

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА И ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ И ЊИХОВА УЛОГА У СИСТЕМУ ОДБРАНЕ

Радан О. Костић*

Министарство одбране, Сектор за људске ресурсе

Раде Жугић

Министарство одбране, Инспекторат одбране

Милица Радојковић

Универзитет одбране у Београду, Војна академија

Основни концепт контроле јесте да се креира процес који обезбеђује остваривање циљева уз одговарајући квалитет, очување и управљање средствима уз усаглашеност са законом и другим прописима и процедурама, припрема и израда поузданих финансијских и пословних извештаја. Усклађеност пословања јесте захтев да се пословање усклади са позитивним законима, прописима, стандардима, договореним политикама, постулатима и свим оним обрасцима понашања који те процесе чине легалним и друштвено прихватљивим. Имплементацијом интерне финансијске контроле у систем одбране постиже се и обезбеђује ефикасно и рационално трошење средстава којима се финансирају расходи одбране, с једне стране, а с друге стране знатно сужава простор за значајне неправилности, преваре, корупције и појаву облика организованог криминала.

Кључне речи: *јавни сектор, буџетски систем, интерна контрола, финансијско управљање и контрола, Министарство одбране, Војска*

Увод

Потписивањем Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, 29. априла 2008. године у Луксембургу, Република Србија се, поред осталог, обавезала на постепено усклађивање законодавства са правним текovinaма Европске уније и на њихову доследну примену. Чланом 92. Споразума договорена је сарадња у области јавне унутрашње финансијске контроле (ЈУФК) и спољне ревизије, односно јавне унутрашње финансијске контроле (укључујући управљање финансијама и контролу и функционално независну унутрашњу контролу) и спољних система ревизије у Србији, у складу са међународно признатим стандардима и методологијама и најбољим праксама у Европској унији.

* radan.kostic@mod.gov.rs

Постојећа пројекција интерне контроле у јавном сектору, дефинисана Законом о буџетском систему, као и постојећи интерни прописи, добра су основа за успостављање целовитог интегрисаног система интерне контроле у МО и ВС, на коју се ослања Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору РС која пројектује како заједничке, тако и активности везане за интерну контролу и активности везане за спровођење финансијског управљања и контроле у јавном сектору, закључно са децембром 2014. године.

Такође, с друге стране, можемо указати на чињеницу да контрола трошења буџетских средстава за потребе Министарства и Војске није ништа друго него део укупне државне контроле.

Функција интерне контроле у јавном сектору

Када се у свакодневном животу помене појам интерне контроле многи ће помислити на рачуноводство, рачуноводствену функцију и потребу да се све рачуноводствене и књиговодствене евиденције о пословању организације, као и пословни процеси, обаве на прави начин и у складу са важећим законским и подзаконским прописима. Интерна контрола је веома битна за менаџмент организације, а за њено добро обављање и спровођење заинтересовани су сви, како запослени, тако и ревизори и држава и власници и друга лица.

Интерна контрола дефинисана је као процес који спроводе запослени у организацији са намером да се остваре одређени циљеви. Дефиниција је широка и обухвата све аспекте контроле пословања, а ипак олакшава директно усредсређење на специфичне циљеве.

Систем интерне контроле дефинисан је Међународним стандардима екстерне ревизије као „систем који обухвата све политике и поступке интерне контроле које је руководство правног лица прихватило ради помоћи у постизању својих циљева у смислу обезбеђења да се, у мери у којој је то могуће, уредно и ефикасно одвија пословање правног лица, што укључује придржавање политике руководства, очување интегритета средстава, спречавање и откривање криминалних радњи и грешака, тачност и потпуност финансијских евиденција и благовремено састављање поузданих финансијских информација.”¹

Циљ успостављања система интерне контроле јесте успешно управљање и остваривање мисије организације, односно постављених циљева организације, као и обезбеђење да се јавним средствима управља добро и на економичан начин.

Функција интерне контроле огледа се у пружању помоћи менаџменту у остваривању постављених циљева и политика пословања, који могу бити вишеструки и различити од организације до организације, али се као циљеви најчешће помињу:²

- профитабилност,
- спречавање настајања губитака,
- спречавање проневера и злоупотреба,
- спровођење буџета... итд.

¹ Савез рачуновођа и ревизора Србије, Оцена ризика и интерна контрола, Међународни стандарди ревизије, Београд, 2002. година, стр. 173.

² М. Станишић, *Ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2009, стр. 49.

Интерна контрола утиче и на реалније и поузданије финансијско извештавање. Не спроводе је само интерни контролори, већ сви кроз обављање свакодневних полова и то веома често и несвесно. Такав систем контроле је најбољи, јер прожима све, сви контролишу и сви су контролисани.

Интерна контрола у јавном сектору, као нови концепт буџетског система Републике Србије, успоставља ефикасност управљања јавним расходима уз увођење вишестепеног система контроле. Ту се, пре свега, мисли на увођење система интерне контроле директних и индиректних корисника буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања.

