

## KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

UDK: 336.1/.5+657

Originalni naučni rad

### Rezime

*Uloga i mesto finansijskih činilaca u specifičnoj društvenoj delatnosti, određuje se u kompromisnom sukobu dva zahteva: postići definisani cilj uz minimum finansijskih ulaganja. Zato je vlada svake zemlje obavezna da, s jedne strane, razmatra ekonomsku situaciju i planira razvoj zemlje, a s druge, omogući optimalno izvršavanje misija i zadataka izvršne vlasti.*

*Zbog toga se, logično, nameće potreba najveće odgovornosti onih koji su ovlašćeni da raspoložu i koriste državna sredstva, kako u svim državnim organima. Uspostavljanje savremenog sistema upravljanja i raspolaganja budžetskim sredstvima, nije moguće bez rukovodilaca i stručnih organa. Pri tome, neophodno je uspostaviti takve kontrolne mehanizme, koji će sve procese u finansijskom i materijalnom poslovanju kontinuirano da prate i usmeravaju, ali i takve vidove kontrole, koji će moći blagovremeno da otkrivaju i sprečavaju nezakonitosti i nenamensko trošenje budžetskih sredstava.*

**Ključne reči:** kontrola, budžetsko pravo, izvršna vlast.

### Uvod

Dosadašnja iskustva pokazuju da se propisi koji regulišu raspolaganje i korišćenje budžetskih sredstava, ili nedovoljno poznaju, ili se nepravilno primenjuju, što dokazuje veliki broj afera, nezakonitih ugovora, neprocenjive materijalne, finansijske i druge štete na teret države, odnosno njenih građana. Gotovo da nije bilo oblasti javne

---

<sup>1</sup> Ljubiša Todorović, docent, Univerzitet Slobomir P, Bijeljina, Bosna i Hercegovina [Ljubisa.todorovic@gmail.com](mailto:Ljubisa.todorovic@gmail.com)

potrošnje u kojoj nije bilo nezakonitosti, mita i korupcije. Nažalost, ni Ministarstvo odbrane nije ostalo imuno na takve, negativne pojave.

Pogrešno bi bilo nacionalnu bezbednost meriti novcem, ako ni zbog čega drugog ono zbog toga što se ne može procenjivati ono što je od neprocenjive vrednosti – sloboda građana i odbrana teritorije. Međutim, kada se govori o kvantitativnim pokazateljima, onda se mora govoriti o novcu izraženom kroz budžet jer, pre ili kasnije, svaka politička odluka mora biti predstavljena u formi budžetskih sredstava. Kontrola nad vojskom i u samoj vojsci treba da bude samo deo ukupne demokratske kontrole u državi. Jačanjem svih vidova kontrole u oblasti potrošnje budžeta za potrebe odbrane, ali i drugih društvenih potreba, sasvim sigurno, jača poverenje građana i stranih poverilaca u domaći finansijski sistem, podiže se nivo njegove efikasnosti, sprečava nezakonitost i neracionalnost u raspolaganju novčanim sredstvima, a organi državne uprave čine odgovornijom i efikasnijom, čime se razvija demokratija i jača građansko društvo i država.

Vojska, na osnovu zakonskih rešenja koja regulišu pitanja organizacije, sprovodi kontrolnu funkciju svakodnevnim nadzorom i kontrolom komandovanja, obučenosti, mobilizacijske spremnosti, finansijskog i materijalnog poslovanja, itd. Kontrola, kao i u svakom savremenom poslovnom sistemu, neophodna je vojnoj organizaciji, jer su dobijeni rezultati izuzetno značajni za donošenje pojedinih odluka i naređenja. Čak i u slučajevima kada sistem uspešno funkcioniše, kontrola svih in-puta (ulaza) je neophodna, kako bi se na efikasan način "proizvela" željena količina out-puta (izlaza).

### **Interne kontrole**

Savremeni poslovni sistemi predstavljaju složene organizacije u okviru koje su povezani različiti subjekti: zaposleni, menadžment i vlasnici, čiji su interesi, u većoj ili manjoj meri, međusobno suprotstavljeni. Upravo zbog činjenice što su njihovi interesi suprotstavljeni, organizuje se sistem internih kontrola, kao kontrolni mehanizam koji za funkciju treba da ima zaštitu imovine, sprečavanje

i otkrivanje prevara i pronevera, i ispravnost i pouzdanost računovodstvenih informacija.

