



UNIVERZITET SINGIDUNUM

Departman za posleddiplomske studije

Master studijski program

POSLOVNA EKONOMIJA

MASTER RAD

**Budžet i interna kontrola u javnom sektoru i njihova uloga
u sistemu odbrane Republike Srbije**

Mentor:

Prof. dr Lidija Barjaktarović

Kandidat:

Tomislav Ristić

401201/2015

Beograd, 2016.

S A D R Ž A J

UVOD	3
1. BUDŽET	8
1.1. Pojam i odlike budžeta	8
1.2. Osnovne karakteristike budžeta	11
1.3. Opšta obeležja budžeta	12
1.4. Budžetska načela	15
1.5. Budžetska procedura i faze budžeta	16
1.5.1. Izrada budžeta	17
1.5.2. Donošenje budžeta	19
1.5.3. Izvršenje budžeta	22
1.5.4. Kontrola budžeta	25
1.6. Budžetski sistem Republike Srbije	27
1.7. Budžet kao instrument finansiranja rashoda odbrane	28
2. INTERNA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU	32
2.1. Pojam i značaj sistema interne kontrole.....	32
2.2. Osnove sistema interne kontrole i uređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru	33
2.3. Normativna regulative interne kontrole u javnom sektoru	36
2.4. Osnovne komponente interne kontrole	37
3. INTERNA KONTROLA U MINISTARSTVU ODBRANE I VOJSCI SRBIJE	41
3.1. Finansijsko poslovanje u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije	44
3.2. Pravna regulative sistema interne kontrole u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije	47
3.3. Uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije	49
3.4. Postojeći oblici interne kontrole u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije	53
3.5. Inspektorat odbrane	54
3.6. Revizija u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije	57
3.6.1. Izveštaj o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja Ministarstva odbrane za 2012. godinu	59
3.6.2. Preporuke date u izveštaju	61
ZAKLJUČAK	68
LITERATURA	71

UVOD

Globalna ekonomska kriza odražava snažan efekat na usporavanju privrednog rasta u svetu usled delovanja smanjene tražnje u razvijenim privredama. Smanjenje izvozne tražnje i industrijske proizvodnje, nesolventnost preduzeća, smanjenje zarada i rast nezaposlenosti su osnovna obeležja krize koja je zahvatila Srbiju. Iz tog razloga Srbija svoj ekonomski razvoj koncipira na integraciji u evropsko i svetsko tržište. Razvoj demokratskih ustanova i institucija države, put ka Evropskoj integraciji i želja za boljim životom su slika današnje Srbije.

U savremenim demokratijama, za uspešno i zakonito funkcionisanje javnog sektora, od krucijalne važnosti je pravilno funkcionisanje budžetskog sistema države i postojanje adekvatne budžetske kontrole. Svaka savremena privreda i društvo, radi izvršavanja planiranih zadataka i funkcija državnih organa, određenih ustavom i zakonima, mora obezbediti i raspolagati određenim finansijskim sredstvima kojima će finansirati obavljanje tih zadataka. Prema tome, potrebe javnih rashoda se predviđaju u budžetu, po pravilu, pojedinačno i prema nameni dok se javni prihodi predviđaju po izvorima i visine do koje treba da se prikupe.

U proteklom periodu ekonomska kriza koja potresa privredu Republike Srbije (RS) imala je za posledicu pad domaće ekonomske aktivnosti i stvaranje makroekonomske nestabilnosti finansijskog sektora RS. Visok nivo zaduženosti u prethodnom periodu i problem nelikvidnosti ojačao je makroekonomsku neravnotežu i održao stagnaciju privrednog oporavka. Kao jedan od načina za rešenje negativnog ekonomskog okruženja postavio se zadatak hitnog oporavka domaće privrede na postavkama racionalnog, namenskog i ekonomičnog izvršenja budžeta.

Međutim, bez obzira na ekonomske mogućnosti svake zemlje za finansiranje rashoda odbrane skoro sve zemlje sveta, a posebno razvijene, izdvajaju značajna finansijska sredstva. Visina tih sredstava određena je politikom odbrane, stanjem bezbednosnog okruženja i ekonomskom moći zemlje usled čega dolazi do disproporcije između ekonomske mogućnosti i potreba za finansiranjem rashoda odbrane.

Rešenje raskoraka između potreba odbrane i ekonomske mogućnosti zemlje za finansiranjem rashoda odbrane nalazi se, pre svega, u optimalnom planiranju osnovnih materijalnih, ljudskih i drugih potreba, preko njihovog prevođenja u odgovarajući obim budžetskih rashoda, do ostvarivanja neophodnih planiranih potreba sa stvarno raspoloživim sredstvima.

Finansiranje rashoda odbrane, posmatrano kao celina, obuhvata izvore i načine prikupljanja novčanih sredstava za zadovoljenje potreba odbrane zemlje, kao i subjekte prikupljanja i korišćenja tih sredstava. Polazeći sa aspekta da odbrana zemlje čini deo ukupne društveno ekonomske strukture, neminovnost jeste da i izvor finansiranja rashoda odbrane, mora biti isti izvor kao i kod finansiranja ukupne javne potrošnje.

Uloga i mesto finansijskih činilaca u specifičnoj vojnoj delatnosti određuju se u kompromisnom sučeljavanju dva zahteva: postići planirani cilj sa što manjim finansijskim ulaganjima. Zato je vlada svake zemlje obavezna da, s jedne strane, razmatra ekonomsku situaciju i planira razvoj zemlje i, sa druge strane, omogući stabilan sistem odbrane, efikasnim korišćenjem ograničenih resursa. Ako se želi da nacionalni prioriteti, kakva je bezbednost zemlje, budu pravilno određeni i dobiju opštedruštveni pristanak, neophodno je uspostaviti takvo upravljanje i mehanizme poslovanja koji će obezbediti zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava u Ministarstvu odbrane i Vojsci Srbije (u daljem tekstu MO i VS).

Zbog toga se i nameće potreba najveće odgovornosti onih koji raspolažu državnim sredstvima i koriste ih u određenom periodu, upotrebe ih za najvažnije prioritete zemlje, kao i potreba najviše kontrole raspolaganja i upotrebe tih sredstava. Uspostavljanje savremenog sistema upravljanja nije moguće bez adekvatnog integrisanog sistema interne kontrole koji će omogućiti MO da obezbedi optimalan sklad potreba i mogućnosti države, a Vojsci nesmetano izvršavanje svoje misije.

Kontrola trošenja javnih rashoda vrši se uspostavljanjem sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kroz prilagođavanje regulative naše zemlje regulativi razvijenih zemalja, posebno radi ispunjenja uslova za ulazak u Evropsku uniju (EU). Shodno tome, proces kontinuiranog prilagođavanja i primene zakonske regulative odvija se u praksi u svim javnim institucijama, te i u sistemu odbrane.

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i u sistemu odbrane potrebno je potpuno uspostaviti i usmeriti tako da težište vršenja kontrola ne bude na zakonitosti i pravilnosti, već na ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti trošenja javnih rashoda. Na taj način smanjiće se rizici u poslovanju i pomoći rukovodstvu u kvalitetnijem donošenju odluka.

Predmet istraživanja

Predmet ovog rada je teorijsko definisanje pojmova budžeta i interne kontrole u javnom sektoru, karakteristike postojećeg sistema finansijskog upravljanja i kontrole u sistemu odbrane od njenog uvođenja kao i funkcionisanje revizije u MO i VS na primeru preporuka datih u revizorskom izveštaju prilikom revizije sastavnih delova finansijskog izveštaja MO za 2012. godinu.

Metode istraživanja

Osnovne (posebne) metode korišćene u radu su sledeće: analiza i sinteza (analiziranje budžeta od nastajanja i korišćenja i njegov uticaj na sistem odbrane), generalizacija i analiza sadržaja i klasifikacija (utvrđivanje mesta definisanih pojmova u sistemu pojmova).

Opšte naučne metode korišćene u radu su sledeće: metoda modelovanja, statistička metoda i analitičko – deduktivna metoda (izvodiće se zaključci u vezi budžeta i interne kontrole, svrsi njihovog postojanja i njihove međuzavisnosti).

Prilikom prikupljanja podataka za rad korišćena je analiza naučne dokumentacije.

Izvori iz kojih će se vršiti prikupljanje, klasifikacija i analiza podataka su:

- knjige, monografije, časopisi i dr,
- zaključci sa savetovanja, simpozijuma, seminara
- stručni radovi iz oblasti istraživanja
- javni dokumenti.

Značaj i aktuelnost istraživanja

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole ima izuzetno veliki značaj i uticaj u donošenju ispravnih odluka u poslovanju. Pravilno uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole smanjuje rizik prilikom poslovanja. U MO i VS sistem

finansijskog upravljanja i kontrole smanjuje rizik zloupotreba, pronevera, i nenamenskog korišćenja sredstava ustupljenih sistemu odbrane na upravljanje.

Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja jeste definisanje pojmova budžeta, interne kontrole i finansijskog upravljanja i kontrole, njihove uloge u poslovanju u javnom sektoru kao i uvid u uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u MO i VS, pravna regulativa i trenutno stanje.

Generalna hipoteza

Sistem interne kontrole i finansijskog upravljanja i kontrole uspostavljaju rukovodioci u javnom sektoru, sa ciljem da se ostvari uvid i prati efektivnost svih internih kontrola i pruži podršku u vođenju posla organizacije u javnom sektoru na ispravan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Posebne hipoteze

H1: Budžet predstavlja osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane.

H2: Sistem interne kontrole i finansijskog upravljanja i kontrole izvršavanja budžetskih sredstava uspostavlja se i sprovodi da bi se poslovanje vršilo u skladu sa pravilima i propisima, utvrdila realnost finansijskih izveštaja i obezbedilo efikasno, efektivno i ekonomično korišćenje raspoloživih sredstava.

H3: MO ima uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole koji je usaglašen sa zakonskim propisima koji regulišu poslovanje direktnog budžetskog korisnika.

Struktura rada

Prvi deo rada predstavljaće teorijski okvir budžeta, njegovih elemenata, funkcije, principa formiranja budžeta, kontrole.

U drugom delu rada biće reči o internim kontrolama u javnom sektoru, iskustvima i karakteristikama postojećeg sistema finansijske kontrole u RS.

Treći deo rada predstavlja teorijski okvir trenutne zakonske regulative koja se odnosi na sistem finansijskog upravljanja i kontrole u MO i VS, revizorsko mišljenje i

preporuke date u revizorskom izveštaju prilikom revizije sastavnih delova finansijskog izveštaja MO za 2012. godinu.

Budžet, interna kontrola u javnom sektoru i sistem finansijskog upravljanja i kontrole imaju veliku ulogu i značaj u pravilnom načinu i vođenju poslovanja u MO i VS pre svega zbog smanjenja rizika zloupotreba, pronevera i nenamenskog korišćenja sredstava ustupljenih sistemu odbrane na upravljanje.

Značaj ovog istraživanja je u jasnijem i boljem razumevanju budžeta i kontrole izvršavanja budžetskih sredstava. Sistem kontrole izvršavanja budžetskih sredstava ima izuzetno veliki uticaj u donošenju ispravnih odluka u poslovanju. Pravilno uspostavljen sistem kontrole izvršavanja budžetskih sredstava smanjuje rizik pronevera, prevara i nenamenskog korišćenja i doprinosi uspešnijem načinu poslovanja.

1. BUDŽET

Budžet se, u teorijskoj praksi, definiše kao sistematski prikaz rashoda i prihoda neke države za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu. Budžet predstavlja pravni akt koji donosi najviše zakonodavno telo u državi, u kome se za godinu dana detaljno predviđaju svi javni rashodi i prihodi, a zatim se prikazuju i namenski raspoređuju po tačno i unapred utvrđenoj strukturi. Najčešće se definiše kao sistematski prikaz prihoda i rashoda države, za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu (B. Stakić i S. Brać, 2008, s 150).

Budžet kao plan rashoda i prihoda za period od godinu dana, predstavlja jedan od instrumenata za vođenje ekonomske politike jedne države i sredstvo za usmeravanje naplaćenih sredstava u vidu javnih prihoda. Njime se ostvaruju ciljevi ekonomskog i socijalnog razvoja jedne društvene zajednice.

1.1. Pojam i odlike budžeta

Termin, budžet vodi poreklo od starofrancuske reči „*bougette*“, što znači kožna torba. U finansijskom rečniku, ovaj termin našao se preko engleske skupštinske prakse. Naime, pri izlaganju prihoda i rashoda, u svom budžetskom govoru, kancelar državne blagajne, izlazio je pred Donji dom sa predlogom tih cifara, koje su se nalazile u kožnoj torbi. Otvaranje kožne torbe nazivalo se „otvaranjem budžeta“. Kasnije, budžetom se nazivao papir na kome je stajao predlog budžeta (V. Leko, 2010, s 80).

U Evropi ovaj termin se odomaćio tek u prošlom veku, zahvaljujući francuskim finansijama. Međutim, nisu ni sve države usvojile ovaj naziv, pa tako Nemci koriste izraz „*haushaltsplan*“, dok Italijani budžet nazivaju „*bilancio preventivo*“. Kod nas se nekada za budžet upotrebljavao naziv „predračun prihoda i rashoda“ (B. Ognjanović, 2004, s 65).

Postoje pokazatelji da je budžet, u svom početnom obliku, bio poznat još Starim Grcima i Rimljanima, i da je pre svega služio za finansiranje političkih tela. Ipak, tada se nije moglo govoriti o budžetu u pravom smislu reči.

Međutim, kao finansijska institucija budžet se javlja sredinom XVII veka. Danas, u savremenim državama, nesporno je da budžet predstavlja osnovni, a u nekim slučajevima i jedini instrument prikupljanja javnih prihoda i rashoda (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 219).

„Budžet je pravni posao izmedju parlamenta i vlade“ – *prof. Hatschek* (B. Radulović, 2008, s 17).

God.	Važniji događaji u razvoju budžetskog prava predstavničkih tela
1628	Engleska – parlament usvojio akt „Petition of Right“ (Peticija o pravu) kojim se proglašava nezakonitim svako uvođenje poreza bez prethodnog odobrenja parlamenta
1688	Engleska – parlament usvojio akt „Bill of Right“ (Zakon o pravima) kojim se proglašava nezakonitim svako ubiranje novca ako prethodno vladar nije dobio saglasnost parlamenta
1688	Engleska – ustanovljeno pravo parlamenta da se sastaje svake godine kako bi utvrdio i odobrio rashode za vojsku
1689	Engleska – parlament je izborio pravo da redovno (jednom godišnje) raspravlja o svim javnim sredstvima i o njihovoj nameni
1789	Francuska – parlament usvojio „Deklaraciju prava“ kojom se utvrđuje da su nezakoniti svi oni porezi koji su uvedeni bez odobrenja skupštine
1791	Francuska- usvojen ustav kojim je normirano pravo skupštine da utvrđuje javne prihode i rashode
1879	Francuska – proklamovano načelo da se „nikakav porez ne sme naplaćivati bez izričito i slobodno datog odobrenja skupštine“

Tabela 1. Važniji događaji u razvoju budžetskog prava predstavničkih tela (V. Leko, 2010, s 80).

U savremenom svetu, budžet nastaje na onom nivou društvenog razvoja kada potreba za finansijskim obezbeđenjem i izvršenjem određenih potreba države postaje dominantna. Prve potrebe koje su bile vezane za budžet odnosile su se na finansiranje određenih funkcija države, gde je njegova uloga bila vezana isključivo za obavljanje i finansiranje tzv. klasičnih funkcija države, bez težnje da se preko njega ostvari uticaj na kreiranje i usmeravanje ukupnih društveno-ekonomskih tokova.

Budžet je relativno novi finansijski instrument (B. Jelčić, 1983, s 461), jer se pojavio tek kada su se ispunile mnoge pravne, ekonomsko-finansijske i političke pretpostavke koje su omogućile njegovu primenu kao instrumenta finansiranja. U meri u kojoj su se sticali karakteristični uslovi za nastanak i pojavu budžeta, vezane

su i određene definicije koje daju osnovna obeležja državnog budžeta, a zajednički im je finansijski aspekt koji podrazumeva prihode i rashode države utvrđene za određeno razdoblje. Da bi se obezbedilo finansiranje javnih rashoda države, u svakoj savremenoj državi postoji uređen sistem instrumenata, preko kojih se raspoređuju sredstva na pojedine korisnike.

Tokom istorijskog razvoja postojalo je niz institucija, odnosno instrumenata, od kojih su najznačajniji: budžeti, budžetski fondovi, finansijski programi, posebni računi, podračuni i slično (B. Raičević, 2005, s 317), preko kojih je vršeno finansiranje javnih rashoda. Međutim, jedan od najvažnijih instrumenata za finansiranje javnih rashoda države ostao je budžet.

Budžet je osnovni dokument za finansiranje državnih, javnih rashoda. Njegovu strukturu najčešće određuju društveno-ekonomski i politički odnosi u zemlji, odnosno prevashodno zavisi od ustrojstva privrede (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 84). Javni rashodi nastaju po osnovu finansiranja sledećih aktivnosti i funkcija (B. Raičević, 2008, s 24):

- aktivnosti organa državne uprave i lokalne samouprave;
- aktivnosti ministarstva unutrašnjih poslova;
- aktivnosti vojske;
- aktivnosti javnih preduzeća;
- aktivnosti zdravstvenog sektora;
- aktivnosti obrazovanja i sl.

U zavisnosti od načina definisanja države, državnih funkcija i obaveza države, budžet se u teoriji definiše kao upravni akt, a delimično kao zakon. U budžetskom sistemu RS, budžet je zakon koji se priprema i usvaja prema procedurama predviđenim i za druge zakone. Obično se budžet priprema i usvaja u zajednici sa drugim zakonima, koji određuju izvore prihoda (poreski zakoni), ili sa zakonima kojima se utvrđuju nove obaveze budžeta (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 220).

Budžet je osnovna finansijska institucija svake društveno-političke zajednice za finansiranje opšte potrošnje, odnosno za zadovoljenje opšte društvenih potreba. Isto tako, budžet je instrument finansiranja – finansijske politike, odnosno ekonomske

politike kojim se raspodeljuje nacionalni dohodak radi obezbeđenja planiranih sredstava za zadovoljenje dogovorenih potreba. Takođe, budžet je instrument stabilizacione politike, kojim se usklađuju ponuda i tražnja, osigura stabilni nivo cena i zaposlenosti, obezbešuje stabilna stopa privrednog rasta, priliv sredstava i raspoređuju sredstva korisnicima i nosiocima (S. Komazec, Ž. Ristić, S. Vučićević, 1993, s 408).

