



UNIVERZITET SINGIDUNUM

**Departman za
poslediplomske studije**

STUDIJSKI PROGRAM: POSLOVNA EKONOMIJA

MASTER RAD

**ZAVRŠNI RAČUN I REVIZIJA BUDŽETA
REPUBLIKE SRBIJE**

Mentor:

Dr Predrag Vukadinović

Student:

Jelena Pupovac

Br. indeksa: 401972/2010

Beograd, 2013.

SADRŽAJ

UVOD.....	4
I BUDŽET.....	8
1.1. Pojam i suština budžeta	8
1.2. Obim budžeta	11
1.2.1. Javni prihodi	12
1.2.2. Javni rashodi.....	13
1.3. Budžetska načela.....	16
1.4. Budžetska procedura.....	18
1.4.1. Izrada budžeta.....	18
1.4.2. Donošenje budžeta.....	21
1.4.3. Izvršenje budžeta.....	22
1.4.4. Završni račun budžeta	24
1.4.5. Kontrola budžeta	25
II ZAVRŠNI RAČUN BUDŽETA	27
2.1. Budžetsko računovodstvo i izveštavanje	27
2.1.1. Budžetsko računovodstvo.....	29
2.1.2. Značaj budžetskog računovodstva	31
2.2. Pojam i osnovna svojstva završnog računa budžeta	33
2.3. Sastavljanje, donošenje i usvajanje završnog računa	35
2.4. Sadržaj završnog računa	37
2.5. Kalendar za podnošenje završnih računa	40
2.6. Značaj završnog računa budžeta.....	42
III REVIZIJA I DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA.....	45
3.1. Pojam i svrha revizije.....	45
3.2. Državna revizorska institucija – DRI	47

3.2.1.	Organizacija i sastav Institucije	50
3.2.2.	Nadležnost Institucije	51
3.3.	Standardi revizije.....	53
3.3.1.	Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u državnoj revizorskoj instituciji.....	54
3.3.2.	INTOSAI.....	55
3.3.3.	Limska deklaracija	57
IV	REVIZIJA ZAVRŠNOG RAČUNA BUDŽETA REPUBLIKE SRBIJE ZA 2010. GODINU	59
4.1.	Postupak revizije.....	59
4.1.1.	Prikupljanje podataka pre početka revizije	59
4.1.2.	Postupak revizije.....	60
4.1.3.	Izveštaj o reviziji	60
4.1.4.	Postupak nakon obavljene revizije	62
4.2.	Obuhvat i program revizije Državne revizorske institucije za 2011. godinu.....	62
4.3.	Pregled otkrivenih nepravilnosti.....	66
4.3.1.	Računovodstveni sistem	66
4.3.2.	Finansijska kontrola i upravljanje.....	66
4.3.3.	Interna revizija.....	67
4.3.4.	Bilans stanja	69
4.3.5.	Bilans prihoda i rashoda.....	70
4.4.	Izražena mišljenja.....	71
4.5.	Preporuke u vezi sa završnim računom budžeta Republike Srbije za 2010. godinu	73
4.6.	Povratne informacije i ocena odazivnih izveštaja	75
4.7.	Efekti revizije i doprinos pravilnom korišćenju javnih sredstava	77
	ZAKLJUČAK.....	81
	LITERATURA	84

UVOD

Sve češće rasprave o budžetu poslednjih godina u Srbiji često su inicirane uskim političkim interesima. Ove diskusije i rasprave naglo su povećale zainteresovanost javnosti za budžetska trošenja i pojačale svest građana da oni kao poreski obveznici finansiraju budžet. Iz tog razloga građane treba da interesuje kako se ta sredstva raspoređuju. Jedini dokaz, koji pruža informacije o trošenju budžetskih sredstava jeste završni račun budžeta.

Završni račun budžeta je osnovni instrument preko kojeg se sprovodi kontrola javnog sektora. Predstavlja sliku budžetskog poslovanja u toku budžetske godine, odnosno instrument kojim se na kraju godine iskazuju svi ostvareni prihodi i ukupan raspored sredstava u budžetskoj godini koja je upravo istekla i za koju se donosi završni račun, u suštini pokazuje nam kako je budžet izvršen.

Predmet istraživanja u ovom radu je završni račun i revizija budžeta Republike Srbije. Donošenje završnog računa budžeta Republike Srbije je od bitnog značaja kako za državu i njenu privredu, tako i za njene građane koji treba da imaju uvid u to kako se raspoređuju sredstva kojima oni, kao poreski obveznici, finansiraju budžet, odnosno kako i gde odlazi njihov novac.

Naučni cilj ovog istraživanja je da se prikaže naučni opis završnog računa budžeta Republike Srbije, koji u stručnoj literaturi nije zastupljena na adekvatan način i da se ukaže na značaj završnog računa budžeta u očuvanju transparentnosti vlasti u demokratski uređenim zemljama. Revizija finansijskih izveštaja omogućava revizoru izražavanje mišljenja o tome da li ti izveštaji pružaju istinite finansijske informacije po

svim bitnim pitanjima, sastavljenim u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja.

Društveni cilj istraživanja je da se ukaže na pozitivan uticaj završnog računa budžeta Republike Srbije i na obavezu države da ispuni određene uloge koje se odnose na zaštitu građana i zadovoljavanje njihovih potreba. Revizija igra veoma važnu ulogu, unutar privrede svake zemlje, jer pruža stručno i neutralno mišljenje o finansijskim izveštajima.

Generalna hipoteza: završni račun budžeta Republike Srbije ima inicijativnu ulogu u društvu, značajan je za privredni rast i razvoj, jer predstavlja dokument o tome kako je budžetski plan ostvaren. U sredeanim i naprednim društvima predstavlja instrument merenja uspešnosti. Potrebno je da prikupljanje i trošenje sredstava, tj. izvršenje budžeta bude prikazano kroz završni račun budžeta, nad kojim se obavlja revizija, jer se na taj način omogućava svim slojevima društva da se upoznaju sa svim prihodima i rashodima budžeta, a preko toga i sa radom odgovarajućih izvršnih vlasti društveno-političkih zajednica.

Posebne hipoteze:

- Svaka država mora da ima svoj finansijski plan, odnosno budžet, kako bi prikazala budžetska sredstva, odnosno da bi se svi prikupljeni javni prihodi rasporedili na određene korisnike i za utvrđene namene;
- Da bi građani bili upoznati sa izvršenjem budžeta, odnosno sa budžetskim poslovanjem, mora da postoji završni račun. U slučaju da se država nemarno odnosi prema trošenju novca koji se sliva u budžet trpe i građani, ali i privreda.
- Za transparentnost završnog računa bitno je da u državi postoji Zakon o završnom računu budžeta;
- Skupština nije u mogućnosti da kvalitetno obavi kontrolu upravljanja i trošenja javnih sredstava, ukoliko ne raspolaže sa nalazima vrhovnog organa državne revizije, koji treba da im kompetentno, stručno i nepristrasno pomognu prilikom izjašnjenja o završnom računu državnog budžeta.

- Ukoliko ne bi postojala Državna revizorska institucija koja obavlja državnu reviziju javnih sredstava ne bi postojao ni način kako bi se kontrolisali izveštaji, obavljala kontrola ekonomskog ponašanja u sticanju i trošenju budžetskih sredstava.
- Uloga revizije u javnom sektoru je veoma važna jer se njome parlament, vlada i građani uveravaju u kvalitet izveštaja o trošenju novca poreskih obveznika, kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu.

Metode i tehnike istraživanja. Uzimajući u obzir specifičnosti proučavanog predmeta istraživanja koristili smo različite metode kako bi zadovoljili osnovne metodološke zahteve – objektivnost, pouzdanost, opštost i sistematičnost. U ovom istraživanju od osnovnih metoda primenjivane su metode indukcije i dedukcije, analitička i sintetička metoda, apstrakcija i metode generalizacije i specijalizacije; od opšte-naučnih primenili smo analitičko-deduktivnu metodu; koristili smo i metode prikupljanja i obrade podataka.

Struktura rada. Rad, pored uvoda i zaključka, sadrži i četiri poglavlja u kojima je izložena materija rada i od kojih svako podglavlje čini jednu podcelinu, a ceo rad čini jednu logički povezanu celinu. Naša istraživanja prikazali smo na sledeći način:

Uvodismo izneli predmet istraživanja, ukazali na značaj i aktuelnost, ustanovili i odredili naučni i društveni cilj istraživanja, postavili hipoteze, izneli metode istraživanja i opisali strukturu rada.

U prvom poglavlju rada, pod nazivom *Budžet* data su najznačajnija objašnjenja o budžetu, pored pojma i suštine budžeta prikazan je i obim budžeta (javni prihodi i javni rashodi), zatim način sastavljanja, donošenja i izvršenja budžeta, tj. budžetska procedura. Za obavljanje budžetske procedure potrebno je poštovati skup pravila koja su u ovom poglavlju prikazana kao budžetska načela.

Drugi deo, koji nosi naziv *Završni račun budžeta* ističe se kao najbitniji deo rada. Odgovor na pitanje, gde idu svi ostvareni prihodi i kako se raspoređuju sredstva koja se javljaju u budžetskoj godini koja je istekla - daje nam završni račun budžeta, koji

predstavlja instrument na osnovu koga se na kraju godine iskazuju svi ostvareni prihodi kao i ukupan raspored sredstava. Ovo poglavlje sadrži objašnjenje pojma završni račun i osnovna svojstva završnog računa, sam proces sastavljanja, donošenja i usvajanja završnog računa, kao i sadržaj završnog računa i kalendar za njegovo podnošenje. Stavili smo akcenat na značaj završnog računa, istakli bitnost njegovog donošenja i usvajanja Zakona o završnom računu.

U trećem poglavlju *Revizija i Državna revizorska institucija*, pored definisanja revizije i objašnjenja njene suštine, ukazali smo i na značaj Državne revizorske institucije (DRI), kao najvišeg organa kontrole upravljanja budžetom i imovinom države, čije je uvođenje dovelo do kontrole ekonomskog ponašanja u sticanju i trošenju sredstava, koja je do sada bila u proteklih četrdeset godina zanemarena, potcenjena i odstranjena kao najznačajnija funkcija parlamentarne kontrole pribavljanja i trošenja sredstava za javne rashode. Objasnili smo i sam postupak revizije koju sprovodi DRI u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima.

U četvrtom, i poslednjem poglavlju ovog rada pojasnićemo sam postupak obavljanja revizije završnog računa budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, nepravilnosti koje su otkrivene, izražena mišljenja revizora nakon obavljene revizije, kao i efekte koje revizije ima na pravilno korišćenje javnih sredstava.

Svako poglavlje na početku sadrži ciljeve izlaganja.

I BUDŽET

Zašto nam je budžet toliko važan, i zašto smo kao građani zainteresovani za ostvarivanje budžeta? Zato što struktura rashoda u budžetu predstavlja ekonomske, socijalne i druge ciljeve, odnosno politiku vlasti. Budžet je plan kako će se u jednoj državi u određenom vremenskom periodu trošiti novac. U ovom delu rada ćemo se baviti pojmom, suštinom i obimom budžeta; budžetskom procedurom, odnosno načinom izrade, donošenja i izvršenja budžeta; kao i pravilima kojih se treba pridržavati prilikom izrade i izvršenja budžeta tj. budžetskim načelima.

1.1. Pojam i suština budžeta

Funkcije države su precizno definisane ustavom i zakonima, odnosno određenim pravnim aktima. Kako bi bilo obezbeđeno finansiranje državnih funkcija, država mora imati poseban dokument, kojim je definisan i uređen proces finansiranja svih državnih obaveza. Kao najznačajniji i, ujedno, osnovni akt, tj. dokument, kojim je uređeno finansiranje državnih funkcija, izdvaja se *budžet*.

Svaka država ima svoje izdatke, kao i prihode koji treba da pokriju te izdatke. Postoje brojni oblici javnih prihoda koji se prikupljaju u cilju finansiranja javnih rashoda. Sve prikupljene javne prihode tj. poreze, doprinose, takse i druge oblike javnih prihoda potrebno je rasporediti na određene korisnike i za utvrđene namene. Iz tog razloga je potrebno da u finansijskom sistemu svake države postoji određena institucija za finansiranje javnih rashoda. Jedna od najznačajnijih finansijskih institucija jeste *budžet*.

U teoriji javnih finansija možemo naći priličan broj pokušaja da se definiše budžet. U tom smislu, "budžet je moguće definisati kao sistematski prikaz prihoda i rashoda određene države ili uže društveno-političke zajednice za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu. Dakle, budžet predstavlja određeni sintetički bilansni pregled svih materijalno-finansijskih potreba širih ili užih političko teritorijalnih jedinica, gde se uz zakonske sankcije programiraju prihodi i utvrđuju rashodi za određeni planski period."¹

Budžet je osnovni dokument ekonomske politike Vlade. U toku godine Vlada, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti, može raspolagati sredstvima koja su u budžetu ostvarena do kraja isteka tekuće godine. Budžet obavezno usvaja najviše predstavničko telo države (parlament, skupština). Narodna skupština donosi zakon o budžetu Republike Srbije, a Skupština lokalne vlasti donosi odluku o budžetu lokalne vlasti.

Budžet u modernoj državi vrši **tri osnovne funkcije**:

1. **Ekonomska funkcija budžeta** se sastoji u preciznom predviđanju i utvrđivanju javnih rashoda i izvora javnih prihoda, kojima će se ti rashodi pokriti. Preraspodelom nacionalnog dohotka kroz budžet država deluje na proizvodnju, proizvodno ulaganje kapitala i na investicije.
2. **Politička funkcija budžeta** – predlaganje i donošenje budžeta, odobravanje i usvajanje budžeta od strane predstavničkog organa vlasti, kontrola potrošnje vlasti kroz završni račun budžeta, podrazumevaju čitav niz političkih odnosa, koje prezentuju najviši predstavnički i izvršni organi vlasti.
3. **Pravna funkcija budžeta** – celokupna problematika budžeta regulisana je pravom. Budžet, posebno visina i struktura javnih rashoda, obavezan je za izvršnu vlast, koja ga ne može menjati bez odobrenja parlamenta.

¹Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 261

U savremenim privredama najveći broj instrumenata ekonomske politike, koje država danas primenjuje, temelji se na politici javnih prihoda i javnih rashoda, u skladu sa osnovnim tendencijama u razvoju privrede. Na taj način budžet i budžetska politika postaju gotovo osnovni instrumenti ekonomske, a posebno stabilizacije ekonomske politike.²

Budžet i budžetska politika, kao instrument ekonomske politike služi za ostvarivanje brojnih ciljeva i zadataka u društvenoj reprodukciji, kojima se ostvaruju funkcije u domenu alokacije privrednih resursa, preraspodele nacionalnog dohotka, ekonomske stabilizacije i privrednog razvoja. Budžetskim prihodima (prvenstveno porezima) zahvata se i preraspoređuje novostvorena vrednost radi obezbeđenja sredstava za finansiranje opštedruštvenih potreba. Oporezivanjem preduzeća (porez iz dohotka preduzeća), oporezivanjem ličnih primanja radnih ljudi (porezi iz ličnog dohotka), oporezivanjem potrošnje i uvoza (porez na promet i carine), oporezivanjem imovine (porez na imovinu i prihode od imovine) formiraju se prihodi budžetskih finansijskih institucija. Funkciju preraspodele budžet i budžetska politika ostvaruju posredstvom poreza i poreske politike, no, budžet ostvaruje funkciju preraspodele i posredstvom svojih rashoda. Finansiranjem opštedruštvenih potreba budžetska sredstva se troše. Trošenjem budžetskih sredstava (prihoda) na pojedine namene ostvaruje se funkcija alokacije resursa (sredstava). Finansiranjem izgradnje proizvodnih kapaciteta, finansiranjem u infrastrukturu, isplatama ekonomskih transfera, kupovinom roba i usluga, finansiranjem neprivrednih institucija, finansiranjem narodne odbrane, budžet realizuje funkciju alokacije resursa. Budžetskim prihodima i rashodima se ostvaruje funkcija ekonomske stabilizacije. Budžetom se stvaraju stabilni uslovi privrednom rastu i podstiče globalni i regionalni privredni razvoj. Najbitnije je da budžet bude uravnotežen, jer postojanje i finansiranje deficita može dovesti do inflacije, a sa druge strane suficit predstavlja kočnicu ekonomskoj aktivnosti.

Budžet je instrument stabilizacije politike kojim se usklađuje ponuda i tražnja, osigurava stabilni nivo cena i zaposlenosti, i obezbeđuje stabilna stopa privrednog rasta.

² Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 150

Budžet je plansko-bilansni instrument društveno-političke zajednice, kojim se obezbeđuje priliv sredstava, raspoređuju sredstva korisnicima i nosiocima, i namenski troše sredstva. Isto tako, budžet predstavlja instrument usklađivanja opšte potrošnje sa materijalnim mogućnostima nacionalne privrede.

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. Značaj budžeta ogleda se u velikom interesovanju javnosti prilikom njegovog donošenja. Privrednike indirektno interesuje struktura prihoda koja se direktno ogleda kroz poreske propise. Budžetske korisnike kao i zaposlene u javnom sektoru interesuje struktura rashoda i njihovo učešće u njemu. Sve zajedno, interesuje nas odnos između prihoda i rashoda. Pravilno koncipiran budžet može imati razvojnu funkciju, loše donet budžet može imati posledice i u narednim godinama. Zbog toga se budžet i usvaja zakonom.

Budžet je po nekoj opštoj definiciji jednogodišnji zakon kojim se predviđaju, prethodno odobravaju i prethodno raspoređuju svi državni (kao i gradski, neke ustanove i dr.) prihodi i rashodi u jednoj budžetskoj godini; predračun prihoda i rashoda uopšte.

1.2. Obim budžeta

Budžetski teoretičari definišu budžet kao finansijski plan države – plan prihoda i primanjai planrashodai izdataka, organizovan u dva odvojena računa:

- račun prihoda i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine, i
- račun finansiranja.

Budžet Republike je zakonski akt u kojem prihodi i rashodi moraju da budu uravnoteženi. Budžet se sastoji od Opšteg i Posebnog dela. Opšti deo budžeta (bilansni deo) sadrži ukupan obim prihoda i rashoda, stalnu i tekuću rezervu kao i obaveze organa u izvršenju budžeta. Posebni deo budžeta sadrži detaljan raspored sredstava

(rashoda) po nosiocima i namenama, a korisnici sredstava mogu preuzimati obaveze do iznosa sredstava koja su obezbeđena u budžetu.³

Bilans Republike obuhvata sve izvorne i druge prihode koji treba da obezbede izmirivanje državnih i drugih funkcija. Po obimu najvažniji izvorni prihodi su porez na dohodak građana i porez na promet. U bilansu rashoda najveća stavka su sredstva namenjena ostvarivanju zakonom utvrđenih prava (javne službe, socijalna zaštita, dečja zaštita i dr.), a zatim sredstva koja se izdvajaju za klasične državne funkcije (zarade zaposlenih, materijalni troškovi i drugo).

Budžet države se puni iz njenih javnih prihoda odnosno iz različitih vrsta poreza i drugih izvora koje država odnosno fiskalna vlast prikuplja. Svi javni prihodi i javni rashodi su detaljno predviđeni, kako po vrsti, tako i po nameni, i moraju biti u ravnoteži.

1.2.1. Javni prihodi

Javnim prihodima smatraju se prihodi kojima se finansiraju prava i dužnosti Republike Srbije i poslovi i zadaci grada Beograda i opštine utvrđeni Ustavom i zakonom, kao i doprinosi obavezno socijalno osiguranje.⁴ Visina javnih prihoda utvrđuje se zakonom, odnosno aktom nadležnog organa u skladu sa zakonom.⁵

Javni prihodi predstavljaju novčana sredstva koja država prikuplja radi pokrivanja društvenih rashoda, to su prihodi ostvareni obaveznim plaćanjima poreskih obveznika; prihodi direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Primanja države su:

- primanja od prodaje nefinansijske imovine;
- primanja od zaduživanja;

³ Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 157

⁴ Zakon o javnim prihodima i rashodima ("Sl. glasnik RS", br.76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 33/2004.), član 7.

