

RAZVOJ SISTEMA INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE U EVROPSKOJ UNIJI

Apstrakt

U radu se analizira razvoj sistema interne finansijske kontrole na nadnacionalnom nivou Evropske unije. U poslednjoj dekadi, kao odgovor na oštre kritike o zloupotrebama u finansijskom upravljanju u institucijama EU, došlo je do značajnog poboljšanja pravnog okvira interne finansijske kontrole i njegove implementacije. U tom smislu, donošenje nove Finansijske uredbe 2002. i njenih izmena i dopuna 2006. godine kojim se ustanovljava zajednički okvir interne finansijske kontrole već su dali pozitivan efekat na smanjenje broja nezakonitih i neregularnih finansijskih transakcija EU, što je potvrđeno i u nedavnim izveštajima evropskog Revizorskog suda. Međutim, potrebno je uložiti dodatne napore da bi se dobro forumilasni paket reformi u potpunosti primenio. Imajući u vidu da se oko 80 procenata budžeta EU troši u državama članicama neophodno je posvetiti posebnu pažnju jačanja kapaciteta interne finansijske kontrole na nacionalnom nivou. Pored toga, postoji takođe i potreba da se poboljša ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u trošenju budžetskih sredstava EU, što zahteva revidiranje osnovnih javnih politika EU, uspostavljanje njihovih jasnih budžetskih ograničenja, kao i jačanje koncepta ostvarenja svrishodnosti upotrebe finansijskih sredstava ne samo unutar institucija EU, već i na nivou država članica i kandidata za članstvo u EU.

Ključne reči: interna finansijska kontrola, finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija, Evropska unija

1. Uvod

Upravljanje finansijskim sredstvima Evropske unije već duže vreme zaokuplja veliku pažnju građana EU. Imajući u vidu da se institucije i fondovi EU finansiraju od poreskih obveznika svih zemalja članica EU, postoji velika zainteresovanost država članica EU i njenih građana za uspostavljanjem delotvornih mehanizama interne finansijske kontrole kako bi finansijska sredstva EU bila korišćena na zakonit, efikasan i efektivan način.

U poslednjoj dekadi uloženi su značajni naponi da se poboljša sistem interne finansijske kontrole, što je posledica kako brojnih skandala zloupotrebe finansijskih sredstava u okviru institucija EU, tako i neadekvatnog finansijskog upravljanja budžetskim sredstvima EU na nivou država članica. Jedan od najdrastičnijih slučajeva nezakonitog upravljanja sredstvima Evropske unije desio se 1999. godine, kada je došlo je do raspuštanja Santerove komisije, što je bio prvi slučaj u istoriji Evropske unije

da su svi članovi Komisije razrešeni,³⁵ nakon čega je došlo do značajnih izmena regulative o upravljanju javnom potrošnjom na nivou Evropske unije. Nadalje, činjenica da Evropski računski sud sve do danas nije dao nijedno pozitivno mišljenje o regularosti svih finansijskih operacija EU, posebno na nivou država članica, podstaklo je Barozovu Komisiju da uloži značajne napore da poboljša efektivnost sistema interne finansijske kontrole, kako bi opravdali poverenje građana EU i smanjili narastajući skepticizam evropskih integracija koji se, podrput finansijskim teškoćama evrozone poslednjih godina sve više širi.

Predmet ovog rada jeste razvoj mehanizama interne finansijske kontrole EU, koji obuhvataju finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju. Pažnja će najpre biti posvećena reformi mehanizama interne finansijske kontrole u okviru institucija Evropske unije za vreme mandata Ramana Prodiya kao Predsednika Komisije od 1999. do 2004. godine. U drugom delu analiziraće se sveobuhvatna reforma sistema interne finansijske kontrole za vreme prvog, a zatim i drugog mandata Predsednika Komisije Baroza, od 2004. godine do danas. Poseban akcenat biće dat stvaranju zajedničkog okvira interne finansijske kontrole za zemlje članice Evropske unije. U zaključnom delu biće analizirane pretpostavke za dalje unapređenje sistema interne finansijske kontrole i uspostavljanje principa dobrog finansijskog upravljanja.

2. Tradicionalni sistem interne finansijske kontrole Evropske unije

Interna finansijska kontrola u Evropskoj uniji regulisana je sekundarnim zakonodavstvom EU, putem uredbi (regulations) evropskog Saveta i Komisije. Sveobuhvatno regulisanje finansijskog menadžmenta EU izvršeno je prvi put u okviru Finansijske uredbe Saveta, usvojene 1977. godine.³⁶ Ovaj sistem koji je bio na snazi skoro punih 30 godina može se nazvati tradicionalnim sistemom interne finansijske kontrole i revizije EU.

