



ДРЖАВНА
РЕВИЗОРСКА
ИНСТИТУЦИЈА

ИЗВЕШТАЈ

О РЕВИЗИЈИ СВРСИСХОДНОСТИ ПОСЛОВАЊА

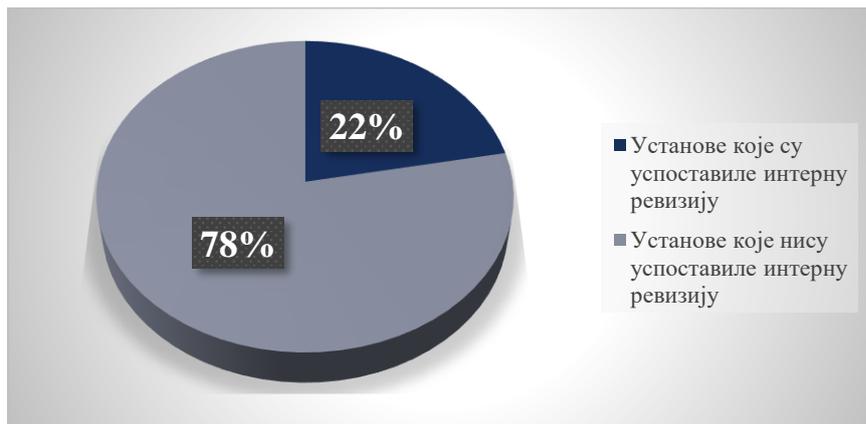
Ефикасност успостављања интерне финансијске
контроле у здравственим установама



Број: 400-739/2020-05/46
Београд, 29. децембар 2020. године

У циљу економичнијег, ефикаснијег и ефективнијег трошења средстава издвојених за пружање услуга здравствене заштите, потребно је да здравствене установе успоставе ефикасан систем интерне финансијске контроле, уз едукацију и подизање свести свих запослених о одговорности за тај процес

У ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања здравствених установа које је Државна ревизорска институција спровела у претходним годинама, утврђени су проблеми и недостаци у успостављању интерне финансијске контроле.



ДРИ је у ревизији утврдила да у здравственим установама не постоји у довољној мери разумевање обавезе, потребе и начина на који би требало да се успостави ФУК. Основни узрок је да запослени у здравственим установама нису похађали обуке у области финансијског управљања и контроле. Последица наведеног је да здравствене установе нису предузеле адекватне активности за успостављање ФУК-а.

Законом о буџетском систему није прописан рок нити казнене одредбе у случају да се интерна ревизија не успостави код корисника јавних средстава. Око 68% установа које нису успоставиле интерну ревизију као најчешћи и најзначајнији разлог наводе недостатак кадра, односно да нису запослени интерни ревизори који поседују знање и вештине за вршење ревизије унутар организације.

ЦЈХ није посебно пратила стање ФУК и ИР у здравственим установама, иако се слаже да здравствене установе спадају у групу најзначајнијих корисника јавних средстава. Због специфичности здравствених установа, као корисника средстава РФЗО, потребно је њихово издвајање у посебну групу и посебан приступ решавању проблема недовољног степена успостављене интерне ревизије и финансијског управљања и контроле.

Министарство здравља од 2010. године није мењало утврђене нормативе у погледу ангажовања немедицинског кадра у здравственим установама како би се број запослених прилагодио захтевима који се пред њих постављају.

Препоруке

Државна ревизорска институција је субјектима ревизије дала следеће препоруке:

Здравственим установама:

- да пријаве потребан број запослених медицинске и немедицинске струке на обуке ЦЈХ из области интерне финансијске контроле;
- да предузму мере и активности на успостављању интерне ревизије на један од начина предвиђених Правилником;

Централној јединици за хармонизацију:

- да сходно својим овлашћењима, иницира измене прописа које ће за циљ имати брже успостављање функције интерне ревизије код корисника јавних средстава;
- да сходно својој надлежности уреди питање вршења послова интерне ревизије код здравствених установа које нису успоставиле интерну ревизију на један од прописаних начина.

Министарству здравља:

- да донесе акт којим ће прописати ближе услове у погледу броја немедицинског кадра узимајући у обзир обим и сложеност правних и економско-финансијских послова које запослени обављају у здравственим установама.

Садржај

СКРАЋЕНИЦЕ И ТЕРМИНИ.....	3
I РЕЗИМЕ И ПРЕПОРУКЕ.....	4
II УВОД.....	9
1. ПРОБЛЕМ	9
2. ЦИЉ РЕВИЗИЈЕ	11
3. РЕВИЗОРСКА ПИТАЊА	12
4. ОБИМ И ОГРАНИЧЕЊА РЕВИЗИЈЕ.....	12
5. МЕТОДОЛОГИЈА У ПОСТУПКУ РАДА	13
III ОПИС ПРЕДМЕТА РЕВИЗИЈЕ	15
1. ЗАКОНОДАВНИ И ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР.....	15
1.1. Финансијско управљање и контрола.....	16
1.2. Интерна ревизија.....	18
1.3. Централна јединица за хармонизацију	21
1.4. Министарство здравља	22
2. ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА У ЗДРАВСТВЕНИМ УСТАНОВАМА.....	23
2.1. Финансијско управљање и контрола у здравственим установама	23
2.2. Интерна ревизија у здравственим установама.....	26
IV ЗАКЉУЧЦИ	28
ЗАКЉУЧАК 1: ИАКО СУ ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ ДОНЕЛЕ ОДРЕЂЕНА АКТА И ПРОЦЕДУРЕ, ВЕЋИНА НИЈЕ ЗАПОЧЕЛА ОРГАНИЗАЦИОНО УСПОСТАВЉАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	29
<i>Налаз 1.1. Руководиоци и запослени у здравственим установама (субјекти ревизије) нису довољно упознати са обавезом, потребом и начином на који би требало да се успостави функционалан систем финансијског управљања и контроле.....</i>	<i>30</i>
<i>Налаз 1.2. Здравствене установе нису предузеле адекватне активности за успостављање финансијског управљања и контроле, због чега су средства здравствених установа изложена ризику од неекономичног, неефикасног и несврсисходног трошења, као и имовина од неадекватног управљања.....</i>	<i>34</i>
<i>Налаз 1.3. Одређени аспекти интерне контроле су успостављени путем усвојених аката и процедура, иако здравствене установе нису предузеле све активности којима би се успоставио функционалан систем финансијског управљања и контроле.....</i>	<i>41</i>
ЗАКЉУЧАК 2: ЗБОГ НЕДОВОЉНИХ КАДРОВСКИХ КАПАЦИТЕТА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА, КАО И ЧИЊЕНИЦЕ ДА НИЈЕ УТВРЂЕН ЗАКОНСКИ РОК ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ, ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ (СУБЈЕКТИ РЕВИЗИЈЕ) НИСУ УСПОСТАВИЛИ ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ	47
<i>Налаз 2.1. Већина здравствених установа није обезбедила потребан нормативни оквир за успостављање интерне ревизије</i>	<i>48</i>
<i>Налаз 2.2. Недостатак обученог кадра и чињеница да није утврђен законски рок, успорили су успостављање функције интерне ревизије у здравственим установама (субјектима ревизије)</i>	<i>52</i>
<i>Налаз 2.3. Иако је успоставио интерну ревизију, одређени број здравствених установа није обезбедио у довољној мери независно планирање, спровођење и извештавање интерних ревизора</i>	<i>55</i>
ЗАКЉУЧАК 3: ЦЕНТРАЛНА ЈЕДИНИЦА ЗА ХАРМОНИЗАЦИЈУ ЈЕ ОРГАНИЗОВАЛА ОБУКЕ И ИЗРАДИЛА МЕТОДОЛОШКА УПУТСТВА, АЛИ НИЈЕ ПРЕПОЗНАЛА СПЕЦИФИЧНОСТ ЗДРАВСТВЕНИХ	

УСТАНОВА, КАО КОРИСНИКА СРЕДСТАВА РФЗО, ЗБОГ ЧЕГА НИЈЕ У ПУНОЈ МЕРИ ДОПРИНЕЛА УСПОСТАВЉАЊУ ИНТЕРНЕ ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ОВИМ УСТАНОВАМА.....	57
<i>Налаз 3.1. Централна јединица за хармонизацију, кроз Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у Републици Србији, није посебно пратила стање у здравственим установама као значајној групи корисника јавних средстава, јер је фокус био на корисницима који су од интереса за имплементацију Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор</i>	<i>59</i>
<i>Налаз 3.2. Централна јединица за хармонизацију је информације о обукама и стручним упутствима учинила јавно доступним, али није позивала здравствене установе да присуствују обукама, које имају пресудан утицај за стицање потребних знања и подизање свести руководства и свих запослених о значају успостављања интерних контрола.....</i>	<i>65</i>
ЗАКЉУЧАК 4: ПОСТОЈЕЋА ОГРАНИЧЕЊА У ЗАПОШЉАВАЊУ И НЕУСКЛАЂЕНИ НОРМАТИВИ ЗА НЕМЕДИЦИНСКИ КАДАР ОТЕЖАЛИ СУ ОБЕЗБЕЂИВАЊЕ ПОТРЕБНИХ КАДРОВА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ У ЗДРАВСТВЕНИМ УСТАНОВАМА	73
<i>Налаз 4.1. Министарство здравља је одобравало измене статута без провере њихове усклађености са прописима којима се уређује буџетски систем, у делу који се односи на интерну финансијску контролу.....</i>	<i>74</i>
<i>Налаз 4.2. Министарство здравља није ускладило норматив кадра у здравственим установама са обимом немедицинских послова, што је уз забрану запошљавања успорило успостављање интерне ревизије.....</i>	<i>75</i>
V МЕРЕ ПРЕДУЗЕТЕ У ТОКУ РЕВИЗИЈЕ.....	81
VI ЗАХТЕВ ЗА ДОСТАВУ ОДАЗИВНОГ ИЗВЕШТАЈА.....	82
1. ПРИЛОГ 1 – МЕТОДОЛОГИЈА У ПОСТУПКУ РАДА	84
2. ПРИЛОГ 2 – РАНГИРАЊЕ ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА НА СВИМ НИВОИМА ЗДРАВСТВЕНЕ ЗАШТИТЕ РАДИ ИЗБОРА СУБЈЕКТА РЕВИЗИЈЕ	96
3. ПРИЛОГ 3 – ОЦЕНЕ ТРИ ЗДРАВСТВЕНЕ УСТАНОВЕ (СУБЈЕКТИ РЕВИЗИЈЕ) ИЗ УПИТНИКА О САМО-ОЦЕЊИВАЊУ ИЗ ИЗВЕШТАЈА О СИСТЕМУ ФУК-А ЗА 2019. ГОДИНУ	109
4. ПРИЛОГ 4 – ДОСТУПНИ МАТЕРИЈАЛИ НА Е-LEARNING ПЛАТФОРМИ НА САЈТУ МИНИСТАРСТВА ФИНАНСИЈА-ЦЈХ	113

Скраћенице и термини

У прегледу су дате скраћенице које су коришћене у извештају:

Пун назив	Скраћеница
Републички фонд за здравствено осигурање	РФЗО
Организације за обавезно социјално осигурање	ООСО
Дом здравља	ДЗ
Општа болница „Др Радивој Симоновић“, Сомбор	ОБ Сомбор
Општа болница	ОБ
Клинички центар	КЦ
Институт за јавно здравље	ИЗЈЗ
Интерна финансијска контрола	ИФК
Финансијско управљање и контрола	ФУК
Интерна ревизија	ИР
Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору	Правилник за ИР
Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију	ЦЈХ
Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији	КГИ
Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године	Стратегија развоја ИФКЈ

I Резиме и препоруке

Државна ревизорска институција спровела је ревизију сврсисходности пословања „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”.

Према достављеним подацима Централне јединице за хармонизацију, Извештај о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле доставила је само једна трећина здравствених установа, иако су све имале ту законску обавезу. Извештај о интерној ревизији за 2018. годину је доставило 46 здравствених установа. Према истим подацима, интерну ревизију је успоставило 38 здравствених установа од 352, које су се налазиле у Плану мреже 2018. године.

Након спроведене ревизије сврсисходности пословања утврдили смо следеће:

У циљу економичнијег, ефикаснијег и ефективнијег трошења средстава издвојених за пружање услуга здравствене заштите, потребно је да здравствене установе успоставе ефикасан систем интерне финансијске контроле, уз едукацију и подизање свести свих запослених о одговорности за тај процес.

Наведено заснивамо на закључцима и налазима који су изложени у наставку текста.

Иако су здравствене установе донеле одређена акта и процедуре, већина није започела организационо успостављање финансијског управљања и контроле.

- Руководиоци и запослени у здравственим установама (субјекти ревизије) нису довољно упознати са обавезом, потребом и начином на који би требало да се успостави функционалан систем финансијског управљања и контроле.
- Здравствене установе нису предузеле адекватне активности за успостављање финансијског управљања и контроле, због чега су средства здравствених установа изложена ризику од неекономичног, неефикасног и несврсисходног трошења, као и имовина од неадекватног управљања.
- Одређени аспекти интерне контроле су успостављени путем усвојених аката и процедура, иако здравствене установе нису предузеле све активности којима би се успоставио функционалан систем финансијског управљања и контроле.

Због недовољних кадровских капацитета здравствених установа, као и чињенице да није утврђен законски рок за успостављање, здравствене установе (субјекти ревизије) нису успоставили интерну ревизију.

- Већина здравствених установа није обезбедила потребан нормативни оквир за успостављање интерне ревизије.
- Недостатак обученог кадра и чињеница да није утврђен законски рок, успорили су успостављање функције интерне ревизије у здравственим установама (субјектима ревизије).
- Иако је успоставио интерну ревизију, одређени број здравствених установа није обезбедио у довољној мери независно планирање, спровођење и извештавање интерних ревизора.

Централна јединица за хармонизацију је организовала обуке и израдила методолошка упутства, али није препознала специфичност здравствених установа, као корисника средстава РФЗО, због чега није у пуној мери допринела успостављању интерне финансијске контроле у овим установама.

- Централна јединица за хармонизацију, кроз Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у Републици Србији, није посебно пратила стање у здравственим установама као значајној групи корисника јавних средстава, јер је фокус био на корисницима који су од интереса за имплементацију Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор.

- Централна јединица за хармонизацију је информације о обукама и стручним упутствима учинила јавно доступним, али није позивала здравствене установе да присуствују обукама, које имају пресудан утицај за стицање потребних знања и подизање свести руководства и свих запослених о значају успостављања интерних контрола.

Постојећа ограничења у запошљавању и неусклађени нормативи за немедицински кадар отежали су обезбеђивање потребних кадрова за интерну ревизију у здравственим установама.

- Министарство здравља је одобравало измене статута без провере њихове усклађености са прописима којима се уређује буџетски систем, у делу који се односи на интерну финансијску контролу.
- Министарство здравља није ускладило норматив кадра у здравственим установама са обимом немедицинских послова, што је уз забрану запошљавања успорило успостављање интерне ревизије.

Државна ревизорска институција, након спроведене ревизије „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”, даје следеће препоруке:

Дому здравља Вождовац:

- 1) да пријави потребан број запослених медицинске и немедицинске струке на обуке Централне јединице за хармонизацију из области интерне финансијске контроле (Налаз 1.1.) – приоритет 1¹;
- 2) да предузме активности на организационом успостављању финансијског управљања и контроле, и то: именује особе задужене за финансијско управљање и контролу, изради акциони план са задужењима и роковима за извршење, изврши самопроцену садашњег стања, изради списак пословних процеса, мапе и описе пословних процеса, изврши процену ризика, изврши анализу постојећих и потребних контрола и предузме корективне мере у вези са извршеном анализом (Налаз 1.2.) – приоритет 3²;
- 3) да доставља редовно годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије Централној јединици за хармонизацију (Налаз 1.2.) – приоритет 2³;
- 4) да предузму мере и активности за усклађивање одредби Статута, у делу који се односи на унутрашњу организацију, са прописима којима се уређује буџетски систем (Налаз 2.1.) – приоритет 2;
- 5) да предузму мере и активности на успостављању интерне ревизије на један од начина предвиђених Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (Налаз 2.2.) – приоритет 3;

Општој болници „Др Радивој Симоновић“ Сомбор:

- 1) да пријави потребан број запослених медицинске и немедицинске струке на обуке Централне јединице за хармонизацију из области интерне финансијске контроле (Налаз 1.1.) – приоритет 1;

¹ Приоритет 1 – Несврсисходности које је могуће отклонити у року до 90 дана.

² Приоритет 3 – Несврсисходности које је могуће отклонити у року од једне до три године.

³ Приоритет 2 – Несврсисходности које је могуће отклонити у року до годину дана.

- 2) да предузме активности на организационом успостављању финансијског управљања и контроле, и то: изради акциони план са задужењима и роковима за извршење, изврши самопроцену садашњег стања, изради списак пословних процеса, мапе и описе пословних процеса, изврши процену ризика, изврши анализу постојећих и потребних контрола и предузме корективне мере у вези са извршеном анализом (Налаз 1.2.) – приоритет 3;
- 3) да доставља редовно годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије Централној јединици за хармонизацију (Налаз 1.2.) – приоритет 2;
- 4) да предузму мере и активности за усклађивање одредби Статута, у делу који се односи на унутрашњу организацију, са прописима којима се уређује буџетски систем (Налаз 2.1.) – приоритет 2;
- 5) да предузму мере и активности на успостављању интерне ревизије на један од начина предвиђених Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (Налаз 2.2.) – приоритет 3;

Клиничком центру Крагујевац:

- 1) да пријави потребан број запослених медицинске и немедицинске струке на обуке Централне јединице за хармонизацију из области интерне финансијске контроле (Налаз 1.1.) – приоритет 1;
- 2) да предузме активности на организационом успостављању финансијског управљања и контроле, и то: изврши самопроцену садашњег стања, изради списак пословних процеса, мапе и описе пословних процеса, изврши процену ризика, изврши анализу постојећих и потребних контрола и предузме корективне мере у вези са извршеном анализом (Налаз 1.2.) – приоритет 3;
- 3) да доставља редовно годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије Централној јединици за хармонизацију (Налаз 1.2.) – приоритет 2;
- 4) да предузму мере и активности на успостављању интерне ревизије на један од начина предвиђених Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (Налаз 2.2.) – приоритет 3;

Институту за јавно здравље Крагујевац:

- 1) да пријави потребан број запослених медицинске и немедицинске струке на обуке Централне јединице за хармонизацију из области интерне финансијске контроле (Налаз 1.1.) – приоритет 1;
- 2) да предузме активности на организационом успостављању финансијског управљања и контроле, и то: изврши самопроцену садашњег стања, изради списак пословних процеса, мапе и описе пословних процеса, изврши процену ризика, изврши анализу постојећих и потребних контрола и предузме корективне мере у вези са извршеном анализом (Налаз 1.2.) – приоритет 3;
- 3) да доставља редовно годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије Централној јединици за хармонизацију (Налаз 1.2.) – приоритет 2;

- 4) да предузму мере и активности за усклађивање одредби Статута, у делу који се односи на унутрашњу организацију, са прописима којима се уређује буџетски систем (Налаз 2.1.) – приоритет 2;
- 5) да предузму мере и активности на успостављању интерне ревизије на један од начина предвиђених Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (Налаз 2.2) – приоритет 3;

Министарству финансија – Сектор Централна јединица за хармонизацију:

- 1) да сходно својим овлашћењима, иницира измене прописа које ће за циљ имати брже успостављање функције интерне ревизије код корисника јавних средстава (Налаз 2.2.) – приоритет 3;
- 2) да кроз консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије посебно прати степен успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама, као значајној групи корисника јавних средстава (Налаз 3.1.) – приоритет 2;
- 3) да сходно својој надлежности уреди питање вршења послова интерне ревизије код здравствених установа које нису успоставиле интерну ревизију на један од прописаних начина (Налаз 3.1.) – приоритет 3;
- 4) да сачини комуникациони план којим ће предвидети достављање обавештења здравственим установама (путем мејлова, расписа и осталим комуникационим средствима) о новим методолошким материјалима и могућностима похађања обука у области интерне финансијске контроле (Налаз 3.2.) – приоритет 2;
- 5) да се у новом документу јавних политика који се односи на област интерне финансијске контроле у јавном сектору предвиди креирање специфичних методолошких материјала за значајне групе корисника јавних средстава (Налаз 3.2.) – приоритет 3;
- 6) да унапреди сарадњу са другим државним органима, односно организацијама, у делу организовања обука из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, у циљу ефикаснијег и бржег успостављања система интерних финансијских контрола у здравственим установама (Налаз 3.2.) – приоритет 3.

Министарству здравља:

- 1) да приликом давања сагласности на измене статута здравствених установа, односно мишљења на одредбе статута у делу којим се уређује унутрашња организација, обезбеди усклађеност статута са одредбама Закона о буџетском систему и подзаконским актом донетим на основу њега, а који уређује заједничке критеријуме за организовање интерне ревизије у јавном сектору (Налаз 4.1.) – приоритет 2;

- 2) да донесе акт којим ће прописати ближе услове у погледу броја немедицинског кадра, узимајући у обзир обим и сложеност правних и економско-финансијских послова које запослени обављају у здравственим установама (Налаз 4.2.) – приоритет 2.

Генерални државни ревизор

др Душко Пејовић
Државна ревизорска институција
Макензијева 41
11000 Београд, Србија
29. децембар 2020. године

II Увод

Државна ревизорска институција спровела је ревизију сврсисходности пословања „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама” у периоду од маја до децембра 2020. године⁴. Ревизија сврсисходности пословања је спроведена у складу са Законом о Државној ревизорској институцији⁵, Пословником Државне ревизорске институције⁶ и Програмом ревизије Државне ревизорске институције за 2020. годину⁷.

Ревизија је обављена на начин и према поступцима утврђеним оквиром ревизорских стандарда Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), Кодексом професионалне етике државних ревизора и принципима Међународних стандарда врховних ревизорских институција (ISSAI).

1. Проблем

Интерна финансијска контрола је битна компонента управљања јавним финансијама, јер представља комбинацију инструмената за ефикасно и ефективно управљање јавним ресурсима. Као део укупне реформе јавне управе, Влада се обавезала да спроведе низ реформских мера које су усмерене на унапређење одговорности руководиоца и запослених у јавном сектору, управљањем јавним средствима у складу са принципима интерне финансијске контроле, а ради остваривања стратешких циљева јавног сектора⁸. Имплементација интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ) представља мерило за затварање Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор⁹.

Законом о буџетском систему из 2009. године¹⁰ била је први пут прописана обавеза да здравствене установе успоставе финансијско управљање и контролу¹¹. Годину дана касније, изменама Закона о буџетском систему¹² прописана је обавеза свих корисника јавних средстава да успоставе и интерну ревизију. Ова одредба се примењује од 1. јануара 2011. године¹³.

Интерна финансијска контрола је свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора са циљем да су управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, у складу са прописима, буџетом, и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и

⁴ Број ревизије: 400-739/2020-05.

⁵ „Службени гласник РС”, бр. 101/05, 54/07, 36/10 и 44/18-др. закон.

⁶ „Службени гласник РС”, број 9/09.

⁷ Број: 06-1199/2020-02/1-1 од 7. августа 2020. године.

⁸ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године („Службени гласник РС”, број 51/17).

⁹ Преговарачко поглавље 32 – Финансијски надзор, обухвата четири главне области: интерна финансијска контрола у јавном сектору (енг. PIFC), екстерна ревизија, заштита финансијских интереса ЕУ и заштита евра од фалсификовања.

¹⁰ „Службени гласник РС”, број 54/09.

¹¹ У том тренутку Законом о буџетском систему још увек није била прописана обавеза успостављања интерне ревизије за здравствене установе.

¹² Закон о изменама и допунама Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, број 73/10).

¹³ Појам интерне контроле уводи се Законом о буџетском систему („Службени гласник РС”, 9/02), док се појмови Централне јединице за хармонизацију и интерна ревизија први пут помињу у Закону о буџетском систему („Службени гласник РС”, 85/06). Према одредбама Закона о буџетском систему из 2006. године, интерна ревизија успоставља се у директним корисницима средстава буџета Републике и организацијама обавезног социјалног осигурања, који су у организационом и финансијском смислу сложене целине.

отворености¹⁴. Примена и јачање одговорности подизањем свести, јасним дефинисањем улога и одговорности свих учесника укључених у извршавање пословних процедура дају допринос постизању циљева јавног сектора¹⁵.

Општи закључак Консолидованог годишњег извештаја за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији¹⁶ (у даљем тексту: КГИ) сугерише да, иако је интерна финансијска контрола у јавном сектору уведена као обавеза кроз регулаторни оквир, пуна примена још увек није достигнута и да је потребно и даље радити на унапређењу ове области.

У ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања здравствених установа које је Државна ревизорска институција спровела у претходним годинама, утврђени су проблеми и недостаци у успостављању интерне финансијске контроле. Државна ревизорска институција је утврдила да здравствене установе имају значајан број неправилности у области функционисања финансијског управљања и контроле¹⁷. Највећи број неправилности утврђен је у области информисања и комуникације и контролних активности. Најчешћи налази су да здравствене установе:

- нису обезбедиле одговарајућу заштиту од неовлашћеног приступа средствима и информацијама,
- нису усагласиле интерне акте са актима више правне снаге,
- нису донеле интерна акта или да су иста непотпуна и
- нису донеле процедуре за велики број пословних процеса.

Интерну ревизију није успоставило 86% здравствених установа код којих је Државна ревизорска институција од 2013. године закључно са 2019. годином обавила ревизију финансијских извештаја и правилности пословања.

У току предстудије Државна ревизорска институција је послала упитнике о начину успостављања интерне ревизије у здравственим установама (314 здравствених установа)¹⁸, на које је одговоре доставило 208 здравствених установа.

Табела 1. Преглед одговора здравствених установа на упитник о начину успостављања интерне ревизије

Начин успостављања интерне ревизије	Број здравствених установа	%
Није успостављена интерна ревизија	168	80,77
Организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава	12	5,77
Обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија	1	0,48
Организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија	1	0,48
Послове јединице за интерну ревизију обавља интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава	26	12,50
<i>Укупан број здравствених установа које су доставиле одговоре на упитник</i>	<i>208</i>	<i>100,00</i>

¹⁴ Члан 2 став 1 тачка 516) Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10...и 72/19).

¹⁵ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, Увод, стр. 7.

¹⁶https://www.mfin.gov.rs/wp-content/uploads/2019/10/Konsolidovani-godisnji-izvestaj-o-IFKJ-za-2018_-godinu.pdf

¹⁷ Извештаји о раду Државне ревизорске институције за период 2016–2018. године.

¹⁸ Упитник је послат на адресе 314 ЗУ од 344 ЗУ, јер није послат ЗУ са КиМ и апотекарским установама које су затворене.

Од 208 здравствених установа које су доставиле одговоре на послат упитник, чак 81% није успоставило интерну ревизију.

Презентовани подаци указују да имплементација интерне ревизије у здравственим установама није на задовољавајућем нивоу.

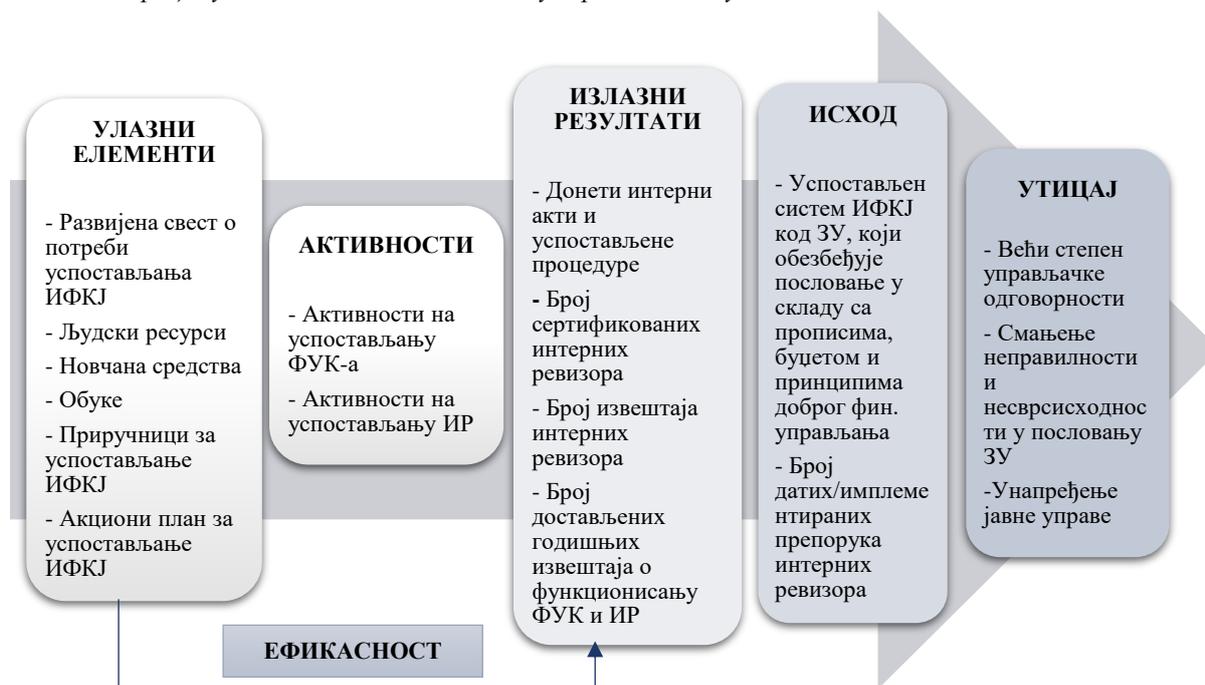
С друге стране, здравствене установе располажу са значајним јавним средствима. Текући расходи и издаци 344 здравствене установе износили су 238 милијарди динара¹⁹ у 2018. години, што је чинило око 11,5% јавних расхода Републике Србије те године²⁰. С обзиром да развијен систем интерне финансијске контроле обезбеђује, у разумној мери, увереност да ће се циљеви и задаци корисника јавних средстава остварити на ефикасан и економичан начин, уз пословање у складу са прописима, у јавном интересу је да здравствене установе предузму мере како би у што краћем року успоставиле функционалан систем финансијског управљања и контроле и ефективну интерну ревизију.

2. Циљ ревизије

Циљ ревизије је испитати да ли су предузете адекватне мере за успостављање система интерне финансијске контроле у здравственим установама.

У фокусу ревизије је ефикасност – испитивање процеса успостављања финансијског управљања и контроле, који води од уложених средстава/улазних елемената до излазних резултата, ради обелодањивања недостатака у овом процесу.

Слика 1. Процес успостављања ФУК-а и ИР у здравственим установама



Да бисмо остварили циљ формулисали смо главно питање и ревизорска питања.

¹⁹ Збирни Образац 5 Извештај о извршењу буџета у периоду од 1. 1. 2018. – 31. 12. 2018. године.

²⁰ Према подацима из Билтена јавних финансија бр. 172, од децембра 2018. године, јавни расходи сектора државе износили су 2.073.041 милиона динара; <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/2018/Bilten%20javnih%20finansija%20172.pdf>

3. Ревизорска питања

Имајући у виду циљ ревизије, Државна ревизорска институција се определила да главно питање ревизије буде да ли су предузете адекватне мере за успостављање система интерне финансијске контроле у здравственим установама.

Три компоненте интерне финансијске контроле у јавном сектору чине:

1. финансијско управљање и контрола код корисника јавних средстава;
2. интерна ревизија код корисника јавних средстава;
3. хармонизација и координација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију²¹.

Полазећи од наведеног, испитивали смо:

1. Да ли су здравствене установе предузеле адекватне мере за успостављање финансијског управљања и контроле?
2. Да ли су здравствене установе предузеле адекватне мере за успостављање интерне ревизије?
3. У којој мери је Централна јединица за хармонизацију пружила подршку здравственим установама у успостављању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије?
4. У којој мери је Министарство здравља пружило подршку за обезбеђивање кадровских капацитета потребних за успостављање система интерне ревизије у здравственим установама?

4. Обим и ограничења ревизије

Ревизијом су обухваћене активности здравствених установа као корисника јавних средстава и Централне јединице за хармонизацију на успостављању интерне финансијске контроле у току 2018. и 2019. године (с тим да су одређени подаци тражени и за друге године, за потребе праћења тренда), односно узроцима због којих нису предузете потребне активности. Такође, у поступку ревизије испитивали смо активности Министарства здравља у вези са утврђивањем норматива за немедицински кадар, давањем сагласности на измене Статута и кадровског плана.

Ревизија је испитивала активности у вези са успостављањем финансијског управљања и контроле и интерне ревизије здравствених установа чији је оснивач Република Србија, односно локална власт и које су корисници средстава РФЗО и као такве, корисници јавних средстава²².

У ревизији нисмо испитивали:

- ✘ Да ли финансијски извештаји Централне јединице за хармонизацију, Министарства здравља и здравствених установа истинито и објективно приказују њихово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним рачуноводственим начелима и стандардима;
- ✘ Финансијске трансакције и одлуке Централне јединице за хармонизацију, Министарства здравља и здравствених установа у вези са примањима и приходима и расходима и издацима, ради утврђивања да ли су односне трансакције извршене у складу са законом, другим прописима и за планиране сврхе;

²¹ Члан 80. Закона о буџетском систему.

²² Члан 2 став 1 тачка 9) Закона о буџетском систему.

- ✘ Активности војних здравствених установа или санитарских јединица и установа у Војсци Србије које су установе Министарства одбране²³.

Ограничења за спровођење ове ревизије била су:

1. Због ванредне ситуације која је проглашена на територији Републике Србије услед вируса COVID-19 и посебно ангажовања и надлежности здравствених установа у време и након окончања ванредног стања, нисмо могли непосредно да се уверимо у примену аката и процедура које су здравствене установе (субјекти ревизије) донели.
2. С обзиром да су здравствене установе у обавези да доставе Централној јединици за хармонизацију годишње извештаје о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије до 31. марта текуће за претходну годину, избор субјеката ревизије и студија случаја је извршен на основу података и стања које су здравствене установе достављале у 2019. години за 2018. годину. Због ванредне ситуације и ситуације у здравственим установама, није било реално очекивати да ће здравствене установе у 2020. години доставити извештаје Централној јединици за хармонизацију у предвиђеном року.
3. Непоузданост података у годишњим извештајима о систему финансијског управљања и контроле у којима субјекти ревизије оцењују успостављање система по принципу само-оцењивања. Имајући у виду да се само-оцењивање интерних контрола заснива на личном искуству, осећају и субјективности лица које врши оцену/процену система финансијског управљања и контроле, постоји ризик да унети подаци у годишњим извештајима нису реални и објективни и не приказују праву слику система интерних контрола код здравствених установа - субјеката ревизије.
4. До дана израде Нацрта овог Извештаја, Централна јединица за хармонизацију није сачинила Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у Републици Србији за 2019. годину, због ванредне ситуације настале пандемијом вируса COVID-19 и чињенице да се чекало на формирање нове Владе. Из ових разлога нисмо били у могућности да сагледамо стање и евентуални напредак у систему интерне финансијске контроле у Републици Србији, односно стање интерне финансијске контроле и интерне ревизије код здравствених установа у 2019. години.
5. Ризик да одговори које су здравствене установе доставиле на Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама не одражавају стварно стање у здравственим установама, јер нису све здравствене установе биле субјекти ревизије. Услед тога, нисмо могли да непосредним увидом у документацију, податке и стање потврдимо тачност одговора из Упитника.

5. Методологија у поступку рада

Како бисмо одговорили на ревизорска питања, анализирали смо Приручник за финансијско управљање и контролу²⁴ Министарства финансија и Стратегију развоја

²³ У складу са чланом 2 тачка 6) Уредбе о надлежности, делокругу, организацији и начину пословања Фонда за социјално осигурање војних осигураника („Службени гласник РС”, бр. 102/11, 37/12, 107/12 и 119/13) војноздравствене установе су установе Министарства одбране које врше послове здравствене заштите као делатност логистичке подршке Војске Србије. Дакле, војноздравствене установе нису самостална правна лица са статусом здравствене установе, већ пословање обављају у оквиру Управе за здравство Министарства одбране и других организацијских делова Министарства одбране.

²⁴ <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/2019/FUK%20prirucnik%20Compressed.pdf>.1

интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, као и законску и подзаконску регулативу, која се односи на успостављање и организацију интерне финансијске контроле код корисника јавних средстава. Такође, анализирали смо податке и документа добијене од изабраних субјеката ревизије (четири здравствене установе, Министарства здравља и Централне јединице за хармонизацију). Део информација и података је добијен и од четири здравствене установе – студије случаја, чија су искуства у успостављању система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије корисна и за друге здравствене установе. Поред наведеног, анализирани су одговори здравствених установа на Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама, који је ради свеобухватног приступа, послат свим установама у оквиру мреже здравствених установа Републике Србије, осим оним установама на територији Косова и Метохије (укупно 343 здравствене установе на свим нивоима здравствене заштите).

Са руководством и запосленима (како медицинске, тако и немедицинске струке) из здравствених установа, као и са запосленима у Министарству здравља и Централној јединици за хармонизацију обавили смо интервјуе, како бисмо дошли до нових сазнања и потврдили она до којих смо дошли анализом достављене документације.

Табела 2. Преглед изабраних здравствених установа – субјеката ревизије и студије случаја

Ниво здравствене заштите	Субјект ревизије	Пример добре праксе (студије случаја)
Здравствене установе примарног нивоа	ДЗ Вождовац	ДЗ Ниш
Здравствене установе секундарног нивоа	ОБ Сомбор	ОБ Суботица
Здравствене установе терцијарног нивоа	КЦ Крагујевац	КЦ Србије
Здравствене установе које обављају здравствену делатност на више нивоа	ИЗЈЗ Крагујевац	ИЗЈЗ Војводине

Детаљнији опис коришћене методологије дат је у Прилогу 1.

III Опис предмета ревизије

1. Законодавни и институционални оквир

Законом о буџетском систему прописана је обавеза корисника јавних средстава да успоставе систем финансијског управљања и контроле и функцију интерне ревизије, а да хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије обавља Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију.²⁵ Финансијско управљање и контрола, интерна ревизија и активности ЦЈХ чине интерну финансијску контролу у јавном сектору²⁶.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору (Public Internal Financial Control – PIFC) је термин и концепт који је развила Европска комисија са циљем да пружи помоћ у разумевању и примени добро развијених и ефективних система интерне контроле у процесу придруживања ЕУ.

