

# УНАПРЕЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ У МИНИСТАРСТВУ ОДБРАНЕ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Милан Милуновић\*  
Милена Кнежевић\*\*  
Никола Ковачевић\*\*\*

Достављен: 05. 07. 2022.

Језик рада: Српски

Кориговано: 25. 07, 31. 10 и 13. 11. 2022.

Тип рада: Прегледни рад

Прихваћен: 18. 11. 2022.

DOI број: 10.5937/vojdelo2205042M

Систем финансијског управљања и контроле (у даљем тексту: ФУК) у јавном сектору и Министарству одбране РС (у даљем тексту: МО) своје тежиште треба да усмери на принципе економичности, ефикасности, ефективности и јавности, уз закониту употребу јавних средстава, са циљем да помогне руководству у унапређењу пословања. Отуда је неопходно континуирано унапређивати ФУК, не дозволити настајање проблема већ контролама откривати потенцијалне ризике и предузимати превентивне радње, ради унапређења пословања.

Циљ рада јесте да укаже на значај финансијског управљања и контроле у јавном сектору, али и у Министарству одбране као једном од њених ресорних министарстава. Методолошки су обухваћене анализе и синтезе, компарације, индукције и дедукције пословања и ФУК за последњих пет година у јавном сектору РС.

На основу овог истраживања и сагледаног функционисања ФУК-а, добрих и лоших искустава у нормативном уређењу и у пракси, идентификовани су проблеми са предлозима за његово унапређење у јавном сектору и у МО РС. До предлога унапређења дошло се анализом извештаја Министарства финансија и Државне ревизорске институције (у даљем тексту: ДРИ), истраживањем пословања и функционисања ФУК-а у МО.

Кључне речи: *финансијско управљање, контрола, ризици, превентивно деловање, унапређење, јавни сектор РС*

\* Војна академија, Универзитет одбране у Београду, Београд, Република Србија, 0208luna@gmail.com

\*\* Војна академија, Универзитет одбране у Београду, Београд, Република Србија

\*\*\* Војна академија, Универзитет одбране у Београду, Београд, Република Србија

## Увод

Циљ овог истраживања јесте унапређење ФУК-а у јавном сектору и МО кроз аналитички приступ постојећег система ФУК и изналажење нових решења за његову надоградњу, али као компоненте интерне финансијске контроле у јавном сектору (у даљем тексту: ИФК). Систем финансијских и нефинансијских контрола обухвата управљање ризицима, стварање претпоставке за ефикасно остваривање циљева корисника јавних средстава (у даљем тексту: КЈС), чиме утиче и на подизање економичности, ефикасности и ефективности целокупног јавног сектора и, у коначном, и фискалног система у РС. Побољшање ФУК-а доприноси фискалној и свакој другој одговорности руководиоца и свих запослених, а изградња његовог ефикасног система у РС је саставни део претприступних преговора у процесу европских интеграција.

Одговорност за успостављање, примену и развој система ФУК-а у МО је, прве свега, у надлежности руководиоца, али само спровођење је обавеза свих запослених у свим радним процесима и пословним процедурама.

Предмет истраживања обухвата анализу примене и развоја система ФУК, односно унапређења која ће омогућити његово боље функционисање, изналажење предлога за побољшање превасходно економичности, ефикасности и ефективности успостављеног система ФУК у јавном сектору и МО РС. Резултати истраживања треба да допринесу унапређењу функционисања овог система који је имплементиран у јавном сектору и МО РС.

## Увођење финансијског управљања и контроле у јавном сектору Републике Србије

Интерна финансијска контрола првобитно је настала и уведена у САД. Наиме, захтеви корпоративног управљања захтевају савремени светски стандард интерне контроле. Као резултат тога, Комисија спонзорских организација (КО-SO)<sup>1</sup> – Националне комисије за фалсификоване финансијске извештаје (позната и као Тредвејска комисија), 1992. године је објавила документ под називом *Интерна контрола – интегрисани оквир*, који дефинише интерну контролу и пет међусобно повезаних компонената које сачињавају интерну контролу. Нови измењени оквир је објављен 2013. године. Наведену контролу из САД је преузела Европска унија, а РС је преузела кроз поглавље 32 – Финансијски надзор, као једно од 35 поглавља у поступку придруживања РС Европској унији.

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

---

<sup>1</sup> Комисија спонзорских организација – COSO (Committee of Sponsoring Organizations), основана у САД, 1985. године.