⁵ Isto, član 8.

- primanja od prodaje finansijske imovine, i to:
 - primljene otplate glavnice datih zajmova,
 - primanja od prodaje hartija od vrednosti,
 - primanja od prodaje akcija i udela.

Poreski prihodi budžeta Republike Srbije potiču (većim delom) od indirektnih poreza, a (manjim delom) od direktnih poreza. Putem direktnih poreza, država oporezuje različite oblike dohotka (plate, profite, rente i kamate), dok indirektni porezi predstavljaju poreze na potrošnju (porez na promet roba i usluga, akciza, carine i druge uvozne dažbine).⁶

Glavni prihodi i primanja državnog budžeta potiču od oporezivanja poreskih obveznika, zatim dobijenih donacija i pomoći; manji je deo akciza, taksi i sopstvenih prihoda države (državna imovina, profit javnih preduzeća). U određenim okolnostima veliko je učešće zajmova i kredita.

Vrste javnih prihoda su:⁷

1. porezi, carine i druge uvozne dažbine, takse, naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa, javni zajmovi;
2. doprinosi za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja;
3. lokalni javni prihodi;
4. ostali javni prihodi.

1.2.2. Javni rashodi

Država na osnovu instrumenata fiskalne politike, odnosno porezima, doprinosima, taksama, naknadama i carinama, prikuplja javne prihode radi formiranja sredstava za javne rashode. Javni rashodi predstavljaju sistem zadovoljenja državnih potreba, izraženih u novcu. Nijedan rashod se ne može izvršiti, ako rashod nije

⁶ Dorđević D. (2009) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 51

⁷ Zakon o javnim prihodima i rashodima ("Sl. glasnik RS", br.76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 33/2004.), član 9.

predviđen (planiran u budžetu) i ako za to ne postoji pravni osnov. Utvrđivanje pravnog osnova za trošenje sredstava za izvršavanje javnih rashoda počiva na osnovama budžetskog i poreskog prava, pri čemu se, kao najvažnije, izdvajaju sledeće odrednice:

- najpre se odobravaju javni rashodi (budžet);
- utvrđuju se zadaci (potrebe, programi i dr.), na koje se mogu trošiti javni rashodi, kao i sredstva za svaki pojedini zadatak;
- rashodi (i prihodi) odobravaju se za određeni period – jednu godinu.⁸

Izdaci države su:

- izdaci za nabavku nefinansijske imovine;
- izdaci za otplatu glavnice;
- izdaci za nabavku finansijske imovine.

Budžetski rashodi, tj. na šta država troši novac, odnose se na tekuće rashode, kapitalne investicije države, podsticaje i subvencije u raznim oblastima (uglavnom privredi), otplate ili povraćaj zajmova, kao i na date kredite. U Srbiji se pretežni deo javnih rashoda finansira na republičkom nivou, pa Republika raspolaže i najvećim sredstvima. Među najvažnijim rashodima su penzije, zdravstvena zaštita, odbrana, obrazovanje, unutrašnja bezbednost, socijalna zaštita, infrastruktura, ekonomske intervencije, nauka, državna administracija. Kada je reč o javnim rashodima na nivou jedinica lokalne samouprave u Republici Srbiji, napominjemo da tu najpre spadaju rashodi za komunalne delatnosti, javni rashodi namenjeni administraciji i slično.

Javni rashodi su:

1. rashodi za zaposlene,
2. rashodi za robe i usluge,
3. amortizacija i upotreba sredstava za rad,
4. otplate kamata i pratećih troškova zaduživanja,

⁸ Đorđević D. (2009) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 57

5. subvencije,
6. dotacije i transferi,
7. obavezno socijalno osiguranje i socijalna zaštita,
8. ostali rashodi (porezi obavezne takse, novčane kazne, penali i dr.).

U osnovi postoje dve klasifikacije budžetskih rashoda, i to:⁹

- I. prema ekonomskoj klasifikaciji, najveći iznosi budžetskih sredstava odlaze u vidu transfera (nižim nivoima vlasti, gradovima, opštinama), zatim u vidu rashoda za zaposlene, a na trećem i četvrtom mestu su rashodi za socijalnu zaštitu i kapitalni rashodi.
- II. prema funkcionalnoj klasifikaciji, najveću stavku rashoda odnosi socijalna zaštita, zatim slede obrazovanje, opšte javne usluge i ekonomski poslovi, dok u treću kategoriju po učešću spadaju javni red i bezbednost i odbrana zemlje.

Potrebno je da u javnim finansijama postoje određena načela koja treba da se poštuju kada je u pitanju trošenje javnih sredstava. Osnovna načela javnih rashoda su:¹⁰

1. Načelo opšteg interesa – odnose se na tezu da javni rashodi isključivo treba da služe za podmirivanje onih potreba koje su u interesu društva kao celine, ne smeju se upotrebljavati za zadovoljenje interesa pojedinaca ili neke zatvorene grupe korisnika.
2. Načelo štednje javnih sredstava – ne smeju se neracionalno trošiti sredstva javnih prihoda, treba nastojati da se sa što manje sredstava postignu što veći efekti.
3. Načelo umerenosti i proporcionalnosti – ogleda se u zahtevu da javni rashodi treba da budu visoki koliko i javni prihodi, odnosno da se finansiraju iz društvenog proizvoda, a ne iz imovine ili na račun budućih generacija.
4. Načelo izvora sredstava – ogleda se u zahtevu da se prilikom prikupljanja prihoda koji su namenjeni zadovoljenju javnih rashoda mora voditi računa o tome da se oni izdvajaju iz nacionalnog dohotka.

⁹ Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 159

¹⁰ Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 206

5. Načelo podudarnosti javnih rashoda sa javnim prihodima – ogleda se u zahtevu da javni rashodi budu raspoređeni tako da prema iznosima odgovaraju javnim prihodima, ovo predstavlja načelo održavanja ravnoteže u finansijskim i privrednim bilansima.
6. Načelo održavanja strukture javnih rashoda – ne smeju se vršiti značajne promene u strukturi javnih rashoda. Na primer, nije poželjno da se povećaju plate zaposlenih u državnoj administraciji na štetu sredstava za privredni razvoj, socijalne zaštite.

Budžetski prihodi i primanja moraju biti u ravnoteži sa budžetskim rashodima i izdacima. Ukoliko su tekući prihodi veći od tekućih rashoda nastaje suficit. Ukoliko su tekući rashodi veći od tekućih prihoda nastaje deficit. Godišnjim budžetom, odnosno dopunskim budžetom određuje se način korišćenja suficita, odnosno način finansiranja deficita.¹¹

1.3. Budžetska načela

Budžetski sistem je utemeljen na određenim budžetskim načelima (principima). Budžetska načela jesu skup pravila kojima se rukovodi prilikom izrade i izvršenja budžeta. Samo uz dosledno uvažavanje budžetskih načela, mogu se uspešno ostvariti funkcije budžeta (ekonomska, politička i pravna).

U modernim finansijama i budžetskoj politici prihvaćena su sledeća budžetska načela:¹²

1. **Načelo javnosti budžeta.** Podrazumeva da su svi postupci, od predlaganja, preko procedure odobravanja i usvajanja, pa do donošenja, javni. Budžet kao institucija je javan, objavljuje se u „Službenom glasniku Republike Srbije“.
2. **Načelo o veličini budžeta.** Budžet treba da ima onoliko sredstava koliko je potrebno za pokriće sve razvijenijih i raznovrsnijih javnih funkcija i sve većih intervencija države u privredi, u funkciji opšteg razvoja privrede zemlje.

¹¹ *Primena kontnog plana za budžetsko računovodstvo (2003) Savez računovođa revizije, Računovodstvo d.o.o, Beograd, str.216*

¹² *Stakić B., Barać S. (2008) Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 152*

3. **Načelo o pokriću budžetskih rashoda.** Ovo načelo podrazumeva pokriće javnih rashoda ne samo porezima kao redovnim izvorima javnih sredstava, već i primenom javnih zajmova (javnih dugova).
4. **Načelo budžetskog pluralizma,** znači uvođenje više paralelnih budžeta (budžet države, pokrajine, grada, opštine i sl.) zbog sve većeg državnog intervencionizma u privredi u procesu savladavanja brojnih ekonomskih i socijalnih protivrečnosti, prisutnih u savremenim privredama.
5. **Načelo potpunosti budžeta,** znači da se svi prihodi i rashodi u budžetu moraju prikazivati u bruto iznosima, bez prebijanja iznosa, prikrivanja, smanjivanja i sl.
6. **Načelo budžetske klasifikacije (specifikacije)** pretpostavlja da semogu prikupljati samo ona sredstva koja su i po vrsti i po nameni predviđena u budžetu, i da se ta sredstva usmeravaju na one javne rashode koji su precizno predviđeni u budžetu, kako po nameni i korisnicima, tako i po vrsti, dinamici i iznosima.
7. **Načelo jednogodišnjosti budžeta** znači da je budžet strogo vezan za određeno vreme, po pravilu za godinu dana.
8. **Načelo realnosti budžeta** zahteva realno iskazivanje predviđenih i izvršenih prihoda i rashoda.
9. **Načelo budžetske ravnoteže** znači da ukupna masa javnih rashoda odgovara ukupnoj masi redovnih javnih prihoda u toku budžetske godine. Mada je danas deficit budžeta opšte pravilo u gotovo svim zemljama u svetu.

1.4. Budžetska procedura

Budžet se priprema i donosi pre početka naredne budžetske godine. Prilikom izrade budžeta mora se obaviti veoma obiman posao. To podrazumeva prikupljanje veoma raznovrsnih podataka od svih onih koji se u svom finansiranju vezuju za budžet. Budžetska procedura je bitan elemenat jer obuhvata sve poslove vezane za budžet.

Budžetska procedura predstavlja, zakonski određenu, delatnost državnih organa, oličenu u postupcima: sastavljanja, utvrđivanja, donošenja i izvršenja budžeta. Ova delatnost sadrži nekoliko faza, i to:¹³

- izradu budžeta, koja obuhvata:
 - budžetsku inicijativu,
 - planiranje rashoda i prihoda budžeta,
 - izradu nacrtu i predloga budžeta;
- donošenje budžeta, koja podrazumeva:
 - privremeno finansiranje,
 - donošenje budžeta;
- izvršavanje budžeta;
- kontrolu izvršavanja budžeta.

1.4.1. Izrada budžeta

Faza **izrade budžeta** sastoji se iz sledećeg:

Budžetska inicijativa u najvećem broju savremenih država poverena je najvišem državnom organu koji je nadležan za obavljanje poslova iz oblasti javnih finansija (Ministarstvu finansija). Predstavlja skup uputstava, stavova i sugestija koji se odnose na sastavljanje, izradu i donošenje budžeta. Posao oko sastavljanja budžeta počinje

¹³ Dorđević D. (2009) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 227

tako što se svim korisnicima budžetskih sredstava izdaje nalog za izradu predloga predračuna, koji se mora dostaviti u ostavljenom roku. Korisnici budžetskih sredstava pripremaju predračun na osnovu odgovarajuće metodologije i zakonom određenih elemenata. Budžetska inicijativa, uključujući pripremu podataka i dokumentacije, predstavlja prvu fazu izrade budžeta.

Planiranje prihoda i rashoda pretpostavlja njihovo predviđanje sa najvećom mogućom tačnošću. U procesu planiranja prihoda i rashoda budžeta, pristupa se analizi strukture prihoda i rashoda u prošloj godini. Polaznu osnovu planiranja budžetskih prihoda i rashoda predstavljaju ciljevi budžeta, koje je njegovim donošenjem potrebno ostvariti.

Naš sistem planiranja budžetskih prihoda i rashoda polazi od obima, strukture, dinamike opšt društvenih potreba, društvenih funkcija društveno-političkih zajednica, ekonomskih mogućnosti nacionalne privrede, cena i ostvarenja prihoda i rashoda po završnom računu prethodne godine.¹⁴

Prvi korak u budžetskom planiranju predstavlja utvrđivanje obima i vrsta opšt društvenih potreba. Drugi korak se vezuje za utvrđivanje novčanih sredstava, kojima se alimentiraju opšt društvene potrebe. Nivo, struktura i dinamika budžetskih prihoda vezuje se za nivo i dinamiku nacionalnog dohotka, koji na sintetičan način izražava materijalne mogućnosti nacionalne privrede. Shodno zakonom utvrđenim vrstama, oblicima i podoblicima društvenih prihoda, pristupa se planiranju budžetskih prihoda koji potiču iz privrede, od stanovništva ili građana i od pružanja usluga. Ovi prihodi se sada unose u tzv. bilans prihoda budžeta, čime se završava treća faza budžetskog planiranja.

Izradu nacrtu i predloga budžeta. Pošto su utvrđeni budžetski prihodi pristupa se izradi plana rasporeda prihoda (rashoda) po namenama i korisnicima. Osnov za izradu plana rasporeda prihoda čine zahtevi pojedinih korisnika sredstava, nosilaca sredstava,

¹⁴ Ristić Ž., Belokapić P. (2009) *Ekonomija javnih finansija: menadžment javnog finansiranja: upravljanje fiskalnim finansijama*, EtnoStil d.o.o., Beograd, str. 413

organa društveno-političke zajednice, društveno-političkih organizacija, udruženja građana i drugih subjekata koji su dostavili zahteve organu za budžet. Po usaglašavanju zahteva sa mogućnostima pristupa se izradi plana namenskog rasporeda sredstava za finansiranje redovne delatnosti organa društveno-političke zajednice i sredstava za finansiranje posebnih namena.¹⁵ Pošto organ nadležan za budžet pristupi planskom usklađivanju prihoda i rashoda tj. uspostavi ravnotežu budžeta smatra se da je izrada nacrt budžeta privedena kraju. U fazi izrade nacrt budžeta, mogu se planirati prihodi i rashodi samo u okviru dozvoljenog nivoa potrošnje. Dakle, za svaki državni organ, određen je dozvoljeni nivo javne potrošnje. Organ nadležan za poslove budžeta svake društveno-političke zajednice pristupa izradi budžeta samim činom obraćanja svim korisnicima i nosiocima sredstava radi dostavljanja svojih zahteva i predloga.

U nemalom broju zemalja, izvršilac aktivnosti, koje se odnose na sastavljanje i izradu predloga budžeta, jeste Ministarstvo za finansije. U ministarstvu finansija organizovana je posebna služba – direkcija budžeta, koja se bavi izradom predloga budžeta. Kada se u direkciji budžeta usaglase predlozi rashoda sa planiranim prihodima, onda Ministarstvo finansija predlog budžeta sa obrazloženjem iznosi pred Vladu, koja ga posle sopstvenog pretresa upućuje Parlamentu na odobrenje.¹⁶ Nacrt budžeta sadrži predračun prihoda, predračun rashoda, bilans, poseban i normativni (opšti) deo.

Korisnici budžetskih sredstava, kao što su javne službe i budžetski fondovi, takođe uzimaju učešće u procesu pripreme budžeta. Oni imaju obavezu da naprave predračun rashoda, koji se izrađuje na osnovu, zakonom predviđene, metodologije.

Usvajanje predloga budžeta predstavlja ishodišnu tačku sastavljanja, izrade i donošenja budžeta.

¹⁵ Ristić Ž., Belokapić P. (2009) *Ekonomija javnih finansija: menadžment javnog finansiranja: upravljanje fiskalnim finansijama*, EtnoStil d.o.o, Beograd, str. 414

¹⁶ Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 265

1.4.2. Donošenje budžeta

Donošenje budžeta se odnosi na proceduru usvajanja predloga budžeta od strane Parlamenta (Skupštine). Predlog budžeta utvrđuje Vlada, odnosno, izvršni organ Autonomne pokrajine, opštine i grada. Najviše predstavničko telo jedne zemlje (kongres, parlament, a kod nas Narodna skupština) razmatra predlog budžeta i odobrava budžet.

Poslanici mogu da stavljaju primedbe na pojedine predloge budžeta. Takođe, oni imaju mogućnost da predlažu izmene i dopune budžeta, izlažući ih u formi amandmana. U fazi donošenja budžeta mogu da se izvrše promene, u skladu sa usvojenim amandmanima. Dakle, budžet koji je Vlada predložila, ne mora biti identičan sa budžetom koji će odobriti Narodna Skupština. U našoj zemlji je uobičajeno da se, kada predstavničko telo usvoji budžet, saglasno načelu javnosti, on objavljuje u Službenom glasniku. Pošto budžet predstavlja zakonski akt koji se donosi po proceduri koja je propisana za donošenje zakonskih akata, to znači da se i prilikom raspravljanja o budžetu moraju poštovati propisane procedure i određene tehnike.

Ukoliko bi se desilo da se budžet ne donese pre početka budžetske godine, u tom slučaju primenjivaće se, recipročno postojeći budžet. O ovome Vlada Republike donosi odluku. Finansiranje se vrši privremeno, na rok od tri meseca. Ovaj vid finansiranja obavlja se, srazmerno ukupno korišćenim sredstvima u istom periodu, u budžetu za prethodnu godinu i ograničen je na nivo od, najviše, jedne četvrtine ukupnih rashoda. Pomenuti oblik finansiranja moguće je produžiti, sve do donošenja novog budžeta.

Usvajanjem predloga budžeta od strane predstavničkog tela (Skupštine), odnosno donošenjem budžeta, otpočinje faza izvršenja budžeta.

1.4.3. Izvršenje budžeta

Proces izvršenja budžeta započinje uplatom prvih sredstava ili prenošenjem viška prihoda iz prethodne godine. Saglasno tome, proces izvršavanja budžeta može biti predstavljen:¹⁷

- uplatom javnih prihoda, od strane poreskih obveznika, kao i uplatom taksa na posebne račune, propisane naredbom, u predviđenom roku, čime se formiraju budžetska sredstva;
- isplatama iz budžeta, čiji iznos ne može prevazilaziti nivo ostvarenih prihoda.

Izvršenje budžeta sastoji se iz dva dela, i to: 1) naplata prihoda i 2) raspodela prihoda po korisnicima i nosiocima.¹⁸ Naplatom prihoda prikupljaju se planirana budžetska sredstva, a raspodelom prihoda prikupljena i naplaćena sredstva namenski se raspoređuju na korisnike i nosioce prihoda (rashoda). Prikupljanjem (naplatom) budžetskih prihoda i rasporedom sredstava na korisnike i nosioce otpočinje i proces trošenja sredstava za zadovoljenje opštedruštvenih potreba. Svaki budžetski izdatak evidentiran je i dokumentovan u vidu akta o angažovanju sredstava, odobrenja isplata (naredba za isplatu) i nalogu za isplatu.

Izvršenje budžeta povereno je organima državne uprave, u zavisnosti od toga koju funkciju obavljaju u procesu izvršenja budžeta, dele se na naredbodavce i računopolagače. Naredbodavci imaju ovlašćenja da raspolažu sredstvima u budžetu tj. da upravljaju državnom imovinom, da se staraju o prikupljenim javnim prihodima i donose naredbe za isplatu sredstava. Faktički, postupak izvršenja budžeta počinje kada naredbodavac ustanovi zakonski osnov za prenošenje sredstava određenom korisniku budžetskih sredstava. Računopolagači ne poseduju pravo samostalnog raspolaganja budžetskim sredstvima, osim po prethodnom nalogu naredbodavca. Oni imaju obavezu

¹⁷ Đorđević D. (2009), *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 231

¹⁸ Ristić Ž., Belokapić P. (2009) *Ekonomija javnih finansija: menadžment javnog finansiranja: upravljanje fiskalnim finansijama*, EtnoStil d.o.o, Beograd, str. 417

čuvanja javnih prihoda. Računopolagači su organi državne uprave, koji prikupljaju sredstva; izvršavaju rashode, po nalogu naredbodavca; rukuju budžetskim sredstvima.

