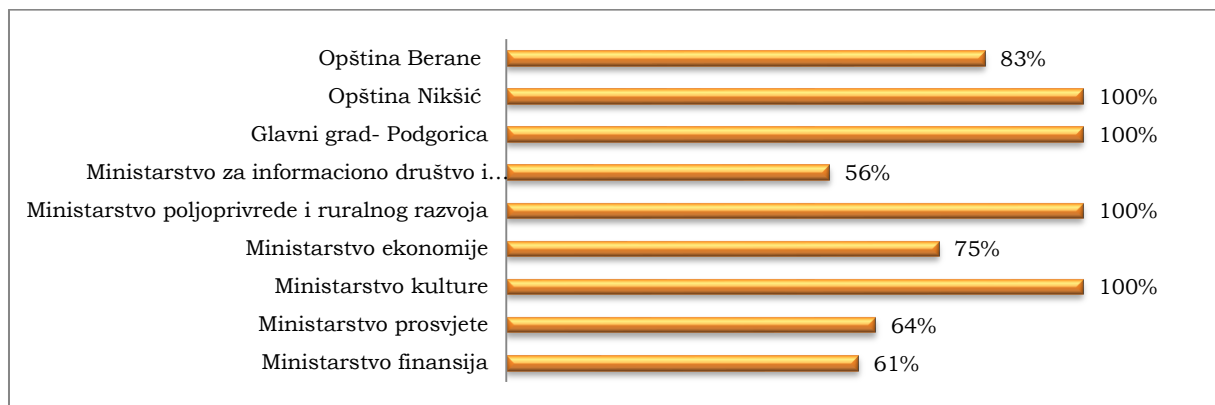


Državni revizor je u postupku revizije utvrdio da su svi subjekti revizije, obuhvaćeni uzorkom, donijeli **strateške planove** koji obuhvataju period 2014-2015. godine i koji su zasnovani na objektivnoj procjeni rizika u skladu sa metodologijom određenom od strane Ministarstva finansija. Strateški plan za navedeni period nije imalo Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja koje je u decembru 2015. godine usvojilo strateški plan za period 2016-2018. godine. Jedinica za unutrašnju reviziju Ministarstva postala je operativna<sup>103</sup> u četvrtom kvartalu 2014. godine.

- Od jedanaest potrošačkih jedinica samo su četiri donosile izmjene i dopune strateškog plana - Ministarstvo ekonomije, Univerzitet Crne Gore, Opština Nikšić i Opština Berane. Odnosno navedene potrošačke jedinice su usvojene strateške planove preispitivale u odnosu na rizik i obuhvat revizije, u skladu sa članom 23 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>104</sup>

**Godišnji planovi revizija** su kod najvećeg broja potrošačkih jedinica usklađeni sa strateškim planovima. Najveći stepen realizacije godišnjih planova unutrašnje revizije, u periodu 2014-2015. godine, imaju jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva kulture, Glavnog grada-Podgorica i Opštine Nikšić, dok su jedinice za unutrašnju reviziju drugih subjekata realizovale godišnje planove u manjem procentu. Procenat realizacije plana Ministarstva poljoprivrede i ruralnog razvoja i Opštine Berane odnosi se na realizaciju godišnjeg plana revizija za 2015. godinu.

**Grafik 4: Procenat realizacije godišnjih planova jedinica za unutrašnju reviziju, u periodu 2014-2015. godine**



<sup>103</sup> Imajući u vidu da su jedinice za unutrašnju reviziju u javnom sektoru uspostavljane u različitim vremenskim intervalima, za potrebe vršenja revizije od CHU su dostavljeni podaci u momentu kada su jedinice za unutrašnju reviziju iz uzorka postale operativne. Smatra se da je jedinica za unutrašnju reviziju postala operativna onda kada je objavila prvi izvještaj unutrašnje revizije.

<sup>104</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14.

Pregledom nije obuhvaćena jedinica za unutrašnju reviziju Fonda PIO Crne Gore koja je donijela strateški plan za period 2013-2015. godine ali nije u skladu sa Zakonom<sup>105</sup> i priručnikom Ministarstva finansija<sup>106</sup> koje se odnose na postupak planiranja, usvajala godišnje planove revizija. Jedinica za unutrašnju reviziju Fonda PIO je, u navedenom periodu obavila tri unutrašnje revizije, u skladu sa usvojenim strateškim planom.

Pregledom nije obuhvaćena jedinica za unutrašnju reviziju Univerziteta Crne Gore koja je, u periodu 2014-2015. godine vršila unutrašnju reviziju isključivo na osnovu naloga Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore i Rektora Univerziteta. Zaključkom<sup>107</sup> Upravnog odbora od aprila 2014. godine jedinica za unutrašnju reviziju Univerziteta zadužena je da do 1. jula 2014. godine izvrši reviziju za 2011. i 2012. godinu na svim organizacionim jedinicama, na isti način i po istom postupku kako je određeno nalogima izdatim 2012. godine. Zatim, Zaključkom<sup>108</sup> Upravnog odbora iz januara 2015. godine da izvrši detaljnu reviziju finansijskog polovanja svih organizacionih jedinica za 2014. godinu. Univerzitet Crne Gore, u periodu na koji se odnose zaključci Upravnog odbora, činile su 24 organizacione jedinice.

Obzirom da je jedinica za unutrašnju reviziju Univerziteta Crne Gore, u periodu 2014-2015. godine, zapošljavala jednog unutrašnjeg revizora navedenim zaključcima Upravnog odbora onemogućena<sup>109</sup> je realizacija usvojenog strateškog plana koji je zasnovan na procjeni rizika u skladu sa međunarodnim standardima za unutrašnju reviziju i smjericama Ministarstva finansija. Jedinica za unutrašnju reviziju, u navedenom periodu obavila je 13 unutrašnjih revizija: 11 po nalogu Upravnog odbora Univerziteta i 2 po nalogu Rektora.

Revizijom je takođe utvrđeno da su sve jedinice za unutrašnju reviziju blagovremeno izrađivale **pojedinačne planove revizije**. Međutim, pojedinačni planovi revizije, revizijom obuhvaćenih subjekata, sadrže samo predviđeni broj dana za unutrašnju reviziju i kod pojedinih subjekata članove revizorskog tima.

---

<sup>105</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru ( „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>106</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014. godine.

<sup>107</sup> Zaključak broj: 07-536/2 od 15.4.2014. godine.

<sup>108</sup> Zaključak broj: 07-262/1 od 30. januara 2015. godine.

<sup>109</sup> Postupak planiranja unutrašnje revizije podrazumijeva računanje broja produktivnih dana po revizoru u jednoj kalendarskoj godini. Broj produktivnih dana po unutrašnjem revizoru se izračunava kada se od ukupnog broja dana u godini(365) oduzmu vikendi (105), dani godišnjeg odmora (25), praznici (13), potencijalna bolovanja (15) i ostalektivnosti-obuke i seminari (40). Navedeni broj dana u preuzet je iz Strateškog plana unutrašnje revizije Ministarstva finansija 2014-2016 kojim je određeno 167 produktivnih dana po revizoru, dok istu metodologiju primjenjuju i drugi subjekti. Imajući u vidu da je za vršenje revizija poslovnih sistema visokog rizika potrebno 40 produktivnih dana, za vršenje revizija poslovnih sistema srednjeg nivoa rizika 25 radnih dana i za vršenje revizije poslovnih sistema niskog rizika 25 radnih dana, u navedenom slučaju maksimalan broj revizija po unutrašnjem revizoru u toku jedne godine iznosio bi 7 revizija srednjeg ili niskog rizika. Odnosno, 4 revizije sistema visokog rizika u toku kalendarske godine.

- Pojedinačni planovi revizije ne sadrže predmet i ciljeve revizije, revizorski pristup, tehnike, vrste i obuhvat revizorskih provjera i detaljno ne opisuju neophodne revizorske postupke. Nepotpuni i nedovoljno detaljni pojedinačni planovi revizije mogu imati uticaj na efikasnost postupaka vršenja unutrašnje revizije, naročito kod jedinica za unutrašnju reviziju koje zapošljavaju veći broj revizora i u slučaju vršenja složenijih revizija.

### 3.4. Vrste unutrašnje revizije u javnom sektoru

Unutrašnja revizija u javnom sektoru se vrši objektivnom procjenom dokaza od strane unutrašnjeg revizora sa ciljem davanja objektivnog, nezavisnog mišljenja ili zaključka koji se odnosi na proces, sistem ili drugu oblast obuhvaćenu revizijom. Unutrašnji revizori u javnom sektoru mogu sprovesti 6 vrsta revizija, i to:<sup>110</sup>

- reviziju sistema;
- reviziju usklađenosti;
- reviziju uspješnosti poslovanja (revizija učinka);
- finansijska reviziju;
- reviziju informacionih sistema<sup>111</sup>;
- reviziju programa i projekata koje finansira Evropska unija:<sup>112</sup>

Dodatno, unutrašnji revizori na zahtjev rukovodioca subjekta mogu vršiti ad hoc revizije odnosno vanredne revizije koje nisu planirane godišnjim planom rada unutrašnje revizije, a tokom godine nastaje potreba za njihovim sprovođenjem.

U zavisnosti od revizije postoje standardni izvještaj i memorandum revizije koji je obično kraći od standardnog izvještaja i koristi se: i) za brze i specijalne preglede izvršene za zahtjev rukovodstva radi izvještavanja o rezultatima praćenja revizije; ii) gdje se izdvajaju relativno manji nalazi; iii) kao privremeni izvještaj za duže revizije.<sup>113</sup>

Jedinice za unutrašnju reviziju, korisnika budžeta koji su bile obuhvaćene uzorkom, su u periodu 2014-2015. godine u najvećoj mjeri vršile revizije sistema. Glavni grad- Podgorica je u navedenom periodu izvršio 7 finansijskih revizija, a Opština Nikšić 4 finansijske revizije i 1 reviziju uspješnosti poslovanja. Jedinice za unutrašnju reviziju, koje su bile

---

<sup>110</sup> Član 17 i 37 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

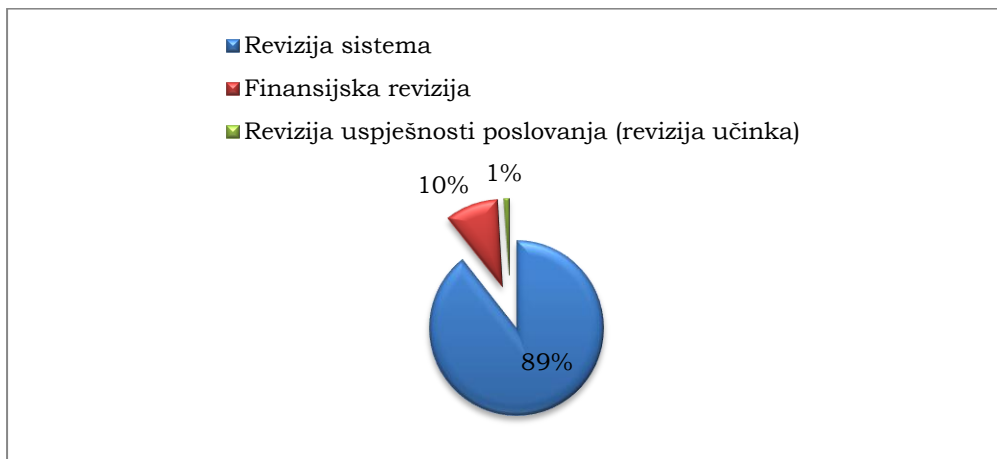
<sup>111</sup> Vlada Crne Gore je Zaključkom (broj: 08-246 od 21. januara 2016. godine) usvojila Informaciju o uspostavljanju unutrašnje revizije IT sistema koju je dostavilo Ministarstvo finansija. U Informaciji se navodi „imajući u vidu specifičnost revizije informacionih sistema i nedostatak odgovarajućih kadrova za obavljanje ove vrste revizije, centralizovani model revizije informacionih sistema i svih funkcionalnosti mnogo ekonomičniji i efikasniji model vršenja revizije informacionih sistema u okviru uprave“. Zaduženo je Ministarstvo finansija da pripremi i Vladi dostavi predlog uredbe o izmjeni i dopuni Uredbe o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru, kojim će se propisati uspostavljanje posebne organizacione jedinice za reviziju informacionih sistema u okviru Ministarstva za informaciono društvo i telekomunikacije.