U svim savremenim privrednim sistemima, državni budžet je osnovni, a u nekima i jedini instrument finansiranja javnih rashoda države. Budući da je budžet osnovni instrument za finansiranje javnih rashoda države, on je i osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane, što je određeno i dokumentima odbrane.

Prema usvojenoj Strategiji odbrane, državni budžet, određen je kao osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane.

1.2. Osnovne karakteristike budžeta

Osnovne karakteristike budžeta mogu se klasifikovati na sledeći način (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 84):

- budžet je pravni akt od posebne važnosti koji se donosi po posebnoj proceduri;
- budžet je finansijski instrument;
- budžet je sistematski prikaz ili plan prihoda i rashoda države za jednu godinu;
- budžet se donosi unapred, pre početka budžetske godine;
- budžet se obavezno usvaja od strane najvišeg predstavničko telo države;
- u budžetu svi javni prihodi i javni rashodi detaljno su predviđeni;
- budžet sadrži i finansijski zakon;
- visina i struktura prihoda i rashoda budžeta moraju biti u potpunosti usaglašene i dinamički raspoređene.

Osnovne funkcije budžeta mogu se klasifikovati u tri grupe (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 85):

- ekonomska funkcija,

- politička funkcija,
- pravna funkcija.

Osnovna funkcija budžeta je naravno njegova **ekonomska funkcija** koja se sastoji u pravilnom i preciznom predviđanju javnih rashoda i izvora javnih prihoda, kojima će se ti rashodi pokriti. Savremena država, kroz budžetsku politiku snažno deluje na sve oblike potrošnje, kao i na obim i strukturu ukupne potrošnje (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 222).

Politička funkcija proizilazi iz činjenice da budžet pre svegi zavisi od društveno-političkog uređenja zemlje. U tom kontekstu, predlaganje i donošenje budžeta, odobravanje i usvajanje budžeta, kontrola potrošnje iskazane kroz završni račun, podrazumevaju čitav niz političkih odnosa, koje prezentuju najviši predstavnički i izvršni organi vlasti (B. Raičević, 2008, s 36).

Pravna funkcija prikazuje budžet u vidu pravnog akta, koji proizvodi određene pravne posledice, prava i obaveze. Celokupna problematika budžeta regulisana je pravom (područje budžetskog prava) i sadržana je u zakonu o budžetu ili u zakonu o državnom računovodstvu (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 85).

1.3. Opšta obeležja budžeta

Državni budžet predstavlja složen instrument funkcionisanja javnih finansija. Značajan je indikator statusa države u finansijskoj, političkoj, ekonomskoj i socijalnoj dimenziji, i istovremeno, bitna odrednica u procesu uobličenja saznanja o svojstvenosti države i njenoj strukturi. Shodno navedenim činjenicama, on je u literaturi, koja obradjuje oblast javnih finansija, tumačen kao:

- **predmet finansijske analize** - s obzirom da predstavlja računski izraz koji je vezan za ostvarivanje prihoda, njihovu raspodelu i trošenje javnih rashoda odnosno ostvarenja plana javnih prihoda i rashoda, kao i ograničenja koliko država može prikupiti i potrošiti sredstava po određenim namenama (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budzet>).

- **pravni akt** - budući da se njegova priprema, postupak donošenja i postupak izvršenja odvija po zakonskim procedurama. Zakonom o budžetu, stvaraju se, razvijaju i prestaju konkretni pravni odnosi između različitih budžetskih subjekata usled čega se budžet može definisati kroz odnos državnih organa koji učestvuju u njegovom donošenju. Istorijski posmatrano, nastanak budžeta kao pravnog akta bio je težak i dug. Prema *Lepoa-Bolijeu*, „budžet vodi poreklo od engleskih kraljeva rasipnika. Obuzdavajući njih, došlo se do budžetskog prava“. Parlamentarna borba za budžetska prava trajala je od XII do XIX veka započinjanjem borbe za regulisanje odnosa na strani javnih prihoda, kada je 1215. godine, na insistiranje engleskih zemljoposjednika, u čuvenom aktu „*Magna Carta*“ bilo proklamovano da se nijedan porez ne može naplatiti bez pristanka poreskih obveznika.

Ova proklamacija je ostala uglavnom mrtvo slovo na papiru do 1628. godine, kada je parlament izglasao „peticiju prava“ kojom se smatrao nezakonitim svaki porez koji parlament nije prethodno odobrio. Borba za budžetska prava završila se na strani javnih rashoda tek 1834. godine, kada je engleski parlament izborio pravo kontrole trošenja, ne samo vojnih, nego i civilnih javnih rashoda.

Savremeno budžetsko pravo podeljeno je na dve oblasti: subjektivno i objektivno budžetsko pravo pri čemu je subjektivno budžetsko pravo vezano za narodni parlament a objektivno budžetsko pravo predstavlja skup propisa tehničke prirode vezane za pripremu, donošenje, usvajanje i izvršenje budžeta, kao i procese njegove kontrole (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budzet>).

- **politički akt** – proizilazi iz uticaja političkih odnosa prilika. Državna politika ponekad zahteva određena sredstva koje je potrebno iskazati u budžetu kao na primer promocije zemlje u svetu. Budžet otcepljene pokrajine Kosovo planira svake godine par miliona dolara u svrhu promocije nezavisnosti (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budzet>).
- **instrument ekonomske politke** – javlja se kao odnos javnih prihoda i rashoda pa se tako posredstvom politike javnih prihoda upravlja veličinom kupovne moći na tržištu, a posredstvom politike javnih rashoda, tokovima

privrednog rasta i strukture privrede (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budžet>). Politika javnih prihoda, poznatija kao poreska politika, zahteva periodično planiranje porasta ili smanjenja dažbina, ne bi li se, na taj način, između ostalog, delovalo na nivo agregatne tražnje na tržištu. Politika javnih rashoda predstavlja neophodno sredstvo u procesu ostvarivanja dugoročnih ciljeva privrednog razvoja. Tokom nekoliko decenija unazad, uobičajna je praksa, koja podrazumeva finansiranje programa politike regionalnog razvoja i subvencionisanja poljoprivredne proizvodnje iz državnog budžeta.

Takođe, u uslovima koje diktira savremeni tehničko-tehnološki progres, ostvarenje dugoročnih ekonomskih ciljeva postaje neostvarivo, ukoliko za njihovu realizaciju nisu obezbeđena odgovarajuća novčana sredstva. Lišena sredstava iz državnog budžeta, finansijski zahtevna naučna istraživanja, kao i razvoj grana budućnosti, poput robotike, genetskog inženjeringa i kosmičkih istraživanja, postaju nezamislivi.

- ***instrument socijalne politike*** – ispoljava veliki uticaj na budžet. U normalnim okolnostima javile bi se kao kategorije koje su preostale prilikom raspodele budžeta. Međutim, u našoj zemlji, izdaci za primarne socijalne potrebe zauzimaju sve veći procenat u budžetu (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budžet>).

Preraspodelom dohotka, posredstvom budžeta, stvaraju se uslovi za izgradnju socijalne infrastrukture koja obuhvata: različite vidove socijalnih izdataka; izdatke, namenjene razvoju obrazovanja i nauke; izdatke za finansiranje stambene izgradnje i komunalne privrede. Bez izgradnje socijalne infrastrukture, nemoguće je nesmetano funkcionisanje savremenog društva.

Novčana sredstva, namenjena izgradnji socijalne infrastrukture, namenski su planirana za svaku godinu, u sklopu državnog budžeta. Njihovi apsolutni iznos i visina, u odnosu na ostala budžetska sredstva, zavisni su od strukture ciljeva socijalne politike konkretne zemlje.

1.4. Budžetska načela

Za uspešne budžetske politike osnovne pretpostavke predstavljaju budžetska načela koja imaju za cilj zakonito, namensko i racionalno izvršenje budžeta.

U modernim finansijama i budžetskoj politici prihvaćena su sledeća budžetska načela:

- ***budžetsko jedinstvo*** insistira da svi javni prihodi i rashodi moraju biti uneti u jednom budžetu čime je omogućeno lakše sagledavanje svih pozicija kao i kontrola budžeta (B. Raičević, 2008, s 57). Pored toga, dobija se jasniji uvid u stanje državnih finansija i finansijsku aktivnost države usled čega se osigurava uticaj na finansijsku politiku države. Kao rezultat pridržavanja principa jedinstvenosti budžeta olakšava se njegova kontrolu. Međutim, sem redovnog budžeta, postoje i budžeti koji se odnose na vanredne situacije i događaje, čime se odstupa od načela jedinstva budžeta i prihvata pluralitet budžeta (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 222).
- ***potpunost budžeta*** podrazumeva da se svi prihodi i rashodi u budžetu mogu prikazivati u bruto iznosima - bruto princip, ili da se prikaže samo razlika prihoda i rashoda - neto princip (B. Raičević, 2008, s 57). Metod bruto budžeta omogućava potpunije i pravilnije sagledavanje veličine prihoda i rashoda države, pa ima daleko širu primenu u praksi (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 222).
- ***tačnosti i realnost budžeta*** zahteva realno iskazivanje planiranih i ostvarenih prihoda i rashoda. Ovo načelo je važno u toj meri što se prihodi i rashodi moraju planirati na osnovu ostvarivosti. Nepravilno planiranje prihoda može dovesti do zastoja u radu državnih institucija ili do višegodišnjeg zaduživanja. Pored toga, načelo zahteva da se na minimumu svede razlika koja se može pojaviti između planiranih prihoda/rashoda i izvršenih prihoda/rashoda, koji se iskazuju u završnom računu budžeta (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 223).
- ***budžetska ravnoteža*** znači da prihodi i rashodi moraju biti u jednakosti. Ukoliko to ne bude postignuto, nego se pojavi višak rashoda nad prihodima, pojaviće se budžetski deficit, odnosno, u suprotnom budžetski suficit.

- **specijalizacija budžeta** podrazumeva da se odobrena sredstva u budžetu troše u utvrđenom iznosu, za utvrđenu svrhu i u okviru određenog vremena (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 223). Ovo načelo jasno upućuje na to da svaka budžetska pozicija mora imati jasnu namenu i da se mora iskoristiti za takvu namenu. U suprotnom dolazi do povrede zakona.
- **jednogodišnjost budžeta tj. načelo trajanja budžeta** objašnjava da se budžet donosi za određeni vremenski period, a teorija i praksa pokazali su da je to period od jedne godine – pri čemu se kalendarska i budžetska godina ne moraju poklapati (B. Raičević, 2005, s 323). Ukoliko, u toku budžetske godine, dolazi do nepoklapanja između budžetskih prihoda i rashoda, pristupa se rebalansu. Rebalans, u tom smislu, predstavlja budžetsku radnju koja dovodi do pomeranja u strukturi budžetskih prihoda i rashoda (S. Komazec, Ž. Ristić, S. Vučićević, 1993, s 413).
- **jasnoća budžeta** pretpostavlja grupisanje svih prihoda prema izvorima i svih rashoda prema njihovoj nameni. Grupisanje prihoda može se izvršiti po tome od koga se prihodi ubiraju, sa aspekta instrumenta putem koga se ubiraju, ili sa aspekta oblika javnih prihoda preko kojih se vrši ubiranje. Grupisanje rashoda, može se izvršiti, prema korisnicima i prema vrstama rashoda (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 223).
- **javnost budžeta** pruža mogućnost da javnost bude upoznata sa donošenjem budžeta odnosno da su svi postupci, od predlaganja, preko procedure odobravanja i usvajanja, pa do donošenja budžeta, javni. U celini budžet kao institucija je javan. Objavljuje se u posebnoj publikaciji konkretno službenom glasilu - u Srbiji je to „Službeni glasnik Republike Srbije (SG RS)“ (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 223).

1.5. Budžetska procedura i finansiranje budžeta

Budžetska procedura, pored funkcija i načela, predstavlja bitan elemenat, jer obuhvata sve poslove u vezi sa budžetom. Budžetska procedura obuhvata četiri osnovne faze, i to:

- **izradu budžeta** (budžetska inicijativa, planiranje prihoda, planiranje rashoda i izrada nacrtu i predloga budžeta);
- **donošenje budžeta** (privremeno finansiranje i donošenje budžeta);
- **izvršenje budžeta** (način izvršavanja i izvršioci budžeta);
- **kontrola budžeta** (redovna budžetska kontrola i završni račun budžeta).

1.5.1. Izrada budžeta

Sam postupak izrade budžeta približno je isti u skoro svim zemljama koje su orijentisane ka tržišnoj ekonomiji. On se sprovodi jednom godišnje kada Vlada podnosi predlog budžeta Narodnoj skupštini, nakon čega se vodi rasprava. Pri izradi budžeta učestvuju svi direktni budžetski korisnici, koji treba da se finansiraju iz njega.

Direktni budžetski korisnici izrađuju predlog finansijskog plana, koji na bazi zadataka i postavljenih ciljeva iskazuje ukupne potrebe za finansijskim sredstvima. Nosioi i rokovi izrade budžeta precizno su utvrđeni budžetskim kalendarom.

Postupak izrade budžeta RS, započinje s Memorandumom o budžetu, koji usvaja Vlada (do 30. aprila tekuće godine) i isti dostavlja svim korisnicima budžetskih sredstava za izradu budžeta. On sadrži sledeće podatke (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015):

- srednjoročni makroekonomski i fiskalni okvir;
- podatke o ekonomskoj i fiskalnoj politici za budžetsku i dve naredne fiskalne godine;
- preporuke u pogledu budžetske strategije i opredeljenja i
- predloženi raspored sredstava prema funkcionalnoj klasifikaciji.

Nakon usvajanja Memoranduma, Ministarstvo finansija, svim korisnicima budžetskih sredstava dostavlja uputstvo za pripremu nacrtu budžeta. Ono sadrži:

- postupak i dinamiku pripreme budžeta i finansijskih planova direktnih korisnika budžeta i
- predlog obima sredstava u finansijskim planovima direktnih korisnika budžetskih sredstava za budžetsku godinu i naredne dve fiskalne godine.

Finansijski planovi direktnih budžetskih korisnika budžetskih sredstava, obuhvataju prihode i rashode, u skladu sa ekonomskom, funkcionalnom i klasifikacijom prema izvorima finansiranja (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015). Kada organ nadležan za poslove budžeta usaglasi rashode sa državnim organima, priprema nacrt budžeta i podnosi ga vladi, a nakon usaglašavanja na vladi predlog se podnosi parlamentu - skupštini na usvajanje.

Kao direktni korisnik budžetskih sredstava, sistem odbrane, konkretno Uprava za budžet i finansije MO, dobija Uputstvo za pripremu budžeta odbrane u kojem su date smernice za izradu. Uprava za budžet i finansije MO dostavlja svim nosiocima funkcije planiranja u sistemu odbrane izvod iz uputstva uz instrukciju ministra odbrane za pripremu dela budžeta za koji su nadležni.

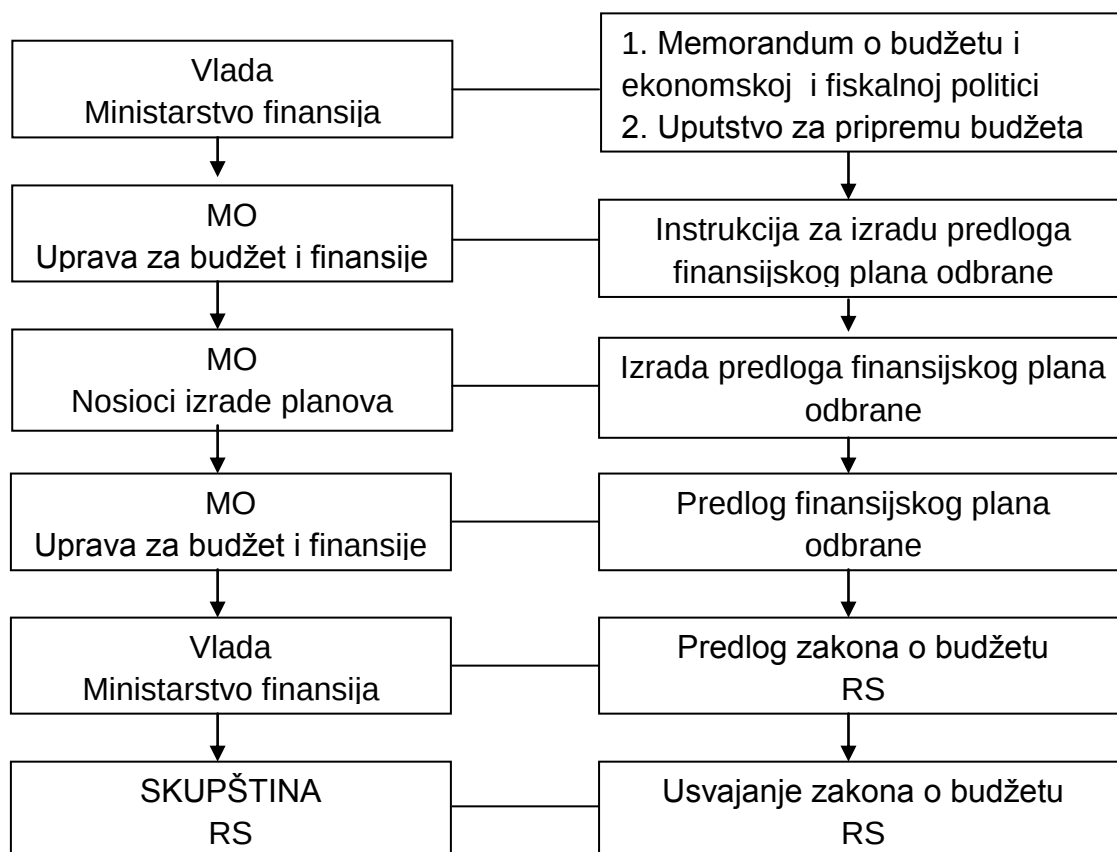
Na osnovu datih smernica, elemenata, normi normativa i kriterijuma, planiranih zadataka i slično, nosioci funkcije planiranja rashoda odbrane u MO i Generalštabu (u daljem tekstu GŠ) izrađuju i dostavljaju Upravi za budžet i finansije MO svoje predloge finansijskih planova (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Na osnovu iskazanih potreba nosilaca planiranja i u skladu sa Uputstvom i instrukcijom, Uprava za budžet i finansije MO izrađuje Predlog finansijskog plana odbrane i dostavlja ga Ministarstvu finansija.

Predlog finansijskog plana odbrane izrađuje se za budžetsku godinu s projekcijama plana za naredne dve godine i to ukupno za sistem odbrane i po budžetskim pozicijama.

Predlog finansijskog plana i projekcije finansijskih planova u sebi sadrže:

- zahtev za tekuće izdatke,
- zahtev za dodatna sredstva i
- zahtev za osnovna sredstva (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).