Европска унија (ЕУ) примењује свеобухватне процедуре провера чији је циљ да се обезбеди да нови чланови буду примљени тек када буду у стању да прикажу да ће у потпуности моћи да одговоре на захтеве пуноправног чланства, укључујући и поступање у складу са стандардима и правилима ЕУ која су класификована у 35 различитих стратешких области (поглавља), међу којима је и Поглавље 32 – Финансијски надзор. Одредбе унутар овог поглавља се односе на усвајање међународно признатих оквира и стандарда и добрих пракси ЕУ у погледу интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ, енг. PIFC), заснованих на принципу децентрализоване управљачке одговорности.

У одредбама овог поглавља, нарочито се захтева следеће: постојање ефективних и транспарентних система управљања, укључујући и механизме одговорности за остваривање циљева; функционално независна интерна ревизија; релевантне организационе структуре, укључујући и централну координацију развоја система ИФКЈ у целокупном јавном сектору. Такође, ово поглавље се односи и на заштиту финансијских интереса ЕУ у борби против превара у управљању средствима ЕУ и заштиту евра од фалсификовања²⁷.

Интерна контрола се примењује код свих корисника јавних средстава. Циљ контроле јесте да обезбеди добро управљање и економичну контролу јавних средстава, пружајући пореским обвезницима „вредност” за новац²⁸.

Три компоненте (три стуба) интерне финансијске контроле у јавном сектору чине:

- 1) финансијско управљање и контрола код корисника јавних средстава;
- 2) интерна ревизија код корисника јавних средстава;
- 3) хармонизација и координација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију²⁹.

²⁵ Одредбе чл. 81-83 Закона о буџетском систему.

²⁶ Одредбе члана 80 Закона о буџетском систему.

²⁷ Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија

²⁸ Е Learning Модул 1 Увод у интерну контролу (Прва тема - Увод у финансијску контролу и управљање) <https://www.mfin.gov.rs/o-ministarstvu/finansijsko-upravljanje-i-kontrola/>

²⁹ Члан 80 Закона о буџетском систему.

Слика 2. Три компоненте интерне финансијске контроле у јавном сектору



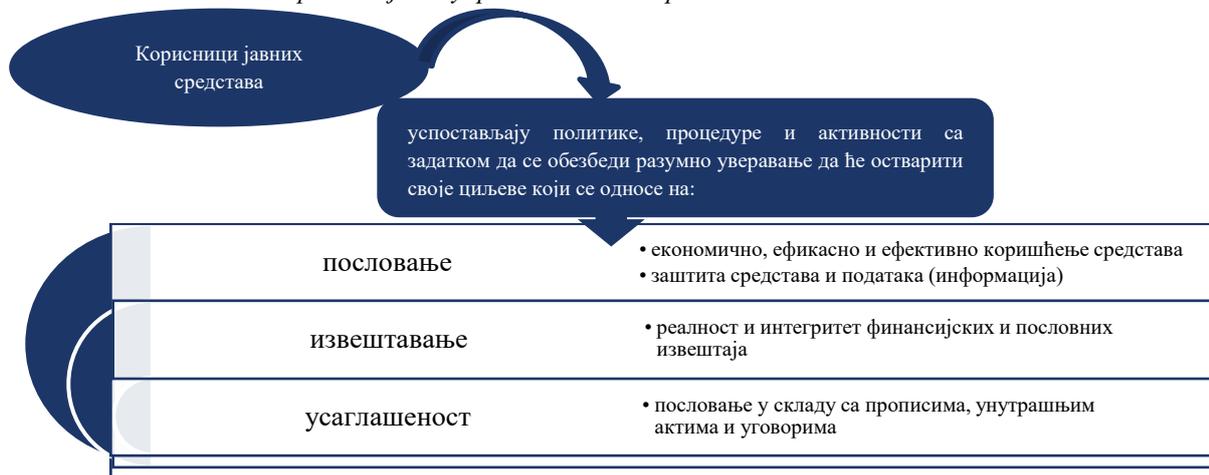
За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, као и за успостављање и обезбеђивање услова за адекватно функционисање интерне ревизије одговорни су руководиоци корисника јавних средстава³⁰.

1.1. Финансијско управљање и контрола

Финансијско управљање и контрола (у даљем тексту: ФУК) је систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин³¹.

Корисници јавних средстава успостављају ФУК, који се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће своје циљеве остварити на начин приказан на слици испод.

Слика 3. Систем финансијског управљања и контроле



Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти³². Руководиоци су формално и суштински одговорни

³⁰ Чл. 81 и 82 Закона о буџетском систему.

³¹ Члан 2 став 1 тачка 51в) Закона о буџетском систему.

³² Члан 81 став 4 Закона о буџетском систему.

за успостављање и развој адекватног и ефикасног система интерне контроле у својим организацијама³³.

Иако је крајња одговорност за успостављање ФУК-а на руководиоцима корисника јавних средстава, сви у организацији у јавном сектору имају одговорност за успостављање и развој финансијског управљања и контроле. Систем ФУК-а обухвата све организационе јединице, процесе, активности, програме и пројекте у оквиру корисника јавних средстава³⁴.

Финансијско управљање и контрола обухвата следеће елементе:

- 1) контролно окружење;
- 2) управљање ризицима;
- 3) контролне активности;
- 4) информисање и комуникације;
- 5) праћење и процену система³⁵.

Слика 4. Основне компоненте интерне контроле (COSO модел)³⁶



Да би се обезбедило да систем финансијског управљања и контроле буде у потпуности успостављен, да је функционалан и да се континуирано унапређује, потребно је испунити изванредан број услова³⁷:

1. Подизање свести
2. Обуке
3. Модернизација јавног сектора
4. Подршка највишег руководства
5. Процес стратешког планирања и мерење успешности
6. Организационо спровођење
7. Извештавање.

³³ Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/2019/FUK%20prirucnik%20Compressed.pdf>

³⁴ Члан 4 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС”, број 89/19).

³⁵ Члан 81 Закона о буџетском систему.

³⁶ Извор: Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/2019/FUK%20prirucnik%20Compressed.pdf>

³⁷ Извор: Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, б. Услови за финансијско управљање и контролу, стр. 45.

ФУК се уводи на основу припремљеног акционог плана за успостављање, одржавање и редовно ажурирање ФУК у организацији. Припрема плана треба да укључи списак активности које треба да буду извршене да би се остварио циљ да се имплементира и спроводи систем ФУК³⁸. Основне активности су:

1. додељивање одговорности за планирање и спровођење;
2. одлука о томе ко је укључен;
3. припрема акционог плана за спровођење прегледа интерне контроле;
4. спровођење прегледа интерне контроле;
5. анализа резултата;
6. анализа недостатака;
7. препорука активности неопходних да се уклоне недостаци;
8. праћење плана и оствареног напретка;
9. извештавање, односно подношење извештаја о напретку и налазима Централној јединици за хармонизацију.

Ове активности се могу даље анализирати кроз конкретне кораке које треба предузети у процесу спровођења.

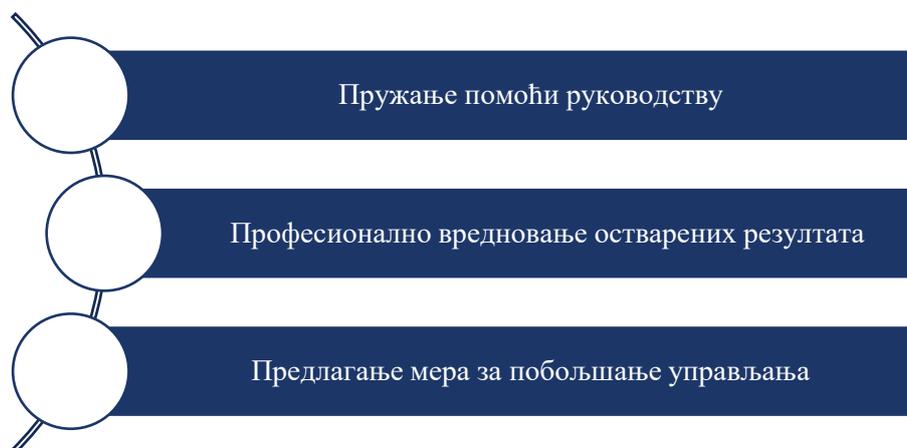
1.2. Интерна ревизија

Закон о буџетском систему дефинише интерну ревизију (у даљем тексту: ИР) као активност која пружа независно објективно уверавање и саветодавну активност, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом.

INTOSAI дефинише функцију интерне ревизије као функционално средство путем којег руководиоци неког субјекта из интерних извора стичу уверавање да се процеси за које су одговорни спроводе на начин којим се на најмању могућу меру своди вероватноћа настанка грешке, неефикасне и неекономичне праксе или преваре (INTOSAI GOV 9100)³⁹.

Интерна ревизија се успоставља са циљем побољшања менаџерских одлука, унапређења квалитета менаџмента или задовољења одређених законских одредби.

Слика 5. Потребне за интерном ревизијом



³⁸ Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија Део 2. Успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК, стр. 51.

³⁹ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>

Због свог интереса, али и веће ефикасности у раду интерне ревизије, менаџмент организације би требао да обезбеди њену потпуну независност. Ако је интерна ревизија мање независна, то је и мање поуздана и ефикасна, односно мање корисна. Да би интерној ревизији обезбедио независност, менаџмент организације би требао да службу интерне ревизије постави на вишем организационом нивоу, да у службу запосли квалитетне кадрове, да им омогући бољу зараду, брже напредовање и сталну едукацију.

Слика 6. Правни оквир за успостављање интерне ревизије код корисника јавних средстава



Обавеза успостављања интерне ревизије код свих корисника јавних средстава настала је изменом Закона о буџетском систему⁴⁰ који се примењује од 1. јануара 2011. године.

Одредбама члана 82 Закона о буџетском систему прописано је да је интерна ревизија организационо независна од делатности коју ревидира, није део ниједног пословног процеса, односно организационог дела организације, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава. Функционална независност интерне ревизије се обезбеђује самосталним одлучивањем о: подручју ревизије на основу процене ризика, начину обављања ревизије и извештавању о обављеној ревизији.

Интерну ревизију обављају интерни ревизори. Интерни ревизори у вршењу функције, примењују међународне стандарде интерне ревизије, етички кодекс интерне ревизије, повељу интерне ревизије и принципе објективности, компетентности и интегритета.

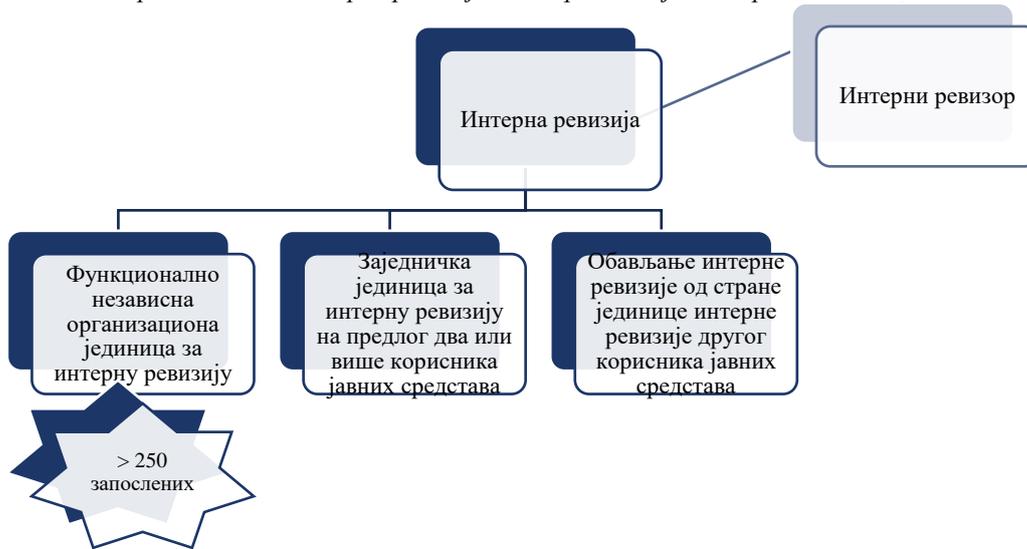
Руководилац до 31. марта текуће године за претходну годину на прописани начин извештава министра о функционисању система интерне ревизије.

Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору⁴¹ (у даљем тексту: Правилник за ИР) прописују се заједнички критеријуми за организовање и стандарди и методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије и ближе уређују послови интерне ревизије код корисника јавних средстава.

⁴⁰ „Службени гласник РС”, број 73/2010.

⁴¹ „Службени гласник РС”, бр. 99/11 и 106/13.

Слика 7. Начин организовања интерне ревизије код корисника јавних средстава



Правилник за ИР прописује да изузетно, кад не постоје услови за организовање јединице за интерну ревизију, послове јединице за интерну ревизију може да обавља и интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава.

Јединица за интерну ревизију не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководилац јединице за интерну ревизију. Број интерних ревизора одређује корисник јавних средстава интерним општим актом, на основу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже и броја запослених.

Посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију успоставља се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених⁴².

У Правилнику за ИР се наводи да се руководиоцу интерне ревизије и интерном ревизору не може доделити обављање било које друге функције и активности, осим активности интерне ревизије.

Интерна ревизија обавља се према:

1. стратешком плану за трогодишњи период;
2. годишњем плану;
3. плану појединачне ревизије.

По завршетку свих планираних провера, ревизорски тим саставља нацрт извештаја и доставља га субјекту ревизије⁴³. Нацрт извештаја може садржати препоруке којима се предлаже унапређење постојећег начина рада и пословања субјекта ревизије, односно отклањање неправилности, грешака или недостатака који су уочени у поступку ревизије. Руководилац субјекта ревизије одлучује на који начин ће се поступити по препорукама из извештаја ревизије и предузима активности за извршење препорука.

Оцена квалитета рада јединице за интерну ревизију врши се интерним и екстерним оцењивањем⁴⁴. Интерно оцењивање спроводи руководилац интерне ревизије сталним прегледима извођења активности ревизије и периодичним прегледима само-оцењивањем. Екстерно оцењивање спроводи се анализом достављених годишњих

⁴² Одредбе члана 4 Правилника за ИР.

⁴³ Према члану 2 став 1 тачка 19) Правилника за ИР, субјект ревизије се дефинише као корисник јавних средстава, унутрашња организациона јединица, програм, активност или функција која је предмет интерне ревизије.

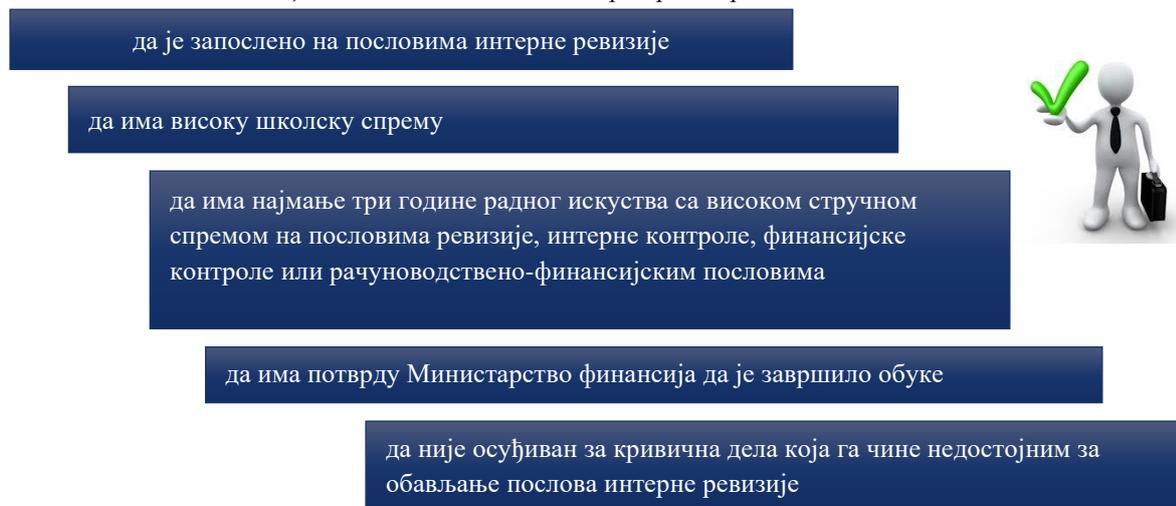
⁴⁴ Одредбе члана 19 Правилника за ИР.

извештаја о раду интерне ревизије и периодичним прегледом најмање једном у пет година код корисника јавних средстава, које спроводи Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија према програму оцењивања.

Услови и поступак полагања испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, вођење евиденције и друга питања у вези са полагањем испита за стицање овог звања прописани су Правилником о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору⁴⁵.

Овлашћени интерни ревизор у јавном сектору је лице које има положен испит за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, у складу са наведеним Правилником⁴⁶. Испит за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору може да полаже лице које испуњава следеће услове⁴⁷:

Слика 8. Услови за стицање звања овлашћени интерни ревизор



ЦЈХ организује обуку и полагање испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору⁴⁸.

1.3. Централна јединица за хармонизацију

Хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију (у даљем тексту: ЦЈХ)⁴⁹.

ЦЈХ обавља послове:

- 1) централне хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору;
- 2) дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;

⁴⁵ „Службени гласник РС”, бр. 9/14.

⁴⁶ Одредбе члана 2 Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

⁴⁷ Одредбе члана 3 Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

⁴⁸ Одредбе члана 4 Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

⁴⁹ Одредбе члана 83 Закона о буџетском систему.

- 3) дефинисања заједничких критеријума за организацију и поступање интерне ревизије у јавном сектору;
- 4) вођење регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља интерне ревизије;
- 5) стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора;
- 6) стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
- 7) обједињавање годишњих извештаја из члана 81 став 5 и члана 82 став 10 Закона о буџетском систему о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

Министар надлежан за послове финансија доставља Влади обједињени годишњи извештај о адекватности и функционисању система ФУК-а и ИР.

У Приручнику за финансијско управљање и контролу наводи се да ЦЈХ користи извештаје које достављају корисници јавних средстава о ФУК за:

- процену општег стања финансијског управљања и контроле;
- фокус на проблеме и подршку организацији у унапређењу позиције;
- разматрање потребе за објављивањем нових упутстава;
- извештај Влади преко министра финансија⁵⁰.

Влада Републике Србије је донела Стратегију развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године.

Стратегија ИФКЈ има за циљ да угради стандардну праксу финансијског управљања и контроле у редовне процесе руковођења и функцију интерне ревизије као алат руководиоцима за добро управљање. Главни циљ Стратегије ИФКЈ је да омогући повећање одговорности, не само руководиоца већ и свих запослених који имају одређену улогу у управљању јавним ресурсима⁵¹.

Праћење имплементације Стратегије ИФКЈ и остваривање циљева, мера и активности садржаних у Акционом плану, који чини саставни део Стратегије ИФКЈ, обавља ЦЈХ. ЦЈХ је носилац већине активности предвиђене акционим плановима за реализацију Стратегије ИФКЈ.

ЦЈХ мора да пружи практичну подршку руководиоцима и кључним запосленима у јавном сектору који раде на унапређењу система интерне контроле у својим организацијама и мењају начин руковођења, прелазећи са приступа усклађености на приступ који се базира на учинку и резултатима⁵².

Стратегијом ИФКЈ прописано је да се годишње извештавање Владе о спроведеним активностима, оствареним резултатима и могућим тешкоћама у реализацији циљева и мера, врши у оквиру КГИ⁵³.

1.4. Министарство здравља

Са аспекта теме ревизије сврсисходности којом се бавимо, у циљу примене системског приступа, значајно је да један од субјеката ревизије буде и Министарство здравља, а имајући у виду његове надлежности.

⁵⁰ Приручник за финансијско управљање и контролу, страна 89.

⁵¹ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, стране 6 и 7.

⁵² Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, страна 6.

⁵³ Годишњи консолидовани извештај за 2018. годину о стању ИФКЈ у РС, страна 4.

Министарство здравља је надлежно за доношење кадровског плана за запослене у здравственим установама у јавној својини за територију Републике Србије, кога чини укупан број запослених обухваћен појединачним кадровским плановима здравствених установа у јавној својини⁵⁴. Такође, доноси подзаконски акт којим се утврђује норматив немедицинског кадра, а који мора бити усклађен са новим захтевима које прописује Закон о буџетском систему (члан 82) и правилник којим су ближе уређени послови интерне ревизије у јавном сектору. Поред тога, Министарству здравља здравствене и апотекарске установе чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе подносе молбе за попуњавање слободних, односно упражњених радних места⁵⁵. У надлежности Министарства здравља је давање сагласности на статут здравствене установе, посебно у делу којим је уређена унутрашња организација здравствене установе, а у којој се, између осталог, организују и обављају послови интерне ревизије.

2. Интерна финансијска контрола у здравственим установама

Здравствене установе су корисници јавних средстава, односно корисници средстава Републичког фонда за здравствено осигурање⁵⁶. Здравствена установа која се оснива средствима у јавној својини, чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, оснива се у складу са Планом мреже здравствених установа, који доноси Влада⁵⁷.

У складу са Законом о здравственој заштити, здравствене установе могу обављати своју делатност на примарном, секундарном, терцијарном нивоу здравствене заштите и на више нивоа. Здравствене установе се, у зависности од нивоа здравствене заштите, међусобно разликују по броју запослених, пословима које обављају у здравственој делатности, висини средстава са којима располажу и проблемима са којима се суочавају приликом пружања здравствене заштите.

Број здравствених установа чији годишњи финансијски извештаји чине Консолидовани извештај РФЗО-а за 2018. годину је 344. Број здравствених установа, корисника средстава РФЗО-а, које су се 2018. године налазиле у Плану мреже је био 352, укључујући и здравствене установе са територије Косова и Метохије.

2.1. Финансијско управљање и контрола у здравственим установама

Здравствене установе од 2009. године имају обавезу да успоставе финансијско управљање и контролу, као и да извештавају министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле. Руководилац јавних средстава извештава министра финансија о адекватности и функционисању успостављеног система ФУК-а, у складу са чланом 19 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору до 31. марта текуће за претходну годину.

На основу достављених прегледа ЦЈХ о здравственим установама које су доставиле годишње извештаје о систему финансијског управљања и контроле за период 2017-

⁵⁴ Члан 161 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19) на снази од 11. априла 2019. године. У претходно важећем Закону о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 107/05...и 105/17 - др. закон који је био на снази у току 2018. године, питање доношења кадровског плана било је уређено чланом 173а на сличан начин.

⁵⁵ Чланови 3 и 5 Уредбе о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава.

⁵⁶ Члан 2 став 1 тачка 9) Закона о буџетском систему.

⁵⁷ Члан 29 Закона о здравственој заштити.

2019. године, може се закључити да скоро 2/3 здравствених установа не извештава о стању ФУК-а у својим организацијама.

Табела 3. Број достављених годишњих извештаја о систему ФУК-а

Опис	За 2017. годину	За 2018. годину	За 2019. годину
Извештај о систему ФУК-а	92	116	107
% од укупног броја ЗУ (352)	26%	33%	30%

Годишњи извештај о систему ФУК-а се састоји из:

1. Општег дела (подаци о кориснику јавних средстава).
2. Питања о успостављању система финансијског управљања и контроле (да ли је именован руководиоца задужен за ФУК, да ли је основана радна група, да ли је донет акциони план за успостављање система за ФУК, да ли је сачињена мапа пословних процеса, да ли је усвојена Стратегија управљања ризицима итд.).
3. Упитника за само-оцењивање интерне контроле (питања у вези са компонентама COSO оквира).

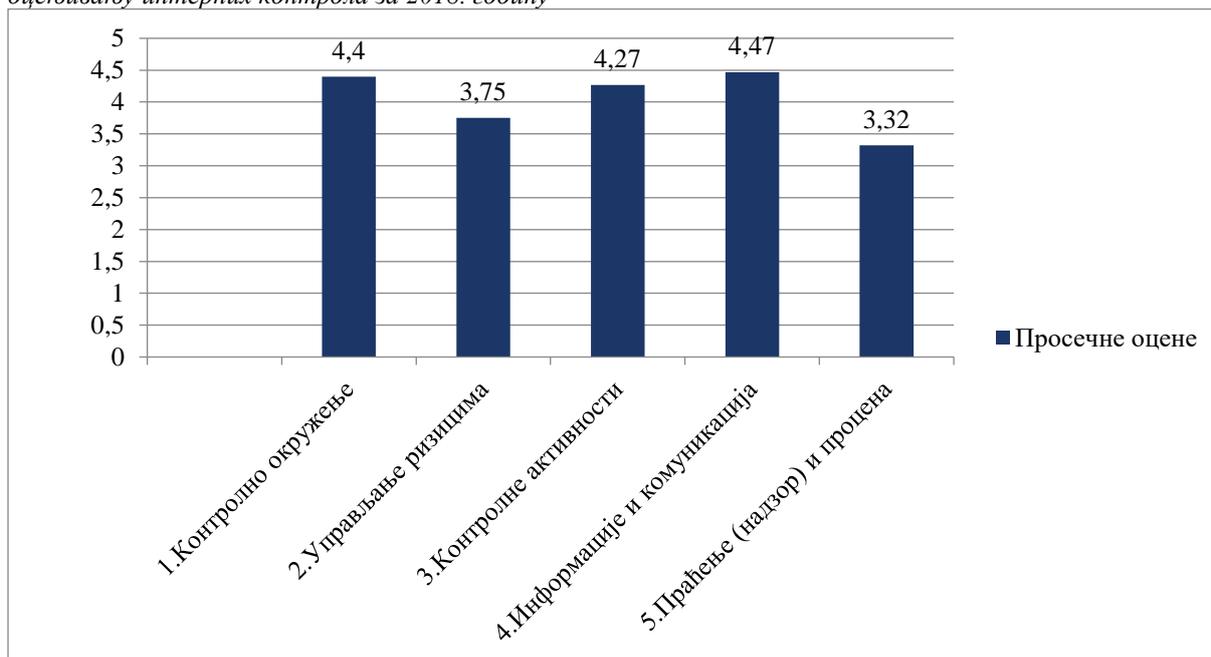
Чињеница да трећина здравствених установа доставља годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле не значи да је у тим здравственим установама успостављен адекватан и функционалан систем ФУК. Увидом у достављене одговоре здравствених установа (116) за 2018. годину у делу који се односи на питања у вези са успостављањем система ФУК-а, утврдили смо:

- На 11 питања четири здравствене установе су негативно одговориле или нису дале никакав одговор. То указује да иако су доставили извештај, систем ФУК-а код ових здравствених установа није организационо успостављен;
- Пет од седам здравствених установа је навело да су интерне контроле успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике, иако нису донеле Стратегију управљања ризиком ни регистар ризика;
- Ниједна здравствена установа није одговорила на питање: „Наведите најзначајније пословне процесе који нису прописани у писаном облику:”.

Табела 4. Преглед свих одговора везаних за успостављање ФУК-а

Одговори ЗУ на део Извештаја (успостављање ФУК-а)	Број ЗУ које су одговориле са ДА/НЕ		% одговора ЗУ	
	Да	Не/Празно поље	% ДА	% НЕ
Да ли је именован руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу?	80	36	69,0	31,0
Да ли је основана радна група којом руководи руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу, и која ће се бавити питањима везаним за увођење и развој система финансијског управљања и контроле ?	70	46	60,3	39,7
Да ли сте донели акциони план за успостављање система за финансијско управљање и контролу?	46	70	39,7	60,3
Да ли су утврђени задаци лица задужених за финансијско управљање и контролу, радне групе, као и рокови за њихово извршење?	65	51	56,0	44,0
Да ли за успостављање система за финансијско управљање и контроле користите приручник за финансијско управљање и контролу, који је урађен у оквиру пројекта "ПИФЦ и ИА - фаза 2. - Министарство финансија"?	75	41	64,7	35,3
Да ли је сачињена мапа пословних процеса?	42	74	36,2	63,8
Да ли сте започели са пописом и описом пословних процеса? (попуњавате само уколико нисте сачинили мапу пословних процеса)	47	69	40,5	59,5
Наведите најзначајније пословне процесе који нису прописани у писаном облику:	/	/	/	/
Да ли имате Стратегију управљања ризиком?	77	39	66,4	33,6
Да ли је сачињен регистар ризика?	63	53	54,3	45,7
Да су интерне контроле у пословним процесима успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике?	87	29	75,0	25,0

Графикон 1. Просечне оцене здравствених установа по елементима COSO оквира из упитника о само-оцењивању интерних контрола за 2018. годину



- ЗУ су најлошије оцениле област *Праћења (надзора) и процене*⁵⁸, где је просечна оцена најнижа – 3,32; ово је и према анализи датај кроз КГИ за 2018. годину на нивоу свих КЈС најлошије оцењена област;⁵⁹ здравствене установе су, према одговорима које су доставиле, најлошије оцениле стање када је у питању постојање ревизорског одбора као саветодавног тела за питања интерне контроле (негативно је одговорило 90% здравствених установа које су доставиле Извештај о систему ФУК за 2018. годину),
- најбоље оцењена је област Информације и комуникација, са просечном оценом 4,47, што је такође најбоље оцењена област на нивоу свих КЈС;⁶⁰ у овој области, најбоља оцена о стању дата је када је у питању транспарентност информација (да ли се кључни документи објављују на web сајту и сл.);
- највећу оцену је добило питање у оквиру Контролног окружења (4,98), и то *Да ли су утврђени нивои потребног знања и вештина за свако радно место?* На ово питање је позитивно одговорило 98% здравствених установа које су доставиле Извештај о систему ФУК за 2018. годину.

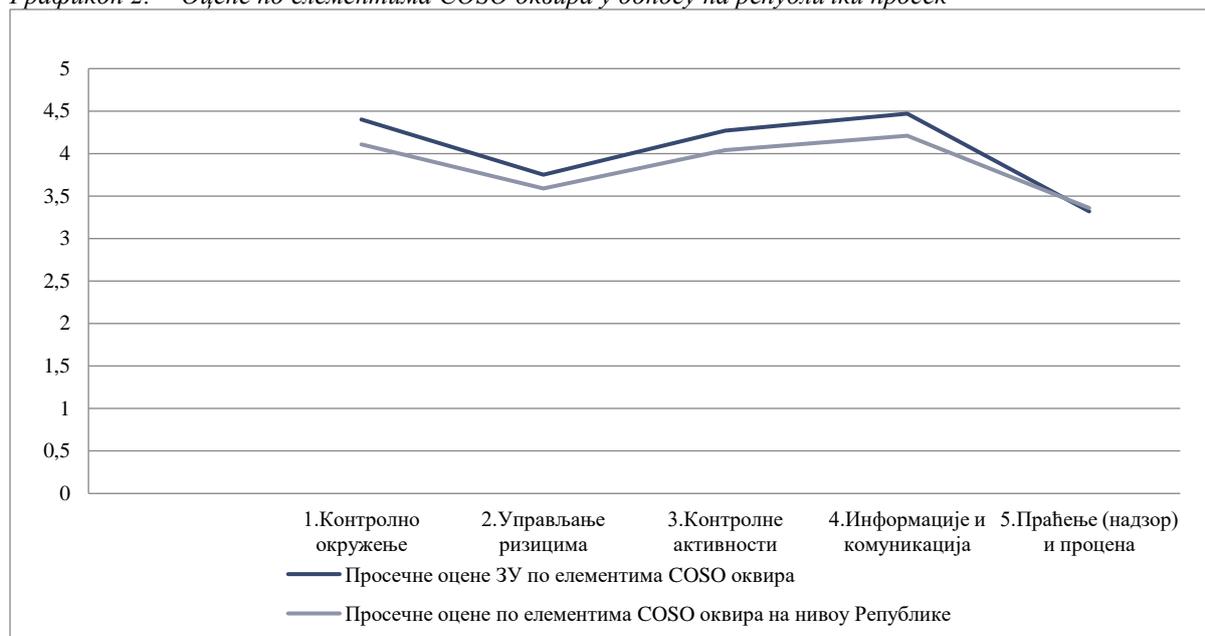
На следећој слици представљено је стање здравствених установа по елементима COSO оквира из упитника о само-оцењивању интерних контрола за 2018. годину у односу на републички просек.

⁵⁸ Консолидовани годишњи извештај за 2018. годину, о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, страна 34: „Праћење (надзор) и процена подразумева увођење система за надгледање области ФУК-а, оценом адекватности и ефикасности његовог функционисања. Праћење представља преглед активности и трансакција организације са циљем да се процени квалитет пословања (перформансе) током одређеног времена, те да се утврди да ли су контроле ефективне. Праћењем се процењује квалитет и учинак система (одговарајућих кључних индикатора учинка) током одређеног времена.”

⁵⁹ КГИ за 2018. годину, стр. 34.

⁶⁰ КГИ за 2018. годину, стр. 31.

Графикон 2. Оцене по елементима COSO оквира у односу на републички просек



Стање је дато на основу одговора 1/3 здравствених установа које су доставиле Извештај о систему ФУК-а за 2018. годину. Према овим одговорима, здравствене установе су по четири елемента COSO оквира незнатно изнад републичког просека, осим у области праћења (надзора) и процене.

2.2. Интерна ревизија у здравственим установама

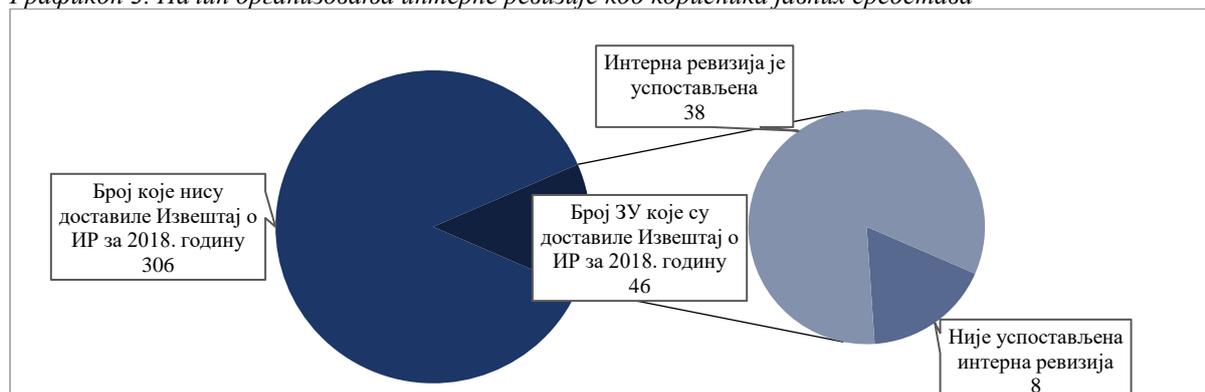
У овом делу Извештаја, представићемо податке о функционисању система интерне ревизије, које су здравствене установе доставиле кроз редовне годишње извештаје Централној јединици за хармонизацију. У периоду 2017-2019. године расте број здравствених установа које достављају извештај о интерној ревизији. Иако је повећан број установа које своју обавезу извршавају, извештавање није на задовољавајућем нивоу.

Табела 5. Број достављених годишњих извештаја о интерној ревизији за период 2017-2019. године

Опис	2017. година	2018. година	2019. година
Извештај о раду интерне ревизије	31	46	59
% од укупног броја ЗУ (352)	9%	13%	17%

Анализом достављених података из годишњих извештаја о раду интерне ревизије, које смо добили од ЦЈХ утврдили смо да најчешћи начин успостављања интерне ревизије јесте да послове јединице за интерну ревизију обавља интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава.

Графикон 3. Начин организовања интерне ревизије код корисника јавних средстава



Иако је 38 здравствених установа известило да су нормативно успоставиле интерну ревизију, увидом у њихове одговоре утврдили смо да у неким случајевима постоје недостаци у пуној примени стандарда.

Графикон 4. Недостаци у пуној примени стандарда интерне ревизије



На основу података које смо добили од ЦЈХ, од 38 здравствених установа које су навеле да су успоставиле интерну ревизију, њих 15 (око 40%) нису планирале нити спровеле ревизије у току 2018. године.

Имајући у виду да су здравствене установе, као корисници јавних средстава, имале обавезу успостављања интерне ревизије од 2011. године, презентовани подаци указују да имплементација функције интерне ревизије у здравственим установама није на задовољавајућем нивоу.

IV Закључци

На основу анализе података и документације достављених од стране субјеката ревизије и студија случаја, података које су путем Упитника доставиле здравствене установе, као и обављених интервјуа, донели смо следеће закључке:

1. Иако су здравствене установе донеле одређена акта и процедуре, већина није започела организационо успостављање финансијског управљања и контроле.
2. Због недовољних кадровских капацитета здравствених установа, као и чињенице да није утврђен законски рок за успостављање, здравствене установе (субјекти ревизије) нису успоставили интерну ревизију.
3. Централна јединица за хармонизацију је организовала обуке и израдила методолошка упутства, али није препознала специфичност здравствених установа, као корисника средстава РФЗО, због чега није у пуној мери допринела успостављању интерне финансијске контроле у овим установама.
4. Постојећа ограничења у запошљавању и неусклађени нормативи за немедицински кадар отежали су обезбеђивање потребних кадрова за интерну ревизију у здравственим установама.

У наставку извештаја наводимо закључке са одговарајућим налазима.

ЗАКЉУЧАК 1: Иако су здравствене установе донеле одређена акта и процедуре, већина није започела организационо успостављање финансијског управљања и контроле

Наш циљ је био да утврдимо да ли су здравствене установе предузеле адекватне активности за успостављање функционалног система ФУК.

Да би се обезбедило да систем финансијског управљања и контроле буде у потпуности успостављен, да је функционалан и да се континуирано унапређује, потребно је испунити извештајни број услова:

1. Подизање свести
2. Обуке
3. Модернизација јавног сектора
4. Подршка највишег руководства
5. Процес стратешког планирања и мерење успешности
6. Организационо спровођење
7. Извештавање.

