

INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U PREVENCIJI KRIVIČNOG DELA NENAMENSKOG TROŠENJA BUDŽETSKIH SREDSTAVA

*Jelena Šuput

Sažetak: U ovom radu autor je analizirao razloge za predviđanje krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava, kao i neke od načina njegove prevencije. Predmet analize je samo način izvršenja krivičnog dela od strane budžetskih korisnika, imajući u vidu da je radnja izvršenja od strane organizacija obaveznog socijalnog osiguranja specifična zbog načina njihovog finansiranja. Stručno rukovodstvo i kvalitetna interna kontrola i interna revizija trebalo bi da obezbede da poslovanje korisnika budžetskih sredstava bude efikasno, efektivno i ekonomično, kao i da svojim radom doprinesu prevenciji krivičnih dela. Veliki deo javne potrošnje finansira se od dažbina koje plaćaju građani. Zbog toga postoji veliko interesovanje za trošenje budžetskih sredstava, a njihovo nenamensko trošenje predstavlja društveno štetno ponašanje. Republika Srbija je u skladu sa zahtevima Evropske unije svojim propisima predvidela mehanizme koji doprinose jačanju finansijske discipline u javnom sektoru. Od velikog značaja za postizanje navedenog cilja su i fiskalna pravila koja su predviđena Zakonom o budžetskom sistemu, a kojih su dužni da se pridržavaju korisnici javnih sredstava, kako prilikom izrade finansijskih planova, tako i prilikom trošenja javnih sredstava.

Ključne reči: budžetska sredstva, odgovorno lice, namena, finansijsko upravljanje, interna kontrola i interna revizija.

1. Uvod

Republika Srbija se nalazi u procesu stabilizacije i pridruživanja. Taj proces, osim što sadrži podsticaje u vidu različitih programa pomoći, predstavlja i određene ekonomske i političke uslove za pristupanje Evropskoj uniji. Ti uslovi postavljeni su kako državama srednje i istočne Evrope, tako i državama Zapadnog Balkana kome pripada Republika Srbija. Evropski savet je na samitu u Kopenhagenu 1993. godine

* E-mail: jelena.suput@beograd.gov.rs

definisao kriterijume prema kojima države Zapadnog Balkana moraju da usmere svoj politički, ekonomski i institucionalni razvoj. Ti kriterijumi su vrednosti i modeli na kojima se temelji Evropska unija: demokratija, poštovanje ljudskih prava i tržišna privreda. Očekivanja Evropske unije od zemalja koje se nalaze u procesu stabilizacije i pridruživanja su velika i kada je u pitanju oblast javnih finansija. Zbog toga je Republika Srbija svojim propisima predvidela adekvatne mehanizme koji će obezbediti finansijsku disciplinu u javnom sektoru. Radi postizanja tog cilja u pomenutoj zemlji osnovane su institucije koje će vršiti kako eksternu, tako i internu kontrolu trošenja javnih sredstava (Državna revizorska institucija, budžetska inspekcija, interna revizija). Izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu iz 2010. godine predviđena su fiskalna pravila kojih su dužni da se pridržavaju korisnici budžetskih sredstava s ciljem:

- jačanja budžetske discipline;
- poboljšanja koordinacije između različitih nivoa vlasti;
- i smanjenja nesigurnosti kada je u pitanju buduća fiskalna politika.