Slika 1. Postupak izrade budžeta odbrane
(Vojno delo 2/2009)

1.5.2. Donošenje budžeta

Ministarstvo finansija na osnovu ažuriranih makroekonomskih okvira posle 30. aprila, a pre izrade nacrt budžeta, revidira Memorandum o budžetu. Ministar finansija dostavlja Nacrt budžeta do 15. oktobra Vladi RS. Vlada može da traži od ministra finansija dodatne informacije ili objašnjenja, koja se tiču nacrt budžeta, odlučuje o izmenama nacrt budžeta Republike, utvrđuje predlog budžeta RS i dostavlja ga do 31. oktobra Narodnoj skupštini, zajedno sa Memorandumom o budžetu na razmatranje i usvajanje. Narodna skupština usvaja i donosi budžet do 15. decembra (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Zakonom o budžetskom sistemu je propisano da je 15. decembar tekuće godine rok za donošenje budžeta RS za narednu godinu. Vlada RS je u obavezi da 1. oktobra, na predlog ministra usvoji, a 5. oktobra dostavi revidirani Memorandum

o budžetu sa informacijama o finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir posle 30. aprila ažurirani makroekonomski okvir (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

U RS najnovijim izmenama zakona kojima je uređen budžetski sistem ustanovljen je Fiskalni savet, kao nezavisno telo sa zadatkom da proverava fiskalne i makroekonomske pretpostavke iz izveštaja o fiskalnoj strategiji, ocenjuje mere ekonomske politike politike Vlade sa stanovišta ostvarivanja kvantitativnih fiskalnih ciljeva poštovanja fiskalnih pravila, kao i da procenjuje fiskalne rizike.

Dužnost Fiskalnog saveta je da Skupštini dostavlja mišljenje o nacrtu izveštaja o fiskalnoj strategiji u kome se navode ciljevi fiskalne politike Vlade i daje ocena održivosti fiskalne politike.

Izveštaj o fiskalnoj strategiji je dokument koji Vlada podnosi parlamentu, a Zakonom je predviđena mogućnost da Skupština može nakon razmatranja vratiti Izveštaj Vladi na doradu.

Kako je postupak donošenja budžeta obiman i vremenski dug, može se dogoditi da se svi poslovi vezani za donošenje budžeta ne izvrše do kraja godine, koja prethodi godini za koju se budžet donosi. U tom slučaju kada ne postoje uslovi za donošenje zakona o budžetu, vlada je ovlašćena da donese akt o privremenom finansiranju (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 225) za period od tri meseca (a izuzetno još za tri meseca).

Iznosi prihoda i rashoda iz privremenog finansiranja uključuju se u ukupan budžet za tekuću godinu, prilikom izglasavanja zakona o budžetu.

Posle donošenja budžeta u skupštini, a u roku od 15 dana od dana stupanja na snagu godišnjeg Zakona o budžetu, direktni budžetski korisnici raspodeljuju sredstva indirektnim budžetskim korisnicima, u okviru svojih odobrenih aproprijacija, i o tome obaveštavaju svakog indirektnog budžetskog korisnika (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 246).

Krajnji rok	Važeći zakon o budžetskom sistemu
15. februar	Ministar daje instrukciju za predlaganje prioriternih oblasti finansiranja
15. mart	Direktni korisnici sredstava budžeta RS na osnovu instrukcije ministra dostavljaju Ministarstvu predloge za utvrđivanje prioriternih oblasti finansiranja za budžetsku i naredne dve fiskalne godine
30. april	Ministar u saradnji sa ministarstvima i institucijama nadležnim za ekonomsku politiku i privredni sistem priprema Izveštaj o fiskalnoj strategiji, koji sadrži ekonomsku i fiskalnu politiku Vlade sa projekcijama za budžetsku i naredne dve fiskalne godine
15. maj	Ministar dostavlja nacrt Izveštaja o fiskalnoj strategiji Fiskalnom savetu
15. jun	Fiskalni savet daje mišljenje o nacrtu Izveštaja o fiskalnoj strategiji
1. jul	Ministar dostavlja Vladi predlog izveštaja o fiskalnoj strategiji na usvajanje
15. jul	Vlada usvaja Izveštaj o fiskalnoj strategiji i dostavlja ga Narodnoj skupštini na razmatranje
1. avgust	Ministar dostavlja uputstvo za pripremu nacrtu budžeta RS
1. avgust	Ministar dostavlja Izveštaj o fiskalnoj strategiji lokalnoj vlasti i organizacijama za obavezno socijalno osiguranje
31. avgust	Narodna Skupština dostavlja Vladi komentare i preporuke u vezi sa Izveštajem o fiskalnoj strategiji
15. septembar	Direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije i organizacije za obavezno socijalno osiguranje dostavljaju predlog srednjoročnog i finansijskog plana
1. oktobar	Vlada, na predlog ministra, usvaja revidirani Izveštaj o fiskalnoj strategiji, sa informacijama o finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir posle 30. aprila ažurirani makroekonomski okvir
5. oktobar	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini revidirani Izveštaj o fiskalnoj strategiji
15. oktobar	Ministar dostavlja Vladi nacrt Zakona o budžetu RS, nacrtu odluka o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje sa finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
1. novembar	Vlada usvaja predlog zakona o budžetu Republike Srbije i dostavlja ga Narodnoj skupštini, zajedno sa predlozima odluka o davanju saglasnosti na finansijske
15. decembar	Narodna skupština donosi zakon o budžetu RS i odluke o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje

Tabela 2. Budžetski kalendar 2015. godine
(Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015)

1.5.3. Izvršenje budžeta

Izvršenje budžeta takođe predstavlja važan proces u budžetskom poslovanju. Za izvršavanje budžeta odgovorna je Vlada, a za zakonito korišćenje sredstava direktnih budžetskih korisnika odgovoran je nadležni organ budžetskog korisnika.

Kad skupština, odnosno telo nadležno za donošenje budžeta izvrši verifikaciju, odnosno usvoji budžet, tada može početi izvršavanje budžeta. Za realizaciju ovog postupka, u okviru budžetske procedure, nadležni su državni organi koji se prema funkcijama svog delokruga, dele na naredbodavce i računopolagače.

Naredbodavci su organi koji su ovlašćeni da upravljaju državnom imovinom, da se staraju o prikupljanju državnih prihoda i samostalno odlučuju o raspodeli prihoda, koji su im budžetom, za tekući period dodeljeni. U vezi sa izvršenjem budžeta njihova prava i dužnosti su i izdavanje naredbi za isplatu (V. Ognjanović, 2004, s 101).

Sa druge strane, računopolagači u svojoj nadležnost imaju obavezu da prikupljaju prihode, realizuju rashode i rukuju imovinom. Za razliku od naredbodavca, računopolagač nema pravo samostalnog odlučivanja, već radnje u vezi sa njima mora vršiti samo po naredbama nadležnog naredbodavca (V. Ognjanović, 2004, s 101).

Efikasno izvršavanje budžeta podrazumeva prilagoljivost na značajne promene u makroekonomskom okruženju koje se nisu mogle predvideti, rešavanje problema koji nastaju tokom implementacije i efikasno upravljanje prikupljanjem i trošenjem sredstava. Posle donošenja budžeta u skupštini, a u roku od 15 dana od dana stupanja na snagu godišnjeg Zakona o budžetu, direktni budžetski korisnici raspodeljuju sredstva indirektnim budžetskim korisnicima, i o tome obaveštavaju svakog indirektnog budžetskog korisnika (M. Radičić i B. Raičević, 2011, s 246).

Posle obaveštavanja, proces izvršenja budžeta obuhvata sledeće faze:

- određuje se visina aproprijacije koju direktni budžetski korisnik u određenom periodu može da koristi;
- planirara se preuzimanje obaveza koje moraju biti u skladu sa propisanim kvotama za svaki period;

- provera nabavki i njihove usklađenosti sa uslovima iz ugovora;
- plaćanje rashoda.

Teorija javnih finansija zastupa pravilo da su funkcije naredbodavca, računopolagača i internih kontrolora nespojive. Takođe, pored naredbodavaca i računopolagača, za primenu savremenog sistema PPBS rashoda odbrane značajan je i procenat izvršenja budžeta sistema odbrane u odnosu na planirani budžet.

U većini zemalja, retko se dešava da se planirani budžet realizuje u potpunosti. Po pravilu, procenat izvršenja budžeta je uvek manji od planiranog, ali ta odstupanja ne smeju biti veća od 5%.

Po Zakonu o budžetskom sistemu i budžetu RS, neutrošena sredstva u tekućoj godini, ne mogu se preneti u narednu godinu. Isti je slučaj i kod svih zemalja u okruženju. Međutim, kod najrazvijenijih zemalja (SAD, Nemačke i drugih), neutrošena sredstva po budžetu, mogu se preneti u narednu godinu.

Radi poboljšanja finansijske discipline Zakonom o budžetskom sistemu, znatno su povećane kazne za naredbodavce, direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava, koji stvore obavezu preko iznosa utvrđenom u budžetu. Budući da je MO direktni korisnik budžetskih sredstava, ove kazne primenjivaće se i na naredbodavce iz sistema odbrane sa ciljem da se poveća finansijska disciplina i u sistemu odbrane.

Ekonomska klasifikacija		2013		2014		2015	
		UKUPNA SREDSTVA		UKUPNA SREDSTVA		UKUPNA SREDSTVA	
Konto	Naziv	Utvrđena	Utrošena	Utvrđena	Utrošena	Utvrđena	Utrošena
1	2	3	4	5	6	7	8
411	Plate, dodaci i naknade zaposlenih (zarade)	26.007.901.000	25.951.204.536	25.290.863.000	25.286.600.824	23.159.741.000	17.557.717.829
412	Socijalni doprinosi na teret poslodavca	5.667.385.000	5.658.884.529	5.559.436.000	5.542.525.989	5.119.200.000	3.766.130.398
413	Naknade u naturi	2.484.000	1.641.840	4.720.000	2.945.487	7.466.000	2.385.492
414	Socijalna davanja zaposlenima	1.073.000.000	1.071.017.664	332.400.000	325.917.833	213.846.000	66.514.671
415	Naknade troškova za zaposlene	4.903.729.000	4.860.433.513	4.639.023.000	4.636.026.137	4.509.719.000	3.471.650.429
416	Nagrade zaposlenima i ostali posebni rashodi	232.209.000	226.768.189	189.740.000	189.569.835	209.927.000	142.898.083
421	Stalni troškovi	4.191.708.000	4.138.813.715	4.264.186.000	4.239.397.224	4.482.836.000	3.007.094.482
422	Troškovi putovanja	1.012.294.000	975.123.577	1.101.663.000	1.001.640.563	1.079.594.000	794.383.010
423	Usluge po ugovoru	911.796.000	887.518.505	969.151.000	889.697.010	998.633.000	603.768.239
424	Specijalizovane usluge	927.264.000	882.895.315	871.655.000	799.596.664	871.907.000	524.582.117
425	Tekuće popravke i održavanje	2.222.094.000	1.866.166.923	2.985.805.000	2.909.372.962	3.382.501.000	1.010.575.133
426	Materijal	4.530.735.000	4.503.213.553	6.606.844.000	6.579.387.121	4.666.567.000	1.980.759.072
462	Dotacije međunarodnim organizacijama	4.940.000	4.688.782	4.874.000	4.873.111	5.354.000	5.175.369
464	osiguranja	524.220.000	517.308.946	481.805.000	479.489.881	468.252.000	340.488.222
472	Naknade za socijalnu zaštitu iz budžeta	268.208.000	255.563.869	277.584.000	244.455.271	275.668.000	176.714.254
481	Dotacije nevladinim organizacijama	3.600.000	0	2.600.000	2.542.508	5.000.000	4.982.863
482	Porezi, obavezne takse i kazne	12.667.000	11.691.013	14.600.000	12.636.706	15.046.000	5.378.335
485	strane državnih organa	1.217.304.000	1.216.777.413	827.000.000	826.139.138	719.036.000	699.123.819
511	Zgrade i građevinski objekti	1.340.723.000	857.089.845	1.280.869.000	743.778.625	1.808.548.000	575.964.423
512	Mašine i oprema	3.554.370.000	1.369.750.429	3.737.550.000	2.525.558.245	5.102.153.000	1.102.922.013
515	Nematerijalna imovina	19.110.000	12.533.053	72.374.000	45.411.071	33.001.000	19.913.851
522	Zalihe proizvodnje	0	0	205.000.000	204.736.803		
541	Zemljište	0	0	120.000.000	0	120.000.000	
551	sredstava za realizaciju NIP	10.164.000	0	10.164.000	0	10.164.000	
621	Nabavka domaće finansijske imovine	345.000.000	343.401.438	518.741.000	498.815.842	700.000.000	440.962.071
Svega: Ministarstvo odbrane		58.982.905.000	55.612.486.648	60.368.647.000	57.991.114.849	57.964.159.000	36.299.994.175

Tabela 3. Pregled raspoređenih i utrošenih sredstava za finansiranje MO u 2013, 2014 i 2015. godini

(<http://www.ministarstvoidbrane.gov.rs>)

1.5.4. Kontrola budžeta

Kontrola budžeta sprovodi se u procesu izvršavanja budžeta RS, kako bi se obuhvatili svi organi u izvršavanju budžeta i sve faze kroz koje prolaze sredstva javnih prihoda, samim tim i sistem odbrane. Realizacija kontrole zavisi od (M. Jovanović i J. Đurović – Todorović, 2003, s 151–152):

- vremena izvršenja,
- organa koji obavlja kontrolu i
- od sadržaja kontrole.

Prema vremenu izvršenja, budžetska kontrola može biti prethodna ili preventivna i naknadna ili represivna.

Prethodna kontrola sprečava nezakonitu isplatu iz budžeta, jer ona prethodi svakoj isplati sredstava iz budžeta. Isplata na teret budžeta može se izvršiti kad nadležni organi za kontrolu isplatne dokumentacije odobre isplatu iz budžeta. Prethodnu kontrolu sprovode organi finansijske službe direktnih korisnika budžetskih sredstava i računovodstvena služba trezora.

Naknadna kontrola se obavlja nakon izvršene isplate iz budžeta. Ona ne sprečava nezakonito raspolaganje sredstvima, ali ako se utvrde nepravilnosti, omogućava kažnjavanje počinilaca štete i podnošenje zahteva za naknadu. Ova vrsta kontrole naziva se i budžetska kontrola i sprovodi je budžetska inspekcija, koja vrši kontrolu namenskog korišćenja budžetskih sredstava, odnosno javnih prihoda.

Prema organima koji obavljaju kontrolu, budžetska kontrola može biti upravna ili administrativna, računsko-sudska i politička. Administrativna kontrola zasniva se na hijerarhijskoj osnovi, gde je najviši organ uprave budžetske kontrole Ministarstvo finansija, koje kontroliše direktne korisnike budžetskih sredstava (B. Radulović, 2008, s 30).

Računsko-sudska kontrola predstavlja nezavisan vid kontrole i obrazuje se u vidu budžetske inspekcije. Zadatak ove kontrole je da se analizira izvršenje budžeta. Političku kontrolu obavlja Skupština, koja odobrava budžet i koja ima pravo kontrole izvršavanja budžeta (B. Radulović, 2008, s 30).

Kontrola u širem smislu, obuhvata internu kontrolu i internu reviziju, gde u prelaznom periodu, postoji i institucija budžetske inspekcije. Takođe, pri Ministarstvu finansija obrazovana je, i Centralna jedinica za harmonizaciju finansijske kontrole, za finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Zakonom o budžetskom sistemu predviđena je i institucija eksterne revizije. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 221):

- finansijsko upravljanje i kontrolu;
- internu reviziju;
- harmonizaciju koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju.

Završni račun budžeta predstavlja kontrolu budžetske godine koja počinje 1. januara a završava se 31. decembra. Nacrt završnog računa sastavlja ministarstvo finansija. Nacrt zakona se dostavlja vladi do kraja februara naredne godine za prethodnu godinu, a vlada dostavlja predlog zakona skupštini na razmatranje i usvajanje. Opšti deo završnog računa budžeta sadrži (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 88):

- ukupan iznos planiranih i ostvarenih prihoda;
- ukupan iznos planiranih i izvršenih rashoda;
- sredstva izdvojena u stalnu rezervu;
- način pokrivanja deficita;
- raspored ostvarenog viška prihoda.

U završnom računu budžeta se daje planirani i izvršeni raspored sredstava po namenama i korisnicima, a usvaja se po istoj proceduri koja se primenjuje pri donošenju zakona o budžetu (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 88).

Budžetsku kontrolu vrši budžetska inspekcija koja pre svega vrši kontrolu upotrebe budžetskih sredstava za finansiranje javnih rashoda kao i kontrolu poslovanja korisnika sredstava budžeta. Reviziju vrši nadležna revizorska institucija (B. Stakić i M. Jezdimirović, 2012, s 88).

1.6. Budžetski sistem RS

U savremenim državama ne postoji jedinstveni obrazac budžetskog sistema i svaka država oblikuje svoj budžetski sistem. Prevažhodno zavisi od:

- društveno – ekonomskih odnosa (državne organizacije, nadležnosti državnih organa, stepena centralizacije);
- postavljenih ciljeva.

Strukturu budžetskog sistema čini budžet Republike Srbije, budžeti lokalne vlasti i finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Njegovo funkcionisanje obezbeđuje se zajedničkim pravnim osnovom, jedinstvenom budžetskom klasifikacijom, upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrtu budžeta, srednjeročnih i finansijskih planova, jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva, jedinstvenim kriterijumima za budžetsku kontrolu i reviziju, prenosom statističkih izveštaja i podataka sa jednog nivoa budžeta u drugi, i principima na kojima se zasniva budžetski postupak (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srbije određeni su budžetski ciljevi:

- Ukupna fiskalna održivost i kontrola, koja podrazumeva sprovođenje politika bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom, kako na ukupnom nivou, tako i na nivou budžetskih sredstava.
- Alokacijska efikasnost, koja podrazumeva mogućnost uspostavljanja prioriteta unutar budžeta, raspoređivanje sredstava u skladu sa prioritetima Vlade unutar budžeta, kao i mogućnost prebacivanja sredstava sa starih na nove ili sa manje produktivnih na više produktivne prioritete.
- Tehnička ili operativna efikasnost, koja podrazumeva korišćenje budžetskih sredstava i mogućnost njihove primene sa što nižim troškovima.