низације. Такође, ИФК у јавном сектору обухвата целокупан систем који успоставља Влада ради контролисања коришћења буџетских средстава.<sup>2</sup>

Систем интерних контрола је одлучујући за ефикасно пословање сваке организације. Контролне активности обухватају писане процедуре и поступке који треба да обезбеде остваривање пословних циљева организације. Успостављају се да пружи *разумно уверавање* да су потенцијални ризици који угрожавају остваривање пословних циљева ограничени на прихватљив ниво. Контроле треба да се одвијају у целој организацији, на свим нивоима и функцијама, као што су: одобрења, пренос овлашћења, провере, усаглашавања, преиспитивање резултата рада, безбедност средстава, раздвајање дужности и др.<sup>3</sup>

Министарство одбране Републике Србије, према одредбама Закона о буџетском систему РС, представља директног корисника буџетских средстава и, сходно томе, примењује све законом и другим прописима дефинисане одредбе интерних и осталих облика контроле финансијског управљања.

## Функционисање финансијског управљања и контроле у Министарству одбране Републике Србије

Систем ФУК успоставља се у складу са донетим прописима који регулишу успостављање и развој система ИФК у јавном сектору РС. Финансијско пословање у МО ближе је уређено Правилником о финансијском пословању у МО и ВС<sup>4</sup> и Правилником о материјалном пословању у МО и ВС<sup>5</sup>, организационим наређењима и процедурама.

За успостављање интерне контроле<sup>6</sup> у систему одбране одговорни су наредбодавци који га и спроводе, као и сви запослени. Министарство одбране, као директан буџетски корисник, у обавези је да извршава буџет на начин како је то регулисано Законом о буџетском систему, Правилником о систему извршења буџета и осталим подзаконским актима.

Процес интерне контроле спроводи се континуирано у пословању корисника средстава кроз формалну, суштинску и рачунску контролу исправности рачуноводствене исправе и пратеће документације.

<sup>2</sup> Леко, В.: „Врховна државна ревизија јавних средстава”, Правни факултет, Београд, 2008, стр. 304.

<sup>3</sup> Жугић Р., Милуновић М., Станковић С., *Основи ревизије и контроле*, Медија центар „Одбрана”, 2020, стр. 167-170.

<sup>4</sup> Министарство одбране РС, „Правилник о финансијском пословању у МО и ВС”, „СВЛ”, бр. 17/11, 3/13, 12/14, 9/17 и 41/20, са Прилогом 14, Београд, 2011, чланови 103-112.

<sup>5</sup> Министарство одбране РС, „Правилник о материјалном пословању у МО и ВС”, „СВЛ”, бр. 29/14, Београд, 2014.

<sup>6</sup> Костић, Р. О., Жугић, Р., Радојковић, М., *Интерна финансијска контрола и финансијско управљање у јавном сектору и њихова улога у систему одбране*. Војно дело, 66(3), стр. 238-254, 2014. <https://doi.org/10.5937/vojdelo1403238k>

У Министарству одбране и Војсци Србије постоје следећи облици интерне финансијске контроле:

- надзор – текућа, свакодневна контрола средстава и рада, коју обављају наредбодаваци;
- контрола законитости, исправности и састављања исправа о пословној промени, коју обављају рачунопологачи;
- контрола у Рачуноводственом центру;
- инспекцијски послови одбране у Инспекторату одбране;
- откривање и документовање кривичних дела организованог криминала, прања новца и корупције (злоупотреба службеног положаја, трговина утицајем, примање и давање мита) што обављају органи Војнобезбедносне агенције и органи Војне полиције.<sup>7</sup>

Сектор за буџет и финансије, као део Министарства одбране, реализује његову финансијску и рачуноводствену функцију. Организација и надлежности овог сектора утврђени су постојећим прописима и регулативама.

Такође, Сектор за буџет и финансије, као организациона јединица МО надлежна за буџет и финансије, поред осталог, даје оцену материјалног и финансијског пословања команди, јединица и установа Војске Србије и организационих делова МО у складу са прописом о оцењивању организационих делова МО и Војске Србије, даје смернице за развој пословног информационог система и утврђује форму извештаја за потребе финансијског управљања и контроле.<sup>8</sup>

Дакле, Сектор за буџет и финансије, односно финансијска служба у МО, у опису својих надлежности врши претходну контролу рачуноводствених исправа и поступака, док њихову накнадну контролу обављају остали органи у саставу Министарства одбране, попут Инспектората.

## Анализа стања и проблеми финансијског управљања и контроле у јавном сектору Републике Србије

Обавеза успостављања ФУК-а за КЈС прописана је Законом о буџетском систему, као обавеза ЦЈХ Министарства финансија да обавља послове хармонизације и координације ИФК-а у јавном сектору. Министарства, као директни корисници буџета<sup>9</sup> РС, у обавези су да успоставе адекватан систем интерних контрола који ће

---

<sup>7</sup> Жугић, Р., Костић, Р. и Радојковић, М., „Интерна финансијска контрола и финансијско управљање у јавном сектору и њихова улога у систему одбране”, Војно дело, Београд, јесен/2014, стр 250.

