

УНАПРЕЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ
УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ
У СИСТЕМУ ОДБРАНЕ

Милан М. Милуновић

Генералштаб Војске Србије – Команда копнене војске ВС

Контрола трошења јавних расхода врши се успостављањем система финансијског управљања и контроле, кроз прилагођавање регулативе наше земље регулативи развијених земаља, посебно ради испуњења услова за улазак у Европску унију. Сходно томе, процес континуираног прилагођавања и примене законске регулативе одвија се у пракси у свим јавним институцијама, те и у систему одбране. Систем финансијског управљања и контроле у јавном сектору и у систему одбране потребно је потпуно успоставити и усмерити тако да тежиште вршења контрола не буде на законитости и правилности, већ на економичности, ефикасности и ефективности трошења јавних расхода. На тај начин смањиће се ризици у пословању и помоћи руководству у квалитетнијем доношењу одлука.

Кључне речи: *финансијско управљање, контрола, инспекција, ревизија, унапређење.*

Увод

Надзор над трошењем јавних расхода представља активност усмерену на смањење трошкова функционисања органа државе и њених ентитета, а врши се кроз контролу, инспекцију и државну ревизију. Контроле су свакодневни континуирани надзор у оквиру државне управе и имају најчешће интерни карактер. Инспекције су накнадне екстерне контроле државних органа. Државна ревизија има функцију испитивања јавних расхода и оцењује економичност, ефикасност и ефективност државних институција.

У овом чланку обрађен је систем финансијског управљања и контроле, који у суштини представља савремено схватање и примену интерних контрола, уз праћење и подршку од интерне ревизије.

Систем финансијског управљања и контроле

Пре него што дефинишемо систем финансијског управљања и контроле, треба истаћи да је улога интерне ревизије да покрива процесе управљања ризиком и процесе контроле и управљања. То је активност независног, објективног уверавања, са циљем унапређивања материјалног и финансијског пословања. Суштина рада интерне ревизије је пружање савета руководству о томе да ли у материјалном и финансијском пословању постоје поуздани системи управљања ризиком и интерне контроле. Циљ рада интерне ревизије је управљање ризицима и контролом.

Финансијско управљање и контрола представља свеобухватан систем интерних контрола, који се спроводи политикама, процедурама и активностима које наредбом успоставља наредбодавац корисника средстава.

Систем финансијског управљања и контроле дефинише се кроз следеће детерминанте:

1. визија;
2. мисија;
3. кључни пословни циљеви;

4. листа пословних процеса, потпроцеса и активности пословног процеса са детаљним описом.

Визија система финансијског управљања и контроле је унапређен систем материјалног и финансијског пословања, који послује на принципима ефикасности, ефективности и економичности додељених финансијских средстава, који ће омогућити довољан степен уверавања да је успостављен поуздан систем управљања ризиком и интерне контроле.

Мисија система финансијског управљања и контроле представља систематске активности усмерене ка успостављању интегрисаног процеса управљања ризиком и обезбеђивања адекватног система контроле материјалног и финансијског пословања.

Кључни пословни циљеви финансијског управљања и контроле обухватају системе интерних контрола, који се спроводе политикама, процедурама и активностима, а које наредбом успоставља наредбодавац корисника средстава. Главни пословни циљеви су:

- 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;
- 2) реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
- 3) добро финансијско управљање (ефикасност, ефективност и економичност пословања);
- 4) заштита средстава и података (информација).

Листа пословних процеса обухвата:

- 1) контролно окружење;
- 2) управљање ризиком;
- 3) интерну контролу и праћење и процену система.

Контролно окружење

Контролно окружење одређује атмосферу у колективу, утичући на запослене и њихов став о контроли. Оно представља основу за све остале компоненте интерне контроле, дисциплину и структуру. Фактори контролног окружења су интегритет, етичке вредности и стручност запослених, став руководства и стил командовања, начин додељивања овлашћења и одговорности, организација и усавршавање запослених.

Управљање ризиком

Ризици су изазови које треба савладати тако да се постигне одговарајући циљ. Управљање ризиком врши се применом унапређивања контрола тамо где су оне неопходне и умањењем претераних контрола тамо где су сувишне. Контроле увек морају да буду добро фокусиране, квалитетне и при томе треба да имају смисао. Због тога управљање ризиком представља динамичан процес предузимања оправданих корака ради откривања и борбе против ризика, који утичу на остваривање циљева сваке организације. Управљање ризиком зависи од утврђивања носиоца ризика или лица које је најодговорније за предузимање мера, као одговор на постојећи дефинисани ризик. Постоји неколико етапа управљања ризиком:

- утврђивање ризика је потреба да се ризик евидентира и идентификује;
- процена ризика своди се на процену значаја идентификованог ризика;
- управљање ризиком представља развој стратегије за управљање ризиком и
- преглед представља ажурирање стратегије управљања ризиком који се примењује.