На основу анализе документације здравствених установа (субјеката ревизије), одговора здравствених установа на Упитник, достављених одговора здравствених установа – студија случаја о њиховом искуству у успостављању ФУК-а, интервјуа са субјектима ревизије и аналитичких доказа, донели смо закључак који темељимо на следећим налазима:

Здравствене установе имају обавезу да успоставе финансијско управљање и контролу, при чему је руководиолац корисника јавних средстава одговоран не само за успостављање, већ и одржавање и редовно ажурирање система ФУК. Иако је руководиолац одговоран, финансијско управљање и контрола организује се као систем процедура и одговорности свих лица у организацији⁶¹. Најважнији фактор од ког зависи успешност успостављања система ФУК је постојање високог степена индивидуалне свести и разумевања ФУК као одговорности свих запослених.⁶²

Одговори које смо добили интервјуисањем запослених у здравственим установама (субјеката ревизије) указују да не постоји у довољној мери разумевање обавезе, потребе и начина на који би требало да се успостави ФУК, како од стране руководиоца, тако и осталих запослених. Здравствене установе (субјекти ревизије) су се са обавезом успостављања система финансијског управљања и контроле упознали након спроведених ревизија и датих препорука Државне ревизорске институције. Само четири руководиоца субјеката ревизије од 23 су описала које кораке је потребно предузети у циљу успостављања ФУК. Већина запослених у здравственим установама (субјектима ревизије) такође не разуме природу процеса успостављања система финансијског управљања и контроле. То је посебно приметно код медицинског особља, које повезује ове процесе са надлежностима организационих јединица које се баве финансијама, правним и административним пословима, иако приликом пружања здравствених услуга примењују многе процедуре које нису везане за медицинске послове.

⁶¹ Одредбе члана 81 Закона о буџетском систему.

⁶² Пруручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, стр. 51.

У току 2018. и 2019. године нико од руководилица и запослених у здравственим установама (субјектима ревизије) није прошао обуке ЦЈХ. Такође, нису упознати са постојањем Приручника за финансијско управљање и контролу, који је методолошки алат који може дати информације и корисна упутства. На нивоу свих здравствених установа које су одговориле на Упитник, само су 42 установе (24,28%) имале полазнике на обукама ЦЈХ у области ФУК-а. Последица наведеног је да највећи број здравствених установа није предузео адекватне активности за успостављање ФУК-а.

Под адекватним активностима подразумевамо препоручене кораке из Приручника за ФУК. У току 2018. и 2019. године, ниједна од четири здравствене установе (субјекти ревизије) није формирала радну групу која би била задужена за успостављање финансијског управљања и контроле, нити је именован руководилац радне групе. Такође, нису донели Акционе планове и регистар ризика, нити су сачинили опис и мапе пословних процеса.

Иако субјекти ревизије нису спровели активности успостављања ФУК-а, израдили су велики број писаних процедура, пре свега у циљу припреме за процес акредитације.

Услед слабости у функционисању постојећег система финансијског управљања и контроле у претходне две године, Државна ревизорска институција је утврдила бројне неправилности и недостатке у пословању, као и многобројне грешке у финансијским извештајима здравствених установа.

Налаз 1.1. Руководиоци и запослени у здравственим установама (субјекти ревизије) нису довољно упознати са обавезом, потребом и начином на који би требало да се успостави функционалан систем финансијског управљања и контроле

Здравствене установе имају обавезу да успоставе систем ФУК-а, при чему је руководилац корисника јавних средстава одговоран не само за успостављање, већ и одржавање и редовно ажурирање система ФУК. Иако је одговорност на руководиоцу, финансијско управљање и контрола организује се као систем процедура и одговорности свих лица у организацији⁶³.

Најважнији фактор од којег зависи успешност успостављања система ФУК је постојање високог степена индивидуалне свести и разумевања ФУК као одговорности свих запослених⁶⁴.

Како бисмо утврдили да ли у здравственим установама постоји потребно разумевање за успостављање ФУК-а, интервјуисали смо руководиоце здравствених установа (субјеката ревизије), и то директоре, помоћнике директора за поједине области, шефове одељења итд.). Одговори које смо добили указују да код руководилица не постоји у довољној мери разумевање обавезе, потребе и начина на који би требало да се успостави ФУК.

Од 23 интервјуисана руководиоца у четири здравствене установе (субјеката ревизије) већина није упућена у природу обавезе успостављања ФУК или којим законом је обавеза прописана. У одређеним случајевима из њихових одговора се могло приметити да изједначавају успостављање ФУК са успостављањем интерне ревизије, посебно када су одговарали на питања о проблемима са којима су се суочавали у том процесу и разлозима због којих није отпочет. Према њиховом образложењу, највећи изазови са којима су се суочили приликом успостављања ФУК су недостатак кадра,

⁶³ Одредбе члана 81 Закона о буџетском систему.

⁶⁴ Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, стр. 51.

обуке и одсуство свести у организацији о природи процеса, као и недовољна стручност постојећег кадра и преоптерећеност текућим обавезама.

Од 23 интервјуисана руководиоца здравствених установа (субјеката ревизије), 60% није упознато са корацима које је потребно предузети. Само четири руководиоца субјеката ревизије су описала које кораке је потребно предузети у циљу успостављања ФУК.

Здравствене установе (субјекти ревизије) су се са обавезом успостављања система финансијског управљања и контроле упознали након спроведених ревизија и датих препорука Државне ревизорске институције. Све здравствене установе (субјекти ревизије) су се консултовале са другим установама у вези са предузимањем потребних корака, а ДЗ Вождовац и ИЗЈЗ Крагујевац су користили и Приручник за финансијско управљање и контролу.

Поред ове четири здравствене установе, како би добили ширу слику о познавању природе процеса, осталим здравственим установама упутили смо Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама. За разлику од одговора добијених од субјеката ревизије, када је постојала могућност консултације са другим колегама, као и могућност прибављања информација путем интернета, одговори здравствених установа на Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама су били другачији. Одговоре су доставиле 173 здравствене установе. Резултати Упитника су показали да је највећи број здравствених установа упознат са обавезом успостављања система ФУК, као и то да је обавеза прописана Законом о буџетском систему (87,28% или 151 здравствена установа). Остале здравствене установе су наводиле друге законе или нису ни биле информисане о обавези успостављања ФУК.

Здравствене установе су у одговорима на Упитник наводиле да су се са обавезом и начином успостављања ФУК-а упознале путем обука које организује ЦЈХ, увидом у Приручник за финансијско управљање и контролу⁶⁵, након датих препорука Државне ревизорске институције и путем консултација са другим корисницима јавних средстава (не обавезно само са здравственим установама)⁶⁶. Један број установа није упознат са начином успостављања система финансијског управљања и контроле у установи. Одговори здравствених установа из Упитника су представљени на графикону испод:

Графикон 5. Начини упознавања запослених са обавезом и начином успостављања ФУК-а



⁶⁵ Јавно је доступан на сајту Министарства финансија: <https://www.mfin.gov.rs/wp-content/uploads/2019/10/FUK-prirucnik-Compressed.pdf>.

⁶⁶ Упитник је давао могућност да се заокружи неколико понуђених одговора, не само један.

Здравствене установе су кроз одговоре на Упитник навеле следеће разлоге за увођење финансијског управљања и контроле:

- остваривање циљева и задатака организације на економичан и ефикасан начин,
- пословање у складу са прописима и интерним процедурама,
- контрола трошења средстава установе,
- због јасног утврђивања одговорности свих запослених и
- спречавање ризика од корупције и преваре.

Иако је путем интервјуа утврђено да код запослених и руководилаца субјеката ревизије не постоји у довољној мери разумевање обавезе и корака које је потребно предузети, углавном су свесни значаја финансијског управљања и контроле.

Субјекти ревизије сматрају да је систем финансијског управљања и контроле потребно успоставити у организацији ради остваривања циљева и задатака организације на економичан и ефикасан начин, као и ради пословања у складу са прописима и интерним процедурама.

Интервјуисањем запослених код субјеката ревизије утврдили смо да већина интервјуисаних не разуме природу процеса успостављања система финансијског управљања и контроле, па самим тим нису свесни своје улоге у процесу. Такође немају сазнања у којој мери је у њиховој здравственој установи успостављен систем финансијског управљања и контроле. У појединим случајевима, запослени изједначавају систем финансијског управљања и контроле са интерном ревизијом, а примећено је и да између организационих јединица које се баве финансијама и организационих јединица у којима се пружају здравствене услуге постоји међусобно неразумевање послова, обавеза и одговорности. Сличан закључак о односу запослених према систему ФУК-а се наводи и кроз КГИ за 2017. и 2018. годину, у делу где су приказане идентификоване слабости у области ФУК-а. Кључне препреке успостављању и континуираном развоју система ФУК-а, које су корисници навели у својим извештајима су да „многи руководиоци и запослени сматрају да се систем ФУК односи само на финансијске процесе, што онемогућава увођење система на правилан и свеобухватан начин“. Такође, сматрају да је систем ФУК једна нова и придодата активност, којом треба да се бави одређено лице. У здравственим установама (студијама случаја) недовољно разумевање ФУК-а као одговорности свих запослених решено је међусобном комуникацијом (писаном и усменом) и сарадњом.

Руководство у здравственим установама (субјектима ревизије) није покренуло иницијативу за формирање радне групе која би се бавила процесом успостављања ФУК-а, нити је именовало руководиоца радне групе, чак ни после спроведених ревизија Државне ревизорске институције која је у својим налазима указивала да постоје проблеми у успостављању и функционисању интерних контрола.

Чињеницу да је подршка руководства неопходна за отпочињање и успешно спровођење процеса успостављања система ФУК најбоље показују искуства студија случаја које су отпочеле процес успостављања ФУК и које су у фази ажурирања процедура. Наиме, руководство у тим здравственим установама је након спроведених ревизија Државне ревизорске институције, донело одлуке о формирању радне групе за успостављање ФУК-а и именовало руководиоца.

Други важан корак у том процесу су биле обуке ЦЈХ. Обуке ЦЈХ су код здравствених установа – студија случаја – имале пресудан утицај не само за стицање потребних знања о корацима које треба предузети за успостављање ФУК, већ и за подизање свести руководства и свих запослених о значају успостављања интерних контрола. Обуком су дате смернице за функционисање доброг система интерне контроле, додатно је подигнута свест да је руководство одговорно за успостављање

интерних контрола, да су запослени дужни да поштују дефинисане контроле и дате су смернице које су омогућиле боље доношење нових интерних правила.

Обуке руководилица и запослених, које организује ЦЈХ представљају један од битних услова за успостављање и континуирано унапређење функционалног система финансијског управљања и контроле.

Када су у питању здравствене установе (субјекти ревизије), утврдили смо да нико од руководилица и запослених није прошао обуке ЦЈХ у току 2018. и 2019. године.

ОБ Сомбор и ИЗЈЗ Крагујевац нису слали своје запослене на обуке, јер нису знали да та врста обуке постоји. Лица која су попуњавала Упитник у ИЗЈЗ Крагујевац као још један разлог наводе и недостатак иницијативе руководства да се информише о обукама, као и преоптерећеност постојећег кадра текућим пословима. ДЗ Вождовац и КЦ Крагујевац са друге стране као једини разлог наводе недостатак кадра који би похађао обуке и бавио се пословима увођења система финансијског управљања и контроле у њиховој организацији.

Поред организовања обука, ЦЈХ је израдила и обезбедила доступност методолошких алата који пружају потребне информације и примере образаца који могу помоћи корисницима јавних средстава да се и без непосредног присуства обукама упознају са процесом успостављања ФУК-а. Међутим, интервјуисањем руководилица у здравственим установама (субјектима ревизије) утврдили смо да је само четворо од 23 интервјуисаних руководилица упознато са Приручником за финансијско управљање и контролу.

С обзиром да су обуке ЦЈХ и Приручник за финансијско управљање и контролу први кораци ка стицању потребног знања и свести о значају ФУК за сврсисходно управљање јавним средствима, може се закључити да нису постојала потребна знања за успостављање ФУК-а код субјеката ревизије.

Последица наведеног је да здравствене установе (субјекти ревизије) у посматраном периоду нису отпочеле активности на организационом успостављању ФУК-а.

Што се тиче обука руководилица и запослених у осталим здравственим установама, према одговорима 173 здравствене установе на Упитник, може се закључити да су само 42 установе имале полазнике на обукама ЦЈХ, односно 24,28%. Од наведене 42 установе, 26 је на обуке слало и руководство и запослене, 11 је слало само запослене, док је 5 установа на обуке слало само чланове руководства, без упућивања осталих запослених.

На следећем графикону представљени су подаци о структури руководилица који су присуствовали обукама.

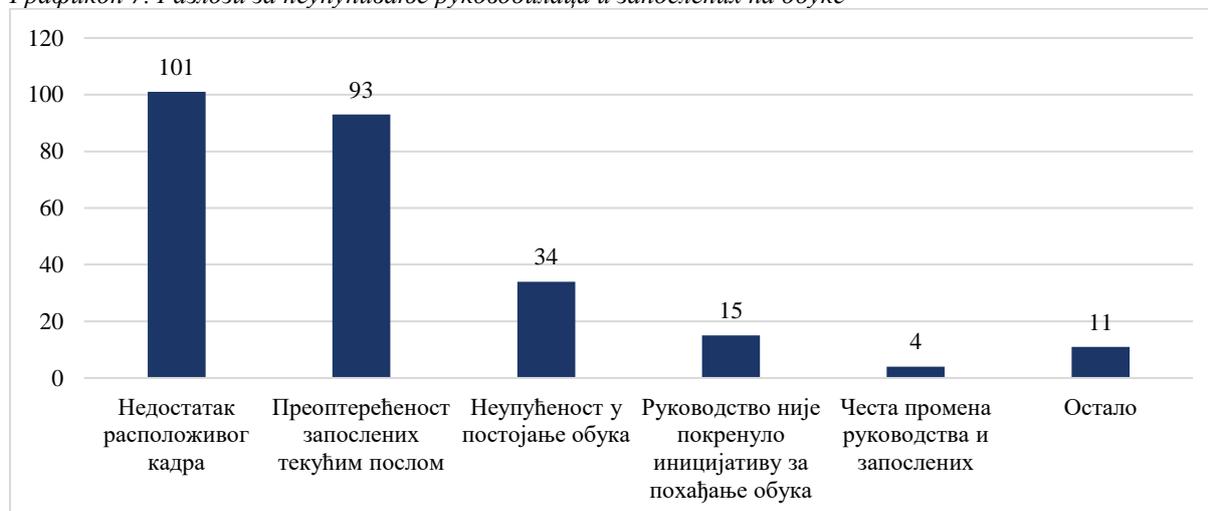
Графикон 6. Структура руководилица ЗУ који су присуствовали обукама



Установе које нису слале своје запослене и руководство на обуке које организује ЦЈХ као најбитније разлоге наводе недостатак расположивог кадра (73,72%

здравствених установа које нису слале запослене на обуку - 101 ЗУ) и преоптерећеност запослених текућим пословима (67,88% здравствених установа које нису слале запослене на обуку - 93 ЗУ). Разлози које су наводиле здравствене установе су представљени на графикану испод:

Графикон 7. Разлози за неупућивање руководиоца и запослених на обуке



Слично као код четири здравствене установе које су биле субјекти ревизије, око 61% здравствених установа, које су одговориле на Упитник, нису предузеле активности на организационом успостављању система ФУК.

Налаз 1.2. Здравствене установе нису предузеле адекватне активности за успостављање финансијског управљања и контроле, због чега су средства здравствених установа изложена ризику од неекономичног, неефикасног и несврсисходног трошења, као и имовина од неадекватног управљања

Из Налаза 1.1. може се закључити да, осим што су субјекти ревизије спорадично спровели одређене активности, ниједна здравствена установа (субјекат ревизије) није предузела адекватне активности за успостављање функционалног система ФУК-а, који је потребно стално унапређивати.

Под адекватним активностима подразумевају се активности предвиђене Приручником за финансијско управљање и контролу⁶⁷, односно:

- именовање особа задужених за ФУК;
- израда акционог плана са задужењима и роковима за извршење;
- активности на спровођењу акционог плана:
 - самопроцена садашњег стања,
 - израда мапе и описа пословних процеса,
 - утврђивање и процена ризика и стратегија управљања ризицима,
 - анализа постојећих и потребних контрола,
 - предузимање корективних мера,
- праћење плана и оствареног напретка и
- извештавање, односно подношење извештаја о напретку и налазима Централној јединици за хармонизацију.

⁶⁷ Извор: Приручник за финансијско управљање и контролу, Министарство финансија, 6.6.Организационо спровођење у оквиру Услови за финансијско управљање и контролу, стр. 48.

Анализом одговора 173 здравствене установе на Упитник, утврдили смо да је 68 здравствених установа или 39,31% здравствених установа које су одговориле на Упитник отпочела процес успостављања система ФУК именовањем руководиоца задуженог за ФУК. Радну групу која ће се бавити питањима финансијског управљања и контроле формирао је мањи број установа – 60 установа, односно 34,68%. Број здравствених установа које су спровеле ове и остале активности дат је на слици испод.

Графикон 8. Предузете активности у успостављању система ФУК од стране 173 ЗУ



На графикону испод приказани су главни разлози за недостављање извештаја о систему ФУК-а ЦЈХ:

Графикон 9. Разлози за недостављање извештаја о систему ФУК-а



Организационо спровођење успостављања ФУК-а код субјеката ревизије

У току 2018. и 2019. године, ниједна од четири здравствене установе (субјекти ревизије) није формирала радну групу која би била задужена за успостављање финансијског управљања и контроле, нити је именован руководиоца радне групе. Такође, нису донели Акционе планове и регистар ризика, нити су сачинили опис и мапе пословних процеса Три здравствене установе (субјекти ревизије) су усвојиле Стратегију управљања ризицима, али њом нису обухваћени сви битни пословни процеси.

Након почетка спровођења ревизије, КЦ Крагујевац и ИЗЈЗ Крагујевац су у току 2020. године именовали руководиоце и формирали радне групе које ће се бавити питањима финансијског управљања и контроле. Такође, у току јуна и јула ове године, ове две здравствене установе су усвојиле акциони план за имплементацију система финансијског управљања и контроле. ДЗ Вождовац је образовао Радну групу за увођење и развој система финансијског управљања и контроле. ОБ Сомбор је у октобру 2020. године почела организационо успостављање система ФУК-а, именовањем руководиоца одговорног за ФУК и образовањем радне групе за увођење и развој система ФУК.

У следећој табели описане су фазе у којој се налазе субјекти ревизије када је у питању организационо спровођење овог процеса.

Табела 6. Преглед предузетих активности субјеката ревизије у процесу успостављања финансијског управљања и контроле

Активности процеса успостављања ФУК-а	Активности које су у току 2018. и 2019. год. предузели субјекти ревизије на имплементацији система ФУК-а	Активности које су субјекти ревизије предузели у току јуна и јула 2020. године, након почетка спровођења ове ревизије			
		ДЗ Вождовац	ОБ Сомбор	КЦ Крагујевац	ИЗЈЗ Крагујевац
1. Формирање рад. групе	X	√	√	√	√
2. Именовање руководиоца рад. групе	X	X	√	√	√
3. Доношење и усвајање акционог плана за имплементацију ФУК-а	X	X	X	√	√
4. Израђене мапе пословних процеса	√ ИЗЈЗ Крагујевац (делимично) X остали субјекти ревизије	X	X	X	√
5. Започет попис и опис пословних процеса (уколико нису израђене мапе пословних процеса)	X	X	X	X	/
6. Утврђивање и процена ризика	Делимично ИЗЈЗ Крагујевац X остали субјекти ревизије	X	X	X	/
7. Доношење стратегије управљања ризицима	√ ДЗ Вождовац; КЦ Крагујевац; ИЗЈЗ Крагујевац X ОБ Сомбор;	√	X	√	√
8. Анализа постојећих и потребних контрола	X	X	X	X	X
9. Предузимање корективних мера	X	X	X	X	X
10. Праћење плана и оствареног напретка	X	X	X	X	X
11. Извештавање, односно подношење извештаја о напретку и налазима ЦЈХ	За 2018. годину једино је ДЗ Вождовац известио ЦЈХ о стању ФУКа	ДЗ Вождовац је у току 2020. године исвестио о стању ФУКа за 2019. годину	ОБ Сомбор је у току 2020. год. известила о стању ФУКа за 2019. годину	КЦ Крагујевац је у току 2020. год. известила о стању ФУКа за 2019. годину	X

ИЗЈЗ Крагујевац је једина здравствена установа (субјект ревизије) која је израдила мапе пословних процеса. Наиме, ИЗЈЗ Крагујевац је извршио идентификацију процеса у Институту 2006. године за потребе управљања системом квалитета кроз испуњење захтева стандарда:

- SRPS ISO 9001 Систем менаџмента квалитетом - Захтеви и
- SRPS ISO/IEC 17025 Општи захтеви за компетентност лабораторија за испитивање и лабораторија за еталонирање.

У складу са захевима ова два стандарда 2006. године је, поред идентификације процеса, извршено описивање процеса (мапирање) и израда великог броја процедура и упутстава. У достављеној ажурираној верзији О.11.05_Матрица процеса и подпроцеса, не постоје или делимично постоје процеси који се односе на реализацију:

- економско-финансијских послова (послови ликвидатуре, попис имовине и обавеза, процес израде финансијског плана, процес израде прописаних финансијских извештаја, процес обрачуна и исплате плата, коришћење службених возила итд.);
- правних послова (управљање људским ресурсима, израда предлога општих аката за потребе Центара и ажурирање истих, припрема предлога различитих уговора – о делу, привременим и повременим пословима, пословно техничкој сарадњи, спровођења дисциплинског поступка),
- информатичких послова,
- безбедности запослених (управљање безбедношћу и здрављем на раду, против-пожарне активности и реаговање у случају пожара),
- заштите животне средине.

Из презентованих података може се закључити да, осим што су субјекти ревизије спорадично спровели одређене активности, ни код једне здравствене установе (субјекта ревизије) није успостављен функционалан систем ФУК који се стално унапређује.

Према њиховом образложењу, највећи изазови са којима су се суочили приликом успостављања ФУК су недостатак кадра, обуке и одсуство свести у организацији о природи процеса, као и недовољна стручност постојећег кадра и преоптерећеност текућим обавезама.

Неке од ових проблема имале су и студије случаја које су након спроведене ревизије Државне ревизорске институције почеле активности на успостављању система.

КЦ Србије је проблем недостатка кадра решио увођењем новог јединственог информационог система. Захваљујући томе, омогућено је умрежавање и пренос података између клиника, центара и служби што је у знатној мери побољшало услове рада, квалитет информација и створило услове за другачију прераспodelу посла међу запосленима.

ДЗ Ниш је проблем решио тако што запослени који је члан Радне групе поред својих редовних задужења и послова које обавља ради и послове везане за ФУК.

Здравствене установе (студије случаја) су отпочеле организационо успостављање система ФУК. Све четири студије случаја су успоставиле већину процедура, Стратегију управљања ризицима, док КЦ Србије треба да усвоји регистар ризика. Углавном су у фази израде недостајућих и праћења и ажурирања постојећих процедура.

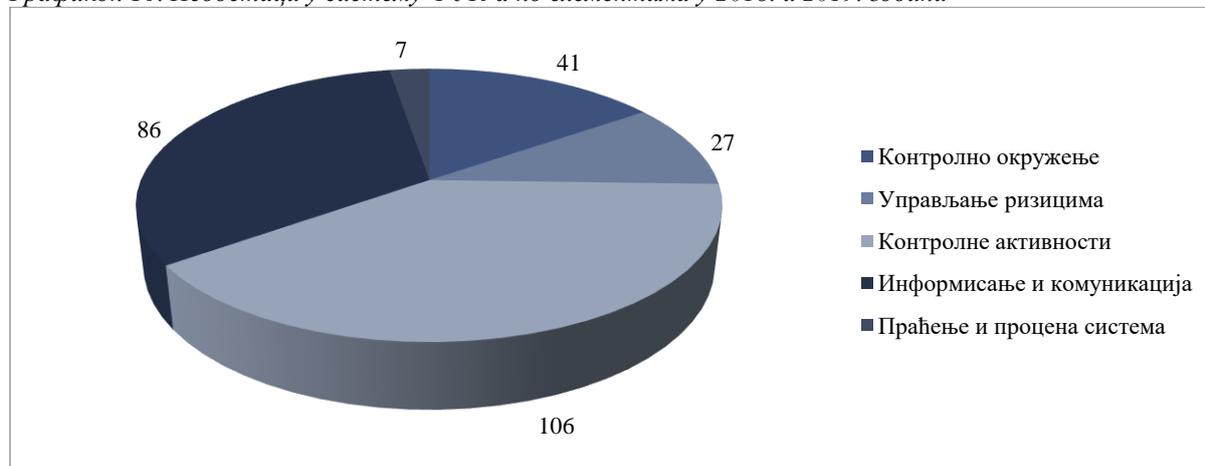
Услед слабости у функционисању постојећег система финансијског управљања и контроле у претходне две године, Државна ревизорска институција је утврдила бројне неправилности и недостатке у пословању, као и многобројне грешке у финансијским извештајима здравствених установа. Државна ревизорска институција је у претходне

две године спровела ревизије финансијских извештаја и/или правилности пословања код 51 здравствене установе.

Недостаци у области функционисања финансијског управљања и контроле односе на свих пет елемената COSO оквира.

У графикону испод дата је структура недостатака у систему функционисања финансијског управљања и контроле по елементима у претходне две ревидиране године.

Графикон 10. Недостаци у систему ФУК-а по елементима у 2018. и 2019. години



У наредном делу текста дајемо примере како недостаци у систему ФУК-а утичу на пословање здравствених установа.

Најчешћи недостаци које је ДРИ утврдила код здравствених установа у *контролном окружењу* су међусобна неусклађеност интерних аката унутар установе, као и интерних аката са актом више правне снаге.

- Одлуком директора о распореду, почетку и завршетку радног времена утврђено је скраћено радно време и за запослене чија радна места актом о процени ризика нису утврђена као радна места са повећаним ризиком, што није у складу са Законом о раду. Последица наведеног је да здравствене установе преузимају обавезе и извршавају расходе за плате за часове рада који нису ефективно извршени, што није у складу са одредбама Закона о платама у државним органима и јавним службама, којим је прописано да се плата исплаћује за рад у пуном радном времену, односно у радном времену које се сматра пуним.
- Здравствена установа није усвојила општи акт којим се утврђују елементи за обрачун и исплату увећања плата по основу сопствених прихода остварених пружањем других услуга у складу са законом, и није утврдила учешће трошкова рада у оствареном приходу, што није у складу са Законом о платама у државним органима и јавним службама. Последица је да је здравствена установа неправилно извршила расходе за плате по основу стимулације.

У области *управљања ризиком* најчешћи недостатак који је ДРИ утврдила код здравствених установа је да здравствене установе нису донеле стратегију управљања ризиком, што није у складу са одредбом члана 6 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору. Неуспостављањем стратегије управљања ризиком, јавља се ризик да циљеви корисника јавних средстава неће бити остварени на задовољавајући начин.

Највише недостатака уочено је у *контролним активностима* – 106 случајева, а у даљем тексту наводимо само неке од њих:

- Здравствена установа није донела процедуру управљања нефинансијском имовином у сталним средствима којом би уредила пријем и руковање имовином, евидентирање, расходање, као и процес одржавања нефинансијске имовине. Одсуством контролних механизма у области управљања нефинансијском имовином у сталним средствима повећава се ризик од настанка штете, односно губитка те имовине.
- Здравствена установа није успоставила потпуну и тачну евиденцију непокретности у јавној својини чији је корисник на Обрасцу НЕП-ЈС - Подаци о непокретности у јавној својини и податке доставила надлежном органу, што није у складу са одредбама Уредбе о евиденцији непокретности у јавној својини. Недостављањем података о непокретностима у јавној својини надлежном органу настаје ризик да оснивач не располаже ажурним и тачним подацима о непокретностима у јавној својини која користе друга правна лица.
- Здравствена установа је евидентирала у својим пословним књигама зграде и грађевинске објекте за које не поседује доказе о праву коришћења и поднела НЕП обрасце за непокретности на којима, према јавно доступним подацима Републичког геодетског завода – катастра непокретности, није носилац права коришћења. Уколико се из пословних књига установе не искњижи вредност имовине за коју установа нема право коришћења, подаци о нефинансијској имовини у сталним средствима и капиталу исказани у Билансу стања неће одговарати стварном стању имовине и капитала.
- Здравствена установа није донела акт којим ће уредити формирање залиха робе и лекова према динамици продаје, временском периоду за који се обезбеђују као и року трајања, што је имало за последицу настанак већих залиха робе која је пред истеком рока, некурентних залиха и њихову продају по ценама испод набавне. Неуспостављањем адекватних контролних активности управљања залихама, постоји ризик да ће се формирати некурентне залихе, што представља потенцијалне губитке у пословању.
- Здравствена установа није спроводила адекватну процедуру за поступање у вези са наплатом потраживања из ранијих година, процену наплативости, отпис потраживања и предузимање мера у случају кашњења са плаћањима. Неуспостављање контролних механизма у области управљања потраживањима доводи до повећања ризика од настанка штете, односно губитка средстава уколико се потраживања не наплате, као и ризика да се нетачно исказује стање имовине у финансијским извештајима и пословним књигама.
- Здравствена установа није успоставила контролне активности које би обезбедиле поређење података о фактурисаној и наплаћеној партиципацији, није дефинисала одговорност лица која врше наплату, нити је предузела мере за наплату ненаплаћене партиципације. Уколико се процедуром не дефинишу контролне активности које би обезбедиле поређење података о фактурисаној и наплаћеној партиципацији, одговорност лица која врше наплату, као и мере и активности за наплату ненаплаћене партиципације, јавља се ризик од неовлашћеног коришћења, губитака и крађе средстава.
- Здравствена установа није донела норматив потрошње горива у моторним возилима и није успоставила писане процедуре и контролне активности за контролу преузимања и правдања потрошње горива и путних налога за возила, као и поделу одговорности запослених у том процесу, па извештаји о месечној потрошњи горива и путни налози не садрже потпис лица које је контролисало ове рачуноводствене исправе. Непостојањем норматива потрошње горива у моторним возилима, писаних политика и процедура за контролу преузимања и правдања потрошње горива и путних налога за возила, као и чињеница да не

постоји подела одговорности запослених у том процесу, те да рачуноводствене исправе нису контролисане у погледу правдања потрошње преузетог горива, ствара се ризик од увећања потрошње горива изнад норматива прописаних произвођачким упутством и реалним условима експлоатације горива, као и могућност да преузето гориво није потрошено у целости за потребе обављања делатности.

- Здравствена установа није пре спроведеног пописа и пре припреме финансијских извештаја ускладила помоћну књигу основних средстава са главном књигом, што није у складу са одредбама Уредбе о буџетском рачуноводству. Неусклађивањем помоћних књига и евиденција са главном књигом пре пописа имовине и обавеза и пре припреме финансијских извештаја, јавља се ризик да стање имовине исказано у финансијским извештајима неће бити тачно.
- Здравствена установа није обезбедила да се контрола и праћење извршења уговора о јавној набавци одвија на начин утврђен правилником о поступку јавне набавке здравствене установе или одговарајућом процедуром. Уколико се не предузму мере и активности којима се обезбеђује ефикасна контрола и праћење реализације уговора за набавку добара, услуга и радова настаје ризик од непоштовања одредби закључених уговора и извршења расхода без правног основа.
- Нису успостављени контролни поступци који ће обезбедити да се набавке добара, услуга и радова за које не постоји разлог за изузеће од примене Закона о јавним набавкама, планирају и спроводе у складу са истим. Непоштовање обавезе спровођења поступка набавке прописаног Законом о јавним набавкама може утицати на то да се добра, услуге и радови набављају по ценама већим од најповољнијих тржишних, а уједно отежава и онемогућава ефикасно праћење набављених у односу на планиране или потребне количине. Последица: Здравствена установа је извршила набавку добара и услуга без закљученог уговора и без спроведеног поступка јавне набавке, а да нису постојали разлози за изузеће од примене Закона о јавним набавкама.

Најчешћи недостаци које је ДРИ утврдила код здравствених установа у области *информисање и комуникација* и њихове последице су:

- Пружалац услуга за потребе одржавања информационог система има приступ продукционој бази, због чега постоји ризик од неовлашћеног уноса, измене или увида у базу података од стране запослених код пружаоца услуга.
- Не постоји усвојен и тестиран план континуитета пословања и план опоравка информационог система у случају нежељеног догађаја, како је то прописано Уредбом о ближем уређењу мера заштите информационо-комуникационих система од посебног значаја. Ово носи ризик да због тога што није обезбеђен континуитет пословања постоји могућност прекида у процесу рада у случају већих кварова на хардверу, на инсталацији или неког другог непредвиђеног догађаја због којег би дошло до отказа у раду сервера на примарној локацији. Може доћи до отежаног/успореног пружања здравствених услуга.
- Осигураника је могуће пријавити у информациони систем на основу само једног податка (ЈМБГ, ЛБО или броја здравствене исправе). Ово носи ризик да се од стране корисника система оствари увид у личне податке осигураника и у случајевима када он није присутан, идентификован на други начин или када то уопште није потребно.

У области *праћење и процена система* који обухвата увођење система за надгледање ФУК-а проценом адекватности и његовог функционисања, чест налаз је да

здравствене установе нису известиле министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле подношењем одговора на упитник који припрема ЦЈХ. Неизвештавање министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању система ФУК, онемогућена је координација, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава.

Сви наведени недостаци и слабости у функционисању система ФУК огледају се у грешкама у финансијским извештајима ревидираних здравствених установа, као и у непоступању у складу са позитивним законским и подзаконским прописима Републике Србије и донетим интерним актима и закљученим уговорима и споразумима самих установа.

Како би се ситуација поправила, тако да знатно мањи износ средстава буде изложен ризику неправилне и ненаменске потрошње, да се смање износи грешака и неправилности, као и да се повећа број неквалификованих мишљења Државне ревизорске институције, ревидиране здравствене установе, као и установе које још увек нису ревидиране, мораће да учине напоре како би у оквиру својих организација успоставиле адекватан и примењен систем финансијског управљања и контроле.

Ефекат успостављања функционалног система ФУК на примеру

Државна ревизорска институција је 2014. године спровела ревизију посебних ставки завршног рачуна Клиничког центра Србије за 2013. годину (расхода за запослене, текућих поправки и одржавања и других прихода), система интерних контрола и интерне ревизије и правилности пословања. Код исте установе Државна ревизорска институција је 2019. године спровела ревизију финансијских извештаја за 2018. годину.

Као резултат датих препорука Државне ревизорске институције 2014. године, КЦ Србије је изменио постојеће и донео нове процедуре. Последица боље успостављеног система ФУК-а је смањење броја утврђених недостатака у ревизији 2019. године.

Табела 7. Број утврђених недостатака у области ФУК по годинама када су спроведене ревизије

Извештај о ревизији посебних ставки завршног рачуна за 2013. годину и система интерних контрола и интерне ревизије	Извештај о ревизији финансијских извештаја за 2018. годину
31	2

Као што може да се види, знатно је смањен број утврђених недостатака у области ФУК, као последица бољег функционисања система. На то је, између осталог, утицало доношење и измена многих процедура након датих препорука ДРИ 2014. године. Донети су Стратешки план развоја, процедура за заснивање радног односа, процедура за продужење радног односа, правилник о условима и поступку за коришћење моторних возила, Правилник о коришћењу средстава репрезентације, Стратегија планирања људских ресурса итд.

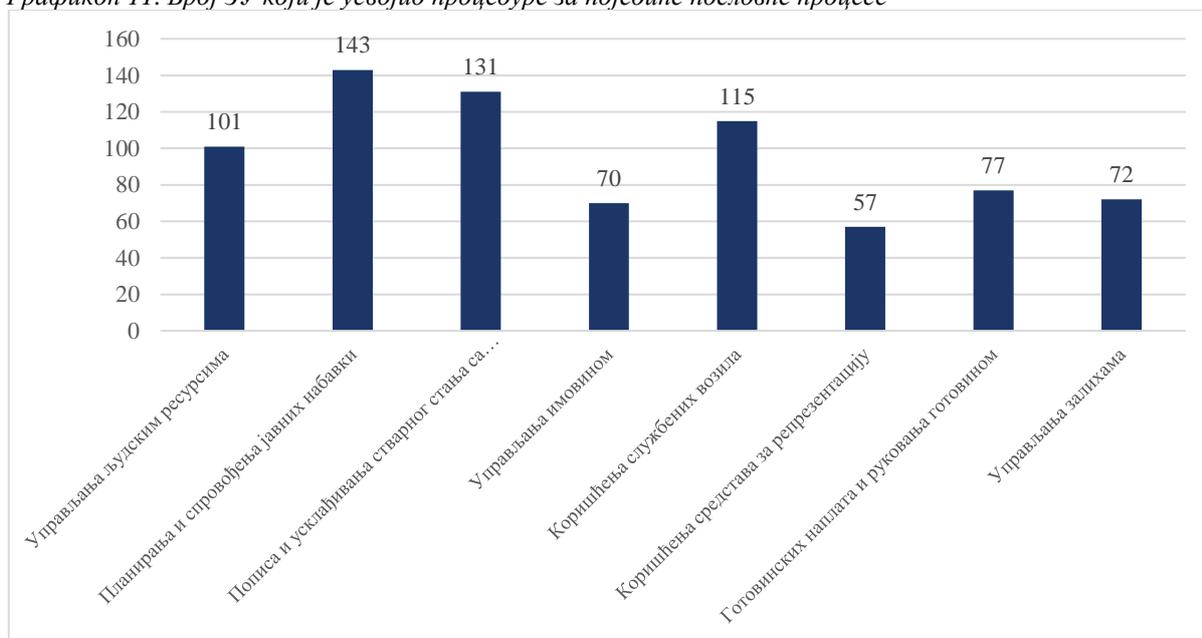
Налаз 1.3. Одређени аспекти интерне контроле су успостављени путем усвојених аката и процедура, иако здравствене установе нису предузеле све активности којима би се успоставио функционалан систем финансијског управљања и контроле

У оквиру налаза 1.2. овог Извештаја приказан је степен у коме су здравствене установе (субјекти ревизије, али и остале здравствене установе) предузеле активности у процесу успостављања ФУК. Иако процес успостављања функционалног система ФУК није у потпуности окончан, одређени аспекти интерне контроле јесу успостављени путем усвојених аката и процедура.

Чланом 7 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору наведено је да управљање ризицима обухвата идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати негативан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава, са задатком да пружи разумно уверавање да ће ти циљеви бити остварени. Даље је наведено да ради вршења наведених активности, руководиоца корисника јавних средстава усваја стратегију управљања ризиком, која се ажурира сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени. Ипак упркос томе што је усвајање стратегије управљања ризиком прописано наведеним Правилником, већина здравствених установа није усвојила исту. Стратегију управљања ризиком је усвојило 69 установа од 173 које су одговориле на упитник Државне ревизорске институције, односно тек 39,88%. Према одговорима здравствених установа на Упитник, већина усвојених стратегија управљања ризиком обухвата ризике у процесима: јавних набавки и управљања опремом, затим наплате прихода, руковања готовином, управљања залихама и управљања спорним потраживањима. Низак проценат установа које су усвојиле стратегију управљања ризиком, као и чињеница да поједине усвојене стратегије не обухватају ризике који се јављају у битним пословним процесима за последицу може имати неостваривање циљева здравствених установа – пружање квалитетних здравствених услуга уз што нижи утрошак финансијских средстава.