Prioritetni budžetski ciljevi u pripremi i izvršenju budžeta su i makroekonomska stabilnost, niska inflacija, ekonomski razvoj, podsticanje regionalnog razvoja i

smanjenje finansijskog rizika Republike Srbije (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Integritet budžetskog sistema obezbeđuje se zajedničkim pravnim osnovom, jedinstvenom budžetskom klasifikacijom, upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrtu budžeta, srednjoročnih i finansijskih planova, jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva, i principima na kojima se zasniva budžetski postupak (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Budžetski sistem obezbeđuje sveobuhvatne, relevantne i pouzdane informacije o radu Vlade. Prioritetni budžetski ciljevi u pripremi i izvršenju budžeta su makroekonomska stabilnost, niska inflacija, ekonomski razvoj, podsticanje regionalnog razvoja i smanjenje finansijskog rizika RS (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

Budžet RS predstavlja sveobuhvatan godišnji plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka koji je organizovan u dva odvojena računa (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015):

- računa prihoda i primanja od prodaje nefinansijske imovine i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine;
- računa finansiranja koji se odnosi na finansijsku imovinu po osnovu koje država ostvaruje primanja i izdatake po osnovu zaduživanja.

Na osnovu iznetog, može da se zaključiti da je budžetski sistem Republike Srbije normativno u potpunosti prilagođen za uvođenje savremenog sistema planiranja rashoda odbrane.

1.7. Budžet kao instrument finansiranja rashoda odbrane

Zahtevani nivo spremnosti i sposobnosti sistema odbrane za njegovu efikasnu upotrebu, diktiraju definisani ciljevi i zadaci, koji su izraz političkih opredeljenja, potreba i mogućnosti države usmerene na zaštitu utvrđenih interesa. Dostizanje potrebnog nivoa spremnosti i njegovo održavanje, zavisi pre svega od raspoloživih sredstava za finansiranje rashoda odbrane.

U svim savremenim državama, budući da je budžet osnovni instrument za finansiranje javnih rashoda države, on je i osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane, što je određeno i dokumentima odbrane.

Susedne zemlje (Rumunija, Hrvatska i Bugarska) radi ubrzanja reorganizacije sistema odbrane, za finansiranje rashoda odbrane od ostalih izvora finansiranja, koristile su i spoljne kredite. Postojećim normativnim dokumentima u RS nije predviđeno korišćenje spoljnih kredita za finansiranje rashoda odbrane. U narednom periodu, državno rukovodstvo moglo bi razmotriti i mogućnost korišćenja kredita, kao izvora finansiranja kupovine nove opreme za potrebe sistema odbrane.

Budžet kao pretpostavka za finansiranje rashoda odbrane obuhvata:

- prihode i rashode budžeta;
- postupak izrade budžeta;
- strukturu budžeta po kategorijama rashoda;
- izvršenje budžeta i
- kontrolu izvršenja budžeta.

Struktura sredstava za finansiranje odbrane utvrđenih Zakonom o budžetu, prema ekonomskoj klasifikaciji, jeste:

- za personalne rashode (plate, dodatke, naknade i pojedina socijalna davanja zaposlenima);
- za operativne rashode (tekući život i rad jedinica i ustanova) i
- za izdatke za investicije i opremu (kupovinu, izgradnju i kapitalno održavanje zgrada i objekata, opremanje naoružanjem i vojnom opremom, modifikaciju sredstava NVO, generalni remont i robne rezerve).

Dakle, polazna osnova za praćenje svih troškova, data je u Zakonu o budžetu, najvišem finansijsko-pravnom aktu u državi, za period od godinu dana. U daljem postupku, raspodelu sredstava po finansijskim planovima, korisnicima sredstava u MO i VS, iz delokruga njihovih nadležnosti, vrši Uprava za budžet i finansije, i to:

- nosiocima glavnih programa;
- korisnicima sredstava IV nivoa;
- Inspektoratu odbrane;

- vojnoj službi bezbednosti;
- vojnoobaveštajnoj službi.

U MO i VS sredstva se odobravaju i iskazuju po budžetskoj klasifikaciji, po kontima iz Kontnog plana za budžetski sistem RS:

Rbr.	Konto	Nosilac konta za sistem odbrane iz instrukcije za PPBI u MO i VS
1.	4246, 4265	Uprava za strategijsko planiranje SPO
2.	4222, 462	Uprava za međunarodnu vojnu saradnju SPO
3.	411-416, 4221, 4223, 4233, 4242, 4266, 4732	Uprava za kadrove SLJR
4.	481	Uprava za tradiciju, standard i veterane SLJR
5.	4212, 4213, 4229, 4236, 4261, 4262, 4268, 4269	Uprava za opštu logistiku SMR
6.	4249	Uprava za odbrambene tehnologije SMR
7.	4216, 4251, 511	Uprava za infrastrukturu SMR
8.	512, 521	Uprava za snabdevanje SMR
9.	4211, 4215, 4237, 441, 482, 611, 6216	Uprava za budžet SBF
10.	4235	Pravna uprava
11.	4851	Vojno pravobranilaštvo
12.	4241, 4243, 4267, 4641	Uprava za vojno zdravstvo
13.	4231, 4234, 4263	Uprava za odnose sa javnošću
14.	4239	Uprava za obaveštajno-izviđačke poslove
15.	4252, 4264	Uprava za logistiku (J-4) GŠ VS
16.	5127	Uprava za planiranje i razvoj (J-5) GŠ VS
17.	4214, 4232	Uprava za telekomunikacije i informatiku (J-6)

Tabela 4. Konta po kojima se odobravaju sredstva MO i VS
(Vojno delo, zima/2014)

Primeri rešenja o rasporedu sredstava po trocifrenim i četvorocifrenim kontima ekonomske klasifikacije i po mestu izvršenja dostavljaju se Računovodstvenom centru, radi svakodnevnog i kontinuiranog knjiženja u finansijskom knjigovodstvu, po određenim knjigovodstvenim šiframa (oznakama) za svakog neposrednog korisnika budžetskih sredstava. Svakako, sredstva se ne raspoređuju „proizvoljno“, već prema

organizaciji, brojnom stanju, propisanim normativima i kriterijumima pripadanja ili stvarnim potrebama za izvršavanje misija, zadataka i smernica i elemenata iz Instrukcije ministra odbrane.

Finansiranje rashoda odbrane, ukoliko finansiranje odbrane posmatramo kao sistem, obuhvata izvore i metode prikupljanja novčanih sredstava za zadovoljenje potreba odbrane zemlje, kao i nosioce prikupljanja i korišćenja tih sredstava. Za finansiranje rashoda odbrane, neophodno je poznavanje:

- izvora finansiranja rashoda odbrane;
- budžetskog sistema;
- budžeta kao instrumenta finansiranja rashoda odbrane i
- načina utvrđivanja sredstava za finansiranje rashoda odbrane.

Izvori finansiranja rashoda odbrane mogu biti: domaći, strani, mirnodopski i ratni. Shodno sadašnjem opredeljenju naše države, iskazanom u dokumentima odbrane, domaći izvori finansiranja predstavljaju osnovne izvore finansiranja rashoda odbrane u mirnodopskom periodu. Takođe, izvore finansiranja rashoda odbrane možemo posmatrati i kao osnovne izvore finansiranja rashoda odbrane i ostale izvore finansiranja rashoda odbrane.

Polazeći od činjenice da je sistem odbrane deo društvenog sistema, odnosno podsistem društvenog sistema, samim tim, osnovni izvori finansiranja rashoda odbrane moraju biti isti kao i za finansiranja ukupne javne potrošnje. Ukupna javna potrošnja, najvećim delom finansira se iz ostvarenog bruto domaćeg proizvoda (BDP), samim tim, osnovni izvor finansiranja rashoda odbrane predstavlja BDP čime se dokazuje H1.

2. INTERNA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Zajedničkim snagama Evropska komisija (EK) i Generalni direktorat za budžet EK, definisali su politiku za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru (engleski termin: *PIFC – Public Internal Financial Control*) zemalja koje se nalaze u procesu pridruživanja EU.

Sistem interne finansijske kontrole u osnovi predstavlja upravljačke odgovornosti sa ciljem da rukovodioci korisnika javnih sredstava snose odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje sistema *PIFC*, sa posebnim težištem na obezbeđenju podrške rukovodstvu u ispunjavanju tih ciljeva i prevazilaženju rizika u poslovanju. Cilj je da se regulativa i proces implementacije i funkcionisanja interne revizije problemski sagledaju i da se iznađu rešenja za njihovu primenu i unapređenje.

Prema pomenutim politikama EK, interna finansijska kontrola treba da se zasniva na međunarodno prihvaćenim principima upravljanja i standardima kontrole, čija implementacija treba rezultirati potvrđivanjem od administracije odnosne zemlje, da su potrošena javna sredstva korištena efikasno, efektivno, transparentno i odgovorno.

2.1. Pojam i značaj sistema interne kontrole

U cilju osiguranja kontinuiranog poslovanja, neometanog rasta i zaštite vlasnika kapitala, svako preduzeće ima potrebu za razvijenim sistemom interne kontrole. U literaturi se javljaju brojne definicije interne kontrole. Međunarodni revizijski standardi (MRevS) predstavljaju internu kontrolu kao postupak koji je oblikovan od strane menadžmenta u svrhu postizanja ciljeva poslovnog subjekta a pre svega pouzdanim finansijskim izveštavanjem, uspešnim poslovanjem i udovoljavanjem primenljivih zakona i propisa (L. Crnković, I. Mijoč, D. Mahaček, 2010.,s. 147).

Pod internom kontrolom u javnom sektoru podrazumeva se sistem mera za upravljanje i kontrolu javnih prihoda, rashoda, imovine i obaveza, koji se uspostavlja od strane Vlade kroz organizacije javnog sektora sa ciljem da se obezbedi racionalno i ekonomično upravljanje i kontrola javnih sredstava (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015).

U svakodnevnom radu interna kontrola težišno obuhvata sistem kontrolnih, organizacijskih i drugih postupaka koji se sprovode radi ostvarivanja sledećeg:

- sprovođenja poslovne politike usvojene od menadžmenta;
- zaštita imovine preduzeća;
- preventivnog delovanja i naknadnog otkrivanja prevara i grešaka;
- osiguravanja tačnosti, ispravnosti i sveobuhvatnosti računovodstvenih evidencija;
- omogućavanja blagovremene pripreme verodostojnih finansijskih informacija.

„Interne kontrole obavljaju svi zaposleni, podrazumeva organizacione mere i kontrolne postupke, uvedene od strane menadžera, da bi se obezbedilo poslovanje u skladu sa poslovnim politikom preduzeća i povećala efikasnost. Interna kontrola preduzeća sastoji se od pet povezanih komponenti (M. Ivaniš, *„Značaj interne kontrole u reviziji finansijskih izveštaja“*, SRRS, časopis „Revizor“, br. 8, 2001):“

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

2.2. Osnove sistema interne kontrole i uređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru

Uspostavljanje novog modela upravljanja javnim finansijama, predstavlja dugoročan proces koji zahteva značajne promene postojećih sistema upravljanja, koji su u osnovi zasnovani na modelu koji osigurava izvršavanje planiranih aktivnosti u skladu sa usvojenim budžetom.

Ne postoje strogo određeni zahtevi EU u pogledu određenog budžetskog modela koji moraju prihvatiti zemlje koje se nalaze u procesu stabilizacije i pridruživanja ili zemlje kandidati. To podrazumeva obavezu da se izvrši reforma javne interne kontrole na način da se implementiraju međunarodni standardi i najbolje prakse EU.

Koncept *PIFC* razvila je EK, sa ciljem da se zemljama u procesu pridruživanja pruži pomoć u razumevanju i primeni dobro razvijenih i efektivnih sistema interne kontrole. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata (Zakon o budžetskom sistemu RS, 2015):

- Finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava, („*Financial management and control*“ – *FMC*);
- Internu reviziju kod korisnika javnih sredstava („*Internal Audit*“ – *IA*) i
- Harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju („*Central Harmonisation Unit*“ – *CHU*).

Na osnovu Zakona o Vladi (2005) i Nacionalnog programa za integraciju u EU, Vlada je donela Strategiju razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS – Strategija (2009).

Cilj Strategije je da iznese sadašnje stanje i da kroz dugoročni Akcioni plan omogući uspostavljanje i razvoj sveobuhvatnog i efikasnog sistema *PIFC*, radi dobrog upravljanja javnim sredstvima i usaglašavanja sa zahtevima iz poglavlja 32 – Finansijska kontrola, o pridruživanju EU.

Da bi se ispunili ovi zahtevi, neophodno je da korisnici javnih sredstava i svi zaduženi za vođenje javnih poslova uspostave i održavaju odgovarajuću strukturu za upravljanje poslovima i čuvanje sredstava koja su im stavljena na raspolaganje.

U Odluci Saveta EU od 13.02.2008. godine, naveden je određeni broj kratkoročnih i srednjoročnih prioriteta vezanih za finansijsku kontrolu i ostvarenje navedenih ciljeva, i to:

- kratkoročni prioritet:
 - razviti strategiju za internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru i
 - razviti procedure i administrativne kapacitete kako bi se obezbedila efektivna zaštita finansijskih interesa EU.
- srednjoročni prioriteti:

- razviti i primenjivati principe decentralizovane odgovornosti upravljačkih struktura i funkcionalno nezavisne interne revizije u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima i najboljom praksom EU;
- ojačati operativne kapacitete, funkcionalnost i finansijsku nezavisnost vrhovne revizorske institucije;
- razviti procedure i administrativne kapacitete kako bi se obezbedila efikasna zaštita finansijskih interesa EU.

Saglasno navedenim prioritetima u Odluci Saveta EU, donet je Nacionalni program integracije (Nacionalni program za integraciju u EU, zaključak Vlade 05 broj 011-8132/2007-11, 2008), a usvajanjem Strategije Vlada primenjuje principe interne kontrole i interne revizije, kako na javna sredstva pod kontrolom Vlade, tako i na fondove EU na osnovu međunarodno prihvaćenih standarda interne kontrole za javni sektor (*INTOSAI standardi interne kontrole za javni sektor - INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*) i interne revizije (IIA standardi interne revizije (*ECIIA Position Paper Internal Auditing in Europe*) i najbolje prakse EU.

Za upravljanje Fondovima EU koji su dodeljeni RS, Vlada uspostavlja Nacionalni fond i Centralnu jedinicu za finansiranje i ugovaranje, kao i mehanizme finansijske kontrole koji će ispunjavati zahteve EK vezane za upravljanje projektima.

Strategiju treba da se sprovede na sistematičan i metodičan način, između ostalog kroz preispitivanje linije izveštavanja i odgovornosti svih korisnika budžetskih sredstava i razmatranje njihove suštine. Ona se oslanja na niz opsežnih konsultacija i analiza sa ministarstvima, organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja i ekspertima sa drugih projekata tehničke podrške i na procenu koju je SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management – Podrška u poboljšanju upravljanja inicijativa OECD*) izvršila u RS 2007. godine.

Strategija se ne bavi razvojem Državne revizorske institucije (u daljem tekstu DRI), jer ona nije deo sistema *PIFC*, već predstavlja važan deo procesa eksterne kontrole Vlade. Narodna skupština je usvojila Zakon koji reguliše uspostavljanje DRI u Srbiji i obrazovala Savet (Zakon o DRI, 2007, s. 1-30).

„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 meri obezbedi ispravno i efikasno vođenje poslovanja. To 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 (B. Vitorović i M. Andrić, 1995, s 94).“

„Interne kontrole obavljaju svi zaposleni, podrazumeva organizacione mere i kontrolne postupke, uvedene od strane menadžera, da bi se obezbedilo poslovanje u skladu sa poslovnim politikom preduzeća i povećala efikasnost. Interna kontrola preduzeća sastoji se od pet povezanih komponenti (M. Ivaniš, 2001):“

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

2.3. Normativna regulativa interne kontrole u javnom sektoru

Izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, iz oktobra 2006. godine, propisana je obaveza da korisnici javnih sredstava uspostave odgovarajuće sisteme interne kontrole, da se uspostavi organizaciono i funkcionalno nezavisna decentralizovana interna revizija i obezbedi harmonizacija metodologije i standarda za FMC i IA u javnom sektoru, formiranjem CHU u Ministarstvu finansija.

Dakle, na osnovu Zakona o budžetskom sistemu (2006), a radi razvijanja i primene *PIFC*, kao sveobuhvatnog sistema interne kontrole, doneti su podzakonski akti, od kojih su najznačajniji:

- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru (2007);

- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru (2007).
- Pravilnik o zajedničkim osnovama, kriterijumima i zadacima za rad finansijske službe direktnog korisnika budžetskih sredstava (2003);
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja (2007);
- Uredba o budžetskom računovodstvu (2003);
- Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu;
- Priručnik za internu reviziju.

Osim navedenih, bitni su i sledeći ključni propisi:

- Zakon o sprečavanju sukoba interesa pri vršenju javnih funkcija (2004);
- Zakon o radu (2014);
- Zakon o platama u državnim organima i javnim službama (2014);
- Zakoni iz oblasti obaveznog socijalnog osiguranja;
- Zakon o javnim nabavkama (2015);
- Uredba o načelima za unutrašnje uređenje i sistematizaciju radnih mesta u ministarstvima, posebnim organizacijama i službama Vlade (2013).

Akcioni plan, uz Strategiju, predstavlja plan aktivnosti vezanih za razvoj *FMC* i *IA* u javnom sektoru i obuhvata: zajedničke aktivnosti, aktivnosti vezane za *IA* i za sprovođenje *FMC*. Za uspostavljanje sistema *PIFC* potrebno je da svi subjekti u javnom sektoru naprave svoje planove i da ih realizuju.

2.4. Osnovne komponente interne kontrole

Elemente sistema internih kontrola moguće je sagledati kroz analizu nekoliko različitih modela interne kontrole, i to:

- *COSO model (The Committee of Sponsoring Organisations of the ~~for~~readway Commission (COSO), „Internal Control – Integra-ted Framework”, IIA, USA, 1994. (druga knjiga), s. 17),*

- CoCo model (*Criteria of Control*, <http://www.cica.ca>) i
- SAC model (*Systems Auditability and Control*, 1994).

Novi model sistema internih kontrola *Criteria of Control* (CoCo model je razvio Kanadski institut ovlašćenih računovođa (CICA)), sačinjen je na temeljima COSO modela, ali je za razliku od njega konkretniji i pristupačniji za korisnike. Kontrola po ovom modelu u sebe uključuje: svrhu, posvećenost, sposobnost i monitoring i učenje. S druge strane, model SAC je izdat 1991. godine, a dopunjen je 1994. godine.

U njegovoj osnovi je pružanje smernica internim revizorima po pitanju odnosa internih kontrola sa informacionim sistemima i informacionim tehnologijama. Međutim, imajući u vidu složenost navedenih modela interne kontrole, sagledaćemo elemente COSO (model interne kontrole - Komisija sponzorskih organizacija), modela interne kontrole.