Sistem internih kontrola je ključan za efikasno poslovanje organizacije. Kontrolne aktivnosti obuhvataju pisane procedure i postupke, koje treba da obezbede ostvarivanje poslovnih ciljeva organizacije. Uspostavljaju se da pruže "razumno uveravanje", da su potencijalni rizici koji ugrožavaju ostvarivanje poslovnih ciljeva, ograničeni na prihvatljiv nivo. Kontrole treba da se odvijaju u celoj organizaciji, na svim nivoima i funkcijama, kao što su: odobrenja, prenosa ovlašćenja, provere, usaglašavanja, preispitivanje rezultata rada, bezbednost sredstava, razdvajanje dužnosti i dr. Suštinski, sistem internih kontrola predstavlja skup načela, metoda i postupaka za praćenje ostvarenja utvrđenih ciljeva, merenje učinaka, blagovremeno raspolaganje tačnim informacijama i preduzimanje korektivnih mera u slučajevima odstupanja -devijacija. Dakle, sistem kontrola predstavlja sistem komunikacije, od vrha ka dnu i od dna ka vrhu.<sup>2</sup>

Naravno, prikazane su osnovni postupci kontrolnog procesa, između kojih postoje i drugi kao što su: biranje kontrolnih tačaka, prikupljanje određenih podataka, formiranje baze podataka, izveštavanje nadležnog rukovodstva itd. Dakle, opšta svrha interne kontrole jeste da organizaciji pomogne u ostvarivanju svoje misije. Svaka organizacija treba da osmisli sopstveni sistem interne kontrole sa ciljem da se zadovolje potrebe i okruženje organizacije, kao i realizacija postavljenih ciljeva. Po konceptu koji je razvila Evropska komisija, sa ciljem da pruži pomoć u razumevanju i primeni dobro razvijenih i efektivnih sistema interne kontrole u procesu pridruživanja EU (Public Internal Financial Control – PIFC), definisana su četiri glavna cilja interne kontrole:

- Ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava;

---

<sup>2</sup>Trenerry A., *Principles of Internal Control: Incorporating the Learning Outcomes and Content of National Accounting Course Module-Nap 717: Internal Control Principles*, UNSW Press, 1999. godine, strana 4.

- Pouzdanost i ispravnost informacija;
- Usaglašenost sa politikama, planovima, procedurama, zakonima i regulativom;
- Zaštita imovine od šteta, zloupotreba i oštećenja usled rasipanja, loše upotrebe, grešaka, pronevera i nepravilnosti.

Prva kategorija ciljeva odnosi se na osnovne ciljeve organizacije, uključujući uspešnost (performanse) i operativne ciljeve, ishode i rezultate. "Ekonomičnost" je najstariji princip svih poslovnih sistema i organizacija, koji proističe iz prirodne potrebe da se ciljevi ostvaruju uz što manje troškova. "Efikasnost" predstavlja odnos između iskorišćenih resursa i rezultata u ostvarivanju ciljeva, odnosno maksimalan rezultat sa datom količinom i kvalitetom uloženi resursa. "Efektivnost" se odnosi na ostvarivanje ciljeva i zadataka, odnosno na jedinicu mere u kojoj ishodi i rezultati određene aktivnosti, programa i projekta, odgovaraju ciljevima ili planiranim efektima.

Druga kategorija ciljeva odnosi se na pripremu relevantnih, pouzdanih i tačnih finansijskih i upravljačkih informacija, uključujući i finansijske izveštaje (prelazne i sumarne), koje unapređuju proces donošenja odluka i obezbeđuju transparentnost i efektivno praćenje, odnosno nadzor.

Treća kategorija ciljeva odnosi se na usaglašenost sa zakonima, propisima, politikama, planovima i procedurama koje se odnose na organizaciju. Treba pomenuti i da zakoni i propisi predstavljaju neku vrstu mandata-ovlašćenja poverenih organizaciji, u odnosu na način prikupljanja i trošenja nacionalnih i inostranih sredstava.

