

Kontrola i revizija javnih finansija****

Rezime: U ovom radu se analizira reforma javnih finansija u Srbiji od 2001. godine, koja je fiskalni sistem učinila transparentnim i usklađenim sa Međunarodnim standardima. Time je povećan uticaj javnih finansija u ostvarivanju makroekonomske stabilnosti i održivog privrednog rasta. Upravljanje sistemom javnih finansija obezbedjeno je, pored ostalog, i uspostavljanjem budžetske kontrole i revizije kod svih budžetskih korisnika.

Ključne reči: javne finansije, trezor, interna kontrola, budžetska inspekcija, revizija.

Summary: In this article it has been analyzed restructuring of the public finances in Serbia since the year 2001, when the fiscal system became transparent and harmonized with the International standards. Therefore, the influence of public finances on achievement of macroeconomic stability and sustention of economic growth has been increased. Besides other factors, management of the public finances system has been achieved also by setting-up budget controls and audits in all of the budget bodies.

Keywords: public finances, treasury, internal control, budget inspection, audit.

1. UVOD

Upravljanje javnim finansijama je ključni instrument državne politike kojim se obezbedjuje: efikasna alokacija javnih sredstava prema utvrdjenim budžetskim prioritetima i diskalna disciplina.

Kontrola javnih finansija (i prihoda i rashoda) vrši se kroz:

* Rad je primljen 17. aprila 2007. godine

** Ekonomski institut, Beograd, vleko@ecinst.org.yu

*** Societe Generale Yugoslav Bank, danica.leko@socgen.com

**** Rad predstavlja deo rezultata istraživanja na projektu 149019 „Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj Uniji – mogućnosti i problemi“ finansiranog od strane Ministarstva nauke Republike Srbije

- sistem interne kontrole, koju uspostavljaju svi direktni i indirektni budžetski korisnici i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja,
- budžetsku inspekciju i reviziju, koje vrše inspekciju i internu reviziju nad svim direktnim i indirektnim budžetskim korisnicima i organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja, kao i javnim preduzećima osnovanim od strane Vlade,
- eksternu reviziju završnog računa budžeta koju vrši Vrhovna državna inspekcija, osnovana od strane parlamenta.

2. REFORMA JAVNIH FINANSIJA SRBIJE

U Republici Srbiji u periodu od 2001. godine inicirana je reforma javnih finansija, koja je učinila fiskalni sistem transparentnim, jednostavnijim i uskladjеним sa Međunarodnim standardima. Povećan je uticaj javnih finansija u ostvarivanju ključnih ciljeva – makroekonomska stabilnost i održivi privredni rast.

Reforma javnih finansija otpočela je donošenjem Zakona o budžetskom sistemu, tj. novog sistemskog zakona kojim se reguliše oblast javnih finansija u Republici, odnosno uređuje budžetski sistem i upravljanje javnim finansijama. Sa donošenjem ovog reformskog zakona u oblasti javnih finansija otpočinje primena reformskog koncepta na svim segmentima javnih finansija i javnog sektora u celini. Ovo je prvi i osnovni akt kojim se ostvaruju promene na svim nivoima vlasti – budžet Republike, budžeti lokalnih vlasti, uključujući i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Budžetski sistem se uređuje na potpuno novim osnovama i nov način, naročito upravljanje javnim finansijama. Jedinstveno se uređuje planiranje, priprema, donošenje i izvršenje budžeta Republike, kao i budžeta teritorijalnih autonomija i lokalne samouprave. Poseban značaj je u osnivanju novih institucija, pre svega trezora Republike, odnosno trezora nižih nivoa vlasti, koje čine stub upravljanja javnim finansijama. Po prvi put u javnim finansijama u Republici reguliše se zaduživanje, izdavanje državnih garancija, upravljanje javnim dugom, budžetsko računovodstvo, interna kontrola i revizija svih budžeta i sistem izveštavanja.

Radi ilustracije ovih reformskih poduhvata navedeno smanjenje fiskalnog deficita od 2001. godine u odnosu na prethodni period neefikasnih javnih finansija, kada se fiskalni deficit kretao oko 10% bruto društvenog proizvoda, na 1,6% u 2001. godini, 3,7% u 2002. godini, 4,2% u 2003. godini, dok se u 2004. godine procenat smanjuje. Za finansiranje deficita koristila su se sredstva od zaduživanja, sredstva od privatizacije i donacija. Mogućnost smanjenja javnih rashoda bila je sužena, tako da se restriktivnom politikom vršilo ograničenje javne potrošnje, ali je rast bruto društvenog proizvoda bio osnovna pretpostavka za smanjenje javnih rashoda na održiv nivo.

Kretanje konsolidovanih javnih prihoda, javnih rashoda, fiskalnog deficita/suficita i ukupnog fiskalnog deficita/suficita (Overall Fiscal Balance), kao i njihovo

učešće u bruto društvenom proizvodu u periodu 2001-2008. godine prikazani su u tabeli 1. Prema GFS (Government Finance Statistics) metodologiji, pri utvrđivanju ukupnog fiskalnog deficita/suficita iz rashoda se isključuju izdaci za otplatu glavnice domaćim i stranim kreditorima.

Tabela 1. Konsolidovani javni prihodi, rashodi i deficit/suficit (u mil. din.)

	OSTVARENO						PROJEKCIJA	
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Prihodi – % BDP	276.663 39,1%	407.018 44,3%	471.584 43,1%	589.198 45,5%	707.940 46,2%	780.753 44,9%	857.614 43,7%	944.794 42,5%
Rashodi – % BDP	288.222 40,7%	440.904 48,0%	508.050 47,3%	609.196 47,0%	700.260 45,7%	775.928 44,6%	853.309 43,5%	943.837 42,5%
Fiskalni deficit/suficit – % BDP	-11.559 -1,6%	-33.886 -3,7%	-46.466 -4,2%	-19.998 -1,5	7.680 0,5%	4.830 0,3%	4.225 0,2%	957 0,0%
Ukupan finansijski deficit/suficit (Overall Fiscal Balance) – % BDP	-11.559 -1,6%	-33.396 -3,6%	27.204 -2,5%	-1.248 -0,1%	31.031 2,0%	49.817 2,9%	62.095 3,2%	63.377 2,9%

Izvor: Ministarstvo finansija

Najznačajniji pozitivni efekat u reformisanju javnih finansija je njihovo prekomponovanje u smeru podrške ekonomskog rasta zemlje, uz svodjenje budžetskog deficita na niži nivo, sve do ostvarenja suficita.

Radi poboljšanja efikasnosti upravljanja javnim rashodima uvedena je institucija **trezora** (na nivou Republike i na nivou lokalnih vlasti). Svaki trezor ima svoj konsolidovani račun na kojem svi korisnici sredstava odgovarajućeg budžeta drže svoja sredstva, bilo da su sredstva iz budžeta ili "sopstveni prihodi" korisnika. Uspostavljanjem institucije trezora za sva plaćanja, obezbeđuje se centralizovano upravljanje javnim rashodima i ostvarenje osnovnih postavljenih ciljeva kao što su: makroekonomska stabilnost, održiv i stabilan ekonomski razvoj i smanjenje finansijskog rizika Republike.

U 2004. godini izvršena je do sada najznačajnija **reforma u poreskoj politici**, čime se zaokružuje izgradnja modernog poreskog sistema (u pogledu harmonizacije sa Evropskom unijom). Naime, uveden je novi poreski oblik – Porez na dodatu vrednost. Time se ukinuti pojedini poreski oblici i uvedeni su poreski podsticaji u funkciji podržavanja postavljenih makroekonomskih ciljeva:

brži rast privrede, redovno servisiranje javnih obaveza i izgradnja modernog sistema javnih finansija.