Tradicionalni sistem interne finansijske kontrole EU bio je u velikoj meri zasnovan na kontroli zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU, a ne na principu svrshodnosti finansijskog upravljanja. Slično situaciji koja postoji u državama članicama, kontrola zakonitosti i regularnosti finansijskih izveštaja na nivou Evropske unije obuhvata dva elementa – kontrolu kvantitativne raspodele sredstava koja je utvrđena budžetom Evropske unije i kontrolu kvalitativne raspodele sredstava utvrđenu u velikom broju materijalnih propisa kojima se reguliše potrošnja budžetskih sredstava Evropske unije.³⁷ Sa druge strane, međutim, pitanja o svrshodnosti

³⁵ A. Tomkins, *Responsibility and Resignation in the European Commission*, (1999), 62 «Modern Law Review» str. 744-765.

³⁶ Council Financial Regulation of 21 December 1997 applicable to the general budget of the European Communities, OJ No L 356, 21 December 1997.

³⁷ U tom smislu, sudija izvestilac u Mancini, u slučaju br. 204/86, koji se vodio pred evropskim Revizorskim sudom smatrao je da evropski Revizorski sud ima pravo i obavezu da verifikuje ne samo da li su finansijske transakcije u skladu sa odredbama o budžetu i odredbama Finansijske uredbe, već i da li su usklađene sa bilo kojom odredbom pravnog poretka Zajednice ukoliko imaju uticaj na izvršenje budžeta. Nešto drugačiji stav u pogledu ovlašćenja evropskog Revizorskog suda, međutim,

budžetske potrošnje, tj. pitanja da li su sredstva uložena u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, nisu zaokupljala pažnju evropskih institucija i zvaničnika.

Druga osnovna karakteristika tradicionalnog sistema interne finansijske kontrole bila je jasna podela između tri ključna aktera: finansijskog nalagodavca, kontrolora i računopolagača. Finansijski nalagodavac bio je odgovoran samo za preuzimanje finansijskih obaveza i izdavanje naloga za plaćanje. Finansijski kontrolor davao je prethodno odobrenje (vizu) za preuzimanje obaveza i izdavanje naloga za plaćanje, kontrolišući na taj način rad finansijskog nalagodavca. I najzad, računopolagač bio je odgovoran za adekvatno izvršenje plaćanja, za koje može odgovarati kako disciplinski, tako i svojom sopstvenom imovinom. Sistem finansijske odgovornosti zasnivao se na jasnom razdvajanju ove tri funkcije koje su morale biti obavljene od strane tri različita lica.³⁸

Najzad, tradicionalni sistem interne finansijske kontrole takođe je bio veoma centralizovan. Svaka institucija morala je da postavi jednog finansijskog kontrolora, kao potpuno nezavisnu osobu/telo koje je zaduženo za *ex ante* kontrolu svih preuzetih obaveza i nastalih rashoda kroz davanje odobrenja (vize) za svaku finansijsku transakciju.³⁹ Funkcija finansijskog kontrolora Evropske Komisije bila je poverena Generalnom direktoratu XX (DG XX). To znači da je Generalni direktorat XX obavljao prethodnu kontrolu ogromnog broja finansijskih transakcija Evropske komisije (oko 60.000 preuzetih obaveza i 300.000 odobrenih plaćanja svake godine).⁴⁰

Uprkos detaljnoj regulativi i *ex ante* kontroli finansijskih transakcija, sistem interne finansijske kontrole u Evropskoj uniji u praksi su se pokazao kao neefikasan.⁴¹ Došlo je do velikog broja zloupotreba, nezakonitog upravljanja sredstvima i nepotizma unutar institucija EU, što je rezultiralo i raspuštanjem Santerove komisije 1999. godine.⁴²

Glavni razlog za pokazane slabosti sistema bio je u tome što nije bilo moguće izvršiti detaljnu prethodnu kontrolu ogromnog broja finansijskih transakcija koje se svakodnevno obavljaju u okviru institucija Evropske unije. Usled nemogućnosti provere svake finansijske transakcije, finansijski kontrolor je bio primoran da vrši samo kontrolu uzorka, gde se samo nekolicina jednostavnih transakcija detaljno kontroliše,

izražen je u slučaju *Le Ver protiv Parlamenta (Les Verts v Parliament)*, 294/83. Vidi: J. Inghelram, *The European court of Auditors: Current Legal Issues*, «Common Market Law Review» br. 37: 129-146, 2000, Kluwer Law International, str. 133-134.

³⁸ Član 29 Finansijske uredbe iz 1997. godine: *Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities* (OJ No L356 of 21 December 1977).

³⁹ Član 39, *ibid.*

⁴⁰ I. Harden, F. White, K. Donnelly, *The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community*, «European Public Law», Volume 1, Issue 4 (Kluwer Law International), 1995, str. 606-607.