Већина здравствених установа поседује усвојене писане процедуре за вршење битних пословних процеса. Тако је највећи број установа донео интерна акта којима су уредиле поступак планирања и спровођења јавних набавки, организацију рачуноводственог система и рачуноводствене контролне поступке, вршење пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем. Велики број установа је усвојио процедуре које уређују коришћење службених возила, као и управљање људским ресурсима. Здравствене установе су доносиле и процедуре за: готовинску наплату и управљање готовином, управљање потраживањима, управљање залихама, управљање нефинансијском имовином, коришћење средстава за репрезентацију итд.

Графикон 11. Број ЗУ који је усвојио процедуре за поједине пословне процесе



Установе у којима нису израђене писане процедуре, како за медицинске, тако и немедицинске послове, као главни разлог наводе недостатак кадра (посебно немедицинског) који би израдио наведене процедуре, као и преоптерећеност постојећег

кадра текућим пословима. Овде увиђамо да запослени сматрају да се израдом процедура бави само немедицински кадар, а не постоји свест о томе да сви запослени требају бити укључени или консултовани приликом израде процедура. На крају, неколико установа је навело и недостатак обуке за израду процедура.

Здравствене установе које су одговориле на упитник су у највећем броју усвојиле акта којима су регулисани радни односи, као и понашање и деловање запослених у установама. Скоро све здравствене установе су усвојиле акт којим је уређена унутрашња организација и систематизација послова, као и етички кодекс или кодекс понашања.

Када је у питању информисање и комуникација у здравственим установама, према резултатима упитника, скоро све здравствене установе својим запосленима пружају информације које су од значаја за њих путем електронске поште, као и путем огласне табле. Ипак нису у свим здравственим установама дефинисане обавезе интерног извештавања писаним путем за сваку функционалну област и пословну јединицу унутар здравствене установе, већ код 99 установа, односно код 57,23% установа које су одговориле на упитник. Наведени подаци су представљени на графикону испод:

Графикон 12. ЗУ које су дефинисале обавезу интерног извештавања за сваку функционалну област и пословну јединицу



Око 58% установа које су одговориле на упитник нема јединствен софтвер у којем се води кадровска евиденција и обрачун плата, што значи да се подаци не преузимају аутоматски из једне апликације у другу. На тај начин, код ових здравствених установа постоји ризик од нетачног уноса и грешке приликом обрачуна плата. Наведени подаци су представљени на графикону испод.

Графикон 13. Подаци о софтверима у којима се води кадровска евиденција и обрачун плата



У већини установа главни магацин је повезан са помоћним магацинима путем софтвера. Већина здравствених установа има јединствен софтвер у којем се подаци о евиденцији залиха аутоматски преузимају у софтвер за робно, односно материјално књиговодство (57,80%). Неке од установа евиденцију залиха воде у посебном програму у односу на софтвер за робно/материјално књиговодство, тако да се подаци не преузимају аутоматски из једне апликације у другу (30,06%). Постоје установе (10,40%) у којима се евиденција залиха води ручно, те никако не постоји могућност аутоматског преношења података из апликације у апликацију због чега постоји ризик од нетачног уноса. Наведени подаци су представљени на графикону испод.

Графикон 14. Подаци о софтверима о евиденцији залиха и за робно/материјално књиговодство



Већина здравствених установа поседује своје интернет странице на којима објављују финансијске планове, завршне рачуне и информаторе о раду. Податке о залихама објављује тек нешто више од половине установа које су попуниле упитник.

На крају овог дела Извештаја у коме су презентовани подаци из Упитника, може се закључити да су здравствене установе усвојиле одређене процедуре и почеле да предузимају потребне активности за успостављање функционалног система ФУК. Међутим, док не изврше процену ризика и донесу потребне процедуре за све кључне пословне процесе, постоји ризик да се циљеви здравствених установа не остварују на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Усвојене процедуре код здравствених установа (субјеката ревизије)

Иако су активности на организационом увођењу система ФУК-а тек започеле, здравствене установе које смо ревидирали су у одређеној мери примењивали принципе COSO оквира.

Субјекти ревизије су израдили велики број писаних процедура, пре свега у циљу припреме за процес акредитације. У ревизији смо испитивали да ли су здравствене установе, поред великог броја медицинских процедура, донеле и процедуре у погледу процеса у којима су у досадашњим ревизијама биле утврђене највеће неправилности: планирање и спровођење јавних набавки, пописа и усклађивања стварног стања са књиговодственим стањем, управљања имовином, готовинских наплата и руковања готовином и управљања залихама.

Све ревидиране здравствене установе имају усвојени:

- Етички/Пословни кодекс,
- акт којим је уређена организација и систематизација радних места,
- акт о организацији буџетског рачуноводства,

- акт и/или процедуре којим је уређен поступак планирања и спровођења јавних набавки, праћења реализације уговора у области набавки и контрола јавних набавки.

За разлику од осталих здравствених установа (субјеката ревизије), ОБ Сомбор нема Стратегију управљања ризиком, процедуру којом је уређено благајничко пословање и процедуру којом је уређен квалитативан и квантитативан пријем робе. До 2018. године ОБ Сомбор није усвојила интерни општи акт којим уређује организацију рачуноводственог система, интерне рачуноводствене контролне поступке, лица која су одговорна за законитост, исправност и састављање исправа о пословној промени и другом догађају и кретање рачуноводствених исправа као и рокове за њихово достављање. Тек након спроведене ревизије финансијских извештаја и правилности пословања Државне ревизорске институције 2018. године и дате препоруке, ОБ Сомбор је усвојила Правилник о организацији буџетског рачуноводства.

С друге стране, једино ОБ Сомбор има процедуру за праћење и наплату потраживања.

Од четири субјекта ревизије, КЦ Крагујевац нема акт којим је уређен начин коришћења службеног возила (ко и за које намене може да користи, како се прати потрошња и ко врши контролу потрошње), као и нормативе потрошње горива. Остале три здравствене установе су предвиделе или контролу утрошка горива или су утврдиле нормативе потрошње.

Што се тиче пописа имовине и обавеза, осим ДЗ Вождовац, остале три здравствене установе су или путем процедуре⁶⁸ или правилницима о начину и роковима вршења пописа уредили ову област. ДЗ Вождовац је навео да су у оквиру Правилника о организацији буџетског рачуноводства уредили питање пописа. Међутим, наведеним актом нису уређена многа питања, као што су: у којим случајевима се врши ванредан попис, како се пописују поједини видови имовине, садржај Извештаја о извршеном попису, како се врши контрола рада пописних комисија и слично.

Здравствене установе треба посебно да уреде и донесу процедуре у следећим областима:

- 1) Процедуре у погледу управљања имовином (којом се уређује набавка, пријем, евидентирање, коришћење, попис, уступање, расходовање и др. нефинансијске имовине у сталним средствима); најчешће нису уредиле набавку, пријем, евидентирање и обрачун амортизације зграда и грађевинских објеката (најбоље је то уредио КЦ Крагујевац Правилником о начину разврставања основних средстава и ситног инвентара);
- 2) Процедуре у делу ИТ система: процедуру за чување и опоравак електронских података, процедуру за креирање и укидање корисничких налога у ИКТ систему здравствених услуга, процедура за праћење и контролу приступа пружаоца услуга серверима и продукционим базама (ДЗ Вождовац је након посете Државне ревизорске институције израдио ове процедуре);
- 3) Процедуре за управљање готовином, као и
- 4) Процедуре за праћење и наплату потраживања.

Процедуре комуникације између здравствене установе и њиховог Управног одбора су углавном уређене, док процедуре интерне комуникације нема једино ИЗЈЗ Крагујевац. Оно што је заједничко свим ревидираним здравственим установама је да формално није утврђен начин, динамика и садржај интерног извештавања директора. Најчешће су у питању интерни договори и устаљена пракса да начелници служби информишу о свом раду помоћника директора за немедицинске послове, директора о

⁶⁸ ОБ Сомбор има процедуру за попис имовине и обавеза.

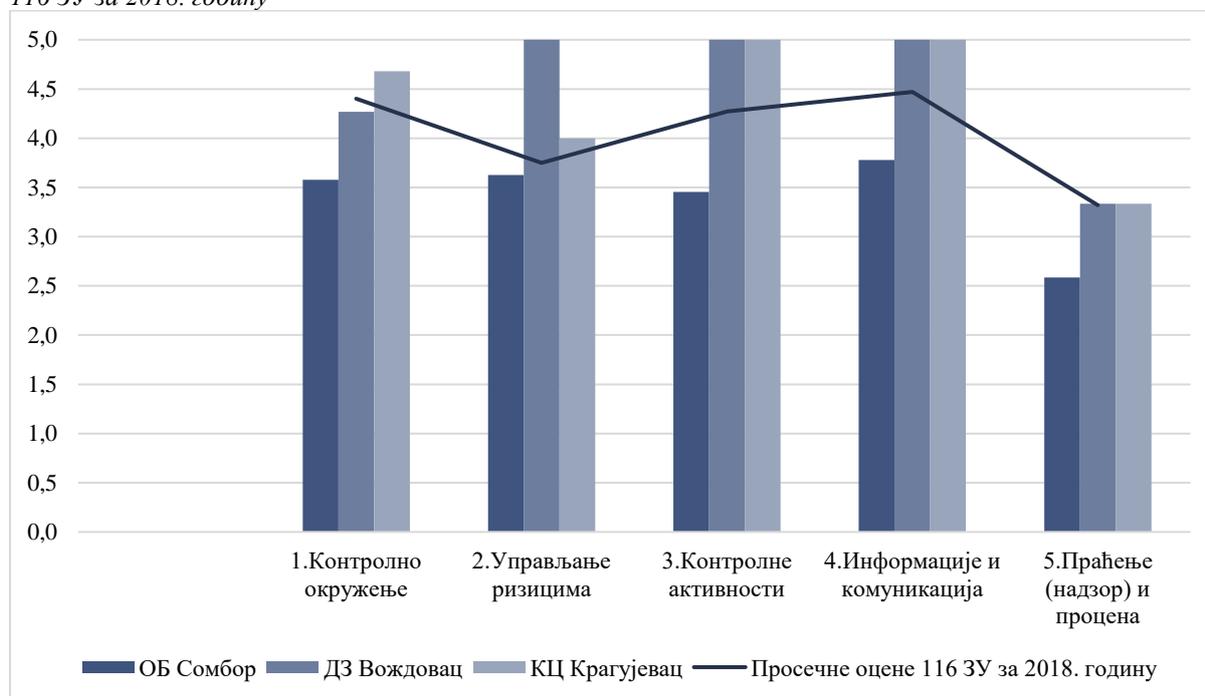
стању новчаних средстава на рачунима установе, о доспелим обавезама, најзначајнијим активностима из претходног дана, месечним извештајима о наплати потраживања и укупном фактурисању. Проблеми се решавају на колегијумима.

Три здравствене установе које су биле субјекти ревизије су доставиле ЦЈХ Извештај о систему ФУК-а за 2019. годину. Здравствене установе су извршиле само-оцењивање кроз питања која се односе на пет елемената COSO оквира.

У Прилогу 3 овог извештаја дате су њихове оцене у односу на сваки елементат.

На наредној слици дат је приказ просечних оцена сваке здравствене установе по елементима COSO оквира, као и стање у односу на просечне одговоре 116 здравствених установа за 2018. годину, у циљу давања слике о стању наших здравствених установа који су субјекти ревизије у односу на просечно стање свих здравствених установа претходне године. Ограничење је да су одређена питања у 2019. години коригована у односу на упитник 2018. године, али је већина питања остала иста.

Графикон 15. Просечне оцене три ЗУ по елементима COSO оквира за 2019. годину у односу на просек 116 ЗУ за 2018. годину



Из презентованих одговора на упитник може се закључити да ОБ Сомбор по свим елементима COSO оквира има ниже оцене у односу на просек 116 здравствених установа за 2018. годину. С друге стране, КЦ Крагујевац је бољи од истог просека (осим у праћењу и процени где је на нивоу просека), док ДЗ Вождовац у области контролног окружења има нижу оцену од просека, а у осталим областима је бољи или на нивоу просека.

ЗАКЉУЧАК 2: Због недовољних кадровских капацитета здравствених установа, као и чињенице да није утврђен законски рок за успостављање, здравствене установе (субјекти ревизије) нису успоставили интерну ревизију

Наш циљ је био да утврдимо да ли су здравствене установе предузеле адекватне активности за успостављање интерне ревизије.

На основу анализе документације здравствених установа (субјеката ревизије), одговора здравствених установа на Упитник, достављених одговора здравствених установа – студија случаја о њиховом искуству у успостављању ИР, интервјуа са субјектима ревизије и аналитичких доказа, донели смо закључак који темељимо на следећим налазима:

Законом о буџетском систему није прописан рок, нити казнене одредбе у случају да се интерна ревизија не успостави.

Према одговорима 173 здравствене установе на Упитник Државне ревизорске институције, само је 38 установа или 21,97% успоставило ИР. Чак 38 здравствених установа које нису успоставиле функцију ИР, сматра да и нису у обавези да је успоставе. У установама које су успоставиле ИР, најчешћи начин успостављања је ангажовањем једног интерног ревизора – запосленог у здравственој установи. Ниједна од здравствених установа (субјеката ревизије) није успоставила ревизију на један од прописаних начина.

Од 63 здравствене установе које су требале својим статутима да предвиде постојање јединице за интерну ревизију, јер су на дан 31. 12. 2019. године имале више од 250 запослених, 28 је одговорило да је то учинило.

Да би здравствена установа могла да успостави функцију ИР (уколико се не одлучи за заједничку јединицу за интерну ревизију са другом корисником јавних средстава или обављањем интерне ревизије од стране јединице за интерну ревизију другог корисника јавних средстава) потребно је да радна места интерних ревизора буду систематизована актом о унутрашњој организацији и систематизацији радних места. Према достављеним подацима од 173 здравствене установе, само је 31 здравствена установа систематизовала и попунила та радна места.

Међу установама које нису успоставиле интерну ревизију као најчешћи и најзначајнији разлог се наводи недостатак кадра, односно да нису запослени интерни ревизори који поседују знање и вештине за вршење ревизије унутар организације (68,15% установа које нису успоставиле интерну ревизију). С обзиром на наведену чињеницу, већина здравствених установа није ни имала запослене распоређене на радном месту интерног ревизора које би слала на обуке. Управо је недостатак обуке за стицање звања овлашћеног интерног ревизора наведен као други најчешћи разлог што није успостављена интерна ревизија.

Код 38 здравствених установа које су одговориле да су успоставиле интерну ревизију, постоје проблеми у њеном функционисању. Иако је успоставио интерну ревизију, одређени број здравствених установа није обезбедио у довољној мери независно планирање, спровођење и извештавање интерних ревизора.

Ефекти ефикасног функционисања интерне ревизије код здравствених установа могу се видети упоређењем стања код појединих здравствених установа пре и након формирања ове функције. ДРИ је након шест година спровела другу ревизију код

Клиничког центра Војводине, који је у међувремену успоставио интерну ревизију по нашој препоруци. Грешке у финансијским извештајима су смањене и уређене су процедурама области у којима је до тада постојао ризик од неекономичног, неефикасног и несврсисходног трошења средстава.

Налаз 2.1. Већина здравствених установа није обезбедила потребан нормативни оквир за успостављање интерне ревизије

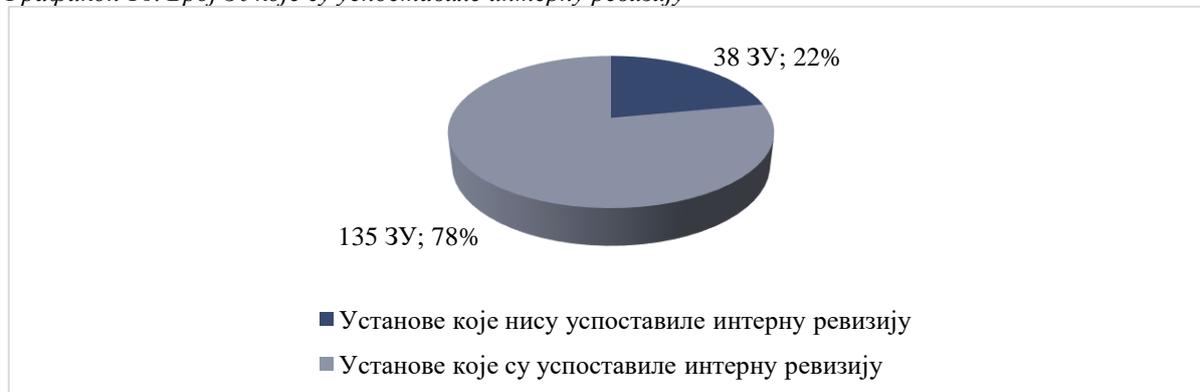
Корисници јавних средстава имају обавезу успостављања интерне ревизије. За успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије одговоран је руководиоца корисника јавних средстава⁶⁹.

Интерну ревизију корисници јавних средстава успостављају на један од следећих начина⁷⁰:

- 1) Организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава;
- 2) Организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија;
- 3) Обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија.

Изузетно, кад не постоје услови за организовање јединице за интерну ревизију на претходно наведене начине, послове јединице за интерну ревизију може да обавља и интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава. Посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију успоставља се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених⁷¹.

Графикон 16. Број ЗУкоје су успоставиле интерну ревизију



Врло мали број здравствених установа је успоставио интерну ревизију на један од начина прописаних Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору. Тек 38 установа од 173, односно 21,97% је одговорило да је успоставило интерну ревизију. У наведеним установама које су успоставиле интерну ревизију, најчешћи начин успостављања је ангажовањем једног интерног ревизора - запосленог у здравственој установи (68,42% установа које су успоставиле интерну

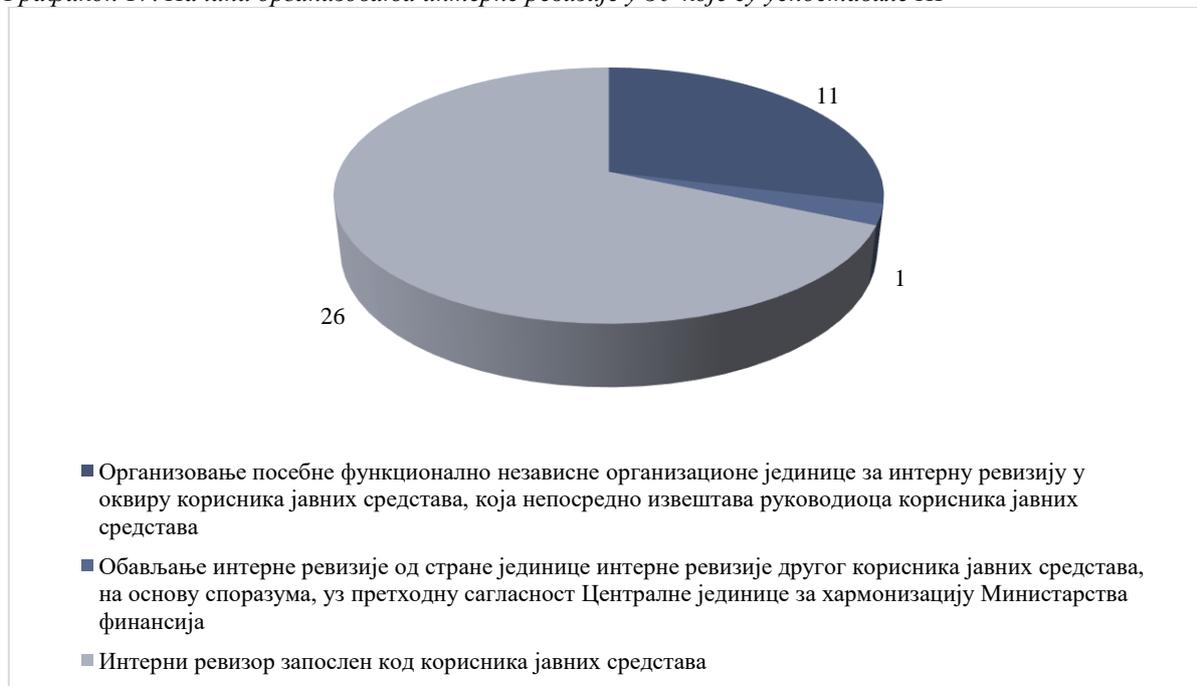
⁶⁹ Члан 82 Закона о буџетском систему.

⁷⁰ Одредбе члана 3 Правилника за ИР.

⁷¹ Одредбе члана 4 Правилника за ИР.

ревизију). Посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију, које непосредно извештавају руководиоца здравствене установе, организовало је 11 установа, односно 28,95% установа које су успоставиле интерну ревизију. На крају, код једне установе интерну ревизију обавља јединица интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија. Наведени подаци су представљени на графикану испод:

Графикон 17. Начини организовања интерне ревизије у ЗУ које су успоставиле ИР



Обавеза измене Статута и формирања јединице за интерну ревизију

Законом о здравственој заштити уређује се статут и унутрашња организација здравствене установе⁷².

Табела 8. Унутрашња организација ЗУ дефинисана Законом о здравственој заштити

Члан 141 став 1 Закона о здравственој заштити „Службени гласник РС”, бр. 107/05, 72/09 - др. закон, 88/10, 99/10, 57/11, 119/12, 45/13 - др. закон, 93/14, 96/15, 106/15, 113/17 - др. закон и 105/17 - др. закон.	Члан 124 став 1 Закона о здравственој заштити „Службени гласник РС”, бр. 25/19.
Здравствена установа има статут којим се уређује: делатност, унутрашња организација, управљање, пословање, услови за именовање и разрешење директора, заменика директора, односно помоћника директора за образовни и научноистраживачки рад, као и друга питања од значаја за рад установе.	Здравствена установа има статут којим се уређује: делатност, унутрашња организација, управљање, пословање, критеријуми за именовање и разрешење директора, заменика директора, као и друга питања од значаја за рад установе.

Законом је прописано да здравствена установа образује организационе јединице у зависности од врсте делатности, броја запослених и других прописаних услова⁷³. Законом о здравственој заштити који је био на снази у току 2018. године било је

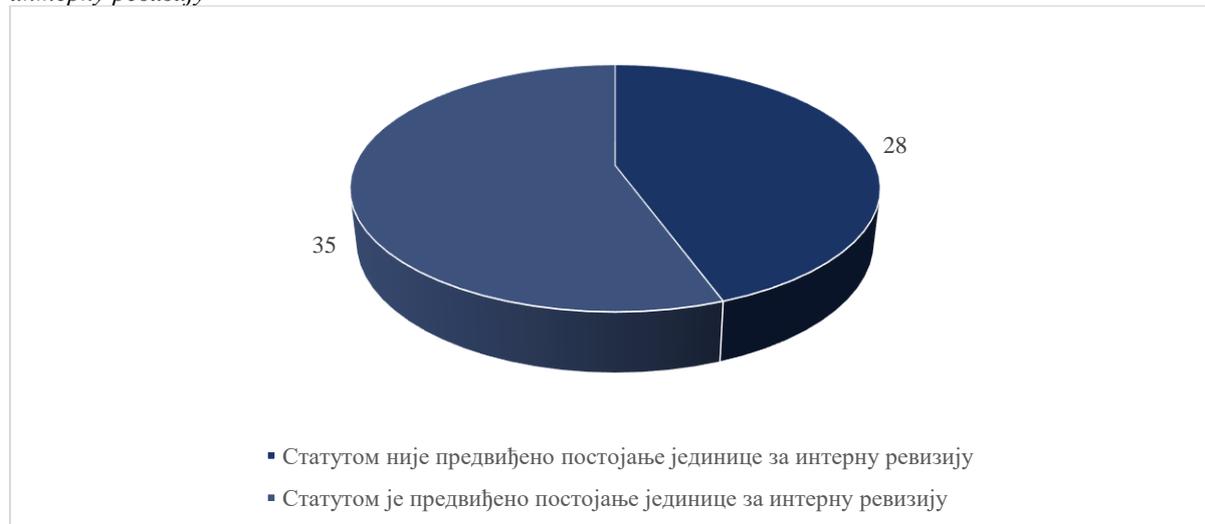
⁷² Одредбе чланова 141 и 142 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 107/2005, ... 105/2017 - др. закон) и одредбе чланова 124 и 125 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, број 25/2019). С обзиром да се ревизијом обухватају активности здравствених установа и субјеката ревизије у току 2018. и 2019. године, у радном папиру су обухваћене одредбе оба Закона. Одредбе су врло сличне, али из разлога прецизности потребно их је раздвојити.

⁷³ Члан 125 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, број 25/19).

прописано да се у здравственој установи организују и обављају послови интерне финансијске контроле у складу са прописима којима се уређује буџетски систем⁷⁴. Важећим Законом о здравственој заштити предвиђено је да се у здравственој установи у јавној својини организују и обављају послови финансијског управљања и контроле, као и послови интерне ревизије, у складу са прописима којима се уређује буџетски систем⁷⁵.

Према одговорима које су доставиле 63 здравствене установе које су на дан 31. 12. 2019. године имале више од 250 запослених, 28 установа је својим Статутима предвидело постојање јединице за интерну ревизију у делу који се односи на унутрашњу организацију. Наведени подаци су представљени на графикону испод.

Графикон 18. ЗУ са преко 250 запослених које су у својим статутима предвиделе постојање јединице за интерну ревизију



ДЗ Вождовац, ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац нису у својим Статутима предвиделе постојање јединице за интерну ревизију, иако имају значајно већи број запослених од 250 (Дом здравља Вождовац 689; Општа болница Сомбор 1.176; КЦ Крагујевац 2.548). ИЗЈЗ Крагујевац има 148 запослених, те није ни био у обавези да у Статуту предвиди постојање посебне јединице за интерну ревизију, што и није учинио. ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац нису у посматраном периоду покренули иницијативу за измену статута. У току спровођења ове ревизије, у новембру 2020. године, КЦ Крагујевац је од Министарства здравља добио Решење о давању сагласности на Статут који предвиђа формирање посебне организационе јединице за интерну ревизију. ДЗ Вождовац је у току 2019. године послао Захтев за добијање сагласности на измене и допуне Статута ДЗ Вождовац, у којем је између осталог, предвиђена измена члана 44 Статута у делу који се односи на обављање послова интерне финансијске контроле, али не и формирање организационе јединице за обављање послова интерне ревизије. ДЗ Вождовац није добио одговор Министарства здравља.

Од 135 здравствених установа које нису успоставиле интерну ревизију, 12 здравствених установа није предузело никакве активности на успостављању интерне ревизије, 29 здравствених установа је навело да је у плану успостављање интерне ревизије, а 19 установа се изјаснило да је предложило оснивачу успостављање интерне ревизије. Посебан куриозитет је да чак 38 здравствених установа или 28,15% оних које нису успоставиле функцију интерне ревизије, сматра да и нису у обавези да је

⁷⁴ Одредбе члана 142 став 4 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 107/2005, ... 105/2017 - др. закон.)

⁷⁵ Одредбе члана 125 став 5 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, број 25/19).

успоставе. Разлози за неуспостављање интерне ревизије које су навеле установе које су одговориле на Упитник су представљени на графикону испод.

Графикон 19. Разлози за неуспостављање интерне ревизије



Систематизовање радних места интерних ревизора

Правилником о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору прописани су услови за полагање испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, а један од услова је да је лице запослено на пословима интерне ревизије код корисника јавних средстава.

Према томе, уколико здравствена установа намерава да обучи запослене из своје организације за обављање послова интерне ревизије, потребно је да радна места интерних ревизора буду систематизована актом о унутрашњој организацији и систематизацији радних места.

Према достављеним подацима од 173 здравствене установе, само је 31,79% здравствених установа у својим актима о унутрашњој организацији и систематизацији радних места предвидело послове интерне ревизије. Од 55 здравствених установа које су систематизовале радна места, само њих 31 је та радна места и попунило. Наведени подаци су представљени на графикону испод:

Графикон 20. Систематизована и попуњена радна места интерних ревизора у 3У



ДЗ Вождовац, ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац су систематизовали радна места интерног ревизора у својим актима о унутрашњој организацији и систематизацији

радних места, међутим као што смо већ навели, иста нису попунили. ИЗЈЗ Крагујевац није систематизовао место интерног ревизора у својој организацији.

Такође, треба напоменути да иако су ДЗ Вождовац и ОБ Сомбор својим актима којима је уређена организација и систематизација радних места систематизовали радно место (овлашћеног/вишег/самосталног) интерног ревизора, према броју запослених на дан 31. децембра 2019. године⁷⁶, а у складу са чланом 4 Правилника за ИР, требало је да обе здравствене установе својим актима предвиде формирање јединице за интерну ревизију⁷⁷.

Ниједан од субјеката ревизије није успоставио ревизију на један од прописаних начина.

ДЗ Вождовац и ОБ Сомбор су као разлог за успостављање интерне ревизије навели недостатак кадра који би вршио послове интерне ревизије, али су нагласили да је успостављање интерне ревизије у плану у наредном периоду. КЦ Крагујевац је навео да им недостаје кадар који би вршио послове интерне ревизије, као и да постојећи кадар није прошао обуку и стекао звање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, а који би могао да обавља послове интерне ревизије у организацији.

ИЗЈЗ је само навео да је успостављање интерне ревизије у плану. Као и друге здравствене установе, образложили су да интерну ревизију нису успоставили, јер нису имали обучен кадар. Немају лице које има лиценцу за овлашћеног ревизора, а покушали су у контактима са лицем запосленим у Градској управи Крагујевца да направе договор, али су сматрали да у постојећем законодавном оквиру таква врста ангажовања неће моћи да се реализује.

Налаз 2.2. Недостатак обученог кадра и чињеница да није утврђен законски рок, успорили су успостављање функције интерне ревизије у здравственим установама (субјектима ревизије)

Међу установама које нису успоставиле ИР као најчешћи и најзначајнији разлог се наводи недостатак кадра, односно да нису запослени интерни ревизори који поседују знање и вештине за вршење ревизије унутар организације (68,15% установа које нису успоставиле интерну ревизију). С обзиром на наведену чињеницу, већина здравствених установа није ни имала запослене распоређене на радном месту интерног ревизора које би слала на обуке. Управо је недостатак обуке за стицање звања овлашћеног интерног ревизора наведен као други најчешћи разлог што није успостављена интерна ревизија.

Све четири здравствене установе (субјекти ревизије) такође наводе недостатак кадра (било у смислу квантитета или квалитета) као основни разлог што ИР није успостављена. С обзиром да три субјекта ревизије⁷⁸ имају више од 250 запослених, једини начин на који су могли да успоставе ИР је успостављање јединице за интерну ревизију.

ДЗ Вождовац није успоставио ИР уз образложење да имају проблем са недостатком кадра. Након спроведене ревизије финансијских извештаја и правилности пословања у ДЗ Вождовац 2018. године, ДРИ им је дао препоруку да успоставе ИР на један од прописаних начина. ДЗ Вождовац је Правилником о организацији и систематизацији послова у Дому здравља „Вождовац“⁷⁹ у оквиру Службе за немедицинске послове систематизовао радно место виши интерни ревизор/самостални интерни ревизор.

⁷⁶ Број запослених на неодређено време у ОБ Сомбор је био 1060, а ДЗ Вождовац 636 (Подаци из Извршења плана рада за 2019. годину).

⁷⁷ Посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију успоставља се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених.

⁷⁸ ДЗ Вождовац, ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац.

⁷⁹ Број: 2015 од 16. априла 2018. године и Број: 455 од 25. јануара 2019. године.

Систематизовано радно место је и даље упражњено, а разлог за то је мањак кадра. У циљу решења тог проблема ДЗ Вождовац је упутио Министарству здравља Захтев за проширење Кадровског плана Дома здравља „Вождовац” за 2018. годину за једног немедицинског радника са високом школском спремом – дипломирани економиста⁸⁰.

ДЗ Вождовац је захтев образложио тиме да има 26 запослених административних радника, и то на неодређено време, који су уговорени са Републичким фондом за здравствено осигурање, чиме је Кадровски план за 2018. годину испуњен. Са друге стране Планом рада Дома здравља за 2018. годину, израђеним и усвојеним на основу методологије коју утврђује Институт за јавно здравље „Др Милан Јовановић – Батут”, предвиђен је норматив од 29 административних радника.

На основу изнетог ДЗ Вождовац је указао да постоје услови за проширење кадровског плана. Одговор на Захтев за проширење кадровског плана ДЗ Вождовац није добио од Министарства здравља.

Наредни корак Дома здравља у предузимању мера за успостављање интерне ревизије се односио на достављање попуњеног ПРМ Обрасца – Ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава Министарству здравља дана 4. јуна 2020. године, у коме се напомиње да је хитно потребан пријем једног интерног ревизора по препоруци ДРИ која је приликом вршења ревизије у ДЗ наложила успостављање функције интерне ревизије.

ОБ Сомбор није успоставила ИР, али је Правилником о организацији и систематизацији послова систематизовано радно место *Овлашћени интерни ревизор* на које није распоређен извршилац. ОБ Сомбор у 2018. и 2019. години није слала захтев Министарству здравља за измену Кадровског плана ради успостављања функције ИР и попуњавања систематизованог радног места. Образложење је да су, имајући у виду захтеве за ово радно место, заузели став да наведене послове треба да обавља запослени који има више од три године радног искуства у области здравства и добро познаје рачуноводствену праксу. ОБ Сомбор је у вези са тим планирао прераспodelу извршилаца из Службе за економско-финансијске послове тако да један административни радник са високом стручном спремом и вишегодишњим радним искуством у болници буде извршилац на том радном месту.

КЦ Крагујевац наводи да се у више наврата обраћао Министарству здравља, а последњи пут Захтевом број: 01-16038/2 од 2. 12. 2019. године за попуњавање слободних, односно упражњених радних места на Обрасцу ПРМ и за добијање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање на неодређено време у КЦ Крагујевац и укључивање у списак запослених који обављају послове за потребе обавезног здравственог осигурања дипломираног економисте: 1 извршиоца. У Захтеву је наведено је да је дипломирани економиста неопходан ради попуњавања радног места интерног ревизора односно ради успостављања система ИР у установи, што је обавеза здравствене установе предвиђена Законом о буџетском систему. КЦ Крагујевац наводи да има 2.395 запослених који су укључени у апликацију уговорених радника РФЗО, а још увек нема попуњено радно место интерног ревизора, јер не располаже адекватним кадром који би се едуковао и усавршавао у складу са прописима који регулишу ИР у смислу стицања знања, вештина и искуства неопходних за извршење дужности интерног ревизора. Такође, у допису се позивају на препоруке ДРИ (из 2014. и 2019. године) да је неопходно успостављање интерне ревизије у КЦ Крагујевац. КЦ Крагујевац није добио одговор на овај Захтев до дана израде Извештаја о ревизији.

У периоду 2017-2019. године обуке за ИР је прошло 20 полазника из здравствених установа. Институт за јавно здравље Војводине је послао два своја запослена на обуке, а Дом здравља Ниш једног полазника.

⁸⁰ Број: 6281 од 8. новембра 2018. године.

На практичну обуку за ИР у периоду 2017-2019. године само седам здравствених установа је слало запослене на обуке, и то по једног запосленог са изузетком КЦ Србије који је 2018. године на практичну обуку послао двоје запослених.

Ниједна од четири здравствене установе које су субјекти ревизије није имала своје полазнике на обукама, с обзиром да је услов за слање запослених на обуку за ИР да су запослени распоређени на радно место интерног ревизора, и да су у радном односу код те здравствене установе.

Иако су здравствене установе наводиле да је недостатак кадра основни разлог због ког није успостављена интерна ревизија, подаци из Упитника указују да здравствене установе нису у довољној мери користиле друге начине успостављања интерне ревизије предвиђене регулативом.

Према подацима које су доставиле здравствене установе које су попуњавале Упитник, једна здравствена установа је искористила могућност да ИР успостави на начине који не подразумевају запошљавање новог извршиоца – обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија.

Није утврђен законски рок за успостављање интерне ревизије

Законом о буџетском систему прописана је обавеза успостављања интерне ревизије код свих корисника јавних средстава. Обавеза је настала изменом Закона о буџетском систему са применом од 1. јануара 2011. године. Међутим, није предвиђен рок у коме корисници јавних средстава треба да успоставе ИР, нити казнене одредбе у случају да се не успостави. Закон не предвиђа рокове за њено успостављање, полазећи од претпоставке, да је питање рока успостављања ИР питање свести и схватања користи ове функције од стране руководиоца највишег ранга код корисника јавних средстава⁸¹.

Република Хрватска и Република Црна Гора су својим прописима којима је уређено успостављање интерне финансијске контроле предвиделе рок у коме корисници јавних средстава треба да успоставе интерну ревизију.

Република Хрватска је Законом о саставу унутарњих контрола у јавном сектору⁸² прописала казнене одредбе за одговорна лица корисника јавних средстава уколико се не успостави интерна ревизија, а Правилником о унутарњој ревизији у јавном сектору⁸³ дат је рок од годину дана да се ИР успостави.

Република Црна Гора је такође прописала рок за кориснике јавних средстава. Законом о управљању и унутрашњим контролама у јавном сектору⁸⁴ прописано је да субјекти у року од 18 месеци треба да ускладе своје пословање са одредбама овог закона.

У поступку спровођења ове ревизије, интервјуисали смо руководиоце субјеката ревизије о томе да ли би постојање рока за успостављање ИР допринело бржем испуњењу законске обавезе. Сви интервјуисани руководиоци субјеката ревизије (осим једног лица) су навели да би рок утицао на брже успостављање ФУК и ИР. Само је један руководиоца сматрао да би непостојање одговарајућег кадра и даље успоравало извршење ове обавезе.

⁸¹ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године.

⁸² Народне новине бр. 78/15 и 102/19.

⁸³ Народне новине 42/16 и 77/19.

⁸⁴ Службени лист Црне Горе, број 75/18.

Руководиоци су такође навели да је тешко предузети конкретне кораке, док неко не каже да је то прека потреба. Као пример ИЗЈЗ Крагујевац и ДЗ Вождовац су навели да су успоставили оне стандарде који су им били услов за акредитацију.