<sup>8</sup> Радивојевић, М., Тешановић, Б., „Систем интерне контроле и ревизије у Министарству одбране и Војсци Србије”, Безбедност 2/2020.

<sup>9</sup> Владисављевић, В., Пешић, Х., *Буџетска процедура у Републици Србији – израда, доношење и усвајање завршног рачуна буџета*. Одитор, 4(2)/2018, 90-100. <https://doi.org/10.5937/Oditor1802090V>

им омогућити ефективно управљање ризицима и остваривање циљева пословања у складу са прописима, буџетом и добрим финансијским управљањем, односно у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности.

Стање ИФК-а у јавном сектору РС презентује се у Консолидованом годишњем извештају, који израђује и на својој интернет страници објављује Министарство финансија. Такође, ДРИ у својим годишњим извештајима о ревизијама обухвата функционисање ИФК-а.

Показатеље из консолидованих годишњих извештаја о стању ИФК-а у јавном сектору РС за министарства са органима у саставу управе, дирекције и инспектората за последњих пет година (2016–2020) систематизовани су у табели 1.

Табела 1 – Стање ИФК у јавном сектору РС за министарства у периоду од 2016. до 2020. године

ОБЛАСТИ ПОСЛОВАЊА	ПРЕПОРУКЕ ПО ГОДИНАМА					%
	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	
Интерна правила и процедуре	2492	2214	2587	3405	2761	110,79
Планирање	328	310	370	390	240	73,16
Примања и приходи	184	180	255	170	113	61,41
Јавне набавке и уговарање	598	741	595	637	450	75,25
Запослени, плате и накнаде	470	411	460	529	377	80,21
Плаћања и пренос средстава	202	180	255	244	159	78,71
Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање	622	555	568	590	678	109,00
Информациони системи	159	215	184	213	190	119,49
УКУПНО	5055	4806	5274	6178	4968	98,27

Извор: Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК-а у јавном сектору РС, од 2016. до 2020. године<sup>10</sup>

Анализирајући методолошки представљене показатеље у осам области пословања, дошло се до следећих закључака:

– у три области пословања број препорука је растао преко 100%, у 5 области је опао и износи 61% до 79%, што је добро, тако да нема превеликих скокова нити падова, већ је присутна релативна стабилност која у укупном просеку броја препорука бележи благи пад за посматрани период и износи 98,27% (табела 1);

– највећи број препорука дат је у 2019. години (6.178), а осталих година тај број је износио око 5.000 препорука;

<sup>10</sup> Министарство финансија РС „Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК у јавном сектору РС,“ од 2016 до 2020. године.

– забрињавајуће је што је највећи број препорука дат у области: интерна правила и процедуре, затим у области јавних набавки, књиговодства, плата и плаћања;

– посебну тежину имају препоруке у области планирања, јер указују на пропусте, што свакако није добро за институције у јавном сектору и

– забрињавајуће је што су слични показатељи утврђени и приликом анализе наведених препорука пре 10 година.<sup>11</sup>

Анализирајући укупне препоруке које су систематизоване за последњих пет година (2016–2020), произилази да се њихов већи део из претходних година отклањао, што указује на то да су их руководиоци прихватили и спроводили усаглашене препоруке (табела 2).

Табела 2 – Отклањање препорука ИФК-а у јавном сектору РС за министарства у периоду од 2016. до 2020. године

ПРЕПОРУКЕ ПО ГОДИНАМА	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	УКУПНО
Број датих препорука	5.055	4.806	5.274	6.178	4.968	26.281
Број отклоњених препорука (остале су у року доспећа)	3.407	4.379	4.740	3.943	2.972	19.441
% датих/отклоњених препорука	67	91	90	64	60	73,97

Извор: Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК-а у јавном сектору РС, од 2016. до 2020. године<sup>12</sup>

Карактеристично је да се проценат отклоњених препорука кретао од 60% до 91%, али да за преостале препоруке рок доспећа није истекао. Међутим, није добро што је у последње две године проценат отклоњених препорука падао до 64% и 60%, што указује на увећање оних које нису отклоњене. Дакле, неопходно је да препоруке којима нису истекли рокови буду потпуно спроведене, што би указивало на доследност и побољшање рада институција у јавном сектору.

Веома је важно истаћи да се у последњем анализираном Консолидованом годишњем извештају за 2020. годину, Министарство одбране не спомиње у негативним контекстима, што представља позитиван помак у области ФУК-а.

<sup>11</sup> Жугић, Р., Милуновић, М., Станковић, С., „Основи ревизије и контроле”, Медија центар „Одбрана”, Београд, 2020, стр. 239-240.

