



*The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library*

**This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.**

**Help ensure our sustainability.**

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

[aesearch@umn.edu](mailto:aesearch@umn.edu)

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

*No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.*

### ОБЛИЦИ НАДЗОРА НАД ЈАВНИМ РАСХОДИМА

#### Апстракт

*Контрола трошења државног новца, поготово у развијеним земљама, представља демократску тековину засновану на принципу да грађани путем акредитованих и непристрасних институција имају могућност да остваре увид у све аспекте трошења новца пореских обзирника. У том смислу, надзор на трошењем јавних расхода представља активност усмерену на смањење трошкова функционисања органа државе и њених ентитета. Државни надзор обухвата три сегмента и то: контролу, инспекцију и државну ревизију. Контроле су свакодневни континуирани надзор запошљених у оквиру државне управе и има најчешће интерни карактер. Инспекције су накнадне екстерне контроле државних органа. Државна ревизија има функцију испитивања јавних расхода и оцењује економичност, ефикасност и ефективност државних-буџетских институција. У овом тексту, обрадили смо најзначајније аспекте надзора над јавним финансијама кроз: интерну контролу, државну интерну ревизију, административну, рачунско-судску и парламентарну контролу. Сви наведени облици међусобно се преплићу чинећи један интегративни систем надзора над јавним финансијама, имајући јасан циљ - смањење јавних расхода и јефтинију државу.*

**Кључне речи:** Надзор, државна интерна ревизија, парламентарна контрола.

### FORMS OF PUBLIC EXPENDITURE SUPERVISION

#### Abstract

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

*internal control, internal state audit, and administrative, accounting-court and parliamentary control. All these forms intertwine thus creating one integrating supervision system of public finance, with one clear goal – decrease in public expenditure and less expensive state.*

**Key words:** *Supervision, internal state audit, parliament control.*

## 1. Интерна контрола

Систем интерне контроле обухвата контролно окружење и контролне поступке, план и организацију, као и све методе и поступке које је донело руководство правног субјекта ради помоћи да се остваре управљачки циљеви и да се у највећој могућој мери обезбеди исправно и ефикасно вођење пословања, што укључује примену пословне политике руководства, очување интегритета средстава, спречавање и откривање злоупотреба и грешака, тачност и потпуност рачуноводствене евиденције и благовремену припрему поузданих финансијских информација.<sup>1</sup>

Интерна контрола је веома значајна за ефикасно управљање и функционисање предузећа у тржишном систему.<sup>2</sup>

Систем интерних контрола обухвата све делове пословног система. Интерна контрола покривају све пословне трансакције, чиме се пружа подршка менаџменту у остварењу пословних циљева. Интерна контрола се врши континуирано. Систем интерних контрола омогућава заштиту власника акција, а својим радом омогућава бољи рад интерне ревизије у предузећу. Такође, представља основу за квалитетан рад екстерне ревизије. Интерна контрола спречавања проневере, злоупотребе и грешака у току рада. Систем интерних контрола обезбеђује тачне и поуздане рачуноводствене информације. Интерне контроле су најчешћи облик интерног надзора пословног система.

«Уколико су у пословном систему интерне контроле неефикасне или ако не постоје у свим сегментима пословања, нема вероватноће да ће то компензирати неке друге накнадне контроле».<sup>3</sup>

Професор Виторовић наводи да су интерне контроле укључене у све радне процесе тако да нема процеса рада без контроле као његовог саставног дела.<sup>4</sup>

Интерне контроле које обављају сви запослени подразумева организационе мере и контролне поступке, уведене од стране менаџера, да би се обезбедило пословање у складу са пословном политиком предузећа и повећала ефикасност.

Интерна контрола предузећа састоји се од пет повезаних компоненти:<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Смернице ревизије Међународне федерације рачуновођа

<sup>2</sup> Др Марко Иваниш «Значај интерне контроле у ревизији финансијских извештаја», СРРС, «Ревизор»

<sup>3</sup> Др Богољуб Виторовић, Др Мирко Андрић: «Основи ревизије», СРРС, 1995., Београд

<sup>4</sup> Др Богољуб Виторовић «Основи ревизије», СРРС, 1996. године, Београд

- 1) услови у којима се спроводи контрола,
- 2) процена ризика,
- 3) активности контроле,
- 4) информисање и извештавање
- 5) надзор.