3. KONTROLA BUDŽETA

Budžetska kontrola proizlazi iz jedne od osnovnih funkcija budžeta – da je budžet instrument kontrole prikupljanja i trošenja budžetskih sredstava. Ako se pođe od izvora iz kojih država prikuplja novac, onda se može konstatovati da glavni prihodi i primici državnog budžeta potiču od oporezivanja poreskih obveznika, zatim dobijenih donacija i pomoći, kao i primitaka od zaduživanja u zemlji ili inostranstvu. Rashodi državnog budžeta, tj. na šta država troši novac, odnose se na tekuće rashode, kapitalne rashode, otplate ili povraćaj zajmova, kao i date kredite. Za nepredviđene, hitne izdatke, služi budžetska rezerva (stalna i tekuća). U budžetima jedinica lokalne samouprave takođe se prikazuju prihodi i primici koji pripadaju toj jedinici, kao i rashodi i izdaci potrebni za njeno delovanje.

S obzirom da donošenje budžeta zahteva određenu proceduru u kojoj učestvuje više institucija, svaka od njih ima određene odgovornosti u tom procesu: Skupština kao zakonodavna vlast, Vlada kao izvršna vlast, dok Ministarstvo finansija za državu obavlja sve usluge oko prikupljanja sredstava u budžet i plaćanja iz budžeta. Ministarstvo finansija izrađuje i kontroliše budžet, tj. planira i prati izvršenje javnih prihoda i rashoda države. Ono je takođe odgovorno za predloge i savete vezane za makroekonomski okvir i fiskalnu strategiju. Za izvršenje budžeta jedinica lokalne samouprave odgovornost snosi lice koje ima ovlašćenja identična ministru finansija za izvršenje budžeta države.

U fazi izvršenja budžeta, u kojoj se prikupljaju planirani prihodi budžeta i troši za budžetske planirane namene u fiskalnoj godini, obavlja se, s jedne strane, kontrola naplate javnih prihoda, a, s druge strane, kontrola korišćenja budžetskih sredstava.

Za efikasnu, sveobuhvatnu i nezavisnu kontrolu javnih prihoda moguća su dva rešenja: (1) da naplatu poreza obavlja dobro organizovana Poreske uprava, a Finansijska policija da bude zadužena za prisilnu naplatu onog dela duga koji Poreska uprava nije uspjela da naplati redovnom procedurom naplate, ili (2) izdvojiti finansijsku, odnosno poresku policiju iz uprave (direkcije) javnih prihoda u samostalnu službu – internu kontrolu, čijeg bi rukovodioca postavljala i razrešavala Skupština. I jedno i drugo predloženo rešenje imaju svoje za i protiv. Međutim, bilo koje da se prihvati potrebno je da kontrola bude nezavisna, efikasna i sveobuhvatna i da, sem kontrole poreskih obveznika, kontroliše pravilnost i kvalitet poreskih propisa.

Pri kontroli poreskih obveznika potrebno je od strane kontrolora javnih prihoda vršiti permanentnu kontrolu:

- iskazivanja u knjigovodstvu, odnosno poreskoj prijavi, prihode, dobiti, zarade zaposlenih i drugih elemenata od uticaja na utvrđivanje javnih prihoda;
- prijavljivanja imovine, imovinskih prava i nepokretnosti podložnih oporezivanju;
- tačnosti iskazanih podataka o pravu na poreske olakšice i oslobođanja;
- utvrđivanja osnovice, obračunavanja i plaćanja poreza na promet;
- krajnju upotrebu sredstava formiranih po osnovu poreskih olakšica i oslobođanja;
- sprovođenje mera naloženih od strane suda i drugih nadležnih organa;
- sprovođenje mera prinudne naplate javnih prihoda;
- obračuna kamate za neblagovremeno plaćanje javnih prihoda;
- stanje poreskih računa (zaduženja, naplate) i usmeravanje sredstava;
- poreskog bilansa.

Pretpostavka uspešnog delovanja ove kontrole je, između ostalog, i dobro ustrojeno i organizovano poresko knjigovodstvo, kao oblik evidencije u sistemu javnih prihoda. Poresko knjigovodstvo treba da bude prilagođeno zahtevu da se obezbede analitički sadržaji vezani za zaduženja i razduženja poreskih obveznika, zatim sintetički izveštaji zaduženja poreza po vrstama i oblicima, kao i informacije o stepenu naplate poreza i njihove distribucije korisnicima.

Poslovi **kontrole** upotrebe sredstava za finansiranje **javnih rashoda** obavljaju se u okviru Ministarstva finansija (obično sektor ili služba za fiskalni sistem). Tu kontrolu obično vrše finansijski/budžetski inspektori. Budžetski inspektori kontrolišu, pre svega, da li se sredstva za finansiranje javnih rashoda raspoređuju njihovim korisnicima u skladu sa utvrđenim rasporedom, kao i da li se koriste za namene predviđene budžetom, posebnim zakonom ili finansijskim planom. S tim u vezi, svi korisnici budžetskih sredstava su dužni da budžetskim inspektorima (na njihov zahtev) dostave svoje finansijske planove, programe, izveštaje o izvršenju predviđenih obaveza.

Efikasna kontrola rashoda može da se obezbedi iskazivanjem rashoda putem dve klasifikacije: ekonomske i funkcionalne. Ekonomskom klasifikacijom budžet se prezentira po ekonomskoj kategoriji troškova, dok funkcionalna klasifikacija obezbeđuje pregled rashoda po delatnostima i programskim aktivnostima (što je u saglasnosti sa međunarodnim standardima i preporukama MMF-a).

Treba naglasiti da je sa uvođenjem **institucije trezora** moguće obezbediti višestruku budžetsku kontrolu, kako na državnom, tako i na lokalnom nivou. Državni trezor, koji se po pravilu formira u Ministarstvu finansija, obavlja: sva plaćanja, vođenje evidencije, finansijsku kontrolu, finansijsko izveštavanje, upravljanje novčanim sredstvima i dugovima, vodi evidenciju o državnoj imovini, prati finansijsko poslovanje vanbudžetskih fondova i jedinica lokalne samouprave. Smisao delovanja trezora je u tome da država u svakom trenutku zna kojim sredstvima raspolaže, zahvaljujući jedinstvenom računu budžeta na koji pristižu

svi javni prihodi i primici i sa kojeg se isplaćuju svi javni rashodi i obavljaju druga plaćanja preko jedinstvenog računa budžeta. Trezor treba da ima podatke o stanju dnevne likvidnosti računa države, kao i potrebe za gotovinom. Trezor, takođe, treba da dobija informacije o stvarnim rashodima korisnika budžeta, pritanju prihoda, kao i stanju gotovine na računima državnog budžeta. Trezor je obavezan da daje informacije o uslovima zajmova, transakcijama, izdavanju ili povlačenju državnih obveznica, kao i o otplati dugova. Sve te informacije trezora Ministarstvo finansija koristi za odlučivanje o ograničenju budžeta i sredstava koja se troše posredstvom ministarstva i budžetskih korisnika.

Znači, trezor istovremeno obezbeđuje nekoliko funkcija:

- kontrolu nad novčanim tokovima,
- upravljanje novčanim tokovima,
- racionalnost upotrebe sredstava,
- bolju likvidnost,
- kvalitetno informisanje.

Sistem trezora obezbeđuje, takođe, povezanost sistema plaćanja i njegovu namensku upotrebu kroz krajnju kontrolu nastanka troškova. Budžetski korisnik, kao institucija sistema, time gubi izvršnu funkciju plaćanja. Tu funkciju preuzima trezor i direktno kontroliše valjanost dokumentacije, kao namensko trošenje sredstava predviđeno budžetom.

4. INTERNA KONTROLA BUDŽETA

Novi koncept budžetskog sistema u javnim finansijama Republike Srbije uspostavlja efikasnost upravljanja javnim rashodima uz uvođenje višestepenog sistema kontrole. Ovde se, pre svega, misli na uvođenje **sistema interne kontrole** direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. Sistem interne kontrole ima za cilj da obezbedi:

- primenu zakona, drugih propisa i procedura,
- uspešno poslovanje,
- ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava,
- čuvanje sredstava i ulaganja od gubitaka (uključujući od prevara, nepravilnosti ili korupcije).