⁴¹ Committee of Independent Experts, *Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud*, chapter II, September 1999.

⁴² A. Tomkins, *op. cit.* str. 744.

dok ostatak obično dobija automatsko odobrenje.⁴³ Pored toga, postojanje centralizovane prethodne kontrole prebacivao je odgovornost za finansijsko upravljanje sa finansijskog nalagodavca na finansijskog kontrolora. Takvo premeštanje odgovornosti lako dovodi do situacije u kojoj na kraju niko ne snosi odgovornost za finansijsko upravljanje.⁴⁴

Zbog navedenih slabosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole koji su isključivo zasnovani na prethodnoj finansijskoj kontroli i mnoge evropske zemlje u poslednjoj dekadi napuštaju nefleksibilni *ex ante* sistem kontrole i prelaze na fleksibilniju *ex post* kontrolu. Pomeranje fokusa sa *ex-ante* kontrole, koja se uglavnom odnosi na zakonitost i pravilnost transakcija, na sveobuhvatniju *ex post* kontrolu, bi trebalo da vodi i ka uspostavljanju kompleksnijeg sistema finansijske odgovornosti, sa većim stepenom interesa za postizanje «vrednosti za novac» za uložena finansijska sredstva.⁴⁵

3. Reforma sistema interne finansijske kontrole EU – Finansijska uredba iz 2002. godine

U cilju prevazilaženja pomenutih nedostataka, u junu 2002. godine, Savet je usvojio novu Finansijsku uredbu.⁴⁶ Izmenama je prethodio Izveštaj Odbora nezavisnih eksperata, u kojem je utvrđeno postojanje zloupotrebe položaja i nepotizma u Evropskoj komisiji.⁴⁷ Nakon toga usledilo je usvajanje Uredbe Komisije od 23. decembra 2002. godine, kojom su detaljnije utvrđena pravila za sprovođenje Finansijske uredbe Saveta.⁴⁸ Oba propisa stupila su na snagu u januaru 2003. godine.

Finansijska uredba iz 2002. godine donela je značajan broj novina koje su postavile osnov za novi sistem interne finansijske kontrole, a to su: novi koncept dobrog finansijskog upravljanja, novi sistem finansijskog upravljanja i kontrole, kao i uvođenje sistema interne revizije. Imajući u vidu kompleksnost pomenute problematike, posebnu pažnju posvetićemo svakom od pomenutih elemenata ponaosob.

⁴³ Committee of Independent Experts, Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, chapter II, September 1999.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ OECD Policy Brief, Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control, 2005., www.oecd.org/publications/pol_brief.

⁴⁶ Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁴⁷ Committee of Independent Experts, Second Report on Reform on the Commission, Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, Volume II, September 1999.

⁴⁸ Commission Regulation (EC, Euratom) No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002.

3.1 Uvođenje principa dobrog finansijskog upravljanja

Uspostavljanje principa dobrog finansijskog upravljanja označava obavezu korisnika budžetskih sredstava EU da data sredstva koriste ne samo na zakonit i regularan način već i u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Finansijska Uredba iz 2002. godine posebnu pažnju posvećuje principu ekonomičnosti, koji je definisan kao zahtev da se osigura da se „sredstva koja institucija koristi za finansiranje svojih aktivnosti dostavljaju blagovremeno, u odgovarajućoj vrednosti i odgovarajućeg kvaliteta i po najboljoj ceni“⁴⁹. Princip efikasnosti definisan je kao „najbolji odnos između uložених sredstava i postignutih rezultata“. Nadalje, efektivnost podrazumeva „ostvarenje određenih zacrtanih ciljeva i postizanje željenih rezultata“.

U cilju delotvorne primene pomenutih principa dobrog finansijskog upravljanja uveden je i **sveobuhvatan sistem upravljanja učinkom (performance management)**, kao i **evaluacija razvojnih programa**. U tom smislu, svi direktorati dobili su obavezu da utvrde svoje godišnje ciljeve razvoja koji se definišu u skladu sa SMART principom – moraju biti specifični, merljivi, adekvatni-ostvarivi, relevantni i tačni, tj. da imaju adekvatan vremenski okvir izvršenja. Ostvarenje tih ciljeva prati se na osnovu utvrđenih indikatora izvršenja.⁵⁰ Pored toga, Uredba obavezuje sve institucije da vrše i *ex ante* i *ex post* evaluaciju svojih programa i aktivnosti koji podrazumevaju značajniju potrošnju. Procedure evaluacije regulisane su detaljnije u članu 21. Uredbe Komisije.⁵¹