Циљеви интерних контрола треба да омогуће одвијање пословних активности у складу са пословном политиком и стратегијом предузећа. На тај начин смањиће се ризик од настанка штете и сачуваће се имовина предузећа. Интерна контрола треба да омогући уредност, ажурност и поузданост рачуноводствене евиденције, као благовремено састављање књиговодствених докумената у моменту настанака сваке пословне промене. То ће омогућити благовремено састављање рачуноводствених информација и извештаја за пословно одлучивање, чиме ће се повећати ефикасности пословања. Систем интерне контроле мора бити конципиран тако да омогућава разумне доказе и уверавања, али под условом да трошкови не прелазе корисити које доноси. Ипак систем интерне контроле има ограничења.

«Ефикасност сваког система интерне контроле подложна је одређеним ограничењима својствених сваком систему, што укључује и кршење интерне контроле од стране управе, грешке радника и тајне спорузме».<sup>6</sup>

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

Интерна контрола буџетских корисника подразумева организацију, политике и процедуре које се користе да би се осигурало извршавање послова који су дати у надлежност буџетским корисницима. Она проверава да ли су ресурси при извршењу послова из надлежности буџетског корисника коришћени у складу са постављеним циљевима. Интерна ревизија проверава да ли су програми и планови за извршавање послова из надлежности буџетских корисника заштићени од губитака, преваре или лошег управљања. Она брине и о томе да су управи увек на располагању поуздане и благовремене информације које се користе при извештавању, подршци и доношењу одлука. Интерна контрола омогућава откривање грешке или преваре на нивоу буџетског корисника.

Систем интерне контроле буџетског корисника обухвата контроле у рачуноводству, набавци и финансијском извештавању. Значај система интерне контроле буџетског корисника је у томе што се оне одвијају истовремено с текућим процесом рада а исти је уграђен у тај процес и чини његов саставни део. Интерна контрола може бити организована као посебна организациона јединица или може бити уграђена у организацију, о чему одлучује руководиоц буџетског корисника.

<sup>5</sup> Др Марко Иваниш: «Значај интерне контроле у ревизији финансијских извештаја», СРРС, «Ревизор»

<sup>6</sup> Др Марко Иваниш: «Значај интерне контроле у ревизији финансијских извештаја», СРРС, «Ревизор», оп.цит.

Правилник о унутрашњој организацији зависно од величине буџетског корисника, његове унутрашње организације, сврсисходности и оправданости трошкова, дефинисаће ову проблематику. Систем интерних контрола буџетског корисника дели се на три основне контроле и то:

- 1) Управљачке,*
- 2) Административне и*
- 3) Рачуноводствене.*

#### *а) Успостављање система интерне контроле*

Приликом успостављања интерне контроле потребно је проценити и контролисати финансијске ризике. Руководилац буџетског корисника мора да донесе Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних места. Тај правилник ће осигурати унутрашњу организацију која ће удовољити циљевима сваког буџетског корисника. Систематизација радних места подразумева одговарајућу адекватну квалификациону структуру, радно искуство, одговорност по хијерахији управљања и интерперсоналне односе унутар буџетског корисника. Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних места основни је и најважнији писани акт на коме се темељи систем интерних контрола. Приликом доношења Правилника мора се водити рачуна, и у највећој мери уградити у Правилник, степен ризика за сваки посао и радно место, а затим утврдити и одговарајући ниво одговорности, чиме ће се спречити могуће појаве грешака и неправилности. Руководилац буџетског корисника дужан је да преузме све мере за доношење прописаних процедура где ће на основу обавеза и задатака дефинисаних по радним местима одредити лица која ће урадити нацрт појединачних процедура. При извршењу овог задатка, треба утврдити које су писане процедуре биле донешене, извршити њихову анализу посебно са становишта ризика, евентуалне измене и допуне, а затим приступити изради свих осталих прописаних писмених процедура и поступака. Посебно треба имати у виду да извршење задатака и послова по наведеним процедурама може имати утицаја на садржај Правилника о унутрашњој организацији и систематизацији радних места. То се посебно односи у делу који регулише назив и садржај послова и задатака појединих радних места. После извршене верификације, тј. доношења процедура, треба формирати стручну комисију са задатком да се на основу урађених и оверених писаних процедура и поступака, израде Правилник о интерним контролама – интерним контролним поступцима.