Ризик пословања ублажава се путем континуираних контрола. Ризици често могу угрозити систем материјалног и финансијског пословања, па се интерне контроле користе за превазилажење ризика. Стандарди за оцењивање стања материјалног и финансијског пословања су:

- процена ризика (идентификовање, мерење и рангирање);
- анализа ризика и утицај на пословне процесе (анализа ризика врши се једном годишње);
- препоруке за накнадне активности и праћење ризика и
- формирање регистра ризика са попуњеним обрасцима за сваки евидентирани ризик.

Интерна контрола

Интерна контрола помаже остваривању ефикасности, ефикасности и економичности пословања, обезбеђује поузданост интерног и екстерног извештавања и помаже примени закона и прописа. Систем интерне контроле

обухвата политике, процесе и задатке, чиме се обезбеђује квалитетније пословање, екстерно извештавање, доприноси усклађености са законима и прописима и интерним политикама предузећа. Контрола је увек усмерена ка постизању циљева, она мора да буде економична и да обезбеди више користи од трошкова за њено извршење. Контрола не сме да буде прекомерна јер тада има супротан ефекат, као и слаба контрола.

Према Смерницама ревизије Међународне федерације рачуновођа, систем интерне контроле обухвата контролно окружење и контролне поступке, план и организацију, као и све методе и поступке које је донело руководство правног субјекта ради помоћи да се остваре управљачки циљеви и да се у највећој могућој мери обезбеди исправно и ефикасно вођење пословања. То укључује примену пословне политике руководства, очување интегритета средстава, спречавање и откривање злоупотреба и грешака, тачност и потпуност рачуноводствене евиденције и благовремену припрему поузданих финансијских информација.

По дефиницији, систем интерних контрола обухвата све делове пословног система и покрива све пословне трансакције како би се остварили постављени циљеви. Такође, интерна контрола је веома значајна за ефикасно управљање и функционисање субјекта у тржишном систему.

Непобитна је чињеница да интерне контроле представљају најмасовнији облик интерног надзора пословног система. Оне су веома значајне и не може их заменити никакав накнадни облик надзора. Била би чиста илузија кад би се пословни систем у свом раду ослонио искључиво на неке плаћене облике контрола, а занемарио улогу свих запослених у спровођењу текуће интерне контроле. То никако не значи да плаћени облици надзора, који делују професионално, након завршетка текућег процеса рада нису потребни. Напротив, они треба да утврде како су функционисале текуће интерне контроле.

Уколико су интерне контроле неефикасне или ако не постоје у свим сегментима пословања, нема вероватноће да ће то компензирати неке друге накнадне контроле.

Интерне контроле су неодвојиве од текућег процеса рада и саставни су део радне обавезе сваког запосленог, који истовремено ради и спроводи контролу.

Интерне контроле треба да буду укључене у све радне процесе, тако да нема процеса рада без контроле.

Интерна контрола може се дефинисати на различите начине. Она у најужем смислу представља стручни и систематски надзор у току процеса рада, који се базира на испитивању, упоређивању и просуђивању пословних токова и операција у циљу спречавања појаве негативних одступања између утврђених мерила и норми стварног понашања. Под интерним контролама, које делују за време одвијања текућег процеса рада, а које обављају сви за-

послени као саставни део својих редовних радних обавеза, подразумевају се све организационе и друге мере и контролни поступци који су уведени од надлежних органа пословног система да би се обезбедило пословање на начин како је предвиђено и како би се повећала ефикасност пословања.

Циљеви интерних контрола треба да омогуће одвијање пословних активности у складу са пословном политиком и стратегијом предузећа. На тај начин смањиће се ризик од настанка штете и сачуваће се имовина предузећа. Интерна контрола треба да омогући уредност, ажурност и поузданост рачуноводствене евиденције, као и благовремено састављање књиговодствених докумената у тренутку настанака сваке пословне промене. То ће омогућити благовремено састављање рачуноводствених информација и извештаја за пословно одлучивање, чиме ће се повећати ефикасност пословања.

Интерна и екстерна ревизија у великој мери ослањају се на уведене интерне контроле и њихову ефикасност у практичном деловању. Чињеница је да од квалитета интерне контроле зависи обим испитивања интерне и екстерне ревизије. Закон који регулише трошење јавних средстава сваке земље треба да предвиди и да обавезе све буџетске кориснике да успоставе систем интерне контроле. У том смислу, министар финансија прописује смернице интерне контроле код буџетских корисника.