Ponašanje budžetskih korisnika i ostalih korisnika javnih sredstava treba da doprinese dugoročnoj održivosti fiskalne politike u Republici Srbiji. Odstupanje od fiskalnih pravila moguće je jedino u slučajevima koji su predviđeni Zakonom o budžetskom sistemu¹. Prema odredbi tog zakona, Vlada Republike Srbije u slučaju prirodne katastrofe i eksternih šokova koji utiču na ugrožavanje zdravlja ljudi i nacionalnu bezbednost, kao i u slučaju pada privredne aktivnosti, može doneti odluku o odstupanju od fiskalnih principa i pravila. Upravljanje fiskalnom politikom trebalo bi da bude u skladu sa principom pravičnosti, koji podrazumeva da se uzme u obzir uticaj trenutne fiskalne politike, ne samo na blagostanje sadašnjih, već i budućih generacija. Korisnici budžetskih sredstava, kao i korisnici drugih javnih sredstava, trebalo bi da upravljaju javnom imovinom i obavezama, fiskalnim resursima i rizicima na način kojim se učvršćuje fiskalna održivost. Za nesavesne budžetske korisnike i druge korisnike javnih sredstava predviđene su kako prekršajne, tako i krivičnopravne sankcije. Prekršaji i novčane sankcije za njih predviđeni su Zakonom o budžetskom sistemu, a Zakonom o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika Republike Srbije iz 2009. godine predviđeno je krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava. Postupanje u skladu sa određenim vrednostima smatra se uslovom funkcionisanja zajednice i zato se te vrednosti štite i normama krivičnog prava².

2. Elementi bića krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava

Zakonom o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika³ iz 2009. godine predviđeno je novo krivično delo – nenamensko trošenje budžetskih sredstava. To delo postojaće u slučaju da odgovorno lice korisnika budžetskih sredstava ili odgovorno lice u organizaciji obaveznog socijalnog osiguranja⁴ stvori obaveze ili na

¹ *Službeni glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10 i 101/11.

² Ignjatović, Đ., *Kriminologija*, Dosije, Beograd, 2007, str. 188.

³ *Službeni glasnik RS*, br. 79/09 i 111/09.

⁴ Organizacija socijalnog osiguranja je zajednički imenitelj za Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republički zavod za zdravstveno osiguranje i Nacionalnu službu za zapošljavanje.

teret računa budžeta odobri plaćanje rashoda i izdataka preko iznosa od milion dinara u odnosu na iznos utvrđen budžetom, finansijskim planom ili aktom Vlade kojim se utvrđuje iznos sredstava pozajmice. Krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava spada u krivična dela protiv službene dužnosti zbog pretežnosti zaštitnog objekta⁵ iako se tim delom štite i druge vrednosti. Da bi to krivično delo postojalo, potrebno je da budu ostvareni svi elementi njegovog bića, ali nije neophodno postojanje namere sticanja protivpravne imovinske koristi jer ona nije predviđena zakonskim opisom dela.

Radnja izvršenja krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava postavljena je alternativno. Ona se sastoji u stvaranju obaveze ili odobrenju plaćanja rashoda i izdataka preko iznosa od milion dinara u odnosu na iznos utvrđen budžetom ili finansijskim planom. Pomenuto krivično delo postojeće i ukoliko odgovorno lice korisnika budžetskih sredstava ili odgovorno lice u organizaciji obaveznog socijalnog osiguranja stvori obaveze ili na teret računa budžeta odobri plaćanje rashoda i izdataka preko iznosa od milion dinara u odnosu na iznos utvrđen aktom Vlade kojim se utvrđuje iznos sredstava pozajmice.

Za otkrivanje izvršenja krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava neophodno je poznavanje Zakona i drugih propisa kojima se uređuje planiranje, izvršenje i kontrola trošenja budžetskih sredstava (Zakona o budžetskom sistemu, Zakona o budžetu⁶, Uredbe o budžetskom računovodstvu⁷, Zakona o javnom dugu⁸, Odluke o budžetu lokalne samouprave⁹). Zakonom o budžetskom sistemu uređen je postupak planiranja, pripreme, donošenja i izvršenja budžeta Republike Srbije, autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave, priprema i donošenje finansijskih planova Republičkog fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje i Nacionalne službe za zapošljavanje, finansijsko upravljanje, kontrola i revizija korisnika javnih sredstava i budžeta Republike Srbije, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i druga pitanja od značaja za funkcionisanje budžetskog sistema. Zakonom o budžetu, odnosno odlukom o budžetu lokalne vlasti, dato je ovlašćenje direktnim, odnosno indirektnim korisnicima sredstava budžeta za trošenje javnih sredstava do određenog iznosa i za određene namene za konkretnu budžetsku godinu. Osim navedenih aproprijacija postoji i stalna aproprijacija u budžetu kojom se obavezno utvrđuju sredstva na ime otplate duga i datih garancija budžetskih korisnika. Sredstva se mogu trošiti u okviru aproprijacije samo u iznosu koji je opredeljen za određenu namenu.

Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srbije predviđeno je da obaveze koje preuzimaju direktni, odnosno indirektni korisnici budžetskih sredstava moraju da odgovaraju aproprijaciji koja im je odobrena za tu namenu u toj budžetskoj godini. Obaveze preuzete u skladu sa odobrenim aproprijacijama, a neizvršene u toku godine, prenose se i imaju status preuzetih obaveza i u narednoj budžetskoj godini, izvršavaju

⁵ Više o tome Stojanović, Z., Perić, O., *Krivično pravo – posebni deo*, Pravna knjiga, Beograd, 2006, str. 346.

⁶ Budući da se donosi svake godine, nije naveden broj *Službenog glasnika*.

⁷ *Službeni glasnik RS*, br. 125/03 i 12/06.

⁸ *Službeni glasnik RS*, br. 61/05 i 107/09.

⁹ Budući da se donosi svake godine nije naveden broj *Službenog lista*.

se na teret odobrenih aproprijacija za tu budžetsku godinu. U slučaju da se u toku godine obim poslovanja ili ovlašćenja direktnog ili indirektnog korisnika budžetskih sredstava promeni, iznos apropirijacija izdvojenih za aktivnosti tog korisnika povećaće se odnosno smanjiti. Ako se obim poslovanja ili ovlašćenja direktnog odnosno njegovog indirektnog korisnika budžetskih sredstava poveća, sredstva će se obezbediti ne sa aproprijacije za drugu namenu, već iz tekuće budžetske rezerve.

Ukoliko se sredstva ne bi koristila za namenu za koju su opredeljena već za drugu namenu u iznosu manjem od milion dinara postojao bi prekršaj iz člana 103. stav 1 tačka 1) Zakona o budžetskom sistemu za koji je predviđena novčana kazna. Iznos od milion dinara je objektivni uslov inkriminisanja (razlog zbog čega je nenamensko trošenje budžetskih sredstava predviđeno kao krivično delo) i ne mora da bude obuhvaćen umišljajem izvršioca. Upravo je taj iznos od milion dinara osnov za razlikovanje prekršaja iz člana 103. pomenutog Zakona od krivičnog dela predviđenog Krivičnim zakonikom. Razlog za predviđanje neke radnje kao krivičnog dela jeste njena društvena opasnost. Zakonodavac se rukovodio tim prilikom predviđanja krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava u Krivičnom zakoniku.

Korisnici budžetskih sredstava trebalo bi u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu doprinesu ukupnoj fiskalnoj održivosti i kontroli, koja podrazumeva sprovođenje politika poslovanja bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom na nivou korisnika budžetskih sredstava.

Budžetom Republike Srbije utvrđuje se ograničenje ukupnog iznosa duga u toku budžetske godine, kao i ukupnog iznosa garancije. U budžetu Republike Srbije, odnosno budžetu lokalne vlasti obezbeđuju se sredstva za finansiranje privremene tekuće nelikvidnosti u skladu sa odredbama zakona kojima se uređuje javni dug – Zakona o javnom dugu. Za finansiranje tekuće nelikvidnosti moraju se koristiti raspoloživa sredstva, u okviru konsolidovanog računa trezora republike Srbije, odnosno trezora lokalne vlasti, pod uslovima i na način koji propisuje ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije.

Izvršilac krivičnog dela ne može da bude bilo koje lice, već samo rukovodilac direktnog¹⁰ odnosno indirektnog korisnika budžetskih sredstava¹¹ ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja budući da je on odgovoran za namensku, ekonomičnu i efikasnu upotrebu budžetskih aproprijacija.

Posledica krivičnog dela nastupa u trenutku preduzimanja radnje izvršenja i sastoji se u smanjenju raspoloživih budžetskih sredstava u iznosu preko milion dinara. Izvršenjem tog dela oštećena je ne samo država, već i građani, imajući u vidu da se javna potrošnja u velikoj meri finansira iz javnih dažbina koje su oni u obavezi

¹⁰ Zakonom o budžetskom sistemu predviđeno je da su direktni korisnici budžetskih sredstava organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi i službe lokalne vlasti.