Правилник обавезно мора да садржи:

- 1) Управљачке контролне поступке,*
- 2) Административне контролне поступке,*
- 3) Рачуноводствене интерне контролне поступке,*
- 4) Поступке процене ризика,*
- 5) Поступке информисања,*
- 6) Поступке комуникације и*
- 7) Поступке надгледања.*

### ***б) Управљачки контролни поступци***

Процедуре управљачких контролних поступака доносе се на дужи временски период, па је потребно повремено вршити њихову анализу и усклађивање са постављеним циљевима. То су правила и методе за доношење важних одлука везаних за финансијску и оперативну политику, начина сазивања, организовања и вођења састанака, као и успостављање интерперсоналних комуникација запослених. Идеја је да запослени дају свој допринос у пословним политикама и процедурама, распореду задатака и овлашћења, идентификацији ризика и управљања. Руководиоц је дужан да донесе програме, планове и политике ради остваривања активности из делокруга буџетског корисника. Такође, потребно је остварити пренос надлежности и одговорности за организациону структуру и кадровску политику у оквиру буџетског корисника.

### ***в) Административни-интерни контролни поступци***

Административно-интерни контролни поступци представљају процедуре којима се дефинише процес доношења одлука. То су поступци: примање дописа и опште документације, разврставање и достављање документације, начини и рокови израде службених дописа, организација достављања материјала надлежним органима, организација састанака са запосљеним из других ентитета, методологија доношења одлука на колегијуму, организација послова у нижим организационим јединицама и однос између њих, приступ списима искључиво од стране овлашћених лица и слично.

Аутори са енглеског језичког подручја заступају становиште да се управљачки контролни поступци често сматрају административним контролним поступцима.<sup>7</sup>

### ***г) Рачуноводствени интерни поступци***

Рачуноводствени интерни поступци су процедуре давања овлашћења за финансијске трансакције и употребу општеприхваћених политика и процедура за рачуноводство (међународни рачуноводствени стандарди). У рачуноводствене интерне поступке спадају и: раздвајање задатака везаних за вођење евиденције, тако што једна особа нема контролу над целом трансакцијом (послови пријема, контроле, обраде, ликвидирања, књижења и уноса у пословне књиге књиговодствених документа), израда одговарајућих рачуноводствених извештаја за кориснике тих извештаја и физичку контролу над приступом имовини. Рачуноводствени интерни поступци морају обезбедити сигурност у обављању рачуноводствених трансакција. Они морају бити у складу са законима и другим прописима, где се трансакције књиже искључиво на основу веродостојне документације у помоћним и Главној књизи трезора. То ће омогућити да извештаји о извршењу буџета садрже потпуне, поуздане, ажурне и прецизне информације о исходима финансијских операција и финансијској ситуацији буџетског ентитета. Рачуноводствени интерни поступци требају регулисати: обрачун плаћања,

---

<sup>7</sup> Др Александар Миљковић: «Финансијска контрола и ревизија», Привредна академија, 2006., Нови Сад

евиденције присутности на раду, обрачуни о привременим и повременим пословима (уговорима о делу), благајничко пословање и проток књиговодствене документације, набавке, усаглашавање података у помоћним књигама са подацима у Главној књизи трезора, одлуку о именовању пописних комисија (имовине, потраживања и обавеза), приступ средствима искључиво од стране лица која имају одобрење и која су одговорна за њихово чување или коришћење и благовремено архивирање књиговодствене документације. Систем интерних контрола подразумева постојање поузданог информационог система који обухвата целокупно пословање (ИТ систем). Систем треба да формулише процедуре и правила коришћења, чувања и заштите података (физичка контрола, контрола присуству података, контрола улаза, комуникацијска контрола, контрола обраде и контрола апликација).

#### ***д) Процена ризика***

Ризици у пословању сваког буџетског корисника деле се на три нивоа: високи, средњи и нижи. Процена ризика представља подложност одређене функције или активности на грешке, неправилности, неовлашћену употребу или неодговарајуће резултате програма. Процена ризика се користи за утврђивање вероватноће нежељених дешавања, као и њихових последица. Правилник о интерним контролама треба да у својим процедурама утврди степен ризика по активностима и предложити евентуалне мере за спречавање.

