

OBLICI NADZORA NAD JAVNIM RASHODIMA

Bratislav Stanković⁷, Radovan Damnjanović⁸, Milenko Popović⁹

doi:10.5937/Oditor1803097S

Pregledni rad

UDK: 336.146:336.5(497.11)

657.213:657.633

Apstrakt

Kontrola trošenja državnog novca, pogotovo u razvijenim zemljama, predstavlja demokratsku tekovinu zasnovanu na principu da građani putem akreditovanih i nepristrasnih institucija imaju mogućnost da ostvare uvid u sve aspekte trošenja novca poreskih obveznika. U tom smislu, nadzor na trošenjem javnih rashoda predstavlja aktivnost usmerenu na smanjenje troškova funkcionisanja organa države i njenih entiteta. Državni nadzor obuhvata tri segmenata i to: kontrolu, inspekciju i državnu reviziju. Kontrole su svakodnevni kontinuirani nadzor zapošljenih u okviru državne uprave i ima najčešće interni karakter. Inspekcije su naknadne eksterne kontrole državnih organa. Državna revizija ima funkciju ispitivanja javnih rashoda i ocenjuje ekonomičnost, efikasnost i efektivnost državnih-budžetskih institucija. U ovom tekstu, obradili smo najznačajnije aspekte nadzora nad javnim finansijama kroz: internu kontrolu, državnu internu reviziju, administrativnu, računsko-sudsku i parlamentarnu kontrolu. Svi navedeni oblici međusobno se prepliću čineći jedan integrativni sistem nadzora nad javnim finansijama, imajući jasan cilj - smanjenje javnih rashoda i jeftiniju državu.

Ključne reči: nadzor, državna revizija, javni rashodi, budžet.

JEL: H10, H76.

Uvod

Kontrola trošenja državnog novca, pogotovo u razvijenim zemljama, predstavlja demokratsku tekovinu zasnovanu na principu da građani putem akreditovanih i nepristrasnih institucija imaju mogućnost da ostvare uvid u sve aspekte trošenja novca poreskih obveznika.

⁷ Bratislav Stanković, Gradska opština Leskovac, Ulica Pana Đukića br. 9, Leskovac, Srbija, E-mail: bstankovic85@gmail.com

⁸ docent, dr Radovan Damnjanović, Univerzitet odbrane, Ulica Pavla Jurišića Šturma br. 33, Beograd, Srbija.

⁹ Milenko Popović, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, Republika Srpska, BiH

U tom smislu, nadzor na trošenjem javnih rashoda predstavlja aktivnost usmerenu na smanjenje troškova funkcionisanja organa države i njenih entiteta.

Državni nadzor obuhvata tri segmenata i to: kontrolu, inspekciju i državnu reviziju. Kontrole su svakodnevni kontinuirani nadzor zapošljenih u okviru državne uprave i ima najčešće interni karakter. Inspekcije su naknadne eksterne kontrole državnih organa. Državna revizija ima funkciju ispitivanja javnih rashoda i ocenjuje ekonomičnost, efikasnost i efektivnost državnih-budžetskih institucija. U ovom radu, obrađeni su najznačajniji aspekti nadzora nad javnim finansijama kroz: internu kontrolu, državnu internu reviziju, administrativnu, računsko-sudsku i parlamentarnu kontrolu.

Svi navedeni oblici međusobno se prepliću čineći jedan integrativni sistem nadzora nad javnim finansijama, imajući jasan cilj - smanjenje javnih rashoda i jeftiniju državu.

Interna kontrola

Sistem interne kontrole obuhvata kontrolno okruženje i kontrolne postupke, plan i organizaciju, kao i sve metode i postupke koje je donelo rukovodstvo pravnog subjekta radi pomoći da se ostvare upravljački ciljevi i da se u najvećoj mogućoj mjeri obezbedi ispravno i efikasno vođenje poslovanja, što uključuje primenu poslovne politike rukovodstva, očuvanje integriteta sredstava, sprečavanje i otkrivanje zloupotreba i grešaka, tačnost i potpunost računovodstvene evidencije i blagovremenu pripremu pouzdanih finansijskih informacija.

Interna kontrola je veoma značajna za efikasno upravljanje i funkcionisanje preduzeća u tržišnom sistemu.(Ivaniš, 2012)

Sistem internih kontrola obuhvata sve delove poslovnog sistema. Interna kontrola pokriva sve poslovne transakcije, čime se pruža podrška menadžmentu u ostvarenju poslovnih ciljeva. Interna kontrola se vrši kontinuirano. Sistem internih kontrola omogućava zaštitu vlasnika akcija, a svojim radom omogućava bolji rad interne revizije u preduzeću.(Wu, Li, Nie, Chen, 2017) Takođe, predstavlja osnovu za kvalitetan rad eksterne revizije. Interna kontrola sprečavanja pronevere, zloupotrebe i greške u toku rada. Sistem internih kontrola obezbeđuje tačne i pouzdane računovodstvene informacije. Interne kontrole su najčešći oblik internog nadzora poslovnog sistema.

