

**Извештај о ревизији правилности пословања у делу
примене закона који регулишу обрачун и исплату
зарада код Јавног комуналног предузећа „Градско
зеленило“, Нови Сад за 2017. годину**



Мисија

Државна ревизорска институција Народној скупштини, грађанима и другим заинтересованим странама на свим нивоима власти пружа разумно уверавање о томе како се управља и како се користе јавна средства и доприноси унапређивању финансијског управљања, као и одговорности, транспарентности и интегритета носилаца јавних функција.

¹ Насловна слика је преузета са странице
<http://zelenilo.com/galerija-strand/>

Зашто смо спровели ову ревизију?

У ревизијама јавних предузећа које су вршене у претходним годинама утврђене су значајне неправилности у примењивању закона којима су регулисане зараде у јавном сектору, и које су се односиле на:

-Усаглашеност општинских аката предузећа са општинским и посебним колективним уговором;

-Обрачун и исплату зарада, накнада зарада и других примања која су вршена супротно одредбама Закона о раду и Колективног уговора;

-Запошљавање које је вршено супротно Уредби о поступку прибављања сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава;

-Примену Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава.

Шта смо препоручили?

За уређење области која је била предмет ревизије дато је 7 препорука.

Препоруке су усмерене на:

-Примену одговарајућих одредби Колективног уговора и Закона о раду приликом обрачуна зараде и накнаде зараде;

-Обрачун и плаћање пореза на доходак грађана и доприносе за обавезно социјално осигурање;

-Примену коефицијената и осталих елемената зарада у висини која је била у тренутку ступања на снагу Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава.

Резиме

ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад није у 2017. години у потпуности ускладило обрачун и исплату зарада са прописима

ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад (у даљем тексту: Предузеће) није поступило у складу са Законом о јавним предузећима и Уредбом о начину и контроли обрачуна и исплате зарада у јавним предузећима, јер је исплатило зараде у укупном бруто износу од 233.472 хиљада динара, као и накнаду трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора из претходних година у укупном бруто износу од 25.072 хиљада динара, при чему пре исплате није имало оверене обрасце за контролу обрачуна и исплате зарада од стране надлежног органа јединице локалне самоуправе, што није у складу са чланом 66. став 1. и 4. Закона о јавним предузећима.

Током 2017. године укинута су поједина радна места и престало је радно ангажовање појединих запослених на неодређено време, док се истовремено повећао број лица ангажованих на одређено време и путем омладинских задруга који су обављали послове из редовне делатности Предузећа. Месечно је било запослено и ангажовано од 18 до 68 лица више од укупног броја запослених на неодређено време, увећаног за 10%, чиме укупан број запослених на неодређено време, одређено време и ангажованих лица у 2017. години није био усклађен са Законом о буџетском систему и Законом о начину одређивања максималног броја у јавном сектору.

Закључен је већи број уговора о раду на одређено радно време са запосленима који су распоређени на радна места која нису утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад.

Обрачун и исплата зарада запослених, накнаде трошкова и друга примања, у Предузећу нису вршена уз доследну примену одредби Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад и одредби Закона о раду, а за поједине исплате нису обрачунати припадајући порез на зараде и доприноси за обавезно социјално осигурање.

Садржај

I. ЗАКЉУЧЦИ И НАЛАЗИ	5
1. Број запослених којима је обрачуната и исплаћена зарада у 2017. години био је већи у односу на планирани број запослених по Програму пословања, због чега обрасце за обрачун и исплату зарада није оверио надлежни орган јединице локалне самоуправе	5
1.1. Број запослених којима је обрачуната и исплаћена зарада у 2017. години био је већи у односу на планирани број запослених по Програму пословања.....	5
2. Укупан број запослених на неодређено време, одређено време и ангажованих лица у 2017. години, није био усклађен са Законом о буџетском систему и Законом о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору.....	7
2.1. У Предузећу се током 2017. године укидају поједина радна места и престаје радно ангажовање појединих запослених на неодређено време, док се истовремено повећава број лица ангажованих на одређено време и путем омладинских задруга који обављају послове из редовне делатности Предузећа.....	7
3. Предузеће, приликом обрачуна зарада, није у потпуности применило одредбе Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава	11
3.1. Приликом обрачуна зарада запосленима у ревидираном периоду Предузеће је применило основицу за обрачун зарада утврђену актом који је престао да важи	11
4. Обрачун и исплата зарада запослених, накнаде трошкова и друга примања, у Предузећу нису вршена уз доследну примену одредби Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад и одредби Закона о раду садржаних у одељку VIII Зарада, накнада зарада и друга примања.....	12
4.1. Обрачун и исплата зарада појединих запослених, је вршена уз примену додатних коефицијената, иако то није утврђено Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад.....	12
4.2. Предузеће је појединим запосленима одобравало увећање цене рада у висини од 30%, по основу услова рада, иако Актом о процени ризика њихова радна места нису утврђена као радна места са повећаним ризиком односно посебним условима рада	13
4.3. Висина накнаде трошкова за службена путовања у иностранству није јасно утврђена, а накнаде трошкова за службена путовања у земљи нису исплаћене у складу са Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад.....	14
4.4. Запосленом на радном месту контролора, са којим је закључен уговор о раду на одређено време, исплаћена је накнада за коришћење приватног аутомобила у службене сврхе и за исти период је примао путне трошкове за долазак и одлазак са посла	15
4.5. Предузеће је, на име солидарне помоћи, извршило исплату износа од 22.620 динара (нето) свим запосленима, без јасно дефинисаних услова (критеријума) за доделу солидарне помоћи што даје могућност доделе ове врсте помоћи и запосленима који нису у неповољном материјалном положају	16
5. За средства издвојена за потребе превенције радне инвалидности и рекреацију, Предузеће није обрачунало и платило припадајући порез на зараде и доприносе за обавезно социјално	