#### ***ђ) Поступци информисања***

Информисање буџетских корисника подразумева обавештавање (усмено и писмено), давање података, инструкција и информација с циљем постизања максималне ефикасности, ажурности и законитости у раду сваког запосленог. Информисање служи у сврху доношења одговарајућих одлука и предузимања одређених мера од стране надлежних институција. Поступци информисања могу бити интерни и екстерни. Интерни поступци информисања су поступци који се користе код административних и рачуноводствених интерних процедура буџетског корисника. Екстерни поступци информисања су поступци који се односе на све кориснике финансијских извештаја. Они се презентирају и достављају на увид и коришћење заинтересованим домаћим и међународним институцијама.

#### ***е) Поступци комуникација***

Поступци комуникација у буџетском ентитету морају осигурати најефикаснији начин комуникације у оквирима предузећа а све у циљу што бржег и ефикаснијег извршења задатака. Поступци комуникација не обухватају само процедуре комуникација у оквиру једне организацијске целине, већ дефинишу и односе са осталим организацијским деловима због честе потребе за заједничним деловањем у извршавању циљева пословне политике конкретnog предузећа.



## 2. Државна интерна ревизија

Поступке надгледања законитости и спровођења интерних контрола и процедура врши државна интерна ревизија. «Ревизија даје оцену начина и процеса рада органа и организација, што подразумева претходно испитивање поступака и поштовање правила интерне контроле, адекватности и успешности и потпуности система интерне контроле, законитог коришћења средстава, ефикасности, економичности и успешности рада. Ревизија има саветодавну улогу у вези са унапређењем процеса управљања ризиком, процесом контроле и процеса управљања у органима и организацијама, као и приликом увођења нових система и процедура интерне контроле. Ревизија обезбеђује функционерима који руководе органима и организацијама независно и објективно мишљење о адекватности и ефективности система интерне контроле».<sup>8</sup> Руководилац буџетског корисника има право и обавезу надгледања законитости и спровођења интерних контрола и процедура, јер је исти обавезан, путем ових процедура и поступака осигурати онемогућавање појединцима чињење незаконитих радњи и трансакција. Ово из разлога што уколико дође до корупције или проневере средстава, ради се о неуспеху управе, тј. руководства да заштити интересе јавних добара. Државна интерна ревизија у свом раду треба да примењује методологију која се заснива на стандардима INTOSAI. Послови ревизије врше се у складу са програмом који је одобрио надлежни министар. Државна интерна ревизија и служба за интерну контролу дужне су издати извештај о надгледању интерних контролних поступака, утврдити евентуалне пропусте и одговорност лица и предложити мере за отклањање утврђених недостатака. Интерна државна ревизија даје објективно и стучно мишљење. Она има саветодавну улогу у циљу побољшања пословања. Њени задаци су: процена процеса и састава унутрашњих контрола на темељу управљања ризицима, спровођење унутрашње ревизије у складу са праксом и стандардима ревизије, тестирање, анализирање и оцена пословних функција из надлежности Министарства, предвођење појединачних ревизија и давање препоруке министру у сврху постизања веће ефикасности и ефективности система, обављање посебне ревизије на захтев министра или према потреби, обављање ревизије о коришћењу средстава ЕУ и других међународних организација и институција које користе Министарства, израђивање извештаја о обављеној унутрашњој ревизији који се подноси министру, праћење спровођења препорука из претходно обављених ревизија, израђивање периодичних и годишњих извештаја о раду који се достављају надлежним институцијама у складу са важећим прописима.

Иако је Уредбом о раду и овлашћењима буџетске инспекције и ревизије предвиђена могућност формирања интерне ревизије у државним институцијама, четири године после доношења ове уредбе није формирано ниједно одељење интерне ревизије, нити је (ако нема потребе за одељењем) запослен овлашћени интерни ревизор.