„Ukoliko su u poslovnom sistemu interne kontrole neefikasne ili ako ne postoje u svim segmentima poslovanja, nema verovatnoće da će to kompenzirati neke druge naknadne kontrole.“(Vitorović, 1995)

Profesor Vitorović navodi da su interne kontrole uključene u sve radne procese tako da nema procesa rada bez kontrole kao njegovog sastavnog dela.(Vitorović, 1996)

Interne kontrole koje obavljaju svi zaposleni podrazumeva organizacione mere i kontrolne postupke, uvedene od strane menadžera, da bi se obezbedilo poslovanje u skladu sa poslovnom politikom preduzeća i povećala efikasnost.

Interna kontrola preduzeća sastoji se od pet povezanih komponenti(Ivaniš, 2012):

- uslovi u kojima se sprovodi kontrola,
- procena rizika,
- aktivnosti kontrole,
- informisanje i izveštavanje
- nadzor.

Ciljevi internih kontrola treba da omoguće odvijanje poslovnih aktivnosti u skladu sa poslovnom politikom i strategijom preduzeća. Na taj način smanjiće se rizik od nastanka štete i sačuvane se imovina preduzeća. Interna kontrola treba da omogući urednost, ažurnost i pouzdanost računovodstvene evidencije, kao blagovremeno sastavljanje knjigovodstvenih dokumenata u momentu nastanka svake poslovne promene.(Buso, Marty, Tran, 2017) To će omogućiti blagovremeno sastavljanje računovodstvenih informacija i izveštaja za poslovno odlučivanje, čime će se povećati efikasnosti poslovanja.

Sistem interne kontrole mora biti koncipiran tako da omogućava razumne dokaze i uveravanja, ali pod uslovom da troškovi ne prelaze koristiti koje donosi. Ipak sistem interne kontrole ima ograničenja.

„Efikasnost svakog sistema interne kontrole podložna je određenim ograničenjima svojstvenih svakom sistemu, što uključuje i kršenje interne kontrole od strane uprave, greške radnika i tajne sporazume.“(Ivaniš, 2012)

Interna i eksterna revizija u velikoj meri se oslanja na uvedene interne kontrole i njihovu efikasnost u praktičnom delovanju. Činjenica je da od kvaliteta interne kontrole zavisi obim ispitivanja interne i eksterne revizije. Zakon koji reguliše trošenje javnih sredstava svake zemlje, treba da predvidi i da definiše da svi budžetski korisnici budu dužni da uspostave sistem interne kontrole. U tom smislu, ministar finansija propisuje smernice interne kontrole kod budžetskih korisnika.

Interna kontrola budžetskih korisnika podrazumeva organizaciju, politike i procedure koje se koriste da bi se osiguralo izvršavanje poslova koji su dati u

nadležnost budžetskim korisnicima.(Combes, Minea, Sow, 2017) Ona proverava da li su resursi pri izvršenju poslova iz nadležnosti budžetskog korisnika korišćeni u skladu sa postavljenim ciljevima. Interna revizija proverava da li su programi i planovi za izvršavanje poslova iz nadležnosti budžetskih korisnika zaštićeni od gubitaka, prevare ili lošeg upravljanja. Ona brine i o tome da su upravi uvek na raspolaganju pouzdane i blagovremene informacije koje se koriste pri izveštavanju, podršci i donošenju odluka. Interna kontrola omogućava otkrivanje greške ili prevare na nivou budžetskog korisnika. Sistem interne kontrole budžetskog korisnika obuhvata kontrole u računovodstvu, nabavci i finansijskom izveštavanju.(Hassel, 2015) Značaj sistema interne kontrole budžetskog korisnika je u tome što se one odvijaju istovremeno s tekućim procesom rada a isti je ugrađen u taj proces i čini njegov sastavni deo. Interna kontrola može biti organizovana kao posebna organizaciona jedinica ili može biti ugrađena u organizaciju, o čemu odlučuje rukovodilac budžetskog korisnika. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji zavisno od veličine budžetskog korisnika, njegove unutrašnje organizacije, svrsishodnosti i opravdanosti troškova, definišće ovu problematiku.

Sistem internih kontrola budžetskog korisnika deli se na tri osnovne kontrole i to:

- Upravljačke,
- Administrativne i
- Računovodstvene.