Službu internih kontrola obavezno organizuju oni direktni budžetski korisnici koji su u organizacionom i finansijskom smislu složene celine i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Ostali direktni budžetski korisnici mogu organizovati posebnu službu internih kontrola. Direktni budžetski korisnici uspostavljaju odgovarajuće oblike interne kontrole za indirektno budžetske korisnike iz njihove nadležnosti.

Interna kontrola je organizovana kao sistem procedura i odgovornosti svih lica uključenih u finansijske i poslovne procese direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja

Zadatak interne kontrole je da kontroliše sve transakcije:

- računa prihoda i rashoda,
- računa finansijskih sredstava i obaveza,
- računa finansiranja,
- upravljanja državnom imovinom.

Interna kontrola predstavlja kontrolu nad računovodstvenim okruženjem i računovodstvenim procesima, kako bi se obezbedilo sledeće:

- čuvanje sredstava od gubljenja i neovlašćenog korišćenja ili raspolaganja sredstvima,
- da se transakcije izvršavaju u skladu sa ovlašćenjima uprave, i
- da se transakcije evidentiraju ispravno i tačno, kako bi omogućile verodostojnu pripremu finansijskih izveštaja.

Računovodstvena literatura navodi pet različitih tipova kontrola u okviru sistema interne kontrole:

Kontrola okruženja Kontrola okruženja se odnosi na atmosferu koja vlada i koja utiče na stav zaposlenih. Ovo uključuje faktore kao što su integritet i etičke vrednosti, kompetentnost, nadzor upravnog organa, filozofija i način rada poslovdstava, organizaciona struktura, dodeljivanje ovlašćenja i nadležnosti i pravila i prakse vezane za ljudske resurse.

Procena rizika Procena rizika se odnosi na procese identifikovanja potencijalnih rizika i načina na koje poslovdstvo reaguje na takve rizike, kroz mere i aktivnosti koje preduzima.

Informacije i

komunikacija Informacije i komunikacija uključuju sve evidencije, procedure, pravila i pisanu dokumentaciju i priručnike koji se koriste u održavanju transparentnosti i polaganja računa za sredstva i obaveze.

Praćenje Praćenje predstavlja nadzor poslovdstava i obezbeđuje da su mehanizmi interne kontrole uspostavljeni i da pravilno funkcionišu.

Kontrolne aktivnosti Kontrolne aktivnosti su pravila i procedure koje pomažu u sprovođenju odluka poslovdstava.

Prilikom izrade pravila i procedura treba, pre svega, razumeti i razmotriti interne kontrole i rizike. Na primer, ako ne proverite da li su brojevi faktura duplirani pre nego što izvršite plaćanje dobavljaču, dolazite u situaciju da dobavljaču dva puta platite istu uslugu ili ukoliko se glavna knjiga sravnjuje mesečno, rizikuje se pravljenje netačnih finansijskih izveštaja. Ako se ne uporede rashodi i prihodi budžeta u toku godine, možemo doći u situaciju da se prekomerno troše sredstva i stvori neto gubitak za tu godinu. Ukoliko se ne vrši analiza trošenja donatorskih sredstava, kako bi se videlo da li su još raspoloživa, možemo da dođemo u opasnost da izgubimo ovaj izvor prihoda.

Postoje neke osnovne komponente svih sistema pravila i procedura interne kontrole koja treba uključiti u računovodstvene procese: To su:

Raspodela dužnosti koja se odnosi na način dodeljivanja zadataka. Ni jedan pojedinac ne bi trebalo da ima potpunu kontrolu nad celokupnim procesom. Postoji potreba za proverama i ravnotežama i ovo se najbolje postiže raspodelom dužnosti. Primera radi, zadatke treba raspodeliti na takav način da jedna osoba ne može da bude nadležna za poslove upravljanja gotovinom i funkcijama vođenja evidencija u isto vreme. U većini zemalja upravnik trezora je taj koji vodi računa o upravljanju gotovinom: pisanju čekova, prihvatanju i deponovanju uplata i bankovnim poravnanjima. Odeljenje finansija je odgovorno za evidentiranje gotovinskih transakcija u knjige evidencija. Međutim, neke organizacije kombinuju ove aktivnosti u jedno odeljenje. Kada je ovo slučaj, onda treba rasporediti različite osobe za ove funkcije.

Čak i male organizacije mogu da uspostave neki nivo raspoređivanja dužnosti na taj način što će uključiti posloводство i članove upravnih odbora u procese.

Pisana pravila i procedure – bez obzira na veličinu organizacije, finansijska pravila i procedure bi trebalo da budu donete u pisanoj formi i da budu lako dostupna osoblju. Šefovi, kao i osoblje, moraju da poznaju i razumeju šta jeste, a šta nije prihvatljivo i na koji način se može postići sve što je potrebno uraditi.

Identifikacija ključnih učesnika i dužnosti – zaposleni treba da razumeju svoje dužnosti i odgovornosti. Ovo se može postići kroz kombinovanje organizacionih šema, opisa radnih mesta, detaljnih zadataka i računovodstvenih kalendara. I primarne i sekundarne odgovornosti treba da budu određene i evidentirane. Osoba sa primarnim odgovornostima treba da bude odgovorna za unakrsnu obuku osoblja sa sekundarnim odgovornostima.

Čuvanje dokumentacije i evidencija – dokumentacija je ključni elemenat bilo kog sistema interne kontrole. Morate imati podršku za finansijske informacije koje su sadržane u finansijskim izveštajima. Izvorna dokumentacija, kao što su fakture i nalozi za knjiženje, bi trebalo da se čuvaju nekoliko godina. U mnogim državama postoje statuti koji uređuju čuvanje evidencija.

Procedure interne kontrole će varirati u zavisnosti od: veličine organizacije, od toga da li postoji kompjuterski sistem i od vrste finansijskih aktivnosti. Procedure

i interne kontrole moraju da budu skrojene na takav način da odgovaraju okolnostima. U procesu dizajniranja procedura mora se postići ravnoteža između javnog sistema interne kontrole i preterane količine birokratskog posla. Procedure koje se izrade bi trebalo da budu što je moguće jednostavnije, a da pri tome obezbede visok, ali ne i apsolutan, stepen interne kontrole.

Interna kontrola je definisana kao proces na koji utiču rukovodstvo i ostali zaposleni u svakom odeljenju, stvorena da bi obezbedila zadovoljavajuće garancije za ostvarivanje glavnih ciljeva svakog od odeljenja.

Sistem interne kontrole svakog odeljenja treba da sadrži sledeće elemente:

- Plan organizacije koja obezbeđuje separaciju obaveza i odgovornosti među zaposlenima;
- Plan koji ograničava pristup resursima glavnog odeljenja isključivo autorizovanom osoblju, čija je upotreba neophodna u okviru dodeljenih dužnosti;
- Sistem autorizacija i sistematizacije procedura u cilju kontrole aktive, pasive, prihoda i rashoda;
- Prakse koje treba primenjivati tokom obavljanja redovnih dužnosti u svakom odeljenju;
- Kvalifikovano osoblje koje može da održava traženi nivo kompetencije;
- Metode interne kontrole koje su efektivne i efikasne.

Interna kontrola nije jedan događaj, već niz akcija i aktivnosti koji su sastavni deo operacija. Ove akcije su sadržane u metodama korišćenih od strane rukovodstva u dnevnim operacijama unutar odeljenja. Interna kontrola ne bi trebala da se smatra za odvojen, specijalizovan sistem, već sastavni deo poslovnih procesa. Efikasan sistem interne kontrole je karakterisan kontrolama ugrađenim u infrastrukturu odeljenja.