<sup>12</sup> Министарство финансија РС „Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК у јавном сектору РС,” од 2016. до 2020. године.

Поред анализе консолидованих годишњих извештаја о стању ИФК-а у јавном сектору и МО, као веома важан показатељ успешности ФУК-а, анализирали су и извештаји о раду ДРИ о ревизијама<sup>13</sup> у јавном сектору и МО у периоду од 2017. до 2021. године.

Државна ревизорска институција је највиши орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, основана Законом 2005. године. У новембру 2008. године постала је пуноправна чланица Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), а део Европске организације врховних ревизорских институција (EUROSAI) 23. јуна 2009. године.<sup>14</sup>

Ова институција врши своју надлежност ревизије, саветовања корисника јавних средстава, начин извештавања Народне скупштине, организација и састав Институције, начин обезбеђивања јавности рада, начин одлучивања и друга питања од значаја за рад Институције.<sup>15</sup> За ефикасно и ефективно спровођење ревизије потребно је да ДРИ обави одређене активности,<sup>16</sup> које су приказане на слици 1.

Обезбедити да је руководство ДРИ спремно да подржи спровођење ових активности:		
Одлучити које стандарде ревидирања применити	Саставити ревизијски приручник са детаљним описима поступака који морају бити усклађени са стандардима ревизије	Успоставити поступке потврђивања, контроле и осигурања квалитета који обезбеђују доследну примену ревизијског приручника

Слика 1 – Активности које ДРИ треба да обави за ефикасно и ефективно спровођење ревизије

<sup>13</sup> Костић, Р., *Ревизија остваривања циљева буџетских програма*. Одрживи развој, 2(1), стр. 41-52, 2020. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2001041K>

<sup>14</sup> [www.dri.rs](http://www.dri.rs), приступљено дана 29.04.2021. године.

<sup>15</sup> Кнежевић, М., Николић, С., Нешевски, А., *Контрола буџета у функцији цивилне демократске контроле Војске у РС*, Војно дело, Београд, 03/21, стр. 115-116.

<sup>16</sup> Станојевић, С., и др., *Теорија државне ревизије*, Центар за економска и финансијска истраживања, Крагујевац, 2018, стр. 14.

На почетку посматраног периода, односно у 2017. години, ДРИ је у свом Извештају о спроведеној ревизији<sup>17</sup> за ту годину у јавном сектору и МО, дао главну примедбу да систем ФУК није успостављен правилно, односно да својим функционисањем не обезбеђује пословање у складу са циљевима система ФУК-а.

Анализом Извештаја о спроведеној ревизији у јавном сектору и МО за 2018. годину, утврђено је да је ДРИ дала укупно 2.098 препорука. Највећи број препорука односио се на области расхода и издатака, законитости и њиховог наменског трошења, али и у вези са праћењем реализације расхода и, у исто време, достизања датих циљева организације.

Примена препорука проузроковала је позитивне ефекте кроз унапређење финансијског извештавања, унапређење интерних контрола и повећање усклађености са прописима, смањење расхода, повећање прихода и кроз друге користи за грађане. Поред набројаних ефеката који се могу финансијски исказати, субјекти ревизије су донели многобројна интерна акта (правилнике, одлуке, упутства итд.), а на основу њихове примене се у предстојећим годинама очекују знатне уштеде, објективније финансијско извештавање и друге користи.<sup>18</sup>

Министарство одбране, као део јавног сектора РС, припремило је детаљне описе пословних процеса, ток документације, кораке у доношењу одлука, као и рокове за завршетак посла и успоставило механизме којима се контролише да ли су прописане детаљне процедуре рада доступне свим запосленима, као и да ли је обезбеђена подела дужности.

За 2019. годину, ДРИ је у свом Извештају о раду дала укупно 1221 препоруку, што је више него дупло мање у односу на претходну годину. Али, као веома важна чињеница у том извештају се наводи да се још увек нису успоставили механизми система ФУК-а о мерењу учинка организације, односно везе расхода са циљевима организације.

Финансијско управљање и контрола осмишљени су првенствено са циљем да се обезбеди усаглашеност са законским и институционалним захтевима, да се промовише концепт „вредност за новац“, као и високи стандарди квалитета корпоративног управљања и адекватног понашања, те да се осигура стварна одговорност и добри системи интерне контроле.<sup>19</sup>

Министарство одбране је израдило решење којим је именован руководилац одговоран за ФУК, као и радна група и лица одговорна за ФУК у организационим целинама Министарства. Поред тога, донет је акциони план за успостављање система ФУК, сачињене су мапе пословних процеса, израђена је Стратегија управљања ризицима и Регистар стратешких ризика МО и ВС.