---

<sup>8</sup> «Службени гласник РС» бр.10/2004., «Уредба о раду и овлашћењима буџетске инспекције и ревизије и обележјима буџетске инспекције»



Из ове чињенице јасно закључујемо да у Републици Србији постоји снажан отпор увођењу различитих облика надзора над радом државних институција. То се могло и очекивати, с обзиром на искуства развијених земаља. Наиме, када је у тим земљама формирала интерна и екстрена државна ревизија постојали су веома снажни отпори. Међутим, с обзиром на обавезе које је преузела Република Србија према разним регионалним институцијама и организацијама, по нашем мишљењу, ови отпори веома дуго трају. Такође, чињеница да у Републици Србији не постоји државна интерна ревизија знатно ће отежати рад новоформиране Државне ревизорске институције.

### 3. Административна (управна) контрола

Да би се осигурало извршење буџета онако како је то планирано и усвојено од стране највишег органа власти (Парламента), у свим савременим буџетским системима организована је буџетска контрола.<sup>9</sup> Од момента процесу доношења до извршења буџет пролази кроз неколико фаза. Прикупљена буџетска средства, којима се финансирају јавне потребе државе и њених органа, захтевају успостављање адекватних метода контроле које треба да обезбе правилно извршења буџета.

У законодавствима појединих земаља постоје разне врсте контроле извршења буџета. Контроле се могу сврстати према различитим критеријума на пример према времену, месту, субјектима и органима који врше контролу.<sup>10</sup> Контрола буџета према времену може бити двојака и то: претходна и накнадна.

Претходна (превентивна) контрола врши се када контрола предходи исплати. Ех ante контрола спречава исплате које нису утемељена на законским прописима. За разлику од превентивне контроле, контрола која после извршене исплате има карактер накнадне контроле (ex post). Ова контрола врши проверавање трошења буџетских средстава сходно позитивним прописима.

Контрола према методу који се примењује може бити: документарна контрола и теренска. Документарна контрола се спроводи на лицу места а теренска изласком контролног органа на терен.

Контрола према субјектима разликује контролу над наредбодавцима и контролу над рачунопологачима. Контрола наредбодавца има карактер контроле употребе одобрених расхода и одговорност наредбодавца има политички карактер.

Контрола рачунопологача обухвата његово пословање из оквира његовог делокруга рада, а одговорност рачунопологача није политичка, него рачунска, а евентурално и кривична. Често не прави разлика између термина ревизије и контроле. Ревизија је само проверавање рачуна, док контрола процењује да ли има неправилности у примени финансијских прописа.

<sup>9</sup> Др М. Јовановић, др Јадранка Ђуровић–Тодоровић: «Финансијска теорија и политика», Економски факултет Ниш, 2003. година, стр.151.

<sup>10</sup> Др Тихомир Тасић: «Јавне финансије», Факултет за менаџмент Зајечар, Лесковац 1999. година, стр. 453

Према органима који врше контролу буџета треба разликовати:

- административну (управну),
- рачунско-судску и
- политичку контролу.

**Административна контрола (управна контрола)** представља контролу извршења буџета у оквиру сопственог административног апарата. Ова врста контроле је хијерхијска јер њу врши виши орган над нижим буџетским органом. Ипак, не треба сматрати да највиши финансијски органи остају без контроле. Контролу над овим органима врши државна интерна ревизија коју обавља министар финансија. Административна контрола се појављује као претходна, текућа и накнадна, а посебно се обавља контрола наредбодавца и рачунополагача. Управну контролу спроводе специјално организоване институције. Француска има две институције оваквог типа: Генерална инспекција и Контрола ангажованих расхода. Генерална инспекција има традицију још од доба Наполеона. Њен рад се односи на контролисање рачунополагача. Генерална инспекција је орган Министарства финансија а инспектори раде по директивама министра. Због се тога и резултати рада ове инспекције презентирају непосредно на увид министру финансија. Контрола ангажованих расхода има карактер претходне контроле, а њена делатност се састоји у претходном контролисању сваког ангажовања средстава и наредбе за исплату. Лице које врши контролу врши надзор над правилношћу трошења државних расхода, а не над целисходношћу њихове употребе.