Uspostavljanje sistema interne kontrole

Prilikom uspostavljanja interne kontrole potrebno je proceniti i kontrolisati finansijske rizike. Rukovodilac budžetskog korisnika mora da donese Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mesta. Taj pravilnik će osigurati unutrašnju organizaciju koja će udovoljiti ciljevima svakog budžetskog korisnika. Sistematizacija radnih mesta podrazumeva odgovarajuću adekvatnu kvalifikacionu strukturu, radno iskustvo, odgovornost po hijerarhiji upravljanja i inter-personalne odnose unutar budžetskog korisnika.

Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizacija radnih mesta osnovni je i najvažniji pisani akt na kome se temelji sistem internih kontrola. Prilikom donošenja Pravilnika mora se voditi računa, i u najvećoj meri ugraditi u Pravilnik, stepen rizika za svaki posao i radno mesto, a zatim utvrditi i odgovarajući nivo odgovornosti, čime će se sprečiti moguće pojave grešaka i nepravilnosti.

Posebno treba imati u vidu da izvršenje zadataka i poslova po navedenim procedurama može imati uticaja na sadržaj Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i

sistematizaciji radnih mesta.(Meyer, Leixnering, 2015; Newberry, 2015) To se posebno odnosi u delu koji reguliše naziv i sadržaj poslova i zadataka pojedinih radnih mesta.Posle izvršene verifikacije, tj. donošenja procedura, treba formirati stručnu komisiju sa zadatkom da se na osnovu urađenih i overenih pisanih procedura i postupaka, izrade Pravilnika o internim kontrolama – internim kontrolnim postupcima.

Pravilnik obavezno mora da sadrži:

- 1) Upravljačke kontrolne postupke,
- 2) Administrativne kontrolne postupke,
- 3) Računovodstvene interne kontrolne postupke,
- 4) Postupke procene rizika,
- 5) Postupke informisanja,
- 6) Postupke komunikacije i
- 7) Postupke nadgledanja.

Upravljački kontrolni postupci

Procedure upravljačkih kontrolnih postupaka donose se na duži vremenski period, pa je potrebno povremeno vršiti njihovu analizu i usklađivanje sa postavljenim ciljevima.(Milojević, 2010) To su pravila i metode za donošenje važnih odluka vezanih za finansijsku i operativnu politiku, načina sazivanja, organizovanja i vođenja sastanaka, kao i uspostavljanje inter-personalnih komunikacija zaposlenih. Ideja je da zaposleni daju svoj doprinos u poslovnim politikama i procedurama, rasporedu zadataka i ovlašćenja, identifikaciji rizika i upravljanja. Rukovodilac je dužan da donese programe, planove i politike radi ostvarivanja aktivnosti iz delokruga budžetskog korisnika. Takođe, potrebno je ostvariti prenos nadležnosti i odgovornosti za organizacionu strukturu i kadrovsku politiku u okviru budžetskog korisnika.

Administrativni-interni kontrolni postupci

Administrativno-interni kontrolni postupci predstavljaju procedure kojima se definiše proces donošenja odluka. To su postupci: primanje dopisa i opšte dokumentacije, razvrstavanje i dostavljanje dokumentacije, načini i rokovi izrade službenih dopisa, organizacija dostavljanja materijala nadležnim organima, organizacija sastanaka sa zapošljenim iz drugih entiteta, metodologija donošenja odluka na kolegijumu, organizacija poslova u nižim organizacionim jedinicama i odnos između njih, pristup spisima isključivo od strane ovlašćenih lica i slično.

Autori sa engleskog jezičkog područja zastupaju stanovište da se upravljački kontrolni postupci često smatraju administrativnim kontrolnim postupcima.(Miljković, 2006; Jain, 2017)

Računovodstveni interni postupci

Računovodstveni interni postupci su procedure davanja ovlašćenja za finansijske transakcije i upotrebu opšteprihvaćenih politika i procedura za računovodstvo (međunarodni računovodstveni standardi). U računovodstvene interne postupke spadaju i: razdvajanje zadataka vezanih za vođenje evidencije, tako što jedna osoba nema kontrolu nad celom transakcijom (poslovi prijema, kontrole, obrade, likvidiranja, knjiženja i unosa u poslovne knjige knjigovodstvenih dokumenta), izrada odgovarajućih računovodstvenih izveštaja za korisnike tih izveštaja i fizičku kontrolu nad pristupom imovini. Računovodstveni interni postupci moraju obezbediti sigurnost u obavljanju računovodstvenih transakcija. Oni moraju biti u skladu sa zakonima i drugim propisima, gde se transakcije knjiže isključivo na osnovu verodostojne dokumentacije u pomoćnim i Glavnoj knjizi trezora. To će omogućiti da izveštaji o izvršenju budžeta sadrže potpune, pouzdane, ažurne i precizne informacije o ishodima finansijskih operacija i finansijskoj situaciji budžetskog entiteta. Računovodstveni interni postupci trebaju regulisati: obračun plaćanja, evidencije prisutnosti na radu, obračuni o privremenim i povremenim poslovima (ugovorima o delu), blagajničko poslovanje i protok knjigovodstvene dokumentacije, nabavke, usaglašavanje podataka u pomoćnim knjigama sa podacima u Glavnoj knjizi trezora, odluku o imenovanju popisnih komisija (imovine, potraživanja i obaveza), pristup sredstvima isključivo od strane lica koja imaju odobrenje i koja su odgovorna za njihovo čuvanje ili korišćenje i blagovremeno arhiviranje knjigovodstvene dokumentacije.