<sup>112</sup> Član 17 i član 37 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14).

<sup>113</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014. godine, str.112.

obuhvaćene uzorkom, nijesu vršile reviziju usklađenosti i reviziju programa i projekata koje finansira Evropska unija.

**Grafik 5: Vrste revizija koje su vršile jedinice za unutrašnju reviziju, obuhvaćene uzorkom, u periodu 2014-2015. godine**



Pregledom nijesu obuhvaćene revizije koje je vršila Služba za unutrašnju reviziju Univerziteta Crne Gore koje se ne mogu uvrstiti u navedenu klasifikaciju. Služba je unavedenom periodu vršila 13 revizija: 2 po nalogu rektora i 11 prema zaključcima Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore i sačinila memorandume o izvršenim unutrašnjim revizijama. Bez obzira što su revizije izvršene prema nalogu rukovodioca subjekta u vidu memoranduma, sačinjeni izvještaji Službe za unutrašnju reviziju Univerziteta su po sadržaju, obimu i strukturi značajno složeniji od ad hoc revizija.

### 3.5. Metodologija vršenja revizije

Priručnik Ministarstva finansija za unutrašnju reviziju daje neophodne smjernice unutrašnjim revizorima prilikom vršenja revizije i propisuje postupak unutrašnje revizije. Od svih unutrašnjih revizora u javnom sektoru očekuje se da budu u potpunosti upoznati sa sadržajem metodološkog dijela Priručnika za unutrašnju reviziju i da u svom radu koriste propisane procedure. Tokom vršenja revizije unutrašnji revizor mora imati na umu potrebu usklađivanja sa Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu unutrašnje revizije.<sup>114</sup>

U postupku vršenja revizija, kod subjekata obuhvaćenih uzorkom izvršen je pregled revizorske dokumentacije koja je osim izvještaja unutrašnje revizije obuhvatala prateću dokumentaciju odloženu u trajnom<sup>115</sup> i tekućem<sup>116</sup> revizorskom dosijeu.

<sup>114</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014. godine, str.71.

<sup>115</sup> Priručnikom za unutrašnju reviziju predviđeno je da se za svaku reviziju vode dvije vrste dokumentacije- stalni revizorski dosije i tekući revizorski dosije. Stalni revizorski dosije sadrži sve informacije o sistemu i organizacionoj jedinici nad kojom se vrši revizija. Revizoru

Predmetnom revizijom **utvrđeno je sljedeće:**

- Tri od osam jedinica za unutrašnju reviziju, koje su vršile reviziju sistema, su sprovodile postupak revizije u skladu sa Priručnikom Ministarstva finansija i u revizorskim dosijeima arhivirale neophodnu dokumentaciju i obrasce koji su propisani Priručnikom i to: Ministarstvo prosvjete, Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije i Opština Berane.  
Ministarstvo finansija, Ministarstvo kulture, Ministarstvo ekonomije, Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja i Fond PIO se prilikom vršenja revizije sistema nijesu u potpunosti pridržavali metodologije koja je propisana Priručnikom Ministarstva finansija za vršenje revizije sistema. Najčešće su se nedostaci odnosili na zapisnike sa početnog i odjavnog sastanka sa subjektom revizije, određivanje veličine uzorka i opis metode odabira uzorka, radna dokumenta za svaki test i kontrolnu listu za obezbjeđenje kvaliteta revizorskog izvještaja.
- Selektivan pristup jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija u postupku vršenja unutrašnje revizije. Naime, u skladu sa usvojenim Godišnjim planom revizija za 2014. godinu planirano je da Odjeljenje za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija, između ostalog, obavi reviziju sistema putnih naloga i revizija sistema upravljanja voznim parkom koja će obuhvati Ministarstvo i uprave u sastavu. Revizija je obuhvatila Poresku upravu, Upravu za nekretnine i Upravu carina, a nije obuhvatila Upravu za igre na sreću koja je, u skladu sa tada važećom Uredbom o organizaciji i načinu rada državne uprave<sup>117</sup>, takođe bila uprava u sastavu Ministarstva finansija.
- Dokumentacija Ministarstva finansija, koja se odnosi na oblast unutrašnje revizije, u potpunosti se ne evidentira i arhivira na zakonom predviđeni način. Uredbom o kancelarijskom poslovanju organa državne uprave predviđeno je da pisarnica Ministarstva vrši poslove prijema, evidentiranja i otpremanja akata, čuvanje predmeta, akata i drugog materijala i arhiviranja i čuvanja arhiviranih predmeta, kao i druga postupanja sa službenim materijalom.<sup>118</sup>
- Ministarstvo kulture je suprotno zakonu i bez ovlašćenja vršilo reviziju Crnogorskog narodnog pozorišta. Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru<sup>119</sup> određeno je da se obavljanje unutrašnje revizije od strane jedinice unutrašnje revizije drugog subjekta vrši na osnovu sporazuma, uz prethodnu saglasnost Ministarstva finansija. Ministarstvo kulture i Crnogorsko narodno pozorište, u periodu vršenja unutrašnje revizije nijesu imale potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.

---

koji vrši reviziju ovaj dosije pruža osnovne informacije i treba da ga pregleda na početku svake nove revizije tog sistema.

<sup>116</sup> Tekući revizorski dosije dokumentuje sve sakupljene informacije tokom trenutne revizije. Sadrži detaljnu istoriju trenutne revizije od početka kada se odredi obuhvat, ciljevi do završnog plana sprovođenja.

<sup>117</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 005/12 ...041/16 .

<sup>118</sup> Član 2 Uredbe.

<sup>119</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08...34/14.

- Jedinствена metodologija za vršenje finansijske revizije koju propisuje Ministarstvo finansija nije donijeta. Stoga su jedinice za unutrašnju reviziju Glavnog grada – Podgorica i Opštine Nikšić, koje se u periodu 2014-2015. godine vršile finansijsku reviziju, koristile različite metodološke pristupe u vršenju finansijske revizije.
- Revizija uspjehnosti poslovanja (revizija učinka) koju je vršila jedinica za unutrašnju reviziju Opštine Nikšić zasnovana je na metodologiji koja se primjenjuje prilikom vršenja revizije sistema.
- Najveći broj jedinica za unutrašnju reviziju, koje su bile obuhvaćene uzorkom, vršile su ad hoc revizije po nalogu rukovodioca subjekta. Ministarstvo finansija, Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja, i Opština Nikšić nijesu imali pisane naloge od strane rukovodioca subjekta za obavljanje ad hoc revizije već su iste dobijali usmenim putem.

### 3.6. Vršenje revizije na osnovu sporazuma

Korisnici budžeta koji su utvrdili posebnu jedinicu za unutrašnju reviziju na osnovu sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije, a uz prethodnu saglasnost Ministarstva finansija vrše poslove unutrašnje revizije kod drugih subjekata u javnom sektoru. Od subjekata koji su obuhvaćeni uzorkom poslove unutrašnje revizije, na osnovu sporazuma obavljaju: Ministarstvo finansija, Ministarstvo prosvjete, Ministarstvo ekonomije, Ministarstvo kulture<sup>120</sup> i Opština Nikšić.

Jedinica za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija je, u periodu 2011-2015. godine, unutrašnjom revizijom obuhvatila 50% korisnika sredstava budžeta sa kojima ima potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije. Odnosno, u navedenom periodu **nije vršila** unutrašnju reviziju Zaštitnika imovinsko pravnih interesa, Komisije za kontrolu postupka javnih nabavki, Policijske akademije, Centra za posredovanje, Uprave za mlade i sport, Fonda za zaštitu i ostvarivanje manjinskih prava, Ustavnog suda i Zaštitnika ljudskih prava i sloboda.

- Jedinica za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija u navedenom periodu nije vršila reviziju transakcija finansiranja izdataka i budžetskih rezervi, za koje je Zakonom o budžetu za 2016. godinu predijeljeno 404.302.605,37€.

Ministarstvo ekonomije je, od formiranja jedinice<sup>121</sup> za unutrašnju reviziju do kraja 2015. godine, unutrašnjom revizijom obuhvatilo 50% korisnika sredstava budžeta sa kojima ima potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije. Odnosno, Ministarstvo ekonomije

---

<sup>120</sup> Ministarstvo kulture je 02.09.2015. godine potpisalo sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa Crnogorskom akademijom nauka i umjetnosti. Imajući u vidu da revizija obuhvata period od 2014-2015. godine, isti nije uzet u razmatranje.

<sup>121</sup> Jedinica za unutrašnju reviziju postala je operativna u četvrtom kvartalu 2012. godine. Smatra se da je jedinica za unutrašnju reviziju postala operativna onda kada je objavila prvi izvještaj unutrašnje revizije.

nije vršilo unutrašnju reviziju Agencije za zaštitu konkurencije i Sekretarijata za razvojne projekte.<sup>122</sup>

Jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva prosvjete i Opštine Nikšić<sup>123</sup> godišnje unutrašnjom revizijom obuhvate sve korisnike budžeta sa kojima imaju potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.

### 3.7. Izveštavanje rukovodioca subjekta

Konačan izvještaj unutrašnje revizije sa predlogom plana aktivnosti za sprovođenje preporuka dostavlja se rukovodiocu subjekta koji je, u skladu sa Zakonom odgovoran za realizaciju preporuka unutrašnje revizije.<sup>124</sup>

Revizijom je utvrđeno da su jedinice za unutrašnju reviziju korisnika budžeta koji su bile obuhvaćene postupkom revizije, u periodu 2014-2015. godine blagovremeno dostavljale konačne izvještaje sa usaglašenim planom aktivnosti za sprovođenje preporuka rukovodiocu subjekta. Međutim, nakon dostavljanja konačnog izvještaja unutrašnje revizije od strane rukovodioca subjekta najčešće ne postoji povratna informacija koja bi organizacionu jedinicu koja je bila subjekat revizije dodatno obavezala na realizaciju preporuka iz konačnog izvještaja unutrašnje revizije.

Samo na Univerzitetu Crne Gore praksa usvajanja konačnog izvještaja Službe za unutrašnju reviziju podrazumijeva donošenje zaključka Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore kojim se obavještava Služba i subjekat revizije da je isti razmoten i usvojen. Upravni odbor Univerziteta Zaključkom dodatno obavezuje subjekte revizije (organizacione jedinice Univerziteta) na sprovođenje preporuka i izvještavanje o realizaciji istih.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je, osim konačnog izvještaja unutrašnje revizije sa predlogom plana aktivnosti za sprovođenje preporuka, dužan da rukovodiocu subjekta periodično dostavlja izvještaje koji se odnose na aktivnosti jedinice za unutrašnju reviziju, u skladu sa Zakonom.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> Ministarstvo ekonomije je 15.07.2015. godine sa JU Zavodom za geološka istraživanja potpisalo sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije. Imajući u vidu da revizija obuhvata period od 2014-2015. godine, isti nije uzet u razmatranje.