Svaki šef odeljenja je odgovoran za održavanje efikasne interne kontrole. Rukovodstvo ovo postiže delegiranjem specifičnih odgovornosti svim zaposlenima unutar organizacije.

Interna kontrola ne može da obezbedi apsolutnu sigurnost u ostvarenje ciljeva. Rukovodstvo je dužno da koncipira i implementira internu kontrolu na osnovu odgovarajućih troškova i benefita. Tako postavljena interna kontrola može da obezbedi dovoljnu garanciju da će ciljevi biti postignuti.

Svako odeljenje mora da bude svesno svih rizika kojima je izloženo i da ih rešava, što znači da je neophodno postaviti ciljeve i uključiti ih u sastav finansijskih i ostalih aktivnosti, tako da organizacija može da posluje koordinirano. Kontrolne procedure moraju da su određene i da se sprovode. Informativno-komunikativni sistemi omogućuju radnicima unutar odeljenja da razmene i sačuvaju informacije koje su neophodne za izvođenje, upravljanje i kontrolu operacija. Ceo proces mora da bude pod nadzorom i modifikovan ukoliko je neophodno.

Ograničenja su uključena u ceo sistem interne kontrole. Ovo proističe iz loše procene u odlučivanju, ljudskim greškama, zbog sposobnosti rukovodstva da preinači mere kontrole, udruživanje u cilju izbegavanja kontrole i razmatranje troškova i koristi u poređenju sa internom kontrolom.

Svi unutar odeljenja su odgovorni za internu kontrolu. Šef svakog odeljenja je neopozivo odgovoran za održavanje efikasnog sistema interne kontrole. Ostali unutar organizacije su odgovorni da obezbede da postoji efektivna interna kontrola u sastavu njihovih funkcija ili aktivnosti. Mnogi eksterni saradnici, uključujući i nezavisne revizore, učestvuju u efektivnoj internoj kontroli kroz nezavisne izveštaje.

5. BUDŽETSKA INSPEKCIJA

Poslove budžetske inspekcije obavlja Ministarstvo finansija i ekonomije Republike Srbije. Budžetska inspekcija (u sastavu Ministarstva finansija i ekonomije) vrši inspekciju i internu reviziju nad:

- svim direktnim i indirektnim budžetskim korisnicima,
- organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja,
- javnim preduzećima osnovanim od strane Vlade.

Osnovne funkcije budžetske inspekcije su:

- *ex post* provera primene zakona,
- ocena sistema interne kontrole,
- kontrola primene zakona u oblasti materijalno–finansijskog poslovanja i zakonitog korišćenja sredstava,
- revizija načina rada (performansi),
- davanje saveta o implikacijama kontrole,
- saradnja sa eksternom revizijom,
- vršenje ostalih zadataka (kontrola kvaliteta rada lokalnih službi za inspekciju i dr.).

Lokalna služba za inspekciju (u sastavu nadležnog izvršnog organa lokalne vlasti) vrši inspekciju i internu reviziju nad:

- direktnim i indirektnim korisnicima sredstava lokalnih budžeta,
- javnim preduzećima osnovanim od strane lokalne vlasti.

Rad budžetske inspekcije je nezavisan. Njen rad, ovlašćenja, obeležja i drugo uređuje se posebnim aktom vlade, na predlog ministra. Ovim aktom uređuje se i pravo na izjavljivanje žalbe protiv inspektora, odnosno revizora, u upravnom postupku. Program rada budžetske inspekcije i njegove promene utvrđuje ministar.

Ministar takođe utvrđuje metodologiju i bliže uređuje način rada budžetske inspekcije. Budžetske inspekcija obavlja kontrolu kvaliteta rada inspekcije lokalne vlasti radi obezbeđenja jedinstvene primene postupka inspekcije na teritoriji Republike. Lokalna služba za inspekciju dostavlja dokumentaciju i izveštaj, na zahtev funkcionera koji rukovodi budžetskom inspekcijom.

Budžetska inspekcija, kao i lokalna služba za inspekciju imaju pristup svim podacima, dokumentima, izveštajima i informacijama potrebnim za obavljanje funkcija kod korisnika budžetskih sredstava, organizacija, preduzeća, odnosno pravnog lica nad kojim se vrši inspekcija, odnosno revizija.

Budžetska inspekcija i lokalna služba za inspekciju imaju na raspolaganju odgovarajuće resurse (osoblje, prostor i opremu), koji obezbeđuju vršenje njihovih funkcija. U vršenju funkcija, budžetska inspekcija i lokalna služba za inspekciju obavezni su da čuvaju tajnost službenih i poslovnih podataka. Budžetska inspekcija dostavlja Ministru izveštaj o izvršenoj inspekciji sa nalazima, merama i odgovarajućim preporukama. Budžetska inspekcija obezbeđuje zapisnik, izveštaj i preporuku korisniku budžetskih sredstava, organizaciji, odnosno pravnom licu kod kojeg je vršena inspekcija, odnosno revizija.

Na osnovu Zakona o budžetskom sistemu Vlada Republike Srbije donela je Uredbu o radu i ovlašćenjima budžetske inspekcije i obeležjima budžetske inspekcije. Ovom Uredbom uređuju se način rada, ovlašćenja i obeležja budžetske inspekcije, kao i pravna zaštita u postupku inspekcije. Ministarstvo finansija i ekonomije, odnosno nadležni organ lokalne vlasti, obavlja poslove budžetske inspekcije kod direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Budžetska inspekcija vrši kontrolu poslovnih knjiga, izveštaja, evidencija i druge dokumentacije kod korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja (u daljem tekstu: organi i organizacije), sa ciljem da utvrdi da li su sredstva namenski i zakonito korišćena. Budžetska inspekcija ima pravo uvida u dokumentaciju o poslu koji je predmet kontrole i kod drugih pravnih lica, učesnika u tom poslu.

Poslovi kontrole u skladu sa ovom Uredbom, obavljaju se po programu koji donosi Ministar nadležan za poslove finansija i ekonomije, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti. Poslove kontrole kod organa i organizacija budžetski inspektori vrše na osnovu planova rada i naloga za kontrolu koje utvrđuje, odnosno izdaje rukovodilac budžetske inspekcije.

Nalogom za kontrolu određuju se: budžetski inspektor za obavljanje kontrole, organ ili organizacija kod koje će se obaviti kontrola, predmet kontrole i rok u kome će se kontrola obaviti. Budžetski inspektor u postupku kontrole svojstvo službenog lica dokazuje službenom legitimacijom. Pre otpočinjanja kontrole budžetski inspektor je dužan da najavi kontrolu funkcioneru koji rukovodi organom ili organizacijom kod koje će se vršiti kontrola. Odgovorno lice u organu

i organizaciji dužno je da na zahtev budžetskog inspektora sačini pismeno objašnjenje u vezi sa predmetom kontrole.

Ako se u postupku kontrole organa i organizacije utvrdi da nije izvršen popis, da nije iskazano stanje imovine, kapitala, obaveza, prihoda i rashoda ili finansijskog rezultata, odnosno da knjigovodstvene evidencije nisu potpune, uredne ili ažurne, ili da obračuni nisu urađeni na propisan način, usled čega nije moguće obaviti kontrolu, budžetski inspektor će zaključkom naložiti da se nedostaci otklone. Zaključak se izdaje u pismenoj formi, u skladu sa zakonom kojim se uređuje upravni postupak. Budžetski inspektor određuje rok za izvršenje zaključka koji ne može biti duži od 30 dana od dana dostavljanja zaključka.

Na zaključak se može izjaviti prigovor u roku od tri dana od dana prijema zaključka. Budžetski inspektor odlučuje o prigovoru u roku od pet dana od dana prijema prigovora. Organ i organizacija dužna je da o izvršenju zaključka obavesti budžetskog inspektora, koji posle dobijanja obaveštenja o izvršenju zaključka, odnosno posle isteka roka nastavlja započetu kontrolu.