¹¹ Indirektni korisnici budžetskih sredstava su pravosudni organi, budžetski fondovi, mesne zajednice, javna preduzeća, fondovi i direkcije osnovani od strane lokalne vlasti koji se finansiraju iz javnih prihoda čija je namena utvrđena posebnim zakonom, ustanove osnovane od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, nad kojima osnivač, preko direktnih korisnika budžetskih sredstava, vrši zakonom utvrđena prava u pogledu upravljanja i finansiranja.

da plaćaju u skladu sa propisima. Za krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava predviđena je novčana kazna ili kazna zatvora do godinu dana. Vrsta sankcije koju će sud izreći odgovornom licu korisnika budžetskih sredstava zavisi od okolnosti pod kojima je delo izvršeno.

Prema podacima Republičkog zavoda za statistiku Republike Srbije objavljenih u biltenu „Punoletni učinioci krivičnih dela u Republici Srbiji 2010 – prijave, optuženja i osude“¹², u periodu od 2009. kada je krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava predviđeno Krivičnim zakonikom do 2010. godine nije podnesena nijedna krivična prijava, optužni akt i nije donesena nijedna presuda u vezi sa izvršenjem pomenutog krivičnog dela. Razlog za to može biti to što je nenamensko trošenje budžetskih sredstava predviđeno kao krivično delo tek 2009. godine i što se od prekršaja (kao što je već navedeno u prethodnom tekstu) razlikuje samo u iznosu nenamenski potrošenih budžetskih sredstava, pa se zbog toga često ne pravi razlika između prekršaja i krivičnog dela. Za postojanje tog dela najčešće se sazna od strane lica zaduženih za obavljanje kako interne, tako i eksterne finansijske kontrole u javnom sektoru. Budući da se vršenje krivičnih dela osim represivnih mera može sprečavati i preventivnim delovanjem, od velikog značaja za sprečavanje vršenja krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava je postojanje stručnih internih kontrolora i internih revizora u javnom sektoru. U njihovoj nadležnosti nije kažnjavanje ili podnošenje krivičnih prijava za nenamensko trošenje budžetskih sredstava. Oni svojim preporukama mogu da ukažu na propuste u poslovanju subjekta u javnom sektoru i na taj način spreče dalje delovanje koje može dovesti do izvršenja krivičnog dela.

3. Kontrola namenskog trošenja budžetskih sredstava

Zakonom o budžetskom sistemu predviđeno je da budžetska inspekcija¹³ vrši inspekciju direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i ostalih subjekata predviđenih Zakonom. Pomenuti organ je u skladu sa zakonom ovlašćen da kontroliše primenu propisa u oblasti materijalno-finansijskog poslovanja i namenskog i zakonitog korišćenja budžetskih sredstava od strane:

- budžetskih korisnika;
- organizacija;
- preduzeća;
- pravnih lica i drugih subjekata predviđenih Zakonom o budžetskom sistemu.

Primarni cilj delovanja budžetske inspekcije nije podnošenje prekršajne i krivične prijave, već naganje mera za otklanjanje propusta. Ukoliko bi tokom rada budžetska inspekcija utvrdila da je odgovorno lice ili neko drugo lice na koga je to lice prenelo ovlašćenje izvršilo prekršaj ili krivično delo, dužna je da o tome obavesti nadležne organe. Ministar finansija može da obustavi prenos sredstava budžeta u tekućem periodu, osim sredstava za plate, u visini nenamenski utrošenih sredstava koja im je

¹² Bilten je objavljen na veb-stranici Republičkog zavoda za statistiku: [http://webzrzs.stat.gov.rs/ website/respository.docu](http://webzrzs.stat.gov.rs/website/respository.docu).