<sup>123</sup> Opština Nikšić je u 2014. i 2015. godine vršila reviziju Opštine Plužine dok je sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa opštinom Šavnik potpisan 23.11.2015. godine. Imajući u vidu da revizija obuhvata period od 2014-2015. godine, isti nije uzet u razmatranje.

<sup>124</sup> Član 19 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

<sup>125</sup> U skladu sa članom 28 Zakona rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da rukovodiocu subjekta dostavi: godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije i procjenu adekvatnosti i efektivnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole; izvještaj o rezultatima svake pojedinačne revizije sa svim važnim nalazima i preporukama za unapređenje poslovanja subjekta; periodične izvještaje o sprovođenju godišnjeg plana unutrašnje revizije; izvještaje o ograničenjima postavljenim rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjim revizorima u vršenju revizije i izvještaj o adekvatnosti resursa za obavljanje unutrašnje revizije.

- Revizijom je utvrđeno da je, od 11 subjekata revizije, jedino Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije dostavljalo izvještaje rukovodiocu subjekta na zakonom propisan način. Najčešće rukovodioci jedinica za unutrašnju reviziju nijesu dostavljali rukovodiocu subjekta izvještaj o ograničenjima postavljenim rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjim revizorima u vršenju revizije i izvještaj o adekvatnosti resursa za obavljanje unutrašnje revizije.

### 3.8. Izveštavanje Ministarstvu finansija

Rukovodilac subjekta korisnika budžeta dužan je da Ministarstvu finansija (CHU) dostavi izvještaje o radu unutrašnje revizije i preduzetim aktivnostima na sprovođenju preporuka unutrašnje revizije.<sup>126</sup> Postupkom revizije je utvrđeno da su subjekti revizije obuhvaćeni uzorkom, uglavnom blagovremeno<sup>127</sup> dostavljali potpune i tačne godišnje izvještaje o radu unutrašnje revizije<sup>128</sup> Centralnoj jedinici za harmonizaciju.

Izuzetak predstavlja Fond PIO koji u izvještajima o radu unutrašnje revizije za 2014. i 2015. godine Centralnoj jedinici za harmonizaciju nije dostavio potpune i tačne podatke o aktivnostima jedinice za unutrašnju reviziju.

Neblagovremeno, nepotpuno i netačno dostavljanje podataka ima neposredan uticaj na tačnost podataka u Konsolidovanom izvještaju o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore koje Ministarstvo finansija (CHU) dostavlja Vladi Crne Gore jednom godišnje.

### 3.9. Kontrola kvaliteta

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razvija i održava program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta koji obuhvata sve aspekte aktivnosti unutrašnje revizije.<sup>129</sup> Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odgovoran je za razvijanje i održavanje programa obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta koji obuhvata sve aspekte aktivnosti unutrašnje revizije i kontinuirano prati njenu efektivnost.<sup>130</sup>

Program obezbjeđenja kvaliteta mora da obuhvata interne i eksterne ocjene.<sup>131</sup> Nad svakom revizijom je potrebno vršiti nadgledanje i pregled kako bi se obezbijedilo da se kvalitet rada revizije održava i da su obuhvat i vrijeme revizije u skladu sa planom revizije (interna ocjena).

---

<sup>126</sup> Član 32 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

<sup>127</sup> Član 32 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru kojim je predviđeno da je rukovodilac subjekta dužan da Centralnoj jedinici za harmonizaciju dostavi godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije, do kraja januara tekuće za prethodnu godinu.

<sup>128</sup> Obrazac GI-UR.

<sup>129</sup> Standard 1300 Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta.

<sup>130</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014. godine, str.38.

<sup>131</sup> Standard 1310 Zahtjevi koje mora zadovoljiti program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta.



Revizijom je utvrđeno da u sistemu unutrašnje revizije u javnom sektoru ne postoji odgovarajuća interna ocjena koja treba da obezbijedi kontinuiran nadzor koji obuhvata politike i prakse upravljanja unutrašnjom revizijom. Postojeći sistem interne ocjene podrazumijeva samo internu ocjenu u fazi izvještavanja ili kontrolnu listu za obezbjeđenje kvaliteta revizorskog izvještaja (sadržaj izvještaja, kvalitet, ton i izgled izvještaja), koja je određena Priručnikom za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija.

Revizijom je utvrđeno da od osam subjekata revizije, koji su vršili reviziju sistema, samo su jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva za informaciono društvo i telekomunikacije i Ministarstva prosvjete u postupku unutrašnje revizije popunjavali navedenu kontrolnu listu. Osim što ne postoji sveobuhvatana interna ocjena rada unutrašnje revizije, revizijom je utvrđeno da kontrolnu listu za obezbjeđenje kvaliteta revizorskog izvještaja, kod navedenih subjekata, ispunjava unutrašnji revizor koji je izradio izvještaj unutrašnje revizije.

Pored ocjene kvaliteta pojedinačnih revizija važno je pribaviti nezavisno uvjeravanje da se politike i procedure za sprovođenje unutrašnjih revizija poštuju i da one postižu svoje ciljeve (eksterna ocjena). Međunarodni standardi za profesionalnu praksu unutrašnje revizije preporučuju da se eksterni pregled kvaliteta sprovodi najmanje jednom u pet godina. U međuvremenu preporučuje se da takve preglede vrši:

- CHU Ministarstva finansija;
- Državna revizorska institucija;
- Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, jedinice za unutrašnju reviziju drugog subjekta.<sup>132</sup>

Eksternu ocjenu kvaliteta unutrašnje revizije do momenta vršenja revizije obavljala je isključivo Ministarstva finansija (CHU), u skladu sa Pravilnikom o metodologiji sagledavanja kvaliteta unutrašnje revizije u javnom sektoru.<sup>133</sup>

CHU je, u periodu 2014-2015. godine vršila eksternu ocjenu rada unutrašnje revizije 10 korisnika budžeta: Ministarstva odbrane, Ministarstva kulture; Glavnog grada- Podgorica; Ministarstva ekonomije, Opštine Nikšić, Ministarstva unutrašnjih poslova, Ministarstva pomorstva i saobraćaja, Ministarstva održivog razvoja i turizma, Ministarstva finansija, Zavoda za zapošljavanje i dala ukupno 40 preporuka koje se odnose na poštovanje procedura za sprovođenje unutrašnje revizije. Najveći broj preporuka iz

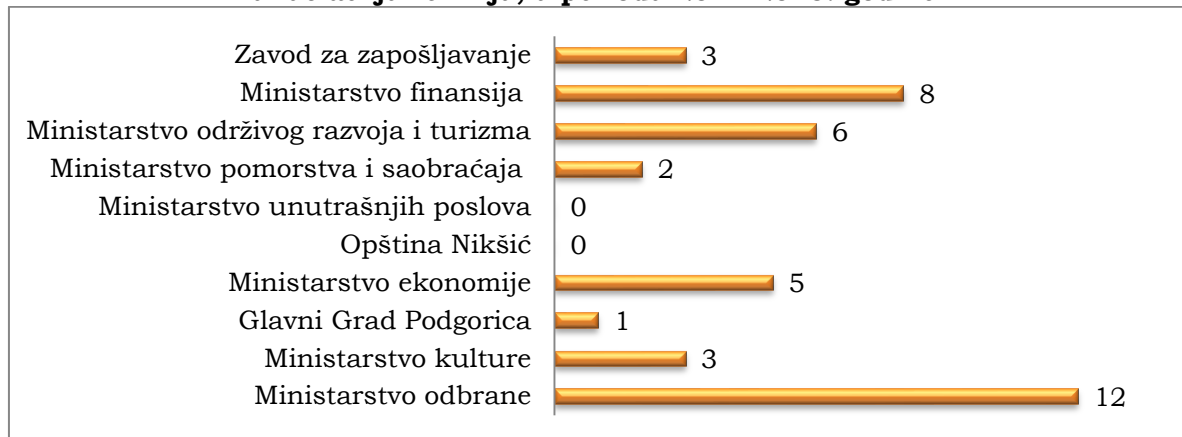
---

<sup>132</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014. godine, str.38.

<sup>133</sup> „Službeni list Crne Gore“, br. 011/13 - Sagledavanje kvaliteta organizacionog uređenja jedinice za unutrašnju reviziju se sprovodi neposrednim uvidom u povelju unutrašnje revizije, radi utvrđivanja sadržaja i postupka donošenja i ažuriranja povelje; strateški plan unutrašnje revizije, radi utvrđivanja obima i primijenjene metodologije u postupku pripreme, donošenja i ažuriranja strateškog plana; plan obuke unutrašnjih revizora, radi utvrđivanja sadržaja obuka u odnosu na sticanje potrebnih vještina za obavljanje poslova unutrašnje revizije i pisane zahtjeve rukovodioca subjekta za pružanje konsultantskih usluga od strane unutrašnjeg revizora, za posebne neplanirane zadatke, čiji je cilj stvaranje dodatke vrijednosti i poboljšanje procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrola. Sagledavanje kvaliteta pojedinačnih revizorskih dosijea sprovodi se neposrednim uvidom u dokumenta revizorskog dosijea, radi utvrđivanja primjene metodologije vršenja pojedinačne revizije u sljedećim fazama: planiranje revizije; evidentiranje sistema; ocjena sistema; testiranje sistema; revizorski zaključci i revizorsko izvještavanje i akcioni planovi i praćenje.

izveštaja o sagledavanju kvaliteta rada odjeljenja za unutrašnju reviziju odnosili su se na Ministarstvo odbrane (12) i Ministarstvo finansija (8).

**Grafik 6: Broj preporuka iz izvještaja o sagledavanju kvaliteta rada odjeljenja za unutrašnju reviziju, u periodu 2014-2015. godine**



Bez obzira na obavezu rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju korisnika budžeta, kod kojeg je vršena eksterna ocjena, da po prijemu izvještaja obavijesti CHU o planu realizacije preporuka jedinice za unutrašnju reviziju kod kojih je vršeno sagledavanje kvaliteta rada nijesu dostavljali izvještaje o realizaciji preporuka iz izvještaja. Stoga u postupku revizije nije bilo moguće utvrditi stepen realizacije preporuka iz izvještaja o sagledavanju kvaliteta rada, u periodu 2014-2015. godine.

Opštini Nikšić i Ministarstvu unutrašnjih poslova u izvještaju o sagledavanju kvaliteta rada jedinice za unutrašnju reviziju od strane CHU nijesu date preporuke, stoga nije postojala obaveza dostavljanja plana aktivnosti za realizaciju preporuka i izvještavanja o njihovoj realizaciji.

### 3.10. Realizacija preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije

Rukovodilac unutrašnje revizije mora da ustanovi proces praćenja i obezbijedi da se aktivnosti rukovodstva efektivno sprovede<sup>134</sup> dok je rukovodilac subjekta odgovoran za realizaciju prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije.<sup>135</sup>

Unutrašnji revizori koji prate sprovođenje preporuka iz revizorskih izvještaja, u skladu sa priručnikom za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija, vode: centralni registar za praćenje sprovođenja prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije<sup>136</sup> i zbirnu evidenciju za praćenje sprovođenja preporuka po godinama.

Postoje tri načina da se unutrašnji revizor uvjeri da je preporuka realizovana:

- a) Slanje pisma organizacionoj jedinici koja je predmet revizije da potvrdi da su mjere preduzete. Tokom sljedeće revizije treba izvršiti provjeru kako bi se obezbijedilo da su odgovarajuće aktivnosti preduzete i da su kontrole adekvatno sprovedene;

<sup>134</sup> Standard 2500 A1- Praćenje napretka.