Када говоримо о интерној контроли у јавном сектору, треба се базирати, пре свега, на анализи: *Система интерне финансијске контроле (PIFC)* и *Система финансијског управљања и контроле (FMC)*.

Анализа система интерне финансијске контроле (PIFC)

Интерна финансијска контрола у јавном сектору је термин који је развила Европска комисија, како би пружила помоћ у разумевању и примени добро развијених система контроле у процесу придруживања Европској унији.³

Интерна финансијска контрола у јавном сектору представља целокупан систем финансијских и других контрола које успоставља руководилац организације у јавном сектору, ради успешног управљања и остваривања циљева организације.

Такође, интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата целокупан систем који успоставља Влада ради контролисања коришћења буџетских средстава и обухвата све мере за контролу државних прихода, расхода, имовине и обавеза и све системе унутрашње контроле, као и процедуре у јавном сектору, те тиме помаже у стварању сигурности да се јавна средства наменски троше и користе.⁴

О интерној финансијској контроли у јавном сектору требало би размишљати у оквиру целокупне области јавних финансија која се протеже од израде државног буџета, преко одобрења и извршења буџета, па све до питања Трезора, фискалног управљања и управљања дугом, укључујући, рачуноводство, извештавање, набавке интерну контролу итд. Систем интерне финансијске контроле у јавном сектору обухвата финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, интерну ревизију корисника јавних средстава и хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију.

„*Финансијско управљање и контрола* обухвата целокупан систем финансијских и других контрола и спроводи се политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће организација остварити постављене циљеве.

³ Р. Жупић, и Р. Костић, „*Контрола и ревизија у функцији извршења финансијског плана МО*“, SYMOPIS 2012, Београд, стр. 1.

⁴ В. Лeko, *Врховна државна ревизија јавних средстава*, Правни факултет, Београд, 2008. година, стр. 304.

Интерна ревизија је активност независног и објективног уверавања, али и консултантска активност, осмишљена са циљем креирања унапређења пословања организације. У свом раду је функционално независна, није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела организације, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава. Функционална независност се обезбеђује самосталним одлучивањем о: подручју ревизије, начину обављања ревизије и извештавању о обављеној ревизији.

Централна јединица за хармонизацију је посебна секција у Министарству финансија, која разрађује и усмерава процес интерне финансијске контроле у јавном сектору. Одговорна је и обавља послове стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора, стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору, у складу са међународно прихваћеним стандардима.⁵

Интерна финансијска контрола у јавном сектору може се с правом посматрати одвојеним низом целокупних правила која имају за циљ остваривање транспарентности и ефикасности у јавном сектору. Због тога заслужује да се развија као одвојен скуп активности са властитим вредностима, а не као додатак функцијама израде буџета, рачуноводства или борбе против превара, без обзира на очигледне везе са тим областима.⁶

Интерна финансијска контрола у јавном сектору заснована је и утемељена на добро афирмираним међународним стандардима који имају за циљ да јавне финансије у највећој мери учине транспарентним и одговорним. Корисници јавних средстава имају обавезу да успоставе и имплементирају систем финансијског управљања и контроле, са основним циљем да јавности пружи довољно чврсто уверење да ће кроз имплементацију наведеног система остварити све постављене циљеве.

Регулаторни оквир

Реформом интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору у Републици Србији, која је започета 2002. године, усвајањем Закона о буџетском систему и доношењем низа подзаконских аката, успостављена је интерна ревизија на централном нивоу у Министарству финансија. Обавеза успостављања система интерне контроле регулисана је изменама и допунама Закона о буџетском систему⁷ из октобра 2006. године.

⁵ Р. Жугић, и Р. Костић, оп., цит., стр. 2.

⁶ Koning R., Иницијатива Европске комисије за изградњу нових структура јавне интерне контроле у земљама кандидатима и трећим земљама, Белгија, 2007, стр. 12.

⁷ Закон о буџетском систему („Службени гласник РС”, број 54/09, 73/10, 101/2010 и 101/2011) у члановима 80. до 83. дефинисао је успостављање система финансијског управљања и контроле, који треба да се спроводи политикама, процедурама и активностима са основним задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће корисник јавних средстава остварити своје постављене циљеве.

На основу овог закона, а ради развијања и примене интерне финансијске контроле у јавном сектору, као свеобухватног система интерне контроле, донета су нормативна акта која у потпуности уређују ову област.⁸

Уколико посматрамо одређена подзаконска акта која су донета и која уређују ово област, треба издвојити превасходно два, и то нови правилник који уређује област финансијског управљања и контроле и правилник који уређује област интерне ревизије. У односу на претходни, нови Правилник о финансијском управљању и контроли претрпео је незнатне измене у самом називу, док већих суштинских измена није било.

Суштинске измене су се, пре свега, односиле на разлике у дефинисању термина, као и на дефинисање нових термина, као што су управљачка одговорност руководиоца, управљање ризиком, ревизорски траг и др. Затим, разлике се огледају и у погледу дефинисања начина извештавања, односно прописан је рок до којег руководиоца корисник јавних средстава извештава министра финансија о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле.