Četvrta kategorija obuhvata zaštitu i čuvanje sredstava organizacije od zloupotrebe, gubitaka, štete, pogrešnog upravljanja i grešaka. Ključno pitanje vezano za čuvanje sredstava jeste upravljanje sredstvima, odnosno nabavka, korišćenje i raspolaganje sredstvima.

Navedeni ciljevi nisu ništa drugo nego "ključne tačke" pri utvrđivanju da li organizacija ima postavljene adekvatne kontrole. Takođe, interna

kontrola je odgovornost svih zaposlenih, koji treba da budu obučeni u metodologiji i konceptima koji se odnose na sistem interne kontrole. Dakle, radi se o sistemskoj, tekućoj, kontinuiranoj, svakodnevnoj kontroli, koja treba da doprinese pouzdanosti i verodostojnosti poslovnih procesa vezanih za planiranje, pribavljanje i upotrebu finansijskih sredstava.

### **Eksterne kontrole**

U teoriji i praksi, pored interne kontrole (unutrašnje), definisana je eksterna kontrola (spoljna). Eksterna kontrola dopunjuje internu, radi eliminisanja nedostataka interne kontrole. Eksterna kontrola dolazi spolja, preko finansijskih inspektora i revizora i nadležnih institucija za kontrolu finansijskog i materijalnog poslovanja. Po pravilu, ona ne može da spreči nezaklonitosti u raspolaganju budžetskim sredstvima, ali ako se utvrde nezaklonitosti i nepravilnosti, može da obezbedi odgovornost i nadoknadu štete i da na taj način utiče na zakonito raspolaganje budžetskim sredstvima. Evidenciju i kontrolu budžeta obavezan je da sprovodi organ nadležan za poslove finansija. U Republici Srbiji to je regulisano na sledeći način: „Poslove budžetske inspekcije obavlja Ministarstvo finansija, sa ciljem vršenja inspekcije nad:

- 1) direktnim i indirektnim korisnicima budžetskih sredstava;
- 2) organizacijama za obavezno socijalno osiguranje;
- 3) javnim preduzećima osnovanim od strane Republike Srbije, pravnim licima osnovanim od strane tih javnih preduzeća, pravnim licima nad kojima Republika Srbija ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnog prihoda;
- 4) autonomnim pokrajinama i jedinicama lokalne samouprave, javnim preduzećima osnovanim od strane lokalne vlasti, pravnim licima osnovanim od strane tih javnih preduzeća, pravnim licima nad

kojima lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnog prihoda;

5) pravnim licima i drugim subjektima kojima su direktno ili indirektno doznačena budžetska sredstva za određenu namenu, pravnim licima i drugim subjektima koji su učesnici u poslu koji je predmet kontrole i subjektima koji koriste budžetska sredstva po osnovu zaduživanja, subvencija, ostale državne pomoći u bilo kom obliku, donacija, dotacija i dr.“<sup>3</sup>

Pravo da kontroliše budžet ima i organ koji ga je odobrio – skupština, i vrši je prilikom usvajanja završnog računa budžeta. Tada se utvrđuje da li su se raspodelom budžeta i u kojoj meri ostvarili ciljevi ekonomske politike zemlje. Međutim, skupština se u mnogim zemljama ne oslanja samo na završni račun kao instrument kontrole, već zadržava i pravo kontrole u toku raspodele budžeta. To obavljaju određeni odbori u skupštini. Na primer, odbor za budžet i finansije treba da ima konačnu reč o pitanjima budžeta svih budžetskih korisnika, uključujući i budžet za odbranu, zatim odbor za javne račune koji pregleda revizorske račune čitavog državnog budžeta itd. S obzirom na složenost i obimnost procesa pri realizovanju budžeta, kontrola se može poveriti i drugoj specijalizovanoj instituciji. Ove institucije postoje, na primer, u Velikoj Britaniji (Exchequer and Audit Act), u Nemačkoj (Bundesrechnungshof), Francuskoj (Cour des Comptes) ili u Rumuniji (Verifikacioni finansijski sud).