Ефекат успостављања интерне ревизије

Ефекат који успостављање интерне ревизије има на пословање здравствене установе може се видети из примера у даљем тексту. Државна ревизорска институција је у току 2013. године спровела ревизију Завршног рачуна за 2012. годину и правилности пословања код Клиничког центра Војводине, код којег није била успостављена интерна ревизија (нити функционални систем ФУК-а). На основу поступка ревизије, изражено је мишљење са резервом у вези са тим да ли финансијски извештаји истинито и објективно приказују финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, као и мишљење са резервом на правилност пословања. Након шест година, у 2019. години, ДРИ је поново спровела ревизију код исте установе, овог пута ревизију финансијских извештаја за 2018. годину. У међувремену, КЦ Војводине је успоставио интерну ревизију по препоруци ДРИ. Погрешна исказивања у финансијским извештајима су смањена, са 453 милиона динара у 2012. години на укупно 7 милиона динара у 2018. години. КЦ Војводине је такође у периоду између две ревизије ДРИ, донео бројне интерне акте и процедуре којима је ближе уредио пословање значајних области унутар организације (јавне набавке, управљање залихама, попис и усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем, финансијско извештавање, безбедност информационо-комуникационог система, коришћење службених аутомобила итд.).

Интерна ревизија је у складу са својом улогом помогла КЦ Војводине у доследној примени постојећих интерних аката и процедура, као и у развоју и унапређењу истих у циљу поузданости и потпуности финансијских и других информација.

Табела 9. Упоредни приказ утврђених грешака у финансијским извештајима утврђен ревизијом ДРИ у 2013. и 2019. години

Ревизијска област	2013	% неправилности у укупним вредностима	у хиљадама динара	
			2019	% неправилности у укупним вредностима
Нефинансијска и финансијска имовине	366.099	4,28%	3.970	0,05%
Расходи и издаци	86.483	1,40%	3.210	0,04%
УКУПНО	452.582	/	7.180	/

Налаз 2.3. Иако је успоставио интерну ревизију, одређени број здравствених установа није обезбедио у довољној мери независно планирање, спровођење и извештавање интерних ревизора

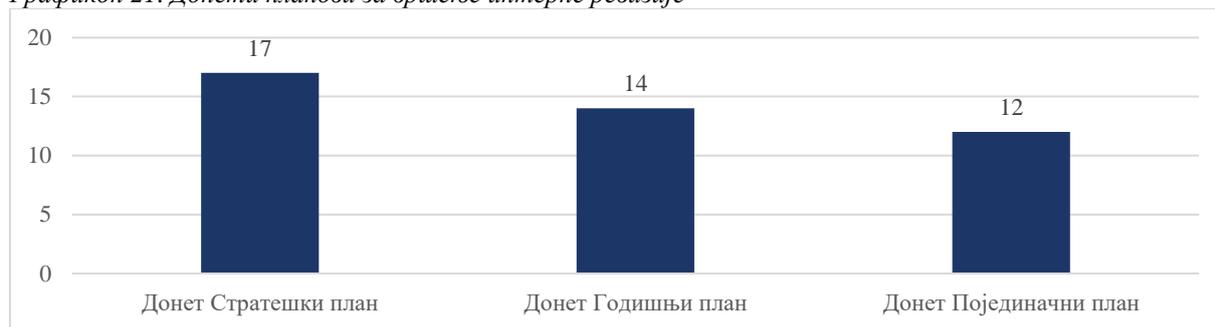
У до сада спроведеним ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања код здравствених установа, Државна ревизорска институција се није ослањала на рад интерног ревизора.

Према подацима које смо прикупили анализом одговора из Упитника здравствене установе, које су успоставиле ИР, односно оне код којих су попуњена систематизована радна места интерног ревизора, јављају се проблеми у смислу да код више од трећине тих установа интерни ревизори обављају и друге послове, сем прописаних послова интерне ревизије. Такође, седам од 31 установе које су запослиле интерне ревизоре је навело да ИР (ма како била организована), није организационо и функционално независна у односу на руководство, услед чега може доћи до проблема у раду ИР, као и нижег процента извршења препорука датих у интерној ревизији.

Стратешки план за трогодишњи период је донело 17 здравствених установа од оних које су организовале интерну ревизију. Само је 38,71% установа које су запослиле

интерне ревизоре доносило појединачне планове за сваку ревизију понаособ. Наведени подаци су представљени на графикону испод:

Графикон 21. Донети планови за вршење интерне ревизије



У 17 здравствених установа, односно 44,74% установа које су успоставиле ИР су интерни ревизори давали препоруке којима се предлаже унапређење постојећег начина рада и пословања субјекта ревизије, односно отклањање неправилности, грешака или недостатака који су уочени у поступку ревизије. План извршења ових препорука припремило је 11 од 17 руководиоца ових здравствених установа.

Годишњи извештај о интерној ревизији је доставило 24,86% установа које су одговориле на упитник Државне ревизорске институције. Установе су поднеле годишњи извештај о интерној ревизији подношењем одговора на упитник који припрема Централна јединица за хармонизацију. У обе ревидиране године проценат установа које су поднеле извештај је исти – 24,86%.

Ниједан субјект ревизије није доставио извештај о интерној ревизији за 2018. годину Централној јединици за хармонизацију. Општа болница Сомбор је доставила извештај о интерној ревизији за 2019. годину Централној јединици за хармонизацију.

ЗАКЉУЧАК 3: Централна јединица за хармонизацију је организовала обуке и израдила методолошка упутства, али није препознала специфичност здравствених установа, као корисника средстава РФЗО, због чега није у пуној мери допринела успостављању интерне финансијске контроле у овим установама

Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године има за циљ да имплементира финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у свеукупни систем управљања у јавном сектору, ради обезбеђивања вредности за новац грађанима Републике Србије на ефикасан, ефикасан и економичан начин, преношењем циљева националне политике у циљеве институција јавног сектора, што ће омогућити ефикасну процену ризика у односу на дефинисане циљеве и успостављање одговарајућих контрола⁸⁵.

С обзиром да је ЦЈХ трећа и важна компонента интерне финансијске контроле, која обавља, између осталог, послове централне хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору, циљ је био да утврдимо у којој мери је ЦЈХ пружила подршку здравственим установама у успостављању ФУК и ИР, и то:

- Праћењем успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама;
- Спроведеним обукама запослених у здравственим установама и
- Праћењем квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у здравственим установама.

У циљу одговора на ова питања, анализирали смо документацију и податке ЦЈХ, консолидоване годишње извештаје за 2017. и 2018. годину, Стратегију развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, акционе планове за њену реализацију и извештаје о извршењу акционих планова, податке ЦЈХ о спроведеним обукама запослених из здравствених установа (по врстама обуке) и обавили интервјуе. На основу наведеног, донели смо закључак који темељимо на следећим налазима:

ЦЈХ користи извештаје које достављају корисници јавних средстава за:

- процену општег стања финансијског управљања и контроле, као и интерне ревизије;
- фокус на проблеме и подршку организацији у унапређењу позиције;
- разматрање потребе за објављивањем нових упутстава;
- извештај Влади преко министра финансија.⁸⁶

Како би ЦЈХ могла да сагледа стање ФУК и ИР код здравствених установа, али и да се фокусира на проблеме и пружи им подршку у унапређењу позиције, било је потребно да се стање у здравственим установама посебно прати и анализира. Та врста анализа изостала је кроз консолидоване годишње извештаје о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору.

Увидом у ове извештаје за 2017. и 2018. годину⁸⁷ утврдили смо да ЦЈХ извештава о

⁸⁵ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, стр. 5.

⁸⁶ Приручник за финансијско управљање и контролу, страна 89.

стању интерне финансијске контроле по групама корисника јавних средстава, при чему је здравствене установе, кориснике средстава РФЗО, разврстала у категорију *Индиректни корисници буџетских средстава на нивоу РС и на нивоу локалне власти*⁸⁸ заједно са школама, факултетима, предшколским установама, установама културе, месним заједницама. ЦЈХ је сваке године у консолидованом годишњем извештају, по приказаним категоријама КЈС, вршила поређење и упоредну анализу за последње три године. Овакав начин категоризације, односно груписања КЈС у годишњим консолидованим извештајима о стању ИФКЈ, не омогућава да се сагледа и прати стање система интерне финансијске контроле у здравственим установама, као важној категорији корисника јавних средстава (по износу средстава којима располажу и по броју запослених). Представници ЦЈХ се слажу да здравствене установе спадају у групу најзначајнијих корисника јавних средстава, јер имају велики број запослених и износ буџета по запосленом много већи него код осталих ресора. Иако ЦЈХ није пратила стање ФУК и ИР код здравствених установа кроз КГИ, у циљу израде КГИ за 2018. годину, израдила је графички приказ стања у ФУК код индиректних корисника ООСО у односу на министарства и индиректне кориснике буџетских средстава.

Имајући у виду да ЦЈХ прати примену система ФУК и ИР, пре свега путем годишњих извештаја које корисници јавних средстава достављају, иако нема законску обавезу, за очекивати је да је подсећала кориснике да достављају извештаје, како би праћење стања било реалније и потпуније. За 2019. годину ЦЈХ је послала подсетнике оним КЈС који их редовно извештавају као и оним најзначајнијим КЈС по средствима и броју запослених, док за 2018. годину нису слали подсетнике.

Одредбе Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору у делу који се односи на надлежност директних над индиректним корисницима буџетских средстава није применљива на здравствене установе. За разлику од индиректних корисника буџетских средстава Републике Србије, здравствене установе немају изнад себе корисника јавних средстава чија би јединица за интерну ревизију вршила послове интерне ревизије и за њих, што отежава успостављање ИР у здравственим установама, посебно код малих здравствених установа.

Иако је ЦЈХ у посматраном периоду спровела низ активности које се тичу обука и обезбеђивања методолошких смерница (које су јавно доступне), изостао је активнији приступ упућивањем позива на обуке. Само су се 42 од 173 здравствене установе изјасниле да су њихови руководиоци или запослени присуствовали обукама ЦЈХ у области ФУК-а, а 112 од 173 није имало полазнике у области обуке за интерну ревизију. Потреба да ЦЈХ додатно циљано приступи и групи индиректних корисника, са јасном приоритизацијом је један од закључака КГИ за 2018. годину, у делу који се односи на извештавање индиректних корисника. Чињеница да је само 1/3 здравствених установа доставила Извештај о систему ФУК-а за 2018. годину и 2019. годину⁸⁹, а мање од 20% Извештај о интерној ревизији, упућује на закључак да у здравственим установама не постоји потребно знање и свест о потреби предузимања

⁸⁷ КГИ за 2019. годину до дана израде Нацрта Извештаја ЦЈХ није завршила.

⁸⁸ У Годишњем консолидованом извештају за 2016, 2017. и 2018. годину о стању ИФКЈ у РС.

⁸⁹ Процент здравствених установа које достављају Извештај о интерној ревизији је још нижи: према подацима ЦЈХ, Извештај о интерној ревизији за 2018. годину је доставило 13% свих здравствених установа, а за 2019. годину, према подацима достављеним Државној ревизорској институцији 59 здравствених установа.

активности на успостављању ФУК-а и ИР.

Налаз 3.1. Централна јединица за хармонизацију, кроз Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у Републици Србији, није посебно пратила стање у здравственим установама као значајној групи корисника јавних средстава, јер је фокус био на корисницима који су од интереса за имплементацију Преговарачког поглавља 32 – Финансијски надзор

ЦЈХ пружа практичну подршку руководиоцима и запосленима код корисника јавних средстава, који врше процену могућих слабости својих система интерне контроле, предлагањем одговарајућих измена и пружањем додатних смерница за побољшање интерне контроле⁹⁰.

У оквиру Министарства финансија, ЦЈХ обавља нормативне, студијско-аналитичке, управне, стручно-образовне и надзорне послове у области ИФКЈ, који се између осталог односе на унапређење и развој система⁹¹.

Годишње извештавање Владе о спроведеним активностима, оствареним резултатима и могућим тешкоћама у реализацији циљева врши се у оквиру КГИ. Сврха консолидованог годишњег извештаја о стању система ИФКЈ је да се објаве прикупљене информације и да се релевантне заинтересоване стране информишу о напретку и оствареним резултатима корисника јавних средстава у процесу увођења, развоја и јачања система финансијског управљања и контроле и функције интерне ревизије, а циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење⁹².

Здравствене установе су дужне да, као и други корисници јавних средстава, доставе ЦЈХ прописане извештаје о адекватности и функционисању система ФУК и ИР до 31. марта текуће године за претходну годину. Резултати упитника представљају основу за процену система ФУК-а и ИР унутар одређеног корисника јавних средстава закључно са извештајном годином и представљају основу за предузимање мера за његово побољшање⁹³. ЦЈХ ове послове обавља увидом у достављене извештаје, при чему треба додати да не постоји казнена одредба уколико КЈС не доставе извештај, што представља ограничење за ЦЈХ у оцени система ФУК и ИР.

Како би ЦЈХ могла да прати примену ФУК-а и ИР код здравствених установа, да се фокусира на проблеме и пружи им подршку у унапређењу позиције, било је потребно да се стање у здравственим установама прати и анализира. Та врста анализа изостала је кроз досадашње консолидоване годишње извештаје и није могуће сагледати стање ФУК и ИР у здравственим установама кроз КГИ.

Увидом у ове извештаје за 2017. и 2018. годину утврдили смо да ЦЈХ извештава о стању интерне финансијске контроле по групама корисника јавних средстава из Списка корисника јавних средстава Републике Србије које објављује Управа за трезор Министарства финансија⁹⁴.

⁹⁰ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године.

⁹¹ Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија од 19. децембра 2018. године.

⁹² Из уводног дела КГИ за 2018. годину, али сличне формулације постоје и у КГИ за 2017. годину.

⁹³ КГИ за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, страна 14.

⁹⁴ У КГИ за 2018. годину ЦЈХ је образложила да су категорије корисника јавних средстава дефинисане на основу Закона о буџетском систему, Списка корисника јавних средстава РС које објављује Управа за трезор као и у складу са захтевима из Поглавља 32 - Финансијски надзор, где се истиче да Србија, у области интерне финансијске контроле у јавном сектору, треба да спроводи законодавство, основне

Табела 10. Подела корисника јавних средстава по категоријама

Подела корисника јавних средстава по категоријама 2018 ⁹⁵		
Централни/ Републички ниво	Министарства	Министарства РС
	ООСО	Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, Фонд за социјално осигурање војних осигураника, Републички фонд за здравствено осигурање и Национална служба за запошљавање
	Други корисници буџетских средстава	(Управе, агенције, фондови, правосудни органи, канцеларије, службе...) У овој групи су Владине службе и канцеларије и посебне организације и самостални и независни државни органи.
	Јавна предузећа на централном нивоу	Јавна предузећа, привредна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва, установе чији је оснивач РС
Локални ниво	Директни корисници буџетских средстава (ЈЛС)	Органи и службе локалне власти
	Јавна предузећа/ јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт	Јавна предузећа, јавна комунална предузећа, привредна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, акционарска друштва, агенције, фондови и установе чији је оснивач локална власт
Индијектни корисници буџетских средстава		Индијектни корисници буџетских средстава на нивоу РС и на нивоу локалне власти (школе, факултети, здравствене институције, предшколске установе, установе културе, месне заједнице...)

ЦЈХ је кориснике средстава РФЗО – здравствене установе – разврстала у категорију *Индијектни корисници буџетских средстава на нивоу РС и на нивоу локалне власти*⁹⁶ заједно са школама, факултетима, предшколским установама, установама културе, месним заједницама. Овакав начин груписања корисника и извештавања о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, према образложењу ЦЈХ, условљен је захтевима из Поглавља 32 – Финансијски надзор.

ЦЈХ је сваке године у консолидованом годишњем извештају, по приказаним категоријама КЈС, вршила поређење и упоредну анализу за последње три године. Овакав начин категоризације, односно груписања корисника јавних средстава у годишњим консолидованим извештајима о стању ИФКЈ, не омогућава да се сагледа и прати стање система интерне финансијске контроле у здравственим установама, као важној категорији корисника јавних средстава.

Осим тога, таква класификација није у складу са Законом о буџетском систему, јер здравствене установе нису индијектни корисници буџетских средстава, већ су према члану 2 тачка 9) Закона о буџетском систему – корисници средстава РФЗО-а. Последица овако утврђеног статуса је да између РФЗО-а и здравствених установа не постоји однос директног и индијектног буџетског корисника. РФЗО није у буџетском смислу одговоран за здравствене установе, на начин на који су директни корисници буџетских средстава одговорни за своје индијектне кориснике⁹⁷. Неусаглашеност Списка корисника јавних средстава са одредбама Закона о буџетском систему, у делу који се односи на категоризацију здравствених установа, отклоњена је доношењем

политике и да обезбеди довољне административне капацитете на централном и локалном нивоу, у фондовима за социјално осигурање и у јавним предузећима.

⁹⁵ КГИ за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, страна 11.

⁹⁶ У КГИ за 2016, 2017. и 2018. годину о стању ИФКЈ у РС.

⁹⁷ Чланом 2 тачка 31) Закона о буџетском систему прописано је да се апропријације за индијектне кориснике буџетских средстава исказују збирно по врстама индијектних корисника и наменама средстава у оквиру раздела директног корисника који је, у буџетском смислу, одговоран за те индијектне кориснике буџетских средстава. Члан 74 Закона о буџетском систему прописује да је директни корисник буџетских средстава одговоран за рачуноводство сопствених трансакција, а у оквиру својих овлашћења и за рачуноводство трансакција индијектних буџетских корисника који спадају у његову надлежност.

Правилника о Списку корисника јавних средстава, који је објављен у „Службеном гласнику РС”, број 105 од 29. децембра 2018. године. Од 1. јануара 2019. године, здравствене установе су у Списку корисника јавних средстава, у колони 7 – „Тип КЈС” добиле ознаку „10 – корисници средстава Републичког фонда за здравствено осигурање”.

Последица заједничког приказивања здравствених установа са поменутих осталим КЈС је да, између осталог, кроз КГИ није доступан податак о томе колико њих уопште доставља годишње извештаје о стању ФУК и ИР, као ни податак колико је то у односу на укупан број здравствених установа. Ово важи и за остале кориснике јавних средстава, тако да ЦЈХ кроз консолидоване годишње извештаје даје анализу на основу достављених извештаја (без информације о томе колико КЈС није доставило Извештај).

Стратегијом развоја ИФКЈ констатује се да је успостављени ниво финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава неуједначеног квалитета⁹⁸, а кроз КГИ за 2018. годину да су индиректни корисници најслабија категорија када је у питању достављање извештаја, као и да су заједно са јединицама локалне самоуправе категорије са најнижим оценама у оквиру јавног сектора. Такође, наводи се да, осим што је потребно да се њихови руководиоци ангажују и обезбеде унапређење система ФУК-а у својим институцијама, потребно је обезбедити и додатну подршку кроз специјализоване материјале и рад са овим групама корисника јавних средстава кроз сарадњу ЦЈХ, јединица локалне самоуправе, ресорних министарстава и донаторске заједнице⁹⁹.

У КГИ за 2018. годину се наводи да је из категорије индиректних корисника извештај доставила 484 институција, али имајући у виду велики број индиректних корисника, директни корисници буџетских средстава имају неупоредиво већи обухват извештавања. Даље се даје оцена да „иако у категорији индиректних корисника постоји изванредан број већих организација, већину заправо представљају мале организације са малим буџетима и малим бројем запослених и њихов значај за сагледавање ИФКЈ система у РС је мали. ЦЈХ ће у будућности размотрити начин на који ће се приступити унапређењу система ФУК-а у овој категорији корисника¹⁰⁰.”

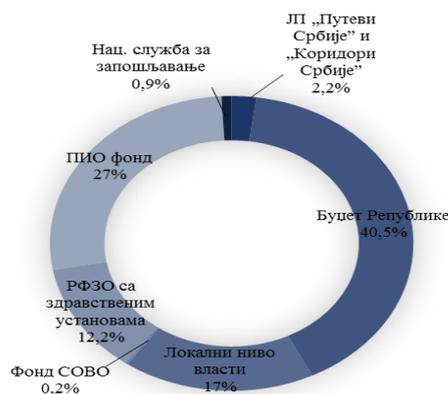
Међутим, подаци о расходима опште државе по нивоима власти дају другачију слику о значају здравствених установа. На следећем графикону дата је структура расхода опште државе по нивоима власти за 2018. годину.

⁹⁸ Страна 6.

⁹⁹ КГИ за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, страна 7/део Извештај о напретку у области ФУК.

¹⁰⁰ КГИ за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, страна 16.

Графикон 22. Структура расхода општег нивоа државе¹⁰¹



Буџет РФЗО са здравственим установама чини око 12,2% буџета општег нивоа државе (253,6 млрд динара у 2018. години)¹⁰². Од овог износа, за финансирање здравствених установа намењено је 94% (око 238 млрд дин.)¹⁰³, тако да је реч о значајној категорији корисника јавних средстава. Примера ради, четири клиничка центра у Србији имају буџет од 44,5 милијарди динара. Само Клинички центар Србије има буџет од 22,2 милијарде динара, што је нешто мање од заједничког буџета Министарства омладине и спорта (5,5 милијарди динара), Министарства трговине, туризма и телекомуникација (4,2 милијарде динара) и Министарства културе и информисања (13,2 милијарди динара) за 2018. годину¹⁰⁴.

Иако их кроз КГИ за 2018. годину не препознају као посебну категорију корисника јавних средстава, представници ЦЈХ се слажу да здравствене установе спадају у групу најзначајнијих корисника јавних средстава, јер имају велики број запослених и износ буџета по запосленом много већи него код осталих ресора.

Имајући у виду да ЦЈХ прати примену система ФУК и ИР, пре свега путем годишњих извештаја које корисници јавних средстава достављају, иако нема законску обавезу, за очекивати је да је подсећала кориснике да достављају извештаје, како би праћење стања било реалније и потпуније. За 2019. годину ЦЈХ је послала подсетнике оним КЈС који их редовно извештавају као и оним најзначајнијим КЈС по средствима и броју запослених, док за 2018. годину нису слали подсетнике. Увидом у достављени подсетник, утврдили смо да је подсетник послат на адресе 131 од 352 здравствене установе (укључујући и оне са територије КиМ), што представља око 37%. Међутим, није послат највећем броју здравствених установа које ту обавезу не извршавају, посебно на примарном нивоу здравствене заштите. У табели испод дат је преглед броја здравствених установа (по врсти) које су добиле подсетник за достављање извештаја, односно оне којима исти није послат.

¹⁰¹ Извор: Билтен јавних финансија за децембар 2018. године
https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/2018/Bilten%20javnih%20finansija%2017_2.pdf.

¹⁰² Билтен јавних финансија за децембар 2018. године, стр. 42-44.

¹⁰³ Према подацима из Билтена, РФЗО има буџет од око 253,6 млрд динара, док су расходи 344 здравствене установе у 2018. години износили 238 млрд динара.

¹⁰⁴ Закон о буџету Републике Србије за 2018. годину, извор финансирања 01 Приходи из буџета.

Табела 11. Преглед ЗУ којима је послат подсетник за достављање извештаја

Редни бр.	Врста здравствене установе	ЦЈХ је доставила подсетнике	ЦЈХ је послала подсетнике након ЗУ нису доставиле Извештај за 2018	ЦЈХ није послала подсетник (ЗУ нису доставиле Извештај за 2018)	ЦЈХ није послала подсетник (ЗУ су доставиле извештаје за 2018)
1	2	3	4	5	6
1	Дом здравља	34	1	113	3
2	Апотека	11		28	1
3	Завод	21	1	21	1
4	Здравствени центар	4	3	9	
5	Специјална болница	9		27	
6	Општа болница	24	11	6	
7	Институти	16	1	4	
8	Клинике и КБЦ	8	2	4	
9	Клинички центар	4	1		
10	УКУПНО	131	20	212	5
	Укупан број ЗУ из Плана мреже за 2018. годину			352	

Иако ЦЈХ није кроз КГИ о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору посебно анализирао здравствене установе, праћење здравствених установа су спроводили упоређивањем њихових одговора са осталим групама КЈС. У циљу израде КГИ за 2018. годину, ЦЈХ је израдила графички приказ стања у ФУК код индиректних корисника ООСО у односу на министарства и индиректне кориснике буџетских средстава. Извршена анализа достављених извештаја здравствених установа за ФУК и ИР заснива се на упоређењу квалитета достављених одговора са другим групама корисника јавних средстава (министарствима и индиректним корисницима буџетских средстава).

Овај приказ није био саставни део КГИ. Образложење ЦЈХ је да овај начин сагледавања није утемељен на регулативи, па из тог разлога није део КГИ, али да планирају да у будућности након измене регулативе посматрају посебно ресурсе. Сличан став су представници ЦЈХ изнели и током одржаног интервјуа, када су навели да од прошле године ЦЈХ настоји да сагледа и примени тзв. ресурсни поглед, односно да сагледа ко је надлежни орган за праћење ефикасности успостављања и праћење квалитета успостављеног система ИФКЈ. Сматрају да је неопходно да дође до измене Закона о буџетском систему и Закона о министарствима да би се овакав начин праћења успоставио.

Међутим, наведена измена закона би била неопходна само у случају додељивања нових надлежности за праћење ефикасности успостављања и праћење квалитета успостављеног система ИФКЈ. Тренутно је Законом о буџетском систему прописана надлежност ЦЈХ за обављање ових послова. У складу са чланом 83 Закона о буџетском систему, ЦЈХ обавља послове *централне хармонизације, координације, праћења примене и сагледавања квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору*. Праћење примене се не врши само путем КГИ, већ су анализе стања у здравственим установама могле да се раде независно од овог извештаја.

Стање интерне финансијске контроле у здравственим установама (али ниједне друге групе корисника јавних средстава посебно) није било тема састанака Радне групе за интерну финансијску контролу чије је формирање предвиђено Стратегијом развоја ИФКЈ. Задатак Радне групе је праћење имплементације Акционог плана Стратегије развоја ИФКЈ и годишње извештавање Владе о спроведеним активностима, оствареним резултатима и могућим тешкоћама у реализацији циљева и мера, достављање предлога за елиминисање таквих тешкоћа и предлагање допуна Акционог плана према потреби.

С обзиром да је задатак Радне групе, између осталог, да укаже на могуће тешкоће у реализацији циљева и мера, достављање предлога за елиминисање таквих тешкоћа и предлагање допуна Акционог плана према потреби и да је представник ЦЈХ председник Радне групе, постојала је могућност да се на састанцима Радне групе разматрају и проблеми везани за успостављање ИФК код здравствених установа. Међутим, ову могућност ЦЈХ није искористила да би добила подршку за решавање проблема здравствених установа у вези са успостављањем ИФК, нити је одржала састанак са представницима РФЗО и/или Министарством здравља у вези са овим питањем.

На састанцима Радне група за ИФК уочени су одређени проблеми и дате су сугестије, али без прецизирања код које групе КЈС су ови проблеми највећи. Између осталог, наводи се да је на основу појединачних годишњих извештаја ИР код великог броја КЈС који су имали обавезу успостављања јединице за интерну ревизију уочено да исту нису извршили и да имају једног или ниједног запосленог интерног ревизора. Радна група је дала сугестију да се подигне ниво координације у погледу финансијског управљања и контроле у погледу сарадње директних и индиректних корисника јавних средстава а у сарадњи са ЦЈХ, као и да се више руководство код корисника јавних средстава мора интензивно укључивати у имплементацију и развој финансијског управљања и контроле у својим организацијама.

Представници ЦЈХ су потврдили да након састанака Радне групе за ИФК није било закључака нити информације упућене ка Влади, већ је то део годишњег извештавања кроз КГИ.

Специфичност здравствених установа огледа се и у томе што неке одредбе Правилника за ИР нису применљиве на здравствене установе. Овим правилником уређено је да директни корисници буџетских средстава Републике Србије који у својој надлежности имају индиректне кориснике буџетских средстава оснивају посебну функционалну независну организациону јединицу за интерну ревизију. Код индиректних корисника буџетских средстава Републике Србије који нису успоставили интерну ревизију на један од начина прописаних чланом 3 Правилника за ИР, послове интерне ревизије врши јединица за интерну ревизију надлежног директног корисника буџетских средстава, у складу са сопственим планом рада¹⁰⁵.

Ова одредба Правилника за ИР није применљива на здравствене установе. Оне нису индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, већ корисници средстава РФЗО. У ширем смислу РФЗО врши контролу спровођења закључених уговора између филијала и давалаца здравствених услуга, односно врши контролу остваривања права из обавезног здравственог осигурања¹⁰⁶. Међутим, РФЗО не врши контролу пословања здравствених установа које није везано за спровођење закључених уговора за пружање услуга из обавезног здравственог осигурања.

За разлику од индиректних корисника буџетских средстава Републике Србије, здравствене установе немају изнад себе корисника јавних средстава чија би јединица за интерну ревизију вршила послове ИР и за њих, што отежава успостављање ИР у здравственим установама, посебно код малих здравствених установа.

Због свих наведених разлога, потребно је издвајање здравствених установа у посебну групу и коришћење посебног приступа ЦЈХ у решавању проблема недовољног степена успостављене интерне ревизије.

¹⁰⁵ Члан 5 ставови 1 и 3 Правилника за ИР.

¹⁰⁶ Члан 212 Закона о здравственом осигурању.

Сагледавање квалитета ФУК-а и ИР код здравствених установа

Поред наведеног, изостале су активности ЦЈХ код здравствених установа по питању сагледавања квалитета ФУК-а и ИР.

ЦЈХ има прописану надлежност да спроводи послове екстерног сагледавања квалитета система ФУК код корисника јавних средстава¹⁰⁷. Основни циљ сагледавања квалитета система ФУК је процена постојећег система који је корисник успоставио и утврђивање најважнијих недостатака и одступања која могу утицати на остваривање циљева у организацији. Такође, ЦЈХ кроз давање препорука кориснику, омогућава даље јачање и напредак постојећег система¹⁰⁸.

До 2019. године ЦЈХ није сагледавала квалитет ФУК код КЈС, па ни код здравствених установа.

Сагледавање квалитета система ФУК први пут је урађено 2019. године. ЦЈХ наводи да је ова активност у фази развоја и по питању методологије и по питању обима спровођења. Према образложењу ЦЈХ, при планирању броја сагледавања квалитета система ФУК по годинама узимају се у обзир вредности из Програма реформе управљања јавним финансијама (прве године 2, друге године 3 итд), као и реални капацитети ЦЈХ.

Што се тиче сагледавања квалитета рада ИР, ЦЈХ није ову активност спровела у претходном периоду код здравствених установа. Сагледавање квалитета рада ИР почело је у министарствима у 2016/2017. У периоду 2017-2018. године спровела је сагледавање квалитета рада ИР код девет КЈС, али ни у једној здравственој установи. У току су контроле сагледавања квалитета рада интерне ревизије код девет корисника јавних средстава,¹⁰⁹ међу којима нису здравствене установе.

Налаз 3.2. Централна јединица за хармонизацију је информације о обукама и стручним упутствима учинила јавно доступним, али није позивала здравствене установе да присуствују обукама, које имају пресудан утицај за стицање потребних знања и подизање свести руководства и свих запослених о значају успостављања интерних контрола

Циљ је био да утврдимо у којој мери је ЦЈХ обављајући послове стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора и стручног усавршавања руководиоца и запослених у здравственим установама, допринела стицању потребних знања и подизања свести о потреби и значају успостављања система интерних контрола у својим организацијама.

Постојеће обуке имају значајан ефекат јер је 70% институција које су имале своје представнике на обукама за ФУК у току 2018. године први пут доставило извештаје о систему ФУК-а¹¹⁰.

Циљ обука је да унапреди увођење система интерних контрола и управљачке одговорности у пракси¹¹¹.

У току 2018. године, обуке у области ФУК-а и ИР обављале су се у оквиру два одсека ЦЈХ: Одсек за хармонизацију ФУК-а и Одсек за хармонизацију ИР¹¹².

Од 2019. године у оквиру ЦЈХ формирана је посебна Група за обуке у области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, која обавља послове који се,

¹⁰⁷ Закон о буџетском систему, члан 83 став 1 тачка 1.

¹⁰⁸ Извештај о сагледавању квалитета ФУК НСЗ.

¹⁰⁹ Извор: Информатор о раду Министарства финансија, август 2020.

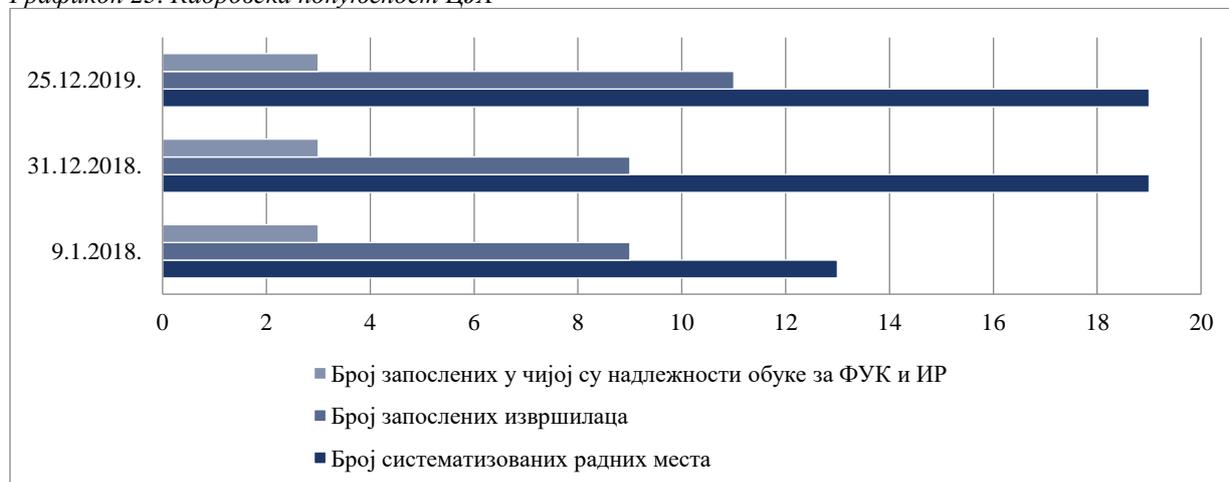
¹¹⁰ КГИ за 2018. годину, стр. 25.

¹¹¹ КГИ за 2018. годину, стр. 95

¹¹² Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија-пречишћен текст (последња измена је била 3. априла 2018. године).

између осталог, односе на: учествовање у процени потреба за обуком у областима ФУК-а и интерне ревизије; учествовање у креирању програма обука; припрему и унапређење материјала за обуку; подршку процеса пребацивања активности везане за обучавање у Националну академију за јавну управу; планирање, координацију, организацију, припрему, реализацију и евалуацију обука из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије итд.

Графикон 23. Кадровска попуњеност ЦЈХ



ЦЈХ процену потреба за обуком врши анализом исказаних потреба корисника за обуком у појединим областима, а не приоритизацијом група корисника јавних средстава код којих је степен полазника на обукама ЦЈХ нижи. Корисници јавних средстава своје потребе исказују кроз годишње извештаје које достављају ЦЈХ, кроз формалне захтеве и њихово обједињавање, искуством са терена. Такође, ЦЈХ прати нове тенденције у струци као и препоруке које добију из ЕК и SIGMA-е.

У КГИ за 2018. годину утврђено је да су неке од најзначајнијих слабости, када је у питању ЦЈХ као трећи стуб интерне финансијске контроле у јавном сектору, велике потребе за знањима и обуком из свих области ИФКЈ. Потребне за обукама су далеко веће од капацитета ЦЈХ да их организује, због чега ће се у будућности ЦЈХ више посветити изради методолошких смерница¹¹³.

Такође, планирана је и релокација обука које изводи ЦЈХ на Националну академију за јавну управу, која према Закону о Националној академији за јавну управу представља централну институцију система стручног усавршавања запослених у јавној управи. Наиме, у оквиру стратешког циља Јачање координације финансијског управљања и контроле и активности интерне ревизије од стране ЦЈХ, Акционим планом за период 2019-2020. године за спровођење Стратегије развоја ИФКЈ предвиђена је координација активности са Националном академијом за јавну управу у припреми курикулума неопходног за потенцијалну релокацију обука и коришћење базе података. Ова активност је у току.

ЦЈХ¹¹⁴ организује следеће обуке:

- основне обуке из области финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, као и
- специјализоване обуке из области интерних контрола које су превасходно намењене руководиоцима у јавном сектору.

¹¹³ КГИ за 2018. годину, стр. 103.

¹¹⁴ Информатор о раду Министарства финансија, април 2020. године, стр. 157.

Основна обука из области ФУК-а траје пет радних дана, а из области интерне ревизије седам радних дана, док се специјализоване обуке организују као једнодневне радионице које су тематски прилагођене конкретним захтевима корисника јавних средстава.

Захтев за спровођењем обука из ФУК-а¹¹⁵ за своје запослене подноси руководилац корисника јавних средстава ЦЈХ – административном раднику у писаној форми. Административни радник сакупља пристигле захтеве за обуку, уноси их у базу пристиглих захтева и када у договору за руководиоцем задуженим за обуке из ФУК-а одреди групе за обуку и време вршења обуке, мејлом обавештава све који ће бити полазници обуке, о датуму и месту одржавања обуке.

Слична процедура је и приликом пријављивања на основне обуке за интерне ревизоре, с тим да се обуке организују када се пријави довољан број полазника обуке. Пријаву за похађање основне обуке за интерне ревизоре подноси корисник јавних средстава за лице које је распоређено на радно место интерног ревизора, а које је у радном односу код тог корисника јавних средстава.

Лице које је завршило основну обуку за ИП и основну обуку за ФУК и испуњава све прописане услове доставља допис ЦЈХ, којим захтева обуку за практичан рад на ревизији путем обављања две ревизије код корисника јавних средстава код кога је у радном односу, уз стручну помоћ Министарства – ЦЈХ.

Захтев за практичну обуку (менторство) прима административни радник који исту уноси у базу података. Распоред менторства одређује помоћник министра. Пријаву за похађање обуке ЦЈХ подноси корисник јавних средстава за лице које испуњава напред наведене услове, а које је у радном односу код тог корисника јавних средстава распоређено на радно место интерног ревизора.

Евалуације обука се раде тако што полазници по завршетку основне обуке попуњавају евалуациони лист (подаци о полазнику, оцена квалитета аспеката обуке, познавање теме пре и после радионице и потребе за додатним обукама и коментари за унапређење). Подаци се касније прегледају и користе у интерне сврхе.