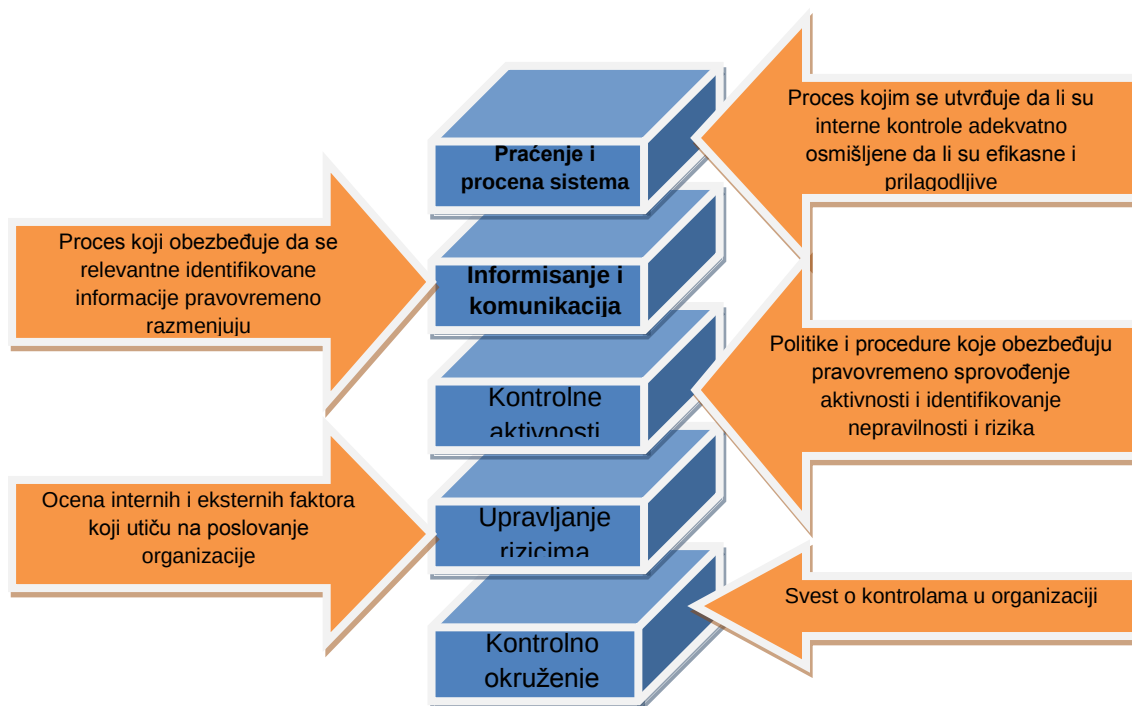
U SAD, mnoge strukture su usvojile ovaj koncept interne kontrole kao (*The Committee of Sponsoring Organizations*, <http://www.coso.org>) proces delovanja entitetskog upravnog odbora, rukovodstva i ostalih zaposlenih, postavljen da zaštiti razuman i izvestan sled aktivnosti u pogledu postizanja željenih ciljeva u sledećim kategorijama:

- Efikasnost i efektivnost operacija,
- Pouzdanost finansijskih izveštaja i
- Usaglašenost sa primenjivim zakonskim aktima i regulativom.

COSO model opisuje internu kontrolu kroz pet osnovnih komponenti:

- Kontrolno okruženje,
- Upravljanje rizicima,
- Kontrolne aktivnosti,
- Informisanje i komunikacija,
- Praćenje i procenu sistema (R. Žugić i R. Kostić, 2012, s 2).

Osnovna uloga svake od komponenti sistema internih kontrola može biti prikazana na sledeći način:



Slika 3. Šematski pregled sistema interne kontrole
(R. Žugić i R. Kostić, 2012, s 2)

Kontrolno okruženje podrazumeva razvijanje svesti o kontrolama koje se sprovode u svim sistemima i organizacijama, a procena rizika predstavlja ocenu internih i eksternih faktora koji utiču na poslovanje organizacije.

Kontrolne aktivnosti, u osnovi predstavljaju sve politike i procedure koje pružaju i obezbeđuju blagovremeno preduzimanje aktivnosti u cilju identifikovanja nepravilnosti i rizika, dok informacije i komunikacija čine proces koji obezbeđuje da se identifikovane informacije blagovremeno razmenjuju.

Poslednja komponenta, praćenje i procena sistema predstavlja proces kojim se utvrđuje da li su interne kontrole pravilno osmišljene, da li su efikasne i prilagodljive.

Između svih komponenti sistema internih kontrola postoji veza kroz koja dinamično reaguje na promenu okolnosti. Najviša efektivnost se postiže kad su kontrole ugrađene u aktivnosti i poslove organizacije u javnom sektoru, usled čega kao efekat pružaju podršku kvalitetu i snazi inicijativa, izbegavanje nepotrebnih troškova i brzo reagovanje na izmenjene okolnosti.

Nijedna aktivnost prilikom izvršavanja budžetskih sredstava ne može da se odvija bez internih kontrola koje će delovati efikasno i kontinuirano s ciljem da se svi poslovi odvijaju na način kako je to planirano, normirano i zamišljeno što podrazumeva poslovanje u skladu sa pravilima i propisima, a sa ciljem obezbeđenja efikasnog, efektivnog i ekonomičnog korišćenja raspoloživih sredstava čime se dokazuje H2.

3. INTERNA KONTROLA U MO I VS

MO kao direktan budžetski korisnik u obavezi je da izvršava budžet na način kako je to regulisano Zakonom o budžetskom sistemu (2015), Pravilnikom o sistemu izvršenja budžeta i ostalim podzakonskim aktima. Budžet se izvršava na način kako to predviđa sam Zakon o budžetskom sistemu, sistemom naredbodavaca i računopolagača.

Naredbodavac je definisan kao rukovodilac odnosno starešina korisnika sredstava, odnosno lice koje je odgovorno za upravljanje sredstvima, preuzimanje obaveza, izdavanje naloga za plaćanje koji se izvršavaju iz sredstava korisnika (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011).

Računopolagač je lice odgovorno za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima koji se odnose na korišćenje sredstava za izvršenje finansijskog plana, kao i za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima u vezi sa korišćenjem sredstava (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011).

Sistem internih kontrola u materijalnom i finansijskom poslovanju u MO i VS regulisan je i sprovodi se u praksi, u okviru kontrole usaglašenosti sa zakonima, pravilima i propisima. Ovu kontrolu, pored finansijske službe, vrše i sve druge stručne službe: intendantska, tehnička, saobraćajna, građevinska, zdravstvena, veterinarska i dr. U tom cilju izrađeni su kontrolni listovi sa pitanjima za kontrolu, koja se vrednuju u zavisnosti od nađenog stanja prilikom kontrole.

Inače, u sistemu odbrane, Inspektorat odbrane MO vrši inspekcije u materijalnom i finansijskom poslovanju, a svi niži nivoi u MO i VS vrše interne kontrole u okviru kontrole usaglašenosti sa zakonima, pravilima i propisima, prema potčinjenim komandama, jedinicama i ustanovama.

Praksa vršenja kontrole materijalnog i finansijskog poslovanja u VS svakako pomaže iznalaženju najboljeg modela po kome bi se vršila kontrola. Ključne celine materijalnog i finansijskog poslovanja koje se kontrolišu nisu sporne, a konkretna pitanja u okviru njih proističu i bivaju definisana u zavisnosti od:

- strukture komandi, jedinica i ustanova;

- kvaliteta organizacije kompletnog života i rada tih jedinica;
- organizacije i funkcionisanja šeme logističke i finansijske podrške;
- nivoa popunjenosti jedinica kompletnim kadrom i kadrom koji obavlja poslove materijalnog i finansijskog poslovanja;
- kvaliteta, tj. obučenosti i iskustva kadra za obavljanje svojih dužnosti, a posebno kadra koji vrši kontrole itd.

Nakon izvršene kontrole utvrđeni propusti pretvaraju se u naređenje, kojim se precizno definišu zadaci za otklanjanje propusta, sa rokovima prema kontrolisanoj jedinici – ustanovi. Kontrolisana jedinica – ustanova, po izdatom naređenju, ima obavezu da dostavi pisani izveštaj pretpostavljenoj komandi ili Inspektoratu odbrane koji su vršili kontrolu – inspekciju i da izvesti o otklanjanju propusta.

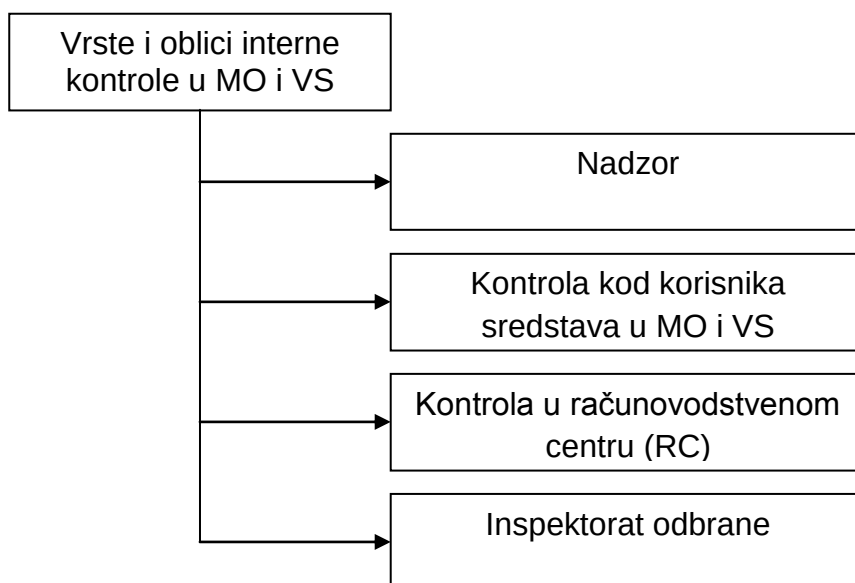
U prvoj sledećoj kontroli, bez obzira sa kog višeg nivoa ona bila, prvo pitanje koje se proverava jeste otklanjanje propusta sa prethodne kontrole i time se proces kontrole dovodi do kraja.

O vršenju kontrola formira se elaborat, koji je takođe predmet kontrola. Model uputstva ili podsetnika za vršenje kontrole materijalnog i finansijskog poslovanja u VS predstavlja rezultat primene postojećih propisa, naredbodavnih regulativa i prakse, pa je potrebno stalno ga dograđivati i unapređivati u cilju prevencije nastanka propusta i eliminisanja rizika u poslovanju i u vršenju kontrola.

Interna kontrola je zakonska obaveza, regulisana Zakonom o budžetskom sistemu (2015) i internim propisima koji regulišu način korišćenja sredstava RS koja su data na korišćenje MO i VS. Dakle, sa aspekta korišćenja i upravljanja sredstvima RS, u MO i VS postoje sledeći oblici kontrole:

- nadzor – tekuća, svakodnevna kontrola sredstava i rada koju obavljaju pretpostavljene starešine u funkciji naredbodavaca;
- kontrola zakonitosti, ispravnosti i sastavljanja isprava o poslovnoj promeni, koju obavljaju organi stručnih službi i finansijski organi u funkciji računopolagača;
- kontrola u računovodstvenom centru;

- inspekcijski poslovi odbrane, u čijoj je nadležnosti, pored ostalih, i kontrola finansijskog i materijalnog poslovanja.



Slika 4. Vrste i oblici interne kontrole u MO i VS

(Vojno delo 3/2009)

U MO i VS, normativno je regulisano postojanje organa nadzora i organa kontrole koji se nalaze u organizacionoj strukturi jedinica i ustanova koji raspolažu sredstvima i koriste ta sredstva za izvršavanje zadataka (naredbodavci i računopolagači), kao i u pojedinim organizacionim jedinicama za izvršenje kontrole (RC i Inspektorat odbrane).

Kontrola organizovana kao sistem postupaka i odgovornosti svih lica uključenih u raspolaganje sredstvima i korišćenje tih sredstava, pre svega ima preventivni karakter. Međutim, samo svakodnevne informacije o poslovanju sistema odbrane predstavljaju podršku funkciji upravljanja. Tim informacijama se, pored ostalih, obezbeđuju podaci koji omogućavaju:

- uvid u stanje i kretanje sredstava i njihovih izvora, obaveza, potraživanja, rashoda, prihoda;
- uvid u rezultat poslovanja;
- praćenje izvršenja finansijskog plana;
- praćenje rokova dospelih potraživanja i obaveza;
- sastavljanje propisanih izveštaja;
- raspoređivanje neutrošenih sredstava;

- analizu izvršenja rashoda i utvrđivanje efekata korišćenja sredstava i dr.

Tako uspostavljen sistem interne kontrole treba da čini jedan podsistem u sistemu odbrane čiji je cilj da obezbedi:

- primenu zakona, propisa, pravila i procedura;
- uspešno finansijsko poslovanje;
- ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava;
- čuvanje sredstava i ulaganja od gubitaka, uključujući i od prevara, nepravilnosti ili korupcije;
- tajnost informacija, računa i podataka.
- zaštitom sredstava i podataka.

Nosilac procesa uspostavljanja sistema internih kontrola u MO i VS je naredbodavac, odnosno rukovodilac korisnika sredstava, dok u samom sistemu učestvuju svi zaposleni u MO i VS, sa težištem na angažovanju organa finansijske službe.

3.1. Finansijsko poslovanje u MO i VS

Ministarstvo odbrane bliže je uredilo finansijsko poslovanje sledećim pravilnicima:

- Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011) uređene su: organizacija finansijske službe, finansijsko poslovanje, organizacija i vođenje budžetskog računovodstva, finansijsko upravljanje i kontrola u MO i VS.
- Pravilnikom o planiranju, programiranju, budžetiranju i izvršenju u MO i VS (2015).
- Pravilnikom o materijalnom poslovanju u MO i VS (2014).

Organizaciona jedinica MO nadležna za budžet i finansije, u okviru aproprijacija odobrenih zakonom o budžetu, priprema predlog rešenja o rasporedu budžetskih sredstava na četvrtom nivou ekonomske klasifikacije kontnog plana za budžetski sistem.

Raspored budžetskih sredstava korisnicima sredstava u MO i VS, u skladu sa odobrenim aproprijacijama po namenama sredstava iz delokruga nadležnosti programa, vrši rukovodilac programa rešenjem.

Za uspostavljanje bezbedne i efikasne interne kontrole, odgovorni su naredbodavci korisnika sredstava.

Kontrola samog izvršenja budžeta organizovana je kroz sistem finansijske službe u svim jedinicama i ustanovama koji su u suštini računopolagači po dubini, koji u saradnji sa ostalim stručnim službama i rukovodiocima odnosno starešinama korisnika sredstava, vrši nadzor nad zakonitim, namenskim i ekonomičnim raspolaganjem sredstvima.

Kontrola obuhvata procedure i odgovornost svih lica koja učestvuju u materijalnom i finansijskom poslovanju a naročito (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011):

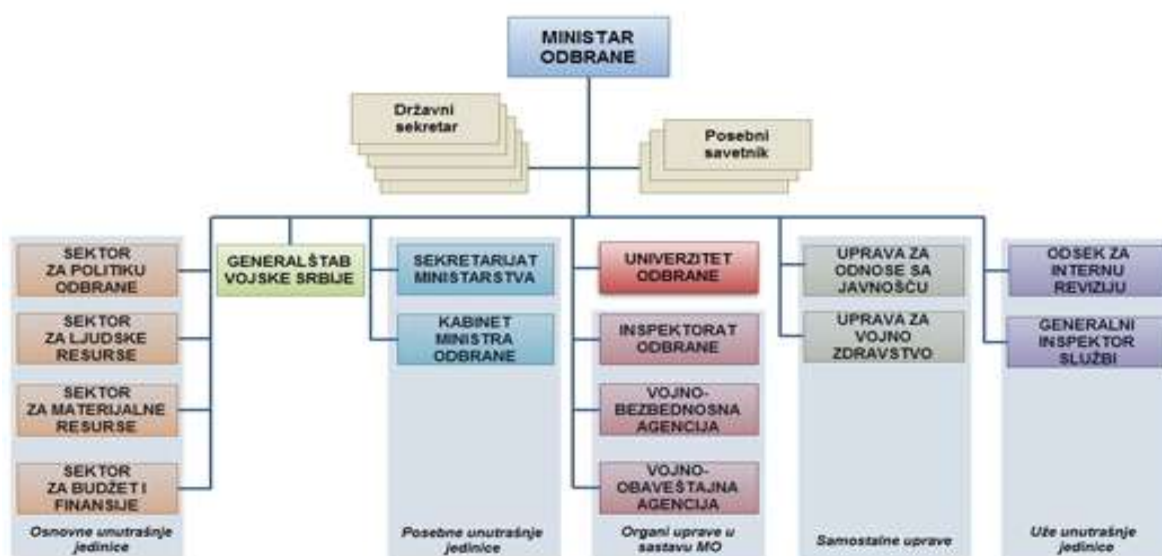
- načine verifikacije;
- podelu dužnosti da se ne dozvoli da jedno lice u isto vreme bude odgovorno za verifikaciju, izvršenje i kontrolu;
- uspostavljanje duplog potpisa zbog čega se nijedna obaveza ne preuzima odnosno ne vrši se plaćanje bez potpisa naredbodavca i organa finansijske službe;
- prethodnu kontrolu isplatnih dokumenata koju sprovodi organ finansijske službe;
- načine za pravovremeno i ispravno knjiženje svih poslovnih promena i
- blagovremeno izveštavanje.

Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS finansijska služba je organizovana u 5 nivoa planiranja u zavisnosti od nivoa jedinica, tj. od centralnog nivoa (organizaciona jedinica MO nadležna za budžet i finansije) do četvrtog nivoa (jedinice VS ranga komande bataljona) pri čemu su definisane organizacione jedinice finansijske službe, delokrug, nadležnost i opisi poslova.

Finansijska služba MO i VS organizuje se po sledećim nivoima:

- centralni nivo – organizaciona jedinica MO nadležna za budžet i finansije;
- prvi nivo – odeljenja i odseci za finansije u organima uprave u sastavu MO, sektorima MO i GŠ VS;

- drugi nivo – odseci, grupe, odnosno samostalni izvršioci za finansije u upravama MO i VS i u njima ravnim sastavima i odeljenja za finansije u komandama operativnih sastava;
- treći nivo – odseci za finansije u komandama brigada i njima ravnim sastavima;
- četvrti nivo – grupe, odnosno samostalni izvršioci za finansije u komandama bataljona – diviziona i njima ravnim sastavima.



Slika 5. Organizaciona struktura MO
(<http://www.ministarstvoodbrane.gov.rs>)

Prilikom rasporeda odobrenih sredstava raspoređivanje se vrši po nivoima planiranja. Obaveze stvaraju naredbodavci jedinica i ustanova kojima su odobrena sredstva u skladu sa njihovim ovlašćenjima, uz obavezu poštovanja instrukcija za izvršenje finansijskih planova od strane nadležnih Uprava MO i VS kao nosioca funkcija i uz primenu Zakona o javnim nabavkama.