осигурање, као ни за све исплате накнада трошкова појединим запосленима за погребне услуге у случају смрти осталих чланова породице, нису обрачунати и плаћени доприноси за обавезно социјално осигурање	17
5.1. Предузеће није у целости обрачунало и платило порез на зараде и припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање на име издвојених средстава за превенцију радне инвалидности и рекреацију.....	17
5.2. Предузеће није обрачунало и платило доприносе за обавезно социјално осигурање приликом исплате појединим запосленима накнаде трошкова погребних услуга у случају смрти осталих чланова породице	18
6. У Предузећу су закључени уговори о раду на одређено време којима су запослени распоређени на радна места која нису утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад.....	19
6.1. У Предузећу је закључен већи број уговора о раду на одређено радно време са запосленима који су распоређени на радна места која нису утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад	19
7. Предузеће је ускладило исплату зарада са Законом о утврђивању максималне зараде у јавном сектору, а обрачун и исплата зарада запослених у 2017. години је вршена по стопама прописаним Законом о порезу на доходак грађана и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање.....	20
7.1. Предузеће је исплаћивало зараде у складу са Законом о утврђивању максималне зараде у јавном сектору	20
7.2. Обрачун и исплата зарада у Предузећу је вршена у складу са Законом о порезу на доходак грађана и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање.....	20
II ПРЕПОРУКЕ	21
III ЗАХТЕВ ЗА ДОСТАВУ ОДАЗИВНОГ ИЗВЕШТАЈА.....	23
IV КАРАКТЕРИСТИКЕ РЕВИЗИЈЕ	23
1. Предмет ревизије.....	23
2. Ревидирани период пословања	23
3. Информације о субјекту ревизије	23
4. Обим ревизије, ограничења у погледу обима.....	24
5. Критеријуми.....	24
6. Методологија рада	25
7. Стандарди ревизије примењени у ревизији	25

I. ЗАКЉУЧЦИ И НАЛАЗИ

1. Број запослених којима је обрачуната и исплаћена зарада у 2017. години био је већи у односу на планирани број запослених по Програму пословања, због чега обрасце за обрачун и исплату зарада није оверио надлежни орган јединице локалне самоуправе

1.1. Број запослених којима је обрачуната и исплаћена зарада у 2017. години био је већи у односу на планирани број запослених по Програму пословања

Предузеће је у Програму пословања за 2017. годину приказало број запослених по секторима/организационим јединицама, број систематизованих радних места, као и број запослених по кадровској евиденцији, што је ставом 2. тачка 6) Смерница за израду годишњих програма пословања за 2017. годину, које је Влада усвојила Закључком 06 Број 023-10876/2016 од 17. новембра 2016. године, одређено као неопходно приликом израде годишњих програма пословања. Овим смерницама Влада је ближе утврдила елементе годишњег програма пословања на основу члана 60. став 4. Закона о јавним предузећима.²

Планирани број запослених приказан у Програму пословања и број запослених којима је исплаћена зарада у 2017. години дат је у следећем табеларном прегледу:

Табела 1. Број запослених

Месец	Планирани број запослених приказан у Програму пословања	Број запослених којима је исплаћена зарада у 2017. години према обрасцима за обрачун средстава за исплату зарада запослених
1	341	364
2	341	364
3	341	363
4	341	365
5	341	364
6	341	364
7	341	363
8	341	362
9	341	359
10	341	361
11	341	367
12	341	370

² „Службени гласник РС“ број 15/16

Због неслагања у приказаним подацима, Градска управа за комуналне послове Града Новог Сада, током целокупног ревидираног периода, Предузећу није оверила предате обрасце обрачуна средстава за исплату зарада, уз образложење да је у истим исказан већи број запослених, него што је планирано Програмом пословања ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад за 2017. годину.

Предузеће је, у 2017. години, извршило исплату зарада запосленима без овере обрасца за контролу обрачуна и исплате зарада (ЗИП-1), у укупном бруто износу од 233.472.189 динара.

Осим тога, у ревидираном периоду, Предузеће је, извршило исплату накнада трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора које се односе на ранији период у укупном бруто износу од 25.072.852 динара, које обухватају неисплаћену накнаду трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора за 2015. и 2016. годину запосленима у укупном износу од 23.984.787 динара, као и обавезе по том основу из ранијег периода (2009.-2014.година) које су настале по основу правоснажних судских пресуда за неисплаћене накнаде трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора у износу од 1.088.064 динара.

За исплату накнаде трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора за ранији период, Предузеће није планирало финансијска средства у довољном износу.

Исплата ових накнада, извршена је свим запосленима, у ратама и одвојено од обрачуна и исплате зараде за 2017. годину, а да при томе Предузеће, за исплате по овом основу, није достављало на оверу обрасце обрачуна средстава за исплату зарада запослених надлежном органу јединице локалне самоуправе.

У Извештају о реализацији програма пословања за 2017. годину, који је усвојио Надзорни одбор 11. априла 2018. године, а достављен је оснивачу у јуну 2018. године, Предузеће је обелоданило да запосленима није исплаћена накнада трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора за 2017. годину због недостатка финансијских средстава, али овај извештај не садржи изјашњење о исплаћеној накнади трошкова за регрес за коришћење годишњег одмора за претходни период, чиме оснивач није упознат да је извршена исплата по том основу.

