IMPLEMENTACIJA FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE U SUBJEKTIMA JAVNOG SEKTORA – PUT KA NOVOJ PARADIGMI FISKALNE ODGOVORNOSTI

Prof. dr Lidija Romić, redovni profesor,

Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, Srbija,
romic.lidija@ef.uns.ac.rs

Saša Gravorac, interni revizor,

Gradska uprava Grada Subotice, Subotica, Srbija,
sasa.gravorac@gmail.com

dr Goran Šijan, asistent sa doktoratom,

Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, Srbija,
gsijan@ef.uns.ac.rs

Branko Veselinović,

Radio – televizija Srbije, Beograd, Srbija,
tvbranko@gmail.com

Apstrakt

Finansijsko upravljanje i kontrola predstavljaju relativno novu pojavu u subjektima javnog sektora Republike Srbije. Naime, u cilju podizanja efikasnosti i efektivnosti delovanja javnog sektora osmišljen je sistem finansijskog upravljanja i kontrole kako bi se delovalo u pravcu ublažavanja ili otklanjanja rizika njihovim pravovremenim uočavanjem i podizanjem efikasnosti delovanja subjekata javnog sektora, što je opšti cilj od presudne važnosti, jer su sredstva koja koristi javni sektor javna svojina i svi građani predstavljaju zainteresovane stejkholdere za njihovo delovanje. Kroz uspešno ugrađen i implementiran sistem finansijskog upravljanja i kontrole obezbeđuje se usaglašenost sa pozitivnom zakonskom regulativom, a što se reflektuje kroz odgovorno trošenje poverenih javnih sredstava doprinoseći efikasnom i efektivnom na zajedničkoj dobrobiti trošenju javnih sredstava. Odgovornost za implementaciju i uspešnu egzistenciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole ima rukovodilac korisnika javnih sredstava, odnosno najviši upravljački nivo. U ovom radu će se pristupiti analizi finansijskog upravljanja i kontrole kroz osvetljavanje pojma sistema finansijskog upravljanja i kontrole, njegovih osnovnih karakteristika i suštine, predlažući najjednostavniju metodologiju za postavljanje i egzistenciju ovog sistema u subjektima javnog sektora.

Ključne reči: finansijsko upravljanje, finansijska kontrola, interna revizija, javni sektor, implementacija FUK – a.

IMPLEMENTATION OF FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL IN PUBLIC SECTOR ENTITIES - THE WAY TO A NEW PARADIGM FOR FISCAL RESPONSIBILITY

Abstract

Financial management and control are a relatively new phenomenon in the public sector entities of the Republic of Serbia. Namely, in order to increase the efficiency and effectiveness of the operation of public sector designed the system of financial management and control in order to work towards alleviating or risk their timely identification and raising the efficiency of the functioning of public sector entities, the general objective of crucial importance, because the funds that the public sector public property and all citizens are interested stakeholders for their operation. Through successfully installed and implemented a system of financial management and control ensures the compliance with current legislation, which is reflected through responsible spending of public funds entrusted contributing to effectiveness and efficiency in the common welfare spending of public funds. Responsibility for the implementation and successful existence of financial management and control of a head of public funds, or highest management level. In this paper we will approach the analysis of financial management and control of the lighting concept of financial management and control, its main characteristics and essence, suggesting the simplest methodology to set the existence of this system in the public sector entities.

Keywords: financial management, financial control, internal audit, public sector, the implementation of FMC - a.

JEL codes: G32, H83

UVOD

Republika Srbija opredeljujući se za proces evropskih integracija dužna je da kroz predpristupne pregovore implelementira celokupnu pravnu tekovinu Evropske unije (francuski: *Acquis communautaire*), a sastavni deo predpristupnih pregovora jeste i izgradnja efikasnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Kroz izgradnju sistema finansijskog upravljanja i kontrole stvaraju se pretpostavke za efikasno ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava, čime se utiče i na podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti celokupnog fiskalnog sistema. Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja celinu sastavljenu od pet komponenti koje obuhvataju kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informisanje, komunikaciju, praćenje i procenu sistema. Izgradnjom jednog ovakvog sistema na stabilnim osnovama stvaraju se pretpostavke za racionalno korišćenje javnih sredstava i podizanje produktivnosti subjekata javnog sektora, što naročito dolazi do izražaja u zemlji velične Srbije, gde je učešće javnog sektora u ukupnom privrednom sistemu više nego značajno, jer upravo u ovom sektoru su koncentrisani značajni resursi i predstavlja trenutno najvećeg poslodavca.

SUŠTINA, PRIRODA I KARAKTERISTIKE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole predstavlja zaokruženu celinu koja uključuje niz finansijskih i nefinansijskih kontrola, koje unutar sebe inkorporiraju i organizacionu strukturu, metode i procedure koje ne pokrivaju samo oblasti finansijske prirode, nego se odnose i na sve operativne i strateške celine u subjektima javnog sektora stvarajući preduslove korisniku javnih sredstava da ostvari definisane ciljeve, a koji se prvenstveno odnose na zadovoljavanje javnih potreba.