Интерна контрола буџетских корисника подразумева организацију, политику и процедуре које се користе да би се осигурало извршавање послова који су дати у надлежност буџетским корисницима. Она проверава да ли су ресурси при извршењу послова из надлежности буџетског корисника коришћени у складу са постављеним циљевима.

Интерна ревизија проверава да ли су програми и планови за извршавање послова из надлежности буџетских корисника заштићени од губитака, преваре или лошег управљања. Она брине и о томе да управи увек буду на располагању поуздане и благовремене информације, које се користе при извештавању, подршци и доношењу одлука. Интерна контрола омогућава откривање грешке или преваре на нивоу буџетског корисника. Систем интерне контроле буџетског корисника обухвата контроле у рачуноводству, набавци и финансијском извештавању. Значај система интерне контроле буџетског корисника је у томе што се одвија истовремено с текућим процесом рада, који је уграђен у тај процес и чини његов саставни део.

Интерна контрола може бити организована као посебна организациона јединица или уграђена у организацију, о чему одлучује руководилац буџетског корисника. Акт о унутрашњој организацији дефинисаће ову проблематику, у зависности од величине буџетског корисника, његове унутрашње организације, сврсисходности и оправданости трошкова.

Систем интерних контрола, према подручју рада на које се односи, дели се на три основне контроле: управљачке, административне и рачуноводствене.

Успостављање система интерне контроле

При успостављању интерне контроле неопходно је идентификовати, проценити и контролисати финансијске ризике. Руководилац буџетског корисника дужан је да донесе Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних места. Тим правилником мора се осигурати унутрашња организација, која ће удовољити захтевима и циљевима који произилазе из делатности сваког буџетског корисника. У оквиру унутрашње организације мора се извршити систематизација радних места, која захтева одговарајућу квалификациону структуру, одговарајући број година радног искуства, одговорност по хијерархији управљања, међусобне односе унутар организационе јединице, како би се ускладила са задацима и циљевима који произилазе из делатности буџетског корисника.

Због тога је Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних места основни и најважнији писани акт, који као писана процедура чини темељ и саставни део система интерних контрола. При доношењу Правилника обавезно се мора водити рачуна и у највећој мери уградити степен ризика за сваки посао, па чак и радно место, те утврдити одговарајући ниво одговорности, чиме ће се спречити могуће појаве грешака, неправилности, неовлашћене употребе или неодговарајућих резултата програма, евентуалних злоупотреба или лошег управљања.

Руководилац буџетског корисника дужан је да предузме све мере за доношење прописаних процедура. Он ће на основу обавеза и задатака дефинисаних по радним местима из Правилника одредити лица (или по потреби радну групу) која ће урадити нацрт појединачних процедура и доставити их руководећим службеницима на анализу и верификацију.

Након извршене верификације, тј. доношења тих процедура, треба формирати комисију састављену од најстручнијих радника из разних подручја делатности корисника, са задатком да на основу урађених и оверених писаних процедура и поступака израде Правилник о интерним контролама – интерним контролним поступцима, који обавезно мора да садржи:

- управљачке контролне поступке;
- административне контролне поступке;
- рачуноводствене интерне контролне поступке;
- поступке процене ризика;
- поступке информисања;
- поступке комуникације и
- поступке надгледања.

Управљачки контролни поступци

Писане процедуре везане за управљање, односно управљачке контролне поступке, доносе се по правилу за дужи временски период, с тим што их је потребно повремено анализирати и вршити усклађивање са постављеним

циљевима. Њима се прописују: правила и методе за доношење одлука везаних за финансијску и оперативну политику; начин сазивања, организовања и вођења састанака; успостављање комуникацијског канала, који треба да осигура да сви запослени дају свој допринос у пословним политикама и процедурама; распоред задатака и овлашћења појединаца; метод идентификације ризика и управљања; методологију за оцењивање успешности у остваривању задатака, како од организационих делова, тако и од појединаца.

Административни-интерни контролни поступци

Административно-интерни контролни поступци представљају процедуре којима се дефинише процес доношења одлука. На простору енглеског језичког подручја заступа се становиште да се управљачки контролни поступци често сматрају административним контролним поступцима.

Рачуноводствени интерни поступци

Рачуноводствени интерни поступци укључују: процедуре давања овлашћења и одобрења за финансијске трансакције, употребу прописаних и општеприхваћених политика и процедура за рачуноводство (међународне рачуноводствене стандарде), раздвајање задатака везаних за вођење евиденције тако да једна особа нема контролу над целом трансакцијом (послове пријема, контроле, обраде, ликвидирања, књижења и уноса у пословне књиге књиговодствених докумената), израду одговарајућих рачуноводствених извештаја за кориснике тих извештаја и физичку контролу над приступом имовини. Писане процедуре за рачуноводствене интерне поступке морају бити израђене тако да се обезбеди сигурност у обављању рачуноводствених трансакција, у складу са законима и другим прописима, да се трансакције књиже искључиво на основу веродостојне документације у помоћним књигама и Главној књизи трезора и да извештаји о извршењу буџета садрже потпуне, поуздане, ажурне и прецизне информације о исходима финансијских операција и финансијској ситуацији.