U Republici Srbiji, ovaj vid kontrole vrši Državna revizorska institucija, u skladu sa zakonom kojim se uređuje nadležnost Državne revizorske institucije. Subjekti revizije, u skladu sa ovim zakonom, su svi korisnici javnih sredstava:

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike;

---

<sup>3</sup> *Zakon o budžetskom sistemu*, čl. 84., („Službeni glasnik RS“, broj 54/09, 73/10, 101/10, 101/1, 93/12, 62/13/ispr. i 108/13).

- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom;
- javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava;
- pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- političke stranke, u skladu sa zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka;
- korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija i dr.

### **Značaj kontrole budžeta**

Na osnovu do sada navedenog, jasno da što poseban i veoma značajan deo budžetske procedure, jeste budžetska kontrola. Kontrola treba da bude raznovrsna, da se primenjuje u svim periodima budžetskog postupka i da se njome obuhvate sva lica koja manipulišu sredstvima pri izvršenju budžeta. U opštem smislu reči, može se reći da se pod budžetskom kontrolom podrazumeva organizovana i stručna kontrola u oblasti finansijskog i materijalnog poslovanja, radi utvrđivanja primene zakona i namenskog korišćenja sredstava, kao i ocene ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja korisnika budžetskih sredstava.. Vršiti se u svim fazama budžetskog poslovanja. Kontrola budžeta je vid državne i društvene kontrole, jer svaki dinar koji se potroši neefikasno i nekorisno nije samo nepotreban izdatak nego i dodatno opterećenje oporezovanim građanima, kao i nepotrebno rasipanje društvenog bogatstva, koje bi moglo da se proizvodno investira. Zbog toga se značaj kontrole budžeta može posmatrati sa pravnog, ekonomskog, političkog, vojnog i kontrolnog aspekta.

Pravni aspekt kontrole budžeta sadržan je u činjenici da se radi o aktu sa zakonskom snagom, koji na predlog izvršne vlasti – vlade i ovlašćenjima koja ima u vezi sa budžetom donosi skupština kao najviši organ zakonodavne vlasti u državi. Ta ovlašćenja su poznata pod nazivom „budžetska prava“, koja proizlaze iz ustavnog prava skupštine da donosi budžet. Budžetska prava sastoje se u pravu na donošenje budžeta

i u pravu na korišćenje ovlašćenja u postupku usvajanja i kontrole izvršenja budžeta. Budžet se usvaja jednom godišnje za svaku budžetsku godinu. Izuzetno, skupština se može i više puta izjašnjavati o budžetu, u slučajevima izmene visine (rebalans budžeta), ili izmene strukture usvojenog budžeta. Dakle, budžetsko pravo donošenja i izmene budžeta, kao i ovlašćenja koja proizlaze iz tog prava, imaju pravni značaj i ona potiču iz ustava svake zemlje. Zbog toga je skupštinska kontrola budžeta važna i potrebna, jer proizlazi iz njenog jasno definisanog ustavnog i zakonskog okvira, kao i društvene potrebe da se izvršna vlast učini odgovornom pred zakonodavnom.

Budžetska kontrola može se posmatrati i sa ekonomskog aspekta, odnosno kako se preko državnog budžeta preraspodeljuje i troši značajan deo nacionalnog dohotka, zbog čega je razumljivo što je u savremenoj parlamentarnoj praksi odavno zaživelo i načelo odobravanja budžeta istovremeno sa usvajanjem predložene ekonomske politike vlade za tu godinu. Budžetskom politikom ostvaruju se brojni ciljevi i zadaci iz domena alokacije privrednih resursa, ekonomske stabilizacije, raspodele i preraspodele nacionalnog dohotka, privrednog razvoja, zaposlenosti i dr. Dobrom i efikasnom budžetskom politikom dolazi se do optimalne sinteze u korišćenju javnih prihoda i rashoda. Država obavlja transfer raspoloživih prihoda za javne potrebe. Na taj način se donosi strateški okvir za definisanje prioriteta, povezivanje sektorskih politika i raspodele sredstava budžetskim korisnicima. U najkraćem, preko budžeta kao instrumenta ekonomske politike ostvaruju se brojni ciljevi i zadaci u oblasti fiskalne politike i politike javne potrošnje, monetarne politike, politike ekonomskih odnosa sa inostranstvom i, naročito, socijalne politike koja uključuje ne samo socijalnu zaštitu viškova radne snage, nego i podršku njenom produktivnom zapošljavanju.