Proces izvršenja budžeta regulisan je pravnim propisima kojima se utvrđuje pravilno izvršenje budžetskog plana i sprečavanje nepravilnosti pri naplati prihoda i pri utrošku sredstava za javne rashode.¹⁹ Zakonski definisana odgovornost za izvršenje budžeta, pripada Vladi, odnosno, izvršnom organu Autonomne pokrajine, opštine ili grada. U suštini, izvršenje budžeta je proces korišćenja sredstava budžeta. U procesu korišćenja sredstava, mora se ispoštovati princip njihovog namenskog trošenja, u skladu sa zakonom. Upravo za zakonito i namensko trošenje budžetskih sredstava, odgovorni su ministar i funkcioner koji rukovodi posebnom organizacijom, odnosno rukovodilac organa Autonomne pokrajine, opštine ili grada, za poslove budžeta.

Nadležni organ sastavlja izveštaje o izvršenju budžeta, koji se šalju:

- Vladi, odnosno, izvršnom organu Autonomne pokrajine, opštine ili grada;
- organu za budžetsku inspekciju i reviziju, koji može, na zahtev Vlade, obaviti kontrolu izvršenja budžeta u toku godine.

U budžetu Republike postoje sredstva stalne budžetske rezerve, koja se koriste u izuzetnim situacijama, preciznije:

- za finansiranje rashoda, izazvanih posledicama poplava, suša, požara, zemljotresa i drugih elementarnih nepogoda, epidemija, dakle – rashoda, koji predstavljaju posledice vanrednih okolnosti i za koje nisu obezbeđena sredstva u budžetu;
- za isplatu dospelih obaveza, ukoliko se one ne mogu podmiriti iz redovnih sredstava.

Budžet je moguće menjati i dopunjavati tokom godine, po postupku koji je propisan za donošenje budžeta. Proces izmena i dopuna budžeta, u ekonomskoj

¹⁹ Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 266

terminologiji je poznat kao rebalans budžeta. Povećanja ili smanjenja budžeta, moguća su u slučaju:²⁰

- ostvarenja prihoda u većim ili manjim iznosima, u odnosu na planirane;
- potreba da se planirani prihodi usklade sa povećanim, odnosno smanjenim obimom rashoda budžeta;
- potreba da se, u okviru ukupnog obima rashoda, izvrši preraspodela planiranih budžetskih rashoda za pojedine namene, što predstavlja ingerenciju Vlade, na osnovu, budžetom predviđenih, ovlašćenja. Za ove izmene budžeta nije potrebno odobrenje Narodne skupštine, niti one predstavljaju aktivnost budžetskog rebalansa.

Budžet mora biti izvršen u periodu od 1. januara do 31. decembra, godine za koju se donosi.

1.4.4. Završni račun budžeta

Završni račun budžeta je poslednja faza jednog budžetskog ciklusa, koja nam kazuje kako je budžet izvršen. Predstavlja instrument kojim se na kraju godine iskazuju svi ostvareni prihodi i ukupan raspored sredstava u budžetskoj godini koja je upravo istekla i za koju se donosi završni račun, pokazuje nam kako je budžet izvršen. Završni račun predstavlja sliku budžetskog poslovanja u toku jedne, budžetske godine. Značaj završnog računa ogleda se u tome što se predstavničkom telu daje mogućnost da razmotri i oceni kako je izvršna vlast države u praksi realizovala načela (principe) koja je ustanovila na početku godine.

Više reči i objašnjenja o završnom računu biće u narednom poglavlju, ovde smo ga samo kratko spomenuli kao jednu od faza budžetskog ciklusa.

²⁰ Đorđević D. (2009), *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 234

1.4.5. Kontrola budžeta

Neophodna je kontrola izvršenja budžeta u svim fazama budžetskog ciklusa, uz obuhvatanje svih organa, angažovanih u izvršenju budžeta, kao i svih faza, kroz koje prolaze budžetska sredstva.

U Republici Srbiji budžetsku kontrolu vrši *Budžetska inspekcija*. Budžetska inspekcija je formirana u okviru Ministarstva finansija, poslove budžetske inspekcije obavlja budžetski inspektor. Budžetska inspekcija ima ovlašćenja da kontroliše namensko korišćenje budžetskih sredstava, odnosno kontrolu javnih rashoda, kao i kontrolu poslovanja korisnika budžetskih sredstava. Korisnici javnih prihoda su u obavezi da i budžetskom inspektoru stave na uvid svu relevantnu dokumentaciju o finansijskom i materijalnom poslovanju.

Rad budžetske inspekcije je nezavisan i samostalan. Njen rad, ovlašćenja i obeležja uređuju se posebnim aktom Vlade, na predlog ministra.²¹ Ako se u postupku inspekcije utvrde nezakovitosti, budžetska inspekcija, rešenjem nalaže mere za njihovo otklanjanje i preduzima druge zakonom utvrđene postupke. Budžetska inspekcija dostavlja ministru izveštaj o izvršenoj inspekciji sa nalazima i merama. Ministar dostavlja godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije Vladi, koja ga podnosi Narodnoj skupštini do 31. marta tekuće za prethodnu budžetsku godinu.

Budžetska kontrola se može sprovoditi na razne načine i od strane raznih organa. Kao najtipičniji oblici budžetske kontrole navode se: administrativna, sudska, interna, eksterna, prethodna, naknadna i politička kontrola.²²

Administrativna kontrola izvršenja budžeta sastoji se u kontroli nižeg upravnog (administrativnog) organa od strane višeg. Kontrolu najvišeg upravnog organa interno sprovodi obično ministar finansija.²³

²¹ Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 90.

²² Ivaniš M. (2006) Osnovi finansija, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 266

²³ Isto, str. 267

Sudska kontrola obavlja se u obliku ocenjivanja zakonitosti u raspolaganju državnim sredstvima, a obavlja je poseban sud, što je po pravilu organ čija je kontrolna funkcija nezavisna od upravnih organa.²⁴

Interna (unutrašnja) kontrola postoji onda kada se kontrola obavlja interno tj. u okviru organa koji se kontrolišu. Internom kontrolom se ispituje zakonsko trošenje sredstava i ostvarivanje finansijskih planova i predračuna, sredstava za posebne namene. Ovu kontrolu vrši unutrašnja radnička kontrola.

Eksterna (spoljna) kontrola je kontrola koju obavljaju organi izvan organa koji se kontrolišu. Njena prednost se ogleda u tome što je nezavisnija i delotvornija u odnosu na organe interne kontrole.

Prethodnom kontrolom ispituje se zakonitost trošenja budžetskih sredstava pre samog čina isplate (dakle, u postupku izvršenja isplate) radi sprečavanja nenamenskog trošenja sredstava.

Naknadna kontrola obavlja se nakon izvršene isplate radi konstatovanja zakonitosti, odnosno nezakonitosti u procesu izvršenja budžeta i trošenja sredstava.

Politička kontrola odnosi se najčešće na naredbodavce. Ovom kontrolom se ispituje ustavnost i zakonitost budžeta, kao i zakonitost izvršenja budžeta, s jedne strane, i ocenjuje se politika prikupljanja i trošenja sredstava, s druge strane. Političku kontrolu vrši telo koje je donelo budžet, a osnovni zadatak je analiziranje izvršenja budžeta, tako što se obično vrši poređenje podataka iz završnog računa sa odgovarajućim podacima iz budžeta.

Budžetska kontrola i revizija su bitan segment izvršavanja budžeta, tako da su one neka vrsta nadzora nad naredbodavcima i izvršiocima budžeta. Međutim budžetska kontrola se razlikuje od revizije jer se kontrolom vrši nadzor nad naredbodavcem i nad računopolagačem budžeta, odnosno proverava se da li su javni prihodi utrošeni namenski.

²⁴ Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 267

II ZAVRŠNI RAČUN BUDŽETA

Pre nego što objasnimo šta predstavlja završni račun budžeta, posvetićemo pažnju budžetskom računovodstvu i izveštavanju, jer su to delovi Zakona o budžetskom sistemu koji, između ostalog, regulišu: predlog završnog računa, kalendar za podnošenje završnih računa, sadržaj završnog računa. Definisaćemo pojam završnog računa, predstaviti proces sastavljanja, donošenja i usvajanja završnog računa, kao i njegov sadržaj i kalendar za podnošenje završnih računa, objasnićemo i značaj završnog računa, odnosno zbog čega je od velikog značaja da država ima završni račun budžeta.

2.1. Budžetsko računovodstvo i izveštavanje

Sektor za budžetsko računovodstvo i izveštavanje je u sastavu organizacione strukture Uprave za trezor.

Pre nego što pređemo na budžetsko računovodstvo i izveštavanje ukratko ćemo objasniti šta predstavlja *trezor*. Državni trezor predstavlja organizacionu jedinicu u sastavu Ministarstva finansija i ekonomije, odnosno lokalnog organa uprave, nadležnog za finansije. Trezor ima više funkcija: finansijsko planiranje, upravljanje gotovinom, kontrola rashoda, upravljanje dugom, budžetsko računovodstvo i izveštavanje, upravljanje finansijskim informacionim sistemima. Prema navedenim funkcijama može se zaključiti njegov značaj u vođenju politike javnih rashoda (kako na državnom, tako i na lokalnom nivou). Trezor treba da obezbedi stabilnost, efikasnost i disciplinu u vođenju ove politike. Svaki trezor ima svoj konsolidovani račun. Konsolidovani račun trezora Republike Srbije je objedinjeni račun sredstava korisnika budžeta Republike Srbije, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun trezora Republike

Srbije, koji se otvara Republici Srbiji i vodi u Upravi za trezor. Smisao delovanja trezora je u tome da država u svakom trenutku zna kojim sredstvima raspolaže, zahvaljujući jedinstvenom računu budžeta na koji pristižu svi javni prihodi i primanja i sa kojeg se isplaćuju svi javni rashodi i obavljaju druga plaćanja preko jedinstvenog računa budžeta.

Grad, kao i Republika imaju svoj konsolidovani izveštaj. "Konsolidovani izveštaj grada je konsolidovani izveštaj završnog računa budžeta grada i završnih računa budžeta gradskih opština u njegovom sastavu, koji izrađuje organ nadležan za poslove finansija grada i podnosi Upravi za trezor".²⁵ Konsolidovani izveštaj Republike predstavlja "konsolidovani izveštaj završnog računa budžeta Republike, završnih računa organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, konsolidovanog izveštaja Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, završnih računa jedinica teritorijalne autonomije, završnih računa opština i konsolidovanih izveštaja gradova, koji Vlada dostavlja Narodnoj skupštini radi informisanja".²⁶

U Sektoru za budžetsko računovodstvo i izveštavanje obavljaju se sledeći poslovi: računovodstveni poslovi za obradu (evidentiranje) plaćanja i evidentiranje primanja, vođenje glavne knjige, pomoćnih knjiga i drugih pomoćnih evidencija za sve prihode i rashode po korisnicima budžetskih sredstava; finansijsko izveštavanje, sastavljanje završnog računa budžeta Republike Srbije i konsolidovanog izveštaja Republike; pripremu akata kojima se reguliše računovodstvena metodologija, uključujući sistem budžetskih klasifikacija, pravila budžetskog računovodstva, održavanje sistema klasifikacije, propisivanje zahteva u pogledu internog i eksternog izveštavanja; usklađivanje rada odeljenja u sastavu Sektora.

U Odeljenju za računovodstvene poslove trezora obavljaju se sledeći poslovi: saradnja sa korisnicima budžetskih sredstava i rešavanje tekućih problema radi usklađivanja izvršenja budžeta sa Zakonom o budžetu i uputstvima o radu trezora; formiranje i ažuriranje baze podataka o korisnicima budžetskih sredstava; **sastavljanje završnog računa budžeta Republike**; praćenje propisa iz oblasti računovodstva i

²⁵<http://www.trezor.gov.rs> od nedelje 20. novembra 2011. god.

²⁶<http://www.trezor.gov.rs> od nedelje 20. novembra 2011. god.

drugih propisa koji regulišu finansijsko-materijalno poslovanje; obavljanje drugih finansijsko-operativnih poslova.²⁷

U Odeljenju za finansijsko izveštavanje obavljaju se sledeći poslovi: poslovi u vezi sa razvojem i pripremom programa za finansijsko izveštavanje; izrada dnevnih, nedeljnih, petnaestodnevni, mesečnih i kvartalnih izveštaja o izvršenju budžeta; izrada završnih izveštaja o izvršenju budžeta; saradnja sa korisnicima budžetskih sredstava i rešavanje tekućih problema radi usklađivanja izvršenja budžeta sa Zakonom o budžetu i uputstvima o radu trezora; izrada konsolidovanog izveštaja i drugih izveštaja; priprema računovodstvene metodologije u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima; razvijanje programa obuke i koordiniranje obuke; pripreme računovodstvenih priručnika i uputstava; pružanje stručne pomoći vezane za pitanja primene računovodstvenih i drugih pravila.

2.1.1. Budžetsko računovodstvo

Budžetsko računovodstvo je računovodstvo prihoda, preuzetih obaveza i rashoda direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava.

Vlada Republike Srbije donela je Uredbu o budžetskom računovodstvu, kojom se bliže uređuje budžetsko računovodstvo i sistem glavne knjige trezora i kojom je propisano da „budžetsko računovodstvo predstavlja uslove i način vođenja poslovnih knjiga, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja“.²⁸ Jasno je naznačeno da se „Uredba primenjuje na budžet Republike, budžet teritorijalnih autonomija i lokalnih samouprava, kao i na njihove direktne i indirektno korisnike budžetskih sredstava, Republički zavod za zdravstveno osiguranje, republičke fondove penzijskog i invalidskih osiguranja i republički fond nadležan za poslove zapošljavanja“.²⁹

²⁷ <http://www.trezor.gov.rs> od ponedeljka 21. novembra 2011. god.

²⁸ Uredba o budžetskom računovodstvu, (‘‘Sl. glasnik RS’’, br. 125/2003 i 12/2006), član 1.

²⁹ Isto, član 2.

Osnova za vođenje budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja jeste gotovinska osnova. U trenutku kada se gotovinska sredstva prime, odnosno isplate, evidentiraju se transakcije i ostali događaji. Finansijski izveštaji pripremaju se na principima gotovinske osnove Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.³⁰

Poslovne promene i transakcije, budžetsko računovodstvo vodi kroz sistem poslovnih knjiga „koje su sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, uključujući stanje i promene na imovini, potraživanjima, obavezama, izvorima finansiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima. Poslovne knjige vode se po sistemu dvojnog knjigovodstva, hronološki, uredno i ažurno u skladu sa strukturom konta koja je propisana Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem. Poslovne knjige vode se u slobodnim listovima ili elektronskom obliku“.³¹

Postoji više vrsta poslovnih knjiga koje se vode, to su: dnevnik, glavne knjige i pomoćne knjige i evidencije. Sistem glavne knjige čine: glavna knjiga trezora, glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika i glavna knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.³²

Zakonom o budžetskom sistemu propisano je: “(1) Ministarstvo, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, vodi glavnu knjigu trezora; (2) Transakcije i poslovni događaji, uključujući prihode i primanja, rashode i izdatke, kao i stanje i promene na imovini, obavezama i kapitalu, evidentiraju se u glavnoj knjizi trezora; (3) U Glavnoj knjizi trezora Republike, odnosno lokalne vlasti, vodi se posebna evidencija za svakog direktnog i indirektnog korisnika budžetskih sredstava”³³, vodi se evidencija i za

³⁰Uredba o budžetskom računovodstvu, (“Sl. glasnik RS”, br. 125/2003 i 12/2006), član 5.

³¹Isto, član 9.

³²Isto, član 10.

³³Zakon o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, br. 54/09, 73/10 i 101/10), član 11.

organizacije obaveznog socijalnog osiguranja predstavlja osnovu za pripremanje konsolidovanih finansijskih izveštaja.³⁴

Uredbom je predviđeno da „direktni i indirektni korisnici, koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko sopstvenih računa, vode glavnu knjigu. Podaci iz glavnih knjiga direktnih i indirektnih korisnika sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa. Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko sopstvenog računa, vode samo pomoćne knjige i evidencije“.³⁵

Ovom uredbom je uređeno da se „podaci iz glavnih knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja sintetizuju i knjiže u glavnoj knjizi trezora Republike na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa“.³⁶

2.1.2. Značaj budžetskog računovodstva

Značaj računovodstva budžeta posebno raste, ako se uzme u obzir činjenica da ogromna količina novca koja cirkuliše kroz budžet predstavlja primamljiv mamac za razne mahinacije.³⁷ Zato je veoma bitna kontrola svih poslovnih transakcija, pri čemu se kao dokaz o njihovom nastanku koriste budžetske evidencije. Pored bliske povezanosti budžetskog računovodstva i funkcije kontrole, budžetska evidencija se koristi i za formiranje raznih finansijskih izveštaja koji se sastavljaju periodično ili na kraju godine. Ovi izveštaji se uglavnom zasnivaju na informacijama koje pruža budžetsko računovodstvo.

Naše budžetsko računovodstvo treba da ukaže na racionalno, efikasno i namensko trošenje novčanih sredstava države i da otkloni sve eventualne greške i mahinacije, iz čega se nedvosmisleno može zaključiti da budžetsko računovodstvo predstavlja izuzetno bitnu kariku u planiranju prihoda, rashoda, izdavanja i primanja novčanih sredstava.

³⁴ Uredba o budžetskom računovodstvu, ("Sl. glasnik RS", br. 125/2003 i 12/2006), član 11.

³⁵ Isto, član 12.

³⁶ Isto, član 13.

³⁷ <http://www.poslovnapolitika.com>, od petka 25. novembra 2011. god.

Složenost budžetskog sistema i raznolikost poslova vezanih za primanje i izdavanje novca usloveli su da se i računovodstvo koje se koristi u evidentiranju poslovnih promena prilagodi potrebama budžeta. Prilikom pripreme i izvršenja budžeta moraju se poštovati principi efikasnosti i ekonomičnosti, potpunosti, tačnosti i jedinstvene budžetske klasifikacije. To su takođe i neki od osnovnih principa budžetskog računovodstva. Uloga budžetskog računovodstva je od izuzetnog značaja za funkcionisanje budžeta, a samim tim i za sve ostale aktivnosti države koje se ne mogu obaviti bez sredstava budžeta.

Vođenje budžetskog računovodstva na propisani način obezbeđuje pripremu, sastavljanje i podnošenje završnih računa direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava. Propisan je i sadržaj završnog računa budžeta, kako bi se obezbedio jedinstven način iskazivanja i izveštavanja svih direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava.³⁸

Način vođenja računovodstva budžeta uređuje ministar finansija, a odgovornost za budžetsko računovodstvo uređena je Zakonom o budžetskom sistemu. Budžetsko računovodstvo i izveštavanje su delovi Zakona koji regulišu:

Odgovornost za budžetsko računovodstvo. Indirektni korisnik budžetskih sredstava i korisnik sredstava organizacije za obavezno socijalno osiguranje odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija. Direktni korisnik budžetskih sredstava odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija, a u okviru svojih ovlašćenja i za računovodstvo transakcija indirektnih korisnika budžetskih sredstava koji spadaju u njegovu nadležnost.³⁹

Ovlašćenje za donošenje budžetskih računovodstvenih propisa. Vlada bliže uređuje budžetsko računovodstvo, sistem glavne knjige trezora i način vođenja konsolidovanog računa trezora. Ministar uređuje način vođenja budžetskog računovodstva, način pripreme, sastavljanja i podnošenja završnih računa direktnih i

³⁸ Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd, str.109

³⁹ Videti: Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 74.

indirektnih korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Ministar utvrđuje način izveštavanja o ukupnim prihodima i primanjima i ukupnim rashodima i izdacima za trezore lokalne vlasti.⁴⁰

Predlog završnog računa. Predlog zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije utvrđuje Vlada, a predlog odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti utvrđuje nadležni izvršni organ lokalne vlasti, i predlog završnog računa budžeta dostavlja Narodnoj skupštini odnosno lokalnoj vlasti.

Kalendar za podnošenje završnih računa. Postupak pripreme, sastavljanja i podnošenja završnih računa korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti izvršava se prema određenom kalendaru, koji će biti prikazan u posebnom poglavlju.

Sadržaj završnog računa, koji se priprema u skladu sa međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima, će takođe biti detaljno prikazan u posebnom poglavlju.