Систем интерне финансијске контроле уграђује се у законе и има за циљ да донесе предности транспарентног и здравог система интерне контроле великом броју актера у целокупном процесу, на челу са Владом. Дакле, на основу законодавног оквира, потребно је потпуно успоставити организационе структуре, описе послова и критеријуме за праћење радних учинака и оцењивање запослених, начин делегирања радних задатака и линије извештавања у систему интерне финансијске контроле у јавном сектору. Такође, Акциони план, уз Стратегију, представља план активности везаних за развој интерне финансијске контроле у јавном сектору и обухвата: заједничке активности, активности везане за интерну ревизију и спровођење финансијског управљања и контроле, а планиран је да се реализује у периоду од октобра 2009. до децембра 2014. године.

Правци развоја система интерне финансијске контроле

Концепт интерне финансијске контроле у јавном сектору, који је развила Европска комисија, функционалан је у смислу подизања свести и превенције, и то пре свега кроз извештај број концепцијских, правних и организацијских делатности. За

⁸ Најзначајнији подзаконски акти су: 1) Правилник о одређивању директних корисника буџетских средстава који организују посебну службу интерних контрола и заједничким критеријумима за организацију и поступак интерне контроле директних корисника буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС”, број 22/2004); 2) Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС”, број 99/11); 3) Правилник о заједничким основама, критеријумима и задацима за рад финансијске службе директног корисника буџетских средстава („Службени гласник РС”, број 123/03); 4) Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС”, број 51/07 и 14/08); 5) Уредба о буџетском рачуноводству („Службени гласник РС”, број 125/03 и 12/06); 6) Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији („Службени гласник РС”, број 61/2009) и Приручник за финансијско управљање и контролу.

овај концепт полазна тачка јесте да би Влада, увидевши потребу подизања нивоа транспарентности и одговорности, требало да почне са анализом својих система интерне контроле.⁹

У литератури се често за интерну финансијску контролу у јавном сектору користи скраћеница (*PIFC*).¹⁰

P – *Public Sector* – јавни сектор,

I – *Internal to the organisation* – интерна за организацију,

F – *Financial systems mainly but not exclusively* – углавном, али не искључиво финансијски системи,

C – *Control based on internationally accepted and recognised standards* – контрола заснована на међународно прихваћеним и признатим стандардима.

PIFC подразумева свеобухватни систем који успоставља Влада, односно организације јавног сектора ради финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и извештавања о коришћењу јавних средстава и средстава ЕУ. Циљ је да се обезбеди да управљање и контрола јавних средстава (укључујући и фондове) буду у складу са прописима, описом буџета и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и отворености.

Интерну финансијску контролу можемо дефинисати као активност коју руководство, одбори и други чиниоци система управљања предузимају са циљем побољшања управљања ризицима и увећања вероватноће остваривања циљева.¹¹

Систем интерне контроле успоставља руководилац организације или лице које је руководилац овластио за успостављање система интерне контроле. Интерна контрола је важна компонента управљања ризиком пословања. Спроводи се на свим нивоима, свим организационим деловима и свим радним местима. Обавеза руководиоца за успостављање интерне контроле јесте да састави план успостављања интерне контроле за све ОЈ у свом саставу.

Након прве фазе, односно усвајања плана, приступа се изради процедура за управљање финансијским ризиком пословања и правилника о интерној контроли и интерним контролним поступцима.

Уколико се посматра начин дефинисања интерне финансијске контроле у јавном сектору, може се приметити да систем интерне финансијске контроле у својој основи садржи неколико категорија. То су:

– процес. Интерна финансијска контрола није појединачан пословни догађај или подухват, већ је она један континуирани процес који тече свакодневно;

– руководилац организације. То је лице или орган који најчешће успоставља систем интерне финансијске контроле, при чему се примећује да је тај систем под снажним ингеренцијама менаџмента;

– разумно уверавање. То су тврдње које могу да се потврде и провере. У правом смислу и свакодневном пословању немогуће је имати, поводом било чега, апсолутна тврђења. То би било неразумно и нереално. Људски ум и способности

⁹ Koning R., *оп. цит.*, стр. 24.

¹⁰ Р. Жугић, и Р. Костић, *оп.*, *цит.*, стр. 1.

¹¹ Т. Сталетовић, *Успостављање система интерне контроле код корисника јавних средстава*, Савез РР Србије, бр. 20/11, стр. 114.

ограничени су и није могуће бити у потпуности сигуран у будућа кретања. Неизвесност је људска судбина у животу и у бизнису;

– постизање циљева. Сврха успостављања и постојања система интерне финансијске контроле јесте да помогне менаџменту у остваривању циљева успешности, ефикасности и других циљева које је поставио менаџмент. Менаџмент преузима одговорност за успешно и ефикасно пословање и због тога успоставља наведени систем који треба да му служи као продужене очи и уши и да му пружи уверавање да се пословне активности одвијају у складу са пословним циљевима и политиком.