Sistem internih kontrola podrazumeva postojanje pouzdanog informacionog sistema koji obuhvata celokupno poslovanje (IT sistem). Sistem treba da formuliše procedure i pravila korišćenja, čuvanja i zaštite podataka (fizička kontrola, kontrola pristupu podataka, kontrola ulaza, komunikacijska kontrola, kontrola obrade i kontrola aplikacija).(Novaković et al. 2018)

Procena rizika

Rizici u poslovanju svakog budžetskog korisnika dele se na tri nivoa: visoki, srednji i niži. Procena rizika predstavlja podložnost određene funkcije ili aktivnosti na greške, nepravilnosti, neovlašćenu upotrebu ili neodgovarajuće rezultate programa. Procena rizika se koristi za utvrđivanje verovatnoće neželjenih dešavanja, kao i njihovih posledica. Pravilnik o internim kontrolama treba da u svojim procedurama utvrdi stepen rizika po aktivnostima i predložiti eventualne mere za sprečavanje.

Postupci komunikacija

Postupci komunikacija u budžetskom entitetu moraju osigurati najefikasniji način komunikacije u okvirima preduzeća a sve u cilju što bržeg i efikasnijeg izvršenja zadataka. Postupci komunikacija ne obuhvataju samo procedure komunikacija u okviru jedne organizacijske celine, već definišu i odnose sa ostalim organizacijskim delovima zbog česte potrebe za zajedničkim delovanjem u izvršavanju ciljeva poslovne politike konkretnog preduzeća.

Državna interna revizija

Postupke nadgledanja zakonitosti i sprovođenja internih kontrola i procedura vrši državna interna revizija. „Revizija daje ocenu načina i procesa rada organa i organizacija, što podrazumeva prethodno ispitivanje postupaka i poštovanje pravila interne kontrole, adekvatnosti i uspešnosti i potpunosti sistema interne kontrole, zakonitog korišćenja sredstava, efikasnosti, ekonomičnosti i uspešnosti rada. Revizija ima savetodavnu ulogu u vezi sa unapređenjem procesa upravljanja rizikom, procesom kontrole i procesa upravljanja u organima i organizacijama, kao i prilikom uvođenja novih sistema i procedura interne kontrole. Revizija obezbeđuje funkcionerima koji rukovode organima i organizacijama nezavisno i objektivno mišljenje o adekvatnosti i efektivnosti sistema interne kontrole.“ Državna interna revizija u svom radu treba da primenjuje metodologiju koja se zasniva na standardima INTOSAI. (Asatryan et al. 2017) Poslovi revizije vrše se u skladu sa programom koji je odobrio nadležni ministar.

Ona ima savetodavnu ulogu u cilju poboljšanja poslovanja. NJeni zadaci su(Zakon o državnoj revizorskoj instituciji („Sl.Gl. RS“ 101/2005,54/2007 i 36/2010)): procena procesa i sastava unutrašnjih kontrola na temelju upravljanja rizicima, sprovođenje unutrašnje revizije u skladu sa praksom i standardima revizije, testiranje, analiziranje i ocena poslovnih funkcija iz nadležnosti Ministarstva, predvođene pojedinačnih revizija i davanje preporuke ministru u svrhu postizanja veće efikasnosti i efektivnosti sistema, obavljanje posebne revizije na zahtev ministra ili prema potrebi, obavljanje revizije o korišćenju sredstava EU i drugih međunarodnih organizacija i institucija koje koriste Ministarstva, izrađivanje izveštaja o obavljenoj unutrašnjoj reviziji koji se podnosi ministru, praćenje sprovođenja preporuka iz prethodno obavljenih revizija, izrađivanje periodičnih i godišnjih izveštaja o radu koji se dostavljaju nadležnim institucijama u skladu se važećim propisima. Zakonom o budžetskom sistemu (Zakon o budžetskom sistemu („Sl. gl. RS”, br. 54/2009, ... 113/2017))

predviđena je obaveza uspostavljanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru i to kroz:

- 1) finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava;

2) internu reviziju kod korisnika javnih sredstava;

3) harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija - Centralna jedinica za harmonizaciju

U Republici Srbiji postoji još uvek otpor uvođenju različitih oblika nadzora nad radom državnih institucija, što se moglo i očekivati, s obzirom na iskustva razvijenih zemalja. Naime, kada je u tim zemljama formirana interna i eksterna državna revizija postojali su veoma snažni otpori.