2.2. Pojam i osnovna svojstva završnog računa budžeta

Završni račun budžeta predstavlja konačnu sliku izvršenja budžeta, tj. sliku budžetskog poslovanja u toku jedne budžetske godine. Omogućava nam potpuni društveno-ekonomski uvid u ostvarenje predviđenih prihoda i rashoda, kako po obimu tako i po strukturi. Na osnovu završnog računa dobijamo informacije o načinu izvršenja bilansnog dela prihoda i bilansnog dela rashoda, kao i o namenskom trošenju sredstava. Pruža nam i informacije o ostvarenju budžetskih suficita ili deficita, kao i o načinu upotrebe viška (suficita) i popunjavanja deficita. Najzad, pruža relevantne informacije za planiranje narednog budžeta.

⁴⁰Videti: Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 75.

Završni račun, u suštini, predstavlja finansijski izveštaj države. Označava instrument kojim se na kraju godine iskazuju svi ostvareni prihodi i ukupan raspored sredstava u budžetskoj godini koja je upravo istekla i za koju se donosi završni račun. Završnim računom budžeta se završava budžetska godina, koja obično traje od 1. januara do 31. decembra.

Završni račun budžeta treba posmatrati kako sa stanovišta izvršnih organa prema predstavničkim telima, tako i sa gledišta pravilnosti, zakonitosti i urednosti u poslovanju javnim sredstvima. Zbog svega toga ovaj dokument se razmatra s pravne, političke i ekonomske (računske) strane.

Predstavlja osnovni instrument preko koga Skupština kao predstavničko telo kontroliše izvršenje budžeta, kroz pregled ostvarenja svih planiranih prihoda i rashoda. Praktičan značaj završnog računa ogleda se u tome što se pomoću njega dolazi do uvida u finansijske tokove države u prethodnom budžetskom periodu. Bez završnog računa pravo predstavničkog organa da odobrava budžet bilo bi skoro bespredmetno. To znači da i budžet, čije ostvarenje ne kontroliše predstavnički organ koji ga je i doneo, ne bi bio obavezan javni akt. Time je završni račun koji spaja telo koje je donelo budžet i kontroliše njegovo izvršenje u stvari postao instrument kontrole nad radom izvršnih organa (naredbodavca i računopolagača) i izvršnih organa u celini.

Uvažavajući podatak da budžet predstavlja plan prihoda i rashoda, jednostavno je zaključiti da on, u sopstvenoj strukturi, sadrži više elemenata, koji predstavljaju latentne izvore nesigurnosti i neizvesnosti. Stoga se primenjuje praksa izrade završnog računa budžeta, pomoću koga je moguće sagledati način na koji su ostvareni planirani prihodi i rashodi koji nam omogućava uvid u način poslovanja svakog organa, finansiranog iz budžeta, tokom budžetske godine. Usvajanjem završnog računa, izvršnom organu je dato odobrenje za politiku pribavljanja i trošenja javnih sredstava, odnosno, rukovanja istim.

2.3. Sastavljanje, donošenje i usvajanje završnog računa

Budžet je instrument u kojem imamo dosta elemenata nesigurnosti i neizvenosti, jer se radi, pre svega, o planu predviđanja prihoda i rashoda. Zbog toga se pristupa sastavljanju završnog računa kao instituta kojim se sagledava kako su se ostvarili planirani prihodi i rashodi. Po isteku godine, za koju je donet budžet, započinje se sastavljanje završnog računa budžeta. Završni račun budžeta prolazi kroz sve faze kroz koje je prošao budžet u procesu njegovog donošenja. Za razliku od budžeta koji je plan javnih prihoda i rashoda završni račun budžeta predstavlja dokument o tome kako je taj plan ostvaren.

Postupak pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja potrošačkih jedinica uređen je posebnim Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanju i podnošenju finansijskih izveštaja budžeta, vanbudžetskih fondova i jedinica lokalne samouprave. Pravilnikom o načinu pripreme sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog osiguranja ⁴¹ propisano je da su obavezni da sastavljaju završne račune direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko sopstvenih računa, korisnici sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, budžeti lokalnih vlasti i budžet Republike ⁴².

Odgovornost za sastavljanje završnog računa budžeta Republike Srbije propisana je odredbama Zakona o budžetskom sistemu. Zakonom je propisano: za izvršenje budžeta Republike Srbije odgovoran je ministar nadležan za poslove finansija.

Svaka potrošačka jedinica dužna je da Ministarstvu finansija podnese godišnji finansijski izveštaj o korišćenju sredstava za prethodnu godinu (na posebno utvrđenom obrascu).

⁴¹ Videti: Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja („Sl. glasnik RS“, broj 51/07 i 14/08), član 1.

⁴² Isto, član 4.

Korisnici sredstava iz budžeta dostavljaju nedležnom organu za finansiranje, u propisanom roku, završne račune o izvršenju finansijskog plana, korišćenju sredstava na posebnom računu i ostvarenju raspoređenih sredstava za posebne namene radi izrade definitivnog, konačnog, nacrt završnog računa.⁴³ Nakon tako pripremljenih dokumenata, završni račun budžeta prolazi kroz sve faze kroz koje je prošao budžet u procesu njegovog donošenja. Predlog polazi od svake pojedine institucije, koja se finansira kroz budžet.

Način pripreme, sastavljanja i podnošenja završnih računa direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti, uređuje Ministar.⁴⁴

Ministarstvo finansija, odnosno nadležni organ autonomne pokrajine, opštine, grada, odnosno grada Beograda za poslove budžeta vodi evidenciju o izvršenju budžeta. Ministarstvo finansija priprema Nacrt zakona o završnom računu budžeta države i dostavlja ga Vladi. Nacrt zakona o završnom računu budžeta Autonomne pokrajine, opštine i grada, dostavlja se odgovarajućim izvršnim organima. Vlada utvrđuje predlog završnog računa budžeta, odnosno izvršni organ i dostavlja ga Skupštini, gde se završni račun budžeta usvaja, po proceduri koja važi i za usvajanje Zakona o budžetu. Kao i na budžet, tako se i na završni račun mogu podneti amandmani koji se u proceduri prihvataju ili odbacuju. Posle razmatranja završnog računa, Skupština usvaja zakon u načelu i u pojedinostima.

Prilikom pretresa i odobrenja završnog računa budžeta, mora biti do kraja zastupljeno načelo javnosti. Detaljno pretresanje završnog računa se vrši u parlamentu na odgovarajućim skupštinskim odborima. Kontrola rada preko analize završnog računa je istovremeno i formalna i dokumentarna. To je jedini permanentni sistem kontrole koji obuhvata poslovanje ustanova i javnih službi koje se finansiraju kroz budžet. No, istovremeno je to i osnova za analizu budžetske politike u celini, kao i pojedinih organa

⁴³ Ristić Ž. (2008) *Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Liber, Beograd, str. 580

⁴⁴ Videti: *Zakon o budžetskom sistemu* ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 75.

ili resora, ali i dobra osnova za zacrtavanje budžetske politike (prihoda i rashoda) za naredni period.

U predlogu završnog računa budžeta Republike, podnosi se i izveštaj o kontroli, izvršenoj u toku godine. Na taj način formira se celovit sistem kontrole raspolaganja kompletnim budžetskim sredstvima.⁴⁵

Završni račun, u skladu sa principom potpunosti, sadrži sve prihode i sve rashode u bruto iznosima, bez prebijanja. Saglasno principu javnosti Vlada je u obavezi da objavi završni račun budžeta u Službenom glasniku. Završni račun na ovaj način postaje način kontrole i od strane skupštine i od strane javnosti. Na taj način se omogućava svim slojevima društva da se upoznaju sa svim prihodima i rashodima budžeta, a preko toga i sa radom odgovarajućih izvršnih vlasti društveno-političkih zajednica.

2.4. Sadržaj završnog računa

Završni račun priprema se u skladu sa međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima i sadrži:⁴⁶

1. bilans stanja;
2. bilans prihoda i rashoda;
3. izveštaj o izdacima za nabavku nefinansijske imovine i primanjima od prodaje nefinansijske imovine;
4. bilans finansiranja;
5. izveštaj o izvršenju budžeta, sačinjen tako da prikazuje razliku između odobrenih sredstava i izvršenja;
6. obrazloženje odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja;
7. izveštaj o primljenim donacijama i zaduženju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala i izvršenim otplatama dugova;
8. izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve;

⁴⁵ Đorđević D. (2009), *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 238

⁴⁶ Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 79.

9. izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine;
10. izveštaj eksterne revizije o finansijskim izveštajima;
11. izveštaj o izlaznim rezultatima programskog dela budžeta;
12. detaljan izveštaj o realizaciji sredstava programa i projekata koji se finansiraju iz budžeta, a odnose se na:
 - subvencije javnim nefinansijskim preduzećima i organizacijama i privatnim preduzećima;
 - nefinansijsku imovinu koja se finansira iz sredstava za realizaciju Nacionalnog investicionog plana;
 - trošenje namenskih javnih prihoda i sopstvenih prihoda;
 - korišćenje sredstava iz odobrenih projektnih zajmova;
 - korišćenje sredstava za nabavku finansijskih imovina;
13. napomene o računovodstvenim politikama i dodatnim analizama, obrazloženjima i sravnjivanju stavki izvoda i izveštaja obuhvaćenih završnim računom.

Završni račun i budžet imaju zajedničke karakteristike. Oba dokumenta se: javno objavljuju, usvajaju u parlamentu, primjenjuju iste klasifikacije za iskazivanje javnih prihoda i rashoda, i imaju istu tehničku strukturu – čini ih opšti i poseban deo.

Završni račun budžeta ima tri oficijelna dela: *prvo*, opšti deo, *drugo*, posebni deo, i *treće* bilans stanja sredstava.⁴⁷

Opšti deo završnog računa budžeta sadrži:⁴⁸

1. ukupan iznos planiranih i ostvarenih prihoda;
2. ukupan iznos planiranih i izvršenih rashoda;
3. sredstva izdvojena u stalnu rezervu;
4. način pokrivanja deficita;
5. raspored ostvarenog viška prihoda.

⁴⁷ Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, str. 266

⁴⁸ Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 155

U opštem delu završnog računa, pored ukupnih iznosa planiranih i ostvarenih prihoda i rashoda, prikazuje se iznos posebne budžetske rezerve, koja je ostvarena u prethodnoj godini, zatim iznosi izvršenja podbilansa prihoda i rashoda, iznos viškova i njihov raspored, i iznos deficita i njegovo pokriće. Sve to treba, uz posebne preglede, da osigura što celovitije sagledavanje budžetske politike saglasno principu preglednosti i javnosti budžeta.

Poseban deo završnog računa budžeta sadrži predviđeni i izvršeni raspored budžetskih prihoda i rashoda po namenama i korisnicima.

U bilansu stanja sredstava iskazuju se nepokretne i pokretne stvari kojima organi Republike, autonomne pokrajine, opštine i grada raspolažu, kao i pregled neizmirenih obaveza.

Uz završni račun budžeta Republike daje se i pregled utrošenih sredstava posebnih računa i budžetskih fondova.

U toku budžetske godine, može doći do ostvarenja prihoda, u iznosu većem od planiranog. U tom slučaju, višak prihoda se prenosi u sledeću godinu. U suprotnom, ukoliko ne dođe do ostvarenja prihoda u planiranom periodu, Vlada mora da predloži:

- model pokrivanja deficita;
- stavke (pozicije), koje neće biti izvršene;
- rashode, koji neće biti izvršeni u potpunosti.

Budžetski deficit Srbije u 2008. godini je iznosi oko 18% BDP-a, 2009. godine deficit je znatno smanjen na 6% BDP-a, a u 2010. godini njegov iznos se kreće između 3,5% i 5%. Budžetsko pravilo u evrozoni je da deficit države ne prelazi 3% nacionalnog BDP-a.

Budžetski deficit se može pokriti na više načina, dva su osnovna:⁴⁹

1. na kreditnoj osnovi (javni dug i javni zajam),
2. na nekreditnoj osnovi (donacije, prihodi od privatizacije, i dr.).

U pomenutim okolnostima, Vlada je prinuđena da izvrši selekciju obaveza i da predloži Skupštini, praktično, izvršenje rebalansa budžeta, budući da je ukupan obim budžeta smanjen na nivo ostavrenih prihoda. U suprotnom, ukoliko dođe do ostvarenja viška prihoda, Vlada može predložiti model trošenja sume, formirane razlikom između planiranih i ostvarenih prihoda. U ovom slučaju, obim budžeta je uvećan, što, u osnovi, podrazumeva neophodnost pristupanja planiranju njegovog rebalansa.

2.5. Kalendar za podnošenje završnih računa

Postupak pripreme, sastavljanja i podnošenja godišnjih finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti izvršava se prema sledećem kalendaru, i to:⁵⁰

1) Kalendar za nivo Republike:

- a) 28. Februar – indirektni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije pripremaju završni račun za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta Republike Srbije;
- b) 31. Mart – direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije pripremaju godišnji izveštaj i podnose ga Upravi za trezor, a direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike sredstava budžeta Republike Srbije kontrolišu, sravnjuju podatke iz njihovih završnih računa i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj koji podnose Upravi za trezor;

⁴⁹ Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 157

⁵⁰ Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009), član 78.

- c) 30. April – organizacije za obavezno socijalno osiguranje donose odluke o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje, usvajaju izveštaje o izvršenju finansijskih planova i podnose ih Upravi za trezor;
- d) 20. Jun – Ministarstvo priprema nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije i zajedno sa odlukama o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje dostavlja Vladi;
- e) 15. Jul - Vlada dostavlja Narodnoj skupštini predlog zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije i odluke o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje;
- f) 1. Oktobar – Ministarstvo sastavlja konsolidovani izveštaj Republike Srbije i dostavlja ga Vladi;
- g) 1. Novembar – Vlada dostavlja Narodnoj Skupštini konsolidovani izveštaj Republike Srbije, radi informisanja;

2) Kalendar završnih računa budžeta lokalne vlasti:

- a) 28. Februar – indirektni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju završni račun za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta lokalne vlasti;
- b) 31. Mart – direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju godišnji izveštaj i podnose ga lokalnom organu uprave nadležnom za finansije, a direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti koji u svojoj nadležnosti imaju indirektnih korisnike sredstava budžeta lokalne vlasti kontrolišu, spravjuju podatke iz njihovih završnih računa i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj, koji podnose lokalnom organu uprave nadležnom za finansije;
- c) 15. Maj – lokalni organ uprave nadležan za finansije priprema nacrt odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti i dostavlja ga nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti;
- d) 1. Jun – nadležni izvršni organ lokalne vlasti dostavlja skupštini lokalne vlasti predlog odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti;

- e) 15. Jun – lokalni organ uprave nadležan za finansije podnosi Upravi za trezor odluku o završnom računu budžeta lokalne vlasti usvojenom od strane skupštine lokalne vlasti i podnosi izveštaj o izvršenju budžeta lokalne vlasti;
- f) 1. Jul – lokalni organ uprave nadležan za poslove finansija grada sastavlja konsolidovani izveštaj grada i podnosi ga Upravi za trezor.

2.6. Značaj završnog računa budžeta

Pored budžeta, za građane je jako bitan završni račun, odnosno izvršenje budžeta. Budžet je samo plan kako će se prikupljati i trošiti novac, a završni račun nam kazuje kako je budžet izvršen. Građani koji žive u jednoj državi očekuju da država ispuni određene uloge koje se odnose na zaštitu građana i zadovoljavanje njihovih potreba. S druge strane, državi su potrebna sredstva da svoju ulogu i očekivanja građana ispuni. Jednostavno rečeno, država uzima sredstva od građana i raspoređuje ih. U tome je njena moć. To je osnovni razlog zašto građane treba da interesuje kako se ta sredstva raspoređuju, ili kako država vodi javne finansije.

Za transparentnost završnog računa bitno je da država poseduje Zakon o završnom računu budžeta, koji predstavlja "akt kojim Narodna skupština, za svaku budžetsku godinu, utvrđuje ukupno ostvarena primanja i sopstvene prihode korisnika sredstava budžeta Republike, izdatke budžeta, izdatke iz sopstvenih prihoda korisnika sredstava budžeta Republike i finansijski rezultat budžeta Republike".⁵¹

Narodna skupština donosi zakon o završnom računu budžeta Republike Srbije; a Skupština lokalne vlasti donosi odluku o završnom računu budžeta lokalne vlasti, koja predstavlja akt kojim lokalna skupština za svaku budžetsku godinu utvrđuje ukupno ostvarena primanja i sopstvene prihode korisnika sredstava budžeta lokalne vlasti, izdatke budžeta, izdatke iz sopstvenih prihoda korisnika sredstava budžeta lokalne vlasti i finansijski rezultat budžeta lokalne vlasti. Nadležni organ organizacije obaveznog socijalnog osiguranja donosi odluku o završnom računu organizacija obaveznog socijalnog osiguranja koja predstavlja akt kojim za svaku budžetsku godinu utvrđuje

⁵¹<http://www.trezor.gov.rs> od nedelje 20. novembra 2011. god.

ukupno ostvarena primanja i izdatke organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, sopstvene prihode i izdatke iz sopstvenih prihoda, kao i finansijski rezultat organizacije obaveznog socijalnog osiguranja.

Prema Ustavu Srbije jedna od osnovnih nadležnosti Skupštine Srbije je da usvaja završni račun Vlade. U slučaju naše države već nekoliko godina unazad Narodna skupština Republike Srbije nije usvojila završni račun. Narodni poslanici već godinama ne usvajaju završni račun budžeta Srbije, odnosno na šta su Vlada i ostali budžetski korisnici trošili novac prethodne kalendarske godine. To je veliki problem Republike Srbije, jer nemamo dokaz kako i gde odlazi novac. U Srbiji sva preduzeća imaju završne račune, osim onog najvećeg - države. Od 2002. godine nije usvojen završni račun o budžetu. Skupština je poslednji put u decembru 2002. godine prečešljala "budžetske cehove" za 2000. i 2001. godinu. Od tada poslanici nisu razmatrali kako je trošen novac građana u državnoj kasi. U skupštinskoj proceduri čak i nema računica za period od 2002. do 2006. godine. Postojali su predlozi završnih računa za 2007., 2008., i za 2009. godinu. Godinama javnosti posredstvom Skupštine nije "položen račun" o trošenju državnog novca i zbog toga niko nije odgovarao ni moralno, ni politički, ni zakonski.

2008. je bila prva godina u kojoj se radio revizorski izveštaj za završni račun budžeta, odnosno taj račun je prošao revizorsku kontrolu. DRI je 27. novembra 2009. objavila svoj prvi izveštaj o postupku revizije završnog računa Republike Srbije za 2008. godinu. Ova činjenica sama po sebi je dovoljna da bi se tvrdio predsednik – posle osam godina pojavio se izveštaj, dostupan javnosti, o načinu trošenja javnih sredstava u Srbiji i formalno uručen Skupštini Srbije koja će o njemu raspravljati na svojoj sednici. Iz skupštinske procedure, Vlada je povukla završni račun republičkog budžeta za 2008. godinu. Neki smatraju da je pravi razlog povlačenja završnog računa budžeta za 2008. iz skupštinske procedure namera Vlade da odloži raspravu o izveštaju Državne revizorske institucije, koja je utvrdila brojne nepravilnosti u trošenju novca iz državne kase, postoji sumnja da završni račun nije u skladu sa izveštajem Državne revizorske institucije, u kome se navode brojne nepravilnosti u trošenju državnog novca. Međutim, druga strana tvrdi da je završni račun povučen zbog tehničke korekcije. U 2009. godini

takođe je rađena revizorska kontrola završnog računa budžeta, i predlozi Državne revizorske institucije (DRI) za određene dopune i ispravke usvojeni su i uvršteni u predlog zakona. S obzirom da Ministarstvo finansija sedam godina za redom nije objavljivalo završni račun države, nije se moglo ni znati kako je potrošen novac iz poreza, akciza, taksi i doprinosa. Srbija i Belorusija su jedine evropske zemlje koje izbegavaju da podnose završni račun budžeta. Skrivanje trošenja novca poreskih obveznikau zemljama Evropske unije predstavlja ozbiljno krivično delo, što je jako loše. Zbog nemarnog odnosa države prema trošenju novca koji se sliva u budžet trpe i građani, ali i privreda.