Евидентно је да интерна контрола у току рада контролише да ли се пословање одвија према прописаним процедурама, да ли су решења и одлуке донете у складу са правилницима, да ли су уговори о раду у складу са Правилником о систематизацији радних места, да ли су коефицијенти радног места у складу са Правилником, да ли је поступак набавке спроведен у складу са прописима, планом и финансијском планом.

Суштина се огледа у томе да је неопходно унапредити интерну контролу државних и међународних буџетских средстава, односно да је потребно предузети одређене кораке који ће дугорочно гарантовати успех у остваривању користи за јавни сектор. Основни кораци које треба предузети како би се могле остварити користи за јавни сектор односе се, пре свега, на чињеницу да је потребно обезбедити мотивисан и способан кадар који је упознат са приликама у области јавне интерне контроле, који има добре комуникацијске и преговарачке вештине и који је обучен да разуме, осмишља и спроведе дугорочне визије.

Други корак би био да је потребно успоставити виши ниво самосталности Централне јединице за хармонизацију која ће анализирати и пратити слабости и препреке у постојећем систему интерне контроле и припремити политику увођења и имплементације интерне финансијске контроле која ће имати широку подршку, што је у досадашњем периоду у знатној мери и урађено. Затим је потребно израдити реалан акциони план са роковима реализације и кључним показатељима успеха. Да би све претходно могло функционисати на прави начин, неопходно је израдити нацрт легислативе и регулативе која је релевантна за област интерне финансијске контроле и која је повезана са буџетским и рачуноводственим процедурама.

P_{IFC} је такав систем који узима све аспекте у обзир, односно комбинује интерну контролу и интерну ревизију у један систем као што је то у COSO моделу, додајући при томе и нови елемент, односно централизовану организацију која је одговорна за хармонизацију и координацију како интерне контроле и стандарда интерне ревизије, тако и правила која важе у целом јавном сектору.

Будућа улога P_{IFC}-а

P_{IFC} концепт се развијао постепено као одговор на разне међусобно повезане догађаје. Пошто системи интерне контроле у земљама чланицама ЕУ нису били хармонизовани, земље кандидати нису биле у могућности да знају који систем се могао сматрати примером добре праксе. Те земље тражиле су од Европске коми-

сије савете за најбоље праксе у погледу препорука. Оно што им је дато као препорука јесте да се базирају на увођењу активности и институција које ће утицати на повећање јавног интереса за здраво финансијско управљање у приватном и јавном сектору и стварање изражене свести о далекосежним последицама корупције, превара и малверзација.

PIFC концепт постао је стратегија како би се дао одговор на велику бојазност које све земље имају везано за корупцију и како би се развио принцип одговорности и транспарентности. Овај систем је једино могао бити, и заиста и јесте, заснован на принципима демократије и владавине права. Представља хармонизацију стандарда и процедура и усклађује јавне интерне контроле са одговарајућим међународним стандардима, уз напомену да су концепти хармонизације логични и корисни, те овај концепт треба укоренивати и проширивати у свим државама које су га прихватиле.

Важно је да PIFC концепт осигура стратешки оквир који се редовно ревидира и ажурира, који је доступан и који подржавају највиши органи задужени за контролу. У оквиру PIFC централне јединице за хармонизацију требало би институцијама контроле и ревизије да развијају и унапређују процедуре самопроцене, а на годишњем нивоу да доставе, односно подносе влади извештај о стању PIFC. Овај концепт постао је концепт са практичном сврхом и наставља да се развија као алат тако што усваја најмодерније релевантне примере добре праксе.

Анализа система финансијског управљања и контроле (fmc)

Финансијско управљање и контрола обухватају целокупни систем финансијских и других контрола, укључујући и организациону структуру, методе и процедуре, и то не само финансијских система, већ и оперативних и стратешких система организација у јавном сектору.¹² Ова дефиниција, као и целокупан садржај и основне поставке система финансијског управљања и контроле, буквално су преведене из докумената ЕУ, односно земаља чланица ЕУ.

Финансијско управљање и контрола представља целокупни систем интерних контрола које успостављају руководиоци организација у јавном сектору, који су и одговорни за тај систем. Овај систем, кроз управљање ризицима, пружа уверавање да се буџетска и друга средства извршавају и троше на исправан, етички, економичан, ефикасан начин.

Систем интерне контроле није неопозива шема. Напротив, систем интерне контроле треба да буде подложен окружењу које је у сталној промени и потребна му је стална надоградња. То је, пре свега, важно тамо где је државно руководство тек у раној фази промена културе контроле, односно тамо где је систем интерне контроле у раној фази развоја.

¹² Министарство финансија РС, Централна јединица за хармонизацију, *Приручник за финансијско управљање и контролу*, Ernst & Young, Београд, 2011. година.