Politički aspekt budžetske kontrole sastoji se u osnovnoj ulozi skupštine da usvaja ustav i zakone kojima reguliše prava i dužnosti građana, određuje mesto i ovlašćenja drugih državnih organa i donosi budžet. Usvajanje predloženog budžeta i ekonomske politike vlade nije ništa drugo nego izglasavanje poverenja vladi. To budžetsko pravo

parlamenta jeste i najefikasniji instrument, u širem smislu reči, za učesće građana kao poreskih obveznika u raspodeli ukupnih raspoloživih sredstava, kao i kontroli njihove upotrebe. Takvi odnosi sužavaju prostor za zloupotrebu finansijskih sredstava koji su tipični za autokratske režime, jer parlamentarna kontrola podrazumeva određivanje državnog budžeta, njegovu transparentnu realizaciju i kontrolu trošenja novca. U navedenim činjenicama sadržan je politički aspekt budžeta i njegove kontrole, jer predstavlja odraz razvijene političke i građanske odgovornosti i stepena razvijenih odnosa između institucija, građana i prava u državi, koji čine demokratiju onim što jeste i omogućava društvu da funkcioniše kao građansko.

S obzirom na to da su potrebe odbrane od najvišeg značaja za svaku zemlju, u uslovima ograničenih finansijskih sredstava, logično se nameće potreba najveće odgovornosti onih koji su ovlašćeni da raspolažu budžetskim sredstvima za potrebe odbrane, u čemu je i sadržan značaj budžetske kontrole sa vojnog aspekta. Razvoj i reforma sistema odbrane predstavljaju neprekidan proces u svakoj državi na svetu, jer činjenica da živimo u modernom društvu znači i potrebu da se vojska stalno prilagođava stvarnim izazovima i pretnjama, kako bi se obezbedio efikasan sistem odbrane i aktivan doprinos u očuvanju mira u okruženju. Najveći problem naše vojske u poslednjoj deceniji bio je upravo nedostatak budžetskih sredstava. Zastarela borbena tehnika, odliv najstručnijeg kadra u koji je država ulagala značajna sredstva, ugrožen standard njenih pripadnika, izdvajanje države za odbranu po glavi stanovnika koji joj određuje pretposlednje mesto u Evropi i mnoge druge posledice nisu samo vojni problem, već državni i problem svakog građanina.

Kontrolni aspekt budžeta ogleda se u kontroli zakonodavne vlasti nad izvršnom vlašću, odnosno u kontroli raspodele budžeta. Budžet je istovremeno i politički i ekonomski program vlade, čiju realizaciju vlada treba da kontroliše i na taj način utiče na rad državne uprave. Budući da se značajna sredstva izdvajaju za rad državne uprave, kontrolna funkcija je bitna za vladu jer ostvaruje kontrolu trošenja sredstava svih budžetskih korisnika, a time i sprovođenje ekonomske politike.

Poseban značaj kontrolne funkcije budžeta pridaje se u zemljama u kojima je zastupljeno više političkih stranaka, kao što je to slučaj u Republici Srbiji. Iz toga proističe i zainteresovanost, ali i interes opozicionih stranaka da se kontroliše trošenje budžetskih sredstava, čime se kontroliše i sprovođenje vladinog programa. Kako je budžet javni dokument, raspodela i trošenje sredstava privlače pažnju ne samo predstavničkih tela već i građana. Na taj način se obezbeđuje i transparentnost u radu vlade i organa državne uprave, što predstavlja jedan od stubova demokratije.