3.2 Decentralizacija interne finansijske kontrole

Finansijska uredba iz 2002. godine znatno je unapredila pravni okvir interne finansijske kontrole u EU i uvela princip decentralizacije i pune odgovornosti rukovodstva institucije za finansijsko upravljanje i kontrolu. Dok se novim pravnim okvirom i dalje promovira princip odvajanja funkcije finansijskog nalagodavca i računopolagača, funkcija finansijskog kontrolora više nije samostalna, već se spaja sa funkcijom finansijskog nalagodavca. Finansijskom nalagodavcu daje se puna odgovornost za finansijsko upravljanje, tj. za preuzimanje obaveza i odobravanje plaćanja, bez dodatne prethodne kontrole od strane trećeg lica.⁵² Puna odgovornost

⁴⁹ Član 27, stav 2. Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁵⁰ Član 27, stav 3. Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16.9.2002

⁵¹ Commission Regulation (EC, Euratom) No 2342/2002 of December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities.

⁵² P. Graig, A New Framework for EU Administration: the Financial Regulation 2002, «Law & Contemporary Problems» Vol 68 (2004) No. 1, str. 107-133, dostupno na: <http://www.law.duke.edu/journals/lcp/articles/lcp68dwinter2004p107.htm>.

finansijskog nalagodavca potvrđena je dosta striktnim i opširnim odredbama koje predviđaju sankciju razrešenja u slučaju utvrđivanja odgovornosti za nevršenje dužnosti ili prekoračenje ovlašćenja.⁵³ S druge strane, uloga računopolagača nije suštinski izmenjena s obzirom da je računopolagač i dalje nadležan za vršenje plaćanja i čuvanje računovodstvene dokumentacije i disciplinski odgovoran u slučaju nezakonitog upravljanja finansijskim sredstvima.⁵⁴

Decentralizacija finansijske interne kontrole ogleda se i u obavezi svake institucije da odredi osobu koja će biti finansijski nalagodavac te institucije i biti odgovorna za izradu budžeta institucije i finansijsko upravljanje i kontrolu.⁵⁵ Davanje ovlašćenja finansijskog nalagodavca reguliše se internim pravilima date institucije.⁵⁶ Funkcija finansijskog nalagodavca u okviru institucija EU najčešće se daje Generalnim direktorima (a ne članovima Komisije) ili šefovima službi EU, koji su obavezni da podnesu godišnje izveštaje o opštim aktivnostima Generalnog direktorata/službe, koji se zatim uključuju i u godišnji izveštaj o upravljanju finansijskim sredstvima.⁵⁷

Institucije EU su takođe dužne da uspostave i svoje jedinice za finansijsko upravljanje i kontrolu, koje su u obavezi da rukovodstvo institucije upozore na bilo koji oblik nezakonitog i nesvrshodnog trošenja budžetskih sredstava. Ukoliko zaposleni koji radi na finansijskom upravljanju i kontroli transakcija smatra da odluka, koju bi po zahtevu svog nadređenog trebalo da sprovede, nije regularna ili je suprotna principima *dobrog finansijskog upravljanja*, on ima obavezu da o tome pismenim nalogom informiše finansijskog nalagodavca, a u slučaju da on ne preduzme odgovarajuće mere, da informiše ovlašćene institucije,⁵⁸ kao što je, na primer, evropski Revizorski sud. Detaljnija regulativa prava i obaveza svih finansijskih aktera regulisana je Finansijskom uredbom Komisije u kojoj su, kao što smo već napomenuli, definisana detaljna pravila za sprovođenje Finansijske uredbe.⁵⁹

Najzad, uvedena je i važna novina uspostavljanja interne revizije u svim institucijama EU, kao i centralna Služba internih revizora. Finansijska uredba Saveta predviđa uspostavljanje službi internih revizora u svim Generalnim Direktoratima, koje su dužne da prate sprovođenje finansijskih transakcija u okviru pojedinačnih institucija

⁵³ Poglavlje 4, član 64-66 Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁵⁴ Član 67, *ibid.*

⁵⁵ Član 59. stav 1, Član 60, stav 3, *ibid.*

⁵⁶ Član 59. stav 2, *ibid.*

⁵⁷ Reforming the Commission, An administration at the service of half a billion Europeans, http://ec.europa.eu/reform/2002/selection/chapter1_en.htm#1_3

⁵⁸ Član 60, stav 6, Finansijske uredbe: Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 248/1, 16 September 2002.

⁵⁹ Commission Regulation (EC, Euratom), No. 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002.

i pruže savete o unapređenju pouzdanosti postojećih sistema interne kontrole.⁶⁰ Pored toga, oformljena je i centralna Služba internih revizora (Internal Audit Service) 2001. godine, koja ima status posebnog direktorata, u cilju jačanja koordinacije rada pojedinačnih timova za internu reviziju.