Završni račun budžeta Republike Srbije, završni račun budžeta lokalne vlasti, kao i završni račun organizacija za obavezno socijalno osiguranje obavezno podležu eksternoj reviziji u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje nadležnost Državne revizorske institucije. Vrhovni nacionalni zakonodavni organ (Skupština, Parlament, Kongres, Duma, Senat, Sabor..), konstituisan kao predstavničko telo od izabranih poslanika, vrlo heterogene profesionalne i druge strukture, kao donosilac državnog proračuna, nije u mogućnosti kvalitetno obaviti kontrolu upravljanja i trošenja javnih sredstava, ukoliko ne raspolaže sa nalazima vrhovnog organa državne revizije, koji treba da im kompetentno, stručno i nepristrasno pomognu prilikom izjašnjenja o završnom računu državnog budžeta.

Eksterna revizija javnog sektora koju sprovodi SAI⁵² – vrhovni organ državne revizije podrazumeva reviziju završnog računa budžeta i izradu izveštaja o izvršenoj reviziji, koji se podnosi predstavničkom telu. Na osnovu izvršene eksterne revizije završnog računa može se doći i do ocene o tome u kojoj meri sistem javnih prihoda i rashoda određene zemlje odgovara planiranoj politici i ciljevima te zajednice. Završnom računu, tj. političkoj kontroli izvršenja budžeta ne pridaje se u svim zemljama jednaki značaj. U Velikoj Britaniji ili SAD-u usvajanju završnog računa poklanja se mnogo veća pažnja nego usvajanju budžeta, dok je u Francuskoj ili Nemačkoj obrnut slučaj.

⁵² SAI – akronim od *Supreme Audit Institution*

III REVIZIJA I DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA

U ovom delu rada definisaćemo pojam revizije i njenu svrhu; Državnu revizorsku instituciju, kao najviši organ kontrole upravljanja budžetom i imovinom države; objasnićemo postupak revizije koju obavlja DRI; kao i značaj DRI.

3.1. Pojam i svrha revizije

U literaturi, moguće je pronaći više definicija revizije. Sažimajući brojne definicije, za reviziju se može reći kako ona nije ništa drugo nego ispitivanje finansijskih izveštaja, podataka o poslovanju, poslovnih knjiga i drugih dokumenata s ciljem dobijanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i finansijskom položaju klijenta. Revizija može da se definiše i kao “sistematičan pregled poslovnih knjiga i računovodstvenih izveštaja izvršen od strane revizora i eksperata sa ciljem da se izrazi kompetentno, stručno i nezavisno mišljenje o ispravnosti, istinitosti i tačnosti istih.”⁵³

Konkretno, revizija finansijskih izveštaja predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Zadatak revizije se sastoji u sledećem:

1. Prikupljanje i vrednovanje evidencije kojom se potkrepljuju informacije u finansijskim izveštajima;
2. Utvrđivanje stepena saglasnosti prezentiranih finansijskih informacija sa standardima;
3. Produkovanje mišljenja o finansijskim izveštajima, što je njen finalni proizvod.

⁵³ Stanišić M. (2006) *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 6

Pošto se kroz ceo rad bavimo javnim sredstvima za nas je bitna državna revizija koju sprovodi DRI i koja predstavlja najvažnijeg kontrolora rada izvršne vlasti u svakoj državi, „jedan je od najvažnijih kontrolnih mehanizama trošenja finansijskih sredstava iz budžeta u demokratski uređenim zemljama; i kao nezavisna, profesionalna institucija formirana je sa ciljem da parlamentu predstavi stručno, profesionalno, na dokazima zasnovano mišljenje o skladnosti trošenja finansijskih sredstava iz budžeta sa normama koje je parlament usvojio“.⁵⁴

Revizijom se mogu.⁵⁵

1. Otkriti nepravilnosti koje obuhvataju zloupotrebu javnih sredstava i identifikovati slabosti u sistemu interne kontrole koje mogu ugroziti integritet organizacije i efikasno sprovođenje budžetskih i ostalih političkih odluka.
2. Ustanoviti pouzdanost izveštaja o sprovođenju budžeta i ostalim finansijskim podacima.
3. Prepoznati slučajevi i modeli rasipanja i neefikasnosti koji bi, ukoliko se isprave, omogućili ekonomičniju upotrebu raspoloživih budžetskih sredstava.
4. Obezbediti pouzdani podaci o programskim rezultatima kao osnova za buduće izmene u zakonima, politici i budžetskim stavkama.

Revizija je proces čiji je cilj da obezbedi da planiranje i utvrđivanje budžeta i korišćenje javnih dobara bude izvršeno u skladu sa zakonima zemlje, da su sredstva usmerena ka ostvarivanju ciljeva koje definišu parlament i Vlada. Njena uloga u javnom sektoru je veoma važna jer se njome parlament, Vlada i građani uveravaju u kvalitet izveštaja o trošenju novca poreskih obveznika kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu.

U daljem tekstu ćemo se baviti revizijom koju obavlja Državna revizorska institucija (DRI).

⁵⁴ Andrić M., Krsmanović B., Čalija N., Kulina D. (2007) *Revizija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Subotica, str.62

⁵⁵ Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd, str.55

3.2. Državna revizorska institucija – DRI

Da bi odgovorila na sve zahteve koji se pred nju postavljaju revizija javnog sektora se institucionalizuje u svakoj zemlji kao Vrhovna revizorska institucija, SAI (*Supreme Audit Institution*).⁵⁶

Narodna Skupština Republike Srbije je na zasjedanju održanom 14. novembra 2005. godine usvojila Zakon o državnoj revizorskoj instituciji. Razlozi za donošenje ovog zakona bili su višestruki: Srbija je jedina zemlja u bližem okruženju koja nema VRI, već nadzor nad trošenjem javnih sredstava obavlja samo Služba za budžetsku inspekciju i reviziju u okviru Ministarstva finansija, kao razlog ističe se i namera da se organizacija vlasti u Republici Srbiji zasnuje na doslednoj primeni podele vlasti i u vezi s tim definisanje DRI kao nezavisnog organa od izvršne vlasti.

DRI je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalan je i podleže nadzoru Narodne skupštine, kojoj i odgovara, Narodnoj skupštini podnosi godišnji izveštaj i posebne izveštaje o radu. Državna revizorska institucija je najviši organ kontrole upravljanja budžetom i imovinom države, lokalne samouprave fondova, centralne banke i drugih pravnih lica u kojima je država vlasnik. Pored Vlade i Narodne skupštine, DRI je jedan od stubova budžetskog sistema Srbije.

Efekti rada Državne revizorske institucije:

- Doprinos makroekonomskoj stabilnosti i reformama u oblasti privrede
- Fiskalno rasterećenje privrede
- Jačanje sistema finansijskog nadzora javnog sektora u Srbiji
- Ispunjenje uslova u procesu evropskih integracija
- Doprinos vladavini prava i demokratije
- Unapređenje rada Skupštine

⁵⁶ Andrić M., Krsmanović B., Čalija N., Kulina D. (2007) *Revizija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Subotica, str.61

- Unapređenje rada Vlade
- Unapređenje rada subjekata revizije

Dobar rad DRI može samo uvećati transparentnost trošenja javnih sredstava u Srbiji i samo ojačati poverenje stranih donatora. Nezavisnost i samostalnost su ključ za uspeh DRI. Nezavisnost DRI je obezbeđena Ustavom, i ogleda se u: statusu DRI, pravnoj nezavisnosti, finansijskoj samostalnosti, funkcionalnoj nezavisnosti, personalnoj nezavisnosti.

DRI je tek počela da svake godine radi reviziju budžeta Srbije, lokalnih vlasti, ali i kontrolu rada fondova, NBS, javnih preduzeća, političkih stranka, korisnika sredstava EU, donacija i međunarodne pomoći... Sve to ukazuje na značaj ove institucije. Zajednički interes svih institucija i subjekata sistema je da DRI izraste u snažnu, kompetentnu i nezavisnu instituciju koja može odgovoriti složenom zadatku kvalitetne i objektivne revizije i kontrole javne potrošnje.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji propisano je da Državna revizorska institucija izveštava Narodnu skupštinu podnošenjem: godišnjeg izveštaja o svom radu; posebnih izveštaja u toku godine; izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike.⁵⁷ Saglasno Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, godišnji izveštaj dostavlja se Narodnoj skupštini do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu.⁵⁸ Zakonom je propisano da se sadržina izveštaja uređuje poslovníkom. Poslovníkom Državne revizorske institucije⁵⁹ utvrđeno je da godišnjim izveštajem Institucija obaveštava Narodnu skupštinu o:

1. Izvršenju godišnjeg programa revizije;
2. Obezbeđenim i utrošenim sredstvima za rad i završnom računu Institucije;
3. Radu Saveta

⁵⁷ Videti: Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, ("Sl. glasnik RS" br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), član 43.

⁵⁸ Isto, član 45.

⁵⁹ Poslovník Državne revizorske institucije, ("Sl. glasnik RS", br. 9/2009), član 45.

4. Uspostavljenoj saradnji sa međunarodnim strukovnim i finansijskim organizacijama;
5. Izboru konsultanata za vršenje obuke;
6. Realizaciju ispita za sticanje revizorskih zvanja;
7. Programu obrazovanja za sticanje revizorskih zvanja i
8. Drugim pitanjima iz svoje nadležnosti.

Državnoj revizorskoj instituciji nije potrebna bilo čija politička podrška, već je njena uloga da beskompromisno i van domašaja političkih igara sačini uvid u tokove i način trošenja budžetskih sredstava, da kontroliše nepravilnosti u trošenju sredstava, da kontroliše izveštaje i procenjuje njihovu istinitost i objektivnost. Uvođenje DRI je dovelo do kontrole ekonomskog ponašanja u sticanju i trošenju sredstava.

Vrhovna državna revizija treba:⁶⁰

- da bude osnovana od strane Skupštine, njoj podređena i odgovorna,
- da je nezavisna (i njeni članovi treba da su nezavisni),
- da ima i finansijsku nezavisnost,
- da jednom godišnje podnese izveštaj Skupštini.

Narodna skupština predstavlja glavnog korisnika izveštaja državnih revizora koji moraju biti visokokvalitetni i izrađeni u skladu sa međunarodnim standardima. Instituciji je potrebna Skupština radi razmatranja izveštaja i realizacije preporuka revizije. Građani imaju legitimna očekivanja da će Narodna skupština uz pomoć Institucije obezbediti efektivan javni nadzor i odgovornost u trošenju javnih sredstava. Izveštaji koje Institucija sastavlja pružaju Narodnoj skupštini stabilan osnov za nadzor trošenja sredstava.

Revizor je dužan da vrši reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, i u skladu sa revizijskim standardima određenog pravnog sistema zemlje. Revizija budžeta mora da bude organizovana i struktuirana tako da funkcioniše kao

⁶⁰ Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd, str. 185

institucionalna, eksterna, nezavisna, stručna i objektivna kontrola i revizija budžetskih sredstava i upravljanja državnom imovinom.

3.2.1. Organizacija i sastav Institucije

Zakonom je utvrđena okvirna organizacija DRI, koju čine Predsednik Institucije, potpredsednik, Savet, revizorske službe i prateće službe. Delokrug i način obavljanja poslova službi Institucije, unutrašnja organizacija i sistematizacija radnih mesta bliže se uređuje aktom Institucije, koji na predlog predsednika Institucije donosi Savet.

Savet DRIje najviši organ Institucije. Konstituisan je kao kolegijalni organ sa pet članova, koji donosi odluku većinom glasova svih članova na sednicama kojima predsedava predsednik Saveta. Savet ima: predsednika, potpredsednika i tri člana. Članove Saveta bira Skupština na period od pet godina, sa mogućnošću još jednog reizbora. Savet donosi Poslovnik, godišnji program revizije, akta kojima se bliže uređuje postupak revizije, finansijski plan Institucije, završni račun Institucije, donosi godišnje i posebne izveštaje o radu Institucije, odlučuje o prigovoru subjekata revizije. Predsednik Saveta je istovremeno predsednik Institucije.

Predsednik DRI je generalni državni revizor i rukovodilac Institucije. Kao predsednik Saveta predsedava istim, zakazuje sednice, učestvuje u radu Saveta i usmerava i objedinjuje aktivnosti članova Saveta. Kao predsednik Institucije, organizuje njen rad i ima ovlašćenja da sprovodi revizorski program rada Institucije. Kao generalni državni revizor, utvrđuje predlog programa rada, donosi pravila za sprovođenje pojedinačnih faza revizije i odlučuje o nadzoru nad sprovođenjem revizije, potpisuje sertifikate za revizorska zvanja, predlaže članove ispitnih komisija za polaganje ispita za revizorska zvanja. Kao rukovodilac, predlaže Savetu godišnji finansijski plan, rukovodi sredstvima Institucije, odlučuje o pitanjima iz radnih odnosa... Predsednika DRI zamenjuje potpredsednik. Institucija ima revizorske i prateće službe. Rukovodioce službi imenuje predsednik Institucije. Revizorskim službama rukovode vrhovni državni revizori.

Vrhovni državni revizori (VDR) su funkcioneri Institucije koji rukovode revizorskim službama. Imenuje ih i rezrešava Savet na predlog predsednika Institucije, odlukom na vreme od šest godina, sa mogućnošću reizbora. Rade u skladu sa zakonom i ovlašćenjima dobijenim od predsednika Institucije. Za svoj rad VDR odgovaraju predsedniku Institucije. Broj VDR se određuje aktom Institucije.

Poslove revizije obavljaju sertifikovani državni revizori (državni revizor i ovlašćeni državni revizor), kao nezavisne i stručne osobe. Revizorska zvanja stiču se u skladu sa predmetnim zakonom kao i sa međunarodnom praksom edukacije revizora. Državnim revizorima je Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji zagarantovan pristup svojoj potrebnoj dokumentaciji, ispravama, izveštajima i informacijama u svrhu obavljanja revizije.

Institucija u postupku revizije može angažovati spoljne stručnjake, radi obavljanja određenih poslova iz svoje nadležnosti, ukoliko revizija zahteva posebno specijalističko znanje kojim Institucija ne raspolaže. Spoljni stručnjak može biti fizičko ili pravno lice. Za spoljnog stručnjaka može biti imenovan i strani državljanin, koji je priznati stručnjak u oblasti od značaja za izvršenje poslova iz nadležnosti Institucije.

3.2.2. Nadležnost Institucije

Poslove iz svoje nadležnosti obavlja na osnovu Ustava Republike Srbije, Zakona o državnoj revizorskoj instituciji i Poslovnika Državne revizorske institucije, koji u skladu sa Zakonom, bliže uređuje način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnost revizije, način obezbeđivanja javnosti rada, odlučivanja i druga pitanja utvrđena Zakonom koja su od značaja za rad Institucije.⁶¹

U okviru svoje **nadležnosti**, Institucija obavlja poslove planiranja revizije, u skladu sa zakonom; donosi podzakonske i druge akte; podnosi izveštaje u skladu sa zakonom; pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike Srbije i drugim državnim organima; može da daje savete korisnicima javnih sredstava, kao i da daje preporuke za

⁶¹<http://www.dri.rs/> od subote 19. novembra 2011. god.

izmene važećih zakona; usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije; utvrđuje program obrazovanja za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor; sarađuje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora.⁶²

Predmet revizije u skladu sa Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji su: primanja i izdaci u skladu sa propisima o budžetskom sistemu i propisima o javnim prihodima i rashodima; finansijski izveštaji, evidencije i informacije subjekata revizije; pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom; svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima u celosti ili u određenom delu; sistem finansijskog upravljanja i kontrole budžetskog sistema; sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka kod subjekta revizije; akt i radnje subjekta revizije koje mogu proizvesti finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava; pravilnosti rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava; druge oblasti predviđene posebnim zakonima.⁶³

Subjekti revizije u skladu sa Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji su: direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava; organizacije obaveznog socijalnog osiguranja; budžetski fondovi; Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom; javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava; pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije; 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; drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na

⁶²Videti: Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd, str. 174

⁶³Videti: Zakon o državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), član 9.

raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.⁶⁴

Subjekti revizije smatraju se korisnicima javnih sredstava u skladu sa predmetnim zakonom. Subjekt revizije na čije se poslovanje mišljenje revizije odnosi, dužan je da to mišljenje razmatra i preduzme mere za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i nesvrishodnosti.

Državna revizorska institucija obavlja svoju revizionu nadležnost u skladu sa opšteprihvaćenim načelima i pravilima revizije i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije.

3.3. Standardi revizije

Sprovođenje revizije obavlja se u skladu sa Zakonom, Poslovnikom i drugim pozitivnim propisima Republike Srbije, Međunarodnim standardima vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) i Međunarodnim standardima revizije (IFAC).

Državna revizorska institucija je postala član Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija 24. novembra 2008. godine (International Organization of Supreme Audit Institution - **INTOSAI**⁶⁵) i preuzela je obavezu da u svom radu koristi Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (International Standards of Supreme Audit Institutions - **ISSAI**). Do momenta njihove implementacije na način predviđen Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, za potrebe obavljanja revizije Završnog računa budžeta Republike Srbije za 2009. godinu, korišćeni su Međunarodni standardi revizije (IFAC – Međunarodna federacija računovođa).

Institucija je ovlašćena da prevodi odabrane međunarodno prihvaćene standarde revizije i drugu stručnu regulativu i da ih objavljuje u "Službenom glasniku Republike Srbije". Međunarodni standardi revizije zahtevaju postupanje u skladu sa etičkim zahtevima i da se revizija planira i izvrši na način koji omogućava da se, u razumnoj

⁶⁴Videti: Zakon o državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), član 10.

⁶⁵INTOSAI – akronim od International Organization of Supreme Audit Institutions

meri, uverimo da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Revizija javnog sektora osnovu za delovanje izvodi na osnovu odredbi sadržanih u Limskoj deklaraciji, Međunarodnim standardima državne revizije INTOSAI i Zakonu o vrhovnoj državnoj instituciji. Državni revizori i drugi zaposleni u državnoj revizorskoj instituciji dužni su da poštuju i dosledno primenjuju Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, standarde revizije INTOSAI (Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija), i Etički kodeks.

3.3.1. Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u državnoj revizorskoj instituciji

Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji bliže uređuje etička načela, opšteprihvaćena pravila ponašanja i profesionalne standarde kojih su dužni da se pridržavaju funkcioneri, državni revizori i drugi zaposleni u Državnoj revizorskoj instituciji. Pravila ovog kodeksa dužni su da se pridržavaju i spoljni stručnjaci angažovani u Državnoj revizorskoj instituciji u vršenju poslova iz njene nadležnosti. Zakonom o DRI su stvorene zakonske pretpostavke da se rad revizora zasniva na sledećim vrednostima i principima:

Integritet - obavezuje državne revizore i druge zaposlene da postupaju ispravno i časno u profesionalnim i poslovnim odnosima.

Poštenje - dužnost državnih revizora i drugih zaposlenih je da se pridržavaju visokih standarda ponašanja u toku rada i u odnosima sa odgovornim licima u subjektu revizije.

Nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost - Nezavisnost podrazumeva nezavisnost načina mišljenja i ponašanja državnih revizora u odnosu na subjekte revizije i na ostale spoljne interesne grupe. Objektivnost svakog državnog revizora obavezuje da u svim poslovima koje obavlja postupa tako da naročito njegovi izveštaji budu tačni i objektivni. Zaključci, mišljenje i izveštaji treba da budu sačinjeni nepristrasno.

Politička neutralnost - veoma je bitno da Državna revizorska institucija očuva političku neutralnost, jer sarađuje sa zakonodavnim i izvršnim organima vlasti kao organima koji su po zakonu ovlašćeni da razmatraju njene izveštaje.