Kontrola trošenja budžetskih sredstava za potrebe vojske nije ništa drugo nego deo ukupne državne kontrole, usmerene na jasno utvrđeni osnovni cilj: povećanje borbene gotovosti uz zakonito, namensko, ekonomično i efikasno raspolaganje budžetskim sredstvima. Kontrola i ocena obavljanja aktivnosti neophodne su u svim poslovnim sistemima, a posebno u sistemima koji imaju ograničene resurse i kojima treba da se ostvare postavljeni ciljevi. Kako je i vojna organizacija velik i složen sistem, može se, uslovno, i vojska posmatrati kao jedno složeno preduzeće, a predmetna kontrola kao finansijska kontrola.

Poznato je da procenjeni vojni izdaci, u odnosu na realne opasnosti po bezbednost zemlje, skreću dragocene resurse koji bi mogli biti korišćeni za ublažavanje siromaštva i ubrzanje ekonomskog razvoja. Predstavnicima zakonodavne vlasti treba obezbediti podatke o tome kako se izvršavaju planovi sistema odbrane. Zbog toga je budžet odbrane jedne zemlje predmet mnogo veće kritičke kontrole i razmatranja građana, poreskih obveznika, političara, ekonomista i pripadnika vojske, nego budžeti drugih korisnika. Međutim, državna vlast je jedina koja ima zakonsku obavezu da procenjuje unutrašnju i međunarodnu situaciju, bezbednosne rizike, predviđa dalji tok događaja i uspostavlja uravnotežen odnos između privrede i odbrane. Neuravnotežen odnos bilo na čijoj strani, privrede ili odbrane, može imati štetne posledice za zemlju.

Najvažniju kontrolnu ulogu u organima koji koriste budžetska sredstva imaju naredbodavci, računopolagači i organi unutrašnje kontrole.

Naime, tek kada nadležni računopolagač utvrdi da je angažovanje sredstava zasnovano na zakonu i u okviru namena koje su predviđene zakonom o budžetu, naredbodavac će odobriti izvršenje isplate. Interna kontrola se obavlja unutar korisnika budžetskih sredstava i zasniva se na kontroli ukupnog finansijsko-materijalnog poslovanja.

### **Značaj interne kontrole u izvršenju finansijskog plana Ministarstva odbrane**

Razvoj sveobuhvatnog i efikasnog sistema interne finansijske kontrole i revizije u javnom sektoru Republike Srbije u funkciji je pronalaženja optimalnog modela "dobrog gazdovanja", odnosno konkretnim uslovima primerenog modela upravljanja javnim sredstvima, bez obzira na njihov izvor. Ministarstvo odbrane i Vojska Srbije takođe su postali predmet uspostavljanja sistema interne finansijske kontrole i revizije.

Kontrola trošenja budžetskih sredstava (finansijskog plana) za potrebe sistema odbrane nije ništa drugo nego deo ukupne državne kontrole, usmerene na jasno utvrđeni osnovni cilj: povećanje borbene gotovosti uz zakonito, namensko, ekonomično i efikasno raspolaganje budžetskim sredstvima. S obzirom da su potrebe odbrane od najvišeg značaja za svaku zemlju, u uslovima ograničenih finansijskih sredstava, logično se nameće potreba najveće odgovornosti onih koji su ovlašćeni da raspolažu budžetskim sredstvima za potrebe odbrane, u čemu je i sadržan značaj finansijskog upravljanja i kontrole.

Opšte je poznato da precenjeni vojni izdaci, u odnosu na realne opasnosti po bezbednost zemlje, skreću dragocene resurse koji bi mogli biti korišćeni za ublažavanje siromaštva i unapređenje ekonomskog razvoja. Predstavnicima zakonodavne vlasti treba obezbediti podatke kako se izvršavaju planovi sistema odbrane. Dakle, odobreni finansijski planovi i njihova realizacija predstavljaju osnovu za kontrolu zakonitog i namenskog korišćenja budžetskih sredstava.

Uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole je u funkciji celokupnog, zaokruženog i realno održivog predloga savremenog modela revizije poslovanja sistema odbrane, koji će doprineti obezbeđenju zakonitog i namenskog raspolaganja i trošenja budžetskih sredstava. Kako je sistem odbrane veliki budžetski korisnik, svaka ušteda i racionalizacija u tom domenu je dobrodošla, te sistem finansijskog upravljanja i kontrole svakako treba da ispuni i taj cilj u širem državnom i društvenom kontekstu.