4. Uspostavljanje zajedničkog okvira interne finansijske kontrole – izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2006. godine i njihova primena

Iako je upravljanje finansijskim sredstvima EU poboljšano kao rezultat analiziranih reformi, evropski Revizorski sud koji vrši reviziju finansijskih izveštaja EU ni do danas nije dao potpuno pozitivnu ocenu o zakonitosti i regularnosti svih finansijskih transakcija EU. Naime, od donošenja Ugovora iz Matrihta 1992. godine, kada je Revizorski sud dobio status punopravne institucije, dobio je i važnu nadležnost izdavanja Deklaracije o uverenju pouzdanosti računa i zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija, takozvani «DAS» (od francuskog termina *declaration d'assurance*).⁶¹ Izdavanju deklaracije prethodi veoma ozbiljna analiza koja od suda zahteva da umesto tradicionalnog 'sistemskog pristupa'⁶² izvrši detaljnu finansijsku reviziju i proveru finansijskih transakcija na bazi uzorka sve do nivoa krajnjih korisnika. U poslednjoj dekadi, DAS se izdaje za određene delove prihoda i rashoda Zajednice posebno (CAP, strukturne mere, unutrašnja politika, spoljni poslovi, pomoć za pristupanje, administrativni rashodi i finansijski instrumenti i bankarske aktivnosti).⁶³ Iako Revizorski sud do sada nije izdao pozitivnu Deklaraciju o uverenju za celokupne rashode EU, u nekoliko poslednjih godina dao je pozitivnu ocenu o pouzdanosti računa, prihoda i preuzetih obaveza (commitments) dok su rashodi, posebno u oblastima u kojima institucija i zemlje članice dele odgovornost za upravljanje programima i dalje «slaba tačka» finansijske odgovornosti EU.⁶⁴

Dok je dobijanje pozitivnog mišljenja o zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija od strane Revizorskog suda bilo samo marginalno pitanje za vreme mandata Romana Prodijsa, ovo pitanje postalo je jedan od prioriteta nove Komisije kojom je počeo da predsedava Emanuel Barozo. To je posledica izbora novog Komesara Sima Kalasa za upravu, reviziju i borbu protiv prevara, koji je u toku svog izbora na mesto Komesara istakao dobijanje pozitivne ocene o zakonitosti i

⁶⁰ "A New Stage of Reform: The European Commission's recently appointed internal audit Chief says his organisation must continue to work toward modernisation and progress", *Internal Auditor*, 2004. <http://www.theiia.org/?act=iia.internalAuditor>.

⁶¹ Član 248. Ugovora o Evropskoj zajednici.

⁶² Sistemski pristup revizije podrazumeva ispitivanje različitih oblasti prihoda i rashoda u četvorogodišnjem periodu.

⁶³ V. European Court of Auditors, Annual Report concerning the financial year 2010, Annual Report concerning the financial year 2009, Annual Report concerning the financial year 2008, www.eca.eu.int

⁶⁴ Ibid.

regularnosti finansijskih transakcija kao jedan od glavnih ciljeva svog mandata, što je naišlo na veliko odobravanje Odbora za budžetsku kontrolu EU.⁶⁵

Ključno pitanje koje se postavilo bilo je kako postići ovaj cilj kada se oko 80% budžeta Evropske unije izvršava u zemljama članicama? Decentralizovano izvršenje budžeta podrazumeva dug lanac učesnika finansijskih transakcija i kontrola sa velikim brojem aktera. Zbog toga je zaključeno da je za postizanje pozitivne ocene o zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU od ključne važnosti da zemlje članice uzmu aktivno učešće u reformisanju svojih internih mehanizama kontrole i odgovornosti.

U cilju rešavanja ovog kompleksnog pitanja, Komisija je 15. juna 2005. godine usvojila predlog o okviru zajedničke interne kontrole a zatim i Akcioni plan za sprovođenje ovog okvira početkom 2006.⁶⁶ Svrha ovih dokumenta bila je da se inicira proces koji bi vodio ka stvaranju sporazuma između Komisije i zemalja članica o tome na koji način bi nacionalni sistemi interne finansijske kontrole mogli da se unaprede da bi se dobila pozitivna ocena o regularnosti i zakonitosti finansijskih transakcija EU.

Akcioni plan definisao je 16 konkretnih akcija koje je trebalo primeniti tokom 2006. i 2007. kao što su: pojednostavljivanje procedure upravljanja fondovima EU, usvajanje zajedničkih principa interne kontrole, objavljivanje deklaracija o upravljanju i sintetičkih izveštaja zemalja članica, razmena rezultata i definisanje prioriteta rashoda, itd.⁶⁷ Ovaj Plan zahtevao je takođe od svih relevantnih institucija EU, kao što su Evropski parlament, Revizorski sud, Komisija, a takođe i od zemalja članica EU da daju doprinos implementaciji predloženih aktivnosti.