Kao što je istaknuto u uvodnim razmatranjima samo finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja celinu koja unutar sebe inkorporira pet sastavnih elemenata. Prvi element se odnosi na kontrolno okruženje koje bitno određuje svest zaposlenih o značaju i važnosti sprovođenja kontrolnih procedura. Kontrolno okruženje predstavlja bazu za sve ostale segmente internih finansijskih kontrola. Upravljanje rizicima predstavlja drugi element finansijskog upravljanja i kontrole koji omogućava identifikaciju, procenu i kontrolu nad eventualnim događajima i potencijalnim pretnjama koje mogu ugroziti ostvarivanje definisanih i utvrđenih ciljeva korisnika javnih sredstava. Treći element sistema finansijskog upravljanja i kontrole odnose se na pisane politike i procedure i njihovu implementaciju u cilju stvaranja preduslova za razumno uveravanje da su svi rizici koji značajno utiču na ciljeve i procese njihovog ostvarivanja kod korisnika javnih sredstava svedeni na minimum. Informacija po mišljenju mnogih predstavlja najvažniji resurs savremene tržišne privrede, te tako informacije predstavljaju i najvažniji resurs korisnika javnih sredstava i faktor od presudne važnosti za efikasnu egzistenciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Kroz sistem informisanja i komunikacije u okviru finansijskog upravljanja i kontrole stvara se stabilna baza za efektivno komuniciranje, postavljanje i kreiranje informacionog sistema korisnika javnih sredstava, takođe i stvaranje efikasnog, pouzdanog i blagovremenog sistema izveštavanja što je upravo i fokus ovog elementa finansijskog upravljanja i kontrole. Praćenje i procena sistema je peti i poslednji element finansijskog upravljanja i kontrole koji je fokusiran na sam sistem finansijskog upravljanja i kontrole, jer se kroz ovaj element analiziraju aktivnosti transakcije korisnika javnih sredstava kako bi se stvorili preduslovi za praćenje i ocenu kvaliteta njenog rada.

Odgovornost za izgradnju i uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole je u nadležnosti rukovodioca korisnika javnih sredstava. Međutim, pogrešno bi bilo zaključiti da je i sprovođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u isključivoj nadležnosti rukovodioca korisnika javnih sredstava, već sistem finansijskog upravljanja i kontrole sprovode svi zaposleni i ono je ugrađeno u sve procese organizacije. Samo ovako postavljen i utemeljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole će ostvariti ciljeve koji se pred njega postavljaju, a koji se odnose na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost subjekata javnog sektora.

RIZICI I IZAZOVI U UPRAVLJANJU RIZICIMA U JAVNOM SEKTORU

Poslovni ambijent u kome egzistiraju subjekti javnog sektora suočen je sa brojnim rizicima koji su imanentni tržišnim subjektima, tako da se pred menadžment subjekata javnog sektora kao jedan od ključnih fokusa njihovog delovanja javlja identifikacija i upravljanje rizicima. Brojni su rizici na koje subjekt javnog sektora nailazi u svom poslovanju, ali je svakako najznačajniji poslovni rizik koji se može odrediti kao određeni događaj, radnja, ili propust koji ostavlja negativne posledice na poslovanje organizacije.

Identifikacija rizika pretpostavlja definisanje jasnih i konzistentnih organizacionih ciljeva, jer samo na bazi ovako definisanih i utvđenih rizika postoji mogućnost da se pravilno upravlja rizicima sa kojima se organizacija javnog sektora suočava u svom poslovanju.

Kada govorimo o rizicima neophodno je ukazati na kriterijume i načine njihove klasifikacije, a jedan od mogućih pristupa njihovoj klasifikaciji je sledeći (1, str. 5):

- a) finansijski rizik – odnosi se na poslovne događaje koji imaju direktan finansijski uticaj i koji značajno doprinose progresivnom rastu troškova poslovanja subjekata javnog sektora,
- b) operativni rizik – dovode do prekida u ostvarivanju osnovnih ciljeva organizacije javnog sektora poput prekida pružanja usluga ili značajnih odstupanja od proklamovanih ciljeva organizacije i
- c) rizik reputacije – narušavaju već stečeni ugled i reputaciju organizacije javnog sektora.

Utvrđivanje rizika u poslovanju organizacije javnog sektora nije jednostavan posao, već se radi o izuzetno složenoj i zahtevnoj aktivnosti za koju su potrebna interdisciplinarna znanja. Postoje različite metode u identifikaciji rizika organizacije, a čija implementacija zavisi od karaktera organizacije javnog sektora. Najčešće korišćene metode za procenu rizika u poslovanju organizacije odnose se na: ranije iskustvo, samostalna procena rizika, korišćenje kontrolnih lista i „prodor mozgom“ (brain storming ili nabacivanje ideja). U zavisnosti od konkretne situacije, organizacija javnog sektora će se opredeliti za metod identifikacije rizika.