O izvršenoj kontroli sastavlja se zapisnik u skladu sa zakonom. Budžetski inspektor pre dostavljanja zapisnika sa nalazom upoznaje odgovorna lica u organu i organizaciji kod koje je izvršena kontrola. Ako se kontrolom utvrde nezakonitosti ili nepravilnosti u zapisniku se navodi u čemu se one sastoje, dokazi na osnovu kojih su utvrđene, predlažu mere i određuju rokovi za njihovo otklanjanje. Organ i organizacija kod koje je vršena kontrola može uložiti primedbe na nalaz iz zapisnika u roku od osam dana od dana dostavljanja zapisnika.

Ako budžetski inspektor utvrdi da su primedbe osnovane, sačinice dopunu zapisnika koju dostavlja organu ili organizaciji u roku od 15 dana od dana prijema primedaba. Ako su primedbe neosnovane, budžetski inspektor o tome pismeno obaveštava organ ili organizaciju. Organ ili organizacija su dužni da u roku određenom u zapisniku obaveste budžetskog inspektora o postupanju po predloženim merama i prilože dokaze o tome.

Budžetski inspektor po dobijanju obaveštenja vrši kontrolu izvršenja predloženih mera, o čemu sačinjava službenu belešku.

Ako organ ili organizacija u roku ne postupi po merama iz Zapisnika, budžetski inspektor donosi Rešenje kojim nalaže mere i određuje rok za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti. Rešenje se donosi u roku od 15 dana od isteka roka za izvršenja. Protiv rešenja se može izjaviti žalba Ministru, odnosno nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti u roku od 8 dana od dana prijema rešenja. O žalbi nadležni organ odlučuje u roku od 30 dana od dana prijema žalbe.

6. REVIZIJA BUDŽETA

Revizija javne uprave je glavni elemenat javne kontrole i odgovornosti. Nezavisnim izveštavanjem o programima, funkcijama, aktivnostima i organizacijama, revizori pružaju javnosti i rukovodstvu objektivnu i pouzdanu ocenu funkcionisanja javne službe. Novim budžetskim sistemom uspostavlja se, pored interne kontrole i budžetske inspekcije, i revizija budžeta. Zapravo, dva vida revizije su uspostavljena:

- interna revizija, koja je kao budžetska inspekcija u nadležnosti Ministarstva finansija i ekonomije i
- eksterna revizija, koju obavljaju nezavisni revizori nezavisne institucije.

Funkcije jednog i drugog oblika revizije proističu iz zakonskih rešenja.

6.1. Interna revizija budžeta

Interna revizija treba da bude organizovana i strukturana tako da što više doprinese ekonomičnosti i efikasnosti vlade u skladu sa zakonskim i upravljačkim direktivama. Ministar mora da odredi nezavisnog internog revizora u okviru Ministarstva finansija i ekonomije koji će da vrši atestiranje, finansijsku i organizacionu reviziju u skladu sa revizorskim standardima Ministarstva finansija (MOFAS – *Ministry of Finance Auditing Standards*).

Finansijska revizija sadrži finansijske izveštaje i izveštaje koji se tiču finansija. Revizija finansijskih izveštaja pruža pouzdano obaveštenje o tome da li finansijski pregled predstavlja stvarnu finansijsku sliku, operativne rezultate i tok novca u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim principima. Revizija izveštaja koji se tiču finansija podrazumeva da je: finansijska informacija predstavljena u skladu sa postojećim kriterijumima; da se odeljenje pridržavalo postavljenim finansijskim zahtevima; da je struktura interne kontrole nad finansijskim izveštavanjem prilagođena ostvarivanju kontrolnih ciljeva.

Organizaciona revizija obuhvata ekonomsku reviziju, reviziju efikasnosti i programsku reviziju. Ekonomska revizija i revizija efikasnosti služi kako bi se ocenilo: da li odeljenje raspolaže i koristi svoje resurse na ekonomičan i efikasan način; zatim, razlozi za neefikasnost i neekonomičnost; usklađenost sa zakonom i regulativama u smislu ekonomičnosti i efikasnosti. Programske revizije određuju: nivo do koga su željeni rezultati ostvareni zakonskom regulativom; efikasnost organizacija, programa, aktivnosti i funkcija; poštovanje zakona i regulativa.

Revizori mogu biti angažovani i u drugim sferama kao što su:

- pomoć zakonodavnom telu kroz formulaciju pitanja sa saslušanja;
- razvoj metodologije i pristupa za procenjivanje novih ili predloženih programa;

- prognoziranje različitih ishoda pod datim pretpostavkama bez ocenjivanja trenutnih operacija;
- razmatranje uslova predloženih ugovora; i
- istraživanja.

Sledeće činjenice su bitne za obezbeđivanje efikasnog i nezavisnog funkcionisanja revizije:

- Zahtevati izveštaj u pisanoj formi koji će sadržati relevantne preliminarne informacije, nalaze i preporuke koje se odnose na kontrolisane aktivnosti i da se informiše ministar, eksterna revizija i uprava o rezultatima izvršene revizije;
- Obezbediti da revizor ima kompletan, slobodan i nesputavan pristup zaposlenima u ministarstvu, kao i svim podacima, ugovorima i izveštajima;
- Osigurati da svi ugovori mogu da budu revidirani;
- Odrediti nivo odgovornosti revizora u smislu koordinacije i nadgledanja svih vrsta revizija u ministarstvu od strane javnih računovodstvenih organizacija, konsultantskih ili revizorskih kuća;
- Eliminirati bilo kakav politički uticaj na rad odabranog revizora;
- Zahtevati da svi odgovorni vladini menadžeri odgovaraju na vreme u pisanoj formi na revizorske preporuke, uz objašnjenje koji postupci su predviđeni ili su preduzeti kako bi se rešili problemi navedeni u izveštaju revizora;
- Zahtevati povratnu informaciju prilikom novih saznanja vezanih za preporuke iz prethodnih revizorskih izveštaja, kako bi se ocenilo da li su pravovremeni i adekvatni koraci preduzeti od strane menadžmenta;
- Obezbediti periodični kvalitativni pregled funkcije revizije.

Što se tiče obima revizije, revizor će vršiti dužnosti u skladu sa MOFAS. Revizor treba da ima ovlašćenje da obavlja finansijske, organizacione revizije i atestiranja svih sektora, odeljenja, aktivnosti u cilju nezavisnog i objektivnog ocenjivanja.

Na početku svake kalendarske (fiskalne) godine, revizor treba da podnese ministru na razmatranje plan revizije (za reviziju sektora, odeljenja, aktivnosti) na godišnjem ili petogodišnjem nivou. Ovaj plan može da bude menjan posle ministrovog razmatranja. Revizor takođe može spontano da inicira i sprovede bilo koju drugu reviziju koju smatra neophodnom. Pri određivanju obima revizije i planiranja posla revizor bi trebalo da se konsultuje sa eksternim revizorima.

U slučaju da revizor primi zahtev za obavljanje specijalne misije koja nije uključena u godišnji plan revizije, trebalo bi da pridobije odobrenje Ministra da izmeni plan revizije, kako bi se obuhvatile odobrene izmene.

Revizor treba da čuva u trajanju od pet godina kompletnu dokumentaciju svakog revizorskog izveštaja i svih drugih istraživanja i ispitivanja. Dokumentacija treba da sadrži svu prateću dokumentaciju na kojoj je zasnovan izveštaj revizije.

Svi zaposleni u Ministarstvu finansija su dužni da revizoru obezbede nesmetan pristup radnicima, informacijama i dokumentaciji, uključujući i elektronske podatke koji su u njihovoj nadležnosti, u smislu ovlašćenja, zaduženja, aktivnosti, organizacija, imovini, opremi i radnom prostoru, finansijskim ugovorima i metodima poslovanja koji su zahtevani od strane revizora u cilju nesmetanog obavljanja revizije. Takođe, neophodno je dati na uvid revizoru sve ugovore spoljnih kontraktora i subkontraktora. Revizor ne sme da javno iznese bilo koju informaciju koja se tiče njegovog posla.