Према подацима из КГИ за 2018. годину, ЦЈХ је обучила 2.406 запослених и руководилаца¹¹⁶ и преко хиљаду представника највишег руководства¹¹⁷ институција КЈС у области ФУК-а. Према истом извору, звање овлашћени интерни ревизор у јавном сектору до сада је стекло 413 интерних ревизора¹¹⁸.

Према Информатору о раду Министарства финансија¹¹⁹, у току 2018. и 2019. године укупно је реализовано:

Табела 12. Реализоване обуке ЦЈХ у 2018. и 2019. години

Р. бр.	Врста обуке	Спроведено обука на нивоу КЈС	Спроведено обука на нивоу здравствених установа
		Збирно: 7 циклуса 596 полазника	Збирно: 7 циклуса 22 полазника (око 4% укупног броја)
1.	Основна обука за финансијско управљање и контролу	2018: 3 циклуса 208 полазника	2018: 3 циклуса 9 полазника (4,3% укупног броја)
		2019. 4 циклуса 388 полазника	2019. 4 циклуса 13 полазника (3,35% укупног броја)
2.	Основна обука за интерне	Збирно:	Збирно:

¹¹⁵ Обуке из ФУК-а и Обуке за руководиоце КЈС из области ФУК-а.

¹¹⁶ Петодневне обуке из ФУК-а.

¹¹⁷ Кроз једнодневне радионице.

¹¹⁸ КГИ за 2018. годину, стр. 5.

¹¹⁹ Ажуриран априла 2020. године

	ревизоре	3 циклуса 146 полазника 2018: 1 циклус 51 полазник 2019: 2 циклуса 95 полазника	3 циклуса 18 полазника (12,3% укупног броја) 2018: 1 циклус 7 полазника (13,7% укупног броја) 2019: 2 циклуса 11 полазника (11,6% од укупног броја)
3.	Обука за практичан рад на интерној ревизији путем обављања две ревизије код корисника јавних средстава код кога је лице које се обучава у радном односу, уз стручну помоћ ЦЈХ	Број кандидата на менторској обуци: 32	Број кандидата на менторској обуци из ЗУ: 8 (25%)
4.	Испит за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору	Испит за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору положило је: Збирно: 4 испитна рока 86 кандидата 2018: 2 испитна рока 36 кандидата 2019: 2 испитна рока 50 кандидата	
5.	Специјализоване обуке за финансијско управљање и контролу за руководиоце код корисника јавних средстава	Збирно: 9 циклуса 197 полазник 2018: 5 циклуса 120 полазника 2019: 4 циклуса 77 полазника	Према достављеним подацима о одржаним обукама ЗУ, ниједан руководилац ЗУ није прошао специјализовану обуку за ФУК у посматраном периоду
6.	Континуирана професионална обука након стицања сертификата ОИРЈС	Збирно: 11 циклуса 367 полазника 2018: 8 циклуса 141 полазник 2019: 3 циклуса 226 полазника	

У следећој табели даје се преглед обука које су прошли запослени из здравствених установа у периоду 2017-2019. године, са посебним освртом на здравствене установе које су субјекти ревизије и студије случаја у овој ревизији. Према достављеним подацима ЦЈХ, у периоду 2017-2019. године, обуке је похађало:

Табела 13. Број полазника на обукама ЦЈХ у периоду 2017-2019. године

	Број полазника	Из ЗУ - субјекти ревизије или студије случаја
Основна обука за финансијско управљање и контролу	32	Ниједна ЗУ која је субјект ревизије није имала запосленог на обукама, док су следеће ЗУ (студије случаја)

		имале полазнике: 1. Институт за јавно здравље Војводине – 1 полазник; 2. Дом здравља Ниш – 4 полазника;
Основна обука за интерне ревизоре	20	Ниједна ЗУ која је субјект ревизије није имала запосленог на обукама, док су следеће ЗУ (студије случаја) имале полазнике: 1. Институт за јавно здравље Војводине – 2 полазника; 2. Дом здравља Ниш – 1 полазник;
Обука за практичан рад на интерној ревизији путем обављања две ревизије код корисника јавних средстава код кога је лице које се обучава у радном односу, уз стручну помоћ ЦЈХ	8	Ниједна ЗУ која је субјект ревизије није имала запосленог на обукама, док су следеће ЗУ (студије случаја) имале полазнике: 1. Клинички центар Србије – 2 полазника; 2. Општа болница Суботица – 1 полазник

Анализом броја полазника из ЗУ који су присуствовали обукама може се закључити следеће:

- 1) Иако је број полазника који су у периоду 2017-2019. године прошли обуке из ФУК-а већи него за ИР (32 према 20 полазника), закључује се да је релативно посматрано, заинтересованост запослених из здравствених установа већа за обуке из ИР него из ФУК-а. Наиме, учешће запослених из здравствених установа у обукама за ФУК у односу на укупан број полазника КЈС се креће око 4%, док је учешће у обукама за ИР око 12%.
- 2) Четвртина запослених (25%) који су прошли обуке за практичан рад на интерној ревизији у 2018. и 2019. години је из здравствених установа.
- 3) Према достављеним подацима о одржаним обукама ЗУ, ниједан руководилац ЗУ није прошао специјализовану обуку за ФУК у 2018. и 2019. години.

Што се тиче четири здравствене установе (субјекти ревизије), ниједна није имала своје полазнике на обукама у току 2018. и 2019. године, било да су у питању запослени или руководиоци. Као што је већ наведено у оквиру Налаза 1.1., ОБ Сомбор и ИЗЈЗ Крагујевац нису слали своје запослене на обуке, јер нису знали да та врста обуке постоји, док су лица која су попуњавала Упитник у ИЗЈЗ Крагујевац као разлоге навела и недостатак иницијативе руководства да се информише о обукама.

ЦЈХ није слала позиве кандидатима да учествују на обукама, уз образложење да је Законом о буџетском систему прописано да она обавља стручно усавршавање. Обавештења о организовању обука се достављају искључиво кандидатима који су пријављени на исте. Министарство финансија не располаже просторијама које су адекватне за одржавање оваквог типа обука, те ЦЈХ мора у том смислу да пронађе расположиве просторије у којима ће се организовати основне обуке. Обавештења о основним обукама су достављали свима који су послали пријаву укључујући и здравствене установе. Напредне обуке су организовали преко Твининг пројекта са темама где здравствене установе нису биле циљна група (обично су били представници министарстава, учесници пилот пројекта, али углавном директни буџетски корисници).

Из наведеног се може закључити да је став ЦЈХ у претходном периоду био да је њена надлежност да организује обуке, али не и да активним деловањем подстакне КЈС да на овај начин стекну потребна знања и разумевање значаја успостављања ФУК-а и ИР (у смислу достављања позива и обавештења о врсти и начину организовања обука, као и информација о томе да су обуке бесплатне). С друге стране, за разлику од ЦЈХ, приватне консултантске куће шаљу позиве на обуке и обавештења здравственим установама о организовању обука уз накнаду.

ЦЈХ нема посебне планове обука којима ће се приоритети у обукама дати групама КЈС код којих су уочени проблеми у успостављању ФУК и ИР. Процена потреба за обуком у областима ФУК-а и ИР се врши у односу на теме и проблеме које су кандидовали КЈС.

Посебан проблем за ефикасно организовање обука за овлашћеног интерног ревизора представља дужина трајања самог процеса, с једне стране и предвиђени начин спровођења практичне обуке с друге стране. Наиме, након што се пријаве на обуке за интерног ревизора, кандидати чекају да се прикупи довољан број кандидата и пролазе обуку која траје седам радних дана. Интерни ревизор након додељивања ментора (из ЦЈХ), обавља две ревизије код КЈС код кога је запослен. Након процене ризика и одређивања предмета и субјекта ревизије, отпочиње са обављањем интерне ревизије. Препоручено трајање једне ревизије по методологији рада интерне ревизије је минимално ефективних пет недеља. Ефективних пет недеља се не поклапа са календарских пет недеља. ЦЈХ наводи да више фактора може утицати на пролонгирање овог рока (ангажованост самог интерног ревизора, спремност руководства да прихвати препоруке, логистички захтеви, удаљеност, организовање састанака, итд...). Сертификат овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору у периоду 2013-2019. године је добило 13 лица из здравствених установа.¹²⁰ Према достављеним подацима ЦЈХ, 8 лица која су предала захтеве за практичном обуком и 9 лица код којих је практична обука у току у просеку су пре 2 године предали захтев за њеним похађањем.

Менторство обављају четири извршиоца из ЦЈХ, а ЦЈХ наводи да је минимално потребно да се обучи око 2.500 ревизора у јавном сектору. Имајући у виду описани поступак и несразмеру између броја запослених у ЦЈХ који раде на овим пословима и броја ревизора који су потребни јавном сектору, ЦЈХ је приступила измени Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору у делу који се односи на практичан део испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Организовано стручно усавршавање овлашћени интерни ревизор може остварити, између осталог, кроз одржана предавања или учествовања на конференцијама, семинарима, радионицама, састанцима у организацији релевантних националних и међународних институција и струковних удружења.

Релевантне националне и међународне институције су: државни органи (као на пример обуке/предавања које организује Министарство финансија, ЦЈХ), организације основане од државних органа (као на пример обуке/радионице које спроводи Национална академија за јавну управу или Канцеларија за јавне набавке), као и органи и организације Европске комисије и Светске банке.

Што се тиче будућих корака, ЦЈХ је у сарадњи са Твининг пројектом радила на унапређењу комуникације и планира да се убудуће путем мејлова и расписа али и осталим комуникационим средствима обраћа здравственим установама са обавештењима о новим методолошким материјалима. Такође, представници ЦЈХ су изразили спремност да израде посебан материјал за обуке само за здравствене установе, имајући у виду њихову специфичност (у радној верзији нове ИФКЈ Стратегије је предвиђена израда посебних материјала за значајније групе КЈС из неколико ресора). ЦЈХ наводи да препознаје значај здравствених установа у овом смислу, али истичу да им је неопходна сарадња ресорног министарства као и добијање донаторске подршке.

¹²⁰ Још 4 лица су обуку требали да полажу 24. септембра 2020. године.

¹²¹Осим организовања непосредних практичних обука, ЦЈХ је у току 2018. и 2019. године ажурирала и унапредила постојећи и донела и објавила нове методолошке приручнике и упутства за ИР и ФУК:

- Приручник за финансијско управљање и контролу;
- Смернице о концепту управљачке одговорности – Стално поступање у јавном интересу;
- Смернице за управљање ризицима;
- Модел стратегије управљања ризицима;
- Постављен је модел Повеље ИР.

У поступку спровођења ревизије на интернет станици ЦЈХ објављене су следеће смернице: Смернице о ФУК за мале кориснике јавних средстава и Смернице за управљање неправилностима.

У 2018. и 2019. години ЦЈХ је у сарадњи са твининг пратнерима организовала укупно 13 тематских радионица са посебним нагласком на примену концепта управљачке одговорности у јавном сектору, представљање новог „COSO“ оквира, управљање стратешким ризицима, увођење систем мерења учинка код КЈС, ревизије ИРА и ЕУ фондова и друго.

Уместо непосредне практичне обуке, Стратегијом ИФКЈ и акционим плановима за њену реализацију предвиђена је промена правца у смислу припреме материјала за обуку који ће се учинити јавно доступним и омогућити e-learning.

На интернет страници Министарства финансија – ЦЈХ („e-learning” платформи ФУК-а, ИР и управљачке одговорности) објављене су бројне смернице чији преглед дајемо у Прилогу 4 овог Извештаја¹²².

Поред ових обука, ЦЈХ обавља и консултације за КЈС из области ФУК-а и ИР, телефонским путем или писаним путем. За консултације из области ФУК-а постоји могућност и одржавања једнодневне радионице на терену код корисника јавних средстава коју спроводе запослени у ЦЈХ. ЦЈХ је изјавила да је постојала намера да се одржи једна већа једнодневна ФУК обука за неколико здравствених институција обједињено, али уведено је ванредно стање¹²³.

Из наведеног се може закључити да, иако је ЦЈХ у посматраном периоду спровела низ активности које се тичу обука и обезбеђивања методолошких смерница (које су јавно доступне), изостао је активнији приступ упућивањем позива на обуке. Само су се 42 од 173 здравствене установе изјасниле да су њихови руководиоци или запослени присуствовали обукама ЦЈХ у области ФУК-а, а 112 од 173 није имало полазнике у области обуке за ИР. Потреба да ЦЈХ додатно циљано приступи и групи индиректних корисника, са јасном приоритизацијом је један од закључака КГИ за 2018. годину, у делу који се односи на извештавање индиректних корисника. Чињеница да је само 1/3 здравствених установа доставила Извештаје о систему ФУК-а за 2018. и 2019. годину¹²⁴, а мање од 20% Извештај о интерној ревизији, упућује на закључак да у

¹²¹ КГИ за 2018. годину, стр.76 (део III Извештавање о напретку, тачка 1. Преглед постигнутих резултата према циљевима из Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017 - 2020. године)

¹²² Извршен увид на интернет страницу 6. 9. 2020. године

¹²³ На захтев ДЗ Земун упућен у марту 2020. године за одржавање једнодневне радионице за обуку за финансијско управљање и контрола, за запослене у ДЗ Земун, ДЗ Стари Град, ДЗ Вождовац и ДЗ Звездара.

¹²⁴ Процент здравствених установа које достављају Извештај о интерној ревизији је још нижи: према подацима ЦЈХ, Извештај о интерној ревизији за 2018. годину је доставило 13% свих здравствених установа, а за 2019. годину, према подацима достављеним Државној ревизорској институцији 59 здравствених установа.

здравственим установама не постоји потребно знање и свест о потреби предузимања активности на успостављању ФУК-а и ИР.

ЗАКЉУЧАК 4: Постојећа ограничења у запошљавању и неусклађени нормативи за немедицински кадар отежали су обезбеђивање потребних кадрова за интерну ревизију у здравственим установама

Наш циљ је био да утврдимо у којој мери је Министарство здравља, у оквиру својих надлежности, пружило подршку здравственим установама за обезбеђивање кадровских капацитета потребних за успостављање интерне ревизије.

Кључне препреке успостављању и континуираном развоју система ФУК и ИР које су КЈС навели у својим извештајима за 2017. и 2018. годину су забрана запошљавања и кадровски проблеми, односно недовољно запослених, са аспекта броја и стручности.

На основу анализе документације и података прикупљених од Министарства здравља и здравствених установа (субјеката ревизије), као и осталих здравствених установа које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције, обављених интервјуа са запосленима у Министарству здравља, као и у оквиру Другог пројекта развоја здравства Србије (ДПРЗС) Министарства здравља, донели смо закључак који темељимо на следећим налазима:

Здравствена установа статутом уређује питања од значаја за рад установе, укључујући и унутрашњу организацију. Законом о здравственој заштити је такође уређено да здравствена установа образује организационе јединице у зависности од врсте делатности, броја запослених и других прописаних услова¹²⁵. Други прописани услови су одређени, између осталог, чланом 125 став 5 Закона о здравственој заштити којим је прописано да се у здравственој установи у јавној својини организују и обављају послови финансијског управљања и контроле, као и послови интерне ревизије, у складу са прописима којима се уређује буџетски систем. Законом о буџетском систему и подзаконским актом донетим на основу њега – Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору прописано је да се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених успоставља посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију. Према томе, у случају да здравствена установа има више од 250 запослених, статутом здравствене установе је требало да се предвиди формирање посебне организационе јединице, а о чему је Министарство здравља требало да да сагласност/мишљење. У поступку ревизије је утврђено да се измене статута одобравају без провере њихове усклађености са законима, посебно оним одредбама које се односе на успостављање темеља организације (систем управљања и контроле).

Министарство здравља је у посматраном периоду (2018. и 2019. година), приликом давања сагласности за ново запошљавање у здравственим установама, имало ограничење у виду Одлуке о максималном броју запослених на неодређено време у систему државних органа, система јавних служби, систему аутономне покрајине Војводине и систему локалне самоуправе за 2017. годину¹²⁶.

Министарство здравља од 2010. године није мењало утврђене нормативе у погледу ангажовања немедицинског кадра у здравственим установама како би се број запослених прилагодио захтевима који се пред њих постављају. У међувремену су здравствене установе добиле низ обавеза у погледу извештавања, али и обављања

¹²⁵ Члан 125 Закона о здравственој заштити.

¹²⁶ „Службени гласник РС”, бр. 61/17, ... и 84/19.

других послова који у делокругу рада немедицинског кадра (послове интерне ревизије, службеника за јавне набавке, извештавање према Фонду итд).

Налаз 4.1. Министарство здравља је одобравало измене статута без провере њихове усклађености са прописима којима се уређује буџетски систем, у делу који се односи на интерну финансијску контролу

Здравствена установа статутом уређује питања од значаја за рад установе: делатност, унутрашњу организацију, управљање, пословање, критеријуме за именовање и разрешење директора, заменика директора и друго¹²⁷. Законом о здравственој заштити је такође уређено да здравствена установа образује организационе јединице у зависности од врсте делатности, броја запослених и других прописаних услова¹²⁸.

Оба Закона о здравственој заштити која су била на снази у току 2018. и 2019. године предвиђају да је потребно мишљење, односно сагласност министарства надлежног за послове здравља на одредбе статута здравствене установе у делу којим се уређује унутрашња организација.

Табела 14. Обавеза организовања послова ФУК и ИП по Закону о здравственој заштити

Одредбе члана 142 став 4 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 107/05... и 105/17 - др. закон)	Одредбе члана 125 став 5 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, број 25/19)
У здравственој установи организују се и обављају послови интерне финансијске контроле у складу са прописима којима се уређује буџетски систем.	У здравственој установи у јавној својини организују се и обављају послови финансијског управљања и контроле, као и послови интерне ревизије , у складу са прописима којима се уређује буџетски систем.

Министарство здравља наводи да у статутима који се достављају на мишљење/сагласност постоји општа одредба којом је предвиђено да се у здравственој установи организују и обављају и послови интерне финансијске контроле, у складу са прописима којима се уређује буџетски систем. Даље образлаже да даје сагласност/мишљење на статут здравствене установе у складу са одредбама Закона о здравственој заштити, док послови интерне финансијске контроле у складу са прописима којима се уређује буџетски систем нису у надлежности Министарства здравља.

Међутим, имајући у виду:

- да је надлежност Министарства здравља за давање сагласности/мишљења на унутрашњу организацију прописана одредбама Закона о здравственој заштити;
- да здравствена установа образује организационе јединице у зависности од врсте делатности, броја запослених и других прописаних услова¹²⁹;
- да су други прописани услови одређени, између осталог, чланом 125 Закона о здравственој заштити – у здравственој установи организују се и обављају послови финансијског управљања и контроле, као и послови интерне ревизије, у складу са прописима којима се уређује буџетски систем¹³⁰;
- да је Законом о буџетском систему и подзаконским актом донетим на основу њега – Правилником о заједничким критеријумима за организовање и

¹²⁷ Одредбе члана 124 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19).

¹²⁸ Члан 125 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19).

¹²⁹ Члан 125 Закона о здравственој заштити („Службени гласник РС”, бр. 25/19).

¹³⁰ Одредбе члана 125 став 5 Закона „Службени гласник РС”, бр. 25/2019. Одредбама члана 142 став 4 Закона о здравственој заштити који је био на снази до 11. априла 2019. године одредба је била слична: У здравственој установи организују се и обављају послови интерне финансијске контроле у складу са прописима којима се уређује буџетски систем.

стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору прописано да се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених успоставља посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију, што значи да у случају да здравствена установа има више од 250 запослених, статутом здравствене установе је требало да се предвиди формирање посебне организационе јединице,

неспорно је да је Министарство здравља имало надлежност и да је требало пре давања сагласности/мишљења на одредбе статута ових установа, да провери њихову усклађеност са законима.

Група за интерну ревизију Министарства здравља је 2016. године спровела интерну ревизију система интерне контроле у Сектору за организацију здравствене службе, који је надлежан да припрема сагласност/мишљење на статут здравствене установе.

У Нацрту извештаја који је достављен ДРИ на увид у ревизији су утврђени одређени недостаци у пословању Сектора за организацију здравствене службе. У Нацрту извештаја се наводи да се измене статута одобравају без провере њихове усклађености са законима, посебно оним одредбама које се односе на успостављање темеља организације (систем управљања и контроле). У вези са тим, интерна ревизија Министарства здравља је дала препоруку да је потребно успоставити контролни механизам који обезбеђује да су статuti усклађени са законима, као и извршити измену статута свих здравствених установа, односно ускладити их са чланом 142 Закона о здравственој заштити и члановима 81 и 82 Закона о буџетском систему.

Сектор за организацију здравствене службе, у периоду за који је рађен извештај интерне ревизије није успоставио контролне механизме који би обезбедили усклађеност статута за законима, посебно са одредбама Закона о буџетском систему које се односе на ФУК и ИР.

ДЗ Вождовац је у току 2019. године послао Захтев¹³¹ за добијање сагласности на измене и допуне Статута ДЗ Вождовац, у којем је између осталог, предвиђена измена члана 44 Статута у делу који се односи на обављање послова интерне финансијске контроле. ДЗ Вождовац није добио одговор Министарства здравља. ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац нису у посматраном периоду покренули иницијативу за измену статута. У току спровођења ове ревизије, у новембру 2020. године, КЦ Крагујевац је од Министарства здравља добио Решење о давању сагласности на Статут који предвиђа формирање посебне организационе јединице за интерну ревизију.

Налаз 4.2. Министарство здравља није ускладило норматив кадра у здравственим установама са обимом немедицинских послова, што је уз забрану запошљавања успорило успостављање интерне ревизије

Успостављање и функционисање система интерне ревизије код корисника јавних средстава (здравствених установа) подразумева обављање интерне ревизије од стране интерних ревизора. У ситуацији када корисник јавних средстава (здравствена установа) не располаже са адекватним бројем и квалитетом кадра који може да обавља ове послове, један од важних услова за успостављање овог система јесте и ново запошљавање. Из овога проистиче врло важна улога Министарства здравља које са једне стране одређује норматив немедицинског кадра, а са друге стране на захтев здравствених установа доставља предлог за ново запошљавање надлежном телу Владе.

Министар здравља доноси кадровски план за запослене у здравственим установама у јавној својини за територију Републике Србије, кога чини укупан број запослених обухваћен појединачним кадровским плановима здравствених установа у јавној

¹³¹ Број: 753 од 11. фебруара 2019. године.

својини (у даљем тексту: републички кадровски план)¹³². Републички кадровски план представља максимални број запослених у здравственим установама у јавној својини, односно максимални број запослених у свакој појединачној здравственој установи у одговарајућој буџетској години¹³³. Републички кадровски план би требао да се доноси за сваку буџетску годину, најраније истовремено са прописом којим се уређује буџет, текуће календарске године за наредну буџетску годину. Ако се кадровски план не донесе у овом року, до доношења републичког кадровског плана, односно кадровског плана здравствене установе, примењује се постојећи кадровски план.

Кадровски план, као и његове измене и допуне, мора бити усклађен са финансијским средствима организације обавезног здравственог осигурања, односно здравствене установе, односно буџета оснивача, за буџетску годину за коју се доноси кадровски план, односно његове измене и допуне, о чему се доказ доставља Министарству.

Одредбе члана 163 Закона прописују да укупан број запослених у кадровском плану у току једне буџетске године министар може да измени по службеној дужности, између осталог, на основу захтева здравствене установе, и то усклађивањем броја запослених са стандардима, односно нормативима прописаним овим законом и прописима донетим за спровођење овог закона, односно усклађивањем броја запослених ради обезбеђивања здравствене заштите, у складу са законом.

Здравствена установа може да поднесе министарству надлежном за послове здравља захтев за измену, односно допуну кадровског плана здравствене установе, са потребном документацијом из става 1 члан 163 Закона о здравственој заштити, највише два пута у току једне календарске године и то у периоду од 1. до 31. јануара за текућу буџетску годину, као и од 1. до 30. јуна текуће године за наредну буџетску годину.

Представници Министарства здравља описали су на који начин се доноси републички кадровски план. Параметри који се користе за израду републичког кадровског плана су нормативи из Правилника о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе¹³⁴, као и затечено стање у здравственим установама и ограничења при запошљавању. Одлуком о максималном броју запослених на неодређено време у систему државних органа, система јавних служби, систему аутономне покрајине Војводине и систему локалне самоуправе за 2017. годину Министарство је ограничено у смислу давања сагласности за ново запошљавање у здравственим установама. Одредбама члана 27е Закона о буџетском систему прописана је забрана заснивања радног односа са новим лицима ради попуњавања слободних, односно упражњених радних места код корисника јавних средстава до 31. децембра 2020. године. Забрана је први пут уведена изменом Закона о буџетском систему¹³⁵ из децембра 2013. године. Изузетно, радни однос са новим лицима може се засновати уз сагласност тела Владе, на предлог надлежног министарства, односно другог надлежног органа, уз претходно прибављено мишљење Министарства финансија. Молбу за попуњавање слободног, односно упражњеног радног места и за одобравање додатног радног ангажовања, здравствена установа подноси министарству надлежном за послове здравља.¹³⁶

¹³² Одредбе члана 161 Закона о здравственој заштити на снази од 11. априла 2019. године. У претходно важећем Закону кадровски план уређен је чланом 173а.

¹³³ Члан 162 Закона о здравственој заштити.

¹³⁴ „Службени гласник РС”, бр. 43/06, 112/09, 50/10, 79/11, 10/12 - др. правилник, 119/12 - др. правилник, 22/13 и 16/18.

¹³⁵ „Службени гласник РС”, бр. 108/13.

¹³⁶ Одредбе члана 5 став 1 тачка 7 и члана 6 Уредбе о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава („Службени гласник РС”, бр. 113/13, 21/14, 66/14, 118/14, 22/15, 59/15, 62/19 и 50/20).

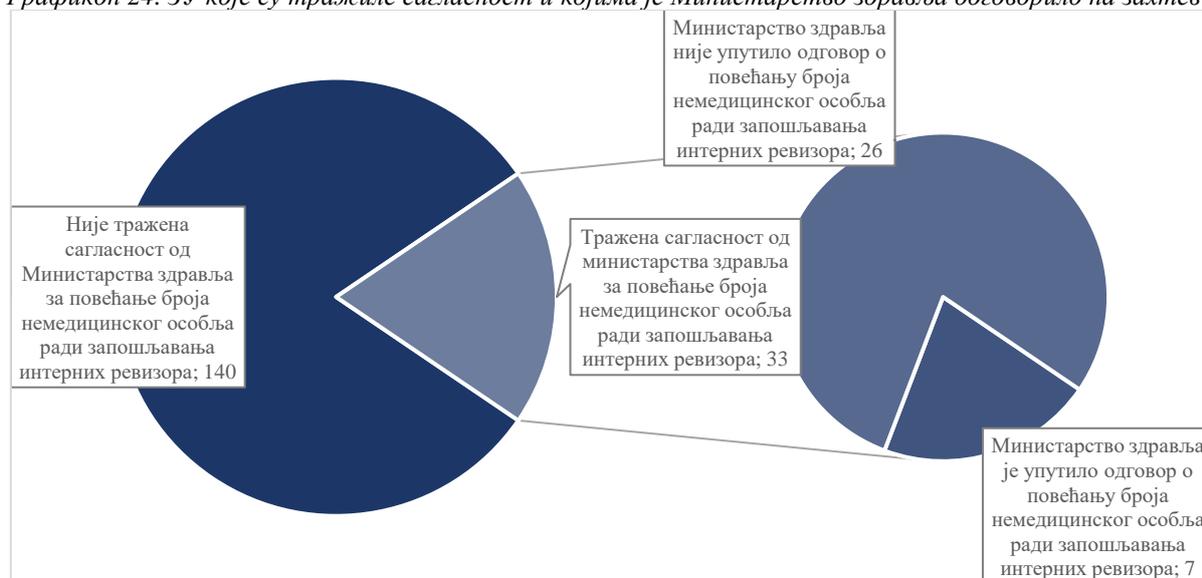
Министарство даје сагласност за ново запошљавање путем две комисије које су за то задужене, то су Комисија за кадрове Министарства здравља и Владине Комисије за давање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава. У складу са Уредбом о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава¹³⁷, приликом давања сагласности, Министарство здравља полазећи од примљених молби, мишљења Министарства финансија и сопствене процене о потреби и могућностима за попуњавање слободних, односно упражњених радних места код корисника јавних средстава, доставља Комисији обједињени предлог акта о давању сагласности за попуњавање слободних, односно упражњених радних места код подносилаца молбе.¹³⁸ Један од елемената за одлучивање Комисије за кадрове Министарства здравља је старосна структура медицинског особља. Обраду захтева за Комисију за кадрове обављају два запослена извршиоца. Комисија за кадрове се у просеку састаје једном месечно, као и у случају решавања хитних проблема.

У току 2018. и 2019. године 33 од 173 здравствене установе које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције су тражиле сагласност од Министарства здравља за повећање броја немедицинског особља ради запошљавања интерних ревизора.

ДЗ Вождовац је упутио Министарству здравља захтев за проширење кадровског плана, а КЦ Крагујевац за попуњавање слободних, односно упражњених радних места на Обрасцу ПРМ и за добијање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање на неодређено време, у циљу запошљавања интерног ревизора. Као што је већ наведено у налазу 2.2. овог Извештаја, ДЗ Вождовац и КЦ Крагујевац нису добили одговоре на ове захтеве. Са друге стране, ОБ Сомбор, иако је навела да је недостатак кадровских капацитета основни разлог што није успостављена функција интерне ревизије, није у току 2018. и 2019. године упутила захтев Министарству здравља за проширење кадровског плана и за ново запошљавање.

Одговоре Министарства здравља је добило 7 од 33 здравствене установе. Наведени подаци су представљени на графикону испод:

Графикон 24. ЗУ које су тражиле сагласност и којима је Министарство здравља одговорило на захтев



¹³⁷ „Службени гласник РС”, бр.113/03, 1/14, 66/14, 118/14, 22/15, 59/15, 62/19 и 50/20.

¹³⁸ Члан 6 Уредбе о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава.

Нормативи за немедицински кадар нису прилагођени прописаним обавезама здравствених установа

Правилником о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе прописују се ближи услови у погледу кадра, опреме, простора и лекова које за оснивање и обављање здравствене делатности, односно одређених послова здравствене делатности, морају испуњавати здравствене установе. Правилник, између осталог, прописује услове у погледу немедицинског кадра у здравственим установама на примарном, секундарном и терцијарном нивоу здравствене заштите.

Одредбама члана 17 Правилника прописано је да код здравствених установа на примарном нивоу, од укупног броја запослених у здравственој установи до 15% су радници за обављање немедицинских послова (правни, економско-финансијски, технички и други слични послови). За обављање правних и економско-финансијских послова обезбеђује се један немедицински радник на седам здравствених радника и здравствених сарадника са високом школском спремом. За обављање техничких и помоћних послова обезбеђује се један немедицински радник на три здравствена радника и здравствена сарадника са високом школском спремом, не укључујући возаче у хитној медицинској помоћи.

Одредбама члана 31 Правилника прописано је да здравствене установе које обављају стационарну здравствену делатност за обављање правних, економско-финансијских, техничких и других сличних послова, на 100 постеља обезбеђују следећи кадар:

Табела 15. Кадрови у ЗУ које обављају стационарну здравствену делатност

Здравствена установа за:		Административни радници	Технички и помоћни радници
1)	краткотрајну хоспитализацију	7	32
2)	дуготрајну хоспитализацију		
	а) психијатријских болесника	5	25
	б) оболелих од ТБЦ, неспецифичних обољења плућа и других хроничних обољења и стања	5	25
3)	реhabилитацију у специјализованим болничким установама	5	25

Услови за немедицински кадар у здравственим установама које обављају здравствену делатност **на више нивоа**, за заводе за јавно здравље ван територије града Београда, утврђени су на начин да се завод за јавно здравље може основати и обављати здравствену делатност ако, у односу на укупан број становника на територији за коју је основан, има 29 запослених на 100.000 становника¹³⁹. За обављање правних, економско-финансијских, техничких и других сличних послова, завод има 15% запослених од укупног броја запослених¹⁴⁰.

Одредбе Правилника о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе, у делу којим су прописани услови у погледу немедицинског кадра у здравственим установама на

¹³⁹ Одредбе члана 32 Правилника о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе.

¹⁴⁰ Члан 32 став 3 Правилника о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе.

примарном, секундарном и терцијарном нивоу здравствене заштите¹⁴¹ се нису мењале од 2010. године¹⁴² до данас.

У међувремену су здравствене установе добиле низ обавеза у погледу извештавања, али и обављања других послова који су у делокругу рада немедицинског кадра:

- Од 1. јануара 2011. године здравствене установе имају обавезу успостављања функције интерне ревизије, што је повећало потребе за административним кадром посебно код здравствених установа које имају преко 250 запослених – због формирања јединице за интерну ревизију са три извршиоца;
- Законом о јавним набавкама из 2012. године¹⁴³ било је прописано да наручилац чија је укупна вредност планираних јавних набавки на годишњем нивоу већа од петоструког износа који је одређен за јавне набавке мале вредности, мора да има најмање једног службеника за јавне набавке¹⁴⁴;
- У току 2019. године Фонд је донео Инструкцију за ефикасније управљање системом финансирања здравствене заштите и контроле трошкова лечења осигураних лица Фонда, а у циљу реализације Закључка Владе којим је предвиђено да Фонд за установе из Плана мреже здравствених установа, врши плаћање добављачима у име и за рачун здравствене установе.

Обавеза се односи на достављање података како за укупне залихе, тако и залихе намењене осигураним лицима Фонда и залихе намењене лечењу осталих лица које се не финансирају на терет Фонда. На исти начин се тражи достављање података о укупним утрошцима материјала за период, а посебно укупног утрошка насталог пружањем услуга осигураним лицима Фонда и укупног утрошка насталог пружањем услуга осталим лицима – које се не финансирају на терет Фонда.

Министарство здравља од 2010. године није мењало утврђене нормативе у погледу ангажовања немедицинског кадра у здравственим установама како би се број запослених прилагодио захтевима који се пред њих постављају. И представници Министарства су потврдили да је акт којим су утврђени услови у погледу кадра застарео, као и да је израда новог правилника у току. Доношење новог акта обавеза је Министарства здравља према новом Закону о здравственој заштити који је донет априла 2019. године, према коме ближи услови у погледу ангажовања кадра у здравственим установама треба да се пропишу у року од 18 месеци од дана ступања на снагу овог закона¹⁴⁵. Предлог новог Правилника о ближим условима за обављање здравствене делатности у здравственим установама и другим облицима здравствене службе део је пројектног задатка међународног консултанта који је ангажован у оквиру Другог пројекта развоја здравства Србије (ДПРЗС) Министарства здравља који се спроводи на основу Споразума о зајму између Републике Србије и Међународне банке за обнову и развој, у оквиру Пројектне активности „Развој Плана оптимизације мреже установа здравствене заштите – Мастерплан”.

Кључна уговорена активност међународног консултанта за израду предлога новог Правилника су „Политике за подршку и подстицај реализације Плана оптимизације мреже установа здравствене заштите (Извештај Д5)”, чији су саставни део нацрти предлога нове Уредбе о Плану мреже здравствених установа и Новог Правилника, а чија је реализација била планирана за крај августа 2020. године.

¹⁴¹ У Правилнику у члану 31 наведене као здравствене установе са стационаром.

¹⁴² Измене Правилника којима су одређени нормативи за немедицински кадар објављене су у „Службеном гласнику РС”, број 112/09 који је ступио на снагу 7. јануара 2010. године.

¹⁴³ „Службени гласник РС”, број 124/12.

¹⁴⁴ Члан 134 Закона о јавним набавкама („Службени гласник РС”, бр. 124/12, 14/15, 68/15).

¹⁴⁵ Члан 39 став 3 и члан 261 став 4 Закона о здравственој заштити.

По усвајању нацрта предлога новог Правилника од стране ПРГ¹⁴⁶ и Министарства здравља, биће организована јавна расправа са свим заинтересованим странама (здравствене установе, коморе, удружења) која треба да резултира израдом коначног предлога Новог правилника, његовим усвајањем и доношењем у законски предвиђеном року.

¹⁴⁶ Посебна радна група Министарства здравља за реформу начина финансирања плаћања болничких здравствених установа, унапређење капитационе формуле и квалитета примарне здравствене заштите и оптимизацију плана мреже (ПРГ).

V Мере предузете у току ревизије

У току спровођења ове ревизије ДЗ Вождовац, ОБ Сомбор и КЦ Крагујевац су доставили Годишњи извештај о систему ФУК за 2019. годину Централној јединици за хармонизацију Министарства финансија.

Такође, у току ревизије, све четири здравствене установе – субјекти ревизије су отпочеле организационо спровођење успостављања система ФУК-а.

ИЗЈЗ Крагујевац је донео Одлуку о образовању радне групе¹⁴⁷, именован је руководилац Радне групе и 16 чланова – руководиоци (помоћници директора), начелници Центара и шефови служби. Радна група је усвојила План активности за успостављање система финансијског управљања и контроле у ИЗЈЗ Крагујевац¹⁴⁸, којим су дефинисане активности које треба предузети, одговорна лица за њихову реализацију, и крајњи рок за окончање предвиђених активности – крај 2021. године.

КЦ Крагујевац је основао радну групу¹⁴⁹, именовано руководиоца задуженог за ФУК¹⁵⁰ и донео Акциони план за имплементацију система ФУК¹⁵¹. Министарство здравља је донело Решење о давању сагласности на Статут Клиничког центра Крагујевац¹⁵². Статутом је дефинисана посебна организациона јединица за интерну ревизију.

ОБ Сомбор је образовала радну групу¹⁵³ и именовала руководиоца задуженог за ФУК¹⁵⁴.

ДЗ Вождовац је образовао Радну групу за увођење и развој система финансијског управљања и контроле у ДЗ Вождовац¹⁵⁵.

¹⁴⁷ Број: 01-3136 од 3. јуна 2020. године.

¹⁴⁸ Од 2. јула 2020. године.

¹⁴⁹ Одлука о образовању радне групе број: 01-8061/1, од 16. 7. 2020. године.

¹⁵⁰ Одлука о именовању руководиоца број: 01-8061, од 16. 7. 2020. године.

¹⁵¹ Број: 7560 од 30.6.2020. године.

¹⁵² Број: 110-00-407/2020-02 од 30. септембра 2020. године.

¹⁵³ Одлука о образовању радне групе за систем ФУК број: 24-5631/2020, од 27. 10. 2020. године.