Metodologija ocene rizika se zasniva na sagledavanju dva ključna faktora koja su od značaja za ocenu rizika, a to su uticaj rizika i verovatnoća rizika. Da bi se rizicima moglo pravilno upravljati, neophodno je izvršiti merenje dve prethodno definisane veličine. Uticaj i verovatnoća rizika se određuju pomoću tri veličine i to: visok, srednji i mali, dok u određenim konkretnim situacijama se ove veličine dopunjavaju sa još dve kategorije i to: „veoma visok“ i „veoma nizak“. Radi lakšeg sagledavanja uticaja i verovatnoće rizika poslužićemo se sa dve tabele u kojima ćemo na bazi konkretnih praktičnih prilika prikazati način identifikacije i merenja uticaja i verovatnoće rizika:

Tabela broj 1. Procena uticaja i verovatnoće rizika

Poeni	Uticaj	Opis
3	Visok	Prekid svih važnih programa/usluga
		Gubitak velikih sredstava
		Velika šteta po životnu sredinu
		Smrt
		Značajan gubitak poverenja javnosti
		Javni pritisak za smenu ministra i/ili nekog zvaničnika
2	Srednji	Prekid nekih važnih programa/usluga
		Gubitak sredstava
		Određena šteta po životnu sredinu
		Ozbiljna povreda
		Gubitak poverenja javnosti u nekoj meri
		Negativna pažnja medija
1	Mali	Kašnjenje kod malih projekata/usluga
		Gubitak sredstava (mala vrednost)
		Privremena šteta po životnu sredinu
		Ukazivanje prve pomoći
		Korak unazad u izgradnji poverenja javnosti
		Nepovoljna medijska pažnja
		Procena uticaja rizika
3	Velika	Očekuje se da će se događaj desiti u većini okolnosti
	Srednja	Događaj se može dogoditi u nekom trenutku
	Mala	Nije verovatno da će se događaj desiti

Izvor: (1, str. 8)

Data tabela broj 1 pokazuje da možemo identifikovati tri veličine kada se govori o uticaju i verovatnoći rizika, a to su: visok/velik, srednji i mali. Primeri za visok uticaj rizika se odnose na gubitak velikih sredstava ili značajan gubitak poverenja javnosti, dok je primer za srednji uticaj rizika negativna pažnja medija, a rizik koji ima mali uticaj na poslovanje organizacije odnosi se na kašnjenje kod malih projekata i sl. Visok uticaj imaju oni rizici za koje se procenjuje da će se desiti u svakoj okolnosti, srednji uticaj rizika imaju događaji koji će se desiti u nekom trenutku, dok mali uticaj imaju rizici za koje se procenjuje da se neće ni desiti.

Identifikacija rizika i upravljanje rizicima zahteva od organizacije javnog sektora da odredi moguće moduse za rešavanje rizika. Najčešće se ukazuje na pet modusa rešavanja rizika, a koji će detaljnije biti objašnjeni u nastavku.

Tolerancija rizika podrazumeva da se povodom identifikovanog rizika ne preduzimaju nikakvi koraci i aktivnosti, jer se radi o rizicima čije bi rešavanje zahtevalo značajna sredstva ili je mogućnost uticaja na ovaj tip rizika gotovo beznačajna. Rešavanje uočenih rizika predstavlja najčešći način za odgovor na identifikovani rizik. To podrazumeva preduzimanje koraka u svođenju uočenog rizika na prihvatljiv nivo.

Drugi način za rešavanje problema koje uočeni rizik može da produkuje u organizaciji jeste njegovo transferisanje na osiguravajuće organizacije ili treća lica koja mogu da preuzmu rizik na neki drugi način. Iskoristiti priliku predstavlja treći oblik rešavanja rizika koji podrazumeva ispitivanje činjenice da li sa određenim umanjnjem pretnji postoji mogućnost da se iskoristi pozitivan uticaj koji određena pretnja nosi sa sobom ili pak sagledavanje da li određena situacija nosi pozitivne prilike. Prekid rizika podrazumeva da se određena aktivnost obustavi, jer se samo na taj način rizik može svesti na prihvatljiv nivo. Ovo može proizvesti značajne probleme u javnom sektoru, jer se često određene aktivnosti moraju sprovoditi kako bi se zadovoljile potrebe građana, bez obzira na uočeni nivo rizika. Na kraju, kao jedan od najčešćih načina za rešavanje rizika je uvođenje permanentnih kontrolnih mehanizama u poslovanje organizacije, a koji podrazumeva uvođenje raznih vrsta kontrole poput: preventivnih, korektivnih, direktivnih i detekcionih kontrola.