Finalna verzija revizorskog izveštaja mora biti prosleđena odeljenju u kojem je vršena revizija i Ministru na razmatranje, pre nego što se izveštaj objavi. Rukovodstvo odeljenja mora pisanim putem da odgovori, izražavajući saglasnost sa nalazima i preporukama revizije ili razlozima za neslaganje sa gore pomenutim. Odgovor mora biti prosleđen revizoru u roku od 30 dana. Revizor će uneti taj odgovor u svoj izveštaj. U slučaju da odgovor nije primljen, revizor će naglasiti tu činjenicu u svom izveštaju.

Svaka revizija će se završiti pisanim izveštajem koji će sadržati relevantne informacije, nalaze i preporuke i preneće svoje rezultate eksternim revizorima. Izveštaj treba da bude dostupan javnosti.

U slučaju da tokom misije revizor dođe do saznanja da je bilo zloupotreba ili ilegalnih radnji i indikacija o postojanju sličnih radnji koje bi mogle da imaju posledice po vladu, revizor je dužan da o ovome obavesti Ministra. U slučaju da revizor smatra da je Ministar umešan u ilegalne aktivnosti, dužan je da o tome direktno obavesti eksterne revizore. U slučaju da je neregularnost kriminalne prirode, revizor mora odmah da obavesti nadležno tužilaštvo.

Revizor mora da podnese godišnji izveštaj ministru u roku od 30 dana od završetak kalendarske/fiskalne godine, navodeći sve završene revizije, glavne nalaze, korekcije odrađene od strane administrativnih menadžera i najznačajnije nalaze koji nisu bili direktno upućeni menadžmentu.

Revizor će morati da vodi "follow up" revizorskih preporuka u cilju određivanja primene korektivnih akcija. Revizor može da zahteva periodičan statusni izveštaj iz odeljenja u kojima je vršena revizija o koracima preduzetim kako bi se ispoštovale preporuke.

U okviru budžeta revizor može da zatraži usluge ovlašćenog računovođe, kvalifikovanih rukovodilaca, konsultanata ili drugih profesionalnih eksperata koji su neophodni da bi se izvršila revizija. Revizija mora da bude urađena od strane lica koji nemaju nikakvog finansijskog interesa u poslovima vlade.

Revizorske aktivnosti odeljenja revizije su podložne kvalitativnom ocenjivanju u skladu sa standardima MOFAS, od strane profesionalne, legitimne i namenske grupe, koja će koristiti uputstva Ministarstva finansija. Kopija pisanog izveštaja

ovog nezavisnog ocenjivanja se dostavlja ministru. Ovaj izveštaj je dostupan javnosti.

Za sprovođenje interne revizije postoje utvrđene procedure i politike. Ministar je dužan da održava odeljenje Interne revizije nezavisno od bilo kod drugog sektora ili odeljenja unutar Ministarstva. Direktor Interne revizije je dužan da preda Ministru godišnji izveštaj u pisanoj formi o svim urađenim poslovima interne revizije tokom godine, uz prethodnu usmenu prezentaciju. Odeljenje Interne revizije ne sme da učestvuje u pripremi procedura, ili bilo kojih drugih aktivnosti koje će morati kasnije da kontroliše i ocenjuje. Odeljenje Interne revizije ima autorizaciju za pristup kompletnim podacima Ministarstva, kao i imovini i kadru koji je odgovoran tokom određene kontrole. Odeljenje ima slobodu da revidira i ocenjuje politike, planove, procedure i izveštaje.

PREDLOŽENE ODGOVORNOSTI I DUŽNOSTI ZA INTERNU REVIZIJU (prema preporuci Međunarodnog monetarnog fonda)

- Izvršiti pregled usklađenosti sa postojećim finansijskim propisima, instrukcijama i procedurama;
- Proceniti delotvornost internih kontrola;
- Proceniti da li su sredstva delotvorno upotrebljena;
- Pregledati pouzdanost i integritet načina na koje se vode evidencije i izveštavanje;
- Predrevizija obaveza, plaćanja i ugovora;
- Verifikovati i potvrditi periodične povraćaje faktura, troškova, prihoda, robe, itd;
- Pregledati i napraviti predreviziju računovodstvenih izveštaja;
- Ispitati neregularnosti;
- Osigurati da su naplaćeni prihodi pravilno prikupljeni, deponovani i evidentirani;
- Napraviti ad hoc provere svih potreba u procesu stvaranja izdataka, sve do isporuke roba i usluga;
- Izvršiti ad hoc preglede budžetskih kontrola;
- Osigurati da je fizička imovina inventarisana i da je roba bezbedna;
- Pregledati budžetske preraspodele, kako bi se osigurala zakonska usklađenost i da ima dovoljno sredstava.

Cilj interne revizije je da unapređuje performanse organizacije, pružajući kvalitativne revizorske usluge koje rezultuju u smanjenju troškova, dobitima u organizacionoj efikasnosti, jačanju interne kontrole i poboljšanju politika. Cilj Interne revizije je, takođe, da služi kao nezavisna ocenjivačka funkcija unutar Ministarstva, da ispita i oceni finansijske i menadžment aktivnosti i da sprovede analize i preporuke koje se odnose na kontrolisane oblasti.

Da bi postigla ove ciljeve, Interna revizija sprovodi nezavisne kontrole i izveštava o efektivnosti menadžment kontrola i operativnih performansi unutar Ministarstva.

Obim poslova odeljenja Interne revizije je da proceni da li je sklop menadžment rizika, kontrole i procesa, adekvatan i da li funkcioniše na način da bi obezbedio:

- adekvano identifikovanje i upravljanje rizicima;
- precizne, vremenski tačne i pouzdane finansijske, menadžment i operativne informacije;
- da u aktivnosti zaposlenih u saglasnosti sa politikama, standardima, procedurama i važećim zakonima i regulativama;
- da je kadar ekonomičan, efikasno iskorišćen i adekvatno obezbeđen;
- sa s programi, planovi i ciljevi postignuti;
- da su kvalitet i stalno unapređenje sastavni deo organizacionog procesa kontrole.

Odeljenje Interne revizije je odgovorno za:

- razvoj i sprovođenje adekvatnog revizorskog programa za procenu menadžment kontrola;
- obezbeđivanje profesionalnog znanja aktivnosti interne revizije putem kvalitativnih programa;
- predaju godišnjih revizorskih planova Ministru radi odobrenja;
- zapošljavanje i obuku zaposlenih u odeljenju Interne revizije;
- ispitivanje efektivnosti svih nivoa rukovođenja i njihovu usaglašenost sa utvrđenim politikama i procedurama;
- preporuke vezane za poboljšanje menadžment kontrola stvorenih za obezbeđivanje kadra ministarstva, promociju ciljeva Ministarstva i obezbeđivanje konzistentnosti sa vladinim zakonima i regulativama;
- pregled procedura i izveštaja o njihovoj adekvatnosti da se postignu dati ciljevi i ocenjivanje politika i planova vezanih za aktivnosti ili funkcije u nadležnosti revizorskih izveštaja;
- revidiranje adekvatnost i primenu računovodstvenih, finansijskih i operativnih kontrola koje čine sistem interne kontrole Ministarstva;
- preporuke vezane za neophodno poboljšanje sistema očuvanja imovine Ministarstva, kao i podataka menadžmenta;
- preporuka neophodnih unapređivanja sistema interne kontrole u slučajevima da su ustanovljeni propusti, nefunkcionisanje, nedovoljne i nepostojeće kontrole;
- učešće u razvoju automatizovanog informativnog sistema radi obezbeđenja inkorporacije neophodnih kontrola u te sisteme;
- stvaranje adekvatnih budžetskih kontrola i kontrola troškova u okviru programa revizije;
- koordinaciju aktivnosti unutar odeljenja Interne revizije sa ostalima, u cilju postizanja najboljih ciljeva Odeljenja i Ministarstva u celosti;

- razvijanje efektivnih profesionalnih odnosa sa eksternim revizorima;
- autorizovanje publikacije izveštaja o rezultatima revizorskih ispitivanja, uključujući i preporuke za poboljšanje poslova;
- izvešavanje o rezultatima kontrola o organizacionim celinama u vremenski predviđenom roku;
- ocenjivanje adekvatnosti aktivnosti sprovedenih od strane rukovodstva kao odgovor na izvesne nedostatke i mogućnosti za poboljšanje tokom kontrole;
- sprovođenje specijalnih ispitivanja na zahtev ministra, uključujući izveštaje ili prezentacije od strane drugih izvan Ministarstva.

