

Rad primljen: 1. 8. 2013.
UDK: 336.144.3; 657.2
ID BROJ: 203291660
Stručni rad

ULOGA I ZNAČAJ INTERNE REVIZIJE ZA UNAPREĐENJE UPRAVLJAČKE FUNKCIJE BUDŽETSKIH KORISNIKA

ROLE AND IMPORTANCE OF INTERNAL AUDIT FOR IMPROVEMENT OF BUDGET USER MANAGEMENT FUNCTION

Mr Natalija BOROVIĆ
NIP „Obrazovni informator“, Beograd
Dr Vladimir ZAKIĆ
Poljoprivredni fakultet, Beograd

Rezime

Javni sektor kome pripadaju i korisnici budžetskih sredstava je složen sistem koji se bavi zadovoljenjem potreba od javnog interesa i koji zbog značaja posla koji obavlja zahteva poseban nadzor i kontrolu. Pod pojmom nadzora i kontrole podrazumeva se praćenje izvršenja poverenih nadležnosti, zatim praćenje načina i efikasnosti izvršenja definisanih poslova i zadataka, kao i praćenje ovlašćenja i odgovornosti u potrošnji opredeljenih resursa. Fokusiranje na unapređenje poslovanja ovih subjekata, što je cilj rada interne revizije, jedan je od načina koji doprinosi smanjenju raskoraka između stalne dominacije neprofitne tražnje u odnosu na mogućnosti njenog zadovoljenja, u skladu sa principima dostupnosti, pravičnosti i humanosti realizacije opštih potreba. Unapređenja po ovom osnovu treba da budu u javnom interesu.

Ključne reči: JAVNI SEKTOR, INTERNA REVIZIJA, KORISNICI BUDŽETSKIH SREDSTAVA, PRINCIP NEPROFITNE USPEŠNOSTI, JAVNI INTERES.

FINANSIJE

Summary

Public sector, to whom belong budget users, is a complex system that deals with satisfying the needs of the public interest and because of its importance requires special supervision and control. The term of supervision and control means monitoring the execution of delegated authority, then the monitoring of the effectiveness and performance of defined tasks, as well as monitoring authority and responsibility in the consumption of allocated resources. Focusing on improving the operations of these entities, which is a goal of internal audit, helps to reduce the gap between permanent domination of non-profit demand in relation to the possibility of its satisfaction, in accordance with the principles of access, equity and humanity of the realization of general needs. Improvement in this respect should be in the interest of the community.

Key Words: PUBLIC SECTOR, INTERNAL AUDIT, BUDGET USERS, PRINCIPLE OF NON-PROFIT PERFORMANCE, PUBLIC INTEREST.

1. UVOD

Uvažavajući specifičnosti korisnika budžetskih sredstava, odnosno pravnih lica čije se poslovanje većinski finansira iz javnih sredstava (budžeta republičke ili lokalne vlasti), funkcija interne revizije u osnovi se svodi na proveru prava raspolaganja i načina trošenja namenski opredeljenih sredstava radi zaštite principa društveno odgovornog i ekonomski opravdanog trošenja uvek nedostajućih javnih resursa. U skladu s tim, interna revizija izdvaja se kao posebna funkcija poslovnog entiteta u okviru sistema upravljanja koja prvo ispituje, a potom ocenjuje postojeće poslovne aktivnosti radi unapređenja poslovanja i efikasnijeg izvršenja poverenih javnih ovlašćenja.

Prilagođeno tumačenju uspeha korisnika budžetskih sredstava, svrha interne revizije je provera i/ili ocena:

- efektivnosti realizacije definisanih ciljeva u delu alokativne efi-

kasnosti i finansijske održivosti (spvodljivosti) – polazeći od društvenih interesa i usvojenih prioriteta javne potrošnje;

- operativne efikasnosti tekućih poslovnih aktivnosti, u skladu sa zahtevima ekonomičnosti i racionalnosti izvršenja ciljnih vrednosti.

U prvom slučaju predmet interne revizije odnosi se na razmatranje nivoa zadovoljenja javnih potreba (prema prioritetu/urgentnosti zadovoljenja i mogućnostima finansiranja uvažavajući princip likvidnosti), dok u drugom slučaju podrazumeva praćenje obima ili intenziteta rada, kao i troškova koji po tom osnovu nastaju vodeći računa da se održi prihvatljiv, standardom definisan nivo kvaliteta i zaštite prava korisnika. Oba načina unapređenja, kao pozitivni efekti funkcionisanja interne revizije, treba da doprinose intenzivnijem zadovoljenju formiranih potreba, što se praktično ispoljava kroz povećanje dostupnosti uslužnih aktivnosti iz pod-

ručja rada budžetskih korisnika (teritorijalno, finansijski, fizički ili individualizacijom ponude) ili kroz rast kvaliteta postojećih aktivnosti.

Pre razmatranja značaja i svrhe interne revizije, kao i uticaja interne revizije na unapređenje upravljačke funkcije budžetskih korisnika, treba odgovoriti na neka bitna pitanja kao što su: *ko su korisnici budžetskih sredstava, kako se tumači pojam entiteta u budžetskom sistemu, šta predstavlja i kako se meri uspeh budžetskih korisnika i sl.* Ukoliko se funkcija interne revizije, najšire posmatrano, svodi na praćenje načina rada u cilju otklanjanja grešaka i propusta, kao vida podrške upravljačkim strukturama u postupcima poslovnih unapređenja, onda je pre daljeg bavljenja ovom temom neophodno ukazati na specifičnosti njihovog poslovanja i tumačenja zahteva uspešnosti. Specifičnosti budžetskih korisnika posledica su pre svega uslovne poslovne, a time i upravljačke samostalnosti, kao i dominacije principa neprofitabilnosti u skladu sa primarnošću zadovoljenja javnih interesa.