#### **4. Политичка контрола**

Политичку контролу врши тело које је донело буџет, дакле, Парламент тј. Народна Скупштина. Због тога политичка контрола носи назив и парламентарна или скупштинска. Политичка контрола анализира извршење буџета и евентуална одступања од усвојеног буџета. Политичка контрола има карактер накнадне контроле (*ex post*) и спроводи се на крају буџетске године. Постоје два система парламентарне буџетске контроле. Једна је систем француског типа, који се заснива на постојању Рачунског суда, а други је систем контроле англосаксонског типа, који се заснива на постојању главног контролора. Земље које имају систем буџетске контроле француског типа су Италија, Белгија и Холандија, због постојања Рачунског суда, али његова организација и улога су доста различите од улоге суда у Француској. У Француској, Рачунски суд, који је управни суд, врши контролу извршења буџета. Рачунски суд обавља контролу оцењујући завршне рачуне у погледу њихове рачунске исправности и законитости.

У Италији, Белгији и Холандији установљен је «главни контролор». Он контролише све буџетске расходе и одобрава свако преношење средстава са рачуна банке, где се врши уплата буџетских прихода на рачуне главног исплатиоца. У САД главног контролора именује председник, који га може опозвати, али једино у случајевима прописаним законом. Главни контролор контролише расподелу буџетских средстава и средстава државних фондова.

Његова овлашћења су веома широка, јер приликом извршења буџета може обуставити исплату и позвати на одговорност наредбодавца. Главни контролор, такође, објављује повремене извештаје, у току буџетске године о извршењу буџета, а Конгресу подноси извештаје о завршном рачуну буџета.

Према томе, Државна ревизија представља политичку накнадну контролу јавних финансија.

## **5. Рачунско-судска контрола**

У неким земљама поред административне контроле, образована је посебна врста контроле, која у свом раду потпуно независна од управних органа.<sup>11</sup> Рачунско-судски орган тесно је повезан са пословањем министарстава и Владом. Пословање овакве контроле присутно је у готово свим развијеним западним земљама. Рачунско-судска контрола постоји у Немачкој, Француској, Италији, Великој Британији и САД. Овај вид контроле делује независно од контрола управних органа и представља облик превентивних контрола.

## **6. Остали облици контроле**

Контрола јавних средстава може бити поверена и некој од независних ревизорских фирми. Закон о буџетском систему Републике Србије, усвојен још марта 2002. године, предвиђа да послове контроле над јавним финансија може да врши и представник комерцијалне ревизије. Међутим, иако постоји прописано у тада важећом Закону овај облик контроле није још заживео у Републици Србији.

То потврђује напред изнету тезу о снажном отпору државно-бироكرатског апарата сваком облику надзора над његовим радом.

## **7. Државна ревизија као саставни део система надзора над јавним расходима**

Државна ревизија (Ревизија јавних расхода) је посебна контролна активност усмерена на контролу извештавања о трошењу јавних финансијских средстава, која су у надлежности државних органа и институција. Ревизија јавног сектора је годишња активност коју обављају Државне ревизорске институције ради обледањивања потрошених средстава државе и давања препорука за боље функционисање јавног сектора. Ова активност је развијена у земљама тржишне привреде, док је у земљама у транзицији тек у развоју. Државна ревизија се заснива на основним постулатима ревизије, независна је, реална, објективна и обавља се у складу са Међународним стандардима ревизије за јавни сектор. Бројни су разлози за вршење државне ревизије, а ова проблематика важна за сваку државу. Требало би се обављати на начин и у складу са

---

<sup>11</sup> Др Тихомир Тасић: «Јавне финансије», Факултет за менаџмент Зајечар, Лесковац 1999. година, стр. 455