Систем интерних контрола захтева постојање поузданог информационог система који обухвата целокупно пословање (IT систем), укључујући процедуре и правила коришћења, чувања и заштите података, који морају бити сигурни, надзирани и заштићени (физичка контрола, контрола приступа података, контрола улаза, комуникацијска контрола, контрола обраде и контрола апликација).

Процена ризика

Ризици у пословању сваког буџетског корисника деле се на три нивоа: високи, средњи и нижи.

Процена ризика је општи преглед подложности одређене функције или активности на грешке, неправилности, неовлашћену употребу или неодго-

варајуће резултате програма. Оцена ризика користи се како би се утврдило колико је вероватно да ће доћи до нежељених дешавања и колико су озбиљне последице таквих дешавања. Руководилац или комисија коју одреди руководилац за израду Правилника о интерним контролама – интерним контролним поступцима утврдиће степен ризика по активностима и предложити евентуалне мере за спречавање нежељених дешавања.

Поступци информисања

Информисање у процесу рада буџетских корисника је скуп поступака и процедура који подразумевају обавештавање (усмено и писмено), давање података, инструкција и информација, са циљем постизања максималне ефикасности, ажурности и законитости у раду сваког запосленог, као и доношења одговарајућих одлука и предузимања одређених мера од надлежних институција.

Поступци комуникација

Поступци комуникација, пре свега, треба да буду уређени Правилником о унутрашњој организацији и ситематизацији радних места. Ти поступци, кроз Правилник и друге писане процедуре, морају да осигурају најкраћи и најефикаснији начин међусобног комуницирања унутар предузећа, у циљу што бржег и ефикаснијег извршења задатака.

Регулатива финансијског управљања и контроле у јавном сектору РС

Правни основ за уређење интерне контроле јавног сектора чине законска и професионална регулатива и добра пракса развијених земаља.

Законску регулативу интерне контроле јавног сектора чине закони и подзаконска акта:

- Закон о буџетском систему;¹
- Уредба о буџетском рачуноводству;²
- Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције;³

¹ Закон о буџетском систему, *Сл. гл. РС*, бр. 54/09, стр. 51–54, чл. 80–83.

² Уредбу о буџетском рачуноводству, *Сл. гл. РС*, бр. 125/2003, 12/2006. стр. 1–11.

³ Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, *Сл. гл. РС*, бр. 10/2004, 04/2007, 84/2007. стр. 1–4.

• Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успоставање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору;⁴

• Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији;⁵

• Правилник о финансијском пословању и финансијској служби Министарства одбране и Војске Србије.⁶

Професионалну регулативу чине:

• међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор.⁷

Министарство одбране, као један од субјеката јавног сектора, осим што је обавезно да примењује наведене регулативе, отишло је корак даље и конкретније доношењем прописа, тј. Правилника о финансијском пословању и финансијској служби Министарства одбране и Војске Србије, који између осталог регулише систем финансијског управљања и контроле.

Закон о буџетском систему⁸ донет је на седници десетог ванредног заседања, 16. јула 2009. године, а примењује се од 25. јула 2009. године.

У поглављу VI овог закона (чл. 80–83) уређена је интерна финансијска контрола у јавном сектору, која обухвата финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, интерну ревизију и хармонизацију коју обавља Министарство финансија преко Централне јединице за хармонизацију. Поређењем одредби новог и претходног поменутог закона уочава се да је интерна контрола сада проширена и има шире значење јер обухвата финансијско управљање и контролу.

У чл. 83. знатно су прецизније дефинисани делокруг и надлежности Централне јединице за хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, у поређењу са чл. 67. претходног закона.⁹ Наиме, сада је прецизније дефинисан опсег хармонизације, у смислу да се хармонизују финансијско управљање и контрола и интерна ревизија. То подразумева да хармонизација финансијске контроле не постоји као нешто издвојено, већ да се та хармонизација односи на финансијско управљање и контролу, као један сегмент и интерну ревизију, као други сегмент.

⁴ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успоставање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гл. РС*, бр. 82/2007. стр. 1–6.

⁵ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, *Сл. гл. РС*, бр. 61/09 од 04. 08. 2009, стр. 1–33.

⁶ Правилник о финансијском пословању и финансијској служби Министарства одбране и Војске Србије, *Сл. ВЛ*, бр. 33/2008, стр. 407–409.