¹³ Budžetska inspekcija može biti osnovana na Republičkom nivou, nivou autonomne pokrajine i lokalne samouprave.

budžetska inspekcija svojim rešenjem naložila da vrate u budžet. Ukoliko autonomna pokrajina ne postupi po rešenju budžetske inspekcije, ministar finansija može privremeno da obustavi prenos pripadajućeg dela poreza na zarade, poreza na dobit preduzeća, odnosno prenos transfernih sredstava iz budžeta Republike Srbije autonomnoj pokrajini. Isto pravilo može se primeniti i u odnosu na lokalnu samoupravu. Nadležni ministar u skladu sa Zakonom može privremeno da obustavi prenos transfernih sredstava iz budžeta Republike, odnosno pripadajućeg dela poreza na zarade i poreza na dobit preduzeća ukoliko je subjekat kontrole organa lokalne vlasti prekoračio iznos zaduženja propisan odredbama Zakona o javnom dugu do momenta ispunjenja uslova propisanih pomenutim zakonskim propisom. Krivično pravo i krivične sankcije nisu jedino sredstvo kojima se mogu suzbijati društveno štetno ponašanje. Da bi se društvo zaštitilo od takvog ponašanja mora imati na raspolaganju više mogućnosti i sredstava.¹⁴ Primarni cilj krivičnog prava nije primena kazne i krivičnih sankcija već se ono, naprotiv, zasniva na pretpostavci da većina građana neće vršiti krivična dela.¹⁵ Za razliku od budžetske inspekcije i Državne revizorske institucije, koje su ovlašćene da otkriju prekršaj ili krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava i podnesu krivičnu ili prekršajnu prijavu nadležnim organima, interna revizija i interna kontrola treba da deluju preventivno u odnosu na potencijalne izvršioce krivičnih dela.

Interna revizija je nezavisna i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i saveta i trebalo bi da pomogne subjektu revizije da svoje obaveze izvrši ekonomično, efikasno i u skladu sa propisima. Zbog toga rukovodilac interne revizije i interni revizori treba da poseduju odgovarajuće znanje kako bi bili sposobni da kvalitetno obavljaju svoj posao i svojim preporukama utiču na otklanjanje propusta subjekata revizije. Na nivou subjekta revizije neophodno je uspostaviti adekvatne sisteme finansijskog upravljanja i internih kontrola, pri čemu treba voditi računa o osobenostima svakog subjekta.

4. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru

Pod internom finansijskom kontrolom u javnom sektoru podrazumevaju se interna revizija i finansijsko upravljanje i kontrola. Iako je Zakonom o budžetskom sistemu u sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru svrstana i Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija, ona tu ne pripada. Njen zadatak nije obavljanje interne finansijske kontrole, već harmonizacija propisa, postupaka i procedura neophodnih za funkcionisanje sistema internih kontrola u javnom sektoru, praćenje usklađenosti standarda kontrole sa međunarodnim revizorskim standardima, koje je Republika Srbija prihvatila svojim propisima, podsticanje stručnog usavršavanja, sertifikacija i nadzor nad radom internih revizora. Ona ne bi trebalo da bude u sastavu Ministarstva finansija¹⁶, već bi s ciljem kvalitetnog i objektivnog obavljanja svoje delatnosti trebalo da bude funkcionalno nezavisan

¹⁴ Stojanović, Z., *Krivično pravo – opšti deo*, Pravna knjiga, Beograd, 2006, str. 23.

¹⁵ *Ibid.*, str. 22.

¹⁶ Ministarstvo finansija je organ uprave u kojem se takođe obavlja interna kontrola i interna revizija. S obzirom na nadležnost Centralne jedinice za harmonizaciju može se postaviti pitanje njene pristrasnosti u odnosu na zaposlene u Ministarstvu finansija koji obavljaju poslove interne kontrole i interne revizije.

organ. Zadatak Centralne jedinice za harmonizaciju je od velikog značaja i od njenog rada zavisi kvalitet interne revizije na nivou cele Republike Srbije. Od ocenjivanja rada internih revizora zavisilo bi njihovo napredovanje, a na osnovu rezultata rada trebalo bi usmeriti i njihovu profesionalnu edukaciju.