<sup>135</sup> Član 19 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.

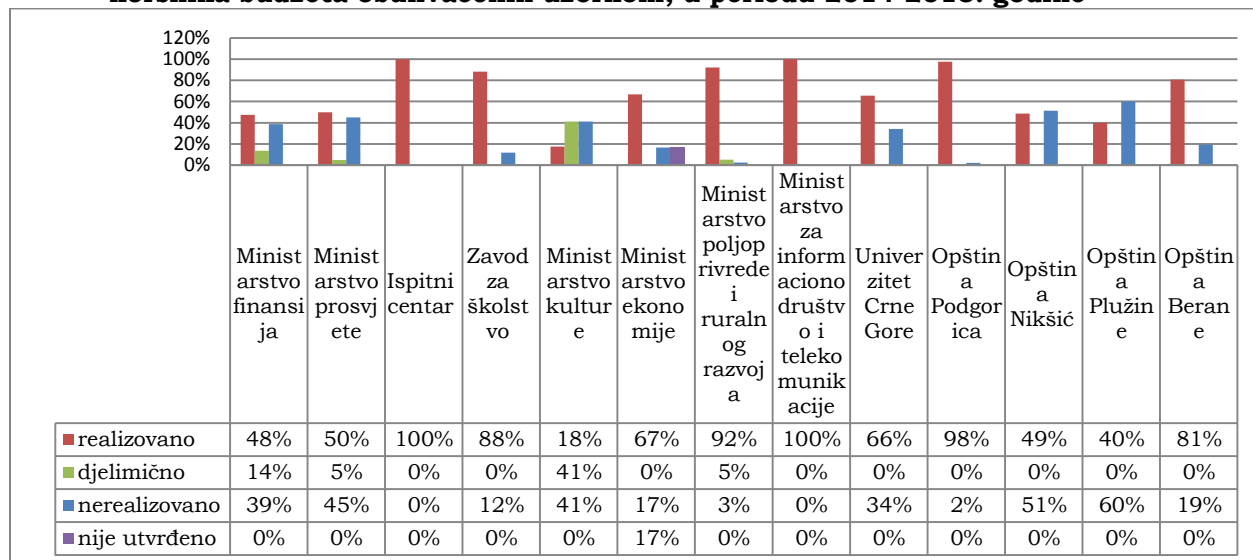
<sup>136</sup> CR obrazac.

- b) Zakazivanje posebnih revizija praćenja;  
c) Revizija praćenja kao dio naredne revizije.

U postupku vršenja revizije državni revizor je utvrdio da, u periodu 2014-2015. godine kod korisnika budžeta koji su bili obuhvaćeni uzorkom, u izvještajima unutrašnje revizije nije bilo preporuka o kojima nije postignuta saglasnost.

Najveći procenat preporuka, u navedenom periodu imali su Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije i Ispitni centar koji je Ministarstvu prosvjete sporazumom povjerio poslove vršenja unutrašnje revizije. Oni su u potpunosti realizovali sve preporuke iz izvještaja unutrašnje revizije ili ostvari procenat realizacije preporuka 100%. Zatim Glavni grad – Podgorica (98%) i Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja (92%). Najmanji stepen realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije ima Opština Plužine (40%) koja je poslove unutrašnje revizije sporazumom povjerila Opštini Nikšić. Najveći procenat nerealizovanih preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije su preporuke viskog (60%) i srednjeg (39%) prioriteta.

**Grafik 7: Procenat realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije korisnika budžeta obuhvaćenih uzorkom, u periodu 2014-2015. godine<sup>137</sup>**



Pregledom nije obuhvaćen Fond PIO čija jedinica za unutrašnju reviziju u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija ne vodi centralni registar za praćenje sprovođenja prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije. Stoga, u postupku revizije državni revizor nije mogao utvrditi procenat realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije ovog subjekta.

Da bi utvrdile status realizacije preporuka iz izvještaja, jedinice za unutrašnju reviziju najčešće šalju pisma organizacionoj jedinici koja je predmet revizije da potvrdi da su mjere preduzete i tokom sljedeće revizije vrše provjeru da li su odgovarajuće aktivnosti preduzete. Posebne revizije

<sup>137</sup> Ministarstvo finansija i Ministarstvo ekonomije vode jedinstvene registra za praćenje sprovođenja prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije za ministarstvo i korisnike budžeta sa kojima imaju potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije. Stoga se procenat realizacije preporuka iz izvještaja unutrašnje revizije obuhvata navedena ministarstva sa korisnicima budžeta sa kojima su potpisali sporazum.

praćenja su vršili Ministarstvo finansija i Glavni grad- Podgorica dok nijedna potrošačka jedinica nije sprovodila reviziju praćenja kao dio naredne revizije.

Revizijom je utvrđeno da Ministarstvo finansija, Ministarstvo kulture, Ministarstvo ekonomije i Opština Berane nijesu raspolagali odgovarajućom dokaznom dokumentacijom na osnovu koje je utvrđeno da su preporuke iz izvještaja realizovane ili djelimično realizovane. Odnosno, u centralni registar za praćenje sprovođenja prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije konstatovano je da je preporuka realizovana ili djelimično realizovana isključivo na osnovu dopisa subjekta revizije bez obezbijeđene dokazne dokumentacije.

#### 4. FINALNI ZAKLJUČCI I EVIDENTIRANI NEDOSTACI

Nakon sprovedenog postupka revizije uspjeha, u periodu maj - novembar 2016. godine, od strane revizorskog tima DRI utvrđeno je da postoji niz segmenata koje je **neophodno unaprijediti** kako bi sistem unutrašnje revizije u javnom sektoru **funkcionisao na efikasniji način** i to:

- 1) obezbjeđenje (zapošljavanje) dovoljnog broja unutrašnjih revizora shodno Zakonu;
- 2) shvatanje uloge unutrašnje revizije u javnom sektoru od strane rukovodilaca subjekta i njihovoj podršci razvoju jedinica za unutrašnju reviziju;
- 3) ostvarivanje bolje komunikacije jedinica za unutrašnju reviziju i subjekata unutrašnje revizije i ostvarivanje većeg stepena međusobne saradnje jedinica za unutrašnju reviziju u javnom sektoru;
- 4) unapređenje metodologije rada unutrašnjih revizora od strane Ministarstva finansija (CHU) i podsticanje unutrašnjih revizora na vršenje novih vrsta revizija;
- 5) obezbjeđenje dugoročnog strukturno-orijentisanog programa obuka za unutrašnje revizore.

##### 4.1. Zapošljavanje unutrašnjih revizora u javnom sektoru

Nedovoljni kadrovski kapaciteti u oblasti unutrašnje revizije su jedan od ključnih ograničavajućih faktora daljeg razvoja unutrašnje revizije u javnom sektoru. Kod subjekata revizije, nedovoljan broj unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju ima neposredan uticaj na:

- Vršenje revizije u svim segmentima poslovanja kako bi budžetska sredstva u potpunosti bila obezbijedena funkcijom unutrašnje revizije;
- Periodično vršenje revizije kod korisnika budžeta na osnovu sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije;

Veći korisnici budžeta, koji imaju uspostavljene jedinice za unutrašnju reviziju, najčešće ne raspolažu dovoljnim kapacitetima (dovoljnim brojem unutrašnjih revizora) i stoga uvijek ne potpisuju sporazume o povjeravanju poslova unutrašnje revizije sa manjim korisnicima budžeta, kojima potpisivanje sporazuma predstavlja ekonomičan način da obezbijede funkciju unutrašnje revizije.

Ministarstvu prosvjete za potpisivanje sporazuma o povjeravanju poslova unutrašnje revizije obraćali su se Centar za stručno obrazovanje,<sup>138</sup> Fakultet za crnogorski jezik i književnost,<sup>139</sup> JU Viša stručna škola „Polijska akademija“<sup>140</sup> i Uprava za mlade i sport<sup>141</sup> međutim, isti nijesu

---

<sup>138</sup> Odgovor Ministarstva prosvjete broj: 023-16/2015-2 od 23. jun 2015. godine.

<sup>139</sup> Odgovor Ministarstva prosvjete broj: 01-1956/4 od 8.juna 2015. godine.

<sup>140</sup> Odgovor Ministarstva prosvjete broj: 01-5639/2 od 18.novembra 2013. godine.

<sup>141</sup> Odgovor Ministarstva prosvjete broj: 10-3793/2 od 8. septembra 2014. godine.

potpisani zbog nedostatka kapaciteta jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva.

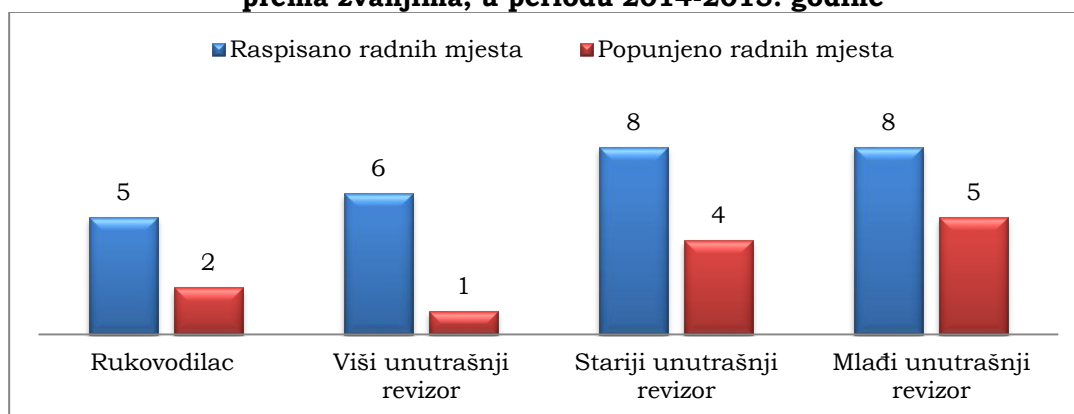
Imajući u vidu značaj povećanja broja unutrašnjih revizora u javnom sektoru od Uprave za kadrove je, u postupku revizije, potraživana dokumentacija koje se odnosila na postupak zapošljavanja unutrašnjih revizora, u periodu 2014-2015. godine.

Prema dostavljenim podacima Uprave za kadrove državni organi su i periodu 2014-2015. godine sproveli 27<sup>142</sup> postupaka oglašavanja i rasporedili 12 unutrašnjih revizora u jedinicama za unutrašnju reviziju.

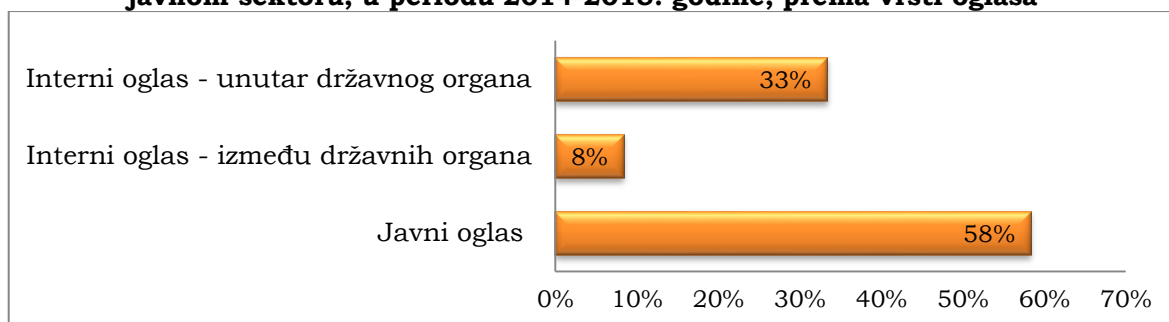
U sprovedenim postupcima određeni broj lica, koja su već obavljala poslove unutrašnje revizije u javnom sektoru, zasnovao je radni odnos u jedinici za unutrašnju reviziju drugog državnog organa ili je raspoređen u veće zvanje kod istog organa.