Сврха и важност интерне контроле

Општа сврха интерне контроле јесте да организацији у јавном сектору помогне у остваривању своје мисије.¹³ Свака организација треба да осмисли сопствени систем интерне контроле са циљем да се задовоље потребе и окружење организације, као и реализација постављених циљева.

Прва категорија циљева односи се на усаглашеност са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама које се односе на организацију у јавном сектору. Вреди поменути и да закони и прописи представљају неку врсту мандата – овлашћења поверених организацији у јавном сектору у односу на начин прикупљања и трошења националних и иностраних средстава.

Друга категорија циљева односи се на припрему релевантних, поузданих и корисних финансијских и управљачких информација, укључујући и финансијске извештаје (прелазне и сумарне), који унапређују процес доношења одлука и обезбеђују транспарентност и ефективно праћење, односно надзор.

Трећа категорија циљева односи се на *основне циљеве* организације у јавном сектору, укључујући успешност (перформансе) и оперативне циљеве, исходе и резултате. „Ефективност” се односи на остваривање циљева, односно на меру у којој исходи и резултати одређене активности, програма и пројекта одговарају циљевима или планираним ефектима. „Ефикасност” представља однос између искоришћених ресурса и исхода и резултата у остваривању циљева. То значи минимум ресурса да се оствари дати резултат, односно максималан резултат са датом количином и квалитетом уложених ресурса.

Четврта категорија обухвата заштиту и чување средстава организације у јавном сектору од злоупотребе, губитака, штете, погрешног управљања и грешака. Кључно питање везано за чување средстава јесте управљање средствима, односно набавка, коришћење и располагање средствима.

Успешан систем интерне контроле помаже у рационализовању процеса и унапређује ниво и квалитет услуга и пружа разумно уверавање да ће се остварити општи циљеви. Интерна контрола треба да повећа вероватноћу да ће се открити пројекти, умањити штета, злоупотреба или грешке, спречити неадекватне активности, односно побољшати поштовање прописа. Такође, интерна контрола је одговорност свих запослених и свако министарство треба да се побрине да системи интерне контроле буду интегрисани у активности. Запослени треба да буду обучени у методологији и концептима који се односе на систем интерне контроле.

Овде је важно напоменути и чињеницу да су у земљама чланицама ЕУ различити системи интерне контроле и да у њима не постоји заједнички концепт организовања интерне контроле. Основне разлике у погледу интерне контроле огледају се, пре свега, у дефинисању интерне контроле и одређивања њене улоге, затим у нивоу центра-

¹³ Централна јединица за хармонизацију је у интерним документима (конкретно *Увод у интерну контролу*, МОДУЛ 1, Ernst & Young, Београд, 2010. година), који представљају званичан превод регулативе коју је израдила и коју примењује ЕУ, дефинисала одређене појмове које је неопходно познавати на самом почетку упознавања са основним карактеристикама система финансијског управљања и контроле. Примарни циљеви интерне контроле су обезбеђивање: 1) усаглашености са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама; 2) поузданости и интегритет података и информација; 3) ефективности и ефикасности пословања и коришћења ресурса 4) заштита и чување средстава.

лизације и децентрализације управљања и контроле и нивоу до којег су системи контроле заступљени кроз законску регулативу и административне процедуре.

На слици 1 приказана су сва три елемента интерне финансијске контроле у јавном сектору са описаним улогама у процесу финансијског управљања и контроле јавних расхода и издатака, као и веза између финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије.



Слика 1 – Веза између финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије
(Извор: М. Радојковић, *Финансијско управљање и контрола у МО и ВС*¹⁴)

Анализом приказане улоге и доприноса руководиоца, са једне стране, и интерних ревизора, са друге стране, могу се дефинисати кључне тачке које су везане за финансијско управљање и контролу, а које укључују следеће:

– утичу на све аспекте организације у јавном сектору: све запослене, процесе, активности, програме и пројекте у организацији;

¹⁴ М. Радојковић, *Финансијско управљање и контрола у МО и ВС*, Дипломски рад, Универзитет одбране, Војна академија, 2014, стр. 6.

- представљају основни елемент који се провлачи кроз целу организацију, а не обележје које је придодато организацији;
- подразумевају квалитете доброг управљања;
- зависе од запослених и биће успешни, односно неуспешни, у зависности од пажње коју им посвећују запослени;
- ефективни су само уколико сви запослени и окружење раде заједно;
- у разумној мери пружају уверавање везано за вероватноћу да организације у јавном сектору остварују циљеве;
- организацијама у јавном сектору помажу у остваривању својих мисија.

Функције компоненти COSO модела

COSO модел описује интерну контролу кроз пет основних елемената-компоненти, односно финансијско управљање и контрола обухватају следеће елементе:

- контролно окружење;
- управљање ризицима;
- контролне активности;
- информације и комуникацију и
- надгледање и праћење (мониторинг).¹⁵

Интерна контрола састоји се од пет основних међусобно повезаних компоненти које су инхерентне у начину како менаџмент води организацију. Те компоненте су повезане и служе као критеријуми за одређивање ефикасности система интерне контроле. Између 5 компоненти (контролно окружење, управљање ризиком, контролне активности или интерне контроле, информисање и комуникација, и праћење) постоји *синергија* и веза кроз коју се формира интегрисани систем који динамично реагује на измењене околности. Компоненте интерне контроле међусобно су повезане и проистичу из начина на који привредни субјекти воде посао и оне су интегрисане у процесу управљања.