⁷ Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, СРПС, Београд, 2005.

⁸ Закон о буџетском систему, *Сл. гл. РС*, бр. 54/09, стр. 51–54, чл. 80–83.

⁹ Мр Јован Чанак (уредник): *Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа*, VII саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства, СРПС, Београд, 2009, стр. 78.

У циљу хармонизације и интеграције, Влада Републике Србије донела је Стратегију развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији,¹⁰ на основу члана 45. Закона о Влади, *Сл. гл. РС*, бр. 55/05, 71/05 – исправка 101/07 и 65/08. Основ за доношење Стратегије је Национални програм за интеграцију у ЕУ¹¹ из 2008. године. Овај документ представља план за успостављање и развој свеобухватног и ефикасног система интерне финансијске контроле у јавном сектору, са циљем доброг управљања и заштите јавних средстава без обзира на њихов извор, а ради усаглашавања са захтевима из поглавља 32 – Финансијска контрола, за вођење преговора о придруживању ЕУ. Овај систем биће подложен сталним променама и развоју, што Централна јединица за хармонизацију треба да узме у обзир и да преко Министарства финансија предлаже Влади ажурирање ове стратегије и Акционог плана за њено спровођење. Акциони план иначе обухвата: заједничке активности, активности везане за интерну ревизију и активности везане за спровођење финансијског управљања и контроле у јавном сектору, које су планиране да се спроведу од октобра 2009. до краја 2014. године.

Како би утврдила да ли Србија испуњава услове усаглашености са правним тековинама ЕУ (*Acquis Communautaire*) из поглавља 32, Европска комисија ће извршити процену целокупног система Интерне финансијске контроле у јавном сектору (PIFC – Public Internal Financial Control). Усвајањем Стратегије, Влада ће примењивати принципе интерне контроле и интерне ревизије, како на јавна средства под контролом Владе, тако и на фондове ЕУ, на основу међународно прихваћених стандарда интерне контроле за јавни сектор и интерне ревизије, те најбоље праксе ЕУ.

Проблеми

Први ревизорски извештај Државне ревизорске институције наводи и непостојање интерне ревизије и интерне контроле у већини министарстава, а управо државна ревизија треба тесно да сарађује са овим органима приликом вршења ревизије. Интерна ревизија вршена је само у једном министарству, а интерна финансијска контрола тек у пет. Такође, недоследна примена Закона о јавним набавкама и неконтролисано трошење јавних расхода имали су за последицу повећање степена корупције кроз бројне афере.

Када говоримо о проблемима или ограничавајућим факторима у нашим околностима и реалном времену у спровођењу интерне ревизије, неизоставно морамо рећи да они имају везе са проблемима у интерној контроли.

¹⁰ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, *Сл. гл. РС*, бр. 61/09, од 04. 08. 2009, стр. 1–33.

¹¹ Национални програм за интеграцију у ЕУ, донет закључком Владе 05 број 011-8132/2007-11 од 9. октобра 2008.

Оно што је карактеристично и проблематично за интерну контролу јавног сектора јесте, да иако постоји регулатива и усмерења како је треба вршити у пракси, то није довољно да би она стварно, потпуно и квалитетно функционисала. То практично значи да је потребно обавезати субјекте који су обавезни да успоставе интерну контролу у јавном сектору да ставе у потпуну функцију организационе целине које су одређене, да врше интерне контроле.

„Поједини аутори предлажу да је неопходно схватити како се контроле уклапају у једначину управљања ризиком. Пошто се схвати значај улоге ревизије (управљање, управљање ризиком и контрола), могуће је фокусирати се на улогу у пракси“.¹²

Интерна ревизија треба да стекне увид у ком степену је руководство утврдило поуздане системе интерне контроле, тако да се циљеви постављају и да се ресурси за остварење тих циљева користе ефикасно.

Чињеница је, дакле, да непотпуно функционисање интерне контроле производи потребу за њеним пуним успостављањем у свим субјектима јавног сектора. Наиме, као прво, руководилац субјекта је одговоран за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле.

Корисници јавних средстава у својим интерним актима о функционисању не прописују потпуно и довољно детаљно све пословне процесе и активности, начин њиховог обављања, па и конкретне дужности лица која обављају те активности са роковима њиховог извршења. Тако интерна акта о унутрашњој организацији и раду, наредбе, правилници, упутства и друго, треба да буду у писаној и званичној форми, што ће интерној ревизији олакшати њихово сагледавање и на основу њих сагледавање квалитета интерних контрола, пословних процеса и активности.