¹⁵⁴ Одлука о именовању руководиоца одговорног за ФУК број: 24-5630/2020, од 27. 10. 2020. године.

¹⁵⁵ Одлука о образовању Радне групе за увођење и развој система финансијског управљања и контроле у ДЗ Вождовац, Број: 5659 од 4. септембра 2020. године.

VI Захтев за доставу одазивног извештаја

Субјект ревизије је, на основу члана 40 став 1 Закона о Државној ревизорској институцији, дужан да поднесе Државној ревизорској институцији писани извештај о отклањању откривених несврсисходности (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 несврсисходности у пословању, које су откривене ревизијом;
- 3) приказивање мера исправљања.

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

Субјекти ревизије су у обавези да у одазивном извештају искажу мере исправљања по основу откривених несврсисходности односно свих налаза датих у Извештају о ревизији сврсисходности пословања, као и да поступе по датим препорукама осим оних који су отклоњени у току обављања ревизије и садржани у поглављу Мере предузете у поступку ревизије. За мере исправљања су дужни да уз одазивни извештај доставе доказе према следећем:

1. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке првог приоритета, односно које је могуће отклонити у року од 90 дана субјекти ревизије су у обавези да доставе доказе о отклањању несврсисходности односно предузимању мера исправљања;
2. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке другог приоритета, односно које је могуће отклонити у року до годину дана субјекти ревизије су у обавези да доставе акциони план у којем ће описати мере и активности које ће бити предузете ради отклањања несврсисходности или смањења ризика од појављивања несврсисходности у будућем пословању као и планирани период предузимања мера и одговорно лице;
3. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке трећег приоритета, односно које је могуће отклонити у року од једне до три године субјекти ревизије су у обавези да доставе акциони план у којем ће описати мере и активности које ће бити предузете ради отклањања несврсисходности или смањења ризика од појављивања несврсисходности у будућем пословању, као и планирани период предузимања мера и одговорно лице.

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 оцена да ли су мере исправљања исказане у одазивном извештају задовољавајуће.

Сагласно члану 57 став 1 тачка 3) Закона о Државној ревизорској институцији, ако субјекат ревизије у чијем су пословању откривене несврсисходности, 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 несврсисходности отклоњене на задовољавајући начин, сматра се да субјект ревизије крши обавезу

доброг пословања. Ако се ради о незадовољавајућем отклањању значајне несврсисходности, сматра се да постоји тежи облик кршења обавезе доброг пословања. У овим случајевима Државна ревизорска институције је овлашћена да предузима мере сагласно члану 40 ставови 7 до 13 Закона о Државној ревизорској институцији.

1. Прилог 1 – Методологија у поступку рада

Како бисмо одговорили на четири ревизорска питања, анализирали смо Приручник за финансијско управљање и контролу и Стратегију развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, законску и подзаконску регулативу, која се односи на успостављање и организацију интерне финансијске контроле и интерне ревизије у корисницима јавних средстава, као и све податке и документа добијене од изабраних субјеката ревизије (четири здравствене установе и Министарства здравља и Централне јединице за хармонизацију) и осталих здравствених установа којима је упућен упитник о успостављању интерне финансијске контроле у њиховим организацијама. Значајан део података је добијен и од четири здравствене установе, чија су искуства у успостављању система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије корисна и за друге здравствене установе.

Објашњење за избор здравствених установа које су биле субјекти ревизије

Здравствене установе су разврстане према нивоу здравствене заштите у коме обављају здравствену делатност, а затим бодоване према:

1. одговорима у достављеним извештајима о адекватности система финансијског управљања и контроле и достављеним извештајима за интерну ревизију за 2018. годину и
2. висини текућих расхода и издатака.

Као додатни квалитативни критеријум, проверавали смо да ли је међу првих пет ранжираних здравствених установа нека здравствена установа имала негативно мишљење на правилност пословања у претходно спроведеним ревизијама Државне ревизорске институције, с обзиром да је такво стање у великој мери последица неадекватног функционисања интерних контрола.

Објашњење за бодовање здравствених установа:

1. Ниво здравствене заштите на коме здравствена установа обавља делатност

Према овом критеријуму, у складу са Законом о здравственој заштити, све здравствене установе (344 здравствених установа чији годишњи финансијски извештаји чине Консолидовани извештај Републичког фонда за здравствено осигурање за 2018. годину) су груписане у следеће четири категорије:

- Здравствене установе које обављају делатност на примарном нивоу здравствене заштите.
- Здравствене установе које обављају делатност на секундарном нивоу здравствене заштите.
- Здравствене установе које обављају делатност на терцијарном нивоу здравствене заштите.
- Здравствене установе које обављају делатност на више нивоа здравствене заштите.

С обзиром да се у оквиру примарног нивоа здравствене заштите налазе апотеке и домови здравља, а имајући у виду већу сложеност пословних процеса у домовима здравља у односу на апотеке, искључили смо апотеке из избора субјеката ревизије у оквиру здравствених установа на примарном нивоу здравствене заштите. Такође, из избора субјеката ревизије искључили смо здравствене установе са територије Косова и Метохије због ограничења у спровођењу ревизије.

2. Степен успостављеног система финансијског управљања и контроле према достављеним одговорима здравствених установа у Извештају о систему финансијског управљања и контроле за 2018. годину

На основу прегледа који је Централна јединица за хармонизацију доставила о одговорима 116 здравствених установа из годишњих извештаја о систему финансијског управљања и контроле за 2018. годину (око 30% свих здравствених установа), као и узимањем у обзир оних које нису доставиле годишњи извештај, бодоване су здравствене установе на начин да су највећи број бодова (10 бодова) добиле здравствене установе које нису доставиле извештај Централној јединици за хармонизацију, али и оне које су негативно одговориле на 9 и више питања од укупно 11 која се односе на успостављање финансијског управљања и контроле.

Табела 16. Бодовање достављених одговора здравствених установа на успостављање финансијског управљања и контроле

Скала за бодовање		Опис
9 и више негативних одговора, односно Извештај није достављен	10 бодова	ФУК није формално успостављен према достављеним одговорима у упитнику у Извештају
6, 7 или 8 негативних одговора	7 бодова	ФУК није у довољној мери успостављен
3, 4 или 5 негативних одговора	5 бодова	ФУК је делимично успостављен
1 или 2 негативна одговора	2 бода	ФУК је у већој мери успостављен
0 негативних одговора	0 бодова	ФУК је успостављен

3. Степен у коме су здравствене установе успоставиле интерну ревизију према достављеним одговорима здравствених установа у Годишњем извештају о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије за 2018. годину

На основу прегледа који је Централна јединица за хармонизацију доставила о одговорима из годишњих извештаја о систему интерне ревизије 46 здравствених установа за 2018. годину (око 13% свих здравствених установа), као и узимањем у обзир оних које нису доставиле годишњи извештај, бодоване су здравствене установе на начин да су највећи број бодова (10 бодова) добиле здравствене установе које нису доставиле извештај Централној јединици за хармонизацију или нису доставиле одговор на упитник који је Државна ревизорска институција послала крајем октобра 2019. године/или су доставиле одговор да нису успоставили интерну ревизију.

Табела 17. Бодовање достављених одговора здравствених установа на успостављање интерне ревизије

Скала за бодовање		Опис
Није достављен извештај ЦЈХ и није нам одговорено на упитник/или је одговорено да нису успоставили	10 бодова	ИР није успостављена
Достављен извештај/у току је успостављање/на наш упитник су одговорили да су успоставили	5 бодова	У току је успостављање
Доставили су извештај и навели да су нормативно успоставили ИР	0 бодова	ИР је успостављена

4. Висина текућих расхода и издатака здравствених установа за 2018. годину из Обрасца 5

Здравствене установе које су добиле највише бодова по другом и трећем критеријуму¹⁵⁶, на сваком нивоу здравствене заштите рангирају се даље према висини

¹⁵⁶ Највећи број бодова (20 бодова) имају здравствене установе које нису доставиле извештаје за 2018. годину или су на скоро сва питања о успостављању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије доставиле негативне одговоре.

текућих расхода и издатака (из свих извора финансирања) за 2018. годину исказаних на Обрасцу 5 – Извештају о извршењу буџета.

Здравствене установе су бодоване и рангиране према наведеним критеријумима, с тим што смо применили и додатни критеријум: да ли су имале негативно мишљење на правилност пословања у претходно спроведеним ревизијама Државне ревизорске институције, с обзиром да је такво стање у великој мери последица неадекватног функционисања интерних контрола.

Изабрани субјекти ревизије

Према примењеним критеријумима, као субјект ревизије на примарном нивоу здравствене заштите изабран је Дом здравља Вождовац.

Иако би према бодовању на секундарном нивоу здравствене заштите субјект ревизије требала да буде Општа болница Панчево, увидом у извештаје о ревизији првих пет здравствених установа по бодовима, утврдили смо да једино Општа болница Сомбор има негативно мишљење на правилност пословања. Из ових разлога, као субјект ревизије на секундарном нивоу здравствене заштите изабрана је Општа болница Сомбор.

Према примењеним критеријумима, као субјект ревизије на терцијарном нивоу здравствене заштите изабран је Клинички центар Крагујевац.

Према примењеним критеријумима, као субјект ревизије који обавља делатност на више нивоа здравствене заштите изабран је Институт за јавно здравље Крагујевац.

Детаљне податке о бодовању и рангирању свих здравствених установа по нивоима здравствене заштите у оквиру којих обављају делатност дати су у Анексу 2 – Рангирање здравствених установа ради избора субјеката ревизије.

Здравствене установе (студије случаја) чија су искуства у успостављању система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије корисна и за друге здравствене установе

Приликом избора студија случаја одлучили смо се за комбинацију квантитативних и квалитативних критеријума. Након што смо рангирали здравствене установе према горе наведеним критеријумима, анализирали смо одговоре које су здравствене установе доставиле кроз извештај о интерној ревизији, и то:

- Да ли је спроведена ревизија/е.
- Да ли су дате препоруке по којима је у мањој или већој мери поступљено.

У следећем прегледу приказане су здравствене установе са свих нивоа здравствене заштите које су изабране као студије случаја. Оне су задовољиле критеријум да су доставиле извештаје за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију за 2018. годину ЦЈХ, да су на задовољавајући начин одговориле на питања која се тичу успостављања финансијског управљања и контроле и интерне ревизије и да у пракси функционише интерна ревизија у смислу спровођења ревизија и давања препорука.

Табела 18. ЗУ чија су искуства у успостављању система ФУК и ИР корисна и за друге здравствене установе

Назив здравствене установе	Бодови за успостављање ФУКа	Бодови за успостављање ИР	Укупан број бодова	Укупни расходи и издаци за 2018. у 000 дин.	Напомене (објашњење броја додељених бодова)
Дом здравља Ниш на примарном нивоу здравствене заштите	5	0	5	1.435.044	ДЗ је доставио Извештај за ФУК за 2018. годину, одговорили су позитивно на 8, а негативно на 3 питања од укупно 11 питања која се односе на успостављање ФУК. Доставили су Извештај о ИР за 2018.

					годину и навели да имају нормативно успостављену интерну ревизију. У извештају о ИР за 2018. годину навели су да су извршили 10 од 11 планираних ревизија и дали 130 препорука, од којих је 68 спроведено.
Општа болница Суботица на секундарном нивоу здравствене заштите	7	0	7	2.065.619	ОБ је доставила Извештај за ФУК за 2018. годину, одговорили су позитивно на 5, а негативно на 6 питања од укупно 11 питања која се односе на успостављање ФУК. Доставили су Извештај о ИР за 2018. годину и навели да имају нормативно успостављену интерну ревизију. У извештају о ИР за 2018. годину навели су да су извршили 2 ревизије и дали 16 препорука, од којих је 14 спроведено.
Клинички центар Србије на терцијарном нивоу здравствене заштите	5	0	5	22.216.269	КЦ је доставио Извештај за ФУК за 2018. годину, одговорили су позитивно на 8, а негативно на 3 питања од укупно 11 питања која се односе на успостављање ФУК. Доставили су извештај о ИР за 2018. годину и навели да имају нормативно успостављену интерну ревизију, на начин да су организовали посебну функционално независну организациону јединицу. У извештају о ИР за 2018. годину навели су да су извршили 7 од планираних 8 ревизија и дали 48 препорука, од којих је 47 спроведено.
Институт за јавно здравље Војводине, као ЗУ која обавља делатност на више нивоа	5	0	5	590.847	Институт је доставио Извештај за ФУК за 2018. годину, одговорили су позитивно на 8, а негативно на 3 питања од укупно 11 питања која се односе на успостављање ФУК. Доставили су Извештај о ИР за 2018. годину, навели су да су нормативно успоставили ИР. У извештају о ИР за 2018. годину навели су да су извршили 1 од планираних 6 ревизија, али нису дали препоруке.

Методe прикупљања података и докумената ради давања одговора на ревизорска питања

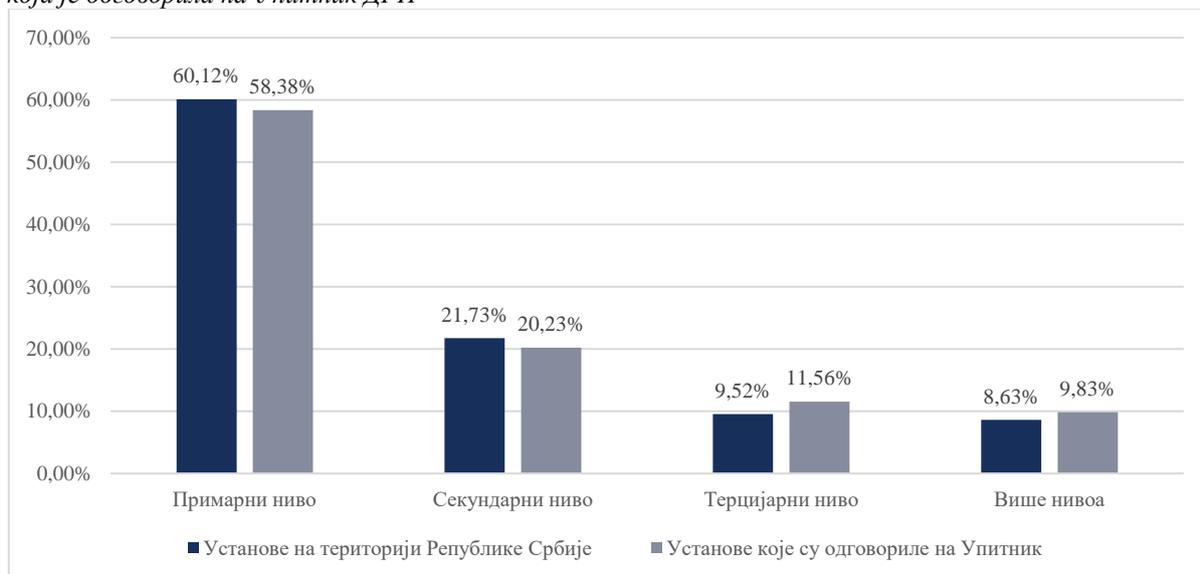
Како бисмо одговорили на питање да ли су здравствене установе предузеле адекватне мере за успостављање финансијског управљања и контроле, односно да ли су именовале особе задужене за то, да ли су предузете активности на планирању успостављања финансијског управљања и контроле и да ли су те активности спроведене, као и да ли су о свему томе установе извештавале на годишњем нивоу Централну јединицу за хармонизацију, прикупили смо документа и податке од четири здравствене установе које су изабране као субјекти ревизије, као и податке и документа од четири здравствене установе које имају искуства у успостављању система финансијског управљања и контроле, а које могу да се искористе за давање препорука осталим здравственим установама. Са руководством и запосленима (како медицинске, тако и немедицинске струке) из наведених здравствених установа обавили смо детаљне и вишеслојне разговоре, како бисмо дошли до нових сазнања и потврдили она до којих смо дошли анализом достављене документације.

С обзиром да су све здравствене установе као корисници јавних средстава дужне да успоставе систем ФУК-а, а да смо ми изабрали четири субјекта ревизије, као и четири

установе које имају искуства у успостављању система ФУК-а, а које могу да се искористе за давање препорука осталим здравственим установама, ради свеобухватног приступа, анализирали смо и податке које је Централна јединица за хармонизацију обрадила и прикупила из годишњих извештаја здравствених установа о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле за 2018. годину.

Поред наведеног, креиран је и Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама, који је послат свим установама у оквиру мреже здравствених установа Републике Србије, осим оним установама на територији Косова и Метохије (укупно 343 здравствене установе на свим нивоима здравствене заштите које су обављале делатност у јулу 2020. године¹⁵⁷). На питања из Упитника одговоре су пружиле 173 здравствене установе од 343 установе из мреже, односно 50,44% укупно испитаних здравствених установа. Овај проценат делимично можемо приписати великим проблемима и радним захтевима у здравственим установама услед борбе против COVID-19 вируса, који је захватио целокупну територију Републике Србије. Међутим с обзиром да су одговоре на питања пружале установе на сва три нивоа здравствене заштите, као и из сваког управног округа Републике Србије и Града Београда, са великом сигурношћу можемо извести закључке о проблемима који се јављају приликом успостављања система финансијског управљања и контроле у здравственим установама Републике Србије. Уколико посматрамо нивое здравствене заштите у оквиру кога установе пружају услуге, структура здравствених установа на територији Републике Србије је таква да установа на примарном нивоу заштите има 60,12%, на секундарном нивоу 21,73%, на терцијарном нивоу 9,52% и установа које пружају услуге на више нивоа здравствене заштите 8,63%. Структура установа које су одговориле на питања из Упитника је врло слична структури свих установа на територији Републике Србије и изгледа овако: установе на примарном нивоу здравствене заштите 58,38%, на секундарном нивоу 20,23%, на терцијарном нивоу 11,56% и установе које пружају услуге на више нивоа здравствене заштите 9,83%. Наведени подаци су представљени на графикану испод.

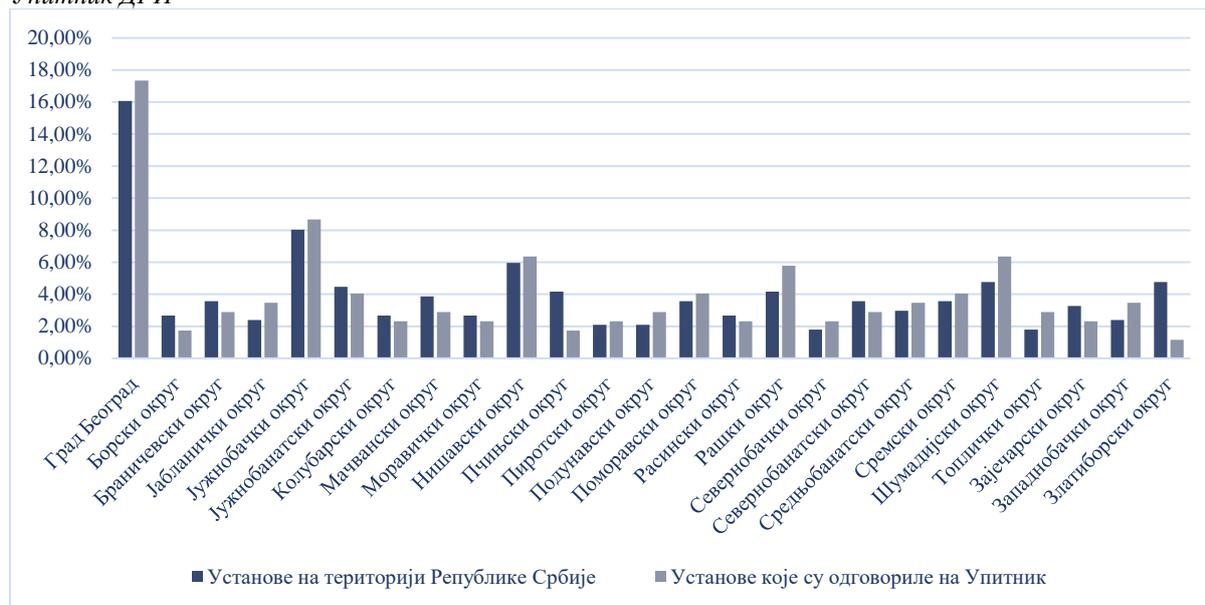
Графикон 25. Структура ЗУ по нивоима здравствене заштите у целокупној популацији и у популацији која је одговорила на Упитник ДРИ



¹⁵⁷ Консолидовани извештај Републичког фонда за здравствено осигурање за 2018. годину чинили су финансијски извештаји 344 здравствене установе, међутим у тренутку слања Упитника јула 2020. године, Специјална болница за рехабилитацију Врањска Бања је била у поступку приватизације, тако да њима није послат Упитник, јер се очекује да не буду у мрежи здравствених установа.

Такође, уколико посматрамо географску структуру установа које су одговориле на питања из Упитника, можемо закључити да је и она врло слична структури свих установа из мреже здравствених установа на територији Републике Србије. Значајније разлике постоје код Пчињског и Златиборског округа у смислу да је сразмерно мање установа одговорило на питања из Упитника, а значајнија разлика постоји и код Рашког и Шумадијског округа у смислу да је сразмерно више установа одговорило на питања из Упитника. Међутим, наведене разлике нису материјално значајне и сматрамо да Упитник представља репрезентативни узорак у погледу географске структуре установа које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције. Наведени подаци су представљени на графикаону испод.

Графикон 26. Географска структура ЗУ у целокупној популацији и у популацији која је одговорила на Упитник ДРИ



Упитником су тражени следећи подаци који се тичу успостављања финансијског управљања и контроле у тим установама:

Успостављање интерне финансијске контроле

1. Да ли је обавеза успостављања система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у здравственим установама прописана:
 - Законом о здравственој заштити
 - Законом о здравственом осигурању
 - Законом о буџетском систему
 - Нисам упућен/а
 - Остало
2. Систем финансијског управљања и контроле и интерне ревизије је битно/потребно успоставити у организацији из следећих разлога:
 - Остваривање циљева и задатака организације на економичан и ефикасан начин
 - Пословање у складу са прописима и интерним процедурама
 - Спречавање ризика од корупције и преваре
 - Ради контроле трошења средстава
 - Ради јасног утврђивања одговорности свих запослених
3. Са начином успостављања финансијског управљања и контроле и интерне ревизије упознали смо се путем:
 - Обуке коју организује Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија
 - Приручника за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију
 - Датих препорука Државне ревизорске институције
 - Консултација са другим корисницима јавних средстава
 - Нисмо упознати са начином успостављања финансијског управљања и контроле и

интерне ревизије

4. Да ли је неко од руководилаца прошао обуку за финансијско управљање и контролу коју организује Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија?
 - Да
 - Не
5. Наведите која руководећа лица су похађала обуку.
 - Директор здравствене установе
 - Руководилац правних послова
 - Руководилац економско финансијских послова
 - Други руководиоци
6. Да ли је неко од запослених лица прошао обуку за финансијско управљање и контролу коју организује Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија?
 - Да
 - Не
7. Наведите колико запослених лица су похађала обуку.
 - 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
8. Наведите разлоге због којих запослена лица нису похађала обуку.
 - Неупућеност у постојање обука
 - Руководство није покренуло иницијативу за похађање обука
 - Недостатак расположивог кадра
 - Преоптерећеност запослених текућим послом
 - Честа промена руководства и запослених
 - Флукуација (замена) запослених који су прошли обуку за финансијско управљање и контролу
 - Остало

Организационо успостављање система финансијског управљања и контроле

1. Да ли су предузети почетни кораци на успостављању система финансијског управљања и контроле?
 - Да
 - Не
2. Да ли је именован руководилац задужен за финансијско управљање и контролу?
 - Да
 - Не
3. Да ли је основана радна група којом руководи руководилац задужен за финансијско управљање и контролу, и која ће се бавити питањима финансијског управљања и контроле?
 - Да
 - Не
4. Да ли је донет акциони план (план активности) за успостављање система за финансијско управљање и контролу?
 - Да
 - Не
5. Да ли су акционим планом утврђени задаци лица/радне групе задужених за финансијско управљање и контролу?
 - Да
 - Не
6. Да ли су акционим планом утврђени рокови за извршење задатака?
 - Да
 - Не
7. Да ли се за успостављање система за финансијско управљање и контролу користи Приручник за финансијско управљање и контролу?
 - Да
 - Не
8. Да ли су сачињене мапе пословних процеса?

- Да
 - Не
9. Да ли се започело са пописом и описом пословних процеса? (Уколико није израђена мапа пословних процеса)
- Да
 - Не
10. Да ли су израђене писане процедуре за наведене битне пословне процесе?
- Управљања људским ресурсима
 - Планирања и спровођења јавних набавки
 - Пописа и усклађивања стварног стања са књиговодственим стањем
 - Управљања имовином
 - Коришћења службених возила
 - Коришћења средстава за репрезентацију
 - Готовинских наплата и руковања готовином
 - Управљања залихама
 - Нису израђене писане процедуре ни за један од претходно наведених процеса
11. Уколико нису израђене писане пословне процедуре за неке од наведених пословних процеса, наведите разлог за то.

Самооцењивање интерне контроле

1. Да ли здравствена установа поседује етички кодекс понашања?
- Да
 - Не
2. Да ли је донет општи акт којим је уређено рачуноводство?
- Да
 - Не
3. Да ли је донет акт којим је уређена унутрашња организација и систематизација послова?
- Да
 - Не
4. Да ли је здравствена установа донела Стратегију управљања ризиком у складу са чланом 7 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору?
- Да
 - Не
5. Стратегија управљања ризицима обухвата ризике у следећим пословним процесима:
- Наплата прихода
 - Руковање готовином
 - Управљање опремом
 - Јавне набавке
 - Управљање залихама
 - Управљање спорним потраживањима
6. Да ли постоји огласна табла, интранет, обавештавање путем електронске поште итд. преко које се запослени могу упознати са информацијама које су од значаја за њих?
- Да
 - Не
7. Да ли су дефинисане обавезе интерног извештавања писаним путем за сваку функционалну област и пословну јединицу унутар здравствене установе?
- Да
 - Не
8. Да ли се врши аутоматско преузимање података из програма кадровске евиденције у апликацију за обрачун плата?
- Да, имамо јединствен софтвер
 - Не, имамо два посебна програма за кадровску евиденцију и за обрачун плата
 - Не, евиденција кадрова се води интерно (ручно)
 - Немамо апликацију за обрачун плата
9. Да ли је главни магацин повезан са помоћним магацинима путем софтвера?
- Да
 - Не
10. Да ли се подаци из софтвера за евиденцију залиха аутоматски преузимају у софтвер за робно/материјално књиговодство?
- Да, имамо јединствен софтвер
 - Не, имамо два посебна програма за евиденцију залиха и за робно/материјално књиговодство

<ul style="list-style-type: none"> - Не, евиденција залиха се води интерно (ручно) - Није примењиво на нашу здравствену установу 	<p>11. Да ли здравствена установа на својој интернет страници објављује податке које је у обавези да објави?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Финансијски план - Завршни рачун - Информатор о раду - Податке о залихама - Здравствена установа нема интернет страницу <p>12. Да ли је здравствена установа доставила годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле доставила Централној јединици за хармонизацију?</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-bottom: 10px;"> <thead> <tr style="background-color: #2c4e64; color: white;"> <th style="width: 30%;"></th> <th style="width: 35%;">Да</th> <th style="width: 35%;">Не</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">2018. година</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2019. година</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>13. Наведите разлоге недостављања годишњег извештаја о систему финансијског управљања и контроле:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Нисте упознати са обавезом извештавања - Питања из упитника нису била довољно јасна - Није започет процес успостављања система финансијског управљања и контроле - Остало 		Да	Не	2018. година			2019. година		
	Да	Не								
2018. година										
2019. година										

Последице неуспостављања финансијског управљања и контроле

1. Молимо Вас попуните следећу табелу:

	2018. година	2019. година
Износ фактурисане партиципације у динарима*		
Износ наплаћене партиципације у динарима**		

*Податак о фактурисаној партиципацији који је унет у Записник о међусобним обавезама и потраживањима између надлежне филијале РФЗО и здравствене установе **Износ наплаћене партиципације из Обрасца ОЗПР – Образац за партиципацију и рефундације

2. Уколико постоје разлике у износима између фактурисане и наплаћене партиципације молим Вас образложите.

Поред тога, да бисмо одговорили на питање да ли су здравствене установе предузеле адекватне мере за успостављање интерне ревизије, односно колико њих је успоставило интерну ревизију на један од прописаних начина, да ли су установе обезбедиле потребне кадровске капацитете за успостављање интерне ревизије, као и да ли се послови интерне ревизије, уколико је иста успостављена, обављају у складу са правилником којим су ближе уређени послови интерне ревизије у јавном сектору, анализирали смо и податке које је Централна јединица за хармонизацију обрадила и прикупила из годишњих извештаја здравствених установа о систему интерне ревизије за 2018. годину. Такође, као извор информација коришћени су подаци и из горепоменутог Упитника о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама, који је послат свим установама у оквиру мреже здравствених установа Републике Србије. Упитником су тражени следећи подаци који се тичу успостављања интерне ревизије у тим установама:

<p>Успостављање интерне ревизије</p>	<p>1. Уколико Ваша здравствена установа има више од 250 запослених, да ли је Статутом, у делу који се односи на унутрашњу организацију, предвиђено постојање јединице за интерну ревизију?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Да - Не <p>2. Да ли је здравствена установа успоставила интерну ревизију?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Да - Не <p>3. Интерна ревизија је успостављена на један од следећих начина:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава
---	--

- Организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија
 - Обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија
 - Интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава
4. Разлози за успостављање интерне ревизије су:
- Нисмо у обавези да успоставимо интерну ревизију
 - Недостатак кадра
 - Кадар још није прошао обуку
 - Предложили смо оснивачу организовање заједничке јединице за интерну ревизију
 - Нису предузете никакве активности
 - У припреми је успостављање интерне ревизије
 - Остало
5. Да ли су послови интерне ревизије систематизовани у акту о систематизацији радних места?
- Да
 - Не
6. Да ли су попуњена систематизована радна места?
- Да
 - Не
7. Број запослених који је прошао обуку за интерну ревизију је:
- Ниједан
 - Један
 - Два и више
8. Да ли интерни ревизори обављају искључиво послове интерне ревизије?
- Да
 - Не
9. Да ли је интерна ревизија функционално и организационо независна?
- Да
 - Не
10. Да ли су донети следећи планови интерне ревизије?
- Стратешки план
 - Годишњи план
 - Појединачни план
11. Молим вас попуните следећу табелу која се тиче броја датих, спроведених и неспроведених препорука интерне ревизије.

	2018. година	2019. година
Број препорука		
Број спроведених препорука		
Број неспроведених препорука		

12. Да ли руководиоца припрема план извршења препорука?
- Да
 - Не
13. Да ли је здравствена установа доставила годишњи извештај о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије до 31. марта текуће године за претходну годину, подношењем одговора на упитник који припрема Централна јединица за хармонизацију?

	Да	Не
2018. година		
2019. година		

Графикон број 1

Да бисмо сазнали у којој мери је Централна јединица за хармонизацију пружила подршку здравственим установама у успостављању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, односно у којој мери прати успостављање интерне финансијске контроле код здравствених установа, у којој мери је спровела обуке запослених у здравственим установама, као и да ли прати квалитет финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у здравственим установама, прикупили смо документацију и анализе Централне јединице за хармонизацију, белешке са састанака са њима и састанака радних група и консолидоване годишње извештаје ЦЈХ за 2018. и 2019. годину. Такође, прикупљени су и подаци ЦЈХ о спроведеним обукама запослених из здравствених установа (по врстама обуке), као и преглед свих захтева за обукама (по

врстама обука) упућених од стране здравствених установа. Од докумената су обрађени и извештаји ЦЈХ о спроведеним прегледима контроле квалитета финансијског управљања и контроле у здравственим установама, као и извештаји о извршењу акционих планова за 2017. и 2018. годину и акциони план за 2019. годину. Значајни подаци су добијени и од здравствених установа – субјеката ревизије и оних установа које су изабране као примери добре праксе. Као и за претходна ревизорска питања и на овом месту су коришћени подаци дати од стране свих здравствених установа које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције и то на питања:

Сарадња са надлежним институцијама

1. Да ли вам је Централна јединица за хармонизацију у току 2018. године или 2019. године слала подсетнике за обуке?
 - Да
 - Не
 - Нисмо упознати
2. Да ли је Централна јединица за хармонизацију слала подсетнике за достављање годишњих извештаја у складу са члановима 81 и 82 Закона о буџетском систему?
 - Да
 - Не

На крају, како бисмо сазнали у којој мери је Министарство здравља пружио подршку за обезбеђивање кадровских капацитета потребних за успостављање система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у здравственим установама, прикупили смо документацију и податке како од Министарства здравља, тако и од здравствених установа – субјеката ревизије, као и осталих здравствених установа које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције. Здравствене установе - субјекти ревизије су упитане да ли је недостатак кадрова разлог због којих није успостављена интерна ревизија; да ли су покушале у оквиру постојећег броја запослених да пронађу потребне кадрове; однос броја немедицинског особља и норматива предвиђеног Правилником о критеријумима и условима за обављање здравствене делатности у конкретној здравственој установи и да ли су покушале да успоставе интерну ревизију формирањем заједничке јединице за интерну ревизију или обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава. Као и за претходна ревизорска питања и на овом месту су коришћени подаци дати од стране свих здравствених установа које су одговориле на Упитник Државне ревизорске институције и то на питања:

Сарадња са надлежним институцијама

1. Да ли сте у току 2018. и 2019. године тражили сагласност од Министарства здравља за повећање броја немедицинског особља ради запошљавања интерних ревизора?
 - Да
 - Не
 - Нисмо упознати
2. Да ли сте од Министарства здравља добили одговор на сагласност за повећање броја немедицинског особља ради запошљавања интерних ревизора?
 - Да
 - Не

На овај начин, до саме израде Извештаја о ревизији, прикупљене су све четири категорије ревизијских доказа:

- Нематеријални докази (интервјуи, упитници и анкете) од субјеката ревизије – Министарства здравља, Централне јединице за хармонизацију, здравствених установа – субјеката ревизије, здравствених установа – студија случаја, као и свих здравствених установа које су одговориле на Упитник о успостављању интерне финансијске контроле у здравственим установама.

- Документарни докази као писани документи – документација прикупљена од субјеката ревизије – Министарства здравља, Централне јединице за хармонизацију, здравствених установа – субјеката ревизије и здравствених установа – примера добре праксе.
- Аналитички докази – анализа одговора из Упитника о успостављању интерне финансијске контроле у здравственима установама, поређење одговора из Упитника и из разговора са здравственим установама – субјектима ревизије, поређење одговора здравствених установа и Министарства здравља и Централне јединице за хармонизацију.

Извршена је квантитативна и квалитативна анализа и након тога се приступило изради извештаја.