Evidenciju izvršenja finansijskog plana za sredstva odobrena iz budžeta koja su raspoređena MO i VS vodi Računovodstveni centar, a evidenciju izvršenja finansijskog plana za korisnike sredstava vodi nadležna finansijska služba.

Glavnu knjigu MO vodi Trezor dok internu glavnu knjigu MO i VS i organa u sastavu MO vodi RC.

3.2. Pravna regulativa sistema interne kontrole u MO i VS

Sistem internih kontrola koje se u MO i VS primenjuju treba da obezbedi (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011):

- primenu zakona, propisa, pravila i procedura;
- uspešno poslovanje;
- ekonomičnost, efektivnost i namensko korišćenje sredstava;
- očuvanje sredstava i ulaganja od gubitka, od pronevera, od nepravilnog korišćenja i korupcije;
- integritet, pouzdanost i verodostojnost računovodstvenih podataka i evidencija i finansijskih izveštaja.

Poslovna promena da bi bila pouzdana i verodostojna, treba da prođe četiri odvojene faze, i to (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011):

- da je propisano odobravanje nastanka takve poslovne promene;
- da bude odobrena od nadležnog rukovodioca;
- da bude izvršena;
- da je evidentirana u poslovnim knjigama.

Proces interne kontrole sprovodi se kontinuirano kroz formalnu, suštinsku i računsku kontrolu ispravnosti računovodstvene isprave i prateće dokumentacije (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011).

Formalna kontrola ispravnosti računovodstvene isprave utvrđuje da li isprava poseduje sve bitne elemente – attribute (utvrđuje se kompletnost isprave i da li je sastavljena u skladu sa važećim propisima).

Suštinska kontrola ispravnosti računovodstvene isprave utvrđuje da li je poslovna promena sadržana u računovodstvenoj ispravi zaista i nastala po obimu, strukturi, kvalitetu, vremenu i drugim obeležjima. Ova kontrola se sprovodi u jedinicama i ustanovama MO i VS zbog fizičke udaljenosti od RC.

Kontrola računske ispravnosti računovodstvene isprave utvrđuje tačnost izvršenih računskih operacija koje su zahtevane, izvršene i čiji su rezultati iskazani u ispravi.

RC obavlja:

- prethodnu kontrolu ispravnosti računovodstvenih isprava po kojima se vrše virmanska plaćanja i naknadnu kontrolu ispravnosti računovodstvenih isprava po kojima su izvršene isplate u gotovini kod korisnika sredstava;
- kontrolu ugovora o nabavkama dobara, radova i usluga;
- kontrolu obračuna zateznih kamata;
- prethodnu i naknadnu kontrolu upravnih akata i drugih dokumenata u vezi sa ličnim primanjima u MO i VS;
- kontrolu konačnih obračuna zarada i drugih ličnih primanja i kontrolu obračunatih poreza i doprinosa na plate.

Ukoliko finansijska služba prilikom kontrole utvrdi da isplatna dokumentacija nije zasnovana na zakonu i propisima, nalog ne dostavlja na isplatu dok se utvrđene neispravnosti ne otklone, odnosno ako se neispravnost ne reši za dva dana pismeno će upozoriti naredbodavca.

U upozorenju je obavezna da tačno naznači zbog čega nalog za isplatu nije zasnovan na zakonu i daje predlog kako da se uočene nepravilnosti otklone. Ukoliko naredbodavac ponovi nalog za isplatu, uz obavezno pismeno obrazloženje, finansijska služba će izvršiti nalog. Međutim, takav nalog se smatra spornim i postupa se kao sa spornom isplatom na način propisan Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS.

To faktički znači da se prethodna kontrola vrši na dva mesta, u jedinicama i ustanovama MO i VS i u RC, tako da su mogućnosti povrede zakonskih propisa izdavanjem naloga za isplatu smanjene na minimum. Ako tome dodamo i kontrolu koju vrši Uprava za trezor Ministarstva finansija koja neposredno vrši plaćanje obaveza u ime i za račun budžetskih korisnika, onda imamo situaciju da je sistem interne kontrole u MO i VS organizovan na najvišem nivou. U MO i VS, ciljevi sistema interne kontrole su sledeći (Pravilnik o planiranju, programiranju, budžetiranju i izvršenju u MO i VS, 2015):

- primena zakona, propisa, pravila i procedura,
- uspešno poslovanje,
- ekonomično, efikasno i namensko korišćenje finansijskih sredstava.

Poslovanje MO i VS se mora vršiti na osnovu važećih propisa koji su svakako u skladu sa važećim zakonskom regulativo. Uspešno poslovanje je direktno povezano sa postavkama ekonomičnog, efikasnog i namenskog korišćenja sredstava koji su dati na upotrebu i raspolaganje MO i VS.

3.3. Uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u MO i VS

Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja sveobuhvatan sistem internih kontrola, koji se sprovodi procedurama i aktivnostima koje naredbom uspostavlja naredbodavac korisnika sredstava. Sistem finansijskog upravljanja i kontrole definiše se kroz sledeće pokazatelje:

- vizija;
- misija;
- ključni poslovni ciljevi;
- lista poslovnih procesa.

Vizija sistema finansijskog upravljanja i kontrole je unapređen sistem materijalnog i finansijskog poslovanja, koji posluje na principima efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti odbrenih finansijskih sredstava, koji će pružiti dovoljan nivo uveravanja da je uspostavljen pouzdan sistem upravljanja rizikom i interne kontrole.

Misija sistema finansijskog upravljanja i kontrole predstavlja strukturne aktivnosti sa ciljem uspostavljanja integrisanog procesa upravljanja rizikom i obezbeđivanja adekvatnog sistema kontrole materijalnog i finansijskog poslovanja.

Ministarstvo odbrane, pored toga što je u obavezi da primenjuje regulative iz javnog sektora, otišlo je korak dalje donošenjem propisa konkretno Pravilnika o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011), koji između ostalog reguliše sistem finansijskog upravljanja i kontrole.

Ovim pravilnikom uređuju se finansijsko poslovanje, dužnosti i zadaci organa finansijske službe MO i VS. Takođe, uređuje sistem finansijskog upravljanja i kontrole i konkretnih oblika kontrola u pravilniku koji obuhvata:

- sistem finansijskog upravljanja i kontrole,
- kontrola računovodstvenih isprava,
- kontrola računovodstvenih isprava o stanju i promenama na stvarima članom,
- kontrola finansijskih računovodstvenih isprava i
- upozorenje na neispravnost računovodstvenih isprava.

U MO sistem finansijskog upravljanja i kontrole naredbom uspostavlja naredbodavac korisnika sredstava, sa zadatkom da se ciljevi ostvare kroz:

- realizaciju zadataka u skladu s propisima i unutrašnjim aktima;
- precizne i jasne finansijske izveštaje;
- efikasnost, efektivno i ekonomično finansijsko upravljanje;
- zaštitu sredstava i podataka.

Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011) sistem finansijskog upravljanja i kontrole obuhvata sledeće elemente:

- kontrolno okruženje;
- upravljanje rizicima;
- kontrolu;
- informisanje i komunikacije;
- praćenje i procenu sistema.

Kontrolno okruženje jeste svest o potrebi uspostavljanja sistema interne kontrole koje određuje atmosferu u kolektivu, vrši uticaj na zaposlene i njihov stav o kontroli. Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011) kontrolno okruženje obuhvata:

- lični i profesionalni integritet i etičke vrednosti rukovodstva i svih zaposlenih;
- rukovođenje i način upravljanja;
- određivanje misija i ciljeva;
- organizacionu strukturu, uspostavljanje podele odgovornosti i ovlašćenja; hijerarhiju i jasna pravila, obaveze i prava i nivoe izveštavanja;
- politiku i praksu upravljanja ljudskim resursima i
- kompetentnost zaposlenih.

Rizici su izazovi koje treba savladati tako da se postigne odgovarajući cilj. Upravljanje rizikom vrši se primenom unapređivanja kontrola tamo gde su one neophodne i umanjnjem preteranih kontrola tamo gde su suvišne.

Kontrole uvek moraju da budu dobro fokusirane, kvalitetne i pri tome treba da imaju smisao. Zbog toga upravljanje rizikom predstavlja dinamičan proces preduzimanja opravdanih koraka radi otkrivanja i borbe protiv rizika, koji utiču na ostvarivanje ciljeva svake organizacije.

Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011) upravljanje rizicima definiše se kao identifikovanje, procena i kontrola nad potencijalnim događajima i situacijama koji mogu imati suprotan efekat na ostvarenje ciljeva korisnika sredstava, sa zadatkom da pruži razumno uverenje da će ciljevi biti ostvareni.

Rukovodilac, odnosno starešina korisnika sredstava usvaja strategiju upravljanja rizikom koja se ažurira svake tri godine, kao i kada se kontrolno okruženje značajno izmeni. Kontrole koje služe za svođenje rizika na prihvatljiv nivo moraju biti analizirane i ažurirane najmanje jednom godišnje.

Rizik poslovanja ublažava se putem kontinuiranih kontrola. Rizici često mogu ugroziti sistem materijalnog i finansijskog poslovanja, pa se interne kontrole koriste za prevazilaženje rizika. Standardi za ocenjivanje stanja materijalnog i finansijskog poslovanja su:

- procena rizika (identifikovanje, merenje i rangiranje);
- analiza rizika i uticaj na poslovne procese;
- preporuke za naknadne aktivnosti i praćenje rizika i
- formiranje registra rizika sa popunjenim obrascima za svaki evidentirani rizik.

Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011) kontrola obuhvata procedure i odgovornost svih lica koja učestvuju u materijalnom¹ i finansijskom poslovanju² a naročito: procedure za autorizaciju i odobravanje kao i potpunog, ispravnog, tačnog i

¹ Materijalno poslovanje podrazumeva poslovanje stvari u javnoj svojini u MO i VS i propisuje vrste pokretnih stvari, način korišćenja, upravljanja i održavanja i rokove za njihovu upotrebu i čuvanje kao i druga pitanja od značaja za materijalno poslovanje.

² Finansijsko poslovanje u MO i VS podrazumeva pripremanje predloga finansijskog plana, izvršenje finansijskog plana, analizu izvršenja finansijskog plana i izveštavanje o izvršenju finansijskog plana.

blagovremenog knjiženja svih promena i transakcija, podelu dužnosti, sistem duplog potpisa u kojem nijedna obaveza ne može biti preuzeta ili izvršeno plaćanje bez potpisa naredbodavca i starešine finansijske službe, prethodnu kontrolu zakonitosti koju sprovodi finansijski kontrolor, izveštavanje i pregled aktivnosti, efektivnosti i efikasnosti transakcija i nadgledanje procedura.

Informisanje i komunikacija omogućavaju dokumentovanje poslovnih procesa u cilju izrade odgovarajućih revizorskih tragova i nadgledanja i efektivno komuniciranje na svim hijerarhijskim nivoima³.

Izgradnja odgovarajućeg informacionog sistema pruža mogućnost da svi zaposleni imaju jasne i precizne smernice i instrukcije o njihovoj ulozi i odgovornosti u vezi sa uspostavljanjem pouzdanog sistema izveštavanja, uključujući nivoe i rokove za izveštavanje, vrste izveštaja koje se podnose rukovodstvu i način izveštavanja u slučaju otkrivanja grešaka, nepravilnosti, pogrešne upotrebe sredstava i informacija i prevara⁴ ili nedozvoljenih radnji (Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS, 2011).

Kontrolne aktivnosti, u svojoj suštini, predstavljaju sve politike i procedure koje omogućavaju i obezbeđuju pravovremeno preduzimanje i sprovođenje aktivnosti u cilju identifikovanja nepravilnosti i rizika, dok informacije i komunikacija čine proces koji obezbeđuje da se relevantne identifikovane informacije pravovremeno razmenjuju.

Poslednja komponenta sistema interne kontrole je praćenje i procena sistema koji predstavlja proces kojim se utvrđuje da li su interne kontrole adekvatno osmišljene, da li su efikasne i prilagodljive. Pregled propisa za uspostavljanje i implementaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u MO i VS:

- Zakon o budžetskom sistemu (2015),
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru (2007),
- Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS (2009),
- Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu.

³ U Vojsci je prisutan strogi hijerarhijski sistem, koji karakteriše jednostarešinstvo i subordinacija.

⁴ Prevara je namerno činjenje ili propust koji se odnosi na lažno, netačno ili nepotpuno prikazivanje činjenica ili zloupotrebu, što za posledicu ima negativan učinak na prihode i rashod.

Usaglašen sa zakonskim propisima, sistem finansijskog upravljanja i kontrole u MO i VS pravilno je uspostavljen na svim nivoima pri čemu su jasno definisane obaveze i rokovi, podrška koja se priža komandovanju, pa samim tim i celokupnom sistemu odbrane u realizaciji svojih obaveza, definisanih Ustavom. Na taj način dokazana je i H3.

3.4. Postojeći oblici interne kontrole u MO i VS

Ministar odbrane je regulisao nadzor, kao dužnost naredbodavca – korisnika sredstava. Internu kontrolu u MO i VS sprovode stručni organi (računopolagači, organi finansijske službe, računovodstveni centar).

Poslovima inspekcijskog nadzora u oblasti materijalnog i finansijskog poslovanja vrši Inspektorat odbrane. U MO postoje sledeći oblici interne finansijske kontrole (R. Žugić i R. Kostić, 2012, s 3):

- nadzor – tekuća i svakodnevna kontrola sredstava i rada,
- kontrola zakonitosti, ispravnosti i sastavljanja isprava o poslovnoj promeni,
- kontrola u RC,
- inspekcijski poslovi odbrane u Inspektoratu odbrane,
- otkrivanje i dokumentovanje krivičnih dela organizovanog kriminala, pranja novca i korupcije od strane organa Vojnobezbednosne agencije (Zakon o Vojnobezbednosnoj agenciji i Vojnoobaveštajnoj agenciji, 2009) i organa vojne policije.

Nadzor je deo strukture upravljanja. Rukovodilac korisnika javnih sredstava vrši periodični pregled izveštaja o funkcionisanju sistema internih kontrola. Ovaj oblik kontrole veoma je efikasan jer komponentu interne kontrole integriše u funkciju komandovanja u skladu sa sistemom subordinacije.

Kontrolu zakonitosti, ispravnosti i sastavljanja isprava o poslovnoj promeni vrše organi stručne – finansijske službe u MO i VS. Po izvršenoj kontroli, ispravnost računovodstvene isprave potvrđuje se klauzulom „Kontrolisao“ i potpisom lica koje je izvršilo kontrolu. Sledeći nivo kontrole u MO i VS jeste naknadna kontrola koja se vrši od strane kontrolora u RC.

Zadaci finansijske službe propisani su Pravilnikom o finansijskom poslovanju u MO i VS (2011). Definisano je da nadležna finansijska služba priprema i izrađuje predlog finansijskog plana, vodi poslovne knjige, sastavlja finansijske izveštaje, vrši kontrolu računovodstvenih isprava i rukuje novčanim sredstvima.

Finansijska služba u saradnji sa rukovodiocem vrši nadzor nad zakonitim, namenskim i ekonomičnim raspolaganjem sredstvima. rganizaciona jedinice nadležna za budžet i finansije, kao centralnog nivoa organizacije finansijske službe u MO i VS, između ostalih zadataka nadležna je za stručni nadzor i kontrolu rada finansijske službe i uvođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole.



Slika 6. Interne kontrole u MO i VS

3.5. Inspektorat odbrane

Inspekcijski nadzor u oblasti odbrane predstavlja poseban oblik kontrole uređen zakonom koji vrši Inspektorat odbrane nad aktima i radnjama nadziranih subjekata, u pogledu poštovanja zakona, drugih propisa i opštih akata, s ciljem da se preventivnim delovanjem i nalažanjem mera gde su utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti u radu, obezbedi zakonito postupanje nadziranih subjekata (Zakon o odbrani, 2015).

Inspekcijski nadzor prema vrsti može biti redovan, vanredan, povratni i dopunski. Redovan inspekcijski nadzor vrši se prema planu inspekcijskog nadzora. Vanredan inspekcijski nadzor vrši se kada se na osnovu procenjenih rizika utvrdi potreba za njegovom realizacijom. Povratni inspekcijski nadzor sprovodi se po posebnom planu radi utvrđivanja postupanja i izvršenja mera koje su naložene u okviru redovnog ili vanrednog inspekcijskog nadzora. Dopunski inspekcijski nadzor vrši se po službenoj dužnosti ili povodom zahteva nadziranog subjekta radi utvrđivanja činjenica koje su od značaja za inspekcijski nadzor, a koje nisu utvrđene u redovnom, vanrednom ili povratnom inspekcijskom nadzoru, s tim da se može izvršiti samo jedan dopunski inspekcijski nadzor, u roku koji ne može biti duži od 90 dana od okončanja redovnog, vanrednog ili povratnog inspekcijskog nadzora (<http://www.ministarstvoodbrane.gov.rs>)

Inspekcijski nadzor po obimu može biti potpun ili delimičan. Potpun inspekcijski nadzor podrazumeva kontrolu celokupnog poslovanja u određenom vremenskom periodu i on se retko kada primenjuje u praksi, dok se delimičan odnosi samo na određeni deo poslovanja u određenom vremenskom periodu.

Inspekcijski nadzor može biti najavljen ili nenajavljen.