Чланом 66. став 1. Закона о јавним предузећима прописано је да је јавно предузеће дужно да пре исплате зарада овери образац за контролу обрачуна и исплате зарада, док став 4. истог закона, прописује да, уколико јавно предузеће чији је оснивач аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе не спроводи годишњи, односно трогодишњи програм пословања у делу који се односи на зараде или запошљавање, надлежни орган аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе неће извршити оверу обрасца за контролу обрачуна и исплате зарада.

У члану 3. став 1. Уредбе о начину и контроли обрачуна и исплате зарада у јавним предузећима³, прописано је да, пре подношења Појединачне пореске пријаве о обрачунатим порезима и доприносима, Предузеће је дужно да обрачуната средства за исплату зарада запослених на обрасцу ЗИП-1 достави на оверу надлежном органу јединице локалне самоуправе, а ставом 3. истог члана утврђено да Предузеће не може извршити исплату зарада пре овере поменутог обрасца.

На тај начин, Предузеће није поступило у складу са чланом 66. став 1. и 4. Закона о јавним предузећима и чланом 3. став 1 и 3. Уредбе о начину и контроли обрачуна и исплате зарада у јавним предузећима.

2. Укупан број запослених на неодређено време, одређено време и ангажованих лица у 2017. години, није био усклађен са Законом о буџетском систему и Законом о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору

2.1. У Предузећу се током 2017. године укидају поједина радна места и престаје радно ангажовање појединих запослених на неодређено време, док се истовремено повећава број лица ангажованих на одређено време и путем омладинских задруга који обављају послове из редовне делатности Предузећа

Одлуком о максималном броју запослених на неодређено време у систему Града Новог Сада за 2015. годину⁴ Предузећу је утврђено 313 запослених на неодређено време, што са увећањем од 10% ангажованих лица чини 344 запослених и ангажованих лица.

³ „Службени гласник РС“ број 27/14

⁴ „Службени гласник града Новог Сада“ број 70/16

Поменута Одлука је била на снази до 29. септембра 2017. године, када се доноси Одлука о максималном броју запослених на неодређено време у систему Града Новог Сада за 2017. годину⁵, којом је Предузеће било у обавези да овај број смањи на 305 у року од 60 дана од дана њеног ступања на снагу.

У Предузећу је у ревидираном периоду, било запослено до 311 лица на неодређено време.

У истом периоду, број запослених на одређено време, кретао се од 48 до 64 лица месечно, од којих је највећи број ангажован за рад на „Пројекту расадника, механизације и изградње управне зград – нови комплекс јавног комуналног предузећа „Градско зеленило“ Нови Сад“, који је израђен 28. јула 2016. године.

Како се радно ангажовање ових лица не врши ради реализације пројеката који се финансирају средствима из Европске уније, или средствима донација, иста нису представљала изузетак у укупном броју запослених и ангажованих лица, у смислу члана 10. став 3. тачка 2) Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору⁶.

У Предузећу је, у ревидираном периоду, било ангажовано троје лица по основу уговора о делу за послове стручног надзора, а једно лице по основу уговора о допунском раду за послове одговорног пројектанта на изради техничке документације за пејзажно уређење парка у Новом Саду.

Посредством омладинске задруге „Менаџер“ Сремски Карловци у фебруару, марту, априлу и децембру 2017. године, ангажовано је, за обављање привремених и повремених послова за потребе послодавца (земљаних радова-окопавање дрвећа, ашовљење, резивање и сеча дрвећа, постављање металне заштите за дрвеће и сл.) од 17 до 50 лица, по сатници од 150 дин/час, што са припадајућим порезом и доприносима за обавезно социјално осигурање укупно износи 4.469.931 динара.

Истовремено, у Предузећу је путем исте омладинске задруге, која је један од понуђача из групе понуђача чија је заједничка понуда изабрана као најповољнија у јавној набавци број 5/2017 од 18. априла 2017. године, за услуге из

⁵ „Службени гласник града Новог Сада“ број 47/17

⁶ „Службени гласник РС“ број 68/15 и 81/16-одлука УС

области хортикултуре, ангажовано 107 лица (укупно 82.111 сати) у периоду од априла до децембра 2017. године, што је документовано приложеним евиденцијама присутности на раду ових лица.

Ангажована лица су обављала послове који спадају у основну делатност Предузећа и који су систематизовани важећим Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, (у даљем тексту: Правилник о организацији и систематизацији послова), а за ове услуге Предузеће је исплатило ОЗ „Менаџер“ Сремски Карловци, укупно 22.005.748 динара без ПДВ, на основу испостављених фактура.

Како се укупан број запослених на неодређено време, одређено време и број ангажованих лица, у Предузећу, у периоду јануар-децембар 2017. године кретао месечно од 359 до 408 лица, Предузеће није поступио у складу са чланом 27е. Закона о буџетском систему⁷ и чланом 10. став 1. Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору.

Доношењем Правилника о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, 16. октобра 2017. године, Предузеће је, у циљу рационализације броја запослених и структурног прилагођавања потребама процеса рада, извршило укидање појединих организационих јединица, радних места, као и броја извршилаца.

С тим у вези, директор Предузећа је дана, 13. децембра 2017. године, донео Одлуку о утврђивању вишка запослених и решавању вишка запослених у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад (у даљем тексту: Одлука о решавању вишка запослених), којом је утврђено да је неопходно смањити број запослених за 16 лица.

За спровођење ове одлуке, у Програму пословања за 2017. годину обезбеђена су новчана средства у висини од 7.929.500 динара за исплату отпремнина запосленима за чијим радом је престала потреба услед економских и организационих промена.