Prema podacima koji su dostavljeni od strane Uprave za kadrove, u periodu 2014-2015. godine, najviše je zapošljeno mlađih unutrašnjih revizora i svi su zasnovali radni odnos nakon sprovedenog postupka javnog oglašavanja.

**Grafik 8: Broj raspisanih konkursa i zapošljenih unutrašnjih revizora prema zvanjima, u periodu 2014-2015. godine**



**Grafik 9: Procenat popunjenih radnih mjesta za poslove unutrašnje revizije u javnom sektoru, u periodu 2014-2015. godine, prema vrsti oglasa**



Određeni broj organa sprovodio je postupak oglašavanja za radna mjesta u jedinici za unutrašnju reviziju na kojima nije bilo prijavljenih kandidata. Najvećim dijelom to se odnosilo na postupak internog

<sup>142</sup> 10 javnih oglasa, 8 internih oglasa između državnih organa i 9 internih oglasa unutar državnog organa.

oglašavanja<sup>143</sup> za organe koji su nakon sprovedenog postupka javnog oglašavanja za ista radna mjesta, izvršili zapošljavanje.

Izuzetak predstavlja Ministarstvo pravde koje je za radno mjesto viši unutrašnji revizor, sprovedo tri postupka oglašavanja (interni oglas – unutar državnog organa<sup>144</sup>, interni oglas –između državnih organa<sup>145</sup> i javni oglas<sup>146</sup>) suprotno u tada važećoj Uredbi o zvanjima unutrašnjih revizora u javnom sektoru.<sup>147</sup>

Za potrebe Sekretarijata tužilačkog savjeta sproveden je postupak javnog oglašavanja<sup>148</sup> za radno mjesto rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na koji nije bilo prijavljenih kandidata.

#### 4.2. Uloga unutrašnje revizije u javnom sektoru

Efikasno obavljanje poslova unutrašnje revizije podrazumijeva jasno shvatanje uloge i nadležnosti unutrašnje revizije od strane rukovodioca subjekta, rukovodioca organizacionih jedinica i svih zaposlenih kod korisnika sredstava budžeta. Unutrašnja revizija nije inspekcija i ne izriče sankcije već je kroz svoje usluge uvjeravanja i savjetodavne aktivnosti okrenuta ka budućnosti i unapređenju poslovanja subjekta. Unutrašnja revizija „ne kritikuje način poslovanja već procjenjuje postojeće sisteme, ocjenjuje uspješnost poslovanja i daje preporuke i savjete za poboljšanje sistema finansijskog upravljanja i kontrola“.<sup>149</sup>

**Tabela 6: Razlika između uloge unutrašnje revizije i inspekcije u javnom sektoru<sup>150</sup>**

Unutrašnja revizija	Inspekcija
Unutrašnja revizija je aktivnost u službi subjekta revizije	Inspekcija je istražna aktivnost
Naglasak na budućnost radi podrške rukovodstvu	Ispituje prošlost radi utvrđivanja konkretnih povreda propisa
Procjenjuje sisteme i savjetuje	Provjerava primjenu propisa
Naglasak na sistem, a ne na transakcije	Naglasak na transakciji
Cilj unutrašnje revizije je ocijeniti sistem i preporučiti poboljšanja	Cilj inspekcije je otkriti povrede i odrediti kaznene mjere

<sup>143</sup> Interni oglas između državnih organa i interni oglas unutar državnog organa u skladu sa Zakonom o državnim službenicima i namještenicima ("Službeni list Crne Gore", br. 039/11 ...016/16).

<sup>144</sup> Broj: 02/1-112/15-11420/2 od 01.07.2015. godine.

<sup>145</sup> Broj: 02/1-112/15-12469/2 od 29.07.2015. godine.

<sup>146</sup> Broj: 02/1-112/15-15117/2 od 17.10.2015. godine.

<sup>147</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 028/15 od 03.06.2015. godine.

<sup>148</sup> Broj: 02/1-112/15-13841/2 od 07.10.2015. godine.

<sup>149</sup> Uputstvo o uspostavljanju i funkcionisanju unutrašnje revizije kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore i budžeta opština, maj 2015. godine: Ministarstvo finansija.

<sup>150</sup> Uputstvo o uspostavljanju i funkcionisanju unutrašnje revizije kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore i budžeta opština, maj 2015. godine: Ministarstvo finansija.

Postupkom revizije utvrđeno je da je potrebno dalje unapređivati status i položaj unutrašnje revizije, kako bi jedinice za unutrašnju reviziju bile u mogućnosti da u obavljaju poslove unutrašnje revizije u skladu sa međunarodnim standardima, važećim pravnim okvirom za unutrašnju reviziju i smjernicama Ministarstva finansija.

Postupkom revizije utvrđeno da je Upravni odbor Univerziteta, za period od četiri godine, pet puta naložio reviziju Filozofskog fakulteta. Više puta je unutrašnjom revizijom bio obuhvaćen isti vremenski period i najavljivana neophodnost preduzimanja određenih mjera prema odgovornim licima u Službi za unutrašnju reviziju. Služba za unutrašnju reviziju Univerziteta Crne Gore tokom 2014. i 2015. godine vršila je unutrašnje revizije isključivo po nalogu Rektora i Upravnog odbora Univerziteta i nije bila u mogućnosti da realizuje aktivnosti iz usvojenog strateškog plana.

Strateški plan za vršenje revizija zasnovan je na metodološkim postupcima procjene rizika u skladu sa međunarodnim standardima i smjernicama Ministarstva finansija. Procjena rizika, između ostalog, podrazumijeva utvrđivanje indeksa rizika na osnovu kojih se sistemi kategorišu u visokog, srednjeg i niskog rizika<sup>151</sup>.

Međutim kod revizijom kontrolisanog subjekta, suprotno definisanoj metodologiji, više puta je vršena revizija koja nije bila obuhvaćena godišnjim i strateškim planiranjem.

#### **Hronologija - case study**

1. Revizija Filozofskog fakulteta za 2011. i 2012. godinu.<sup>152</sup> Konačni izvještaj usvojen Zaključkom<sup>153</sup> Upravnog odbora.
2. Revizija finansijskog poslovanja Filozofskog fakulteta za period 2010- jun 2014. godine.<sup>154</sup> Upravni odbor se na sjednici 05. septembra 2014. godine upoznao sa dostavljenom Informacijom o poslovanju Filozofskog fakulteta i konstatovao da Služba za unutrašnju reviziju nije odgovorila na zahtjeve Upravnog odbora, te da su izostale ocjene mišljenja i zaključci revizora, što onemogućava rad Upravnog odbora. Službi za unutrašnju reviziju je ostavljen dodatni rok za izvršenje obaveze po nalogu Upravnog odbora nakon čega će Upravni odbor sagledati neophodnost preduzimanja određenih mjera prema odgovornim licima, kao i posebno analizirati rad ove službe.<sup>155</sup> Konačan izvještaj je Zaključkom<sup>156</sup> usvojen i dostavljen nadležnim

<sup>151</sup> Strategijom revizije treba češće uključiti revizije sistema visokog rizika – obično svake godine – kako bi se potvrdilo da su sistemi od vitalnog značaja, pokriveni efektivnom kontrolom. Revizija nad sistemima srednjeg rizika može biti manje učestala. Ukoliko je ciklus revizije tri godine ovi sistemi mogu biti predmet revizije dvije od tri godine ciklusa. Revizija sistema niskog rizika može se izvršiti jednom u trogodišnjem periodu – i u nekim slučajevima ta revizija može se ograničiti na dva ili tri ključna sistema

<sup>152</sup> Prema nalogu Upravnog odbora br.07-2255, 072255/1 i Zaključku UO broj: 07-183. Predmet revizije su bili: struktura prihoda, rashoda i stanje neizmirenih obaveza po osnovu poreza i doprinosa; isplata nakanada za realizovanu nastavu nastavnom kadru koji nije zaposlen na Filozofskom fakultetu; isplata nakanada administrativnom osoblju za dodatne poslove, sa posebnim osvrtnom na angažovanje zaposlenih lica u računovodstvu; isplata nakanada za rad komisija i realizacija postupaka javnih nabavki robe, usluga i radova sa posebnim osvrtnom na realizovane nabavke putem neposrednog sporazuma.

<sup>153</sup> Broj:07-183/4 od 2. aprila 2013. godine.

<sup>154</sup> Prema Zaključku Upravnog odbora broj: 07-949 od 10.06.2014. godine kojim je zahtijevan cjeloviti izvještaj o finansijskom poslovanju za navedeni period sa mišljenjem o namjenskom trošenju sredstava, pri čemu izvještaj treba da sadrži pregled ostvarenih, ušteda uporedo po godinama koje su predmet kontrole.

<sup>155</sup> Zaključak Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore broj 07-949/4 od 05.9.2014. godine.

<sup>156</sup> Broj: 07-2013/1 od 30.9.2014. godine.



državnim organima na dalji postupak. Odnosno, Konačni izvještaj je dostavljen Ministarstvu finansija- ministru i Finansijskoj inspekciji,<sup>157</sup> Ministarstvu prosvjete<sup>158</sup> i Poreskoj upravi.<sup>159</sup>

3. Finansijska revizija na Filozofskom fakultetu za 2014. godinu.<sup>160</sup> Za Konačan izvještaj revizije na Filozofskom fakultetu Upravni odbor Univerziteta je konstatovao da je, kao i raniji revizorski izvještaji o cjelokupnom finansijskom poslovanju Filozofskog fakulteta (za period 2010-2014) nedovoljno razumljiv i bez preciznih preporuka.<sup>161</sup>
4. Stoga je Univerzitet Crne Gore donio Odluku o obrazovanju posebne radne grupe za obavljanje ponovne revizije finansijskog poslovanja Filozofskog fakulteta<sup>162</sup> za period 2010-2014. godine. Članovi radne grupe bili su unutrašnji revizori Ministarstva finansija i lica zapošljena na Univerzitetu koja, u tom periodu, nijesu obavljala poslove unutrašnje revizije.
5. Revizija Filozofskog fakulteta za period 2011-2014. godine.<sup>163</sup> Upravni odbor se upoznao sa Konačnim izvještajem i naložio dekanu Filozofskog fakulteta da otkloni nepravilnosti u mjeri u kojoj je to moguće i da se u daljem radu pridržava preporuka iz Izvještaja revizije.<sup>164</sup>

Prihvatanje unutrašnje revizije od strane starješine korisnika sredstava budžeta i pravilno prepoznavanje njene uloge je razvojni proces koji treba dodatno unapređivati. Rukovodilac subjekta je dužan da obezbijedi funkcionisanje unutrašnje revizije koje je zasnovano na principima nezavisnosti i objektivnosti, blagovremeno revidiranje i potpisivanje povelje unutrašnje revizije, odgovarajuće kadrovske resurse, nesmetanu i neselektivnu realizaciju usvojenih strateških i godišnjih planova revizije, koji su zasnovani na objektivnoj procjeni rizika.

Pravilno prepoznavanje uloge unutrašnje revizije od strane rukovodioca subjekta, rukovodioca organizacionih jedinica i svih zaposlenih kod korisnika sredstava budžeta će doprinijeti ostvarivanju ciljeva i unaprijeđenju poslovanja subjekta.