5. Finansijsko upravljanje i interna kontrola

Zakonom o budžetskom sistemu predviđena je obaveza za korisnike javnih sredstava da uspostave finansijsko upravljanje i kontrolu, koja se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima s ciljem obezbeđivanja razumnog uveravanja da će korisnik svoje ciljeve ostvariti kroz poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima, da će njegovi finansijski izveštaji biti realni, a njegovo poslovanje obezbediti ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava, zaštitu sredstava i podataka (informacija). Finansijsko upravljanje i kontrola organizuju se kao sistem procedura i odgovornosti svih lica u organizaciji. Za njihovo uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava. On može da prenese nadležnost za uspostavljanje, održavanje, ažuriranje sistema finansijske kontrole i upravljanja na lica koja on ovlasti. Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru¹⁷, propisani su zajednički kriterijumi i standardi za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole za korisnike javnih sredstava, pod kojima se podrazumevaju:

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja i javna preduzeća osnovana od strane Republike Srbije, odnosno autonomne pokrajine, opštine, grada i grada Beograda;
- pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravna lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda.

Pod internom finansijskom kontrolom u javnom sektoru podrazumeva se sveobuhvatni sistem mera za upravljanje i kontrolu javnih prihoda, rashoda, imovine i obaveza, koji uspostavlja Vlada kroz organizacije javnog sektora sa ciljem da upravljanje javnim sredstvima i njihova kontrola, uključujući i strane fondove, budu u skladu sa propisima, budžetom i principima dobrog finansijskog upravljanja, odnosno efikasnosti, efektivnosti, ekonomičnosti i otvorenosti.

Od značaja za sprečavanje izvršenja krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava jeste da se uspostavi sistem finansijskog upravljanja i kontrole kojim će se obezbediti da se ciljevi i zadaci korisnika javnih sredstava ostvaruju na efikasan i ekonomičan način.

Za postizanje tog cilja neophodno je obezbediti kvalitetnu komunikaciju na svim hijerarhijskim nivoima korisnika javnih sredstava. Takvo postupanje omogućava da svi zaposleni na osnovu direktiva i instrukcija steknu jasnu predstavu o svojoj ulozi i

¹⁷ Službeni glasnik RS, br. 99/11.

odgovornostima u vezi sa finansijskim upravljanjem i kontrolom. S ciljem transparentnosti rada i omogućavanja internoj reviziji da obavlja svoju delatnost, korisnici javnih sredstava su u obavezi da dokumentuju sve poslovne procese i transakcije radi izrade odgovarajućih revizorskih tragova za nadgledanje. Veliki značaj za prevenciju izvršenja krivičnih dela ima i uspostavljanje efektivnog, blagovremenog i pouzdanog sistema izveštavanja, uključujući nivoe i rokove za izveštavanje, vrste izveštaja koje se podnose rukovodstvu i način izveštavanja u slučaju otkrivanja grešaka, nepravilnosti, pogrešne upotreba sredstava i informacija, prevara i drugih nedozvoljenih radnji. Osim adekvatnog finansijskog upravljanja, radi postizanja istog cilja neophodno je uspostaviti kvalitetnu internu kontrolu putem uspostavljanja pisanih politika i procedura, kao i njihovu primenu. Rukovodilac korisnika javnih sredstava je odgovoran za pridržavanje principa zakonitosti i zdravog finansijskog upravljanja javnim sredstvima, planiranje, upravljanje i računovodstvo javnih sredstava, održavanje neophodnog nivoa stručnosti zaposlenih i uspostavljanje uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih kod korisnika javnih sredstava što je od velikog značaja za prevenciju izvršenja krivičnih dela. On može u skladu sa Pravilnikom pojedine odgovornosti da prenese na druga lica u okviru korisnika javnih sredstava kojim rukovodi ako zakonom ili drugim propisom nije drugačije određeno. Prenošenjem te odgovornosti ne isključuje se i odgovornost rukovodioca korisnika javnih sredstava. Rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica odgovorni su rukovodiocu korisnika javnih sredstava za aktivnosti finansijskog upravljanja i kontrole koje se uspostavljaju u organizacionim jedinicama kojima rukovode. Od velikog značaja za praćenje, ažuriranje i preduzimanje mera za poboljšanje sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu su i preporuke interne revizije, koje nisu pravno obavezujuće, ali bi trebalo da imaju uticaj na kvalitet i zakonitost rada rukovodilaca i zaposlenih u korisnicima javnih sredstava.