2. Прилог 2 – Рангирање здравствених установа на свим нивоима здравствене заштите ради избора субјеката ревизије

Табела 19. Рангирање здравствених установа на примарном нивоу здравствене заштите

Редни број	Назив ЗУ	Ниво ЗУ	Колона Укупни расходи	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ФУК за 2018?	Успостављање система ФУКа (одговори из Извештаја)		Бодовање за ФУК	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ИР за 2018?	Интерна ревизија је нормативно успостављена	Успостављање интерне ревизије је у току	Бодовање за ИР	Укупан број бодова
					да	не						
1	Дом здравља Вождовац	ДЗ	847.401	да	2	9	10	/			10	20
2	Дом здравља Звездара	ДЗ	756.646	не			10	/			10	20
3	Дом здравља Суботица	ДЗ	749.747	не			10	/			10	20
4	Дом здравља „Др Бошко Вребалов“ Зрењанин	ДЗ	697.229	не			10	не			10	20
5	Дом здравља „Др Младен Стојановић“ Бачка Паланка	ДЗ	696.314	да	1	10	10	не			10	20
6	Дом здравља Гроцка	ДЗ	692.759	не			10	/			10	20
7	Дом здравља Грачаница	ДЗ	683.730	не			10	не			10	20
8	Дом здравља "Др Ђорђе Ковачевић" Лазаревац	ДЗ	614.440	не			10	не			10	20
9	Дом здравља Чачак	ДЗ	609.251	да	2	9	10	не			10	20
10	Дом здравља Смедерево	ДЗ	602.809	не			10	не			10	20
11	Дом здравља Обреновац	ДЗ	578.952	не			10	не			10	20
12	Дом здравља Раковица	ДЗ	547.051	не			10	не			10	20
13	Дом здравља Ваљево	ДЗ	535.299	не			10	/			10	20
14	Дом здравља Сремска Митровица	ДЗ	495.934	не			10	не			10	20
15	Дом здравља Шид	ДЗ	430.503	не			10	не			10	20
16	Дом здравља „Бечеј“	ДЗ	420.154	не			10	не			10	20
17	Дом здравља Доња Гуштерица, Липљан	ДЗ	392.970	не			10	/			10	20
18	Дом здравља Врачар	ДЗ	382.267	не			10	/			10	20
19	Дом здравља Озаци	ДЗ	366.199	не			10	не			10	20
20	Дом здравља Тутин	ДЗ	349.732	не			10	не			10	20
21	Дом здравља Прокупље	ДЗ	348.093	не			10	/			10	20
22	Дом здравља Кула	ДЗ	339.275	не			10	не			10	20
23	Дом здравља Младеновац	ДЗ	329.654	да	2	9	10	не			10	20
24	Дом здравља Бор	ДЗ	323.540	не			10	/			10	20
25	Дом здравља Бујановац	ДЗ	319.249	не			10	/			10	20
26	Дом Здравља Штрпце	ДЗ	316.595	не			10	/			10	20
27	Дом здравља Кикинда	ДЗ	310.893	не			10	не			10	20
28	Дом здравља „Др Сава Станојевић“ Гртеник	ДЗ	310.536	не			10	/			10	20
29	Дом здравља Савски	ДЗ	308.421	не			10	/			10	20

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

	Венац										
30	Дом здравља Смедеревска Паланка	ДЗ	301.752	не			10	/		10	20
31	Дом здравља Прешево	ДЗ	289.106	не			10	/		10	20
32	Дом здравља Темерин	ДЗ	288.468	не			10	не		10	20
33	Дом здравља Ивањица	ДЗ	285.878	не			10	не		10	20
34	Дом здравља Приштина	ДЗ	281.089	не			10	/		10	20
35	Дом здравља Ковин	ДЗ	277.231	не			10	не		10	20
36	Дом здравља Жабаљ	ДЗ	276.368	да	1	10	10	не		10	20
37	Градски завод за геронтологију	завод	276.320	не			10	не		10	20
38	Дом здравља „Др Милан-Бане Ђорђевић“ Велика Плана	ДЗ	271.307	не			10	не		10	20
39	Дом здравља Параћин	ДЗ	270.847	не			10	/		10	20
40	Дом здравља Деспотовац	ДЗ	266.344	не			10	не		10	20
41	Дом здравља Вршац	ДЗ	263.026	не			10	не		10	20
42	"Застава"-Завод за здравствену заштиту радника д.о.о. - у реструктурирању	завод	261.499	не			10	/		10	20
43	Дом здравља Алексинац	ДЗ	261.199	не			10	/		10	20
44	Дом здравља Свилајнац	ДЗ	260.801	не			10	не		10	20
45	Дом здравља Власотинце	ДЗ	260.499	не			10	не		10	20
46	Дом здравља „Др Драган Фундук“ Пећинци	ДЗ	259.843	не			10	не		10	20
47	Завод за здравствену заштиту радника Министарства унутрашњих послова	завод	238.688	не			10	не		10	20
48	Дом здравља Звечан	ДЗ	234.621	не			10	/		10	20
49	Дом здравља Ћуприја	ДЗ	229.919	да	2	9	10	не		10	20
50	Завод за хитну медицинску помоћ Крагујевац	завод	228.686	не			10	/		10	20
51	Дом здравља Ковачица	ДЗ	227.888	не			10	не		10	20
52	Дом здравља „Др Верољуб Цакић“ Мајданпек	ДЗ	225.311	не			10	/		10	20
53	Дом здравља Апатин	ДЗ	224.687	не			10	/		10	20
54	Градски завод за плућне болести и туберкулозу	завод	222.644	не			10	не		10	20
55	Дом здравља "Др Милорад Влајковић" Барајево	ДЗ	222.395	не			10	не		10	20
56	Дом здравља Богатић	ДЗ	220.986	не			10	/		10	20
57	Дом здравља „Др Никола Цамић“ Врњачка Бања	ДЗ	220.868	не			10	/		10	20
58	Дом здравља "Обилић"	ДЗ	215.415	не			10	/		10	20

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

	Прилужје Вучитрн										
59	Дом здравља Куршумлија	ДЗ	215.339	не		10	не		10	20	
60	Дом здравља „Др Добривоје Гер Поповић“ Александровац	ДЗ	208.189	не		10	/		10	20	
61	Дом здравља Житиште	ДЗ	205.316	не		10	не		10	20	
62	Дом здравља „Др Ђорђе Бастић“ Србобран	ДЗ	200.243	не		10	/		10	20	
63	Дом здравља Сечањ	ДЗ	193.063	не		10	не		10	20	
64	Дом здравља Лебане	ДЗ	189.147	не		10	не		10	20	
65	Дом здравља Владичин Хан	ДЗ	187.120	не		10	/		10	20	
66	Дом здравља „Душан Савић Дода“ Беочин	ДЗ	186.382	не		10	/		10	20	
67	Дом здравља Бела Црква	ДЗ	178.048	не		10	/		10	20	
68	Дом здравља Уб	ДЗ	176.941	не		10	не		10	20	
69	Дом Здравља Косово Поље	ДЗ	172.085	не		10	/		10	20	
70	Дом здравља Лучани	ДЗ	171.254	не		10	не		10	20	
71	Завод за стоматологију Крагујевац	завод	170.201	не		10	не		10	20	
72	Дом здравља Нови Бечеј,...	ДЗ	166.493	не		10	не		10	20	
73	Дом здравља Опово	ДЗ	161.256	не		10	/		10	20	
74	Дом здравља Петровац на Млави	ДЗ	161.081	не		10	не		10	20	
75	Дом здравља „Свети Ђорђе“ Топола	ДЗ	157.739	не		10	не		10	20	
76	Дом здравља Сента	ДЗ	155.439	не		10	/		10	20	
77	Дом здравља Сопот	ДЗ	155.339	не		10	не		10	20	
78	Дом здравља Љубовија	ДЗ	153.089	не		10	не		10	20	
79	Дом здравља Брус	ДЗ	150.774	не		10	не		10	20	
80	Дом здравља Кучево	ДЗ	147.706	не		10	/		10	20	
81	Дом здравља Алибунар	ДЗ	147.405	не		10	не		10	20	
82	Дом здравља Бела Паланка	ДЗ	147.061	не		10	не		10	20	
83	Дом здравља Велико Градиште	ДЗ	146.091	не		10	/		10	20	
84	Дом здравља Дољевац	ДЗ	144.263	не		10	не		10	20	
85	Дом здравља Бачки Петровац	ДЗ	138.923	не		10	/		10	20	
86	Дом здравља Жагубица	ДЗ	138.041	не		10	не		10	20	
87	Дом здравља Сокобања	ДЗ	134.142	не		10	/		10	20	
88	Дом здравља Српска Црња	ДЗ	129.358	не		10	не		10	20	
89	Дом здравља Бач	ДЗ	125.598	не		10	/		10	20	
90	Дом здравља	ДЗ	124.887	не		10	не		10	20	

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

	Димитровград										
91	Дом здравља Нови Кнежевац	ДЗ	124.373	не			10	/		10	20
92	Дом здравља Рековац	ДЗ	122.206	не			10	/		10	20
93	Дом здравља Житорађа	ДЗ	121.111	не			10	/		10	20
94	Дом здравља Владимирци	ДЗ	120.723	не			10	не		10	20
95	Дом здравља Блаце	ДЗ	118.739	не			10	не		10	20
96	Дом здравља Лајковац	ДЗ	115.606	не			10	не		10	20
97	Дом здравља „Др Властимир Годић“ Варварин	ДЗ	113.160	не			10	не		10	20
98	Дом здравља Тител	ДЗ	112.727	да	1	10	10	/		10	20
99	Дом здравља Голубац	ДЗ	110.282	не			10	/		10	20
100	Дом здравља Чока	ДЗ	109.358	да	1	10	10	/		10	20
101	Дом здравља Мерошина	ДЗ	107.553	не			10	не		10	20
102	Дом здравља „Др Јован Ристић“ Бабушница	ДЗ	107.406	не			10	не		10	20
103	Дом здравља „Др Љубинко Ђорђевић“ Сврљиг	ДЗ	104.078	не			10	не		10	20
104	Дом здравља Бољевац	ДЗ	103.382	не			10	/		10	20
105	Дом здравља Баточина	ДЗ	102.548	не			10	не		10	20
106	Дом здравља Медвеђа	ДЗ	99.770	не			10	/		10	20
107	Дом здравља Крупањ	ДЗ	97.141	не			10	/		10	20
108	Дом здравља „Даница и Коста Шамановић“ Кнић	ДЗ	97.021	не			10	/		10	20
109	Дом здравља Бојник	ДЗ	94.426	не			10	/		10	20
110	Дом здравља Ириг	ДЗ	93.984	не			10	не		10	20
111	Дом здравља „1. октобар“ Пландиште	ДЗ	92.878	не			10	не		10	20
112	Дом здравља "Милоје Хацић-Шуле" Рача	ДЗ	91.071	не			10	не		10	20
113	Дом здравља Мали Зворник	ДЗ	90.281	не			10	/		10	20
114	Дом здравља „Др Мартон Шандор“, Мали Иђош	ДЗ	90.268	не			10	не		10	20
115	Дом здравља Босилеград	ДЗ	89.768	не			10	не		10	20
116	Дом здравља „Др Даринка Лукић“ Коцељева	ДЗ	86.401	не			10	не		10	20
117	Дом здравља Осечина	ДЗ	86.019	не			10	не		10	20
118	Дом здравља "Др Милорад Михајловић", Ражањ	ДЗ	85.820	не			10	не		10	20
119	Дом здравља Трговиште	ДЗ	85.709	не			10	/		10	20
120	Дом здравља Мионица	ДЗ	83.909	не			10	не		10	20
121	Дом здравља Гаџин Хан	ДЗ	83.022	не			10	не		10	20

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

122	Дом здравља Тићевац	ДЗ	82.867	не			10	не			10	20
123	Дом здравља Жабари	ДЗ	81.601	не			10	/			10	20
124	Дом здравља Лапово	ДЗ	80.798	не			10	не			10	20
125	Дом здравља Љиг	ДЗ	79.971	не			10	не			10	20
126	Завод за здравствену заштиту радника Нови Сад	завод	78.870	не			10	не			10	20
127	Дом здравља Мало Црниће	ДЗ	77.275	не			10	не			10	20
128	Завод за плућне болести и туберкулозу Ниш	завод	58.810	не			10	/			10	20
129	Дом здравља Исток	ДЗ	44.843	не			10	/			10	20
130	Дом здравља Драгаш	ДЗ	25.673	не			10	/			10	20
131	Дом здравља Земун	ДЗ	1.053.639	да	3	8	7	/			10	17
132	Дом здравља „Др Симо Милошевић“	ДЗ	854.026	да	5	6	7	не			10	17
133	Дом здравља „Др Јован Јовановић Змај“ Стара Пазова	ДЗ	822.404	да	5	6	7	не			10	17
134	Дом здравља Нови Пазар	ДЗ	780.850	да	4	7	7	не			10	17
135	Дом здравља Краљево	ДЗ	683.998	да	5	6	7	не			10	17
136	Дом здравља „Др Ђорђе Јазић“ Сомбор	ДЗ	539.007	да	3	8	7	не			10	17
137	Дом здравља Јагодина	ДЗ	485.122	да	5	6	7	не			10	17
138	Дом здравља Горњи Милановац	ДЗ	283.879	да	5	6	7	не			10	17
139	Дом здравља Рашка	ДЗ	226.449	да	5	6	7	/			10	17
140	Дом здравља Кањижа	ДЗ	217.591	да	4	7	7	не			10	17
141	Дом здравља Ада	ДЗ	131.269	да	3	8	7	не			10	17
142	Градски завод за кожне и венеричне болести Београд	завод	98.347	да	5	6	7	/			10	17
143	Завод за здравствену заштиту студената	завод	55.528	да	5	6	7	/			10	17
144	Градски завод за хитну медицинску помоћ	завод	1.272.786	да	8	3	5	/			10	15
145	Дом здравља „Др Милутин Ивковић” - Палилула	ДЗ	957.917	да	6	5	5	не			10	15
146	Дом здравља Крагујевац	ДЗ	819.881	да	0	11	10	да	не	да	5	15
147	Дом здравља Пирот	ДЗ	350.773	да	8	3	5	не			10	15
148	Дом здравља „Др Хаџи Јанош“, Бачка Топола	ДЗ	328.836	да	7	4	5	не			10	15
149	Завод за здравствену заштиту студената Нови Сад	завод	104.664	да	7	4	5	не			10	15
150	Дом здравља Панчево	ДЗ	748.868	да	9	2	2	/			10	12
151	Дом здравља "Рума"	ДЗ	621.361	да	9	2	2	не			10	12

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

152	Дом здравља Пожаревац	ДЗ	600.204	да	9	2	2	не			10	12
153	Дом здравља "Др Милорад Мика Павловић" Инђија	ДЗ	546.154	да	9	2	2	/			10	12
154	Дом здравља „Др Миленко Марин“ Лозница	ДЗ	452.426	да	9	2	2	не			10	12
155	Дом здравља „Стари Град“	ДЗ	447.334	да	9	2	2	не			10	12
156	Дом здравља „Вељко Влаховић“ Врбас	ДЗ	295.495	да	9	2	2	не			10	12
157	Дом здравља Лесковац	ДЗ	924.520	да	8	3	5	да	не	да	5	10
158	Завод за хитну медицинску помоћ Ниш	завод	349.868	да	8	3	5	да	не	да	5	10
159	Завод за хитну медицинску помоћ Нови Сад	завод	411.630	да	3	8	7	да	да			7
160	Завод за здравствену заштиту радника Ниш	завод	276.021	да	9	2	2	да	не	да	5	7
161	Дом здравља Ниш	ДЗ	1.435.044	да	8	3	5	да	да			5
162	Дом здравља Нови Београд	ДЗ	1.021.506	да	7	4	5	да	да			5
163	Дом здравља Шабац	ДЗ	680.520	да	8	3	5	да	да			5
164	Дом здравља Крушевац	ДЗ	677.564	да	7	4	5	да	да			5
165	Завод за здравствену заштиту студената (са стационаром) Београд	завод	232.945	да	6	5	5	да	да			5
166	Дом здравља „Нови Сад“	ДЗ	1.901.364	да	9	2	2	да	да			2

Табела 20. Рангирање здравствених установа на секундарном нивоу здравствене заштите*

Редни број	Назив ЗУ	Ниво ЗУ	Колона Укупни расходи	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ФУК за 2018?	Успостављање система ФУКа (одговори из Извештаја)		Бодовање за ФУК	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ИР за 2018?	Интерна ревизија је нормативно успостављена	Успостављање интерне ревизије је у току	Бодовање за ИР	Укупан број бодова
					да	не						
1	Општа болница Панчево	ОБ	2.222.332	не			10	не			10	20
2	Општа болница „Др Радивој Симоновић“ Сомбор	ОБ	2.106.757	не			10	/			10	20
3	Општа болница „Др Лаза К. Лазаревић“ Шабац	ОБ	1.867.202	да	2	9	10	/			10	20
4	Здравствени центар Зајечар	ЗЦ	1.516.195	не			10	/			10	20
5	Општа болница Ћуприја	ОБ	1.478.534	не			10	не			10	20
6	Општа болница Лозница	ОБ	1.390.244	не			10	не			10	20
7	Специјална болница за цереброваскуларне болести “Свети Сава”	СПБ	1.220.157	не			10	/			10	20
8	Општа болница Јагодина	ОБ	1.111.078	не			10	/			10	20

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

9	Општа болница Пирот	ОБ	1.068.339	не			10	не		10	20
10	Општа болница „Др Алекса Савић“ Прокупље	ОБ	1.023.896	не			10	не		10	20
11	Општа болница Бор	ОБ	1.022.641	не			10	не		10	20
12	Општа болница Кикинда	ОБ	940.139	не			10	не		10	20
13	Општа болница “Стефан Високи” Смедеревска Паланка	ОБ	937.058	не			10	не		10	20
14	Општа болница Вршац	ОБ	880.917	не			10	/		10	20
15	Специјална болница за психијатријске болести „Др Славољуб Бакаловић“ Вршац	СПБ	840.618	не			10	не		10	20
16	Здравствени центар Аранђеловац	ЗЦ	837.018	не			10	/		10	20
17	Специјална болница за психијатријске болести Ковин	СПБ	779.819	не			10	не		10	20
18	Здравствени центар Неготин	ЗЦ	771.585	не			10	/		10	20
19	Општа болница Сента	ОБ	634.127	не			10	/		10	20
20	Специјална болница за рехабилитацију “Рибарска бања”	СПБ	609.849	не			10	не		10	20
21	Здравствени центар Кладово	ЗЦ	598.068	не			10	/		10	20
22	Општа болница Горњи Милановац	ОБ	565.078	не			10	не		10	20
23	Здравствени центар Књажевац	ЗЦ	556.350	не			10	не		10	20
24	Општа болница Алексинац	ОБ	487.259	не			10	не		10	20
25	Здравствени центар Сурдулица	ЗЦ	441.763	не			10	/		10	20
26	Специјална болница за неспецифичне плућне болести “Сокобања”	СПБ	411.240	не			10	не		10	20
27	Специјална болница за болести штитасте жлезде и болести метаболизма “Златибор” – Чајетина	СПБ	404.627	не			10	не		10	20
28	Специјална болница за неуролошка и посттрауматолошка стања „Др Боровоје Гњатић“ Стари Сланкамен	СПБ	379.973	не			10	не		10	20
29	Специјална болница за рехабилитацију „Русанда“-Меленци	СПБ	346.114	не			10	не		10	20
30	Специјална болница за рехабилитацију „Термал“ Врдник	СПБ	308.934	не			10	не		10	20
31	Специјална болница за	СПБ	292.377	не			10	не		10	20

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

	психијатријске болести „Свети Врачеви“ Нови Кнежевац											
32	Специјална болница за интерне болести Младеновац	СПБ	268.542	не			10	/			10	20
33	Специјална болница за ендемску нефропатију Лазаревац	СПБ	238.326	не			10	/			10	20
34	Специјална болница за рехабилитацију “Буковичка Бања” Аранђеловац	СПБ	230.152	не			10	не			10	20
35	Специјална болница за болести зависности	СПБ	230.097	не			10	не			10	20
36	Специјална болница за плућне болести “Озрен”, Сокобања	СПБ	222.008	не			10	/			10	20
37	Специјална болница за рехабилитацију „Јунаковић“ Апатин	СПБ	219.109	не			10	не			10	20
38	Специјална болница за рехабилитацију “Гамзиград”	СПБ	218.624	не			10	/			10	20
39	Специјална болница за прогресивне мишићне и неуромишићне болести – Нови Пазар	СПБ	218.570	не			10	не			10	20
40	Специјална болница за плућне болести „Др Будислав Бабић“ Бела Црква	СПБ	190.233	не			10	/			10	20
41	Специјална болница за рехабилитацију – Ивањица	СПБ	170.024	не			10	не			10	20
42	Специјална болница за плућне болести “Др Васа Савић” Зрењанин	СПБ	165.605	не			10	не			10	20
43	Општа болница Мајданпек	ОБ	149.833	не			10	/			10	20
44	Специјална болница за плућне болести и туберкулозу Сурдулица	СПБ	127.661	не			10	/			10	20
45	Специјална болница за интерне болести Врњачка Бања	СПБ	108.480	да	1	10	10	не			10	20
46	Специјална болница за рехабилитацију – Бујановац	СПБ	89.233	не			10	/			10	20
47	Специјална болница за рехабилитацију “Врањска бања”	СПБ	84.184	не			10	не			10	20
48	Општа болница Пожаревац	ОБ	1.632.859	да	3	8	7	не			10	17
49	Специјална болница за рехабилитацију “Гејзер” Сијаринска бања	СПБ	150.780	да	4	7	7	не			10	17

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

50	Здравствени центар Врање	ЗЦ	2.091.495	не			10	не			5	15
51	Општа болница Крушевац	ОБ	1.909.513	да	2	9	10	да	не	да	5	15
52	Општа болница “Студеница” Краљево	ОБ	1.845.343	не			10	не			5	15
53	Општа болница „Свети Лука“ Смедерево	ОБ	1.409.246	да	6	5	5	не			10	15
54	Општа болница Нови Пазар	ОБ	1.139.050	да	6	5	5	не			10	15
55	Општа болница Параћин	ОБ	583.753	да	6	5	5	не			10	15
56	Општа болница Петровац на Млави	ОБ	403.419	да	7	4	5	не			10	15
57	Специјална болница за реуматске болести Нови Сад	СПБ	338.881	да	7	4	5	не			10	15
58	Специјална болница за церебралну парализу и развојну неурологију, Београд	СПБ	220.548	не			10	не			5	15
59	Општа болница Чачак	ОБ	1.714.427	да	4	7	7	да	не	да	5	12
60	Општа болница Врбас	ОБ	1.036.157	да	9	2	2	не			10	12
61	Специјална болница за рехабилитацију “Агенс” – Матарушка Бања, Краљево	СПБ	161.008	да	9	2	2	не			10	12
62	Општа болница Ваљево	ОБ	2.232.154	да	0	11	10	да	да			10
63	Општа болница Лесковац	ОБ	2.138.224	да	0	11	10	да	да			10
64	Општа болница „Ђорђе Јоановић“ Зрењанин	ОБ	1.891.633	не			10	да	да			10
65	Општа болница Суботица	ОБ	2.065.619	да	5	6	7	да	да			7
66	Здравствени центар Ужице	ЗЦ	5.575.718	да	6	5	5	да	да			5
67	Општа болница Сремска Митровица	ОБ	1.768.554	да	6	5	5	да	да			5
68	Специјална болница за психијатријске болести “Горња Топоница”	СПБ	857.680	да	7	4	5	да	да			5
69	Специјална болница за рехабилитацију Бања Ковиљача	СПБ	841.877	да	8	3	5	да	да			5
70	Специјална болница за рехабилитацију и ортопедску протетику	СПБ	279.151	да	7	4	5	да	да			5
71	Специјална болница за лечење и рехабилитацију “Меркур” – Врњачка Бања	СПБ	880.014	да	9	2	2	да	да			2
72	Специјална болница за рехабилитацију „Бања Кањижа“	СПБ	280.131	да	9	2	2	да	да			2

* Иако би према бодовању на секундарном нивоу здравствене заштите субјект ревизије требала да буде Општа болница Панчево, увидом у извештаје о ревизији првих пет здравствених установа по бодовима, утврдили смо да једино Општа болница Сомбор има негативно мишљење на правилност пословања. Из ових разлога, као субјект ревизије на секундарном нивоу здравствене заштите изабрана је Општа болница Сомбор.

Табела 21. Рангирање здравствених установа на терцијарном нивоу здравствене заштите

Редни број	Назив ЗУ	Ниво ЗУ	Колона Укупни расходи	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ФУК за 2018?	Успостављање система ФУКа (одговори из Извештаја)		Бодовање за ФУК	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ИР за 2018?	Интерна ревизија је нормативно успостављена	Успостављање интерне ревизије је у току	Бодовање за ИР	Укупан број бодова
					да	не						
1	Клинички центар Крагујевац	КЦ	6.094.501	не			10	#N/A			10	20
2	Институт за здравствену заштиту мајке и детета Србије "Др Вукан Чупић"	Институт	2.796.612	не			10	не			10	20
3	Клиничко-болнички центар "Безанијска Коса"	КБЦ	2.384.938	не			10	не			10	20
4	Универзитетска дечја клиника	Клиника	1.674.628	не			10	#N/A			10	20
5	Институт за реуматологију	Институт	1.303.627	не			10	не			10	20
6	Клиника за неурологију и психијатрију за децу и омладину	Клиника	484.493	не			10	не			10	20
7	Клиника за стоматологију Ниш	Клиника	226.181	не			10	не			10	20
8	Институт за медицину рада "Др Драгомир Карајовић"	Институт	205.264	не			10	не			10	20
9	Клиника за стоматологију Војводине	Клиника	119.514	не			10	не			10	20
10	Институт за онкологију и радиологију Србије	Институт	3.761.198	да	4	7	7	не			10	17
11	Клиничко-болнички центар "Звездара"	КБЦ	3.224.199	да	5	6	7	не			10	17
12	Институт за јавно здравље Србије "Др Милан Јовановић Батут"	Институт	1.884.126	да	4	7	7	#N/A			10	17
13	Институт за здравствену заштиту деце и омладине Војводине	Институт	1.654.219	да	4	7	7	#N/A			10	17
14	Институт за ортопедско-хируршке болести "Бањица"	Институт	1.901.671	да	6	5	5	не			10	15
15	Институт за неонатологију	Институт	486.970	не			10	не			5	15
16	Институт за ментално здравље	Институт	453.531	да	9	2	2	#N/A			10	12
17	Клинички центар Војводине	КЦ	8.113.261	да	1	10	10	да	да			10

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

18	Гинеколошко-акушерска клиника "Народни Фронт" Београд	Клиника	1.567.924	да	2	9	10	да	да			10
19	Институт за кардиоваскуларне болести Војводине	Институт	2.029.191	да	9	2	2	не			5	7
20	Институт за рехабилитацију - Београд	Институт	820.890	да	5	6	7	да	да			7
21	Клинички центар Србије	КЦ	22.216.269	да	8	3	5	да	да			5
22	Институт за онкологију Војводине	Институт	2.559.614	да	8	3	5	да	да			5
23	Клиничко-болнички центар "Земун"	КБЦ	2.527.286	да	8	3	5	да	да			5
24	Клиника за психијатријске болести "Др Лаза Лазаревић"	Клиника	872.909	да	7	4	5	да	да			5
25	Институт за трансфузију крви Србије	Институт	733.228	да	6	5	5	да	да			5
26	Клиника за рехабилитацију "др Мирослав Зотовић"	Клиника	411.154	да	7	4	5	да	да			5
27	Клинички центар Ниш	КЦ	8.102.168	да	9	2	2	да	да			2
28	Институт за кардиоваскуларне болести "Дедиње"	Институт	2.763.879	да	9	2	2	да	да			2
29	Клиничко-болнички центар "Др Драгиша Мишовић - Дедиње"	КБЦ	2.003.154	да	9	2	2	да	да			2
30	Институт за вирусологију, вакцине и серуме "Торлак"	Институт	1.593.440	да	9	2	2	да	да			2
31	Институт за плућне болести Војводине	Институт	1.591.975	да	9	2	2	да	да			2
32	Институт за лечење и рехабилитацију "Нишка Бања"	Институт	884.115	да	9	2	2	да	да			2

Табела 22. Рангирање здравствених установа које пружају услуге на више нивоа здравствене заштите

Редни број	Назив ЗУ	Ниво ЗУ	Колона Укупни расходи	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ФУК за 2018?	Успостављање система ФУКа (одговори из Извештаја)		Бодовање за ФУК	Да ли је ЗУ доставила Извештај за ИР за 2018?	Интерна ревизија је нормативно успостављена	Успостављање интерне ревизије је у току	Бодовање за ИР	Укупан број бодова
					да	не						
1	Завод за биоциде и медицинску екологију	завод	386.978	не			10	/			10	20
2	Институт за јавно здравље Крагујевац	ЗЈЗ	297.941	не			10	/			10	20
3	Завод за јавно здравље Пожаревац	ЗЈЗ	205.934	не			10	/			10	20
4	Завод за јавно здравље Краљево	ЗЈЗ	194.401	не			10	/			10	20
5	Завод за јавно здравље Панчево	ЗЈЗ	180.897	не			10	не			10	20
6	Завод за јавно здравље Чачак	ЗЈЗ	168.052	не			10	не			10	20
7	Завод за јавно здравље „Поморавље“ Ђуприја	ЗЈЗ	158.524	не			10	не			10	20
8	Завод за јавно здравље Врање	ЗЈЗ	156.116	не			10	не			10	20
9	Завод за јавно здравље Зрењанин	ЗЈЗ	125.838	не			10	/			10	20
10	Завод за јавно здравље Крушевац	ЗЈЗ	116.477	не			10	не			10	20
11	Завод за судску медицину Ниш	завод	112.712	не			10	/			10	20
12	Градски завод за јавно здравље Београд	ЗЈЗ	1.013.483	да	4	7	7	да	да		10	17
13	Завод за трансфузију крви Војводине	завод за трансфузију крви	332.237	да	5	6	7	не			10	17
14	Завод за трансфузију крви Ниш	завод за трансфузију крви	272.356	да	4	7	7	/			10	17
15	Завод за јавно здравље Ужице	ЗЈЗ	201.704	да	4	7	7	не			10	17
16	Завод за јавно здравље Суботица	ЗЈЗ	187.830	да	4	7	7	/			10	17
17	Завод за јавно здравље Лесковац	ЗЈЗ	143.892	да	5	6	7	не			10	17
18	Институт за јавно здравље Војводине, Нови Сад	ЗЈЗ	590.847	да	8	3	5	да	да		10	15
19	Институт за јавно здравље Ниш	ЗЈЗ	390.221	да	6	5	5	не			10	15
20	Завод за јавно здравље Зајечар	ЗЈЗ	177.479	да	7	4	5	не			10	15

*Извештај о ревизији сврсисходности пословања
„Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у здравственим установама”*

21	Завод за јавно здравље Сомбор	ЗЈЗ	133.552	да	8	3	5	/			10	15
22	Завод за психофизиолошке поремећаје и говорну патологију „Проф др Цветко Брајовић“	завод	118.120	не			10	/			5	15
23	Завод за јавно здравље Шабац	ЗЈЗ	177.036	да	9	2	2	не			10	12
24	Завод за јавно здравље Ср. Митровица	ЗЈЗ	170.943	да	9	2	2	да	да		10	12
25	Завод за јавно здравље Ваљево	ЗЈЗ	111.453	да	8	3	5	не			5	10
26	Завод за јавно здравље Пирот	ЗЈЗ	69.974	не			10	/				10
27	Завод за јавно здравље Нови Пазар	ЗЈЗ	48.373	не			10	/				10
28	Завод за јавно здравље Кикинда	ЗЈЗ	102.768	да	4	7	7	не				7
29	Завод за антирабичну заштиту, Пастеров завод, Нови Сад	Завод за антирабичну заштиту	62.566	да	5	6	7	да	да			7

3. Прилог 3 – Оцене три здравствене установе (субјекти ревизије) из Упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину

Табела 25. Питања из упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину о контролном окружењу

Питања	ОБ Сомбор	ДЗ Вождовац	КЦ Крагујевац
1. Да ли постоји кодекс понашања на нивоу институције?	4	5	5
2. Да ли постоји процедура која обезбеђује да су сви запослени, али и остале заинтересоване стране упознати са кодексом понашања?	5	3	5
3. Да ли постоји процедура за праћење одступања понашања од кодекса?	1	5	5
4. Да ли се спроводе мере у случају непоштовања кодекса?	3	5	5
5. Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?	3	2	5
6. Да ли је организација дефинисала јасна правила у вези са узбуђивањем како би било могуће пријавити сумње у вези са преварама, грешкама у финансијском извештавању, уговарању итд, као и неправилно руковање опремом, лажно прикаивање и давање нетачних информација, итд.?	4	5	5
7. Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролне активности и интерне ревизије корисни, односно да значајно доприносе остварењу циљева?	4	5	5
8. Да ли тело за надзор своју одговорност за надзор над системом интерних контрола реализује независно од руководства организације? (одговарају корисници јавних средстава који имају тело за надзор)	4	1	5
9. Да ли тело за надзор чине стручна лица са капацитетом да критички и детаљно врше одговарајући надзор над системом интерних контрола? (одговарају корисници јавних средстава који имају тело за надзор)	3	1	5
10. Да ли су усвојени годишњи програми рада?	5	5	5
11. Да ли свако радно место има детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?	5	5	5
12. Да ли су у унутар организационе структуре дефинисане линије надлежности и одговорности?	4	5	5
13. Да ли је руководство организације успоставило и оценило одговарајуће линије извештавања унутар организације и према другим организацијама?	4	5	5
14. Да ли су утврђене мисија и визија организације?	5	5	5
15. Да ли су дефинисани и усвојени стратешки циљеви?	5	5	5
16. Да ли је усвојена кадровска политика?	3	5	5
17. Да ли су утврђени потребни нивои знања и вештина за свако радно место?	5	5	5
18. Да ли су осмишљени општи план и приступ обукама запослених који су у складу са циљевима организације?	3	5	1
19. Да ли организација обезбеђује периодичну обуку како би осигурала да запослени буду упознати са својим дужностима и компетентни у области интерне контроле?	2	2	1
20. Да ли се врши редовно оцењивање компетенција запослених?	4	5	5
21. Да ли се редовно проверавају квалификације, знања и претходно радно искуство кандидата за запослење?	5	5	5
22. Да ли је успостављен систем редовног оцењивања учинка/радне успешности запослених?	4	5	5
23. Да ли се запослени подстичу (награђивање и кажњавање) у складу са оствареним учинком /нивоом радне успешности?	1	5	5
24. Да ли руководство врши процену оптерећења којем су изложени запослени и прераспоређује прекомерно оптерећење како би се обезбедило да послови буду извршени у складу са циљевима организације?	3	5	5
25. Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о ФУК-у и интерној ревизији?	1	2	
26. Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и	3	5	5

резултате онеме ко их је именовано или им пренео одговорност?			
Просечна оцена за контролно окружење	3,6	4,3	4,7

Табела 26. Питања из упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину о управљању ризицима

Питања	ОБ Сомбор	ДЗ Вождовац	КЦ Крагујевац
1. Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?	5	5	5
2. Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?	5	5	5
3. Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, реални и временски ограничени?	1	5	5
4. Да ли су руководиоци и запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?	5	5	5
5. Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са утврђеним циљевима организације?	5	5	5
6. Да ли руководство дефинише циљеве екстерног извештавања који су у складу са релевантним законима и прописима, односно стандардима и оквирима релевантних екстерних организација?	4	5	5
7. Да ли су циљеви организације усаглашени са одговарајућим законима и прописима?	4	5	5
8. Да ли се регистар ризика редовно ажурира, у складу са потребама организације?	4	5	1
9. Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима?	3	5	3
10. Да ли су ризици утврђени у односу на дефинисане циљеве организације?	3	5	3
11. Да ли је извршена процена ризика?	3	5	3
12. Да ли постоји пракса редовног извештавања руководства о ризицима?	3	5	3
13. Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?	4	5	5
14. Да ли руководиоци доносе одлуке у функцији управљања идентификованим ризицима (реакција на ризике - прихватање, избегавање, умањивање, подела ризика)?	3	5	3
15. Да ли ризици обухватају и ризике од преваре и корупције?	3	5	5
16. Да ли организација има успостављене механизме за идентификовање и реаговање на ризике који су последица промена у екстерном окружењу (промена регулативе, тржишне промене итд.) односно интерној средини (промене у руководству, организационој структури, пословном моделу итд.)?	3	5	3
Просечна оцена за управљање ризицима	3,6	5,0	4,0

Табела 27. Питања из упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину о контролним активностима

Питања	ОБ Сомбор	ДЗ Вождовац	КЦ Крагујевац
1. Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављени контролни механизми?	3	5	5
2. Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?	3	5	5
3. Да ли писане процедуре садрже описе свих контролних активности?	3	5	5
4. Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља истовремено две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословних промена (подела дужности)?	5	5	5
5. Ако због величине организације није могуће обезбедити услове из претходног питања, да ли постоје механизми којима се то надокнађује (нпр. Појачана контрола или надзор)?	3		5
6. Да ли у оквиру организације постоје поступци и	3	5	5

правила којима је осигурана безбедност информација?			
7. Да ли је обезбеђено да искључиво овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције...)?	4	5	5
8. Да ли је организација успоставила контролне механизме у оквиру процедура које регулишу процесе прибављања, развоја и одржавања технолошке инфраструктуре?	4	5	5
9. Да ли постоје поступци и правила која гарантују сигурност ИТ система (лозинке се редовно мењају, ограничен приступ ИТ подацима итд.)?	4	5	5
10. Да ли организација обавља периодичну ревизију политика и процедура контролних активности како би осигурала њихову константну релевантност и унапређивање?	3	5	5
11. Да ли се у организацији предузимају корективне радње у функцији отклањања уочених недостатака у систему интерних контрола?	3	5	5
Просечна оцена за контролне активности	3,5	5,0	5,0

Табела 28. Питања из упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину о информисању и комуникацији

Питања	ОБ Сомбор	ДЗ Вождовац	КЦ Крагујевац
7.1. Да ли је руководство организације идентификовало и јасно дефинисало потребе релевантних лица за информацијама?	3	5	5
7.2. Да ли систем информација и комуникација омогућава праћење остваривања утврђених циљева и спровођење ефикасног надзора над послом?	3	5	5
7.3. Да ли је обезбеђен ефикасан и ефективан систем интерне писане, електронске и вербалне комуникације, који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла?	4	5	5
7.4. Да ли се редовно сачињавају извештаји за руководство (остваривање прихода, извршење финансијских и других планова, расположива средства, обавезе, потраживања...)?	5	5	5
7.5. Да ли руководиоци добијају информације о расположивим средствима за реализацију активности за које су надлежни?	3	5	5
7.6. Да ли постоји редовна комуникација између руководства и тела за надзор (управног/надзорног одбора) како би се обезбедило да обе стране располажу одговарајућим информацијама за вршење својих улога (одговарају КЈС који имају тела за надзор)?	4	5	5
7.7. Да ли је осигурана транспарентност и благовременост информација према екстерним заинтересованим странама (кључни документи објављени на web сајту и сл.)?	4	5	5
7.8. Да ли се руководство организације добија и разматра информације које потичу из екстерних извора, а тичу се идентификације трендова, новонасталих околности итд., а који могу значајно да утичу на остваривање циљева?	4	5	5
7.9. Да ли се анализирају постојеће процедуре и методе које се користе у екстерној комуникацији?	4	5	5
Просечна оцена за информације и комуникацију	3,8	5,0	5,0

Табела 29. Питања из упитника о само-оцењивању из Извештаја о систему ФУК-а за 2019. годину о праћењу и процени

Питања	ОБ Сомбор	ДЗ Вождовац	КЦ Крагујевац
1. Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који им омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који су одговорни?	4	5	5
2. Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?	1	2	1
3. Да ли редовно прати остваривање циљева	4	5	5

организације?			
4. Да ли се анализирају узроци евентуалног одступања од дефинисаних циљева организације?	4	5	5
5. Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?	1	1	1
6. Да ли се спровode препоруке екстерне ревизије?	4	5	5
7. Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори?	4	5	5
8. Да ли сте образовали ревизорски одбор као саветодавно тело за питања интерне контроле?	1	1	1
9. Да ли су извештаји интерне и екстерне ревизије доступни запосленима у областима на које се извештај односи?	3	5	5
10. Да ли је успостављена процедура која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у систему интерних контрола?	3	2	1
11. Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система ФУК-а?	1	2	3
12. Да ли се спровode одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?	1	2	3
Просечна оцена за праћење (надзор) и процена	2,6	3,3	3,3

4. Прилог 4 – Доступни материјали на Е-LEARNING платформи на сајту Министарства финансија-ЦЈХ

Табела 30. Доступни материјали на Е-LEARNING платформи на сајту Министарства финансија-ЦЈХ

ФУК	ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА	УПРАВЉАЧКА ОДГОВОРНОСТ
<ul style="list-style-type: none">• Нови Приручник за ФУК (2020)• Модул 1 - Увод за интерну контролу• Модул 2 - Систем управљања ризицима• Модул 3 - Управљачки контролни систем• Смернице за управљање ризицима• Модел Стратегије управљања ризицима• Смернице - ФУК за мале кориснике јавних средстава• Смернице за управљање неправилностима	<ul style="list-style-type: none">• Интерна ревизија у јавном сектору Републике Србије (Принципи, стандарди и политике интерне ревизије)• Модул 1 - Увод у интерну ревизију• Модул 2 - Увод у пословне процесе• Модул 3 - Значај добре комуникације• Модул 4 - Ревизија информационог система• Алати за ревизију ИПА фондова ЕУ• Модел за интерну оцену квалитета рада јединица за интерну ревизију• Смернице за спровођење интерне ревизије међусекторских програма и пројеката - „хоризонтална ревизија”• Смернице за успостављање заједничке јединице за интерну ревизију	<ul style="list-style-type: none">• Смернице о концепту управљачке одговорности• Упитник• Смернице о управљачкој одговорности