Запосленима је понуђен премештај на друге послове за које се захтева нижи степен стручне спреме од оног који они имају, што је прихватило петоро лица.

⁷ „Службени гласник РС“ број 99/16,113/17

Почетком 2018. године, осморо запослених поднело је тужбе против Предузећа ради поништаја решења о отказу уговора о раду, у којима наводе, да решавање вишка запослених није спроведено у складу са јасним критеријумима из члана 94. до 98. Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, на шта је указивао и Синдикат ЈКП „Градско зеленило“, што је документовано записником са 28. седнице одбора Синдиката ЈКП „Градско зеленило“ од 11. јануара 2018. године.

Иако је Предузеће донело поменути Одлуку о решавању вишка запослених, одмах по доношењу, дана 14. децембра 2017. године, писменим путем се обратило Градској управи за комуналне послове Града Новог Сада, са молбом за повећање броја лица запослених на одређено време због повећаног обима посла и лица ангажованих ван радног односа, изнад 10%, односно укупно 41 лице (40 запослених на одређено време због повећаног обима посла и једно лице ангажовано по основу уговора о делу).

Градско веће Града Новог Сада, је дана 22. децембра 2017. године, поднело молбу Министарству државне управе и локалне самоуправе сходно члану 1. став 1. тачка 2) Уредбе о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава⁸ за прибављање сагласности, да укупан број запослених на одређено време и ангажованих лица буде већи од 10% од укупног броја запослених у Предузећу.

Предузеће није добило одговор на послати захтев, те се са истом молбом, поново обратило оснивачу, дана 13. марта 2018. године.

Током поступка ревизије, Предузећу је достављен:

- Закључак Комисије за давање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава од 29. октобра 2018. године којим се даје сагласност да запосли, односно ангажује укупно 64 лица, од чега:
 - 60 запослених на одређено време због повећаног обима посла;
 - 4 ангажована лица по основу уговора о делу, као и

⁸ „Службени гласник РС“ број 59/15

- Закључак Комисије за давање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава, од 29. октобра 2018. године за пријем у радни однос на неодређено време укупно 14 лица, односно попуњавање 14 радних места, од чега:
 - 3 радна места(висока стручна спрема), број извршилаца 3;
 - 6 радних места(средња стручна спрема), број извршилаца 6;
 - 5 радних места(нижа стручна спрема), број извршилаца 5.

3. Предузеће, приликом обрачуна зарада, није у потпуности применило одредбе Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава

3.1. Приликом обрачуна зарада запосленима у ревидираном периоду Предузеће је применило основицу за обрачун зарада утврђену актом који је престао да важи Чланом 107. Закона о раду, утврђено је да се општим актом одређују елементи за обрачун основне зараде.

Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, који је био на снази у ревидираном периоду, у члану 44., утврђено је да елементе за обрачун и исплату основне зараде чине цена рада по радном часу, коефицијенти посла и време проведено на раду утврђени Колективним уговором, Посебним колективним уговором и уговорима о раду.

Висина цене рада у Предузећу утврђена је Споразумом између директора и председника Синдиката потписаним у марту 2012. године у бруто износу од 19.258,20 динара, односно нето износу од 13.500 динара.

Истим актом дефинисана је и вредност бода у бруто износу од 32,10 динара, на начин да се дефинисана цена рада подели са 600 бодова, којим се у Предузећу вреднује најједноставнији рад представљен коефицијентом 1, а према Одлуци о утврђивању поступака за оцену успешности донетој 1997. године.

Иако је поменути Споразумом регулисано да ће бити у примени најдуже шест месеци од дана доношења, ова цена рада била је у примени у Предузећу, у време доношења Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава, октобра 2014. године, као и у ревидираном периоду.

У ревидираном периоду, Предузеће је извршило умањење основне нето зараде за 10% сходно члану 5. став 1. овог Закона, али је приликом прерачуна, применило неопорезиви износ од 1.124,20 динара, који је био прописан за 2014. годину, иако је било у обавези да примени неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зарада, односно који је прописан за 2017. годину у износу од 1.179 динара.

На тај начин, Предузеће није поступило у складу са чланом 2. став 3. Правилника о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице⁹, који прописују да се зарада умањује за неопорезиви износ који важи у моменту исплате зараде, као и чланом 5. став 1. Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава.

Због оваквог начина обрачуна, основна зарада свих запослених у Предузећу, у ревидираном периоду, је обрачуната у већем укупном бруто износу од 519.517 динара.

Приликом обрачуна основне зараде, Предузеће је полазило од просечног броја часова рада (174), а не од могућег фонда сати за одређени месец, а да при томе, својим Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, није утврдило примену просечног фонда сати као елемента за обрачун основне зараде.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (препука број 1).

4. Обрачун и исплата зарада запослених, накнаде трошкова и друга примања, у Предузећу нису вршена уз доследну примену одредби Колективног уговора за ЈКП

4.1. Обрачун и исплата зарада појединих запослених, је вршена уз примену додатних коефицијената, иако то није утврђено Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад

Чланом 26. Посебног колективног уговора за јавна комунална предузећа и друга јавна предузећа Града Новог Сада¹⁰, прописано је да се за све послове руковођења, изузев послова директора, колективним уговором код послодавца могу утврдити додатни коефицијенти у распону од 0,10 до 0,60.