6. Interna revizija

Mogućnost ostvarivanja kontrole nad zakonitošću izvršenja budžeta od strane nezavisne revizije, za svaku državu je jedno od suštinskih pitanja. Uspostavljanje dobrog i efikasnog mehanizma naknadne kontrole trošenja budžetskih sredstava je najbolji način za preventivno delovanje na najodgovornije funkcionere.¹⁸ Cilj interne revizije je procena adekvatnosti i efikasnosti sistema upravljanja i kontrole u odnosu na usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima, kao i pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija. Pod ispitivanjem pravilnosti (zakonitosti) od strane interne revizije podrazumeva se utvrđivanje da li se poštuju zakoni i drugi propisi koji se odnose na javne rashode i javne prihode i preuzete finansijske obaveze, kao i primenu propisa koji se odnose na upravljanje imovinom i ekonomskim poslovima. Nalaz i mišljenje revizora sadržano je u revizorskom izveštaju, koji treba da bude uputstvo za dalje postupanje subjekta revizije. Interni revizor je takođe u obavezi da ukoliko primeti u toku postupka revizije da je odgovorno lice subjekta revizije izvršilo krivično delo o tome obavesti rukovodioca interne revizije

¹⁸ Lončar, Z., Pravna pitanja postupka revizije državnog budžeta, *Aktuelna pitanja savremenog zakonodavstva*, Savez udruženja pravnika Srbije i Republike Srpske, Beograd, 2011, str. 543.

(direktora jedinice za internu reviziju), a on je u obavezi da odmah obavesti rukovodioca organa kojem pripada jedinica za internu reviziju. Ukoliko on ne preduzme neophodne mere, rukovodilac jedinice za internu reviziju je u mogućnosti da o tome obavesti nadzorni ili revizorski odbor ako je takav osnovan. Kako bi kvalitetno obavljala svoj posao interna revizija treba da bude nezavisna i objektivna u svom radu.

Posebna funkcionalno nezavisna jedinica za internu reviziju bi u skladu sa Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru¹⁹ trebalo da postoji kod svih direktnih sredstava budžeta Republike Srbije koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike sredstava budžeta. Nezavisno od tog kriterijuma Pravilnik nalaže obavezu da se interna revizija obavezno uspostavi kod Ministarstva spoljnih poslova Republike Srbije, Ministarstva odbrane, Ministarstva unutrašnjih poslova, Ministarstva finansija, Ministarstva pravde, Ministarstva poljoprivrede, trgovine, šumarstva i vodoprivrede, Ministarstva ekonomije i regionalnog razvoja, Ministarstva za infrastrukturu i energetiku, Ministarstva za ljudska i manjinska prava, državnu upravu i lokalnu samoupravu, Ministarstva prosvete i nauke, Ministarstva omladine i sporta, Ministarstva zdravlja, Ministarstva rada i socijalne politike, Ministarstva životne sredine, rudarstva i prostornog planiranja, Ministarstva kulture, informisanja i informacionog društva, ministarstva za Kosovo i Metohiju, Ministarstva vera i dijaspore, Bezbednosno-informativne agencije, Visokog saveta sudstva, Državnog veća tužilaca. Kod indirektnih korisnika budžetskih sredstava Republike Srbije koji nisu uspostavili reviziju u skladu sa Pravilnikom, internu reviziju vrši jedinica za internu reviziju nadležnog direktnog korisnika budžetskih sredstava, u skladu sa sopstvenim planom rada. Jedinica za internu reviziju direktnog korisnika budžetskih sredstava u skladu sa sopstvenim planom rada može da obavlja reviziju i kod indirektnih korisnika budžetskih sredstava koji su osnovali uspostavili sopstvenu internu reviziju. Pomenuta delatnost je veoma bitna za poslovanje direktnih korisnika budžetskih sredstava, organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i javnih preduzeća osnovanih od strane Republike Srbije, odnosno autonomne pokrajine, opštine, grada i grada Beograda, pravnih lica osnovanih od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravnih lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više 50% glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda. Rukovodilac interne revizije i interni revizori imaju pravo na neograničen pristup rukovodiocima, zaposlenima i sredstvima subjekata revizije koji su u vezi sa sprovođenjem revizije. Oni imaju i pravo pristupa svim informacijama, uključujući i poverljive, poštujući njihov odobreni nivo poverljivosti, kao i pristup svim raspoloživim dokumentima i evidencijama u subjektu revizije potrebnim za sprovođenje revizije, pravo da zahtevaju od odgovornih lica sve neophodne podatke, preglede, mišljenja, dokumente ili neku drugu informaciju u vezi revizije. Rukovodilac jedinice za internu reviziju je u obavezi da saraduje i koordinira rad sa eksternom revizijom.²⁰