Okončavajući razmatranje rizika u organizacijama javnog sektora, moramo analizirati i strategiju za upravljanje rizicima, budući da ona predstavlja najčešći odgovor na identifikovane rizike i način za upravljanje njima. U suštini, strategija za upravljanje rizicima unutar sebe uključuje pet osnovnih koraka:

Slika broj 1 Elementi strategije upravljanja rizicima

Izvor: (1, str. 6)

Analizirajući sliku broj 1 uočavamo da strategija upravljanja rizicima podrazumeva pet osnovnih koraka. Upravljanje rizicima započinje prvo njihovom identifikacijom, zatim njihovom procenom, potom sledi rešavanje rizika, zatim izveštavanje o rizicima i na kraju njihovo praćenje. Ono što treba svakako naglasiti jeste da se rizici nikada ne mogu u potpunosti eliminisati, već se mogu ublažiti ili pak smanjiti ili eliminisati njihov negativan uticaj.

INTERNA KONTROLA I INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA RIZICIMA

Jedan od načina pravovremene reakcije na rizike koji mogu zadesiti organizacije javnog sektora jeste i implementacija, odnosno uvođenje interne finansijske kontrole u javnom sektoru, kao i efikasna egzistencija njenog sastavnog elementa, a to je interna revizija.

Koncept interne finansijske kontrole u javnom sektoru jeste model razvijen od strane Evropske unije koji ima za cilj razvijanje efektivnih, efikasnih i ekonomičnih sistema kontrole u subjektima javnog sektora. Kako bi se interna finansijska kontrola u javnom sektoru što jednostavnije predstavila kako bi bila lakša za razumevanje, prikazaćemo je u vidu sledećeg grafičkog prikaza:

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru PIFC	=	Finansijsko upravljanje i kontrola	+	Interna revizija	+	Centralna jedinica za harmonizaciju
--	---	------------------------------------	---	------------------	---	-------------------------------------

Iz prethodnog prikaza možemo uočiti da interna finansijska kontrola u javnom sektoru je strukturirana iz tri elementa, a to su finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija i Centrala jedinica za harmonizaciju. Interna finansijska kontrola ili na engleskom jeziku Public Internal Financial Control, skraćeno PIFC unutar sebe inkorporira sve mere kojima se sprovode aktivnosti kontrole javnih rashoda, prihoda, sredstava i obaveza.

Svrha uvođenja interne kontrole se ogleda u obezbeđivanju podrške organizaciji javnog sektora u ostvarivanju definisanih ciljeva, odnosno misije organizacije. Kada bi smo ovaj opšti cilj interne kontrole razložili na segmentne ciljeve uočićemo da se svrha interne finansijske kontrole u javnom sektoru ogleda u obezbeđenju pouzdanosti i integriteta korišćenih podataka, ekonomičnom, efektivnom i efikasnom upravljanju resursima, čuvanju sredstava i obezbeđenju visokog stepena usaglašenosti sa politikama, planovima, procedurama i zakonima.

Jedan od najznačajnijih delova interne finansijske kontrole u javnom sektoru jeste sistem interne revizije koja predstavlja funkcionalno i organizaciono nezavisan deo interne revizije čiji je osnovni zadatak utvrđivanje efektivnosti internih kontrola. Interna revizija kao organizacioni deo subjekta javnog sektora ima pristup svim delovima subjekta javnog sektora, poput zaposlenih, sistema, dokumentacije i sl.

„Sama interna revizija predstavlja nezavisnu i objektivnu ocenjivačku i konsultantsku aktivnost osmišljenu da „uveća vrednost” i poboljša poslovanje organizacije. Kroz sistematizovan i disciplinovan pristup koji primenjuje u ocenjivanju aktivnosti, organizaciji pomaže u ostvarivanju ciljeva. Kada se govori o internoj reviziji u javnom sektoru treba imati u vidu da ona poseduje značajno širi aspekt posmatranja u odnosu na reviziju u privredi iz razloga što kod revizije javnih sredstava postoji širi javni interes budući da se radi o sredstvima koja su predmet interesa celokupnog društva.

Iz prethodne tvrdnje možemo zaključiti da su zahtevi koji se postavljaju pred internu reviziju mnogo širi u odnosu na reviziju u privredi, a pre svega se odnose na sledeće (2, str. 2):

- 1) analiza efektivnosti delotvornosti sistema internih kontrola,
- 2) revizija u javnom sektoru analizira ispravnost, kao i strukturu koja treba da obezbedi efektivnost u korišćenju javnih fondova,
- 3) sagledavanje zakonitosti i ispravnosti transakcija,
- 4) analitičnost u obavljanju posla koja se ogleda u tome da bi početna tačka revizije trebala da bude usmerena na pregled karakteristika subjekta revizije, odgovornosti i problema sa kojima se subjekt revizije suočava, kao i sagledavanje celokupne administracije i organizacije subjekta revizije i
- 5) aktivan pristup koji podrazumeva da se poslovi revizije moraju odlikovati konstruktivnim stavom koji treba da obezbedi promene, a što u krajnjem cilju treba da rezultira u održavanju konstruktivnih i adekvatnih odnosa sa javnim službenicima koji su predmet kontrole, kao i u pronalaženju adekvatnog tajminga i pristupa koji se primenjuje kod izveštavanja o nalazima revizije.