⁹ „Службени гласник РС“ број 115/13

¹⁰ „Службени гласник РС“ број 4/15,19/17 и 37/17

**„Градско зеленило“
Нови Сад и одредби
Закона о раду
садржаних у одељку
VIII Зарада, накнада
зарада и друга
примања**

Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад од 31. децембра 2015. године, који је био на снази у ревидираном периоду, нису утврђени додатни коефицијенти за обрачун зарада запосленима, осим за радно место помоћника директора у висини од 0,50. Увећање основне зараде појединим запосленима, применом додатних коефицијената за обрачун зараде, извршено је без јасних и одредљивих критеријума, чиме су други запослени стављени у неравноправан положај.

На овај начин ни оснивач, као један од потписника Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, којим се, између осталог, утврђују елементи за обрачун и исплату зараде, није упознат са чињеницом да су у уговорима о раду појединих запослених утврђени коефицијенти за исплату зарада који су виши од коефицијената по којима би им била исплаћена зарада уз доследну примену члана 47. Колективног уговора.

По овом основу, за одређени број запослених, који су распоређени на извршилачка радна места, обрачуната је и исплаћена виша основна зарада по додатним коефицијентима у укупном бруто износу од најмање 793.672 динара.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (препорука број 2).

4.2. Предузеће је појединим запосленима одобравало увећање цене рада у висини од 30%, по основу услова рада, иако Актом о процени ризика њихова радна места нису утврђена као радна места са повећаним ризиком односно посебним условима рада

Чланом 55. Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, утврђено је да цена рада може да се повећа по основу услова рада за 30% за запослене који су ангажовани на пословима рада на дизалици, кошења траве у отежаним условима (на висини) и који у раду користе хемијска средства. По том основу је у ревидираном периоду исплаћено запосленима укупно бруто 495.784 динара.

Чланом 29. Посебног колективног уговора за јавна комунална предузећа и друга јавна предузећа Града Новог Сада, прописано је да се колективним уговором код послодавца утврђују, у складу са актом о процени ризика, послови на којима основна зарада може да се повећа по

основу услова рада.

У Акту о процени ризика од 30. децембра 2008. године, у Предузећу, не постоје радна места са повећаним ризиком, односно посебним условима рада, чиме члан 55. Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад и поменути акт о процени ризика нису међусобно усклађени.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (преорука број 3).

4.3. Висина накнаде трошкова за службена путовања у иностранству није јасно утврђена, а накнаде трошкова за службена путовања у земљи нису исплаћене у складу са Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад

Чланом 68. Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, Предузеће је утврдило примену посебног прописа у делу који се односи на трошкове службеног пута у иностранство без јасног навођења о којем пропису се ради.

На тај начин, Предузеће није утврдило начин обрачуна и исплате накнаде трошкова службеног пута у иностранство, а исплата је извршена, за два запослена, за службени пут у Словенију у периоду од 17.- 20. маја 2017. године, у висини до неопорезивог износа према члану 18. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана¹¹, односно по 45 евра дневно, што укупно са осталим трошковима износи 276 евра.

У току поступка ревизије, Предузеће је доставило потписан нови Колективни уговор за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад од 20. августа 2018. године, којим је, у члану 65. утврђено да запосленима припада накнада трошкова за службено путовање у иностранство у складу са одредбама Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника¹², изузев трошкова исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству (дневница), која се исплаћује у висини неопорезивог износа утврђеног прописима о порезу на доходак грађана.

¹¹ „Сл. гласник РС”, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн. и 7/2017 - усклађени дин. изн.

¹² „Службени гласник РС“ број 98/07-пречишћен текст, 84/14,84/15

Предузеће је исплаћивало накнаде трошкова за службена путовања у земљи појединим запосленима у ревидираном периоду у висини неопорезивог износа од 2.236 динара, и по том основу је исплаћено укупно 107.328 динара, иако је чланом 64. Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, утврђено да запослени има право на накнаду трошкова за службени пут у земљи у висини од 5% од просечне месечне зараде по запосленом у Републици Србији.

У ревидираном периоду, Предузеће није сачињавало путне налоге за путничка службена возила, иако је чланом 43. Правилника о коришћењу службених возила и спровођења пословне безбедности саобраћаја у ЈКП „Зеленило“, Нови Сад, утврђено да возач не сме да отпочне појединачно коришћење возила без путног налога који потписује директор Предузећа или лице које он овласти. Такође, није издавало ни овлашћења за управљање службеним возилом, нити је водило евиденцију о почетном и крајњем стању бројача километар сата и времену почетка и завршетка коришћења службеног возила, иако је то предвиђено истим актом.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (преорука број 4).

4.4. Запосленом на радном месту контролора, са којим је закључен уговор о раду на одређено време, исплаћена је накнада за коришћење приватног аутомобила у службене сврхе и за исти период је примао путне трошкове за долазак и одлазак са посла

Запосленом, распоређеном на радно место контролора, са којим Предузеће има закључен уговор о раду на одређено време, је по Одлуци директора од 01. новембра 2017. године, у периоду од 1. новембра 2017. године до 1. фебруара 2018. године, одобрено коришћење приватног возила у службене сврхе, и по том основу му је исплаћена накнада за коришћење приватног возила у службене сврхе у износу од 5.620 динара, на располагање му је дата картица за точење горива до 100 литара на месечном нивоу, док је у истом периоду истом лицу извршена исплата и путних трошкова за долазак на рад и повратак са рада у пуном износу.

4.5. Предузеће је, на име солидарне помоћи, извршило исплату износа од 22.620 динара (нето) свим запосленима, без јасно дефинисаних услова (критеријума) за доделу солидарне помоћи што даје могућност доделе ове врсте помоћи и запосленима који нису у неповољном материјалном положају

Чланом 67. став 5. тачка 3) Посебног Колективног уговора за јавна предузећа у комуналној делатности на територији Републике Србије¹³ прописано је да послодавац може исплатити солидарну помоћ запосленом у складу са својим општим актом и под условом да за то има обезбеђена финансијска средства и у другим случајевима предвиђеним општим актом.