Prema mestu izvršenja može biti terenski i kancelarijski. Terenski inspekcijski nadzor vrši se izvan službenih prostorija Inspektorata odbrane, na licu mesta kod nadziranog subjekta. Kancelarijski inspekcijski nadzor vrši se u službenim prostorijama Inspektorata odbrane uvidom u akte, podatke i dokumentaciju dostavljenu od nadziranog subjekta (<http://www.ministarstvoodbrane.gov.rs>)

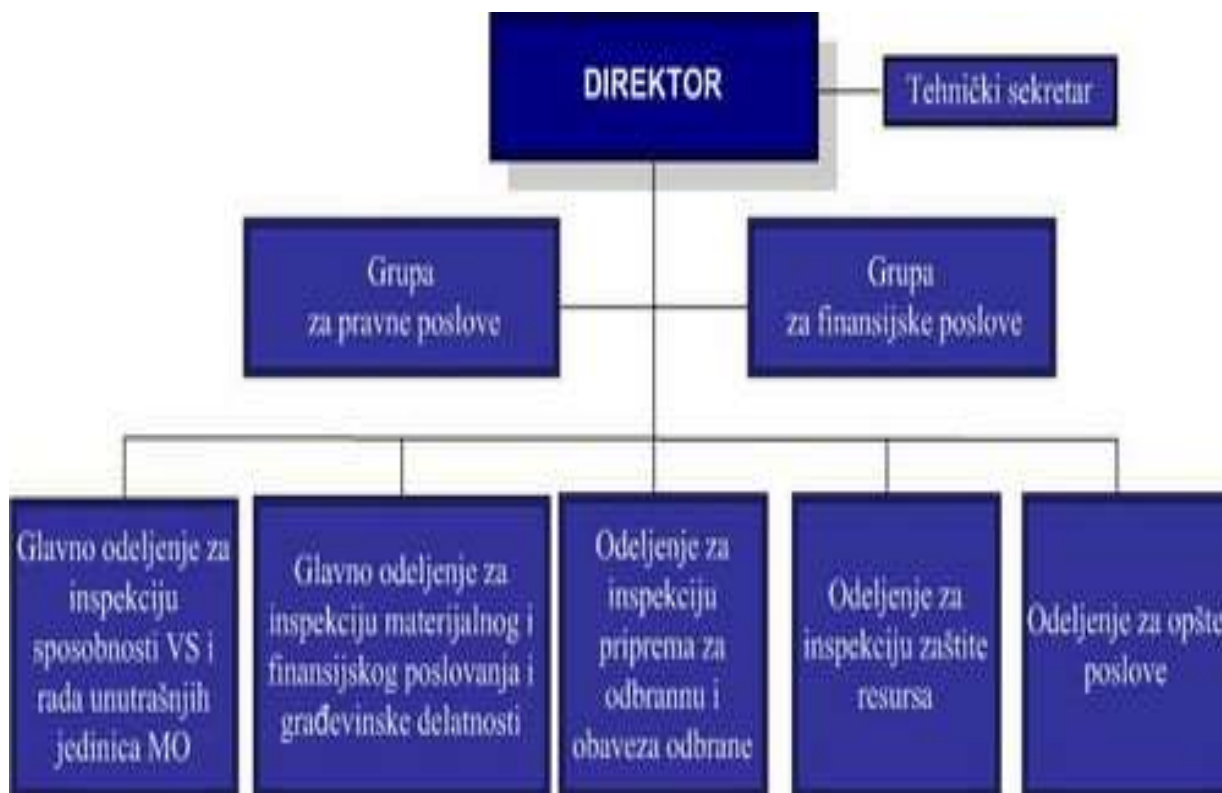
Nadzirani subjekt je u okviru vršenja inspekcijskog nadzora dužan da stavi na uvid potrebna dokumenta i predmete; da informacije i objašnjenja u vezi sa predmetom inspekcijskog nadzora; omogući pristup bazama podataka; na zahtev inspektora obezbedi kopije potrebnih dokumenata i ustupi druge podatke koji služe kao dokaz zatečenog stanja; dostavi izveštaje i dokaze o preduzetim radnjama i postupcima radi uklanjanja nedostataka utvrđenih prilikom izvršenja inspekcijskog nadzora.

O izvršenom inspekcijskom nadzoru sačinjava se zapisnik. Zapisnik o izvršenom inspekcijskom nadzoru sadrži:

- vrstu i obim inspekcijskog nadzora;
- naziv nadziranog subjekta;
- sastav inspekcije odnosno ime i prezime inspektora pojedinca;
- vreme u kojem je izvršen inspekcijski nadzor;
- osnov za izvršenje inspekcijskog nadzora;
- period obuhvaćen inspekcijskim nadzorom;
- odgovorna lica nadziranog subjekta;
- predmet inspekcijskog nadzora;
- utvrđeno stanje;
- ocenu, ako se daje;
- zaključak;
- naložene mere radi otklanjanja utvrđenih nedostataka, sa rokom za realizaciju;
- izveštavanje o realizaciji naloženih mera i pouku o pravnom leku.

Zapisnik potpisuju inspektori koji su izvršili inspekcijski nadzor. Primerak zapisnika dostavlja se nadziranom subjektu, a po potrebi i drugim subjektima u roku od deset dana od završetka inspekcijskog nadzora. Nadzirani subjekat može uložiti žalbu na zapisnik u roku od 15 dana od dostavljanja zapisnika.

Nadzirani subjekat za izvršenje naloženih mera izrađuje plan. Primerak plana za izvršenje naloženih mera dostavlja Inspektoratu odbrane. Nadzirani subjekat i drugi subjekat kojem je naložena mera u obavezi je da u rokovima određenim u zapisniku izveštava Inspektorat odbrane o postupanju po naloženim merama i o tome priloži dokaze.



Slika 7. Organizaciona struktura Inspektorata odbrane
(<http://www.ministarstvoudbrane.gov.rs>)

3.6. Revizija u MO i VS

Danas je od neverovatne važnosti postojanje i korišćenje revizije, s obzirom na dinamične promene i kretanja poslovne okoline, koje utiču na rezultat poslovanja. Revizija predstavlja proces u kome kompetentna, nezavisna osoba akumulira i vrednuje dokaze o informaciji koja se može kvantifikovati, koja je povezana sa određenim ekonomskim entitetom, u svrhu određivanja i izveštavanja o stepenu korespondiranja između informacije koja se može kvantifikovati i unapred zasnovanog kriterijuma (A.A. Arens i J.K. Loebbecke, 1998, s 1).

Zakon o DRI koji je donet krajem 2005. godine predstavlja osnovu za početak uvođenja organizovanog sistema eksterne revizije od strane ovlašćenog državnog tela, zaduženog za reviziju poslovanja javnog sektora DRI.

Državna revizija javnih rashoda u velikom broju država uređena je od ustavnih odredbi do posebnih zakonskih akata o državnoj reviziji javnih rashoda i javnih prihoda.

Revizija javnih rashoda, po pravilu, podređena je parlamentu/skupštini ili njenim organima (odborima, komisijama) sa zadatkom da mu dostavlja izveštaje sa odgovarajućim mišljenjem o izvršenoj reviziji.

Predmet državne revizije, kao posebnog organa je ne samo normativna usaglašenost javnih rashoda sa budžetskim rashodima već i ocena i potvrđivanje računovodstvenih obračuna i izveštaja korisnika budžetskih sredstava.

Javna revizija, odnosno državna revizija ne samo da čini reviziju javnih budžetskih rashoda već i reviziju državnih preduzeća, odnosno preduzeća u javnom vlasništvu.

Pri tome posebno se obraća pažnja na reviziju efikasnosti korišćenja i trošenja budžetskih sredstava, pa u tom pogledu državna revizija ima tri segmenta svoga ispitivanja (M. Andrić i D. Jakšić, 2001, s 153):

- reviziju računovodstvenih obračuna i izveštaja,
- reviziju efikasnosti trošenja budžetskih sredstava i
- reviziju određenih segmenata iz poslovanja javnih preduzeća korisnika javnih rashoda.

Svaki od ovih segmenata državne revizije obuhvata ekonomiju trošenja sa stanovišta:

- efektivnosti u oblasti javnih rashoda gde se ispituju i ocenjuju odnosi između predviđenog (planiranog) i stvarnog delovanja na procese, poslove i zadatke kod određene aktivnosti,
- ekonomičnosti utroška javnih rashoda u odnosu na rezultate, odnosno učinke, mereno odnosom između utroška javnih rashoda kao dela nacionalnog bogatstva i ostvarenih aktivnosti,
- efikasnost u ispitivanju i ocenjivanju revizijom ogleda se u ratio između obavljenih poslova, odnosno rezultata (output-a) i ukupnih sredstava korišćenih za obavljanje konkretnih aktivnosti (input-a).

Eksternu reviziju poslovanja MO i VS vrši DRI.

3.6.1. Izveštaj o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu

Na osnovu ovlašćenja propisanih Ustavom, Zakonom o DRI, Zakonom o budžetskom sistemu i Programu državne revizorske institucije za 2013. godinu kao i važećim propisima, DRI je zaključno sa 24. decembrom 2013. godine izdala izveštaj o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu.

Prethodna revizija sastavnih delova finansijskih izveštaja MO i revizija Godišnjeg finansijskog izveštaja MO izvršena je za 2010. godinu.

DRI izvršila je reviziju sastavnih delova finansijskog izveštaja MO za 2012. godinu, u delu koji se odnosi na rashode za zaposlene i pripadnike VS, a u okviru revizije Nacrta Zakona o završnom računu budžeta RS za 2012. godinu.

U posmatranom istraživanju nisu pronađeni podaci koji se tiču izveštaja objavljenih internih revizija u VS te su se iz tog razloga koristili podaci koji su javno dostupni - eksterne revizije i mišljenja.

Pravni osnov za vršenje revizije je dat u Ustavu RS (2006), Zakonu o DRI (2005), Zakonu o budžetskom sistemu (2009) i važećim propisima RS, kao i Programu revizije DRI za 2013. godinu.

Predmet revizije su delovi finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu koji prikazuju finansijske informacije o rashodima za zaposlene i pripadnike VS.

Cilj revizije je izražavanje mišljenja o delovima finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu na osnovu prikupljenih dovoljnih i odgovarajućih dokaza, kao i dokaza dovoljnih za izjašnjenje o značajnim činjenicama koje se odnose na pravilnost, odnosno zakonitost rada.

Prethodna revizija sastavnih delova finansijskih izveštaja MO i revizija Godišnjeg finansijskog izveštaja MO izvršena je za 2010. godinu. Na osnovu mišljenja DRI finansijski izveštaji, koji su bili predmet kontrole, daju istinit i objektivan prikaz iskazanih rashoda i u skladu su sa propisima RS, izuzev dve napomene koje su iskazane u osnovu za mišljenje. Napomene su sledeće:

- Porez na zarade i doprinosi za socijalno osiguranje se ne obračunavaju i ne plaćaju srazmerno obračunatom prvom i drugom delu mesečne plate. Prvi deo plata je obračunat i isplaćen u većem iznosu od drugog dela plata za obustave zaposlenih. Osnovica za obračun i isplatu poreza i doprinosa za socijalno osiguranje za isplaćen prvi deo plate je polovina obračunate plate za ceo mesec, što znači da je osnovica za koju se vrši obračun poreza i doprinosa za socijalno osiguranje manja od isplaćene plate. Zbog navedenog, obračun i isplate dela poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, kasni do isplate drugog dela plate, što dovodi do kašnjenja u obračunu obaveza.
- Plate za vojna lica se ne iskazuju u bruto iskazu, a poslovne promene u budžetskom računovodstvu za plate, dodatke i naknade zaposlenih se ne vode po svim propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima, sadržanih u Kontnom planu.

DRI izdala je mišljenje u pogledu revizije sastavnih delova finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu:

„Po našem mišljenju, osim za efekte koje na finansijske izveštaje imaju činjenice navedene u tačkama 1. i 2. poglavlja II Osnov za mišljenje, sastavni delovi finansijskih izveštaja MO u delu koji se odnosi na rashode za zaposlene, a u okviru revizije Završnog računa budžeta RS za 2012. godinu, po svim materijalno značajnim aspektima daju istinit i objektivni prikaz iskazanih rashoda.

Po našem mišljenju, osim za činjenice u tačkama od 1. do 2. poglavlja II, Osnov za mišljenje, aktivnosti, transakcije i informacije koje su prikazane kao sastavni delovi finansijskih izveštaja MO, a u okviru revizije Završnog računa budžeta RS za 2012. godinu su po svim materijalno značajnim aspektima u skladu sa propisima u RS (izveštaj o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja MO za 2012)“.

MO je direktan budžetski korisnik, utvrđen Zakonom o budžetu RS za 2012. godinu, u okviru razdela 18 – MO. Na razdelu 18 nalaze se sledeće funkcije: razdeo 18, funkcija 250 MO i razdeo 18, funkcija 210 MO.

3.6.2. Preporuke date u izveštaju

U odeljku 7. Izveštaja o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja MO za 2012. godinu, DRI je iznela 14 preporuka. Preporuke MO su sledeće (<http://www.dri.rs>):

Preporuka 1: *Evidentirati u poslovnim knjigama izvršenje od 3 miliona na ekonomskoj klasifikaciji 485000 – Naknada štete za povrede ili štetu nanetu od strane državnih organa i izvršiti potrebne ispravke završnog računa za 2012. godinu.*

Preporuka se odnosi na neusaglašenost rashoda i izdataka iskazanih u Nacrtu Zakona o završnom računu budžeta, Zaključnom listu RC i izveštajima o izvršenju budžeta za razdeo 18. funkcija 210.

Gl.	Fun.	Opis	Zakon o budžetu	Tekuće apropijacije	Izvršenje
18	210	Ministarstvo odbrane	56.565.073	57.577.228	51.752.001
18	250	Ministarstvo odbrane	802.124	740.035	694.640
		Ukupno 210 i 250	57.367.197	58.317.263	52.446.641
18.1	210	Inspektorat odbrane	112.752	112.243	106.086
18.2	210	Vojnobezbednosna agencija	752.477	738.041	726.209
18.3	210	Vojnoobaveštajna agencija	730.537	741.537	735.445
		Ukupno za razdeo 18:	58.962.963	59.909.084	54.014.381

Tabela 5. Rashodi i izdaci - MO, razdeo 18, Nacrt Zakona (u hiljadama dinara)

U zaključnom listu RC ukupno izvršeni rashodi i izdaci za razdeo 18 – MO, iskazani su manje za 3.000.000 dinara od iznosa iskazanog u nacrtu zakona o završnom računu. Nakon usaglašavanja u Upravi za Trezor naknadno je evidentirano izvršenje od 3.000.000 dinara na razdelu 18, funkcija 210, budžetski korisnik 61040, dok MO nije naknadno izvršenje evidentiralo u svoj završni račun.

Konto	MO 18 f 210	MO 18 f 250	MO 18.1 IO	MO 18.2 VBA	MO 18.3 VOA	Ukupno MO-razdeo 18
411	23.503.207	114.936	68.623	4.563.206	411.748	24.551.720
412	5.208.738	0	14.753	112.136	73.382	5.409.009
413	17	1.278	0	0	0	1.296
414	327.626	0	0	0	0	327.626
415	4.528.252	0	5.854	64.211	41.408	4.639.726
416	194.328	0	200	500	168	195.196
421	3.896.459	1.356	0	1.907	53.363	3.953.086
422	1.846.355	33.788	8.183	7.011	17.251	1.912.588
423	482.110	5.903	356	3.368	30.332	522.070
424	60.437	0	15	13.615	64.440	138.507
425	2.066.841	41.483	200	3.806	6.447	2.118.777
426	2.946.350	57.619	987	13.463	12.840	3.031.259
462	4.705	0	0	0	0	4.705
464	516.335	0	0	0	0	516.335
472	269.693	0	0	198	125	270.016
481	3.996	0	0	0	0	3.996
482	20.462	0	217	1.078	823	22.580
485	962.749	0	0	0	0	962.749
511	2.025.153	0	6.224	0	4.375	2.035.749
512	2.872.728	58.063	475	51.710	18.741	2.035.752
515	8.453	0	0	0	0	3.001.716
551	4.006	0	0	0	0	8.453
621	0	380.214	0	0	0	4.006
	51.749.001	694.640	106.086	726.209	735.445	380.214

Tabela 6. Rashodi i izdaci - MO, razdeo 18, Glavna knjiga RC (u hiljadama dinara)

Preporuka 2: *Usaglasiti odredbe stava 6. člana 34. Pravilnika o platama i drugim novčanim primanjima profesionalnih pripadnika VS sa Zakonom.*

Zakonom o radu (2014), regulisano je da zaposleni ostvaruje pravo na uvećanu zaradu u visini koja se određuje opštim aktom i ugovorom o radu, i to za prekovremeni rad najmanje 26% osnovice. Zakonom o VS nije propisano koliko iznosi naknada za prekovremeni rad, ali je propisano da se na prava i dužnosti profesionalnih vojnih lica, vojnih službenika i vojnih nameštenika koji nisu uređeni Zakonom o VS primenjuju opšti propisi o radu, iako je Zakonom o platama državnih službenika i nameštenika regulisano da dodatak za svaki sat prekovremenog rada iznosi 26% vrednosti radnog sata osnovne plate državnog službenika.

Preporuka 3: *Obračun za dodatke i naknade plate koji se propisima međusobno isključuju rešiti programski kroz automatsku obradu podataka.*

U MO i VS postoje naknade koje se međusobno isključuju. U cilju smanjenja verovatnoće greške i propusta preporuka se odnosi na uvođenje programskog rešenja obrade podataka.

Preporuka 4: *Naknade plate koji se isplaćuju zaposlenom u iznosu kao da je radio (godišnji odmor, praznik, plaćeno odsustvo i drugo) programski se ne obrađuju posebno i ne isklazuju ni u iznosima ni u časovima.*

I ovde se radi na uvođenju programskog paketa a u cilju uvida u naknade plate (godišnji odmor, praznik, plaćeno odsustvo i drugo) koje se isplaćuju zaposlenom kao da je radio.

Preporuka 5: *Preispitati Uredbu o prijemu na službu u MO i VS, bez javnog konkursa, u pogledu odredbi koje se odnose na prestanak profesionalne vojne službe, odnosno radnog odnosa pri promeni statusa, budući da se promena statusa radi prijema u svojstvo vojnog službenika, odnosno promeni statusa radi prijema u svojstvo državnog službenika, odnosno nameštenika, odnosi na lica koja su već u radnom odnosu u istom organu.*

Prilikom prijema u svojstvo vojnog službenika, odnosno nameštenika, Uredbom o prijemu u MO i VS bez javnog konkursa, regulisano je da se sa profesionalnim vojnim licem i državnim službenikom odnosno nameštenikom, zaključi pismeni sporazum o prestanku profesionalne vojne službe, odnosno radnog odnosa i promeni statusa.

Preporuka 6: *Obračun i isplatu profesionalnih pripadnika Vojske vršiti na osnovu Radnih lista za mesec za koji se obračun vrši.*

U 2012. godini akontacija plate i konačnog obračuna profesionalnih pripadnika VS vršena je oko 6. i 21. u mesecu, ali ne na osnovu Radnih lista za mesec za koji se vrši obračun, već na osnovu Radnih lista za mesec koji prethodi tom mesecu.

Preporuka 7: *Poreze i doprinose obračunavati i isplaćivati na pravilno obračunatu osnovicu prvog i drugog dela plate, u momentu isplate.*

Porez na zarade (Zakon o porezu na dohodak građana, 2015) i doprinosi za socijalno osiguranje (Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, 2004) se ne obračunavaju i ne plaćaju srazmerno prvom i drugom delu mesečne plate. Prvi deo plata je obračunat i isplaćen u većem iznosu od drugog dela plata za obustave zaposlenih. Osnovica za obračun i isplatu poreza i doprinosa za socijalno osiguranje za isplaćen prvi deo plate je polovina obračunate plate za ceo mesec, što znači da je osnovica na koju se vrši obračun poreza i doprinosa za socijalno osiguranje manja od isplaćene plate. Zbog navedenog, obračun i isplata dela poreza i doprinosa za socijalno osiguranje kasni do isplate drugog dela plate, kada se u celosti izmiruju obaveze.