Контролно окружење утврђује „тон” у организацији и утиче на свест запослених о контролама. Представља основу за све друге компоненте интерне контроле, обезбеђујући дисциплину и структуру. Уколико ова основа није снажна, уколико контролно окружење није позитивно, општи систем интерне контроле неће бити ефективан у довољној мери.

Управљање ризицима обухвата идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати супротан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава. Предуслов управљања ризицима је утврђивање општих и специфичних циљева које организација треба да оствари. Задатак управљања ризицима јесте да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварени.

¹⁵ М. Станишић, *оп. цит.*, стр. 50.

Такође, Законом о буџетском систему, чланом 81, приказане су основне компоненте система финансијског управљања и контроле, уз напомену да је пета компонента дефинисана као Праћење и процена система.

Контролне активности су писане политике и процедуре и њихова примена, успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева сведени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком. Оне се спроводе у целој организацији, на свим нивоима и функцијама од стране свих запослених у складу са утврђеним пословним процесом и описом посла.

Комуникација представља размену корисних информација између запослених и организација, као *подршка* одлукама и активностима координације. Информације треба да се преносе руководству и другим запосленим којима су потребне, у форми и у временском оквиру који ће им помоћи да изврше своје дужности.

Праћење подразумева увођење система за надгледање финансијског управљања и контроле проценом адекватности и ефикасности његовог функционисања. Праћење и процена система обухвата разматрање активности и трансакција организације ради процене квалитета рада у одређеном периоду и процене успешности контрола. Руководство треба да усмери активности надзора према систему контрола и остварењу мисије организације. Праћење и процена система финансијског управљања и контрола обавља се текућим увидом, самопроцењивањем и интерном ревизијом.

Интерна контрола у систему одбране

Да би се осигурало извршење буџета онако како је то планирао и усвојио највиши орган власти (Парламент), у свим савременим буџетским системима организована је буџетска контрола.¹⁶

За успостављање безбедне и ефикасне интерне контроле, када говоримо о систему одбране, одговорни су наредбодавци. Процес интерне контроле спроводи се континуирано у пословању корисника средстава кроз формалну, суштинску и рачунску контролу исправности рачуноводствене исправе и пратеће документације.¹⁷

Формална контрола исправности рачуноводствене исправе утврђује да ли исправа поседује све битне елементе – атрибуте (утврђује се комплетност исправе и да ли је састављена у складу са важећим прописима).

Суштинска контрола исправности рачуноводствене исправе утврђује да ли је пословна промена садржана у рачуноводственој исправи заиста и настала по облику, структури, квалитету, времену и другим обележјима.

Контрола рачунске исправности рачуноводствене исправе утврђује тачност извршених рачунских операција које су захтеване, извршене и чији су резултати исказани у исправи. Контрола формалне, суштинске и рачунске исправности потврђује се на рачуноводственој исправи стављањем клаузуле: „Контролисао” и потписом лица које је исправу контролисало и датумом извршене контроле.¹⁸

¹⁶ М. Јовановић, Ј. Тодоровић, и др., „Финансијска теорија и политика”, Економски факултет Ниш, 2003. стр. 151.

¹⁷ Министарство одбране и ВС, Правилник о финансијском пословању у МО и ВС, („Службени војни лист”, број 17/11).

¹⁸ Министарство одбране и ВС, оп. цит., члан 93.

С друге стране, систем финансијског управљања и контроле успоставља се код свих корисника јавних средстава. За успостављање система финансијског управљања и контроле одговоран је наредбодавац, а спроводе га наредбодавац и сви запослени. Систем финансијског управљања и контроле успоставља се у складу са донетим прописима који регулишу успостављање и развој система Интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије.

Надзор је посебан вид унутрашње контроле и спада у редовну дужност руководиоца организацијских јединица министарства, тј. наредбодаваца МФО свих нивоа, као и на другим дужностима, који су одговорни за организацију и спровођење материјално-финансијског пословања. Као облик контроле веома је ефикасан и економичан, јер компоненту контроле везује и интегрише у функцију руковођења и командовања и уклапа је у систем одговорности и полагања рачуна претпостављеном од стране потчињеног, што је у складу са принципом субординације. Надзор се спроводи: *свакодневно* личним увидом у рад потчињених органа и *повремено* личним увидом у стање, чување и одржавање имовине.

Сваки припадник МО на било којој дужности у министарству и војсци, када утврди незаконитост и неправилност у раду и располагању средствима, дужан је да поднесе писани извештај надлежном наредбодавцу са предлогом мера које треба предузети ради решавања уочених неправилности.