Ставом 6. истог члана је прописано, ако се у случају из става 5. тачка 3) овог члана солидарна помоћ додељује запосленима ради ублажавања неповољног материјалног положаја, износ те помоћи на годишњем нивоу, утврдиће се за сваког запосленог у висини производа минималне цене рада у складу са законом и просечног месечног фонда од 174 сата.

Предузеће је непосредно применило Анекс I Посебног Колективног уговора за јавна предузећа у комуналној делатности на територији Републике Србије, као основ за исплату солидарне помоћи.

Пре исплате солидарне помоћи, Надзорни одбор Предузећа је, дана 3. новембра 2017. године, сагласно препоруци Градског већа Града Новог Сада, донео Одлуку о изменама Програма пословања ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад за 2017. годину и тако обезбедио средства у износу од 9.299.332 динара за исплату солидарне помоћи запосленима ради ублажавања неповољног материјалног положаја.

Скупштина града Новог Сада, дала је сагласност на ову измену Програма пословања за 2017. годину, дана 24. новембра 2017. године.

Директор Предузећа је, дана 22. децембра 2017. године, донео Одлуку о исплати солидарне помоћи запосленима ради ублажавања неповољног материјалног положаја, у нето износу од 22.620 динара по запосленом, што је укупно за 370

¹³ „Службени гласник РС“ број 25/17 и 36/17-Анекс I

запослених, износило 9.299.332 динара са припадајућим порезом на доходак грађана.

Исплата солидарне помоћи ради ублажавања последица неповољног материјалног положаја запослених извршена је 29. децембра 2017. године, у једнаком нето износу по запосленом, а без јасно дефинисаних критеријума за доделу солидарне помоћи постоји могућност доделе ове врсте помоћи и запосленима који нису у неповољном материјалном положају.

5. За средства издвојена за потребе превенције радне инвалидности и рекреацију, Предузеће није обрачунало и платило припадајући порез на зараде и доприносе за обавезно социјално осигурање, као ни за све исплате накнада трошкова појединим запосленима за погребне услуге у случају смрти осталих чланова породице, нису обрачунати и плаћени доприноси за обавезно социјално осигурање

5.1. Предузеће није обрачунало и платило порез на зараде и припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање на име издвојених средстава за превенцију радне инвалидности и рекреацију

Предузеће је у 2017. години извршило издвајање из сопствених средстава на име превенције радне инвалидности и рекреацију запослених и уплатило средстава синдикалној организацији у укупном износу од 1.231.591 динар.

Плаћање расхода запосленима по овом основу, се у смислу члана 14. став 1. Закона о порезу на доходак грађана сматра зарадом, на коју је Предузеће било дужно да обрачуна и плати порез на зараде и припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање, прописане чланом 13. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање¹⁴.

Предузеће није, у ревидираном периоду, за ове исплате, извршило обрачун и уплату припадајућег пореза на зараде у износу од 175.690 динара, нити доприносе за обавезно социјално осигурање у износу од 664.110 динара.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (препорукa број 5).

¹⁴ "Сл. гласник РС", бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - усклађени дин. изн., 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн. и 7/2017 - усклађени дин.изн

5.2. Предузеће није у целости обрачунало и платило доприносе за обавезно социјално осигурање приликом исплате појединим запосленима накнаде трошкова погребних услуга у случају смрти осталих чланова породице

Према члану 72. Колективног уговора, Предузеће је дужно да исплати накнаду трошкова погребних услуга породици у случају смрти запосленог, а запосленом у случају смрти члана уже породице, родитеља запосленог или члана заједничког породичног домаћинства за којег је актом надлежног државног органа утврђена обавеза издржавања од стране запосленог, до висине неопорезивног износа утврђеног законом којим се уређује порез на доходак грађана.

Члановима уже породице сматрају се брачни друг и деца запосленог, у смислу члана 119. став 4. Закона о раду.

Накнада трошкова за случај смрти осталих чланова породице, предвиђена општим актом као друго примање представља зараду, те уколико се исплаћује до висине неопорезивног износа, Предузеће је у обавези да обрачуна и уплати доприносе за обавезно социјално осигурање, како је прописано чланом 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

Предузеће је, почев од септембра 2017. године, за исплате накнада трошкова погребних услуга у случају смрти осталих чланова породице запослених, обрачунало и платило доприносе за обавезно социјално осигурање у укупном износу од 213.281 динара, док за исплате по овом основу које су извршене пре наведеног периода, није вршен обрачун и исплата доприноса за обавезно социјално осигурање.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (препука број 6).

6. У Предузећу су закључени уговори о раду на одређено време којима су запослени распоређени на радна места која нису утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад

6.1. У Предузећу је закључен већи број уговора о раду на одређено радно време са запосленима који су распоређени на радна места која нису утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад

Предузеће је закључило већи број уговора о раду на одређено време и запослене распоредило за обављање послова у оквиру „Пројекта пресељења расадника, механизације и изградње управне зграде – нови комплекс ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, од 28. јула 2016. године, чији је носилац.

У оквиру самог Пројекта (прилог 1), означени су називи радних места, описи послова, стручне квалификације за запослене и број извршилаца, али послови из Пројекта нису утврђени Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, од 21. октобра 2014. године који је био на снази у време израде Пројекта,

нити новим Правилником о организацији и систематизацији послова у ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад, од 16. октобра 2017. године, а који је и даље у примени у Предузећу.