Sukob interesa - sukob interesa državni revizori i drugi zaposleni sprečavaju i izbegavaju odbijanjem primanja poklona ili bilo kakve usluge ili druge koristi za sebe ili drugo lice u vršenju svojih dužnosti, i ne mogu koristiti svoju zvaničnu poziciju u privatne svrhe.

Poverljivost informacija - poverljivost obavezuje državne revizore i druge zaposlene da očuvaju poverljivost informacija do kojih su došli u obavljanju poslova, prema zakonskim i drugim propisima, aktima Državne revizorske institucije i datim ovlašćenjima, kako ne bi došlo do zloupotrebe.

Kompetentnost i profesionalno ponašanje - obaveza državnih revizora i drugih zaposlenih je da se uvek ponašaju na profesionalan način i da primenjuju visoke profesionalne standarde u vršenju svog posla, koji će im omogućiti kompetentno i nepristrasno vršenje njihove dužnosti.

Državni revizori i drugi zaposleni u slučaju da se ne pridržavaju pravila ovog kodeksa odgovaraće u skladu sa važećim propisima. Za tumačenje Kodeksa zadužen je Savet Državne revizorske institucije. Ovaj kodeks stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja u "Službenom glasniku Republike Srbije".

3.3.2. INTOSAI

Državna revizorska institucija - bez obzira pod kojim zvaničnim nazivom funkcioniše, treba da bude samostalan i nezavisan državni organ koji radi u skladu sa Međunarodnim revizorskim standardima INTOSAI (Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija).

Do pre samo pola veka najuspešnije revizorske institucije imale su ograničen suverenitet i delokrug rada, bile su potčinjene državnim i političkim autoritetima, što je

slabilo njihovu profesiju. Usledio je događaj koji je od ključnog značaja za razvoj revizije javnog sektora, to je okupljanje predstavnika 34 vrhovne revizorske institucije u Havani (Kuba) 1953. godine kada je na prvom konstitutivnom Kongresu osnovana organizacija INTOSAI – Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija.

Osnovna ideja osnivanja INTOSAI bila je da se kroz zajednički rad kumuliraju, razmenjuju i uvećavaju znanja i ideje na opštu dobrobit svih članica.

Osnovni principi INTOSAI.⁶⁶

- *Jednaka prava za sve članove.* INTOSAI je uspostavljen na temeljnim principima jednakosti svih zemalja članica, što omogućava svakoj vrhovnoj revizorskoj instituciji da se kandiduje i preuzme vođstvo u organizaciji.
- *Nepolitičnost.* INTOSAI je osnovan kao samostalna i nepolitična organizacija sa ciljem delovanja u interesu svih svojih članica.
- *Nezavisnost.* Kao što se svaka vrhovna revizorska institucija mora truditi da ostane nezavisna od Vlade kako bi mogla da ostvari svoju kontrolnu funkciju, tako se i INTOSAI trudi da ostane nezavisan u međunarodnim odnosima.
- *Briga za vrhovne revizorske institucije u slabije razvijenim zemljama.* INTOSAI se trudi da pomogne vrhovnim revizorskim institucijama koje iz bilo kog razloga nisu dostigle željeni nivo uspešnosti.

Revizijski standardi INTOSAI sastoje se od četiri dela.⁶⁷

1. *Osnovna načela* revizijskih standarda jesu osnovne pretpostavke, dosledne premise, logična načela i zahtevi koji pomažu u razvijanju revizorskih standarda, te služe revizorima u oblikovanju njihovih mišljenja i izveštaja.
2. *Opšti standardi* državne revizije sadrže standarde koji se primenjuju kako na revizore tako i na VRI i uključuju aspekte nezavisnosti, sukoba interesa, kompetentnosti i dužne pažnje. Nezavisnost i objektivnost revizora i VRI je ključni

⁶⁶Andrić M., Krsmanović B., Čalić N., Kulina D. (2007) *Revizija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Subotica, str.133

⁶⁷<http://www.intosai.org>, od petka 20. jul 2012. god.

preduslov za sprovođenje revizije i kredibilitet njenih izveštaja i podrazumeva da oni trebaju biti nezavisni od zakonodavne vlasti, izvršne vlasti i entiteta kod kojih se obavlja revizija.

3. *Standardi područja rada.* Svrha standarda područja rada u državnoj reviziji je uspostavljanje kriterijuma ili opšteg okvira za svesne, sistematske i uravnotežene korake ili akcije koje treba slediti revizor.
4. *Standardi izveštavanja.* Na kraju svake revizije VRI treba rukovodstvu revidiranog entiteta dostaviti pisani izveštaj o reviziji. Pod pojmom izveštavanje podrazumeva se mišljenje revizora i druge napomene u vezi sa finansijskim izveštajima koje su rezultat revizije pravilnosti i izveštaj revizora u slučaju revizije uspešnosti.

INTOSAI je razvio ove standarde da obezbedi okvir za uspostavljanje procedura i praksi koje treba slediti u sprovođenju revizije. INTOSAI standardi održavaju konsenzus najboljih praksi koje se primenjuju u vrhovnim institucijama za reviziju. Kao takvi predstavljaju svojevrsnu zbirku generalno prihvaćenih praksi koje se primenjuju u sprovođenju nezavisne eksterne revizije širom sveta.

Državna revizorska institucija Srbije je od novembra 2008. godine postala punopravna članica INTOSAI. Kao punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizorski institucija (INTOSAI), Državna revizorska institucija se opredelila da prihvati INTOSAI okvir profesionalnih standarda i smernica relevantnih za potrebe njenih članica.

3.3.3. Limska deklaracija

Najvažniji dokument, uz revizijske standarde i etički kodeks, koji reguliše oblast državne revizije i koji propisuje pravila državne revizije na međunarodnom planu je Limska deklaracija. Usvojena je 1977.godine na IX Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih institucija za reviziju, održanog u Limi-Peru.

Glavni cilj Limske deklaracije je pozivanje na nezavisnu reviziju institucija vlasti sa namerom da ovaj zahtev preraste u standard koji će omogućiti vrhovnim institucijama za

reviziju da ispune svoju ulogu. Ima isti značaj za sve članice, zasnovana je na demokratiji i vladavini prava.

Da bi se ostvarili ciljevi revizije rada Vlade, svi prihodi, rashodi, imovina i obaveze države moraju se podvrgnuti efikasnoj reviziji. Limska deklaracija sadrži sledeće uslove koje je potrebno ispuniti kako bi se ostvarili ciljevi revizije rada Vlade:

- Sve javne finansijske operacije, bez obzira jesu li planirane u državnom budžetu ili ne, podležu reviziji Vrhovne institucije za reviziju.
- Vrhovne institucije za reviziju imaju ovlašćenja da vrše reviziju poreza u najvećoj mogućoj meri, te da u svom radu ispituju pojedinačne poreske dosjee.
- Preduzeća osnovana u okviru privatnog prava podležu reviziji vrhovne institucije za reviziju ukoliko Vlada u njima ima značajno učešće.
- Vrhovne institucije za reviziju imaju ovlašćenja da vrše reviziju korišćenja subvencija dodeljenih iz javnih fondova.

IV REVIZIJA ZAVRŠNOG RAČUNA BUDŽETA REPUBLIKE SRBIJE ZA 2010. GODINU

Osnov za vršenje revizije sadržan je u Ustavu Republike Srbije, Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, Zakonu o budžetskom sistemu, kao i Programu revizije Državne revizorske institucije.

4.1. Postupak revizije

U ovom delu ćemo opisati postupak koji Državna revizorska institucija Srbije primenjuje prilikom izvođenja revizije. Institucija obavlja reviziju na osnovu godišnjeg programa revizije, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu. Institucija samostalno odlučuje o subjektima revizije, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije, osim ako Zakonom o DRI nije drugačije određeno.

Program revizije obavezno svake godine obuhvata:⁶⁸

- (1) budžet Republike Srbije;
- (2) organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- (3) odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave;
- (4) poslovanje Narodne banke Srbije koje se odnosi na korišćenje javnih sredstava;
- (5) odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu odnosno upravljanju.

4.1.1. Prikupljanje podataka pre početka revizije

Pre početka revizije nadležni državni revizor može podneti subjektu revizije zahtev za podnošenje podataka i dokumenata, uključujući i poverljive podatke i

⁶⁸ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik RS", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), član 35.

dokumenta, koji su mu potrebni u planiranju i izvođenju revizije. To je, u principu, spisak knjigovodstvene i/ili druge dokumentacije koju poseduje subjekt, koja je potrebna revizoru. Ovaj zahtev je pojačan upozorenjem da će u slučaju njegovog neispunjena biti podneta prijava za prekršaj.

4.1.2. Postupak revizije

Postupak revizije započinje zaključkom o sprovođenju revizije, koji donosi generalni državni revizor na osnovu programa revizije, koji je doneo Savet Državne revizorske institucije Srbije. Ovo je prilično formalan dokument u kome se navodi ko će biti revidiran, šta će se revidirati i koji će se period obuhvatiti revizijom. U toku samog postupka revizije ovaj zaključak može biti dopunjen (proširen obim revizije, promenjen period koji će biti obuhvaćen revizijom itd.). Subjekt revizije može podneti prigovor na ovaj zaključak, a o prigovoru odlučuje Savet DRIS, koji ga može odbaciti, odbiti ili prihvatiti kao osnovnog. Generalni državni revizor izdaje ovlašćenje licu koje će vršiti reviziju. To lice sprovodi postupak revizije čiji je cilj prikupljanje dovoljno odgovarajućih dokaza za formiranje mišljenja o poslovanju subjekta revizije. Ako u toku revizije budu otkrivene radnje ili dokumenta koja ukazuju na mogućnost postojanja krivičnog dela ili prekršaja, revizor tu dokumentaciju može zapleniti, ali ne duže od osam dana. Ako u postupku revizije subjekt revizije ne ispolji odgovarajuću spremnost na saradnju, generalni državni revizor izdaje nalog za podnošenje isprava (koje su mu potrebne, a nisu dostupne), koji sadrži i upozorenje da u slučaju njegovog neizvršenja može biti podneta prijava za prekršaj.

4.1.3. Izveštaj o reviziji

Izveštaj o reviziji sastavlja se u pisanom obliku u formi nacrtu, predloga i izveštaja kojima se okončava postupak revizije. Izveštaj sadrži elemente predviđene Međunarodnim standardima revizije. Nacrt i predlog izveštaja su poverljivi.⁶⁹

⁶⁹<http://www.dri.rs/> od subote 19. novembra 2011. god.

Nakon obavljene revizije Institucija sastavlja nacrt izveštaja o izvršenoj reviziji i uručuje subjektu revizije. U revizionom izveštaju Institucija daje mišljenje o poslovanju revidiranog. Subjekt revizije ima pravo da podnese obrazložen prigovor na nacrt izveštaja o izvršenoj reviziji, u roku od 15 dana od dana uručenja nacrta. O prigovoru na nacrt izveštaja može se raspravljati i na sastancima (može ih biti više) koji organizuje vrhovni državni revizor i na koje poziva subjekte revizije. Svrha sastanka je otklanjanje nesaglasnosti i eventualno podnošenje novih dokaza. Sastanak je vrlo formalnog karaktera, otpočinje pozivom i vodi se zapisnik o njegovom toku. Više članova Poslovnika DRIS regulišu tok tog sastanka i moguće situacije u toku njegovog održavanja. Nakon poslednjeg sastanka na kome se raspravljalo o nacrtu izveštaja, vrhovni državni revizor sastavlja predlog izveštaja o reviziji i uručuje ga subjektu revizije (i odgovornom licu, sadašnjem i/ili pređašnjem) u roku od 30 dana od dana održavanja poslednjeg sastanka na kome se vodila rasprava o nacrtu izveštaja o reviziji. Predlog izveštaja o reviziji uručuje se i članovima Saveta DRIS. Subjekt revizije može, u roku od 15 dana od dana njegovog prijema, podneti prigovor na predlog izveštaja o reviziji sa navođenjem razloga i činjenica za njegovo osporavanje. O ovom prigovoru odlučuje Savet DRIS, u roku od 30 dana od dana njegovog prijema, a odgovor dostavlja subjektu revizije zajedno sa konačnom verzijom izveštaja o reviziji. Savet može doneti zaključak da se:

- sporni nalaz izostavi iz izveštaja o reviziji,
- sporni nalaz ostane sastavni deo izveštaja u neizmenjenom obliku,
- sporni nalaz ostane sastavni deo izveštaja sa sadržinom koju odredi Savet.

Ako je potrebno, generalni državni revizor može odrediti da se o pojedinim delovima predloga izveštaja pribavi mišljenje spoljnog stručnjaka.

Izveštaj o reviziji donosi generalni državni revizor. Taj izveštaj ne može da sadrži nalaze revizije koji nisu sadržani u nacrtu, odnosno predlogu izveštaja o reviziji. Pre njegovog izdavanja vrši se pravno tehnička redakcija izveštaja.

U toku revizije vodi se računa o tome da li pojedine radnje subjekta revizije imaju obeležja prekršaja ili krivičnog dela. U tom slučaju generalni državni revizor, bez odlaganja, podnosi zahtev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno krivičnu prijavu, nadležnom organu.

4.1.4. Postupak nakon obavljene revizije

Subjekat revizije u čijem su poslovanju bile otkrivene nepravilnosti ili nesvrishodnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, dužan je da ih otkloni u roku od 30 do 90 dana od dana uručenja izveštaja o reviziji i o tome podnese izveštaj DRIS (odazivni izveštaj). U suprotnom podnosi se prijava za prekršaj protiv njega. DRIS može da izvrši kontrolu navoda u odazivnom izveštaju o čemu sastavlja poslerevizioni izveštaj. U slučaju nezadovoljavajućih nalaza upućuje se zahtev odgovarajućem organu da preduzme mere protiv subjekta revizije (podnošenje prijava, predlog za razrešenje odgovornog lica itd.). Odazivni izveštaj je javna isprava.

4.2. Obuhvat i program revizije Državne revizorske institucije za 2011. godinu

Obuhvat revizije je određen na osnovu Zakona o državnoj revizorskoj instituciji, Zakona o budžetskom sistemu, Pravilnika o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, i Plana revizije za 2011. godinu.

Programom revizije za 2011. godinu Savet je utvrdio osnovne pravce i nivoe izvođenja revizije finansijskih izveštaja korisnika javnih sredstava, uz istovremeno izvođenje i revizije pravilnosti poslovanja, kao i drugih poslova iz nadležnosti Institucije. Saglasno Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji⁷⁰, Programom revizije za 2011. godinu planirano je da će revizija obuhvatiti:

⁷⁰ Videti: Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Sl. glasnik RS“, br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), član 35.

1. Završni račun budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, u okviru Sektora za reviziju budžeta i budžetskih fondova Republike Srbije;
2. Revizija finansijskih izveštaja za 2010. godinu i pravilnost poslovanja Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom, revizija izveštaja o javnom dugu Republike Srbije kao sastavnom delu završnog računa budžeta Republike Srbije za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja Fonda za razvoj Republike Srbije, u okviru Sektora za reviziju Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom i drugih subjekata revizije;
3. Revizija finansijskih izveštaja za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja 16 subjekata revizije, prema kriterijumu: datih subvencija iz budžeta i garancije Republike Srbije, obaveštenja Uprave za javne nabavke o nepravilnostima u postupku javnih nabavki, utvrđenih rezultata u poslovanju (gubitka), u okviru Sektora za reviziju javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao ili ima učešće u kapitalu ili u upravljanju korisnik javnih sredstava;
4. Revizija završnih računa budžeta za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja prema kriterijumima: visina rashoda ostvarenih u 2009. godini, isplaćene zarade i broj zaposlenih u 2009. godini, da li je vršena eksterna revizija za 2009. godinu, visina transfera iz sredstava Republike u 2009. godini i dodatne informacije: nepravilnosti iz izveštaja o obavljenoj eksternoj reviziji lokalnih vlasti, kod 14 lokalnih vlasti, u okviru Sektora za reviziju budžeta lokalnih vlasti;
5. Revizija završnog računa za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja Nacionalne službe za zapošljavanje, u okviru Sektora za reviziju organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Pri donošenju Programa revizije za 2011. godinu kao jedan od kriterijuma za određivanje subjekata revizije, bila su i obaveštenja Uprave za javne nabavke o nepravilnostima na poslovima javnih nabavki, i obaveštenja i informacije koje je Institucija primila prethodne godine.

Na osnovu programa revizije za 2011. godinu vrhovni državni revizori su sačinili planove revizije za 2011. godinu kojima su precizirali revizorske aktivnosti. Planom revizije za 2011. godinu je određeno devet ministarstava za izvođenje revizije:

1. Ministarstvo finansija
2. Ministarstvo finansija - Poreska uprava
3. Ministarstvo finansija - Uprava carine
4. Ministarstvo unutrašnjih poslova
5. Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja
6. Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja
7. Ministarstvo za Kosovo i Metohiju
8. Ministarstvo odbrane
9. Ministarstvo zdravlja.

Izvršena je finansijska revizija Nacrta Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, koji sadrži: Bilans stanja, Bilans prihoda i rashoda, Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima, Izveštaj o novčanim tokovima, Izveštaj o izvršenju budžeta Republike, Izveštaj o primljenim donacijama i kreditima, domaćim i inostranim i izvršenim otplatama dugova, Izveštaj o korišćenju sredstava tekuće i stalne budžetske rezerve i Izveštaj o garancijama.

O izvršenoj reviziji sačinjen je Izveštaj o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu koji je dostavljen Ministarstvu finansija. Ministarstvo finansija priprema Nacrt zakona o završnom računu budžeta države.

Na dostavljanje nacrta izveštaja revidirani subjekti su podneli prigovore i nakon razmatranja prigovora i održanih raščišćavajućih sastanaka sa predstavnicima svih ministarstava o nacrtu izveštaja o reviziji, utvrđeni su predlozi izveštaja, koji su dostavljeni subjektima revizije. Na nalaze revizije sadržane u predlozima izveštaja subjekti revizije su uložili prigovore Savetu. Savet je odlučio o podnetim prigovorima, nakon čega je generalni državni revizor utvrdio konačan sadržaj izveštaja i isti su dostavljeni revidiranim subjektima, pređašnjim odgovornim licima, Narodnoj skupštini,

javnom tužilaštvu i republičkom javnom pravobranilaštvu. Ministarstvo finansija je dostavilo Državnoj revizorskoj instituciji Nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu.

U Nacrtu zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu obuhvaćeni su rashodi i izdaci u ukupnom iznosu od 673.777.554.000, koji u ukupnim rashodima budžeta učestvuju sa 65,14%, odnosno sa uključenim revidiranim izdacima za otplatu glavnice javnog duga iznose 70,61%.⁷¹

Revizijom godišnjih finansijskih izveštaja ministarstava obuhvaćeni su: računovodstveni sistem (definisanje organizacije računovodstvenog sistema, interne računovodstvene kontrolne postupke, kretanje računovodstvenih isprava, rokove za dostavljanje i način vođenja poslovnih knjiga); popis imovine i obaveza (usklađivanje stanja imovine i obaveza u knjigovodstvenoj evidenciji sa stanjem utvrđenim popisom, usaglašavanje finansijskih plasmana, potraživanja i obaveze, dostavljanje propisanih obrazaca Republičkoj direkciji za imovinu); interna kontrola (sistem procedura, izveštaj i dr.); interna revizija (normativno uspostavljanje sistema procedura, realizacija postavljenih planova interne revizije); obrasci bilansa prihoda i rashoda, izveštaji o kapitalnim izdacima i primanjima, izveštaji o novčanim tokovima, izveštaji o izvršenju budžeta (direktni korisnici budžetskih sredstava ne sačinjavaju završne račune) i javne nabavke.

⁷¹http://www.dri.rs/images/pdf/dokumenti/izvestaji_o_radu_2011.pdf, od subote 15. septembra 2012. god.