Institucionalizacija zajedničkog okvira interne kontrole izvršena je kroz izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2002. koje su usvojene 2006. godine. Važno je napomenuti da je Finansijska uredba iz 2002. godine, u skladu sa članom 184, predvidela da je potrebno da njene odredbe budu predmet trogodišnje revizije ili kad god se pokaže da je to potrebno, kako bi se pravila o budžetskom procesu i internoj finansijskoj kontroli periodično revidirala i usavršavala. U skladu sa ovom obavezom, Komisija je tokom 2005. godine usvojila predlog izmena i dopuna Finansijske uredbe koje su usvojene od strane Saveta 13. decembra. 2006. godine. U skladu sa akcionim planom Komisije, u članu 28a uvodi se novi budžetski princip - princip efikasne i efektivne interne kontrole.⁶⁸ Novi princip ističe važnost unapređenja postupka izvršenja budžeta, efikasnosti i efektivnosti finansijskih transakcija, pouzdanosti

⁶⁵ M. Barzelay, R. Levy, A. Gomez, *Analysing Public Management Policy Cycles in the European Commission: Oversight of Budget Control and the Integrated Internal Control Framework*, London School of Economics and Political Science, 2010.

⁶⁶ Commission Staff Working Paper, *A gap assessment between the internal control framework in the Commission Services and the control principles set out in the Court of Auditors 'proposal for a Community internal control framework' opinion* No 2/2004, 07/07/05; *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework*,

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ Član 28a, stav 1, Finansijske uredbe: Council Regulation (EU, EURATOM) No 1995/2006 of 13 December 2006, amending Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities. OJ L 390/1.

finansijskih izveštaja, zaštitu finansijskih interesa EU i upravljanje rizikom u ostvarenju zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija.⁶⁹ Obaveze zemalja članica u postupku interne kontrole bliže su definisane članom 53a izmena i dopuna Finansijske uredbe koji zahteva od zemalja članica da uspostave sisteme efikasne i efektivne interne kontrole i posebno da: a) osiguraju pouzdanost i pravilno izvršenje odobrenog budžeta; b) spreče pojavu neregularnosti i pronevera; c) povrate sredstva koja su greškom data korisnicima kao rezultat nepratinosti i neregularnosti i d) obezbede godišnje objavljivanje imena svih korisnika budžetskih sredstava EU, kako bi se povećala transparentnost finansijskog sistema.

U svom izveštaju o napretku uspostavljanja zajedničkog okvira interne kontrole od 2008. godine⁷⁰, Komisija je iznela podatak da je 7 od ukupno 16 preporuka za uspostavljanje zajedničkog okvira interne kontrole izvršeno, 6 je u velikoj meri izvršeno dok 3 preporuke nisu mogle da budu izvršene. U toku 2008. godine još 6 preostalih preporuka za uspostavljanje zajedničkog okvira interne kontrole je izvršeno.

U izveštaju svom iz 2009. godine,⁷¹ Komisija je zaključila da je došlo do značajnog napretka u sprovođenju sistema interne finansijske kontrole, što je rezultiralo pozitivnom ocenom Revizorskog suda kada je u pitanju pouzdanost finansijskih izveštaja po prvi put za 2007. godinu.⁷² Takođe, zabeležen je i značajan napredak u oceni zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija, jer je oko 45 procenata rashoda dobilo pozitivno mišljenje, u poređenju sa samo 6 procenata rashoda za koje je Revizorski sud dao pozitivno mišljenje u 2003. godini. U izveštaju se takođe zaključuje da je ovako pozitivan rezultat verovatno delom posledica jačanja sistema interne finansijske kontrole do 2005. godine, ali je nesumnjivo da je napredak veoma ubrzan nakon donošenja plana zajedničkog okvira interne finansijske kontrole početkom 2006. godine.⁷³

Očigledan napredak u pogledu jačanja sistema interne kontrole vidi se i u poslednjem izveštaju Revizorskog suda za 2010. godinu.⁷⁴ Revizorski sud je izneo je najpre pozitivnu ocenu pouzdanosti finansijskih izveštaja, kao i pozitivnu ocenu zakonitosti i regularnosti prihoda i preuzetih obaveza (commitments). Međutim, sud je utvrdio materijalne greške u plaćanjima koja su osnov finansijskih izveštaja u iznosu od 3.7 procenata ukupnog budžeta EU. U tom smislu sistem interne finansijske kontrole, po mišljenju suda, još uvek nije u potpunosti delotvoran u obezbeđenju zakonitosti i regularnosti plaćanja u okviru Evropske unije.

⁶⁹ Član 28a, stav 2, *ibid.*

⁷⁰ COM(2008) 110.