Закључујући уговоре о раду на одређено време, за 56 лица распоређена на радним местима која нису систематизована, (од чега је у 2017. години закључено 12 уговора), Предузеће није поступило у складу са чланом 24. став 2. Закона о раду.

Иако је чланом 14. Правилника о организацији и систематизацији послова од 16. октобра 2017. године, предвиђено да ће распоређивање запослених на послове систематизоване овим Правилником извршити директор Предузећа у року од 30 дана од дана ступања на снагу (25. октобар 2017. године), анекси уговора о раду са запосленима на неодређено време, нису закључени у предвиђеном року, него 26. фебруара 2018. године.

У вези са утврђеним дали смо препоруку за отклањање неправилности (препорука број 7).

7. Предузеће је ускладило исплату зарада са Законом о утврђивању максималне зараде у јавном сектору, а обрачун и исплата зарада запослених у 2017. години је вршена по стопама прописаним Законом о порезу на доходак грађана и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање

7.1. Предузеће је исплаћивало зараде у складу са Законом о утврђивању максималне зараде у јавном сектору

У складу са Законом о утврђивању максималне зараде у јавном сектору¹⁵, за 2017. годину, максимална нето зарада износи 153.911,61 динара и може бити увећана само по основу временаведеног на раду (минулог рада).

У Предузећу, у 2017. години, највиша исплаћена зарада је износила 98.461 динара (нето).

7.2. Обрачун и исплата зарада у Предузећу је вршена у складу са Законом о порезу на доходак грађана и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање
Предузеће је приликом обрачуна и исплате зарада запослених у ревидираном периоду применило прописану стопу пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање, чиме је поступило у складу са чланом 16. Закона о порезу на доходак грађана, односно чланом 44. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

¹⁵ "Службени гласник РС", број 93/12

II ПРЕПОРУКЕ

Препорука број 1:

Препоручује се Предузећу да обрачун и исплату зарада запослених усклади са одредбама Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава.

Препорука број 2:

Препоручује се Предузећу да обрачун и исплату зарада запосленима, врши у складу са коефицијентима који су утврђени у Колективном уговору за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад.

Препорука број 3:

Препоручује се Предузећу да усклади одредбе Колективног уговора за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад са актом о процени ризика.

Препорука број 4:

Препоручује се Предузећу да обрачун и исплату накнада трошкова за службена путовања у земљи врши у складу са Колективним уговором за ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад и да успостави евиденцију и сачињава путне налоге за путничка службена возила.

Препорука број 5:

Препоручује се Предузећу да за средства уплаћена синдикалној организацији, која се у смислу члана 14. став 1. Закона о порезу на доходак грађана сматрају зарадом, изврши обрачун и уплату пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање.

Препорука број 6:

Препоручује се Предузећу да за све исплате накнада трошкова погребних услуга у случају смрти осталих чланова породице изврши обрачун и уплату доприноса за обавезно социјално осигурање.

Препорука број 7:

Препоручује се Предузећу да распоређивање запослених врши у организационе делове и на радна места која су утврђена Правилником о организацији и систематизацији послова.

III ЗАХТЕВ ЗА ДОСТАВУ ОДАЗИВНОГ ИЗВЕШТАЈА

ЈКП „Градско зеленило“, Нови Сад је на основу члана 40. став 1. Закона о Државној ревизорској институцији, дужно да поднесе Државној ревизорској институцији писани извештај о отклањању откривених неправилности (одазивни извештај) у року од 90 дана, почев од наредног дана од дана уручења овог извештаја.

Одазивни извештај мора да садржи:

- 1) навођење ревизије, на коју се он односи;
- 2) кратак опис неправилности у пословању, које су откривене ревизијом и
- 3) приказивање мера исправљања.

Мере исправљања су мере које субјект ревизије предузима да би отклонио неправилности у свом пословању или мере за умањење ризика од појављивања одређене неправилности у свом будућем пословању за чије предузимање субјект ревизије мора поднети уз одазивни извештај одговарајуће доказе.

ЈКП „Градско зеленило“, Нови Сад у одазивном извештају треба да искаже мере исправљања по основу откривених неправилности односно свих налаза датих у Извештају о ревизији правилности пословања у делу примене закона који регулишу обрачун и исплату зарада, а који могу да садрже и препоруке за њихово отклањање.

На основу члана 40. став 2. Закона о Државној ревизорској институцији одазивни извештај је јавна исправа која је потписана и оверена печатом од стране одговорног лица субјекта ревизије.

Државна ревизорска институција ће оценити веродостојност одазивног извештаја, тј. провериће истинитости навода о мерама исправљања, предузетим од стране субјекта ревизије, подносиоца одазивног извештаја. У случају потребе извршиће се и провера веродостојности одазивног извештаја. Такође, извршиће се и оцена да ли су мере исправљања исказане у одазивном извештају задовољавајуће.

Сагласно члану 57. став 1. тачка 3) Закона о Државној ревизорској институцији, ако субјект ревизије у чијем су пословању биле откривене неправилности, не поднесе у прописаном року Институцији одазивни извештај, против одговорног лица субјекта ревизије поднеће се захтев за покретање прекршајног поступка.

Ако се оцени да одазивни извештај не указује да су откривене неправилности отклоњене на задовољавајући начин, сматра се да субјект ревизије крши обавезу доброг пословања. Ако се ради о незадовољавајућем отклањању значајне неправилности, сматра се да постоји тежи облик кршења обавезе доброг пословања. У овим случајевима Државна ревизорска институција је овлашћена да предузима мере сагласно члану 40. став 7. до 13. Закона о Државној ревизорској институцији.