Komitet sponzorskih organizacija (COSO) Nacionalne komisije za finansijsko izveštavanje o kriminalnim radnjama (proneverama) je 1992. godine publikovao dokument pod nazivom „Interna kontrola – integrisani okvir“. Iako je prvenstvena namena ovog okvira usmerena ka organizacijama privatnog sektora, ovaj koncept je jednako prihvaćen i u organizacijama javnog sektora. Sam COSO okvir se zasniva na sledećim ključnim konceptima (1, str. 18):

1. interna kontrola predstavlja proces, odnosno sredstvo za ostvarivanje određenog cilja i ona sama sebi nije cilj,
2. proces interne kontrole sprovode ljudi, odnosno zaposleni u organizacijama,
3. interna kontrola produkuje uveravanje u razumnoj, a ne u apsolutnoj meri,
4. interna kontrola je fokusirana na postizanje ciljeva u jednoj ili više odvojenih kategorija koje se često preklapaju.

Posmatrajući COSO okvir možemo uočiti da je on struktuiran iz pet ključnih komponenti (1, str. 17):

- a) **kontrolno okruženje** – predstavlja osnovnu komponentu COSO okvira utičući na svest zaposlenih o potrebi internih kontrola u organizacijama javnog sektora,
- b) **Procena rizika** – predstavlja značajnu komponentu COSO okvira budući da se organizacija suočava sa brojnim rizicima koji utiču na njeno poslovanje; u okviru procene rizika neophodno je izvršiti njihovu identifikaciju i utvrditi

mere za rešavanje rizika, jer se samo na taj način rizicima može adekvatno upravljati,

- c) **kontrolne aktivnosti** – zapravo predstavljaju procedure i politike koje obezbeđuju realizaciju upravljačkih odluka; omogućavaju preduzimanje neophodnih radnji za rešavanje rizika,
- d) **informacije i komunikacija** – odnosi se na identifikaciju relevantnih informacija, kao i njihovo predočavanje pravovremeno i u adekvatnoj formi kako bi se zaposlenima omogućilo izvršavanje njihovih dužnosti i
- e) **nadzor (praćenje) kontrola** – u okviru kojeg interna revizija igra značajnu ulogu; putem ove komponente nužno je pratiti sistem internih kontrola kako bi se ocenio kvalitet funkcionisanja sistema internih kontrola u organizaciji javnog sektora.

Kako bi smo lakše razumeli COSO okvir i način njegovog delovanja, prikazaćemo pet ključnih komponenti ovog okvira sa pitanjima koje ukazuju na stanje ovih komponenti u organizacijama javnog sektora, pri čemu odgovor „NE“ usmerava na slabost u organizaciji javnog sektora koja se mora otkloniti, odnosno rešiti.

Tabela broj 2. Analiza elementa COSO okvira u konkretnoj organizaciji javnog sektora

COSO okvir	Opis	NE	Nisam siguran	Ukoliko je odgovor „da“, priložiti dokaze
1. KONTROLNO OKRUŽENJE				
1.	Da li organizacija ima sveobuhvatan kodeks ponašanja i/ili politike koje regulišu prihvatljivu poslovnu praksu, sukob interesa i očekivane standarde etičkog i moralnog ponašanja?			
2.	Da li je kodeks distribuiran svim zaposlenima?			
3.	Da li su svi zaposleni u obavezi da periodično izjave da su pročitali i razumeli kodeks i da ga poštuju?			
4.	Da li rukovodstvo kroz svoje postupke pokazuje poštovanje kodeksa ponašanja?			
2. PROCENA RIZIKA				
1.	Da li organizacija razmatra rizike iz eksternih izvora kao što su zahtevi poverilaca, ekonomski uslovi,			

	propisi, radni odnosi (npr. sindikati), itd.?			
2.	Da li organizacija razmatra rizike iz internih izvora, kao što su ključni zaposleni (zadržavanje i uspešno planiranje), finansiranje i raspoloživost sredstava za finansiranje ključnih programa, konkurentne naknade i beneficije, bezbednost informacionih sistema i sistema za podršku?			
3. KONTROLNE AKTIVNOSTI				
1.	Da li organizacija ima proces koji obezbeđuje primenu kontrola na način opisan u politikama i proceduralnim priručnicima? Da li priručnici dokumentuju sve važne politike i procedure? Da li se te politike i procedure redovno pregledaju i ažuriraju? Ako je tako, ko je za to zadužen?			
4. INFORMACIJE I KOMUNIKACIJE				
1.	Da li postoji proces za prikupljanje podataka iz eksternih izvora, kao što su industrijski, ekonomski i zakonski podaci koji mogu imati uticaj na poslovanje i/ili finansijsko izveštavanje?			
5. NADZOR/PRAĆENJE				
1.	Da li službenici i zaposleni shvataju svoju obavezu da odgovarajućem nadređenom licu ili rukovodiocu predoče uočene slabosti u dizajnu ili poštovanju internih kontrola organizacije?			
2.	Postoji li praćenje (nadzor) izvršavanja preporuka internih i eksternih revizora u cilju unapređenja sistema interne kontrole?			