У извршавању пословних процеса потребно је у писаном и практичном облику успоставити систем управљања ризицима који обухвата процену, идентификовање и контролу потенцијалних догађаја и ситуација у пословном процесу, који могу имати супротан ефекат на остваривање циљева субјекта.

Мањкавост постојећих контрола је та што су углавном усмерене на остваривање законитости и правилности, а не на економичност, ефикасност и ефективност.

Стварни проблеми, који додатно отежавају квалитетно вршење контрола у нашим условима, произлазе из недовољног броја лица у финансијској служби и недовољне обучености тих лица и руководећег кадра. Такво стање намеће потребу за обуком запослених код корисника јавних средстава у области финансијског управљања и контроле. У том смислу посматрано, обука би се извела у две фазе. У првој фази би руководиоци корисника јавних средстава били упознати са системом интерне финансијске контроле у јавном сектору, како са структуром и значајем система финансијског управљања и контроле, тако и са

¹² К.Н. Spencer Picket: *Приручник за интерну ревизију*, Савез РР Србије, Београд, 2007. стр. 44.

значајем који има интерна ревизија, која помажући организацији сагледавањем контрола и ризика, доприноси комплетном побољшању пословања и управљању организацијом. У другој фази извела би се обука за руководиоце надлежне за финансијско управљање и контролу и ниже руководиоце и запослене, са циљем да се једноставно цела организација уведе у нови систем успостављања интерне контроле и интерне ревизије и да се схвате предности које ће такав систем донети организацији. Овај процес јесте делом завршен, али се намеће потреба да се обука врши континуирано.

Увођење и унапређење унутрашњих финансијских контрола и интерне ревизије јавног сектора захтева и Европска унија, у склопу испуњења услова за интеграције Србије у Европску унију, која је најавила да ће контролисати њихово увођење и функционисање.

Одељење за интерну ревизију Сектора за буџетску инспекцију и ревизију Министарства финансија учествовало је у изради нацрта Закона о буџетском систему, Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору. Усаглашен је и Приручник за интерну ревизију са консултантима са пројекта „Интерна финансијска контрола и интерна ревизија – фаза 2“, који је у пракси тестирало Одељење за интерну ревизију Министарства финансија и коришћен је за обуку.

Приоритет за Републику Србију јесте успостављање Централне јединице за хармонизацију (CHU – Central Harmonisation Unit), ради јединственог приступа финансијском управљању и контроли и интерној ревизији у целокупном јавном сектору.

Функционисање финансијског управљања и контроле у Министарству одбране и Војсци Србије

Министарство одбране, као један од субјеката јавног сектора, поред тога што примењује регулативе за јавни сектор, примењује и Правилник о финансијском пословању и финансијској служби Министарства одбране и Војске Србије.¹³ Овим правилником уређују се финансијско пословање, послови и задаци организационих јединица финансијске службе Министарства одбране и Војске Србије.

Конкретна регулатива система финансијског управљања и контроле и конкретних облика контрола у правилнику обухвата:

- систем финансијског управљања и контроле, члановима 78–86;
- контрола рачуноводствених исправа чланом 124;

¹³ Правилник о финансијском пословању и финансијској служби Министарства Одбране и Војске Србије, *Сл ВЛ*, бр. 33/2008, стр. 407–409.

– контрола рачуноводствених исправа о стању и променама на стварима чланом 125;

– контрола финансијских рачуноводствених исправа чланом 126 и

– упозорење на неисправност рачуноводствених исправа чланом 127.

Финансијско управљање и контрола је свеобухватан систем интерних контрола, који се спроводи политикама, процедурама и активностима које наредбом успоставља наредбодавац корисника средстава, са задатком да се циљеви остваре кроз:

1) пословање у складу с прописима, унутрашњим актима и уговорима;

2) реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;

3) добро финансијско управљање (ефикасност, ефективност и економичност пословања);

4) заштиту средстава и података (информација).

Систем финансијског управљања и контроле обухвата следеће елементе:

1) контролно окружење;

2) управљање ризицима;

3) контролу;

4) информисање и комуникације;

5) праћење и процену система.

За успостављање система финансијског управљања и контроле одговоран је наредбодавац корисника средстава, коме су регулисане и друге дужности у циљу што бољег функционисања система финансијског управљања и контроле.

Финансијска служба обавља претходну контролу (законску исправност, комплетност, рачунску тачност и др.) финансијских рачуноводствених исправа по којима се врше исплате и контролу рачуноводствених исправа о стању и променама на стварима у материјалним пословним књигама и евиденцијама покретних ствари корисника средстава.

Финансијска служба извршену контролу потврђује на самој рачуноводственој исправи стављањем клаузуле: „Контролисао“, потписа, односно парафа лица које је исправу контролисало и датума извршене контроле.