2. DEFINISANJE KORISNIKA BUDŽETSKIH SREDSTAVA I SPECIFIČNOSTI TUMAČENJA USPEŠNOSTI NJIHOVOG POSLOVANJA

Korisnici budžetskih sredstava se, u skladu sa funkcionisanjem budžetskog sistema, definišu kao direktni i indirektni korisnici sredstava republičkog, odnosno lokalnog nivoa vlasti (*Zakon o budžetskom sistemu, čl. 2, tač.6*). Radi se o državnim entitetima gde spadaju ministarstva, organi uprave, posebne i ostale

organizacije, agencije i sl. – direktni korisnici i drugim entitetima javnog sektora kao što su javne službe (ustanove, preduzeća i drugi oblici pravnog organizovanja utvrđeni zakonom koji obavljaju poslove iz oblasti javnog interesa u cilju ostvarivanja prava građana), odbori, komisije, kancelarije i ostala pravna lica, odnosno tela i fondovi koji vrše javna ovlašćenja u skladu sa zakonom – *indirektni korisnici*. Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava su poslovni subjekti koji se većinski finansiraju iz javnih sredstava i nad kojima osnivač neposredno (a u slučaju indirektnog korisnika preko direktnog korisnika) vrši zakonom utvrđena prava u pogledu upravljanja i finansiranja (*Zakon o budžetskom sistemu, čl. 2, tač. 7 i 8*). Treba naglasiti da se u slučaju javnih službi kao budžetski korisnici smatraju samo one čiji je osnivač i većinski finansijer određeni nivo državne vlasti, a ne i javne službe koje je osnovalo tržišno orijentisano pravno (fizičko) lice bez obzira što i one obavljaju delatnost od javnog značaja (npr. privatni fakulteti, domovi zdravlja, predškolske ustanove i sl.).

Ključna specifičnost korisnika budžetskih sredstava je činjenica da se njihovo poslovanje finansira iz javnih prihoda, kao prihoda čija je namena, a to znači predmet i način trošenja utvrđen posebnim zakonom u cilju zadovoljenja interesa i/ili potreba od javnog značaja. To znači da država radi zadovoljenja interesa od javnog značaja, kao društveno odgovorna i zakonom obavezna, uspostavlja sistem poslovnih subjekata – sa i bez svojstva pravnog lica na koje prenosi nadležnosti i odgo-

vornosti zadovoljenja potreba iz oblasti na primer: bezbednosti, odbrane, obrazovanja, zdravstvene i socijalne zaštite, komunalnih delatnosti, kulture i sl.

Država kao osnivač putem „produžene ruke“, odnosno primenom mehanizama finansiranja, nadzora i kontrole, usmerava i prati poslovanje budžetskih korisnika, a time indirektno i funkcionisanje i efikasnost rada javnog sektora u celini. Tako se uloga korisnika budžetskih sredstava zapravo svodi na izvršenje definisanih ili eksterno utvrđenih programa i aktivnosti, u skladu sa prihvaćenim i profesionalno priznatim indikatorima uspeha i finansijskim mogućnostima budžeta kao većinskog izvora finansiranja.¹ Kao posledica navedenog, postavlja se pitanje poslovne, upravljačke i ekonomske, odnosno finansijske samostalnosti ovih subjekata, te kako se u uslovima značajno ograničene nezavisnosti, u odnosu na privredne ili profitno orijentisane entitete, tumači pojam uspeha. Jasno tumačenje pojma, a to znači predmetnog i sadržinskog definisanja zahteva uspešnosti na nivou entiteta, bitan je preduslov razumevanja područja rada i ciljeva interne revizije.

Kao što je već razmatrano, korisnici budžetskih sredstava sprovode poverene nadležnosti (funkcije i poslove) državne vlasti i zadovoljavaju potrebe od javnog značaja u delu uslužnih aktivnosti neprofitnog karaktera – tzv. po-

vereni poslovi od opšteg značaja. Eksterna definisanost uloge budžetskih korisnika i prethodna uređenost područja poslovanja, takođe podrazumeva i eksternu definisanost pojma uspeha, gde se pojam uspeha bez obzira na vrstu subjekta svodi na funkciju izvršenja ciljnih vrednosti, a ocena visine postignutih rezultata posmatra u kontekstu podudarnosti zadatah i realizovanih efekata. Dok se u privredi pojam uspeha vezuje za pojam profita, kao prirasta priliva sredstava u odnosu na ulaganja, pojam uspeha u uslovima primarne neprofitabilnosti je po pravilu nemonetarnog karaktera i posmatra se u funkciji izvršenja, tačnije stepena i/ili intenziteta izvršenja eksterno priznatih indikatora kojima je zahtev uspeha definisan.

Proces upravljanja poslovanjem korisnika budžetskih sredstava organizuje se na principima „odgovornog i pažljivog menadžmenta blagostanja stanovništva“², a njegova funkcija se menja, odnosno dopunjuje funkcijom usmeravanja potrošnje i to po nameni, odnosno vrsti troška, a potom i po visini i dinamici finansiranja. U tom smislu se poslovni cilj „izvršenje“, kao ključni kriterijum poslovne uspešnosti prati segmentirano (parcijalno) po različitim obeležjima i to prema:

- **nameni finansiranja** – predmetna definisanost poslovanja prema programskoj/projektnoj pripadnosti poslova od opšteg interesa iz obla-

¹ Predgovor Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.

² Izveštaj WNO 2000 (prema: Bolja primarna zdravstvena zaštita za sve nas – Smernice zdravstvene politike za jačanje sistema primarne zdravstvene zaštite u Srbiji od 2010. do 2015. godine, str. 19)