Međutim u poslednje vreme primećen je bitan napredak u ovoj oblasti, s obzirom na obaveze koje je preuzela Republika Srbija prema poglavlju 32, a u cilju pristupanja evropskim integracijama. U Republici Srbiji postoji na nivou Ministarstva finansija Centralna jedinica za harmonizaciju, koja ima zadatak, da kroz svoje aktivnosti, stvori uslove za uspostavljanje interne reviziju u javnom sektoru, što će znatno će olakšati i rad Državne revizorske institucije.

Administrativna (upravna) kontrola

Da bi se osiguralo izvršenje budžeta onako kako je to planirano i usvojeno od strane najvišeg organa vlasti (Parlamenta), u svim savremenim budžetskim sistemima organizovana je budžetska kontrola. (Jovanović et al. 2003)

Od momenta procesu donošenja do izvršenja budžet prolazi kroz nekoliko faza. Prikupljena budžetska sredstva, kojima se finansiraju javne potrebe države i njenih organa, zahtevaju uspostavljanje adekvatnih metoda kontrole koje treba da obezbede pravilno izvršenje budžeta.

U zakonodavstvima pojedinih zemalja postoje razne vrste kontrole izvršenja budžeta. Kontrole se mogu svrstati prema različitim kriterijuma na primer prema vremenu, mestu, subjektima i organima koji vrše kontrolu. (Tasić, 1999)

Kontrola budžeta prema vremenu može biti dvojaka i to: prethodna i naknadna. Prethodna (preventivna) kontrola vrši se kada kontrola prethodi isplati. Ex ante kontrola sprečava isplate koje nisu utemeljena na zakonskim propisima. Za razliku od preventivne kontrole, kontrola koja posle izvršene isplate ima karakter naknadne kontrole (ex post). Ova kontrola vrši proveravanje trošenja budžetskih sredstava shodno pozitivnim propisima. Kontrola prema metodi koji se primenjuje može biti: dokumentarna kontrola i terenska. Dokumentarna kontrola se sprovodi na licu mesta a terenska izlaskom kontrolnog organa na teren. Kontrola prema subjektima razlikuje kontrolu nad naredbodavcima i kontrolu nad računopolagačima. Kontrola naredbodavca ima karakter kontrole upotrebe odobrenih rashoda i odgovornost naredbodavca ima politički karakter. Kontrola računopolagača obuhvata njegovo poslovanje iz okvira njegovog delokruga rada,

a odgovornost računopolagača nije politička, nego računska, a eventualno i krivična. Često ne pravi razlika između termina revizije i kontrole.

Revizija je samo proveravanje računa, dok kontrola procenjuje da li ima nepravilnosti u primeni finansijskih propisa.

Prema organima koji vrše kontrolu budžeta treba razlikovati:

- administrativnu (upravnu),
- računsko-sudsku i
- političku kontrolu.

Administrativna kontrola (upravna kontrola) predstavlja kontrolu izvršenja budžeta u okviru sopstvenog administrativnog aparata. Ova vrsta kontrole je hijerarhijska jer nju vrši viši organ nad nižim budžetskim organom. Ipak, ne treba smatrati da najviši finansijski organi ostaju bez kontrole. Kontrolu nad ovim organima vrši državna interna revizija koju obavlja ministar finansija. Administrativna kontrola se pojavljuje kao prethodna, tekuća i naknadna, a posebno se obavlja kontrola naredbodavca i računopolagača. Upravnu kontrolu sprovode specijalno organizovane institucije. Francuska ima dve institucije ovakvog tipa: Generalna inspekcija i Kontrola angažovanih rashoda. Generalna inspekcija ima tradiciju još od doba Napoleona. Njen rad se odnosi na kontrolisanje računopolagača. Generalna inspekcija je organ Ministarstva finansija a inspektori rade po direktivama ministra. Zbog se toga i rezultati rada ove inspekcije prezentiraju neposredno na uvid ministru finansija. Kontrola angažovanih rashoda ima karakter prethodne kontrole, a njena delatnost se sastoji u prethodnom kontrolisanju svakog angažovanja sredstava i naredbe za isplatu. Lice koje vrši kontrolu vrši nadzor nad pravilnošću trošenja državnih rashoda, a ne nad celishodnošću njihove upotrebe.