Svedoci smo činjenice da prvu deceniju trećeg milenijuma obeležavaju značajne promene – reforme u sistemu organizacije i poslovanja svih naših državnih organa, pa tako i u sistemu odbrane. Od tog sistema se prvenstveno očekuje da, uz značajno brojno i funkcionalno smanjenje, bude efikasniji, efektivniji i ekonomičniji u obavljanju svoje društvene funkcije. Upravo je osnovna intencija uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kao novog modela kontrole i revizije sistema odbrane, koji će omogućiti sistemu odbrane da, na znatno efektivniji način, utroši poverena budžetska sredstva.

Takođe, primenom navedenog sistema u praksi stvoriće se povoljni uslovi da javnost bude na odgovarajući način upoznata sa metodologijom poslovanja sistema odbrane, te načinom i svrhom trošenja budžetskih sredstava, čime se u potpunosti ostvaruju principi transparentnosti rada i civilne kontrole sistema odbrane.

### **Osnovne kontrolne oblasti**

Nije lako kreirati efikasne kontrolne sisteme. Složenost i dinamika vojnog sistema objektivno onemogućavaju sprovođenje potpune kontrole u svim njegovim vidovima, u jednom periodu. Zbog toga se pri definisanju kontrolnih sistema javljaju izvesne dileme i problemi. Dileme su, najčešće, u vezi sa odlukama šta treba i koliko često kontrolisati. Ukoliko se mnogo elemenata materijalnog i finansijskog poslovanja kontroliše, to može dovesti do gubitka dragocenog vremena, energije i novca, bez većih efekata. Na primer, u oblasti ličnih rashoda (plate, dodaci, naknade i druga lična primanja), pojedinci su najosetljiviji i

najinformisaniji. Pravni osnov za lična primanja uvek je transparentan, nikada nije predstavljao tajnu niti je mogao biti tajna. U tom segmentu aktuelan je i specifičan „vid kontrole“ svakog pojedinca prema pravilu „kako je on to pravo ostvario a ja ne, iako ispunjavamo iste uslove“, što bitno smanjuje mogućnost nezakonitog priznavanja prava na pojedine vrste ličnih primanja.

Može se zaključiti da je za ovaj vid vojne potrošnje sasvim dovoljna interna kontrola, jer eksterna kontrola ne može opravdati svoje postojanje pošto ne može vršiti kompletnu i pravovremenu obradu svih dokumenata. Zato je neophodno kontrolu usmeriti na prethodno identifikovane osnovne kontrolne oblasti i važne kontrolne tačke koje obuhvataju najveći utrošak državnog novca za potrebe vojske. Osnovne kontrolne oblasti su one oblasti u poslovanju organizacije koje bi trebalo efikasno da funkcionišu da bi cela organizacija bila uspešna. Ove oblasti, po pravilu, obuhvataju najvažnije aktivnosti u organizaciji bez kojih se ne mogu postići postavljeni ciljevi, niti organizacija može da obavlja svoju misiju. Bez tih oblasti otežano je definisanje kontrolnog sistema, kao važne karike sistema upravljanja.

Pored osnovnih kontrolnih oblasti, za obavljanje kontrole potrebno je utvrditi važne kontrolne tačke. Na primer, nekoliko ugovora za nabavku naoružanja i vojne opreme ili izgradnja nekoliko građevinskih objekata mogu učestvovati u ukupnoj potrošnji sa mnogo većim novčanim iznosom nego svakodnevne redovne aktivnosti jedinica i ustanova vojske u određenom periodu. U njima su, dakle, locirani i glavni centri potrošnje budžetskih sredstava.