Izvor: 1, str. 22

Prethodna tabela broj 2 ukazuje na analizu elemenata COSO okvira u konkretnoj organizaciji. Na pitanja postavljena u tabeli uočavamo da postoje tri modela

odgovora: „DA“, „NISAM SIGURAN“ i „NE“, pri čemu odgovor „NE“ ukazuje na slabosti koje postoje u organizaciji i koje je neophotno rešavati. Ovo je prikaz jednog od modela analize, pri čemu svaka organizacija razvija svoj sopstveni model analize COSO okvira u skladu sa svojim potrebama i okolnostima poslovanja i delovanja.

FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLA U FUNKCIJI PODIZANJA FISKALNE ODGOVORNOSTI

U poslednje vreme sve češće se govori o potrebi podizanja fiskalne odgovornosti, usled potrebe za permanentnom racionalizacijom troškova u javnom sektoru. To je posebno u fokusu interesovanja država nakon velike ekonomske krize koja je zadesila svetsku ekonomiju počevši od 2008. godine pa do današnjih dana. U pravcu podizanja fiskalne odgovornosti posebno dolazi do izražaja uloga parlamentarne kontrole i upravo je to navelo brojne zemlje da pojačaju ulogu parlamenta u očuvanju i podizanju fiskalne odgovornosti kako bi se očuvao fiskalni sistem i stvorili preduslovi za veću efikasnost javnog sektora.

Termin „fiskalna odgovornost“ je jedan od najčešće korišćenih termina koji se vrlo često upotrebljava u pogrešnom kontekstu ili sa visokim stepenom nerazumevanja. Upravo je u svrhu toga potrebno ukazati na šta se zapravo odnosi pojam fiskalne odgovornosti koji predstavlja odnos ili racio nacionalnog duga i bruto društvenog proizvoda koji se kreću na nivou od 60%, pri čemu su moguća odstupanja koja se mogu kretati od +/- 20%. Značaj fiskalne odgovornosti posebno se fokusira u Republici Srbiji usled opšteg opredeljenja za put Republike Srbije ka Evropskoj uniji, gde postoje izvesna ograničenja vezana za fiskalnu politiku, koje zemlje kandidati moraju ispuniti da bi pristupili Evropskoj uniji, a kasnije i Evropskoj monetarnoj uniji. Ograničenje kretanja budžetskog deficita predstavlja jedan od uslova za pristupanje monetarnoj uniji i kreće se na nivou od 3% bruto – društvenog proizvoda, težeći na dugi rok približavanju duga do nivoa od oko 60% bruto – društvenog proizvoda.

Kako bi postigla veći stepen fiskalne odgovornosti Republika Srbija je postavila značajna ograničenja u domenu fiskalne politike, a to se pre svega postiže uvođenjem odgovarajućih fiskalnih pravila.

Fiskalna pravila nisu ništa drugo do ograničenja koja se definišu pred fiskalnu politiku u funkciji podizanja budžetske discipline i unapređenja koordinacije između različitih nivoa vlasti, a koja se determinišu Zakonom o budžetskom sistemu. Delokrug efekata fiskalnih pravila odnosi se na sledeće (3):

- definisanje ciljnog srednjeročnog fiskalnog deficita i
- maksimalni odnos duga prema društvenom – bruto proizvodu.

Kada se govori o ciljnom fiskalnom deficitu u srednjem roku predviđeno je da njegovo kretanje bude na nivou od 1% bruto – društvenog proizvoda, a za njegovo određivanje se koristi matematički izraz. Sa druge strane maksimalni odnos duga i društvenog bruto proizvoda predviđa da se oni kreću u odnosu od 45%, što zapravo znači da dug

ne može da pređe 45% bruto – društvenog proizvoda ekstrahujući obaveze koje centralna država ima po osnovu restitucije. U cilju kreiranja ciljnog nivoa deficita u tekućoj budžetskoj godini možemo koristiti sledeći obrazac (4):

$$\mathbf{Dt = Dt-1 - a * (Dt-1 - D^*) - b * (Gt - G^*)}$$

pri čemu je:

- **Dt** - ciljani nivo deficita u tekućoj godini
- **Dt-1** - ostvareni deficit u prethodnog godini
- **Gt** - projektovana stopa rasta u tekućoj godini
- **D*** - ciljni srednjoročni deficit od 1% BDP
- **G*** - potencijalna srednjočna stopa rasta od 4%
- **a = 0,3** - brzina prilagođavanja deficita ciljnom nivou
- **b = 0,4** - koeficijent prilagođavanja deficita stanju u privredi.