Politička kontrola

Političku kontrolu vrši telo koje je donelo budžet, dakle, Parlament tj. Narodna Skupština. Zbog toga politička kontrola nosi naziv i parlamentarna ili skupštinska.

Politička kontrola analizira izvršenje budžeta i eventualna odstupanja od usvojenog budžeta. (Mihajlović et al. 2017) Politička kontrola ima karakter naknadne kontrole (ex post) i sprovodi se na kraju budžetske godine. (Damnjanović et al. 2016) Postoje dva sistema parlamentarne budžetske kontrole. Jedna je sistem francuskog tipa, koji se zasniva na postojanju Računskog suda, a drugi je sistem kontrole anglosaksonskog tipa, koji se zasniva na postojanju glavnog kontrolora. Zemlje koje imaju sistem budžetske kontrole francuskog tipa su Italija, Belgija i Holandija, zbog postojanja Računskog suda, ali njegova organizacija i uloga su dosta različite od uloge suda u

Francuskoj.(Alonso et al. 2017) U Frandžuskoj, Računski sud, koji je upravni sud, vrši kontrolu izvršenja budžeta. Računski sud obavlja kontrolu ocenjujući završne račune u pogledu njihove računske ispravnosti i zakonitosti. U Italiji, Belgiji i Holandiji ustanovljen je „glavni kontrolor“. On kontroliše sve budžetske rashode i odobrava svako prenošenje sredstava sa računa banke, gde se vrši uplata budžetskih prihoda na račune glavnog isplatioca. U SAD glavnog kontrolora imenuje predsednik, koji ga može opozvati, ali jedino u slučajevima propisanim zakonom. Glavni kontrolor kontroliše raspodelu budžetskih sredstava i sredstava državnih fondova. Njegova ovlašćenja su veoma široka, jer prilikom izvršenja budžeta može obustaviti isplatu i pozvati na odgovornost naredbodavca. Glavni kontrolor, takođe, objavljuje povremene izveštaje, u toku budžetske godine o izvršenju budžeta, a Kongresu podnosi izveštaje o završnom računu budžeta. Prema tome, državna revizija predstavlja političku naknadnu kontrolu javnih finansija.

Računsko-sudska kontrola

U nekim zemljama pored administrativne kontrole, obrazovana je posebna vrsta kontrole, koja u svom radu potpuno nezavisna od upravnih organa. (Tasić, 1999) Računsko-sudski organ tesno je povezan sa poslovanjem ministarstava i Vladom. Poslovanje ovakve kontrole prisutno je u gotovo svim razvijenim zapadnim zemljama. Računsko-sudska kontrola postoji u Nemačkoj, Francuskoj, Italiji, Velikoj Britaniji i SAD. Ovaj vid kontrole deluje nezavisno od kontrola upravnih organa i predstavlja oblik preventivnih kontrola.

Ostali oblici kontrole

Kontrola javnih sredstava može biti poverena i nekoj od nezavisnih revizorskih firmi. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srbije, usvojen još marta 2002. godine, predviđa da poslove kontrole nad javnim finansija može da vrši i predstavnik komercijalne revizije. Međutim, iako postoji propisano u tada važećom Zakonu ovaj oblik kontrole nije još zaživeo u Republici Srbiji. To potvrđuje napred iznetu tezu o snažnom otporu državno-birokratskog aparata svakom obliku nadzora nad njegovim radom.

Državna revizija kao sastavni deo sistema nadzora nad javnim rashodima

Državna revizija (Revizija javnih rashoda) je posebna kontrolna aktivnost usmerena na kontrolu izveštavanja o trošenju javnih finansijskih sredstava, koja su u nadležnosti državnih organa i institucija. Revizija javnog sektora je godišnja aktivnost koju obavljaju Državne revizorske institucije radi obelodanjivanja potrošenih sredstava države i davanja preporuka za bolje funkcionisanje javnog sektora. Ova aktivnost je razvijena u zemljama tržišne privrede, dok je u zemljama u tranziciji tek u razvoju.