Уколико финансијска служба приликом контроле утврди да исплатна документација није заснована на закону и прописима, налог не доставља на исплату док се утврђене неисправности не отклоне, односно ако се неисправност не реши за два дана писмено ће упозорити наредбодавца. У упозорењу је обавезна да тачно назначи због чега налог за исплату није заснован на закону и даје предлог како да се уочене неправилности отклоне.

Уколико наредбодавац понови налог за исплату, уз обавезно писмено образложење, финансијска служба ће извршити налог. Међутим, такав налог се сматра спорним и поступа се као са спорном исплатом на начин прописан Правилником.

Систем интерних контрола у материјалном и финансијском пословању у Министарству одбране и Војсци Србије регулисан је и спроводи се у пракси, у оквиру контроле усаглашености са законима, правилима и прописима. Ову контролу, поред финансијске службе, врше и све друге стручне службе: техничка, интендантска, грађевинска, саобраћајна, здравствена, ветеринарска и др. У ту сврху израђени су контролни листови са питањима за контролу, која се вреднују у зависности од нађеног стања приликом контроле.

Иначе, у систему одбране, Инспекторат одбране Министарства одбране врши инспекције у материјалном и финансијском пословању, а сви нижи нивои у Министарству одбране и Војсци Србије врше интерне контроле у оквиру контроле усаглашености са законима, правилима и прописима, према потчињеним командама, јединицама и установама.

Време за вршење контроле у Војсци Србије је недовољно, јер су досадашње контроле у пракси углавном једнодневне, што није добро, за разлику од инспекција Инспектората одбране, које су вишедневне.

Пракса вршења контроле материјалног и финансијског пословања у Војсци Србије свакако помаже изналажењу најбољег модела по коме би се вршила контрола. Кључне целине материјалног и финансијског пословања које се контролишу нису спорне, а конкретна питања у оквиру њих проистичу и бивају дефинисана у зависности од:

- структуре команди, јединица и установа;
- квалитета организације комплетног живота и рада тих јединица;
- организације и функционисања шеме логистичке и финансијске подршке;
- нивоа попуњености јединица комплетним кадром и кадром који обавља послове материјалног и финансијског пословања;
- квалитета, тј. обучености и искуства кадра за обављање својих дужности, а посебно кадра који врши контроле итд.

Постојећа регулатива дефинише да се након извршене контроле утврђени пропусти претварају у наређење, којим се прецизно дефинишу задаци за отклањање пропуста, са роковима према контролисаној јединици – установи. Контролисана јединица – установа, по издатом наређењу, има обавезу да достави писани извештај претпостављеној команди или Инспекторату одбране који су вршили контролу – инспекцију и да извести о отклањању пропуста. У првој следећој контроли, без обзира са ког вишег нивоа она била, прво питање које се проверава јесте отклањање пропуста са претходне контроле и тиме се процес контроле доводи до краја. О вршењу контрола формира се елаборат, који је такође предмет контрола.

Модел упутства или подсетника за вршење контроле материјалног и финансијског пословања у Војсци Србије представља резултат примене постојећих прописа, наредбодавних регулатива и праксе, па је потребно стално га дограђивати и унапређивати у циљу превенције настанка пропуста и ели-

минисања ризика у пословању и у вршењу контрола. Такође, потребно је дограђивати и прилагођавати прописе, наредбодавну регулативу, комплетну организацију рада, а посебно регулативе у материјалном и финансијском пословању. На тај начин гради се један високо организован и квалитетан систем, који треба да функционише ефикасно и са што мање проблема и пропуста у материјалном и финансијском пословању.

Сходно томе, и систем финансијског управљања и контроле биће унапређен и лакше ће функционисати, односно мање ће се бавити неправилностима у пословању, а више ће моћи да делује превентивно и саветодавно да помаже руководству у одлучивању.

Унапређење финансијског управљања и контроле у јавном сектору РС са тежиштем у Министарству одбране

За побољшање функционисања интерне контроле у јавном сектору РС потребно је, између осталог:¹⁴

- успоставити Централну јединицу за хармонизацију у Министарству финансија;
- припремити, усагласити и усвојити прописе и процедуре везане за финансијско управљање и контроле у министарствима и организацијама јавног сектора;
- развити стратегију обуке лица задужених за финансијско управљање и контролу у организацијама јавног сектора;
- успоставити механизме сарадње и праћења развоја система финансијског управљања и контроле;
- доследно примењивати Закон о јавним набавкама и контролисано трошење јавних расхода, са циљем смањења степена корупције.