најбољом праксом која постоји у тој области. Чињеница је да данас стално је растућа потреба за информацијама и да бројним интересним групама пажњу привлачи прикупљање и трошење финансијских средстава државе. Заинтересована јавност тражи од државе да је извештава о трошењу финансијских средстава, али да би те информације биле убедљиве, потребно је мишљење независне и компетентне организације, на које извршна власт не може да утиче односно мишљење независне ревизије. План трошења прикупљених пореских средстава, начин и динамику трошења и намену пројектују државни органи и институције. Пројекат трошења јавних прихода одобрава највиши представнички орган земље. Највиши представнички органи морају бити информисани о рационалној, ефикасној и потпуној употреби финансијских средстава. У развијеном тржишном свету највиши представници врше надзор над јавним расходима. Овај надзор представља комплекс мера и процедура које успоставља Парламент. Трошење финансијских средстава треба да се заснива на начелу успостављања буџетске равнотеже. Чланови највишег представничког органа у држави у већини случајева нису стручно оспособљени да анализирају финансијске извештаје о потрошњи буџетских средстава. Независна ревизија јавног сектора тј. државе има изузетно важну улогу и место у укупним активностима земаља тржишне привреде ради остваривања дугорочне монетарне стабилности, сузбијања инфлације, подстицања инвестиционих улагања, раста производње, заустављања пораста јавних расхода и ефектног усклађивања јавних прихода и расхода, односно остваривања стабилности финансијског система. Јавност и порески обевезници очекују да постоји одговорност за трошење финансијских средстава државе. Државна ревизија проверава и анализира протекле финансијске догађаје, и открива проневере и корупције, као и постојање незаконитих процедура којима се омогућава трошење јавних финансијских средстава. Зато државна ревизија имају позитиван утицај на начин организовања државних институција и јавног сектора. Државна ревизија се организује у свакој земљи у виду Врховне ревизорске институције.

Врховна ревизорска институција је увек регулисана уставом и законом, независна је и има потпун и слободан приступ свим документима и информацијама. Врховна ревизорска институција је важан баланс у систему поделе власти на законодавну, (Скупштина), извршну (Влада) и судску (Правосуђе). Она је четврта карика која теба да контолише рад извршне власти и о томе обавештава парламентарну власт. При томе, она мора да поштује Законе коју уређују ову проблематику, што значи да није изнад правосудног система.

## **Закључак**

Јавност и грађани тј. порески обевезници очекују да постоји одговорност за трошење финансијских средстава државе, као и могућност да изврше увид у квалитет утрошених пара који су издвојили за функционисање државе. Трошење државног новца и надзор на трошењем јавних расхода представља активност усмерену на смањење трошкова функционисања органа државе. Државни надзор обухвата: контролу, инспекцију и државну ревизију. Због околности да је Република Србија у транзиторном периоду и да се формирају поједине нове институције државе, надзор над трошењем буџета добија на још већом значају. Овом текстом смо покушали да приближимо читаоцима начине контроле над јавним расходима које се обављају у најразвијеним

земљама. То смо објаснили кроз: интерну контролу, државну интерну ревизију, административну, рачунско-судску и парламентарну контролу. Све врсте контрола имају своје место и улогу у систему надзора над јавним финансијама, али највећи значај заузима Врховна државна ревизорска институција. Иако усвојен, Закон о Државној ревизијској институцији ни данас није заживео, а Република Србија је једина земља у Европи која нема имплементирану државну ревизију. У таквим околностима, завршни рачун буџета још од 2002. године није ревидиран, што говори о ниском нивоу контроле јавних расхода. Евентуално чланство у Европску унију подразумева и прихватање савремених институција, које ће унапредити рад државне управе, повећати ефикасност, ефективност и економичност државних институција, а једна од њих је управо Државна ревизорска институција. Неки аутори сматрају да постоји дубока корелација између нивоа европских интеграција и развијености државне ревизије. Државна ревизија као најзначајнији контролор јавних финансија представља маркер и контролни ослонац на нашем путу у евро-интеграције.

## Литература

1. Др Александар Миљковић: «Финансијска контрола и ревизија», Привредна академија, 2006., Нови Сад
2. Смернице ревизије Међународне федерације рачуновођа
3. Др Марко Иваниш «Значај интерне контроле у ревизији финансијских извештаја», СРРС, «Ревизор»
4. Др М. Јовановић, Др Јадранка Ђуровић–Тодоровић: «Финансијска теорија и политика», Економски факултет Ниш, 2003. година,
5. Др Богољуб Виторовић, Др Мирко Андрић: «Основи ревизије», СРРС, 1995., Београд
6. Др Марко Иваниш: «Значај интерне контроле у ревизији финансијских извештаја», СРРС, «Ревизор»
7. Др Тихомир Тасић: «Јавне финансије», Факултет за менаџмент Зајечар, Лесковац 1999. година
8. Смернице ревизије Међународне федерације рачуновођа
9. «Службени гласник РС» бр.10/2004., «Уредба о раду и овлашћењима буџетске инспекције и ревизије и обележјима буџетске инспекције»