⁷¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Court of auditors - Impact Report on the Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework /* COM/2009/0043 final */

⁷² European Court of Auditors, Annual Report for 2007, www.eca.eu.int.

⁷³ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Court of auditors - Impact Report on the Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework /* COM/2009/0043 final */

⁷⁴ V: Court of Auditors Annual Report concerning the financial year 2010, www.eca.eu.int.

Najzad, valja napomenuti i da je Finansijska uredba iz 2002. godine bila predmet izmena i dopuna 2010. godine,⁷⁵ u cilju harmonizacije sa Ugorovom iz Lisabona kojim je osnovana posebna Služba za spoljnu akciju (European External Action Service).⁷⁶ Zbog toga se i izmene i dopune Finansijske uredbe iz 2010. godine odnose samo na regulaciju finansijskog upravljanja u okviru nove Službe, kojom rukovodi visoki predstavnik za spoljnu politiku i bezbednost. Imajući u vidu da su izmene i dopune iz 2010. godine ograničene samo na sektor spoljnih poslova i bezbednosti EU, one nisu predmet našeg bližeg interesovanja.

5. Zaključna razmatranja

Analiza mehanizama interne finansijske kontrole Evropske unije ukazuje na kompleksnost sistema izvršenja budžeta u Evropskoj uniji, koji je podeljen između institucija EU i država članica. Zbog toga postoji prirodna potreba jačanja mehanizama interne finansijske kontrole kako na nadnacionalnom institucionalnom nivou EU, tako i na nivou država članica, ali i drugih država koje se nalaze u procesu pridruživanja i pristupanja EU i imaju pravo da koriste veliki broj fondova Evropske unije.

U poslednjih nekoliko godina, došlo je do značajnog poboljšanja mehanizama interne finansijske kontrole, što delom predstavlja reakciju na ozbiljne kritike upravljanja javnom potrošnjom EU u poslednjoj deceniji prošlog veka. U tom smislu, donošenje nove Finansijske uredbe 2002. i njenih izmena i dopuna 2006. godine već su dali pozitivan efekat na efikasnije upravljanje javnom potrošnjom u okviru institucija EU.

Može se očekivati se će zajednička akcija svih relevantnih aktera interne finansijske kontrole kako u institucijama EU tako i u zemljama članicama ustanovljena u zajedničkom okviru interne finansijske kontrole omogućiti potrebnu sinergiju u rešavanju postojećih slabosti kompleksnog, višeslojnog sistema finansijske odgovornosti u Evropskoj uniji. Iako ova inicijativa nije u potpunosti rešila probleme zakonitosti i regularnosti finansijskih transakcija EU, veoma je važno što je Komisija krenula u sveobuhvatno rešavanje problema decentralizovanog izvršenja budžeta koji bi trebalo da pokaže svoje pune pozitivne efekte na srednjoročnom i dugoročnom planu. Zbog toga je važno je nastaviti napore na punoj implementaciji zajedničkog okvira interne finansijske kontrole kako bi inicirane reforme postigle svoj puni zamah.

Posebno pitanje, koje još uvek nije na listi prioriteta EU, jeste kako obezbediti ne samo zakonito, već i svrsishodno upravljanje budžetskim sredstvima EU u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ako se pogledaju izveštaji evropskog Revizorskog suda može se primetiti da je upravljanje javnom potrošnjom Evropske unije i dalje najviše zaokupljeno poštovanjem principa zakonitosti i

⁷⁵ Regulation (EU, EURATOM) No 1081/2010 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2010 amending Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, as regards the European External Action Service.

⁷⁶ http://www.eeas.europa.eu/background/index_en.htm

regularnosti, a u mnogo manjoj meri dobrim finansijskim menadžmentom.⁷⁷ Pitanje koje se stoga može postaviti je zbog čega princip dobrog finansijskog upravljanja, na koje se insistira u novom pravnom okviru interne finansijske kontrole i dalje nije u dovoljnoj meri prihvaćen u Evropskoj uniji?

Može se tvrditi da jedan od značajnih problema u postizanju bolje "vrednosti za novac" finansijskih sredstava Evropske unije jeste nedovoljna jasnost ciljeva pojedinih politika EU. Kao što smo ranije pomenuli, dobar finansijski menadžment, koji podrazumeva ostvarenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u trošenju sredstava, ima za pretpostavku postojanje jasno definisanih ciljeva i operativnih zadataka politike.⁷⁸ Ako su ciljevi politike nejasni, kontradiktorni ili ih je nemoguće identifikovati, veoma je teško postići delotvornost u trošenju finansijskih sredstava. Na žalost, u mnogim segmentima ciljevi javnih politika EU nisu jasni, već prilično konfuzni. To je posebno slučaj sa kompleksnom prirodom Zajedničke poljoprivredne politike Evropske unije, koja čiji značajan deo budžeta EU (CAP), a koja sadrži paket politika čiji su ciljevi često međusobno suprotstavljeni.⁷⁹