Preporuka 8: *Urediti obračun plata i izveštavanje o platama tako da: a) rekapitulacije obračuna plata sadrže i: časove za koje se vrši obračun, iznose naknada za vreme odsustvovanja sa rada na dan praznika koji je neradni dan, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva i drugo (Zakon o radu, 2014), doprinose na teret poslodavca – budžetskog korisnika (doprinosi za PIO, zdravstvo, nezaposlene i beneficirani radni staž), b) podaci iz rekapitulacija plata za vojna lica odgovaraju podacima naloga za knjiženje) da se plate vojnih lica obračunavaju i iskazuju u bruto iznosu.*

Iz rekapitulacije obračuna plata utvrđeno je da ne sadrže: časove za koje se vrši obračun, iznos naknada za vreme odsustvovanja sa rada na dan praznika koji je neradni dan, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva (Zakon o radu, 2014) i drugo.

Pojedini i pojedinačni podaci iz rekapitulacija plata za vojna lica ne odgovaraju podacima iz naloga za knjiženje. U nalogima za knjiženje plata vojnih lica dodaci za prekovremeni rad, rad na dan državnog i verskog praznika (Zakon o radu, 2014), rad noću, minuli rad, bolovanje do 30 dana iskazani su u neto iznosu.

Preporuka 9: *Poslovne promene u budžetskom računovodstvu voditi po propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima, sadržanim u Kontnom planu (Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, 2016).*

Svi korisnici sredstava su dužni da poslovne promene u budžetskom računovodstvu vode po propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima, sadržanim u Kontnom planu (Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, 2016). U tabeli je prikazano knjiženje po analitičkim kontima u glavnoj knjizi RC:

RBr	Konto	Opis	Izvršeno
1.	411111	Plate po osnovu cene rada	22.505.526
2.	411112	Dodatak za rad duži od radnog vremena	42.830
3.	411113	Dodatak za rad na dan džavnog i verskog praznika	57.414
4.	411114	Dodatak za rad noću	112.933
5.	411115	Dodatak za vreme provedeno na radu (minuli rad)	1.098.209
6.	411117	Naknada zarade za vreme privremene sprečenosti za rad	636.006
7.	411119	Ostali dodaci i naknade	98.802
	411100	Ukupno plate, dodaci i naknade	24.551.720

Tabela 7. Knjiženje po analitičkim kontima u glavnoj knjizi RC

Kao što se vidi iz samog pregleda nisu knjižene naknade zarade za vreme odsustva sa rada na dan praznika koji je neradni dan, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva, vojne vežbe i odazivanja na poziv državnog organa – konto 411118, odnosno MO nije u glavnoj knjizi RC u potpunosti vršilo knjiženje u skladu sa Kontnim planom za budžetski sistem.

Preporuka 10: *Urediti pisanim procedurama način na koji će se evidentirati: vraćena sredstva za koja nije postojao pravni osnov, uplate sredstava na ime učestvovanja u finansiranju dela troškova – refundirana sredstva, povraćaje sredstava nastale usled grešaka i/ili tehničkih razloga za koje je izvesno da će sredstva ponovo biti isplaćena i druge korekcije i da propiše slučajeve kada se za iznos vraćenih sredstava umanjuju odgovarajuće aproprijacije.*

Rashodi za plate iz zbirnog pregleda sastavljenog na osnovu evidencija iz pomoćnih knjiga u iznosu od 24.602.210 hiljada dinara razlikuju se od rashoda za plate iskazanim na kontu 411100 u glavnoj knjizi RC i u Nacrtu Zakona o izvršenju budžeta u iznosu od 24.551.720 hiljada dinara, i to za 50.490 hiljada dinara koliko iznose korekcije – storna knjiženja za refundirane plate i naknade pripadnika u mirovnim misijama.

RBr	Funkcija	Opis - konto 411100	Izvršeno 2012.g.
1.	210	Plate, dodaci i naknade za vojna lica	17.871.591
2.	210	Plate, dodaci i naknade za vojna lica, član 16 Pravilnika	69.300
3.	210	Plate, dodaci i naknade plate za civilna lica	6.252.033
4.	210	Plate (u zemlji) za lica u diplomatsko-konzularnim predstavništvima	187.199
5.	210	Plate za pripadnike u mirovnim misijama	158.239
6.	210	Plate za VMA iz sopstvenih prihoda izvršene preko RC	56.943
7.	210	Plate za VMC iz sopstvenih prihoda izvršene preko RC	6.905
8.		Ukupno obračunate plate od 1 do 7	24.602.210
9.		Refundacija za plate i naknade pripadnika u mirovnim misijama	-43.303
10.		Plate za VMA iz sopstvenih prihoda izvršene preko RC	-3.756
11.		Ostale korekcije	-3.431
12.		Ukupne korekcije	-50.490
13.	210, 250	Ukupno	24.551.720
14.	210, 250	Ukupno - Glavna knjiga RC i funkcija 250	24.551.720

Tabela 8. Zbirni pregled rashoda za plate

Preporuka 11: *Isplate naknade za odvojeni život od porodice, dela troškova za zakup stana, selidbene troškove (troškovi pakovanja pokućstva) i druge naknade troškova za koja su prava utvrđena kao bod – vrednost boda ili paušalno, vršiti na osnovu dokumenata – validnih računovodstvenih isprava iz kojih se može utvrditi osnov nastale promene i stvarni troškovi.*

U cilju izvršenja pravilne poslovne promene na osnovu koje se sačinjava validna računovodstvena isprava, u prilogu iste mora postojati validni dokaz – dokument o nastaloj poslovnoj promeni.

Preporuka 12: *Aktima precizno definisati naknade troškova za rad na terenu (prirodu, vrstu, suštinu troška), propisati na osnovu koje isprave se dokumentuju nastali troškovi i u skladu sa tim, ako je potrebno pokrenuti inicijativu za izmenu Pravilnika o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem.*

Sintetički konto 422100 – Troškovi službenih putovanja u zemlji ne sadrži analitički konto na kom bi se evidentiralo vršenje službe opšteg dežurstva definisano kao rad na terenu za koji pripadniku pored bezplatnog smeštaja i ishrane, pripada dnevna naknada troškova u iznosu 50% dnevnice. Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem regulisano je da se u okviru analitičkog konta 411110 – Plate, dodaci i naknade zaposlenih, evidentira na subanalitičkom kontu 411116 – Terenski dodatak.

Preporuka 13: *Vršiti usklađivanje poslovnih knjiga, pomoćnih evidencija sa internom glavnom knjigom MO i VS i organa u sastavu MO koju vodi RC i izvršena usklađivanja i korekcije dokumentovati.*

U postupku revizije upoređeni su obračuni, knjiženja i izvršenja rashoda za zaposlene. Utvrđeno je da obračuni rashoda za zaposlene u pomoćnim knjigama i evidencijama nisu usklađeni sa izvršenim iznosima iskazanim u glavnoj knjizi MO i VS i organa u sastavu MO koju vodi RC. Određene korekcije u toku revizije nisu dokumentovane.

Preporuka 14: *Rashode po osnovu naknade za vreme odsustvovanja sa posla na teret fonda vojnih osiguranika isplaćivati iz sredstava Fonda za socijalno osiguranje vojnih osiguranika (Fond SOVO). Za naknade za vreme odsustvovanja sa posla na teret fonda vojnih osiguranika koji su isplaćeni iz sredstava budžeta ispostaviti zahtev Fondu SOVO da izvrši prenos sredstava na račun izvršenja budžeta RS.*

Iz sredstava doprinosa za zdravstveno osiguranje finansiraju se troškovi obaveznog zdravstvenog osiguranja i naknade u slučaju povrede na radu i profesionalne bolesti.

Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika je jedinica u sastavu Uprave za Vojno zdravstvo MO RS. MO je izvršilo isplatu plata, dodataka i naknada profesionalnih pripadnika raspoređenih u Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika u iznosu od 59.588 hiljada dinara iz sredstava budžeta.

MO je izvršilo isplatu plata, dodataka i naknada profesionalnih pripadnika raspoređenih u Fond SOVO u iznosu od 59.588 hiljada dinara iz sredstava budžeta.

ZAKLJUČAK

Kao rezultat usvajanja novih propisa i osnivanjem relevantnih institucija kao što su DRI, Fiskalni savet i dr., funkcionisanje budžetskog sistema Srbije je zadnjih godina u znatnoj meri unapređeno. Međutim, u poređenju sa razvijenim zemljama i dalje postoji značajan prostor za njegovo dodatno unapređenje.

Korisnici budžetskih sredstava u svom radu dužni su da se pridržavaju načela dobrog stručnjaka i načela dobrog privrednika. Nivo svesti i odgovornosti u samim organizacijskim celinama korisnika javnih sredstava, potrebno je da bude na visokom nivou čime se unapred obezbeđuje namensko trošenje budžetskih sredstava u skladu sa načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

S obzirom da je budžet jedan od osnovnih pokretača finansijskih aktivnosti u državi, potrebno je da sistem kontrole budžeta obezbedi pre svega uvid u način trošenja, tj. gde se sredstva ulažu, kao i opravdanost za ulaganja.

Budžetska sredstva namenjena MO koriste se za personalne, operativne troškove i troškove opremanja VS. U takvom velikom korisniku budžetskih sredstava neophodno je i nužno razviti kvalitetan sistem kontrole.

MO ima razvijen sistem internih kontrola i u okviru samih korisnika (po nivoima planiranja) i kroz kontrolne organe. Takođe, postoji i sistem unutrašnje kontrole u okviru MO i VS (Vojnobezbednosna agencija). Mogućnosti za unapređenje sistema interne kontrole uvek postoje.

Naravno sistem kontrole će se menjati u skladu sa promenom događaja u okruženju, rastu stepena informatičke podrške, kao i promene zakonske regulative u okviru materijalno-finansijskog poslovanja, kako na nivou RS, tako i na nivou MO.

Rizici od nastanka događaja koji bi mogli da ugroze poslovne procese se nikada ne mogu anulirati, odnosno, oni uvek postoje. Ono što predstavlja prioritet u realizaciji internih kontrola je da se ti rizici svedu na prihvatljiv nivo koji se može tolerisati. Naravno za protivpravna i krivična dela postoji takozvana „nulta“ tolerancija.

Hipoteza (H1) - *Budžet predstavlja osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane*, dokazana je kroz iskazanu strukturu sredstava za finansiranje odbrane utvrđenih Zakonom o budžetu kao i time da se sredstva odobravaju i iskazuju po budžetskoj klasifikaciji, po kontima iz Kontnog plana za budžetski sistem RS.

Za finansiranje rashoda odbrane skoro sve zemlje sveta, a posebno razvijene, izdvajaju značajna finansijska sredstva. Visina tih sredstava određena je politikom odbrane, stanjem okruženja i ekonomskom snagom zemlje. Međutim, bez obzira na ekonomske mogućnosti svake zemlje, sredstva za finansiranje rashoda odbrane uvek su ograničena, usled čega dolazi do raskoraka između ekonomske mogućnosti i potreba za finansiranjem rashoda odbrane.

Finansiranje rashoda odbrane, posmatrano kao sistem, obuhvata izvore i metode prikupljanja novčanih sredstava za zadovoljenje potreba odbrane zemlje, kao i nosioce prikupljanja i korišćenja tih sredstava. Polazeći od činjenice da odbrana zemlje čini segment ukupne društveno ekonomske strukture, neminovnost jeste da i izvor finansiranja rashoda odbrane, mora biti isti izvor kao i kod finansiranja ukupne javne potrošnje. Samim tim, budžet predstavlja osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane. Prema usvojenoj strategiji odbrane, osnovni izvor za finansiranje rashoda odbrane jeste BDP, a osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane jeste državni budžet.

U svim savremenim privrednim sistemima, državni budžet je osnovni, a u nekima i jedini instrument finansiranja javnih rashoda države. Budući da je budžet osnovni instrument za finansiranje javnih rashoda države, on je i osnovni instrument za finansiranje rashoda odbrane, što je određeno i dokumentima odbrane tj. prema usvojenoj Strategiji odbrane.

Hipoteza (H2) - Sistem finansijskog upravljanja i kontrole izvršavanja *budžetskih sredstava uspostavlja se i sprovodi da bi se poslovanje vršilo u skladu sa pravilima i propisima, utvrdila realnost finansijskih izveštaja i obezbedilo efikasno, efektivno i ekonomično korišćenje raspoloživih sredstava*, dokazana je kroz pregled pravne regulative uvođenja i implementacije sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i MO i VS kao i kroz potrebu približavanja regulative naše zemlje regulativi razvijenih zemalja, posebno radi ispunjenja uslova za ulazak u EU.

Na drugu stranu, građani finansiraju institucije države putem poreza, pa je prisutan zahtev da država u trošenju bude ekonomičnija, efektivnija i efikasnija a da se novac troši zakonski, namenski, ekonomično i racionalno.

Hipoteza (H3) - *MO ima uspostavljen sistem internih kontrola koji je usaglašen sa zakonskim propisima koji regulišu poslovanje direktnog budžetskog korisnika*, dokazana je kroz uspostavljen sistem interne kontrole na svim nivoima pri čemu su jasno definisane obaveze i rokovi. Na taj način sistem internih kontrola pruža podršku komandovanju, pa samim tim i celokupnom sistemu odbrane u realizaciji svojih obaveza, definisanih Ustavom.

Poslovanje MO i VS usklađeno je sa važećom zakonskom regulativom kojom je definisano poslovanje direktnog budžetskog korisnika, što je dokazano prilikom revizije, izvršene od strane DRI, delova finansijskog izveštaja MO za 2012. godinu.

Na kraju, može se zaključiti da u MO i VS postoji sistem interne kontrole i finansijskog upravljanja i kontrole s tim da je sam sistem duboko implementiran u proces subordinacije i jednostarešinstva. Sa druge strane transparentnost budžeta mora da obezbedi da oni koji najviše doprinose punjenju budžeta, a to su građani RS, znaju gde se i kako javna sredstva troše, bez obzira da li se radi o MO ili nekom drugom budžetskom korisniku.

LITERATURA

Knjige:

1. Stakić B., Brać S., Javne finansije (peto izdanje), Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
2. Leko V., Finansijsko pravo (izvodi iz predavanja), UDG Fakultet za međunarodnu ekonomiju, finansije i biznis, Podgorica, 2010.
3. Radulović B., Osnovi budžetskog prava i budžetska kontrola u Crnoj Gori, Podgorica, 2008.
4. Ognjanović V., Javne finansije, Vojnoizdavački zavod, Beograd, 2004.
5. Jelčić, B.: Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Informator, Zagreb, 1983.
6. Raičević, B.: Javne finansije, Čugura print, Beograd, 2005.
7. Raičević B., 2008, Javne finansije, CID - Ekonomski Fakultet, Beograd
8. Radičić M., Raičević B., 2011. Javne finansije – teorija i praksa, Beograd, 2011.
9. Božidar Raičević, Javne finansije, Beograd, 2005.
10. Radičić M., Raičević B., Javne finansije – teorija i praksa (drugo izdanje), Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, 2011.
11. Komazec S., Ristić Ž., Vučićević S., Finansijska ekonomija, Savremena administracija, Beograd, 1993.
12. Jovanović M., Đurović – Todorović, J., Finansijska teorija i politika, Ekonomski fakultet, Niš, 2003.
13. Crnković L., Mijoč I., Mahaček D., Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010.
14. Ivaniš M., Značaj interne kontrole u reviziji finansijskih izveštaja, SRRS, časopis „Revizor“, br. 8, 2001.
15. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS (SG RS, br. 61/09).
16. Nacionalni program za integraciju u EU, donet zaključkom Vlade 05 broj 011-8132/2007-11 od 09.10.2008.
17. INTOSAI standardi interne kontrole za javni sektor (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector).
18. IIA standardi interne revizije (ECIIA Position Paper Internal Auditing in Europe).

19. Support for Improvement in Governance and Management – Podrška u poboljšanju upravljanja inicijativa OECD.
20. Bogoljub Vitorović, Marko Andrić, „Osnovi revizije“, SRRS, Beograd, 1995. godine,
21. Marko Ivaniš, „Značaj interne kontrole u reviziji finansijskih izveštaja“, SRRS, časopis „Revizor“, br. 8, 2001. Godine
22. Rade Žugić, Radan Kostić, „Kontrola i revizija u funkciji izvršenja Finansijskog plana MO“, Symopis, Beograd, 2012.
23. R. Žugić, R. Kostić, „Kontrola i revizija u funkciji izvršenja Finansijskog plana MO“, Symopis, 2012.

Zakonski i podzakonski akti:

1. Zakon o budžetskom sistemu RS (SG RS, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon i 103/2015).
2. Zakon o vladi (SG RS, br. 55/05, 71/05 - ispravka, 101/07 i 65/08).
3. Zakon o DRI (SG RS, broj 101/05, 54/07 i 36/10).
4. Zakon o Vojnobezbednosnoj agenciji i Vojnoobaveštajnoj agenciji, (Službeni vojni list, broj 31/09).
5. Zakon o radu (SG RS, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013 i 75/2014).
6. Zakon o porezu na dohodak građana (SG RS, br. 24/01, 80/02 - dr. zakon, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - US, 93/12, 114/12 - US, 47/13, 48/13 - ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 - dr. zakon, 112/15)
7. Zakon o doprinosima za oabevznos socijalno osiguranje (SG RS, br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - usklađeni din. izn., 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015 i 5/2016 - usklađeni din. izn.)
8. Uredba o budžetskom računovodstvu (SG RS, br. 125/03 i 12/06).
9. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru (SG RS, broj 82/07).

10. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru (SG RS, broj 82/07).
11. Pravilnik o zajedničkim osnovama, kriterijumima i zadacima za rad finansijske službe direktnog korisnika budžetskih sredstava (SG RS, broj 123/03).
12. Pravilnikom o planiranju, programiranju, budžetiranju i izvršenju u MO i VS (Službeni vojni list, br. 36/2015).
13. Pravilnik o finansijskom poslovanju u MO i VS (SVL, br. 17/2011, 3/13 i 12/14).
14. Pravilnik o materijalnom poslovanju u MO i VS (SVL, br. 29/2014).
15. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski system (SG RS, br. 16/2016)
16. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS (SG RS, broj 61/09).
17. Ministarstvo finansija RS, Centralna jedinica za harmonizaciju, Priručnik za finansijsko upravljanje i kontrolu, Ernst & Young, Beograd, 2011.

Internet reference:

1. <http://www.mfin.gov.rs>
2. <http://www.dri.rs>
3. <http://www.mod.gov.rs>
4. <http://www.coso.org>
5. <http://www.intosai.org>.
6. (<http://www.gvozden.info/javne-finansije-budzet>).