Da bi se u finansijskom i materijalnom poslovanju vojske utvrdile osnovne kontrolne oblasti i važne kontrolne tačke, treba formulirati nešto konkretniju i precizniju definiciju od one koja postoji u zvaničnim propisima. U užem smislu reči, finansijsko i materijalno poslovanje u vojsci može se definisati kao proces obezbeđenja finansijskih i materijalnih sredstava i organizacija budžetskog računovodstva, radi postizanja potrebnog nivoa borbene gotovosti jedinica vojske. U navedenoj definiciji uočljive su sledeće bitne celine:

- obezbeđenje finansijskih sredstava;
- obezbeđenje materijalnih sredstava;
- organizacija budžetskog računovodstva

### **Zaključak**

Na osnovu iznetog može se reći da u Ministarstvu odbrane i Vojsci postoji izgrađen sistem unutrašnje kontrole raspolaganja i korišćenja budžetskih sredstava, baziran na računovodstveno – finansijskim podacima kod neposrednih izvršilaca odobrenih budžetskih sredstava i računovodstvenog centra Ministarstva odbrane. S obzirom na to da je takav vid unutrašnje kontrole neophodan u svim velikim sistemima, prilagođen i u savremenim vojskama, kao element rukovođenja i komandovanja, logično je da ga treba kontinuirano razvijati i prilagođavati neposrednom okruženju i predstavlja dobru osnovu za uspostavljanje interne finansijske kontrole. Sistem interne finansijske kontrole u Ministarstvu odbrane i Vojsci, u fazi je uspostavljanja i obuhvaćen je po svim elementima, procedurama, postupcima i rokovima koji se odnose na javni sektor Republike Srbije.

### **Literatura**

1. American Accounting Association - Robertson-F.G. Davis Auditing, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
2. Arens, A.A., Loebbecke J.K. 1994. Auditing. An Integrated Approach. Sixth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
3. Andrić, M. 2001. Misije međunarodne vrhovne državne revizije (INTOSAI) 15/2001, Revizor, Beograd, 2001.
4. ISSAI 10 – Meksička deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija, XIX kongres (INTOSAI) održan u Meksiku.
5. Cottell, P., Tery, G., Perlin, M. 1990. Accounting Ethics: A Practical Guide for Professionals, Quorum Books, New York.

6. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u RS („SG RS“, br. 61/09).
7. Standardi revizije, SRR Republike Srpske, Banja Luka, 1999.
8. Trgovački zakonik Kraljevine Jugoslavije iz 1937, Mladost, Beograd, 1990.
9. Zakon o budžetskom sistemu ("SG RS", br. 54/09, 73/2010 i 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr. i 108/2013)
10. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji ("SG RS", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010)
11. Zakon o Vladi (SG RS", br. 55/05, 71/05, 101/07 i 65/08)
12. Zakon o Vojnobezbednosnoj agenciji i Vojnoobaveštajnoj agenciji, ("Službeni vojni list", br. 31/09).
13. Zakon o reviziji „(SL SRJ“, br. 30/96.)
14. Le Governmental Accountability Office – Revue Francaise (GAO) Compatabilité No 377/2005, Paris, 2005.
15. Ustav Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006).
16. Fraser, D., Aiken, M. 1981. Stettler’s Sustems Based Audits, Sudneu, Prentice – Hall of Australia Pt. Ltd,
17. Fiedler, F. 1998. Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, INTOSAI General Secretariat, 1998.
18. Trenerry A. 1999. Principles of Internal Control: Incorporating the Learning Outcomes and Content of National Accounting Course Module-Nap 717: Internal Control Principles, UNSW Press.

*Ljubiša Todorović, Ph.D.*

## **PUBLIC SECTOR CONTROL**

Original scientific paper

### Abstract

The role and place of financial factors in a specific social activity is determined in a compromise conflict. There are two requirements: to achieve a definite goal with a minimum of financial investments. That is why the government of every country is obliged to, on the one hand, consider the economic situation and plan development of the country, and on the other hand, enable optimal execution of missions and tasks of the executive branch.

Therefore, logically, there is a need for the greatest responsibility of those who are authorized to dispose of and use state funds, as in all state bodies. Establishment of a modern system of management and disposal of budget funds is not possible without managers and professional bodies. At the same time, it is necessary to establish such control mechanisms, which will continuously monitor and direct all processes in financial and material operations, but also such types of control, which will be able to detect and prevent illegalities and misuse of budget funds.

Keywords: control, budget law, executive power.

Datum prijema (Date received): 24.04.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 03.06.2021.