Pored opštih fiskalnih pravila u cilju podizanja fiskalne odgovornosti kreirana su i posebna fiskalna pravila kako bi se obezbedilo dalje smanjivanje fiskalnog deficita u odnosu na bruto – društveni proizvod. Sa druge strane kroz implementaciju posebnih fiskalnih pravila omogućuje se i prestrukturiranje javne potrošnje kako bi se stvorile pretpostavke za smanjenje javnih rashoda i značajan i permanentan rast javnih investicija.

Ranije pomenuta ekonomska kriza je direktno uzrokovala uvođenje fiskalnih pravila u cilju racionalizacije funkcionisanja javnog sektora i same države, a razlozi za njihovo uvođenje su (4):

- ✓ relativno slabe institucije,
- ✓ postojanje širokih i politički raznolikih koalicionih vlada,
- ✓ snažna procikličnost fiskalne politike tokom poslednje decenije,
- ✓ postoji značajan rizik od preteranog rasta javnog duga u narednim godinama,
- ✓ uvođenje fiskalnih pravila je sastavni deo procesa evropskih integracija – pooštavanje uslova za Evropsku monetarnu uniju nakon negativnih iskustava sa Grčkom.

Značajna ulogu u podizanju fiskalne odgovornosti u Republici Srbiji ima i Fiskalni savet. On predstavlja nezavisan državni organ koji je po svojoj nadležnosti odgovoran Narodnoj skupštini Republike Srbije i sastoji se od tri člana kojima u vršenju njihove funkcije stoje na raspolaganju stručne službe u okviru Fiskalnog saveta. Prvenstveni zadatak Fiskalnog saveta je ocena kredibiliteta fiskalne politike u pravcu poštovanja fiskalnih pravila i transparentnost fiskalne politike. Realizaciju postavljenih ciljeva Fiskalni savet realizuje kroz stalnu kontrolu makroekonomskih i fiskalnih pretpostavki korišćenih u izradi Vladinih akata, prati i ocenjuje ekonomsku politiku države i projektuje eventualne fiskalne rizike. Najznačajnija uloga Fiskalnog saveta se ogleda u sprečavanju, odnosno upozoravanju Vlade u kršenju fiskalnih pravila, a

što je nekada izrazito teško postići zbog javnog interesa u slučaju vanrednih okolnosti poput poplava, rata, elementarnih nepogoda i sl.

Kroz ugradnju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u subjekte javnog sektora značajno se deluje u pravcu jačanja fiskalne odgovornosti, jer upravo finansijsko upravljanje i kontrola treba da omogući strogo poštovanje javnih propisa definisanih u pravcu postizanja većeg stepena fiskalne odgovornosti. Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja internog „čuvara“ fiskalne odgovornosti, jer teži stalnoj implementaciji bez izuzetka svih definisanih javnih pravila i smanjenje ili ublažavanje delovanja svih rizika na koje subjekti javnog sektora nailaze u svom poslovanju. Na taj način kroz uvođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole sami subjekti javnog sektora teže da internom disciplinom doprinesu jačanju fiskalne odgovornosti, a što ima značajne implikacije na rast ukupne fiskalne odgovornosti države. Koliki su stvarni efekti sistema finansijskog upravljanja i kontrole u podizanju nivoa fiskalne odgovornosti najbolje svedoče iskustva evropskih zemalja, koje su kroz ovaj sistem ostvarile značajne uštede u egzistenciji javnog sektora i postigle veći nivo fiskalne odgovornosti. Ovo posebno dolazi do izražaja zbog činjenice da je Centralna jedinica za harmonizaciju sastavni deo Ministarstva finansija Republike Srbije omogućavajući na taj način da jedan od samih kreatora fiskalne politike u svom sopstvenom egzistencijalnom okviru ima mehanizam koji će mu omogućiti da deluje sa većim stepenom fiskalne odgovornosti.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja sveobuhvatan sistem za podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti delovanja javnog sektora, a što se realizuje kroz težnju da se eliminišu ili ublaže rizici u poslovanju i poveća stepen zakonitosti delovanja subjekata javnog sektora. Ministarstvo finansija Republike Srbije, odnosno njegov sastavni deo Centralna jedinica za harmonizaciju je kroz svoje delovanje značajno doprinela implementaciji sistema finansijskog upravljanja i kontrole kroz brojne seminare i radionice i stručna uputstva subjektima javnog sektora za implementaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Da bi se postigli potpuni efekti i benefiti implementacije ovog sistema neophodno je da dođe do promene svesti zaposlenih u subjektima javnog sektora u pravcu sagledavanja koristi koje po njihov rad ima potpuna implementacija sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Ono o čemu treba naročito voditi računa u budućnosti jeste da se implementacija sistema finansijskog upravljanja i kontrole u subjektima javnog sektora ne svede na „puku formalnost“ u smislu izrade strategija i ostalih dokumenata koji se odnose na finansijsko upravljanje i kontrolu, bez njihove praktične implementacije. To sve ukazuje da je finansijsko upravljanje i kontrola dinamičan sistem koji zahteva kontinuiran rad na njegovom unapređivanju i praktičnoj implementaciji i podizanju svesti zaposlenih, jer će ovaj sistem proizvoditi stvarne efekte kada bude primenjivan od najviših upravljačkih nivoa do najnižeg izvršilačkog nivoa. Benefiti inkorporacije ovog sistema su brojni, ali samo kada se njegovo kreiranje i postavljanje zasniva na racionalnim osnovama i kada se sagledava na adekvatan način od strane svih