#### **4.3. Komunikacija u postupku vršenja revizije**

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora održavati odgovarajući stepen komunikacije i biti u direktnoj interakciji sa menadžmentom subjekta.<sup>165</sup> Direktna komunikacija postoji ukoliko rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju prisustvuje i učestvuje na sastancima odbora vezanim za odgovornost odbora u pogledu nadzora nad revizijom, finansijskim izvještavanjem, upravljanjem organizacijom i kontrolom. Prisustvo rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju na tim

---

<sup>157</sup> Dopis Univerziteta Crne Gore broj:07-2251/1 od 03.10.2014. godine.

<sup>158</sup> Dopis Univerziteta Crne Gore broj:07-2251/2 od 03.10.2014. godine.

<sup>159</sup> Dopis Univerziteta Crne Gore broj:07-2251 od 03.10.2014. godine.

<sup>160</sup> Prema nalogu Upravnog odbora broj 07-262/1 od 30.01.2015. godine.

<sup>161</sup> Zaključak Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore broj 07-262/7 od 11.11.2015. godine.

<sup>162</sup> Odluka broj 01-863 od 02.04.2015. godine.

<sup>163</sup> Prema nalogu Upravnog odbora Univerziteta Crne Gore broj 02-267 od 02.02.2016. godine. Predmet revizije su bili izdati računi za usluge smještaja profesora i saradnika sa Filozofskog fakulteta u Beranama i s tim u vezi pravilnost obračunavanja i isplate pripadajućih dnevnica i putnih troškova za održavanje nastave u Beranama.

<sup>164</sup> Odluka broj: 02-267/9 od 18.maja 2016. godine.

<sup>165</sup> Standard 1111- Direktna interakcija sa odborom.

sastancima pruža mu mogućnost da bude obaviješten o strateškim poslovima i operativnim novitetima i da u ranoj fazi postavlja pitanja u vezi visokog nivoa rizika, sistema procedura ili kontrole. Prisutnost na tim sastancima omogućava razmjenu informacija u vezi planova i aktivnosti unutrašnje revizije, kao i međusobno obavještavanje o drugim pitanjima od zajedničkog interesa.<sup>166</sup>

Odgovarajući stepen komunikacije između unutrašnjih revizora i rukovodilaca organizacionih jedinica-subjekata i drugih zaposlenih kod korisnika sredstava budžeta revizije ima neposredan uticaj na efikasnost sprovođenja unutrašnje revizije. Postupkom revizije utvrđene su okolnosti koje ukazuju da, kod pojedinih subjekata revizije, komunikacija u postupku vršenja unutrašnje revizije treba da bude dodatno unaprijeđena.

Kod Ministarstva finansija potrebno je dodatno unaprijediti komunikaciju između jedinice za unutrašnju reviziju i organa u sastavu Ministarstva. Odnosno, postupkom revizije je utvrđeno da je na Nacrt izvještaja unutrašnje revizije sistema upravljanja voznim parkom, koji je obuhvatao uprave u sastavu Ministarstva, izjašnjenje dostavila samo Poreska uprava. Izjašnjenja na Nacrt izvještaja, u postupku revizije, nijesu dostavili Uprava carina i Uprava za nekretnine.

Kod Ministarstva kulture potrebno je dodatno unaprijediti komunikaciju između jedinice za unutrašnju reviziju i rukovodilaca organizacionih jedinica koji su subjekti revizije kako bi se postupak obavještavanja o reviziji, odgovornost za realizaciju preporuka i izvještavanje o realizaciji preporuka vršili neposredno.

Rukovodioci subjekata, kod kojih je uspostavljena jedinica za unutrašnju reviziju trebalo bi da preispitaju mogućnost donošenja formalnog akta, nakon usvojenog izvještaja unutrašnje revizije, kojim bi dodatno obavezali organizacione jedinice-subjekte revizije na realizaciju preporuka i izvještavanje o realizaciji istih. Donošenje navedenog akta doprinijelo bi unapređenju komunikacije između jedinice za unutrašnju reviziju i subjekata revizije, u dijelu izvještavanja o realizaciji preporuka i jačanju uloge unutrašnje revizije unutar subjekta.

Postupkom revizije je takođe utvrđeno da jedinice za unutrašnju reviziju, koje su bile obuhvaćene uzorkom, imaju odgovarajuću komunikaciju sa Ministarstvom finansija (CHU).

#### **4.4. Metodologija vršenja unutrašnje revizije**

Unutrašnja revizija vrši se u skladu sa propisima kojima je uređena unutrašnja revizija i Međunarodnim standardima unutrašnje revizije. Unutrašnji revizori dužni su da se u svom radu pridržavaju povelje unutrašnje revizije, Etičkog kodeksa unutrašnjih revizora, metodologije rada unutrašnje revizije, uputstava i instrukcija koje utvrđuje Ministarstvo finansija.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> Praktični savjeti 1111-1 Interakcija sa odborom; Međunaordni okvir profesionalne prakse, IIA jun 2010. godine; str.84.

<sup>167</sup> Član 22 Zakona o sistemu unutrašnjih javnih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

Jedinica za unutrašnju reviziju subjekta, zbog složenosti poslova i zadataka subjekta, može da izradi dodatno metodološko uputstvo za obavljanje unutrašnje revizije, kojim se detaljnije i bliže razrađuju metodi koji se koriste u postupku revizije.<sup>168</sup>

Postupkom revizije je utvrđeno da se jedinice za unutrašnju reviziju, obuhvaćene uzorkom, prilikom vršenja unutrašnje revizije u najvećoj mjeri oslanjaju na metodologiju rada unutrašnje revizije koja je propisana priručnikom za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija. Dodatno metodološko uputstvo za obavljanje unutrašnje revizije izradila je Služba za unutrašnju reviziju Glavnog grada- Podgorica 2012. godine<sup>169</sup>, međutim prilikom vršenja unutrašnje revizije koristi metodologiju propisanu od strane Ministarstva. Četvrto izdanje Priručnika za unutrašnju reviziju pruža opšte informacije koje se odnose na uspostavljanje jedinice unutrašnje revizije<sup>170</sup> i smjernice kako vršiti unutrašnju reviziju<sup>171</sup>. Metodologija određena Priručnikom odnosi se prvenstveno na sistemske revizije ipak, osnovni pristup i principi primjenjuju se na druge vrste revizije, na primjer reviziju uspješnosti poslovanja i reviziju informacione tehnologije.<sup>172</sup>

Nakon sprovedenog postupka revizije utvrđeno je da postojeća metodologija vršenja unutrašnje revizije treba da bude dodatno nadograđena i unutrašnjim revizorima treba da pruža detaljnije informacije u dijelu:

- i. Postupka izrade pojedinačnog plana revizije kojim se detaljno opisuju predmet ciljevi, trajanje, raspodjela resursa, revizorski pristup, tehnike, vrste i obuhvat revizorskih provjera i sa njim povezanih programa koji detaljno opisuju revizorske postupke.<sup>173</sup> Pojedinačan plan revizije prema obrascu koji je dat u Priručniku sadrži samo broj revizorskih dana koji su planirani za svaku pojedinačnu fazu revizije. Navedeni plan revizije ne pruža revizoru detaljne informacije u pogledu pristupa, tehnika i obuhvata revizorskih provjera što može biti otežavajuća okolnost u slučaju jedinica za unutrašnju reviziju koje zapošljavaju veći broj unutrašnjih revizora ili kada jedinica za unutrašnju reviziju vrši složenije revizije.
- ii. Korišćenja metoda uzorkovanja - nestatističkih i statističkih, gdje je to moguće, na način da određena veličina uzorka bude dovoljna da snizi rizik uzorkovanja na prihvatljivo nizak nivo i da određeni uzorak bude reprezentativan u odnosu na populaciju. Rizik uzorkovanja je

---

<sup>168</sup> Član 22 Zakona o sistemu unutrašnjih javnih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

<sup>169</sup> Procedura vršenja unutrašnje revizije u Glavnom gradu Podgorica, broj: 18-407/12-57 od 28.12.2012. godine.

<sup>170</sup> Uvod u unutrašnju reviziju, povelja unutrašnje revizije, uloga rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, planiranje revizije, kadrovska politiku, spoljni odnosi, politika kvaliteta, politika prevare, pregled glavnih vrsta revizije, standardi unutrašnje revizije.

<sup>171</sup> Planiranje revizije, evidentiranje sistema, ocjena sistema, testiranje, zaključci revizije, revizorsko izvještavanje i akcioni planovi. Zatim praćenje revizije, revizorski dosije i nadziranje pojedinačnih revizija.

<sup>172</sup> Priručnik za unutrašnju reviziju, četvrto izdanje; Ministarstvo finansija, decembar 2014; str. 71.

<sup>173</sup> Član 23 Zakona o sistemu unutrašnjih javnih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

mogućnost da zaključak revizora, zasnovan na uzorku, može biti različit od zaključka do kojega bi se došlo da je ukupna populacija bila predmet istih postupaka revizije.<sup>174</sup> Priručnikom za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija prilikom vršenja revizije određuje se „kvazi-slučajan odabir dokumenata“ koje treba testirati, koji može imati uticaj na povećanje rizika uzorkovanja prilikom vršenja kompleksnijih revizija. Stoga, bi trebalo uvesti i statističko uzorkovanje, koje ima poseban značaj u postupku vršenja finansijske revizije kod kompleksnijih subjekata.

- iii. Program osiguranja i unapređenja kvaliteta koji podrazumijeva kontinuirano i periodično vrednovanje cijelog spektra aktivnosti revizije i savjetovanja koje obavlja unutrašnja revizija, naročito postupaka za nadzor pojedinačnih revizija koje se sprovode u skladu sa odobrenim planom revizije.  
Priručnikom za unutrašnju reviziju predviđena je kontrolna lista - obrazac za obezbjeđenje kvaliteta revizorskog izvještaja (sadržaj izvještaja, kvalitet, ton i izgled izvještaja). Međutim, Priručnikom nije propisan sistem osiguranja kvaliteta u fazi planiranja i vršenja revizije kao ni lica zadužena za kontrolu postupka revizije prema fazama. Postupkom revizije je utvrđeno da kod pojedinih potrošačkih jedinica obrazac za obezbjeđenje kvaliteta revizorskog izvještaja popunjava i potpisuje lice koje je izradilo izvještaj.
- iv. Metodologije rada finansijske revizije i revizije usklađenosti, revizije uspješnosti poslovanja i revizija programa i projekata finansiranih od strane Evropske unije (revizija sistema i revizija operacija) koja bi trebalo da bude usklađena sa međunarodnim standardima i koja bi omogućavala jedinicama za unutrašnju reviziju jedinstven pristup u vršenju revizije.  
Bez obzira što je Priručnikom predviđeno da se osnovni pristup i principi metodologije koja se odnosi na reviziju sistema primjenjuju na druge vrste revizija<sup>175</sup> navedena metodologija bi trebalo uzme u obzir specifičnosti svake pojedinačne vrste revizije, u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom revizorskom praksom. Na taj način bi se obezbijedio jedinstven metodološki pristup za navedene vrste revizija i obezbijedilo njihovo vršenje u skladu sa međunarodnim standardima i propisima.
- v. Polazeći od činjenice da se priručnikom uređuju (normiraju) mnoga pitanja procesnog i metodološkog značaja, a s obzirom da „priručnik“ nema karakter pravnog akta i formalnu snagu Ministarstvo finansija treba da ova pitanja uredi smjernicama za vršenje unutrašnje revizije ili uputstvom o metodologiji vršenja unutrašnje revizije.

---

<sup>174</sup> Član 46 i 47 Uputstva o metodologiji vršenja finansijske revizije i revizije pravilnosti Državne revizorske institucije usklađen sa standardima ISSAI 200/132; ISSAI 400/40.