Državna revizija se zasniva na osnovnim postulatima revizije, nezavisna je, realna, objektivna i obavlja se u skladu sa Međunarodnim standardima revizije za javni sektor. Brojni su razlozi za vršenje državne revizije, a ova problematika važna za svaku državu. Trebalo bi se obavljati na način i u skladu sa najboljom praksom koja postoji u toj oblasti. Činjenica je da danas stalno je rastuća potreba za informacijama i da brojnim interesnim grupama pažnju privlači prikupljanje i trošenje finansijskih sredstava države. Zainteresovana javnost traži od države da je izveštava o trošenju finansijskih sredstava, ali da bi te informacije bile ubedljive, potrebno je mišljenje nezavisne i kompetentne organizacije, na koje izvršna vlast ne može da utiče odnosno mišljenje nezavisne revizije. Plan trošenja prikupljenih poreskih sredstava, način i dinamiku trošenja i namenu projektuju državni organi i institucije. Projekat trošenja javnih prihoda odobrava najviši predstavnički organ zemlje. Najviši predstavnički organi moraju biti informisani o racionalnoj, efikasnoj i potpunoj upotrebi finansijskih sredstava. U razvijenom tržišnom svetu najviši predstavnici vrše nadzor nad javnim rashodima. Ovaj nadzor predstavlja kompleks mera i procedura koje uspostavlja Parlament. Trošenje finansijskih sredstava treba da se zasniva na načelu uspostavljanja budžetske ravnoteže.

Članovi najvišeg predstavničkog organa u državi u većini slučajeva nisu stručno osposobljeni da analiziraju finansijske izveštaje o potrošnji budžetskih sredstava. Nezavisna revizija javnog sektora tj. države ima izuzetno važnu ulogu i mesto u ukupnim aktivnostima zemalja tržišne privrede radi ostvarivanja dugoročne monetarne stabilnosti, suzbijanja inflacije, podsticanja investicionih ulaganja, rasta proizvodnje, zaustavljanja porasta javnih rashoda i efektnog usklađivanja javnih prihoda i rashoda, odnosno ostvarivanja stabilnosti finansijskog sistema. (Vladislavljević, Pešić, 2018) Javnost i poreski obveznici očekuju da postoji odgovornost za trošenje finansijskih sredstava države. Državna revizija proverava i analizira protekle finansijske događaje, i otkriva pronevere i korupcije, kao i postojanje nezakonitih procedura kojima se omogućava trošenje javnih finansijskih sredstava.

Zato državna revizija imaju pozitivan uticaj na način organizovanja državnih institucija i javnog sektora. Državna revizija se organizuje u svakoj zemlji u vidu Vrhovne revizorske institucije.

Položaj, nadležnost, organizacija i način rada Državne revizorske institucije u Republici Srbiji regulisan je Ustavom Republike Srbije i Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji. Ova institucija je nezavisna i ima potpun i slobodan pristup svim dokumentima i informacijama. Vrhovna revizorska institucija je važan balans u sistemu podele vlasti na zakonodavnu, (Skupština), izvršnu (Vlada) i sudsku (Pravosuđe). Ona je četvrta karika koja treba da kontroliše rad izvršne vlasti i o tome obaveštava parlamentarnu vlast. Pri tome, ona mora da poštuje

Zakone koju uređuju ovu problematiku, što znači da nije iznad pravosudnog sistema.

Zaključak

Javnost i građani tj. poreski obveznici očekuju da postoji odgovornost za trošenje finansijskih sredstava države, kao i mogućnost da izvrše uvid u kvalitet utrošenih para koji su izdvojili za funkcionisanje države.

Trošenje državnog novca i nadzor na trošenjem javnih rashoda predstavlja aktivnost usmerenu na smanjenje troškova funkcionisanja organa države. Državni nadzor obuhvata: kontrolu, inspekciju i državnu reviziju. Zbog okolnosti da je Republika Srbija u tranzitornom periodu i da se formiraju pojedine nove institucije države, nadzor nad trošenjem budžeta dobija na još većem značaju. U ovom radu je prikazan način kontrole nad javnim rashodima koje se obavljaju u najrazvijenijim zemljama. To je objašnjeno kroz: internu kontrolu, državnu internu reviziju, administrativnu, računsko-sudsku i parlamentarnu kontrolu. Sve vrste kontrola imaju svoje mesto i ulogu u sistemu nadzora nad javnim finansijama, ali najveći značaj zauzima državna revizorska institucija.

Eventualno članstvo u Evropskoj uniji podrazumeva i prihvatanje savremenih institucija, koje će unaprediti rad državne uprave, povećati efikasnost, efektivnost i ekonomičnost državnih institucija, a jedna od njih je upravo Državna revizorska institucija. Pojedini autori smatraju da postoji duboka korelacija između nivoa evropskih integracija i razvijenosti državne revizije. Državna revizija kao najznačajniji kontrolor javnih finansija predstavlja marker i kontrolni oslonac na našem putu u evro-integracije.