---

<sup>17</sup> Ковачевић, М., Трандафиловић, Ј., Калач, Д., *Ревизијски аспекти извршења буџета*. Одитор, 5(1)/2019., стр. 93-105. <https://doi.org/10.5937/Oditor1901091K>

<sup>18</sup> Државна ревизорска институција, „Извештај о раду ДРИ за 2018. годину“, Београд, 2019, стр. 52 и 53.

<sup>19</sup> Министарство финансија РС „Приручник за финансијско управљање и контролу“, Београд, 2020, стр. 6-8.



Анализом Извештаја о раду ДРИ за 2020. годину идентификовано је укупно 1.749 препорука. Примена препорука проузроковала је позитивне ефекте кроз унапређење финансијског извештавања, интерних контрола и повећање усклађености са прописима, смањење расхода, повећање прихода и кроз друге користи за грађане.<sup>20</sup>

На крају посматраног периода, ДРИ је у Извештају о раду за 2021. годину субјектима ревизије дала укупно 1.403 препоруке ради отклањања неправилности и унапређења интерних контрола. Највећи број препорука односио се на области расхода и издатака – 21,36%, а у области ФУК-а – 19,42% од укупног броја препорука.

У ревидираним системима уочено је да је тон и став руководилаца и одговорних лица позитиван, да промовише морал, интегритет и добру праксу, да запослени поседују одговарајуће вештине и искуство за извршавање задатака и показују склоност ка праћењу процедура и развој дисциплине, да су кључни циљеви и ризици идентификовани, да се прате и анализирају, те да постојеће контролне активности пружају уверавање да је обезбеђено њихово остваривање.

У суштини, главни недостатак већине контролисаних субјеката јавног сектора је непостојање везе између расхода и циљева организација, односно непостојање механизма за мерење учинака организација.

Дакле, евидентан је напредак у систему ФУК-а за посматрани период у јавном сектору РС, а у МО нема утврђених неправилности. Међутим, ДРИ је у својим препорукама идентификовала поједине ризике, који могу утицати на нетачно и неправилно извештавање.<sup>21</sup>

У оквиру Сектора за буџет и финансије МО налази се Рачуноводствени центар као посебна целина, који првенствено врши контролу докумената у области финансијског пословања које достављају јединице и установе МО и Војске Србије, практично непосредно пре уноса налога за плаћање у Трезор Републике Србије. На тај начин Рачуноводствени центар, као други степен контроле, практично обезбеђује сигурност свим саставима МО у контроли финансијског пословања. Значајно је истаћи да се тренутно у МО уводи нови рачуноводствени информациони систем (у даљем тексту: РИС) који ће омогућити јединицама и установама МО и Војске Србије електронску израду и унос налога за плаћање у сам РИС. Међутим, РИС је замишљен тако да суштинску контролу документације врше јединице и установе МО и Војске Србије, које неће достављати документацију Рачуноводственом центру већ ће само уносити у РИС налог за плаћање, који ће Рачуноводствени центар контролисати без документације у прилогу. Изузетак се предвиђа за „веће набавке“ за потребе МО и Војске Србије, где ће се уз унети налог у РИС достављати и пропратна документација у при-

<sup>20</sup> Државна ревизорска институција, „Извештај о раду ДРИ за 2020. годину“, Београд, 2021, стр. 69.

<sup>21</sup> Државна ревизорска институција, „Препоруке из Извештаја о ревизији финансијских извештаја МО за 2018, Број: 400- 205/2019-03/13“, Београд, 2019.

логу налога. Нови РИС ће убрзати израду и унос налога за плаћање у РИС и Трезор Републике Србије, односно документација се више неће достављати поштом, али ће се, са друге стране, пребацити терет одговорности за контролу са Рачуноводственог центра на јединице и установе МО и Војске Србије, што ће произвести потребу да се кадровски ојача финансијска служба јединица и установа МО и Војске Србије.

Инспекторат одбране је дефинисан као орган управе у саставу Министарства одбране и између осталог врши инспекцијски надзор материјалног и финансијског пословања, као и примену буџетских начела<sup>22</sup> у свим организационим јединицама МО и Војске Србије.

Интерна ревизија је организована кроз Одсек за интерну ревизију као ужу унутрашњу организациону јединицу МО, која је директно потчињена министру одбране.

У сваком случају, све наведене целине МО, путем контрола, надзора и ревизија које врше, доприносе и помажу руководству МО у унапређењу пословања и ФУК-у. Опште је мишљење да руководство Министарства примењује концепт управљачке одговорности и да од свих облика контрола у систему очекује да му помогну у обављању задатака, како би остварило своје циљеве, послујући на исправан, економичан, ефикасан и ефикасан начин.<sup>23</sup>

Дакле, због свега наведеног, неопходно је предузети адекватне мере ради унапређења функционисања ФУК-а и комплетног пословања у МО.