4.3. Pregled otkrivenih nepravilnosti

U postupku revizije kod revidiranih subjekata utvrđene su sledeće nepravilnosti:

4.3.1. Računovodstveni sistem

Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja nije svojim internim aktom, procedurama i kontrolnim postupcima bliže uredilo računovodstveni sistem u svim oblastima svog delovanja, obaveze i odgovornosti svakog učesnika u postupku kretanja računovodstvenih isprava od momenta formiranja do momenta knjiženja i arhiviranja i računovodstvene politike, a Ministarstvo finansija – Poreska uprava nije uredila sadržinu, postupak i način vođenja poreskog računovodstva u skladu sa zakonom.

4.3.2. Finansijska kontrola i upravljanje

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata:

1. Finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava,
2. Internu reviziju kod korisnika javnih sredstava i
3. Harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju.

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru⁷², definisano je, da su finansijsko upravljanje i kontrola sveobuhvatan sistem internih kontrola, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje uspostavlja rukovodilac korisnika javnih sredstava, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti kroz:

1. Poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima,

⁷² Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru „Službeni glasnik RS“, br. 99/2011, član 3.

2. Realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja,
3. Dobro finansijsko upravljanje i
4. Zaštitu sredstava i podataka (informacija).

Sistem internih kontrola treba da obezbedi primenu zakona, propisa, pravila i procedura; uspešno poslovanje; ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava; čuvanje sredstava i ulaganja od gubitaka, uključujući i od prevara, nepravilnosti i korupcije; integritet i pouzdanost informacija, računa i podataka.

Međunarodni standard revizije (ISA) 315 "Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške" nalaže da revizor treba da stekne razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja, u meri dovoljnoj za identifikovanje i procenu rizika postojanja materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, bilo usled kriminalne radnje ili greške, u meri neophodnoj za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka⁷³.

Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja, Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja, Ministarstvo za Kosovo i Metohiju i Ministarstvo odbrane nisu u potpunosti uspostavili sistem finansijskog upravljanja i interne kontrole na način koji svojim funkcionisanjem obezbeđuje primenu zakona, propisa, pravila i procedura, kao i postizanje drugih ciljeva zbog kojih se u skladu sa zakonom uspostavlja, u Ministarstvu zdravlja se određeni poslovi ne obavljaju u skladu sa pisanim procedurama, i finansijsko upravljanje i kontrola ne funkcionišu kao integrisani sistem.

4.3.3. Interna revizija

Interna revizija je nadzorna aktivnost ustanovljena unutar organizacije koja ispituje i procenjuje njene aktivnosti. Internu reviziju obavljaju osobe zaposlene kod poslovnog subjekta. Svrha interne revizije je pomoć članovima organizacije.

⁷³ Međunarodni standard revizije (ISA) 315 "Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške"

Delokrug rada interne revizije je prvenstveno namenjen rukovodstvu preduzeća. Eksternu reviziju obavljaju osobe koje nisu zaposlene kod poslovnog subjekta čiji se se finansijski izveštaji revidiraju. Eksterni revizori finansijskih izveštaja mogu se koristiti koristiti radom interne revizije ako procene da im je ona od koristi. Revizor u postupku planiranja revizije treba da proceni aktivnost interne revizije kako bi mogao efikasno pristupiti obavljanju revizije. Za kvalitet revizije od presudnog značaja je njena nezavisnost, koja mora biti institucionalizovana kroz adekvatnu organizacionu strukturu.

Zakonom o budžetskom sistemu, Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, i Međunarodnim standardima revizije (ISA) 610 uređena je interna revizija. Međunarodni standard revizije (ISA) 610 odnosi se na razmatranje rezultata rada interne revizije i nalaže da eksterni revizor treba da stekne dovoljno razumevanja aktivnosti interne revizije radi identifikovanja aktivnosti i procene rizika materijalne greške u finansijskim izveštajima i osmišljavanju i sprovođenju daljih revizorskih postupaka⁷⁴.

Funkcije interne revizije su provera primene zakona i poštovanja pravila interne kontrole; ocena sistema internih kontrola u pogledu njihove adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti; davanje saveta kada se uvode novi sistemi, procedure ili zadaci; revizija načina rada koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa uključujući i nefinansijske operacije u cilju postizanja ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti; uspostavljanje saradnje sa eksternom revizijom i vršenje ostalih zadataka neophodnih da bi se ostvarila sigurnost u pogledu funkcionisanja interne kontrole.⁷⁵

Interna revizija kod većine revidiranih subjekata i pored normativne regulative nije organizovana na način koji svojim funkcionisanjem omogućava doslednu primenu zakona i poštovanje interne kontrole, kao i ostvarivanje drugih ciljeva zbog kojih se u skladu sa zakonom i osniva.

⁷⁴ Međunarodni standard revizije (ISA) 610 "Razmatranje rezultata rada interne revizije"

⁷⁵ Izveštaj o reviziji nacrtu Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, str 25

4.3.4. Bilans stanja

Zakonom u budžetskom sistemu⁷⁶ propisano je da Završni račun sadrži stanja. U Bilansu stanja su iskazane bilansne pozicije koje odražavaju stanje potraživanja, obaveza i kapitala na dan 31.12. godine za koju se sastavlja. Osnov za sastavljanje obrasca Bilansa stanja je knjigovodstveno stanje navedenih kategorija u aktivni i pasivi svedeno na stanje po popisu 31.12. za godinu za koju se sastavlja obrazac.

4.3.4.1. Popis imovine i obaveza

Uredbom o budžetskom računovodstvu propisano je da se usklađivanje stanja imovine i obaveza u knjigovodstvenoj evidenciji korisnika budžetskih sredstava sa stvarnim stanjem koje se uređuje popisom, vrši na kraju budžetske godine, sa stanjem na dan 31. decembra tekuće godine, a način i rokovi vršenja popisa i usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem obavljaju se u skladu sa Uredbom o evidenciji i popisu nepokretnosti i drugih sredstava u državnoj svojini. U postupku revizije izvršena je provera da li je sproveden popis imovine i obaveza i izvršeno usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

Sledeći revidirani subjekti nisu izvršili popis imovine i obaveza: Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja i Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja, finansijske imovine – Ministarstvo finansija, Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja i usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem i usaglašavanje pomoćnih knjiga i evidencija sa glavnim knjigom.

4.3.4.2. Nefinansijska imovina

Vrednost nefinansijske imovine i kapitala koja je iskazana u bilansu stanja na dan 31.12.2010. godine Završnog računa budžeta Republike Srbije manja je

⁷⁶ Videti: Zakon o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS“, broj 54/09, 73/10 i 101/10), član 79.

za vrednost nefinansijske imovine koja je iskazana u bilansima stanja Ministarstva finansija, Poreske uprave, Ministarstva unutrašnjih poslova, Ministarstva za Kosovo i Metohiju, Ministarstva zdravlja, Ministarstva životne sredine i prostornog planiranja. Vrednost nefinansijske imovine i kapitala, koja je iskazana u bilansu stanja na dan 31.12.2010. godine Završnog računa budžeta Republike Srbije manja je za vrednost nefinansijske imovine koja nije iskazana u bilansima stanja Ministarstva ekonomije i regionalnog razvoja i Ministarstva odbrane. Vrednost nefinansijske imovine i kapitala koja je iskazana u bilansu stanja na dan 31.12.2010. godine Ministarstva životne sredine i prostornog planiranja i Ministarstva zdravlja, veća je za vrednost nefinansijske imovine u pripremi.

4.3.4.3. Finansijska imovina

Ministarstvo finansija nije u svojim pomoćnim evidencijama iskazalo potraživanja i na taj način je manje iskazalo finansijsku imovinu, kao i obaveze i nije izvršilo obračun kamate na odobrena sredstva počev od dana prenosa sredstava do kraja budžetske godine.

4.3.5. Bilans prihoda i rashoda

U Ministarstvu finansija – Poreska uprava je u pet slučajeva zbog pogrešnog primenjenog koeficijenta isplatila veći iznos plata i dodataka. Ministarstvo finansija, Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja i Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja su izvršili isplatu na ime obavljanja istovrsnih poslova, a po osnovu Ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova u trajanju dužem od 120 radnih dana u kalendarskoj godini, što nije u skladu sa zakonom.

Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja je izvršilo isplatu naknade članovima komisije za polaganje ispita za turističkog vodiča na teret sredstava budžeta, umesto iz sopstvenih prihoda, što nije u skladu sa zakonom.

Ministarstvo odbrane nije izvršilo povraćaj sredstava u budžet Republike Srbije kao prihod budžeta, a koji se odnosi na refundirana novčana sredstva za naknade za vreme odsustvovanja sa posla na teret fondova (porodiljsko bolovanje, bolovanje preko 30 dana i invalidnost rada drugog stepena) što nije u skladu sa zakonom.

4.4. Izražena mišljenja

Revizija koja je izvršena kao i prikupljeni dokazi obezbeđuju razumnu osnovu za mišljenje revizora.

Revizori su u postupku revizije prikupili odgovarajući dokazni materijal (odluke, rešenja, pravilnici, knjigovodstvene dokumentacije, računi i dr), u cilju izražavanja mišljenja da li finansijski izveštaji istinito i objektivno prikazuju finansijsko stanje i da li je poslovanje u skladu sa propisima. Nakon izvršene revizije najpre je sastavljen Nacrt izveštaja, na koji su subjekti revizije ulagali prigovore i dostavljali nove dokaze, a nakon razmatranja prigovora sastavljan je predlog izveštaja. Izveštaji o reviziji godišnjih finansijskih izveštaja subjekata revizije i Izveštaj o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu su dostavljeni subjektima revizije i Narodnoj skupštini, u kojima su kod sledećih subjekata revizije izražena mišljenja s rezervom: Ministarstvo finansija, Poreska uprava, Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja, Ministarstvo za Kosovo i Metohiju, Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja, Ministarstvo odbrane, Ministarstvo zdravlja. Takođe, mišljenje s rezervom je izraženo i u Izveštaju o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, a pozitivno mišljenje je izraženo kod Ministarstva finansija - Uprava carine. Mišljenje sa rezervom se izražava kada su finansijski izveštaji, osim za nepravilnosti ili neko ograničenje pravilno iskazani.

U Izveštaju o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije za 2010. godinu, u delu koji se odnosi na korišćenje javnih

sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom, izraženo je pozitivno mišljenje uz skretanje pažnje da je Narodna banka Srbije potencijalne procenjene troškove usklađivanja kvaliteta iskazala putem ispravke vrednosti zlata, što je rezultiralo činjenicom da je knjigovodstveno stanje prikazano u iznosu manjem za 36.613 hiljada dinara kao i za količinu od 10.185,43 grama zlata u odnosu na stanje utvrđeno popisom na dan 31.12.2010. godine.

U Izveštaju o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Fonda za razvoj Republike Srbije za 2010. godinu dato je uzdržavajuće mišljenje, zbog značajnih nepravilnosti i ograničenja u reviziji, od kojih se najznačajnija odnose na neizvršen popis imovine (preko 60%), neizvršeno usaglašavanje potraživanja za plasirana sredstva po osnovu odobrenih kredita (preko 70% plasmana), nepoštovanje programa Vlade pri odobravanju kredita, nepoštovanje i nedostatak internih procedura prilikom odobravanja kredita, nepreduzimanje mera za naplatu dospelih kredita i dr.

U revizorskim izveštajima od 16 javnih preduzeća, kod 11 javnih preduzeća izražena su mišljenja sa rezervom, a kod 5 javnih preduzeća nije izraženo mišljenje odnosno dato je uzdržavajuće mišljenje. Najveći broj nepravilnosti koje su sadržane u izraženim mišljenjima sa rezervom odnosi se na nefunkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, delimično izvršenje popisa imovine i obaveza i nedostavljenje podataka o imovini Republičkoj direkciji za imovinu, neadekvatnu primenu usvojenih računovodstvenih politika, podcenjenu vrednost imovine, neregistrovan državni kapital kao i nezakovitosti u vezi sa postupcima javnih nabavki. Uzdržavajuća mišljenja data su zbog ograničenja obima revizije i nemogućnosti pribavljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, u vezi sa nefunkcionisanjem informacionog sistema, odnosno sistema internih kontrola, neizvršenog popisa imovine, neevidentiranja značajnog dela imovine u poslovnim knjigama, kao i neusaglašenih potraživanja i obaveza.

Revizijom završnih računa jedinica lokalne samouprave konstatovane su brojne nepravilnosti, koje se odnose na nepoštovanje odredbi Zakona o budžetskom sistemu, Zakona o platama u državnim organima i javnim službama, Zakona o javnim nabavkama i drugih zakona, uredbi i pravilnika koji regulišu rad lokalnih vlasti. S obzirom da je Zakon

o budžetskom sistemu zakon kojim se definišu javna sredstva, pribavljanje i trošenje istih, njegova primena je od suštinskog značaja za utvrđivanje sstepena pravilnosti poslovanja revidiranog subjekta. U postupku revizije je utvrđeno da sistem internih kontrola i interne revizije ili nije uveden kao što je zakonom propisano ili ne funkcioniše na odgovarajući način. Zatim, pri sprovođenju postupaka javnih nabavki nije poštovana zakonska regulativa. Ovo su neke od spornih činjenica koje su posledica postupanja subjekata revizije suprotno propisima Republike Srbije, pa je uskladu sa tim, kao i u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, u izveštajima kod subjekata revizije izraženo mišljenje sa rezervom.

U postupku revizije finansijskih izveštaja Nacionalne službe za zapošljavanje za 2010. godinu, izvršeno je ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija i finansijskih transakcija i odluka radi prikupljanja dovoljnih, adekvatnih i pouzdanih dokaza na osnovu kojih je izraženo mišljenje sa rezervom u vezi sa pravilnošću Nacionalne službe za zapošljavanje.

4.5. Preporuke u vezi sa završnim računom budžeta Republike Srbije za 2010. godinu

Na osnovu činjenica iznetih u Izveštaju o reviziji Nacrta završnog računa budžeta Republike Srbije za 2010. godinu, date preporuke se odnose na uređenje računovodstvenog sistema u skladu sa propisima i međunarodnim standardima u cilju obezbeđenja jedinstvene i sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava, naročito u pogledu stanja i promena na imovini, potraživanjima, obavezama i izvorima finansiranja, uspostavljanje sistema internih kontrola i internih revizija radi obezbeđenja realnog i kompletnog finansijskog i poslovnog izveštaja, sprovođenja popisa imovine i obaveza i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem, evidentiranje akata kroz delovodnu knjigu u skladu sa Uredbom o kancelarijskom poslovanju organa državne uprave i Uputstvom o kancelarijskom poslovanju

organa državne uprave, kao i obezbeđenje da računovodstvene isprave sadrže sve potrebne elemente, sva knjiženja vrše u skladu sa Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, godišnje izveštaje sastavljaju u skladu sa Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, dostavljaju Upravi za trezor dokumentaciju u skladu sa propisima.

U konačnom izveštaju o reviziji data je preporuka Upravnom odboru Fonda za razvoj, kao predstavniku osnivača Republike Srbije, da donese odluku o raspodeli neraspoređene dobiti iz ranijih godina, u skladu sa odredbama Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja, koji upućuju na obavezu vlasnika da odluči o tome da li i kada će izvršiti raspodelu dobiti.

U postupcima revizije finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovnja javnih preduzeća za 2010. godinu, date su preporuke koje se odnose na sledeće nepravilnosti: neuspostavljanje odgovarajućeg sistema finansijskog upravljanja i kontrole, neuspostavljanje interne revizije, neregistrovanog državnog kapitala, nerealne procene imovine. Važno je istaći da je u postupcima revizije utvrđeno da kod svih javnih preduzeća obuhvaćenih revizijom nije uspostavljen odgovarajući sistem finansijskog upravljanja i kontrole niti je uspostavljena interna revizija u skladu sa propisima.

Na osnovu revidiranih finansijskih izveštaja završnih računa budžeta lokalnih vlasti date su preporuke za poboljšanje rada lokalnih vlasti. Neke od njih su: uspostavljanje adekvatnog sistema internih kontrola i organizovanje interne revizije, raspoređivanje radnika u skladu sa Pravilnikom o unutrašnjem uređenju i sistematizaciji radnih mesta, donošenje akta o budžetskom računovodstvu, radu trezora i o postupku vraćanja neutrošenih sredstava budžeta koja su preneti korisnicima u skladu sa Odlukom o budžetu a nisu utrošena u toku budžetske godine, da se u svim odlukama o izvornim prihodima propiše odgovornost pri utvrđivanju, kontroli i naplati izvornih javnih prihoda...

Pored izraženog mišljenja sa rezervom, u izveštaju o reviziji Nacionalne službe za zapošljavanje dato je nekoliko preporuka: pokretanje inicijative za izmenu Zakona o zapošljavanju i osiguranju za slučaj nezaposlenosti kako bi se bliže uredila isplata novčane naknade u jednokratnom iznosu radi samozapošljavanja kao aktivne politike zapošljavanja; da se opštim aktom subjekta revizije u potpunosti urede kriterijumi i način sprovođenja svih mera aktivne politike zapošljavanja, pravo na novčanu pomoć polaznika obuka i uslove poravnanja kao načina promene ugovornih obaveza.

4.6. Povratne informacije i ocena odazivnih izveštaja

Vršena je provera navoda iz odazivnih izveštaja o merama koje su subjekti revizije preduzeli za otklanjanje nepravilnosti utvrđenih prilikom revizije finansijskih izveštaja za 2009. godinu i na osnovu toga je pripremljena ocena verodostojnosti odazivnih izveštaja tih subjekata. Subjekti revizije su bili u obavezi da otklone nepravilnosti utvrđene prilikom revizije finansijskih izveštaja i dostave odazivne izveštaje. Odazivne izveštaje o otklanjanju utvrđenih nepravilnosti dostavili su Ministarstvo finansija, Ministarstvo finansija – Uprava za trezor, Ministarstvo prosvete, Ministarstvo rada i socijalne politike, Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede, Ministarstvo za nauku i tehnološki razvoj i Ministarstvo omladine i sporta. Ministarstvo finansija je izvršilo evidentiranje u svojim pomoćnim knjigama na odgovarajućim kontima, postupilo je po preporukama koje su se odnosile na pravilnu primenu instituta – javni rashodi i izdaci države iz Zakona o budžetskom sistemu, usaglasilo je podatke u obrascima godišnjeg finansijskog izveštaja sa podacima iz pomoćne knjigovodstvene evidencije. Ministarstvo finansija – Uprava za trezor je preporuke Institucije u celosti prihvatila i po njima postupila; u cilju otklanjanja nepravilnosti sprovela je postupak javnih nabavki u 2010. godini za nabavku usluga i dobara koju je vršila bez sprovedenog postupka javnih nabavki u skladu sa zakonom, sprovela je evidentiranje na odgovarajućim kontima ekonomskih klasifikacija, preduzela je mere da se preciznije uredi problematika koja se odnosi na javni

dug. Ministarstvo prosvete je izvršilo popis dugoročne finansijske imovine i evidentiralo potraživanja od zaposlenih, izvršilo je usklađivanje poslovnih knjiga i normativnih akata u delu koji se odnosi na internu reviziju. Utvrđene nepravilnosti koje se odnose na zaključenje ugovora o delu suprotno odredbama zakona nisu mogle da se otklone i podneta je prekršajna prijava. Ministarstvo rada i socijalne politike je internim aktom uredilo procedure i kontrolne postupke u svim oblastima iz svog delokruga, uspostavilo internu kontrolu i internu reviziju u skladu sa propisima. Za utvrđene nepravilnosti koje su se odnosile na nesprovođenje postupaka javnih nabavki u skladu sa zakonom i zaključenje ugovora o delu i ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova suprotno zakonu, su podnete prekršajne prijave. Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede je izvršilo uknjiženje nefinansijske imovine u pripremi, kao i druga potrebna knjiženja, dok su u pogledu izvršenih javnih nabavki bez sprovedenog postupka javnih nabavki u skladu sa zakonom i zaključenih ugovora o delu suprotno zakonu, podnete prekršajne prijave. Ministarstvo za nauku i tehnološki razvoj je uskladilo Pravilnik o računovodstvu sa Uredbom o računovodstvu i uredilo sistem procedura za finansijsko upravljanje, izvršilo je usklađenje poslovnih knjiga, izvršilo je povraćaj sopstvenih sredstava u budžet. Ministarstvo omladine i sporta je iniciralo izmene propisa kojima će se urediti način ostvarivanja nacionalnih priznanja i nagrada, kao i donošenje Direktive i uputstva za vođenje interne evidencije o korišćenju službenih vozila.