Генерални државни ревизор

Др Душко Пејовић

IV КАРАКТЕРИСТИКЕ РЕВИЗИЈЕ

Ревизија је спроведена на основу члана 9. став 1. тачка 3) Закона о Државној ревизорској институцији, Програма ревизије Државне ревизорске институције за 2018. годину и Закључка број 400-2526/2018-06 од 24. маја 2018. године.

1. Предмет ревизије

Предмет ревизије је Правилност пословања у делу примене закона који регулишу обрачун и исплату зарада код јавних комуналних предузећа.

2. Ревидирани период пословања

Ревизијом је обухваћено пословање субјекта ревизије у периоду од 1.01.2017. до 31.12.2017. године.

3. Информације о субјекту ревизије

Пун назив: Јавно комунално предузеће "Градско зеленило" Нови Сад

Скраћени назив: ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад

Седиште и адреса: Сутјеска 2

Матични број: 08055432

Шифра делатности: 8130

ПИБ: 100457989

Релевантне правне чињенице везане за историјат Предузећа су следеће:

- Јавно комунално предузеће „Градско зеленило“ Нови Сад, са свим организационим надлежностима послује од 1989. године.
- Предузеће је уписано у Регистар привредних субјеката код Агенције за привредне регистре под бројем: БД 7181/2005 од 18. марта 2005. године.
- Одлуком о усклађивању Одлуке о организовању комуналне радне организације „Градско зеленило“ у Новом Саду, као јавног комуналног предузећа и Статутом ЈКП „Градско зеленило“ од 19. октобра 2016. године, ЈКП „Градско зеленило“ је организовано као јавно комунално предузеће за обављање комуналне делатности.
- Оснивач Предузећа је Град Нови Сад, као власник 100% удела у основном капиталу јавног предузећа.

Претежну делатност јавног предузећа чине услуге уређења и одржавања околине, што доприноси очувању и унапређењу зеленила у функцији заштите животне средине на јавним површинама на територији Града Новог Сада.

Поред претежне делатности, Предузеће обавља и друге послове, а нарочито:

- гајење биљака, цвећа, украсног шибља, садног материјала, шума;
- услуге пројектовања и подизања зеленила;
- трговина на велико и мало цвећем, садницама, семењем, ђубривима

ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад је организовано као економска и пословна целина кроз пет организационих јединица:

- Дирекција предузећа;
- Сектор за пројектовање, подизање, одржавање и производњу зеленила;
- Сектор за комерцијалне послове, туризам и заштиту животне средине;
- Сектор за економске и финансијске послове;
- Сектор за правне и опште послове.

Сходно критеријумима наведеним у Закону о рачуноводству, Предузеће је разврстано у средње правно лице.

У Предузећу је просечан број запослених радника, на основу стања крајем сваком месеца, износио:

- 2016. године 372 лица
- 2017. године 363 лица

4. Обим ревизије, ограничења у погледу обима

У складу са усвојеним предметом и утврђеним критеријумима за ревизију правилности, фокус ревизије је усмерен на Колективни уговор, на уговоре о раду и на обрачун зараде у смислу њихове усклађености са Законом о раду; на програм пословања Предузећа у делу планирања зарада и запошљавања, на износ максималних зарада у јавном сектору; на примену Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање и Закона о порезу на доходак грађана на све исплате које имају карактер зараде; на примену Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава; као и на број запослених са становишта Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору.

Ревизија се спроводи на нивоу Предузећа као целине, тј. свих организационих делова.

5. Критеријуми

Критеријуми на основу којих се извршило оцењивање предмета ревизије су:

Да ли је општи акт и уговори о раду којима су уређена права и обавезе запослених код субјекта ревизије у складу са одговарајућим одредбама Закона о раду у делу који се односи на зараде, накнаде зарада и друга примања?

Да ли годишњи програм пословања садржи план зарада и запошљавања и да ли се зараде обрачунавају и исплаћују по годишњем програму пословања у складу са Законом о јавним предузећима?

Да ли је примењен Закон о утврђивању максималне зараде у јавном сектору?

Да ли су субјекти ревизије извршили доследну примену одредби Закона о раду садржаних у Одељку VIII- Зарада, накнада зараде и друга примања ?

Да ли је за све обрачунате и исплаћене зараде код субјекта ревизије примењен Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, као и Закон о порезу на доходак грађана?

Да ли су субјекти ревизије извршили доследну примену свих одредби Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава?

Да ли је број запослених код субјекта ревизије усклађен са чланом 27е Закона о буџетском систему и Законом о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору?

6. Методологија рада

У вршењу ове ревизије спровели смо следеће поступке:

- 1) Инспекцијски рад који укључује преглед евиденција и документације;
- 2) Испитивање које укључује тражење информација од релевантних лица;
- 3) Поновно израчунавање које се састоји од провере математичке тачности докумената и евиденција;
- 4) Тест кључних контрола укључује тестирање контрола које је поставило руководство како би смањио ризик од неправилности;

Након добијања довољних и одговарајућих доказа за оцену предмета ревизије састали смо се са представницима ЈКП „Градско зеленило“ Нови Сад како бисмо их упознали са прелиминарним налазима и закључцима ревизије, потврдили тачност чињеница и добили одговоре и коментаре одговорних лица.

7. Стандарди ревизије примењени у ревизији

Ревизија је извршена у складу са ИССАИ 100 "Фундаментални принципи ревизије јавног сектора" ИССАИ 400 "Фундаментални принципи ревизије правилности пословања" и ИССАИ 4000 "Стандард за ревизију правилности пословања."