## Предлози за унапређење финансијског управљања и контроле у Министарству одбране Републике Србије

Предлози за унапређење ФУК-а у јавном сектору и МО настали су на основу анализе консолидованих годишњих извештаја Министарства финансија у посматраном периоду, као и годишњих извештаја ДРИ за јавни сектор и МО РС. Веома је важно истаћи да је ФУК у јавном сектору успостављен и да МО предњаци у појединим сегментима.

Кључни предлози за унапређење система ФУК су:

- потребно је да и препоруке којима нису истекли рокови буду потпуно спроведене, што би побољшало рад институција у јавном сектору,
- увођење обавезе извештавања ЦЈХ о поступању по датим препорукама утицало би на већу ефикасност интерних контрола,
- подизати ниво свести и одговорности руководилаца и свих запослених и
- развијати сарадњу и радити на унапређењу интерних контрола и размени добре праксе са ЕУ и земљама у окружењу.

---

<sup>22</sup> Пешић, Х., Миљковић, М., *Одрживост буџетских начела и процедура*, Одрживи развој, 2(2)/2020., стр. 15-29. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2002015P>

<sup>23</sup> Радивојевић, М., Тешановић, Б., „Систем интерне контроле и ревизије у Министарству одбране и Војсци Србије”, *Безбедност* 2/2020.

Такође, ЦЈХ Министарства финансија је у последњем Консолидованом извештају за 2020. годину дошла до одређених закључака који указују на проблеме и унапређења у функционисању ФУК-а, који су заједнички за све кориснике јавног сектора у РС. То су:

- недостатак кадровских капацитета;
- недовољна обученост запослених којима су делегирани послови из области ФУК-а, као и руководиоца свих нивоа;
- потреба за изградом методолошких материјала и алата који су прилагођени различитим типовима корисника и специфичностима организација, природи њихове делатности и структури;
- потреба за значајнијом разменом искуства истих категорија КЈС, умрежавање лица која се оперативно баве системом ФУК;
- недостатак знања и вештина за израду и примену ФУК алата – мапа пословних процеса, дијаграма тока и интерних процедура, адекватно дефинисање циљева организације и, повезано с њима, идентификовање ризика и израда регистра ризика и стратегије управљања ризицима;
- неадекватно постављени циљеви пословних процеса и критеријума мерљивости;
- неадекватна повезаност појединих пословних активности;
- потреба за обезбеђивањем и подизањем квалитета система.<sup>24</sup>

Поред наведеног, Министарство финансија је објавило Смернице за управљање неправилностима, како би помогло руководиоцима корисника јавних средстава – КЈС да успоставе систем за откривање и решавање неправилности, као и Смернице за ФУК за мале КЈС (правила и праксе у јавном сектору РС као одговор на неке од КОСО принципа и праћење имплементације од стране ЦЈХ).<sup>25</sup>

Да би МО задржало, а делом и унапредило достигнути ниво ФУК-а, потребан је континуирани рад, јер ће се, у супротном, грешке које су се јавиле у осталим субјектима јавног сектора јавити и у МО.

Поред наведених предлога, истраживањем функционисања ФУК-а у МО, а због присутних проблема у пословању, потребно је применити следећа унапређења:

- континуирано радити на унапређењу управљања ризицима, односно редовно их ажурирати (карактеристичан пример представљају ризици који су се јавили током пандемије изазване вирусом COVID-19);
- редовно ажурирати акциони план и Стратегију ради континуираног унапређивања система ФУК;
- континуирано спроводити обуку свих лица која се налазе на кључним дужностима за функционисање система ФУК у МО, а сва запослена лица у МО, кроз заједничку обуку, подсећати на значај система ФУК;
- примењивати смернице Министарства финансија за ФУК;

<sup>24</sup> Министарство финансија РС „Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК у јавном сектору РС за 2020. годину,” Београд, 2021.

<sup>25</sup> Милуновић, М., *Унапређење ФУК у систему одбране*, Војно дело, Београд, зима/2010, стр. 273.

- унифицирати радне и пословне процедуре код корисника средстава на свим нивоима у МО и ВС;
- примењивати „научене лекције” ради превенције и спречавања проневера;
- благовремено вршити попуњу кадра, а посебно лица на руководећим дужностима, јер су запослени у организацији основни чинилац правилног функционисања система ФУК у МО<sup>26</sup>;
- увођењем РИС-а у МО и Војску Србије неопходно је кадровски ојачати финансијску службу јединица и установа МО и Војске Србије и
- контролама и разменом искустава благовремено процењивати ризике ради смањења губитака, спречавања проневера и побољшања економичности, ефикасности и ефективности.