zaposlenih. Iz svega navedenog proističe da de kroz sistem finansijskog upravljanja i kontrole prate ekonomski efekti danas donetih odluka i omogućava sagledavanje potencijalnih rizika, kako bi se izbegli problemi u budućnosti. Na kraju možemo konstatovati da sistem finansijskog upravljanja i kontrole omogućava da konačno subjekti javnog sektora svoje delovanje preusmere sa reaktivnog na proaktivno delovanje doprinoseći na taj način sveopštem ekonomskom razvoju zemlje, rešavajući uzroke, a ne probleme u delovanju subjekata javnog sektora.

BIBLIOGRAFIJA

1. *Finansijsko upravljanje i kontrola – materijal za obuku* (2014). Beograd: Ministarstvo finansija Republike Srbije
2. *Priručnik za internu reviziju u Srbiji – interni materijal za obuku internih revizora* (2012). Beograd: Ministarstvo finansija
3. Zvanična internet prezentacija Fiskalnog saveta Republike Srbije: <http://www.fiskalnisavet.rs/fiskalna-pravila.php>.
4. Preuzeto sa zvanične internet prezentacije Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu: www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/7.-Fiskalna-pravila2.ppt.
5. Damodaran A. (2007). *Korporativne finansije – teorija i praksa*. Podgorica: MODUS – Centar za statistička istraživanja i prognoze
6. Gravorac S., Šijan G. Kovač A. (2017). *Implementation of internal audit in public sector entities as prerequisite Serbian european integration*, in “The economic policies of small countries in terms of European integration”, University of Banja Luka, Faculty of economics, February 7 – 8, 2017.
7. Ljubisavljević, S. (2013). Organizovanje i zadaci interne revizije u domaćim i stranim bankama u republici Srbiji, *Ekonomski horizonti*, sveska 1, str. 45 – 59.
8. Mishkin S. F. (2006). *Monetarna ekonomija, bankarstvo i finansijska tržišta*. Beograd: Datastatus
9. Ranković M. J. (1994). *Konsolidovani godišnji zaključak*. Beograd: Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet u Beogradu
10. Romić L. (2015). *Teorija i politika bilansa*. Subotica: Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici.

RESUME

Through the construction of a system of financial management and control creates prerequisites for the effective realization of the objectives of public funds. Financial management and control is a unit comprised of five components that comprise the control environment, risk management, control activities, information, communication, monitoring and evaluation system. The first element relates to the control environment which essentially determines the awareness of employees about the importance of the implementation of control procedures. Risk management is the second element of financial management and control that enables the identification, assessment and control of potential events and potential threats that may jeopardize the achievement of predefined objectives and established users of public funds. The third element of financial management and controls relating to the written policies and

procedures and their implementation in order to create the preconditions for a reasonable assurance that all risks that significantly affect the goals and processes of their realization in public funds reduced to a minimum. Through a system of information and communication in the context of financial management and control, a stable base for effective communication, installation and creation of information system users of public funds, and also the creation of an efficient, reliable and timely reporting system which is exactly the focus of this element of the financial management and control. Monitoring and evaluation system is the fifth and final element of financial management and control which is focused on the very system of financial management and control.

There are numerous risks to which the subject of the public sector faces in its operations, but it is certainly the most significant business risk which can be defined as a specific event, action or omission that leaves a negative impact on an organization's operations. One of the most important parts of internal financial controls in the public sector is the system of internal audit, which represents a functionally and organizationally independent part of the internal audit with the main task of determining the effectiveness of internal controls. Lately, more often speaks of the need to increase fiscal responsibility, due to the need for permanent rationalization of costs in the public sector. In order to achieve a greater degree of fiscal responsibility Republic of Serbia has set significant limitations in the area of fiscal policy, which is primarily achieved by the introduction of appropriate fiscal policies. In addition to general fiscal rules in order to increase fiscal responsibility and created the special fiscal rules in order to ensure further reduction of the fiscal deficit in relation to gross - national product. Ministry of Finance of the Republic of Serbia, or an integral part of Central Harmonization Unit is through their actions contributed significantly to the implementation of financial management and control. Through a system of financial management and control of the following economic effects of decisions taken today and allows consideration of potential risks, in order to avoid problems in the future.