<sup>175</sup> Reviziju uspješnosti poslovanja i reviziju informacionih tehnologija.

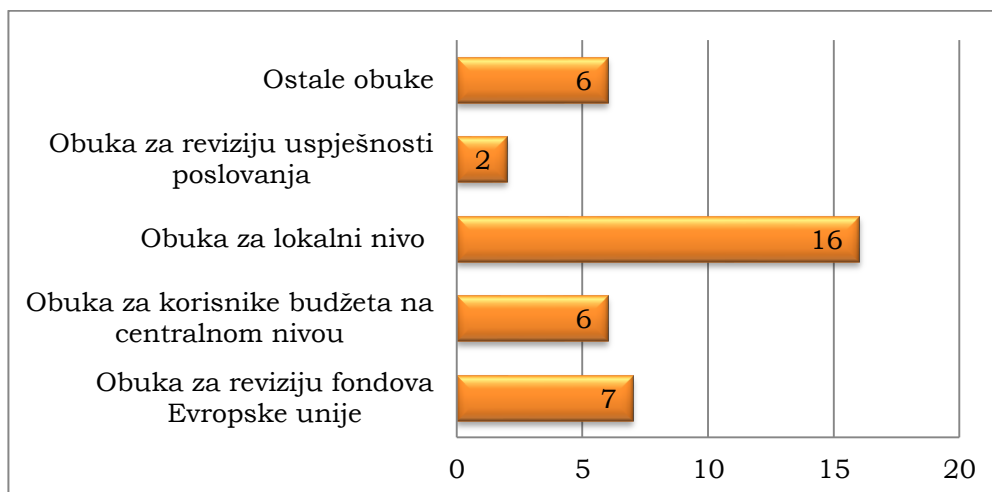
#### 4.5. Programi obuka za unutrašnje revizore

Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU) Ministarstva finansija je, tokom perioda obuhvaćenog revizijom, sprovodila programe kontinuiranog profesionalnog usavršavanja unutrašnjih revizora i javnom sektoru i pripremala, organizovala i sprovodila programe obuke za polaganje ispita za ovlaštenog unutrašnjeg revizora.

Postupkom revizije je utvrđeno da se, jedinice obuhvaćene uzorkom prilikom sprovođenja programa kontinuirane edukacije, u najvećoj mjeri oslanjaju na obuke koje organizuje i sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju. Od jedanaest subjekata, koji su bili obuhvaćeni postupkom revizije Ministarstvo ekonomije, Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije, Ministarstvo prosvjete i Opština Berane su u skladu sa Zakonom<sup>176</sup> donosili sopstvene planove za kontinuiranu profesionalnu obuku i stručno usavršavanje unutrašnjih revizora. Od jedanaest subjekata samo Ministarstvo prosvjete vodi sopstvene registre obuka unutrašnjih revizora.

Ministarstvo finansija (CHU) je u periodu od 2014. do jula 2016. godine sprovodilo 37 obuka za oblast unutrašnje revizije u javnom sektoru od kojih se najveći broj obuka odnosio na lokalni nivo (43%). Najmanji broj obuka, u navedenom periodu, odnosio se na reviziju uspješnosti poslovanja (5%).

**Grafik 10. Broj obuka koje je Ministarstvo finansija (CHU) sprovodilo za oblast unutrašnje revizije, u periodu 2014-jul 2016. godine**



Prema izjašnjenju Ministarstva finansija „CHU je u periodu od 2014. do jula 2016. godine pored 37 obuka koje su navedene organizovalo 13 obuka u okviru Programa obuke i sertifikacije unutrašnjih revizora u javnom sektoru (TIAPS) koje CHU organizuje u saradnji u saradnji sa CEF-om (Center for Excellence in Finance) iz Ljubljane i CIPFA-om (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) iz Velike Britanije“.

<sup>176</sup> Član 27 tačka 9 Zakona o sistemu unutrašnjih javnih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

Postupkom revizije je utvrđeno da Ministarstvo finansija (CHU) nema dugoročan plan realizacije obuka za oblast unutrašnje revizije već se iste organizuju na osnovu izvještaja Ministarstva finansija (CHU) o sprovedenom postupku sagledavanja kvaliteta unutrašnje revizije, kroz realizaciju započetih projekata i u komunikaciji sa jedinicama za unutrašnju reviziju u javnom sektoru.

Sa ciljem unapređenja profesionalnog usavršavanja unutrašnjih revizora Ministarstvo finansija je u decembru 2015. godine predložilo Program obuke za sistem unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore kojim je, između ostalog, predviđeno kontinuirano profesionalno usavršavanje ovlašćenih unutrašnjih revizora u javnom sektoru i sertifikacija unutrašnjih revizora. Ministarstvo je u januaru 2016. godine donijelo i Uputstvo o kontinuiranom profesionalnom usavršavanju ovlašćenih unutrašnjih revizora u javnom sektoru.<sup>177</sup>

Obzirom da je, prema podacima Ministarstva finansija<sup>178</sup>, na kraju 2015. godine, bio zapošljen 71 unutrašnji revizor ili 60% sistematizovanih radnih mjesta efikasniji pristup u planiranju obuka za unutrašnju reviziju bi podrazumijevao dugoročniju orijentaciju na oblasti unutrašnje revizije u kojima je neophodno sprovoditi obuke. Efikasniji pristup planiranju takođe bi podrazumijevao nastavak postupka segmentacije prilikom određivanja ciljnih grupa naročito imajući u vidu da određeni broj unutrašnjih revizora ima odgovarajući stepen iskustva u vršenju unutrašnje revizije, kao i da je u narednom periodu očekivano povećanje broja unutrašnjih revizora u javnom sektoru.

---

<sup>177</sup> Broj: 05-814/1 od 25.01.2016. godine.

<sup>178</sup> Konsolidivani izvještaj o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore za 2015. godinu; Ministarstvo finansija, jun 2016. godine; str.53.

## 5. MIŠLJENJE I PREPORUKE

Na bazi sprovedene revizije, utvrđenog činjeničnog stanja i izjašnjenja subjekata revizije, a u skladu sa članom 44 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i članom 45 Poslovnika Državne revizorske institucije, nadležni Kolegijum DRI u sastavu: **dr Branislav Radulović** (član Senata – rukovodilac Kolegijuma) i **g. Nikola N. Kovačević** (član Senata – član Kolegijuma), na sjednici Kolegijuma DRI održanoj 13.01.2017. godine usvojio je:

### KONAČNI IZVJEŠTAJ

o reviziji uspjeha

### Efikasnost unutrašnje revizije u javnom sektoru

#### MIŠLJENJE

Državna revizorska institucija (DRI) je u postupku **revizije uspjeha** „Efikasnost unutrašnje revizije u javnom sektoru“ utvrdila da:

- postoji pravni okvir koji omogućava funkcionisanje i razvoj unutrašnje revizije, koji treba da bude dodatno nadgrađen, posebno u dijelu metodologija vršenja revizija;
- rukovodioci subjekata u javnom sektoru (ministri, predsjednici opština, direktori i dr.) još uvijek u potrebnoj mjeri ne prepoznaju značaj unutrašnje revizije i treba da, u skladu sa odgovornostima, preduzimaju aktivnosti u dijelu uspostavljanja, jačanja i razvoja unutrašnje revizije kako bi cjelokupan sistem funkcionisao na efikasniji način.
- postojeći sistem unutrašnje revizije u dovoljnoj mjeri nije efikasan i da treba u narednom periodu preduzeti dodatne aktivnosti kako bi se otklonili evidentirani nedostaci koji otežavaju ostvarivanje funkcije unutrašnje revizije, a u cilju unapređenja ukupnog procesa poslovanja.

Uspostavljanje efikasnog sistema unutrašnje revizije doprinosi unapređenju standarda upravljanja, boljem rukovođenju i donošenju odluka i efektivnijem korišćenju sredstava poreskih obveznika i u cilju poboljšanja **efikasnosti unutrašnje revizije** DRI izdaje sljedeće:

## PREPORUKE

**Ministarstvo finansija** (Centralna jedinica za harmonizaciju) treba da:

- a) Metodološki unaprijedi postupak izrade plana pojedinačne revizije kojim se detaljno opisuju predmet, ciljevi, trajanje, raspodjela resursa, revizorski pristup, tehnike, vrste i obuhvat revizorskih provjera<sup>179</sup>;
- b) Metodološki unaprijedi postupak uzorkovanja, koje treba da doprinese efikasnijem vršenju unutrašnje revizije;
- c) Unaprijedi sistem kontrole kvaliteta unutrašnje revizije kroz dodatan razvoj interne ocjene koja, u skladu sa međunarodnim standardima, mora da obezbijedi kontinuiran nadzor nad učinkom interne revizije i da se sprovede povremene kontrole putem samoprocjene ili vrednovanja od strane drugih lica u organizaciji;
- d) Utvrdi objedinjena metodologiju vršenja unutrašnje finansijske revizije i revizije usklađenosti, revizije uspjeha i revizije programa i projekata koje finansira Evropska unija na način kojim je određeno vršenje revizije sistema i na taj način omogući objedinjen pristup u vršenju navedenih revizija;
- e) Obezbijedi dugoročan pristup u planiranju, sprovođenju i realizaciji obuka za unutrašnju reviziju koji treba da bude zasnovan na objektivnim potrebama unutrašnjih revizora i razvoju unutrašnje revizije u javnom sektoru.<sup>180</sup>

**Ministarstvo finansija** (jedinica za unutrašnju reviziju) treba da:

- a) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.
- b) Prilikom donošenja godišnjeg plana revizija obezbijedi periodično i neselektivno vršenje unutrašnje revizije kod svih subjekata sa kojima Ministarstvo ima potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije i drugih sredstava budžeta, koja se nalaze u nadležnosti jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva.

---

<sup>179</sup> Prema izjašnjenju subjekta revizije „ Programom reforme upravljanja javnim finansijama za period 2016-2020 planirano je unapređenje metodologije rada unutrašnje revizije koje podrazumijeva ažuriranje priručnika za unutrašnju reviziju. Planirano je da ažuriranje priručnika započne u drugom kvartalu 2017. godine i završi se do kraja 2017. godine. Prilikom ažuriranja priručnika planirano je da se metodološki unaprijedi postupak izrade plana pojedinačne revizije, imajući u vidu dostignuti nivo razvoja unutrašnje revizije u javnom sektoru“.

<sup>180</sup> Prema izjašnjenju subjekta revizije „ U cilju dugoročnog pristupa planiranju sprovođenja obuke za unutrašnje revizore Komisija za ekonomsku politiku i finansijski sistem Vlade Crne Gore, na predlog Ministarstva finansija je razmatrala i usvojila Program obuke za sistem unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore. Program sadrži teme iz određenih oblasti koje će se realizovati u kalendarskoj godini. Teme će se mijenjati na osnovu izvještaja o sprovedenom postupku sagledavanja kvaliteta unutrašnje revizije. Program će jednom godišnje ažurirati CHU u saradnji sa Upravom za kadrove“.