Резултат коме треба стално тежити јесте унапређење и модернизација система управљања јавним финансијама, са фокусом на примени консолидованих методологија и процедура ИФК-а у јавном сектору, у складу са међународним стандардима и добром праксом у свету и ЕУ, као и примена добре праксе на унапређењу ФУК-а у јавном сектору и МО Републике Србије.

## Закључак

Истраживање је показало да систем ФУК у јавном сектору и МО РС, спроводе руководиоци и сви запослени. Обликован је у складу са потребама и постојећим окружењем, ради обављања пословања на правилан, етичан, економичан, ефективан и ефикасан начин, и усклађен са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама. Системом ФУК се настоји заштитити имовина и други ресурси, јачати одговорност, правовремено и тачно извештавати о финансијским и свим другим аспектима пословања у јавном сектору и МО РС.

Имплементација система ФУК се не своди на „формализам”, у смислу израде стратегија, акционих планова и осталих докумената, без њихове практичне примене. Развој ФУК-а захтева континуиран рад на подизању свести руководиоца и запослених о одговорности и његовом унапређивању.

Да би систем ФУК продуковао стварне ефекте, треба да буде примењиван од највиших управљачких нивоа до најнижег извршилачког нивоа. Кроз њега се прате економски ефекти свих донетих одлука и омогућава сагледавање потенцијалних ризика, како би се избегли проблеми у будућем периоду.

Континуирану обуку свих учесника у процесу развоја ФУК-а неопходно је спроводити непосредном комуникацијом, разменом искустава и организовањем практичних радионица.

Посебну одговорност има ЦЈХ Министарства финансија РС која, кроз своје активности, треба да допринесе бољој имплементацији и унапређењу система ФУК.

---

<sup>26</sup> Милуновић, М., Ковачевић, Н., стручни рад на КШУ: „Финансијско управљање и контрола у Министарству одбране и Војсци Србије”, Универзитет одбране, Београд, 2022, стр. 59.

Тежиште контрола потребно је преусмерити са законитости и правилности на економичност, ефикасност и ефективност пословања, чиме ће систем ФУК функционисати лакше, мање се бавећи неправилностима у пословању, а више деловати превентивно и саветодавно према руководству. На тај начин, смањиће се ризици у пословању, а руководству ће се помоћи у доношењу одлука које ће дати веће економске ефекте, а, у крајњем, повећаће се ефикасност, економичност и јавност у раду јавног сектора.

## Литература

- [1] Владисављевић, В., Пешић, Х., *Буџетска процедура у Републици Србији – израда, доношење и усвајање завршног рачуна буџета*. Одитор, 4(2)/2018, 90-100. <https://doi.org/10.5937/Oditor1802090V>
- [2] Вукша, С., *Напомене као основни финансијски извештаји*, Акционарство, 25(1)/2019.
- [3] Жугић, Р., Милуновић М., Станковић С., уџбеник „Основи ревизије и контроле”, Медија центар „Одбрана”, Београд, 2020.
- [4] Жугић, Р., Костић, Р. и Радојковић, М.: *„Интерна финансијска контрола и финансијско управљање у јавном сектору и њихова улога у систему одбране”*, Војно дело, Београд, јесен/2014.
- [5] Комисија спонзорских организација – COSO (Committee of Sponsoring Organizations), основана у САД, 1985. године.
- [6] Кнежевић, М., Николић, С. и Нешевски, А., *Контрола буџета у функцији цивилне демократске контроле Војске у РС*, Војно дело, Београд, 03/21
- [7] Костић, Р. О., Жугић, Р., & Радојковић, М. *Интерна финансијска контрола и финансијско управљање у јавном сектору и њихова улога у систему одбране*. Војно дело, 66(3)/2014, <https://doi.org/10.5937/vojdela1403238k>
- [8] Костић, Р. *Ревизија остваривања циљева буџетских програма*. Одрживи развој, 2(1)/2020. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2001041K>
- [9] Ковачевић, М., Трандафиловић, Ј., & Калач, Д., *Ревизијски аспекти извршења буџета*. Одитор, 5(1)/2019., <https://doi.org/10.5937/Oditor1901091K>
- [10] Лeko, В., *„Врховна државна ревизија јавних средстава”*, Правни факултет, Београд, 2008.
- [11] Министарство одбране РС, *„Правилник о финансијском пословању у МО и ВС,”* „СВЛ”, бр. 17/11, 3/13, 12/14, 9/17 и 41/20, са Прилогом 14, Београд, 2011.
- [12] Министарство одбране РС, *„Правилник о материјалном пословању у МО и ВС,”* „СВЛ”, бр. 29/14, Београд, 2014.
- [13] Милуновић, М., *„Унапређење ФУК контроле у систему одбране”*, Војно дело, Београд, зима/2010.
- [14] Министарство финансија РС *„Консолидовани годишњи извештај о стању ИФК у јавном сектору РС,” од 2016. до 2020. године*, Београд.
- [15] Министарство финансија РС *„Приручник за финансијско управљање и контролу”*, Београд, 2020.