Са аспекта коришћења и управљања буџетским средствима Републике Србије, у Министарству одбране и Војсци Србије постоје следећи облици интерне финансијске контроле (слика 2):¹⁹

- *надзор* – текућа, свакодневна контрола средстава и рада коју обављају претпостављене старешине у функцији наредбодаваца;

- *контрола законитости, исправности и састављања исправа о пословној промени*, коју обављају органи стручних служби и финансијски органи у функцији рачунополагача;

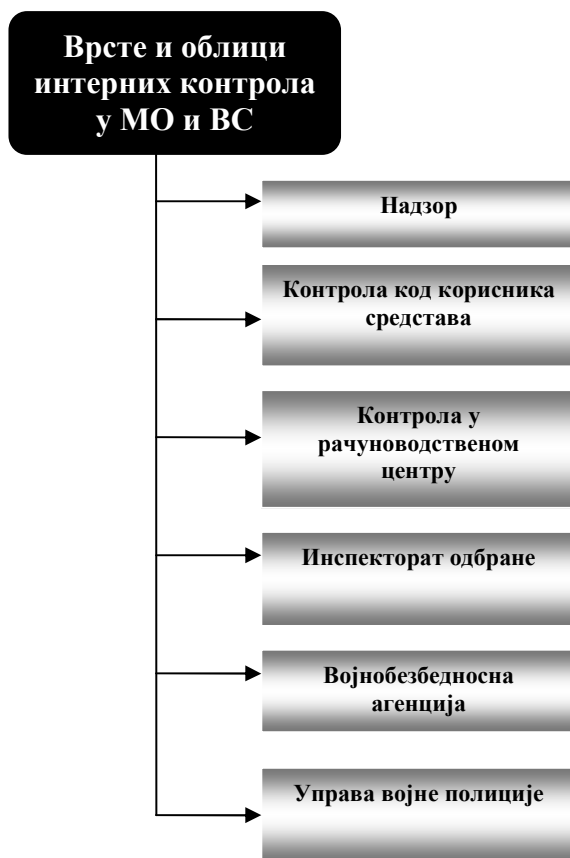
- контрола у Рачуноводственом центру;

- *инспекцијски послови одбране у Инспекторату одбране*, у чијој је надлежности, поред осталих, и контрола финансијског и материјалног пословања;

- *откривање и документовање кривичних дела* организованог криминала, прања новца и корупције (злоупотреба службеног положаја, трговина утицајем, приманье и давање мита) од стране органа Војнобезбедносне агенције²⁰ и органа Војне полиције.

¹⁹ Р. Жугић, и Р. Костић, оп. цит., стр. 3.

²⁰ Закон о Војнобезбедносној агенцији и Војнообавештајној агенцији, („Службени војни лист”, бр. 31/09), члан 6. став 2, под 3).



Слика 2 – Врсте и облици интерних контрола у МО и ВС
(Извор: Р. Жугић, и Р. Костић, „Контрола и ревизија у функцији извршења финансијског плана МО“)

На основу изнетог може се рећи да у Министарству одбране и Војсци постоји изграђен систем унутрашње контроле располагања и коришћења буџетских средстава, базиран на рачуноводствено-финансијским подацима код непосредних извршилаца одобрених буџетских средстава и Рачуноводственог центра министарства одбране.

Будући правци развоја интерне контроле

Постојећи систем контрола није успостављен у односу на циљеве које корисници јавних средстава планирају да остваре и ризике који утичу на остварење тих циљева. Постојеће контроле углавном су усмерене на остваривање законитости и правилности, али не и економичности, ефикасности и ефективности.

За побољшање функционисања интерне контроле у јавном сектору РС потребно је, поред осталог:²¹

– развити стратегију обуке лица задужених за финансијско управљање и контролу у организацијама јавног сектора;

– успоставити механизме сарадње и праћења развоја система финансијског управљања и контроле;

– доследно примењивати Закон о јавним набавкама и контролисано трошење јавних расхода, са циљем смањења степена корупције;

– припремити, усагласити и усвојити прописе и процедуре везане за финансијско управљање и контроле у министарствима и организацијама јавног сектора;

– развити стратегију обуке лица задужених за финансијско управљање и контролу у организацијама јавног сектора;

– успоставити механизме сарадње и праћења развоја система финансијског управљања и контроле;

– доследно примењивати Закон о јавним набавкама и контролисано трошење јавних расхода, са циљем смањења степена корупције.

За побољшање функционисања интерне контроле у систему одбране потребно је:

– дограђивати и унапређивати постојећу регулативу, праксу и организацију рада, ради ефикаснијег материјалног и финансијског пословања и вршења контрола;

– посебно дограђивати и унапређивати модел упутства – подсетника за вршење контрола материјалног и финансијског пословања у Војсци Србије, ради превенције настанка пропуста и елиминисања ризика у пословању и у вршењу контрола;

– вршити посебно контролу материјалног и финансијског пословања, а не у оквиру контроле усаглашености са законима, правилима и прописима, или

– уколико се контрола материјалног и финансијског пословања врши у оквиру контроле усаглашености са законима, правилима и прописима, продужити време за вршење контроле;

– ускладити постојеће нормативе за вршење контрола, у правцу смањења броја контрола свих врста и са свих нивоа, а створити услове за продужење времена за вршење контрола.