- c) Prekine sa nezakonitom praksom angažovanja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju ugovorom o obavljanju privremeno-povremenih poslova i ubuduće zapošljavanje unutrašnjih revizora vrši u skladu sa važećim pravnim okvirom;
- d) Obezbijedi da se poslovi prijema, evidentiranja i otpremanja akata, čuvanja predmeta, akata i drugog materijala i arhiviranja i čuvanja arhiviranih predmeta, kao i druga postupanja sa službenim materijalom koja se odnose na unutrašnju reviziju vrše u pisarnici Ministarstva.
- e) Vršiti reviziju sistema u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija i prema obrascima koji su sadržani u Priručniku za unutrašnju reviziju.
- f) Unaprijedi komunikaciju jedinice za unutrašnju reviziju i organa u sastavu Ministarstva u postupku vršenja revizije. Unapređenje komunikacije doprinijelo bi efikasnijem postupku vršenja od strane jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva.
- g) Postupak praćenja realizacije preporuka vrši prema smjernicama Ministarstva finansija uz obezbjeđivanje dovoljnih i adekvatanih revizorskih dokaza.
- h) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>181</sup>

### **Fond PIO Crne Gore**

treba da:

- a) Izmjenama Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Fond PIO obezbijedi organizacionu odvojenost jedinice za unutrašnju reviziju od drugih organizacionih jedinica, koja je neposredno odgovorna rukovodiocu subjekta.
- b) Izvrši zapošljavanje unutrašnjih revizora najmanje do Zakonom<sup>182</sup> predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju i u skladu sa zaključcima Vlade, pri čemu je neophodno da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori obavljaju samo poslove unutrašnje revizije.
- c) Rukovodilac subjekta blagovremeno potpisuje povelju unutrašnje revizije kojom se definiše svrha, nadležnost, obuhvat i odgovornost unutrašnje revizije, utvrđuje položaj i definiše pristup dokumentaciji, zaposlenima i imovini koji su značajni za vršenje revizije. Neophodno je da se povelja periodično pregleda i revidira posebno kada se dogode strukturne ili druge promjene u organizaciji.
- d) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.

---

<sup>181</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>182</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

- e) Usvaja godišnji plan revizija u skladu sa Zakonom<sup>183</sup> i smjernicama Ministarstva finansija, na osnovu strateškog plana do kraja tekuće za narednu godinu.
- f) Vršiti reviziju sistema u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija i prema obrascima koji su sadržani u Priručniku za unutrašnju reviziju.
- g) Prema propisanim obrascima vodi centralni registar za praćenje sprovođenja prihvaćenih preporuka unutrašnje revizije i zbirnu evidenciju za praćenje sprovođenja preporuka po godinama i prati realizaciju istih, na jedan od načina koji su određeni metodologijom Ministarstva finansija.
- h) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>184</sup>
- i) Tačno dostavlja Ministarstvu finansija (CHU) izvještaje koje se o radu unutrašnje revizije pri čemu je neophodno objektivno obuhvatiti sve nastale okolnosti od perioda posljednjeg izvještavanja.
- j) Blagovremeno Ministarstvu finansija (CHU) dostavlja izvještaje o radu unutrašnje revizije u rokovima koji su određeni Zakonom.

### **Univerzitet Crne Gore**

treba da:

- a) Obezbiđi funkcionalnu nezavisnost unutrašnje revizije izmjenom člana 161 Statuta Univerziteta Crne Gore u dijelu kojim se određuje da Upravni odbor Univerziteta opštim aktom uređuje vrstu, obim i rokove za vršenje revizije i isti uskladi sa Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru<sup>185</sup> i međunarodnim standardima za unutrašnju reviziju.
- b) Omogući jedinici za unutrašnju reviziju realizaciju aktivnosti prema usvojenim strateškim aktima koji su zasnovani na objektivnoj procjeni rizika koja je propisana međunarodnim standardima za unutrašnju reviziju, zakonom i priručnikom za unutrašnju reviziju Ministarstva finansija.
- c) Samo u posebnim nalaže *ad hoc* revizije (vanredne revizije) koje nijesu planirane godišnjim planom rada unutrašnje revizije i to samo u slučaju kad postoji potreba za brzim i specijalnim pregledima.
- d) Izvrši zapošljavanje unutrašnjih revizora najmanje do Zakonom<sup>186</sup> predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju i u skladu sa zaključcima Vlade.

---

<sup>183</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>184</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>185</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>186</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru ("Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14).

---

- e) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>187</sup>

### **Ministarstvo prosvjete**

treba da:

- a) Blagovremeno revidira povelju unutrašnje revizije kojom se definiše svrha, nadležnost, obuhvat i odgovornost unutrašnje revizije, utvrđuje položaj i definiše pristup dokumentaciji, zaposlenima i imovini koji su značajni za vršenje revizije. Revidiranje povelje posebno je značajno kada se dogode glavne strukturne i druge promjene u organizaciji.
- b) Izvrši zapošljavanje rukovodioca za unutrašnju reviziju u skladu sa Zakonom<sup>188</sup> i uslovima za obavljanje poslova rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Zapošljavanje rukovodioca za unutrašnju reviziju ima posebnu važnost imajući u vidu njegovu odgovornost na razvoju unutrašnje revizije, koje su propisane međunarodnim standardima i Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola.<sup>189</sup>
- c) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.
- d) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>190</sup>

### **Ministarstvo kulture**

treba da:

- a) Uskladi Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta sa važećom Uredbom o zvanjima unutrašnjih revizora u javnom sektoru i raspoređivanju u grupu poslova i sistematizuje radno mjesto rukovodioca za unutrašnju reviziju.
- b) Izvrši zapošljavanje rukovodioca za unutrašnju reviziju u skladu sa Zakonom<sup>191</sup> i uslovima za obavljanje poslova rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, polazeći od njegove odgovornosti za razvoj unutrašnje revizije, koja je propisane međunarodnim standardima i Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola.
- c) Izvrši zapošljavanje unutrašnjih revizora najmanje do Zakonom predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju i u skladu sa zaključcima Vlade.

---

<sup>187</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>188</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>189</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>190</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>191</sup> Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

- d) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.
- e) Vršiti reviziju sistema u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija i prema obrascima koji su sadržani u Priručniku za unutrašnju reviziju.
- f) Prilikom vršenja revizije pridržava zakonom definisanih ovlašćenja koje se odnose na nadležnost jedinice za unutrašnju reviziju Ministarstva u vršenju unutrašnje revizije i istu sprovodi u organizacionim jedinicama Ministarstva i kod subjekata sa kojima ima potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.
- g) Jedinica za unutrašnju reviziju obezbijedi odgovarajući stepen komunikacije sa organizacionim jedinicama - subjektima revizije u dijelu obavještavanja o vršenju revizije, odgovornosti za realizaciju preporuka i izvještavanja o realizaciji preporuka i istu obavlja u neposrednoj interakciji.
- h) Postupak praćenja realizacije preporuka vrši prema smjernicama Ministarstva finansija uz obezbjeđivanje dovoljnih i adekvatnih revizorskih dokaza.
- i) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>192</sup>

### **Ministarstvo ekonomije**

treba da:

- a) Izvrši zapošljavanje unutrašnjih revizora najmanje do Zakonom predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju i u skladu sa zaključcima Vlade.
- b) Prilikom donošenja godišnjeg plana revizija preispita mogućnost periodičnog vršenja unutrašnje revizije kod svih subjekata sa kojima Ministarstvo ima potpisan sporazum o povjeravanju poslova unutrašnje revizije.
- j) Vršiti reviziju sistema u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija i prema obrascima koji su sadržani u Priručniku za unutrašnju reviziju.
- c) Postupak praćenja realizacije preporuka vrši prema smjernicama Ministarstva finansija uz obezbjeđivanje dovoljnih i adekvatnih revizorskih dokaza.
- d) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>193</sup>

---

<sup>192</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>193</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

### **Ministarstvo poljoprivrede i ruralnog razvoja**

treba da:

- a) Izvrši zapošljavanje unutrašnjih revizora najmanje do Zakonom predviđenog minimalnog broja unutrašnjih revizora u jedinici za unutrašnju reviziju i u skladu sa zaključcima Vlade.
- b) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.
- c) Vršiti reviziju sistema u skladu sa metodologijom Ministarstva finansija i prema obrascima koji su sadržani u Priručniku za unutrašnju reviziju.
- d) Ad hoc revizije vrši prema pisanom nalogu rukovodioca subjekta.
- e) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>194</sup>

**Ministarstvo javne uprave** (Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije)<sup>195</sup> treba da:

- a) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.

### **Glavni grad Podgorica**

treba da:

- a) Donese izmjene Odluke o organizaciji i načinu rada uprave Glavnog grada<sup>196</sup> i izmjenama obezbijedi da unutrašnji revizori u jedinici za unutrašnju reviziju obavljaju isključivo poslove unutrašnje revizije u skladu sa Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola i na taj način realizuje preporuku iz Izveštaja o sagledavanju rada službe za unutrašnju reviziju Glavnog grada- Podgorica iz decembra 2014. godine.
- b) Rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnje revizore u jedinici za unutrašnju reviziju zapošljava u skladu sa zakonom, jer angažovanje lica na određeno radno vrijeme za obavljanje poslova unutrašnje revizije može imati uticaj na ostvarivanje principa objektivnosti unutrašnje revizije.

---

<sup>194</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>195</sup> U periodu vršenja revizije Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije je bilo utvrđeno kao posebno ministarstvo (Uredba o organizaciji i načinu rada državne uprave "Službeni list Crne Gore", br. 007/11 od 28.01.2011, 040/11 od 08.08.2011). Međutim, do momenta završetka revizije nadležnosti Ministarstva za informaciono društvo i telekomunikacije prešli su u nadležnost Ministarstva javne uprave ( Uredba o organizaciji i načinu rada državne uprave "Službeni list Crne Gore", br. 005/12 ...073/16 od 25.11.2016).

<sup>196</sup> "Službeni list Crne Gore - opštinski propisi", br. 019/13 od 26.06.2013, 032/14 od 14.11.2014, 034/15 od 08.10.2015, 007/16 od 05.02.2016, 027/16 od 10.06.2016.

- c) Vršiti preispitivanje usvojenog strateškog plana u odnosu na rizike i obuhvat revizije najmanje jednom godišnje i na taj način obezbijedi sveobuhvatan sistem strateškog planiranja.
- d) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>197</sup>

### **Opština Nikšić**

treba da:

- a) Ad hoc revizije vrši prema pisanom nalogu rukovodioca subjekta.
- b) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>198</sup>

### **Opština Berane**

treba da:

- a) Rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnje revizore u jedinici za unutrašnju reviziju zapošljava u skladu sa zakonom, jer angažovanje lica na određeno radno vrijeme za obavljanje poslova unutrašnje revizije može imati uticaj na ostvarivanje principa objektivnosti unutrašnje revizije.
- b) Postupak praćenja realizacije preporuka vrši prema smjernicama Ministarstva finansija uz obezbjeđivanje dovoljnih i adekvatnih revizorskih dokaza.
- c) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju da obezbijedi sveobuhvatan sistem izvještavanja rukovodioca subjekta, u skladu sa članom 28 Zakona o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru.<sup>199</sup>

**Svi subjekti javnog sektora** (korisnici sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opština, državni fondovi, nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju većinski udio) dužni su da uspostave unutrašnju reviziju na jedan od načina koji su predviđenih zakonom i preduzmu aktivnosti na popunjavanju radnih mjesta u jedinicama za unutrašnju reviziju u skladu sa zakonom i zaključcima Vlade Crne Gore.

---

<sup>197</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>198</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

<sup>199</sup> "Službeni list Crne Gore", br. 073/08 ... 034/14.

**Subjekti revizije dužni su** da, u skladu sa članom 15 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, u roku od 6 mjeseci od dana prijema konačnog Izvještaja o reviziji **izvijeste DRI o preduzetim radnjama po izrađenim i dostavljenim preporukama.**

Podgorica, 13.01.2017. godine

Rukovodilac Kolegijuma DRI  
**dr Branislav Radulović**

---

Senator DRI