[16] Државна ревизорска институција, „Извештај о раду ДРИ од 2017. до 2021. године”.

[17] Милуновић, М., Ковачевић, Н., стручни рад на КШУ: „Финансијско управљање и контрола у Министарству одбране и Војсци Србије”, Универзитет одбране, Београд, 2022.

[18] Министарство финансија РС, Твининг пројекат ЕУ „Подршка даљем развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору (ПИФЦ)”, Београд, 2018.

[19] Радивојевић, М., Тешановић, Б., „Систем интерне контроле и ревизије у Министарству одбране и Војсци Србије”, Безбедност 2/2020.

[20] Станојевић, С., и др. *Теорија државне ревизије, Центар за економска и финансијска истраживања*, Крагујевац, 2018.

[21] Савез рачуновођа и ревизора Србије, „Оцена ризика и интерна контрола”, Међународни стандарди ревизије, Београд, 2002.

[22] Пешић, Х., Миљковић, М., *Одрживост буџетских начела и процедура*, Одрживи развој, 2(2)/2020, <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2002015P>

## Резиме

Систем финансијског управљања и контроле представља новину и успоставља се у Министарству одбране у складу са донетим прописима који регулишу успостављање и развој система интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Србије. Интерне контроле финансијског пословања у Министарству одбране регулисане су законским и подзаконским прописима Републике Србије, али и интерним прописима Министарства. Интерна контрола финансијског пословања у Министарству одбране ближе је уређена Правилником о финансијском пословању у Министарству одбране и Војсци Србије и Правилником о материјалном пословању у Министарству одбране и Војсци Србије, организационим наређењима јединица и установа и интерним процедурама.

На основу анализираних консолидованих извештаја Министарства финансија и Извештаја о раду Државне ревизорске институције у посматраним периодима, у односу на помак у увођењу финансијског управљања и контроле, уочено је напредовање Министарства одбране у односу на остатак јавног сектора у Републици Србији.

Финансијско управљање и контрола у Министарству одбране, као делу јавног сектора Републике Србије, осмишљено је тако да обезбеди усаглашеност са законским и институционалним захтевима, али првенствено да се промовише концепт „вредност за новац”.

На основу истраженог функционисања финансијског управљања и контроле у Министарству одбране уочено је да је побољшана економичност, ефикасност, ефективност у раду органа финансијске службе јединица и установа Министарства одбране и Војске Србије. Такође, установљено је да постоје потребни закони, прописи и процедуре значајне за унапређење финансијског пословања у Министарству одбране.

Наиме, уведене су процедуре којима се олакшава пословање органа финансијске службе у Министарству одбране и Војсци Србије, али и дефинише одговорност по функцијама и контима економске класификације. Уведени су носиоци функција и, у складу с тим, конта економске класификације. На тај начин обезбеђена је не само одговорност већ и начин да се развој функција у Министарству одбране и Војсци Србије планира и реализује у складу са циљевима развоја система одбране. Повезивање учинака развоја и трошења финансијских средстава је императив увођења финансијског управљања у јавни сектор.

Поред утврђених носилаца функција, у Министарству одбране су дефинисана овлашћења посебним интерним актом за све наредбодавце система одбране. Утрошак финансијских средстава реализује се у складу са датим овлашћењима, што је предмет контроле у Министарству одбране и Војсци Србије.

Такође, поред датих овлашћења за законито и наменско трошење финансијских средстава, неопходно је планирање утрошка, али и примена свих постојећих прописа, како у Републици Србији, тако и интерних у Министарству одбране и Војсци Србије. То значи да утрошак финансијских средстава система одбране треба да буде наменски и законит.

Поред унапређења финансијског управљања и контроле у Министарству одбране, циљ је смањење губитака, спречавање проневера и постизање већих економских ефеката. На основу истраженог функционисања финансијског управљања и контроле у Републици Србији и Министарству одбране, може се закључити да је потребно избегавати уочене проблеме и примењивати најбоља искуства и предложена решења.

Кључне речи: *финансијско управљање, контрола, ризици, превентивно деловање, унапређење, јавни сектор РС*

© 2022 Аутори. Објавило *Војно дело* (<http://www.vojnodelo.mod.gov.rs>). Ово је чланак отвореног приступа и дистрибуира се у складу са лиценцом Creative Commons (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