Поред наведеног, потребно је:

- успоставити сарадњу између Државне ревизорске институције и система финансијског управљања и контроле преко Централне јединице за хармонизацију, у циљу остваривања свеобухватног и ефективног система управљања јавним финансијама;
- изградити интерна акта о унутрашњој организацији и раду, наредбе, правилнике, упутства и друго, у писаној и званичној форми, што ће интерној ревизији олакшати њихово сагледавање и на основу њих сагледавање квалитета интерних контрола, пословних процеса и активности;

¹⁴ Мр Јован Чанак (уредник), *Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа*, стр. 213, VII саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства, СРРС, Београд, 2009, стр. 213.

- успоставити систем управљања ризицима, у писаном и практичном облику, који обухвата процену, идентификовање и контролу потенцијалних догађаја и ситуација у пословном процесу, који могу имати супротан ефекат на остваривање циљева субјекта;

- вршити континуирано обуку у оквиру стратегије обуке лица задужених за финансијско управљање и контролу у јавном сектору;

- предузимати радње против неправилности и превара;

- преусмерити тежиште вршења контрола са контрола законитости и правилности на контролу економичности, ефикасности и ефективности.

За побољшање функционисања интерне контроле у Систему одбране потребно је:

- дограђивати и унапређивати постојећу регулативу, праксу и организацију рада, у циљу ефикаснијег материјалног и финансијског пословања и вршења контрола;

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

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

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

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

- градити високу организацију рада у Систему одбране и ВС, који треба да функционишу ефикасно и са што мање проблема и пропуста у материјалном и финансијском пословању и у вршењу контрола.

Закључак

У суштини, регулатива система финансијског управљања и контроле треба да буде таква да је обавезујућа за примену и да се њеном применом обезбеди функционисање интерне контроле, односно у коначном њено потпуно стављање у функцију. У сваком случају, потпуно успостављање функција интерне контроле у свим јавним и другим институцијама у Србији, поред регулативе, утиче и на испуњење следећих претпоставки:

1. стављање у потпуну функцију Државне ревизорске институције, која ће вршењем своје делатности индиректно утицати на све институције које су обавезне да успоставе интерне ревизије и потпуне интерне контроле;

2. стављање у потпуну функцију Централне јединице за хармонизацију, пре свега у циљу успостављања везе између Државне ревизорске институције и система финансијског управљања и контроле;

3. озбиљност и одговорност јавних и других институција и њихових руководилаца, који треба да схвате да је потпуно успостављање функција интерне контроле неминовност и да је дефакто и успоставе;

4. преусмерити тежиште вршења контрола трошења јавних расхода са законитости и правилности на контролу економичности, ефикасности и ефективности;

5. дограђивати и унапређивати постојећу регулативу, праксу и организацију рада, у циљу ефикаснијег функционисања и са што мање пропуста у пословању и у вршењу контрола;

6. интерна контрола мора се наслањати на законодавство развијених земаља, посебно у смислу испуњења услова за улазак у Европску унију, те да се сходно томе одвија процес континуираног прилагођавања и примене те законске регулативе у пракси у свим јавним институцијама, те и у систему одбране.

Сходно томе, систем финансијског управљања и контроле функционисаће лакше и мање ће се бавити неправилностима у пословању, а више ће моћи да делује превентивно и саветодавно према руководству.

Литература

1. др Александар Миљковић: *Финансијска контрола и ревизија*, Привредна академија, Нови Сад, 2006.

2. др Богољуб Виторовић, др Мирко Андрић: *Основи ревизије*, СРРС, Београд, 1995.

3. др Богољуб Виторовић: *Основи ревизије*, СРРС, Београд, 1996. године.

4. Закон о буџетском систему, *Сл. гл. РС*, бр. 54/09.

5. К.Н. Spencer Picket: *Приручник за интерну ревизију*, СРРС, Београд 2007.

6. мр Јован Чанак (уредник): *Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа*, VII саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства, СРРС, Београд, 2009.

7. мр Милан Милуновић, *Регулатива интерне и екстерне ревизије у јавном сектору Србије*, СРРС у часопису рачуноводство, број 7–8, стр. 14, Београд, август 2010.

8. *Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор*, СРРС, Београд, 2005.

9. *Национални програм за интеграцију у ЕУ*, донет закључком Владе 05 број 011-8132/2007-11, 9. октобар 2008.

10. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успоста-вљање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гл. РС*, бр. 82/2007.

11. Правилник о финансијском пословању и финансијској служби Мини-старства одбране и Војске Србије, *Сл. ВЛ*, бр. 33/2008.

12. Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, *Сл. гл. РС*, бр. 61/09 од 04. 08. 2009.

13. Уредба о буџетском рачуноводству, *Сл. гл. РС*, бр. 125/2003, 12/2006.

14. Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, *Сл. гл. РС*, бр. 10/2004, 04/2007, 84/2007.