Треба имати у виду да цео систем интерне контроле може само да помогне организацији у јавном сектору да оствари своје циљеве. Она не представља „лек за све“ и може да пружи само управљачке информације везане за напредак, односно одсуство напретка организације у погледу остваривања циљева.

Закључак

У савременим условима пословања привредни субјекти се непрестано мењају и развијају. Сложеност односа између привредних субјеката и окружења условљавају могућност настанка догађаја чији исход није могуће проценити одговарајућом вероватноћом. Поседовање способности спречавања да догађаји, поступци или пропуштене шансе не-

²¹ Ј., Чанак, Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа, стр. 213, VII саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства, СРПС, Београд, 2009, стр. 213.

гитивно утичу на пословање, односно искоришћавања тих догађаја ради повећања вредности, неоспорно је једна од основних детерминанти успешности пословања.

Притом, механизам који својим потенцијалима знатно доприноси повећању ефикасности процеса управљања ризиком јесте интерна контрола. Она представља интеграцију активности, планова, ставова, политика, ресурса и напора запослених у организацији, који заједно раде како би се остварили сви циљеви и мисија организације. Према томе, интерна контрола је концентрисана на мисију организације.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору, као нови концепт буџетског система Републике Србије, успоставља ефикасност управљања јавним расходима уз увођење вишестепеног система контроле. Ту се, пре свега, мисли на увођење система интерне контроле директних и индиректних корисника буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања.

Суштина се огледа у томе да је неопходно унапредити интерну контролу државних и међународних буџетских средстава, односно да је потребно предузети одређене кораке који ће дугорочно гарантовати успех у остваривању користи за јавни сектор.

Систем финансијског управљања и контроле у јавном сектору и у систему одбране потребно је потпуно успоставити и усмерити, тако да тежиште вршења контрола не буде на законитости и правилности, већ на економичности, ефикасности и ефективности трошења јавних расхода. Сходно томе, систем финансијског управљања и контроле функционисаће лакше и мање ће се бавити неправилностима у пословању, а више ће моћи да делује превентивно и саветодавно према руководству. На тај начин смањиће се ризици у пословању и помоћи руководству у квалитетнијем доношењу одлука.

У Министарству одбране и Војсци Србије систем ФУК функционише, али не у мери како би то требало да буде. Основни разлози који то оправдавају односе се, пре свега, на чињеницу да у периоду увођења самог система надлежни руководиоци нису томе посветили довољну пажњу ни заинтересованост.

Као конкретан закључак треба истаћи чињеницу да ову проблематику треба анализирати и стално дограђивати, као и да свака организација треба да креира сопствени систем интерне контроле којим ће задовољити своје потребе и окружење у којем се налази.

Од интерне контроле се очекује да правовремено препозна и упозори на постојање одређених ризика, врши редовно и темељно процењивање природе и обима ризика којем је привредни субјекат изложен и пружи препоруку за одупирање неповољним последицама, односно искоришћавања уочених шанси.

Литература

1. Жугић, Р., и Костић, Р.: „Контрола и ревизија у функцији извршења финансијског плана МО”, SYMOPIS 2012., Београд, 2012.
2. Јовановић, М., Тодоровић, Ј., и др.: *Финансијска теорија и политика*, Економски факултет Ниш, 2003.
3. Koning, R.: *Иницијатива Европске комисије за изградњу нових структура јавне интерне контроле у земљама кандидатима и трећим земљама*, Белгија, 2007.
4. Леко, В.: *Врховна државна ревизија јавних средстава*, Правни факултет, Београд, 2008.
5. Радојковић, М.: *Финансијско управљање и контрола у МО и ВС*, Дипломски рад, Универзитет одбране, Војна академија, 2014.

6. Станишић, М.: *Ревизија*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2009.
7. Сталетовић, Т.: „Успостављање система интерне контроле код корисника јавних средстава”, *Савез РР Србије*, бр. 20/11., Београд, 2011.
8. Чанак, Ј.: „Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа”, стр. 213, *VII саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства*, СРРС, Београд, 2009.
9. Министарство одбране и ВС, Правилник о финансијском пословању у МО и ВС, („Службени војни лист”, број 17/11), 2011.
10. „Министарство финансија РС, Централна јединица за хармонизацију”, *Приручник за финансијско управљање и контролу*, Ernst & Young, Београд, 2011.
11. *Оцена ризика и интерна контрола, Међународни стандарди ревизије*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2002.
12. Закон о буџетском систему, (*Службени гласник РС*, број 54/09, 73/10, 101/2010 и 101/2011).
13. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (*Службени гласник РС*, број 99/11).