Literatura

1. Alonso, J., Clifton, J., Díaz-Fuentes, D. (2017) The impact of government outsourcing on public spending: Evidence from European Union countries, *Journal of Policy Modeling*, 39(2), pp. 333-348
2. Asatryan, Z., Heinemann, F., Pitlik, H. (2017) Reforming the public administration: The role of crisis and the power of bureaucracy, *European Journal of Political Economy*, 48(2) pp. 128-143
3. Buso, M., Marty, F., Tran P.T. (2017) Public-private partnerships from budget constraints: Looking for debt hiding?, *International Journal of Industrial Organization*, Vol. 51, pp. 56-84
4. Combes, J.L., Minea, A., Sow, M. (2017) Is fiscal policy always counter-(pro-) cyclical? The role of public debt and fiscal rules, *Economic Modelling*, vol. 65, pp. 138-146

5. Damnjanović R., Tomašević M., Mihajlović M., (2016) Mogućnosti upotrebe metodologije Lean Six Sigma u programskom budžetiranju sistema odbrane, *Vojno delo*, vol. 68, 5/2016, str. 306-313
6. Ivaniš, M. (2012): Značaj interne kontrole u reviziji finansijskih izveštaja, *SRRS*, „Revizor“
7. Jovanović M., Đurović–Todorović, J. (2003): *Finansijska teorija i politika*, Ekonomski fakultet Niš
8. Hassel, A. (2015) *Public Policy*, International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences (Second Edition), pp. 569-575
9. Jain, R. (2017) Public sector enterprise disinvestment in India: Efficiency gains in a political context, *Journal of Asian Economics*, Vol. 53, pp. 18-36
10. Meyer, R.E., Leixnering, S. (2015) *Public Sector Organizations*, International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences (Second Edition), pp. 597-602
11. Mihajlović, M., Imamović, N., & Dragović, N. (2017). Uloga i značaj antimonopolske politike u savremenim uslovima poslovanja. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, 3(2), 87-99.
12. Miljković, A (2006): *Finansijska kontrola i revizija*, Privredna akademija, 2006., Novi Sad
13. Milojević, I. (2010) *Računovodstvo*, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd
14. Newberry, S. (2015) Public sector reforms and sovereign debt management: Capital market development as strategy?, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 27, pp. 101-117
15. Novaković, S., Jovičević, P., & Simin, M. (2018). Interna revizija u funkciji menadžmenta. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, 4(1), 63-84
16. Tasić, T. (1999): *Javne finansije*, Fakultet za menadžment Zaječar, Leskovac.
17. Vitorović, B, Andrić, M. (1995): *Osnovi revizije*, SRRS, Beograd
18. Vladislavljević, V., Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, 4(2), 90-100.
19. Wu, S., Li, B, Nie, Q, Chen, C. (2017) Government expenditure, corruption and total factor productivity, *Journal of Cleaner Production*, 168(6), pp. 279-289
20. Zakon o budžetskom sistemu („Sl. gl. RS”, br. 54/2009, ... 113/2017)
21. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji („Sl.Gl. RS“ 101/2005,54/2007 i 36/2010)

FORMS OF PUBLIC EXPENDITURE SUPERVISION

Bratislav Stanković¹⁰, Radovan Damnjanović¹¹, Milenko Popović¹²

Summary

Control State money expenditure, especially in developed countries, is democratic heritage based on principles that, through accredited and unbiased institutions, citizens have the possibility to get insight into all aspects of taxpayers' money expenditure. In that sense, public expenditure supervision represents an activity directed towards decrease in the costs of functioning of the state and its entities. State supervision comprises three segments, as follows: control, inspection, and state audit. Control is continuous every day supervision by state employees, usually internal. Inspection is additional external control by the state. State audit has the function of public expenditure inspection. It evaluates how economical, efficient, and effective state budget institutions are. In this text, we deal with the most significant aspects of public finance supervision through: internal control, internal state audit, and administrative, accounting-court and parliamentary control. All these forms intertwine thus creating one integrating supervision system of public finance, with one clear goal – decrease in public expenditure and less expensive state.

Key words: supervision, state audit, public expenditures, budget.

JEL: H10, H76.

Datum dolaska (Date received): 10.09.2018.

Datum prihvatanja (Date accepted): 18.11.2018.

¹⁰ Bratislav Stanković, City Municipality of Leskovac, Ulica Pana Đukića br. 9, Leskovac, Serbia, E-mail: bstankovic85@gmail.com

¹¹ Radovan Damnjanović, Ph.D., Assistant Professor, University of Defense, Pavle Jurišić Street Šturma no. 33, Belgrade, Serbia.

¹² Milenko Popović, University of Business Studies, Banja Luka, Republika Srpska, BiH