Ministarstvo finansija je postupilo u skladu sa nalazima Institucije koji se odnose na Izveštaj o izvršenoj reviziji Nacrta završnog računa za 2010. godinu i predložilo je dopunu Zakona o budžetskom sistemu koja se odnosi na obezbeđenje podataka nefinansijske imovine o vrednosti i strukturi, i utvrdilo rok za dostavljanje, takođe je iniciralo izmenu propisa koji se odnose na umanjenje iznosa primanja za naknade za prateće troškove zaduživanja od strane pojedinih banaka i drugih institucija, sprovelo je sva potrebna knjiženja i iskazalo je ukupne prihode i primanja, odnosno rashode i izdatke i prihvatilo je preporuke tako da je uredilo Glavnu knjigu trezora u skladu sa odredbama Zakona o budžetskom sistemu i Uredbom o budžetskom sistemu, izvršilo je odgovarajuće evidentiranje i navedene iznose iskazalo u Nacrtu završnog računa za 2010. godinu, donelo je Uputstvo za pripremu budžeta Republike Srbije za 2011.

godinu, dalo je preporuku korisnicima budžetskih sredstava da uspostave sistem interne kontrole na način da donošenjem i sprovođenjem politika, procedura, aktivnosti obezbede primenu zakona, propisa, pravila i drugih ciljeva, kao i preporuku da korisnici budžetskih sredstava koji imaju obavezu, a nisu uspostavili internu reviziju, da to učine u skladu sa zakonom, kao i da uspostave evidencije finansijske i nefinansijske imovine. Ministarstvo finansija je u cilju pravilne primene javnih rashoda i izdataka države pokrenulo postupak za izmenu i dopunu Zakona o budžetskom sistemu, kao i za izmenu Pravilnika o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem.

Odazivne izveštaje su blagovremeno dostavili svi revidirani subjekti u 2011. godini i postupili po nalazima i mišljenju i prihvatili date preporuke i to: Ministarstvo finansija, Ministarstvo finansija – Poreska uprava, Ministarstvo unutrašnjih poslova, Ministarstvo ekonomije i regionalnog razvoja, Ministarstvo za Kosovo i Metohiju, Ministarstvo odbrane, Ministarstvo zdravlja, a Ministarstvo životne sredine i prostornog planiranja, kome je odobren naknadni rok, blagovremeno je dostavilo odazivni izveštaj koji je u postupku razmatranja i ocene. Ministarstvo finansija – Uprava carine nije bila u obavezi da dostavlja odazivni izveštaj, obzirom da je u Izveštaju izraženo pozitivno mišljenje.

4.7. Efekti revizije i doprinos pravilnom korišćenju javnih sredstava

Osim aktivnosti i mera koje su revidirani subjekti preduzeli u samom postupku revizije, Institucija je cenila verodostojnost odazivnih izveštaja u vezi sa utvrđenim nepravilnostima i preduzetim merama za njihovo otklanjanje, koje se sastoje u sledećem:

- 1) Revidirani subjekti su doneli odgovarajuća opšta akta, kojima su bliže uredili evidentiranje stvarnog stanja imovine, obaveza i potaraživanja, čime se obezbeđuje očuvanje i zaštita imovine Republike Srbije, što je bitno za objektivno i pravilno sačinjavanje Bilansa stanja godišnjeg finansijskog izveštaja, kroz

smanjenje ili povećanje izdataka, a što je od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).

- 2) Revidirani subjekti su izvršili usaglašavanje pomoćnih knjiga i evidencija sa glavnim knjigom; iskazali rashode i izdatke na propisanim ekonomskim klasifikacijama u skladu sa Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem; omogućili dostavljanje računovodstvenih isprava o nastalim poslovnim promenama; uredili knjigovodstvenu dokumentaciju i pomoćne evidencije, što je od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).
- 3) Revidirani subjekti su izvršili povraćaj neutrošenih sredstava na račun Izvršenja budžeta Republike Srbije i povraćaj sredstava od zaposlenih; obezbedili računovodstvene isprave za izvršene rashode; obezbedili izvršenje rashoda na osnovu prethodno donetog akta nadležnog organa; sačinili akt o preuzetim obavezama; izvršili rashode sa propisanih aproprijacija; bliže uredili raspodelu i korišćenje subvencija; uspostavili mehanizam kontrole namenskog trošenja sredstava prenetih realizatorima na osnovu ugovora; što je bitno za objektivno i pravilno sačinjavanje Izveštaja o izvršenju budžeta godišnjeg finansijskog izveštaja kroz smanjenje ili povećanje rashoda i/ili izdataka, odnosno prihoda i/ili primanja, a što od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).
- 4) Javne nabavke. Revidirani subjekti su sprovedi postupke javnih nabavki i zaključili pisane ugovore u skladu sa zakonom i podzakonskim aktima, a što je od uticaja na ekonomično i efikasno trošenje sredstava.
- 5) Opšti akti. Revidirani subjekti su inicirali izmene i dopune zakona i pravilnika, doneli opšta akta kojima su naknadno određene oblasti i postojeća opšta akta uskladili sa propisima; izvršili međusobno usklađivanje internih opštih akata, čime su se stvorili preduslovi za izvršenje rashoda i izdataka u skladu sa propisima, što ima uticaja na objektivno i pravilno sačinjavanje Bilansa stanja i Izveštaja o izvršenju budžeta godišnjeg finansijskog izveštaja kroz smanjenje ili povećanje rashoda i/ili izdataka, odnosno prihoda i/ili primanja, a što je od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).

- 6) Ugovori van radnog odnosa. Revidirani subjekti su obezbedili da se ugovori o delu i ugovori o privremenim i povremenim poslovima zaključuju u skladu sa zakonom, čime su se stvorili preduslovi za izvršenje rashoda, što ima uticaja na objektivno i pravilno sačinjavanje Izveštaja o izvršenju budžeta godišnjeg finansijskog izveštaja kroz smanjenje ili povećanje rashoda, što je od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).
- 7) Revidirani subjekti su normativno uspostavili sistem internih kontrola i preduzeli aktivnosti za sprovođenje istih, čime su se stvorili preduslovi za funkcionisanje kontrolnog mehanizma za praćenje i izvršenje rashoda i izdataka, prihoda i primanja, u skladu sa propisima, što ima uticaja na objektivno i pravilno sačinjavanje Bilansa stanja i Izveštaja o izvršenju budžeta godišnjeg finansijskog izveštaja kroz smanjenje ili povećanje rashoda i/ili izdataka, odnosno prihoda i/ili primanja, što je od uticaja na utvrđivanje i iskazivanje rezultata (suficit/deficit).
- 8) Interna revizija. Revidirani subjekti su normativno uspostavili internu reviziju i preduzeli aktivnosti za funkcionisanje interne revizije u skladu sa propisima, čime su se stvorili preduslovi za uveravanje o tačnosti i objektivnosti godišnjih finansijskih izveštaja na osnovu odgovarajućih i dovoljnih dokaza o pravilnosti poslovanja, odnosno usklađenosti sa propisima.
- 9) U izveštajima o javnom dugu iz 2009. godine po preporuci Institucije iskazuju se i obaveze po osnovu alokacije specijalnih prava vučenja po Stand by aranžmanu MMF-a, koju ranije nisu iskazivali ni Narodna banka ni Ministarstvo finansija – Uprava za javni dug.

Aktivnosti revizije doprinele su povećanju odgovornosti u trošenju javnih sredstava i upravljanju javnom imovinom. Putem datih preporuka tokom vršenja revizije zaposleni na poslovima revizije su dali značajan doprinos u vezi sa evidentiranjem državne imovine i trošenjem javnih sredstava.

Narodna banka Srbije je nakon raspodele dobiti po završnom računu za 2009. godinu uplatila u budžet Republike u 2010. godini 2.6 milijardi dinara, a u 2011. godini u toku postupka revizije, uplatila je deo dobiti po završnom računu za 2010. godinu u

iznosu od 4.1 milijarde dinara. Fond za razvoj Republike Srbije je u toku revizije uplatio u budžet Republike deo iskazane dobiti po završnom računu za 2010. godinu u iznosu od 2.1 milijardu dinara, a kako u ranijim godinama Fond nije vršio raspodelu dobiti data je preporuka da istu izvrši i odgovarajući deo dobiti uplati u budžet Republike.

Tokom 2011. godine Sektor za reviziju budžeta lokalnih vlasti je kroz postupak revizije utvrdio probleme sa kojima se suočavaju lokalne vlasti u izvršavanju svojih nadležnosti. Revizori su u radu na terenu uočili i nesaglasnost propisa, što je doprinelo pogrešnom postupanju odgovornih lica u jedinicama lokalnih samouprava. Jedan od većih problema u funkcionisanju lokalnih vlasti predstavljaju “stari” zakoni koji su na snazi, a koji ne prate izmene koje su nastale u praksi, zatim neprecizna mišljenja nadležnih ministarstava. Revizori sudavali preporuke za rešavanje tekućih problema, i ti saveti su često prihvatani.

U toku postupka revizije završnog računa za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja Nacionalne službe za zapošljavanje, subjekt revizije je preduzeo sledeće aktivnosti na otklanjanju nepravilnosti: da zaposleni koji obavljaju poslove za koje je predviđeno polaganje državnog ili stručnog ispita, a nisu imali položene ispite započnu sa polaganjem potrebnih ispita; na uspostavljanju funkcionalne nezavisnosti jedinice za internu reviziju; za povraćaj sredstava doprinosa na novčanu naknadu korisnika kojima je prestalo pravo i koji su izvršili povraćaj više isplaćene novčane naknade... Subjekt revizije preduzeo je i aktivnosti na izmeni i dopuni Pravilnika o kriterijumima i načinu sprovođenja mera aktivne politike zapošljavanja kojima će biti bliže uređeni kriterijumi i način sprovođenja stručnog osposobljavanja i usavršavanja pripravnika, finansiranje dodatnog obrazovanja i obuke, subvencije za otvaranje novih radnih mesta i podrške samozapošljavanju i sprovođenja javnih radova, pravo na novčanu pomoć polaznika obuka i uslovi poravnanja kao način primene ugovornih obaveza...

ZAKLJUČAK

Međunarodno finansijsko i poslovno okruženje suočeni su sa velikim obimom pojava prevara, koje ugrožavaju dugoročnu ekonomsku stabilnost privrede i predstavljaju limitirajući faktor daljeg skladnog privrednog razvoja. U našoj zemlji pojave finansijskih prevara su sve izraženije. Revizija je od velikog značaja, jer je njena uloga da otkrije nepravilnosti ukoliko je došlo do zloupotrebe javnih sredstava, rasipanja i neefikasne upotrebe raspoloživih budžetskih sredstava. S obzirom da je budžetskih proces loš i da građani Srbije ne znaju gde ide deo njihovog novca, potrebno je insistirati na reviziji finansijskih izveštaja. Prvom revizijom završnog računa budžeta u istoriji Srbije, utvrđen je niz nepravilnosti i kršenja zakona u trošenju sredstava za 2008. godinu. Revizija budžeta Srbije je ukazala na veoma ozbiljne probleme i iznela je na videlo neverovatnu neodgovornost u trošenju novca građana. Srbija je jedna od retkih zemalja u kojoj su reči „završni račun“ među onim rečima koje predstavljaju sinonim za problem, dok je u sređenim i naprednim društvima završni računi instrument merenja uspešnosti.

Budžet svake zemlje najveći je fond kojim država raspolaže za vođenje politike u korist građana. Pošto je budžet plan Vlade kako će trošiti javna sredstva da bi udovoljila javnim potrebama, informacije o budžetu moraju biti javno dostupne, i na taj način će građani biti upućeni da li Vlada odnosno država ovo radi odgovorno i kvalitetno. Transparentnost budžeta prvi je korak i prvi uslov za ocenjivanje odgovornosti postupaka i prakse Vlade u trošenju novca njenih građana. Do sada stručna javnost smatra da srpski budžet još nije dovoljno transparentan. Najveći problem netransparentnosti budžeta Srbije je neverovatna činjenica da u celom posmatranom periodu nije postojao javni završni račun budžeta, iako je to predviđeno zakonom i obaveza je Vlade i Skupštine Srbije. Netransparentni budžet je generator neracionalnih trošenja, povećanja socijalnih razlika i korupcije, a može biti i kočnica ekonomskog

razvoja. Nesistematsko i nekonzistentno prikazivanje budžetskih planova u zakonima i rebalansima budžeta u periodu 2005-2008. godine posledica je ili nedovoljne stručnosti ili, što je verovatnije, pritisaka političkih interesa da se prikriju podaci koje javnost ne bi dobro ocenila.

Vlada ima zakonom propisanu obavezu da javno prikazuje budžet, odnosno plan kako će se trošiti javna sredstva, kao i obavezu da prikazuje završni račun budžeta koji predstavlja dokaz kako su ta sredstva utrošena, odnosno kako je budžet izvršen. Pošto država uzima sredstva od građana i raspoređuje ih, građani očekuju da država ispuni određene uloge koje se odnose na zaštitu građana i zadovoljavanje njihovih potreba. Sve dok država bude štitila svoje interese, građani će živeti u neznanju gde odlazi njihov novac.

Zato važnu ulogu igra Državna revizorska institucija, koja se bavi otkrivanjem nenamenskog trošenja sredstava. Obavljanjem revizije se otklanjaju sve sumnje o eventualnoj zloupotrebi budžetskih sredstava. Državna revizorska institucija je tek počela da svake godine radi reviziju završnog računa budžeta Srbije, lokalnih vlasti, ali i kontrolu rada fondova, NBS, javnih preduzeća, političkih stranka, korisnika sredstava EU, donacija i međunarodne pomoći... Sve to ukazuje na značaj ove institucije.

Državnoj revizorskoj instituciji nije potrebna bilo čija politička podrška, već je njena uloga da beskompromisno i van domašaja političkih igara sačini uvid u tokove i način trošenja budžetskih sredstava, da kontroliše nepravilnosti u trošenju sredstava, da kontroliše izveštaje i procenjuje njihovu istinitost i objektivnost. Uvođenje Državne revizorske institucije je dovelo do kontrole ekonomskog ponašanja u sticanju i trošenju sredstava.

Kao najviši, nezavisni, državni organ revizije budžeta u Republici Srbiji, Institucija pruža profesionalno uveravanje Narodnoj skupštini i građanima Republike Srbije da li se javna sredstva koriste efektivno, efikasno i ekonomično. Institucija je opredeljena da doprinosi parlamentarnoj kontroli i dobrom upravljanju u javnom sektoru, pri čemu se zaposleni u njoj rukovode suštinskim vrednostima: integritetom, nezavisnošću,

objektivnosti, profesionalizmu, poverljivosti, fer ponašanju, kontinuiranom profesionalnom razvoju i otvorenoj komunikaciji.

Program revizije za 2011. godinu Institucija je izvršila u celosti, a sve izveštaje o obavljenim revizijama dostavila Narodnoj skupštini, čime se obezbeđuje njihova obimna distribucija i rasprava. Institucija konstantno radi na razvoju, izgradnji i jačanju svojih kapaciteta. U odnosu na 2010. godinu, u 2011. godini broj subjekata revizije je znatno povećan.

Ostvarenje Strateškog plana Državne revizorske institucije za period 2011 – 2015. godine predstavlja kontinuirani proces upravljanja promenama za koji možemo očekivati da će imati uticaja na organizacionu strukturu Institucije, razvoj njenih operativnih sposobnosti, upravljanje ljudskim resursima, kao i procedure i politike obavljanja planiranih aktivnosti. Pitanje merenja uspešnosti ostvarivanja Strateškog plana posebno je važno zato što je revizija javnog sektora državna funkcija koja obezbeđuje kontrolu, transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim finansijama i javnom svojinom.

Institucije i subjekti revizije postaju svesni da postoji Institucija koja ih kontroliše i čije procedure moraju poštovati. Kroz ovaj rad smo istakli da subjekti revizije počinju da poštuju preporuke revizora u vezi sa završnim računom, što je dobar znak jer to doprinosi pravilno korišćenju javnih sredstava. Smatram da je zajednički interes svih institucija i subjekata sistema da Državna revizorska institucija izraste u snažnu, kompetentnu i nezavisnu instituciju koja može odgovoriti složenom zadatku kvalitetne i objektivne revizije i kontrole javne potrošnje. Bitno je da je Državna revizorska institucija počela da radi i to je prvi korak na jednom dugom i bitnom putu koji treba podržati.

LITERATURA

[1] Bibliografija

1. Andrić M., Krsmanović B., Čalija N., Kulina D. (2007) *Revizija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Subotica
2. Đorđević D. (2009) *Javne finansije – Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Visoka škola za računovodstvo i berzansko poslovanje, drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd
3. Ivaniš M. (2006) *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd
4. Kotler F. (2006) *Marketing menadžment*, Data status, Beograd
5. Leko V. (2004) *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd
6. Miljević M. (2007) *Metodologija naučnog rada*, Filozofski fakultet, Univerzitet u Istočnom Sarajevu Pale
7. Popović D. (1997) *Nauka o porezima i poresko pravo*, Prvo izdanje, Budapest: Open Society Institute, Constitutional and Legislative Policy Institute/ Institut Otvoreno društvo, Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd: Savremena administracija
8. Ristić Ž., Belokapić P. (2009) *Ekonomija javnih finansija: menadžment javnog finansiranja: upravljanje fiskalnim finansijama*, EtnoStil d.o.o, Beograd
9. Stakić B., Barać S. (2008) *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet, Treće izdanje, Beograd
10. Stanišić M. (2006) *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd
11. Stojanović R., Savić M., Tatić I., Čanak J., Kulić S., Damjanović D., Ljubičić V., Šljivančanin B. (2003) *Primena kontnog plana za budžetsko računovodstvo*, Savez računovođa revizije, Računovodstvo d.o.o, Beograd

[2] Propisi

1. Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2011. godinu
2. Izveštaj o reviziji nacrtu Zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu
3. Međunarodni standard revizije (ISA) 315 "Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške"
4. Međunarodni standard revizije (ISA) 610 "Razmatranje rezultata rada interne revizije"
5. Poslovnik državne revizorske institucije, "Sl. glasnik RS" br. 9/2009
6. Pravilnik o načinu pripreme sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog osiguranja, „Službeni glasnik RS“, broj 51/07 i 14/08, 125/03 i 12/06
7. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru „Službeni glasnik RS“, br. 99/2011
8. Uredba o budžetskom računovodstvu, objavljena u "Sl. glasniku RS", br. 125/2003 i 12/2006
9. Zakon o budžetskom sistemu, objavljen u "Sl. glasniku RS", br. 54/2009, 10/05, 54/07 i 36/2010, 54/10, 73/10 i 101/10
10. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, objavljen u "Sl. glasniku RS", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010
11. Zakon o javnim prihodima i rashodima, objavljen u "Sl. glasniku RS", br. 76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 33/2004

[3] Internet izvori:

1. <http://www.dri.rs/> (pregledano 19. novembra 2011. god.)
2. http://www.dri.rs/images/pdf/dokumenti/izvestaji_o_radu_2011.pdf, (pregledano 15. septembra 2012. god.)
3. <http://www.dri.rs/images/pdf/revizija2011/izv-zrrs2010.pdf>, (pregledano 15. septembra 2012. god.)
4. <http://www.intosai.org>, (pregledano 20. Jula 2012. god.)
5. <http://www.mfin.gov.rs/> (pregledano 10. septembra 2011. god.)
6. <http://www.naslovi.net> (pregledano 25. avgusta 2011. god.)
7. <http://www.poslovnapolitika.com> (pregledano 25. novembra 2011. god.)
8. <http://www.skockajtebudzet.rs> (pregledano 20. avgusta 2011. god.)
9. <http://www.trezor.gov.rs> (pregledano 20. novembra 2011. god.)