Zadatak interne revizije je da asistira svim nivoima rukovodstva Ministarstva u efektivnom obavljanju njihovih dužnosti, obezbeđujući im objektivne analize, procene, preporuke i komentare vezane za revidirane aktivnosti.

Pojedini članovi Ministarstva su ovlašćeni da kontaktiraju odeljenje Interne revizije i direktno izveste o finansijskim ili operativnim nedostacima ili oblastima za koje se sumnja da ne rade ispravno.

Zaposleni u odeljenju Interne revizije su dužni da međusobno sprovedu istraživanje da li je integritet i savesno izveštavanje dovedeno u sumnju. Oni su dužni da sprovedu na najvišem profesionalnom nivou standarde interne revizije.

Standardi profesionalnog ponašanja su bazirani na *Code of Ethics* izdatog od strane Ministarstva finansija.

Za potrebe Ministra u sagledavanju svih odgovornosti za finansijsko izveštavanje, sistema interne kontrole u finansijskom izveštavanju, proces revizije i proces nadzora usaglašenosti sa zakonima i regulativama, može se obrazovati tzv. revizorski komitet.

Komitet treba da se sastaje minimum četiri puta godišnje, sa autorizacijom da sazove dodatne sastanke u izuzetnim slučajevima. Svi članovi komiteta su dužni da prisustvuju sastancima. Komitet će pozvati i članove uprave, revizore ili druge da prisustvuju sastancima i obezbede zahtevane informacije. Mogu takođe da održe i privatne sastanke sa revizorima. Program sastanka će biti pripremljen i predat članovima unapred, sa svim neophodnim materijalima. Komitet ima sledeće odgovornosti:

- Pregled bitnih računovodstvenih podataka i podataka vezanih za izveštavanje;
- Pregled rezultata svih revizorskih misija, u saglasnosti sa upravom i internim revizorima, uključujući i sve nastale poteškoće;
- Pregled godišnjih finansijskih izveštaja;
- Pregled ostalih delova godišnjih izveštaja pre objavljivanja radi provere tačnosti i kompletnosti informacija;
- Pregled sa upravom i internim revizorima, svih podataka zahtevanih da se prenesu komitetu u skladu sa MOFAS;

- Razmatranje efektivnost interne kontrole unutar Ministarstva u okviru godišnjih i interih finansijskih izveštaja, uključujući bezbednost informacione tehnologije i kontrolu;
- Razmatranje obima izveštaja interne kontrole od strane interne i eksterne revizije u smislu finansijskih izveštaja i obezbeđivanje izveštaja o najznačajnijim nalazima i preporukama, kao i komentar uprave;
- Pregleda sa upravom i direktorom interne revizije program, plan, aktivnosti, zaposlene i organizacionu strukturu interne revizije;
- Osigura da nema nikakvih zakonskih restrikcija i proveri imenovanje zamjenika ili razrešenje dužnosti direktora interne revizije;
- Proveri efektivnost rada interne revizije, uključujući i usaglašenost sa procedurama interne revizije;
- Redovno se sastaje sa direktorom interne revizije radi razmatranja svih pitanja koja komitet ili interna revizija smatraju da se moraju razmotriti privatno;
- Razmatra predloženi plan revizije od strane eksternih revizora;
- Razmatra rad eksternih revizora i finalno odobrenje za određivanje ili raspuštanje tih revizora;
- Razmatra i potvrdi nezavisnost eksterne revizije putem pribavljanja izveštaja od strane revizora o odnosu između revizora i Ministarstva;
- Redovno se sastaje nasamo sa eksternim revizorima radi razmatranja svih pitanja koja komitet ili interna revizija smatraju da se moraju razmotriti privatno;
- Razmatra efikasnost sistema za praćenje usaglašenosti sa zakonima i regulativom, kao i rezultate istraživanja uprave i povratne informacije u slučajevima nepoštovanja;
- Redovno izveštava Ministra o aktivnostima komiteta;
- Obezbeđuje otvorenu komunikaciju između interne revizije, eksternih revizora i Ministra;
- Izveštava Ministra na godišnjem nivou, uz opis sastava komiteta, odgovornosti i svih ostalih zahtevanih informacija;
- Razmatra bilo koji drugi izveštaj izdat od strane Ministarstva koji se tiče odgovornosti komiteta.

6.2. Eksterna revizija budžeta

Ministarstvo finansija po završetku fiskalne godine sastavlja predlog godišnjeg obračuna državnog budžeta, tj. završnog računa budžeta. Posle rasprave u Vladi, Skupština usvaja Izveštaj o završnom računu. Međutim, pri usvajanju završnog računa treba da bude usvojen i Izveštaj nezavisne revizije o završnom računu budžeta.

Završni račun budžeta Republike, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, obavezno podležu eksternoj – nezavisnoj reviziji.

Izveštaj nezavisne revizije uključuje ispitivanje dokaza na bazi provera uzoraka kojima se potvrđuju iznosi i informacije u predlogu završnog računa budžeta, kao i izražavanje mišljenja da li predlog završenog računa budžeta objektivno i istinito prikazuje prihode i rashode budžeta, u skladu sa propisima. Takođe, ocenjuje usklađenost trošenja budžetskih sredstava s planiranim i odobrenim iznosima tih sredstava.

Izveštaj nezavisne revizije uključuje ispitivanje dokaza na bazi provera uzoraka kojima se potvrđuju iznosi i informacije u predlogu završnog računa budžeta, kao i izražavanje mišljenja.

- Mišljenje nezavisne revizije obuhvata:
 - ocenu da li predlog završnog računa budžeta objektivno i istinito prikazuje prihode i rashode budžeta u skladu sa propisima,
 - ocenu usklađenosti trošenja budžetskih sredstava s planiranim i odobrenim iznosima tih sredstava.
- Mišljenje nezavisne revizije može biti:
 - pozitivno,
 - negativno,
 - uzdržavanje od izražavanja mišljenja.

U suštini, revizija javnih rashoda je parlamentarna funkcija nadzora nad usmeravanjem i trošenjem budžetskih sredstava. S obzirom da parlament odobrava sredstva sa karakterom javnih rashoda (odobrava budžet) logično je da on i sprovodi nadzor i to preko državne revizije. Državna revizija je nužni oblik kontrole, jer se, u principu, upravljanje javnim sredstvima zasniva na poverenju. Revizija nije sama sebi cilj, već predstavlja nezamenljiv deo regularnog sistema koji ima za cilj da otkriva odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa legalnosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti u finansijskom upravljanju javnim sredstvima.

Sve su to razlozi koji su naveli razvijene zemlje sveta da formiraju Vrhovnu državnu revizorsku instituciju. Vrhovna državna revizorska institucija u razvijenim zemljama ima nazive koji se od države do države razlikuju. Na primer, u Engleskoj – *National Audit Office*, u SAD – *General Accountants Office*, u Nemačkoj – *Germany Federal Court of Audit*, u Japanu – *Japan Board of Audit*, itd.