Nadalje, može se reći da nepostojanje jasnog budžetskog ograničenja negativno utiče na postizanje efikasnosti i efektivnosti finansijskog upravljanja u EU.⁸⁰ Bez čvrstih budžetskih ograničenja, lica koja su odgovorna za trošenje finansijskih sredstava nisu dovoljno motivisana da ulože napore u postizanju svrsishodnosti potrošnje. Čini se, takođe, da umesto pokušaja da se ograniči javna potrošnja, institucije Evropske unije vide proširenje budžeta Evropske unije kao pozitivnu stvar *per se*, zato što predstavlja rast evropskih nadležnosti, što za rezultat ima i suviše ambiciozno budžetiranje. To ukazuje na opštu tendenciju ka 'potrošačkoj kulturi' pre nego definisanju prioriteta i postizanju delotvornog finansijskog upravljanja.⁸¹

I najzad, treba imati u vidu i činjenicu da zemlje članice u kojima se izvršava oko 80% budžeta Evropske unije imaju veoma različito shvatanje koncepta upravljanja finansijskim sredstvima. Decentralizovana priroda budžeta Evropske unije zato u velikoj meri zavisi od shvatanja koncepta upravljanja finansijskim sredstvima, koji se, u većini zemalja Evropske unije, zasniva na principima zakonitosti i regularnosti a tek u manjoj meri na principu dobrog finansijskog upravljanja.⁸² Pored toga, prilično učestali slučajevi nezakonitosti i neregularnosti finansijskog upravljanja evropskim fondovima u zemljama članicama zahteva da se mnogo više pažnje posveti poštovanju ovih osnovnih principa zakonitosti i regularnosti umesto svrsishodnosti korišćenja novca poreskih obveznika.

⁷⁷ Court of Auditors, Annual Report concerning the financial year 2003 and Annual Report concerning the financial year 2004; Special Report No 8/2004 on the Commission's management and supervision of the measures to control foot and mouth disease and of the related expenditure; Special Report 3/2003 on the invalidity pension scheme of the European institutions, together with institutions' replies. www.eca.eu.int.

⁷⁸ I. Harden, F. White, K. Donnelly, op. cit. str. 607-608.

⁷⁹ R. Levy, *Implementing European Union Public Policy*, (Edward Elgar), 2000, str. 69-96.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ I. Harden, F. White, K. Donnelly, op. cit. str. 615-616.

⁸² C. Pollitt at al, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, (Oxford University Press), 2002.

Iz svih ovih razloga, može se zaključiti da je pored neophodnosti jačanja mehanizama interne finansijske kontrole u okviru institucija EU i u zemljama članicama potrebno raditi i na reformisanju javnih politika EU, jačanju njihovih budžetskih ograničenja, kao i na razvoju koncepta svrishodnosti potrošnje sredstava u zemljama članicama EU. Takođe, veoma je važno i da države koje se nalaze u procesu pridruživanja i pristupanja Evropskoj uniji uspostave pouzdane mehanizme interne finansijske kontrole i razviju elemente ocene svrishodnosti potrošnje javnog novca, kako bi mogle ne samo da odgovore trenutnim izazovima koji se postavljaju pri korišćenju pristupnih fondova Evropske unije, već budu i u mogućnosti da efikasno koriste mnogobrojne evropske fondove koji će im biti na raspolaganju kad postanu punopravne članice EU.

Aleksandra Rabrenović, Ph.D
Research Associate
Institute of Comparative Law, Belgrade

Development of the System of Internal Financial Control in the European Union

Summary

The paper analyses complexities of internal financial control exercised at the supra level of governance of the EU. Over the past decade, in response to serious criticisms on its financial management, the EU has made an important progress in improving the legal framework of internal financial control and its implementation. Adoption of the new Financial Regulation in 2002 and its amending that occurred in 2006 with establishment of the common internal control framework have undoubtedly had a positive effect on reducing the number of irregular financial transactions within the EU. This has also been confirmed by the recent reports of the European Court of Auditors. However, further efforts are still needed in order to fully implement the well-designed reforms and keep the reform momentum. Given that around 80 per cent of the EU expenditure is spent at the level of the member states and acceding countries it is necessary to devote due attention to firming up the internal financial control framework at the national level. In addition, there is also a need to increase the economy, efficiency and effectiveness in the use of the EU funds. This requires an in depth revision of the EU policies, setting up firm budgetary limits on these policies and further development of the concept of good financial management not only within the EU institutions, but even more importantly at the level of the EU member and candidate member states.

Key words: internal financial control, financial management and control, internal audit, European Union