Vrhovne državne revizije osnovala su međunarodno udruženje – Međunarodna organizacija vrhunskih revizorskih institucija (*The International Organization of Supreme Audit Institutions*).

Vrhovna državna revizorska institucija može postići ciljeve objektivno i efektivno samo ako je nezavisna od entiteta koji je objekat državne revizije i zaštićena od spoljnih uticaja. Nezavisnost Vrhovne državne revizije je neraskidivo povezana

sa nezavisnošću njenih članova. Vrhovna državna revizija mora imati takođe finansijsku nezavisnost. U tom smislu ona mora imati obezbeđena finansijska sredstva koja će joj omogućiti da ostvari planirane zadatke.

Sve javne finansijske operacije, bez obzira da li se i kako one odražavaju na budžet, treba da budu podvrgnute vrhovnoj državnoj reviziji. U tom smislu, Vrhovna državna revizija treba da insistira na jasno definisanoj klasifikaciji budžeta i jednostavnom i transparentnom računovodstvenom sistemu. Vrhovna državna revizija treba da bude ovlašćena da vrši reviziju naplate poreza. Revizija poreza je primarna revizija legalnosti i regularnosti. Kad vrši reviziju primene poreskih zakona Vrhovna državna revizija može ispitati sistem i efikasnost naplate poreza, stepen ostvarenja ciljnih poreskih prihoda i predlagati moguće poboljšanje poreskih propisa.

U sadašnjim uslovima u nas, za početak, reviziju javnih rashoda mogu obavljati nezavisne revizorske firme, ovlašćene za to (nezavisna revizorska firma je vršila reviziju budžeta Republike Crne Gore i nekih njenih jedinica lokalne samouprave). Ali, u skladu svih reformskih poduhvata treba raditi na pripremi organizovanja institucije Vrhovne državne revizije. U nacionalnim okvirima, ovaj nedostatak revizije je ozbiljan limitirajući faktor ukupnog privrednog razvoja. Bez institucije nezavisne revizije javnih rashoda ne može se obezbediti sistematska javna kontrola i zaštita najvećeg dela stvorenog bruto nacionalnog dohotka. Međutim, na prvom mestu, neophodno je da Vrhovna državna revizija bude organizovana izvan bilo koje druge državne administracije, već neposredno povezana sa parlamentom i jedino njemu podređena i odgovorna.

U nadležnostima Vrhovne državne revizije treba da bude, osim revizije državnog budžeta, i revizija budžeta lokalnih jedinica, vanbudžetskih fondova, državnih i javnih preduzeća, kao i preduzeća koja se delimično ili u celosti finansiraju iz budžeta. O izvršenim revizijama Vrhovna državna revizija treba da obavesti parlament jednom godišnje, a nakon usvajanja njenih izveštaja od strane parlamenta, izveštaji Vrhovne državne revizije treba da postanu javni dokument dostupan javnosti i medijima.

Tek novembra 2005. godine usvojen je kod nas Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, tj. vrhovnoj državnoj reviziji, koji će se primenjivati u roku od šest meseci od dana njegovog stupanja na snagu (maja 2006. godine). Međutim, ni do juna 2007. godine ova Institucija nije konstituisana.

Ovim Zakonom uređuju se osnivanje i delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija i način rada Državne revizorske institucije i druga pitanja od značaja za rad Institucije, kao i prava i obeveze subjekta revizije.

Institucija je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Institucija je samostalan i nezavisan državni organ. Za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti Institucija je odgovorna Narodnoj skupštini Republike Srbije.

Akta kojima Institucija vrši svoju nadležnost revizije ne mogu biti predmet osporavanja pred sudovima i drugim državnim organima. Institucija ima svojstvo pravnog lica.

U okviru svoje nadležnosti, Institucija obavlja sledeće poslove:

- planira i obavlja reviziju, u skladu sa zakonom;
- donosi podzakonske i druge akte radi sprovođenja ovog zakona;
- podnosi izveštaje u skladu sa čl. 43. i 44. ovog zakona;
- zauzima stavove i daje mišljenja kao i druge oblike javnih saopštenja u vezi sa primenom i sprovođenjem pojedinih odredaba ovog zakona;
- po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike Srbije (u daljem tekstu: Vlada) i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije;
- može da daje savete korisnicima javnih sredstava;
- može davati primedbe na radne nacрте predloga zakonskih tekstova i drugih propisa i može davati mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija;
- može da daje preporuke za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posledice ili dovode do neplaniranih rezultata;
- usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapređenje revizorske struke;
- utvrđuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja;
- utvrđuje kriterijume i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu;
- sarađuje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora;

Subjekti revizije, u skladu sa ovim zakonom su :

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih automija i lokalnih vlasti u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom;
- Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;
- javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava ;

- pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;

Institucija treba da ima predsednika Institucije, potpredsednika, Savet, revizorske službe i prateće službe.

Radi preciziranja određenih poslova i aktivnosti Vrhovne državne revizije/Institucije, pojasnićemo određene pojmove.

- **Revizija finansijskih izveštaja** predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima;
- **Revidiranje poslovanja** prema ovom zakonu znači pribavljanje dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja o pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja korisnika javnih sredstava;
- **Revizija pravilnosti poslovanja** znači ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe;
- **Revizija svrsishodnosti poslovanja** znači ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima;
- **načelo ekonomije** podrazumeva minimalni utrošak sredstava za određenu aktivnost, vodeći računa da se time ne dovodi u pitanje očekivani kvalitet;
- **načelo efikasnosti** predstavlja odnos između postignutih rezultata u proizvodnji roba ili pružanju usluga i iskorišćenih resursa za proizvodnju, odnosno pružanje usluga;
- **načelo efektivnosti (uspešnosti)** predstavlja stepen do koga su postignuti postavljeni ciljevi, kao i odnos između planiranih i ostvarenih efekata određene aktivnosti.

7. ZAKLJUČAK

Iako se mogu konstatovati vrlo obimni reformski poduhvati u upravljanju javnim finansijama u poslednjih pet – šest godina, rezultati ovih poduhvata biće merljivi tek kroz još isto toliko godina. Ovo se naročito odnosi na funkcionisanje kontrole i revizije. Nije problem u zakonskoj regulativi za ovu oblast – skoro da su svi zakoni doneti, usvojeni i primenjivi, problem je u kvalifikovanim kadrovima koji te poslove treba da obavljaju. Period edukacije kadrova će sigurno potrajati, a za to vreme biće neophodna pomoć stranih konsultanata ili institucija.

LITERATURA

- 1) Zakon o budžetskom sistemu, Beograd, 2002.
- 2) Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, Beograd, 2002.
- 3) Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, Beograd, 2005.
- 4) Međunarodni računovodstveni standardi
- 5) Međunarodni revizorski standardi
- 6) Uputstvo o radu trezora, Ministarstvo finansija i ekonomije Vlade Republike Srbije, Beograd, 2003.
- 7) Reichard and H. Bols: Resource – Based Accounting and Output – Budgeting as Common Patterns of Public Sector Financial Management Reforms, Baden–Baden, 2001.
- 8) Arens, Elder, Beasley: Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach, Prentice Hall, 2000, 9th Edition
- 9) Barlow, Helberg, Large, Le Roux: The Business Approach to Internal Auditing, Juta & Co, Ltd., 1995.
- 10) Davis and Perry: Auditing Computer Applications, John Wiley & Sons, Inc., 1982.
- 11) Dunn John: Auditing: Theory and Practice, Prentice Hall, 1991.
- 12) Konrath Larry F: Auditing – A Risk Analysis Approach, South–Western Thomson Learning, 2002, 5th Edition.
- 13) Maltby Josephine: Cases in Auditing, Paul Chapman Publishing Inc, 1996.
- 14) Pickett Spencer K.H.: The International Auditing Handbook, John Wiley & Sons, 1997.