¹⁹ Službeni glasnik RS, br. 99/11.

²⁰ Iako obaveza omogućavanja vršenja revizije nije izričito predviđena Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u

Interna revizija je savetodavna aktivnost koja postoji s ciljem doprinosa unapređenju poslovanja organizacije, pomoći organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanje organizacijom. Ukoliko interni revizor primeti da postoji mogućnost izvršenja krivičnog dela u subjektu revizije dužan je da obavesti odgovorno lice subjekta revizije s ciljem prevencije izvršenja.

Do izvršenja krivičnog dela može doći i usled nekvalitetne interne kontrole, i nekvalitetno izvršene interne revizije, pa je od velikog značaja za sprečavanje te mogućnosti konstanto stručno usavršavanje internih kontrolora i revizora. Zbog toga bi, u skladu sa planom stručne edukacije internih kontrola i internih revizora, rukovodioci u okviru kojih su osnovane jedinice za obavljanje tih poslova trebalo da u što većoj meri omoguće realizaciju tih planova u zavisnosti od raspoloživih novčanih sredstava.

7. Zaključak

Zakonom o krivičnom postupku predviđene su sankcije za krivično delo nenamenskog trošenja budžetskih sredstava. Krivičnopravne sankcije ne bi trebalo da budu jedini način za sprečavanje njegovog daljeg vršenja. Najbolji način za prevenciju ne samo tog već i mnogih drugih krivičnih dela jeste postojanje kvalitetne interne finansijske kontrole – finansijskog upravljanja i interne kontrole i interne revizije. U toku postupaka interne revizije moguće je otkriti određene propuste koji mogu da doprinesu izvršenju kako krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava, tako i drugih krivičnih dela. Nije retkost da se krivična dela mogu izvršiti i usled neznanja i nepažnje. Blagovremenom reakcijom rukovodstva može se sprečiti njihovo izvršenje. Usled straha da bi krivična dela mogla da budu otkrivena od strane interne revizije, mnogi rukovodioci će nastojati da u svojim organizacijama uspostave kvalitetan sistem finansijskog upravljanja i internih kontrola. Pri tome, oni ne bi trebalo da prepisuju rešenja koja postoje kod nekih drugih korisnika javnih sredstava, već bi pomenute sisteme trebalo da prilagode osobenostima organa kojim rukovode.

Veliki značaj za kvalitetno finansijsko upravljanje, internu kontrolu i internu reviziju ima neprestana stručna edukacija zaposlenih. Od ocene rada interne revizije od strane Centralne jedinice za harmonizaciju zavisice i program stručne edukacije koji će zaposleni poahdati. Osim navedene pretpostavke podrazumeva se da je za kvalitetan rad interne revizije neophodno obezbediti njenu nezavisnost i objektivnost. To znači da bi u skladu sa međunarodnim standardima revizije trebalo obezbediti kako organizacionu, tako i finansijsku nezavisnost interne revizije, a načine kojima se obezbeđuje objektivnost u radu interne revizije trebalo bi konstantno kritički preispitivati.

javnom sektoru, može se reći da ta obaveza proizilazi iz Krivičnog zakonika. Članom 241. pomenutog pravnog akta predviđeno je krivično delo onemogućavanja vršenja kontrole. Budući da se u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu pod internom finansijskom kontrolom u javnom sektoru smatra i interna revizija, onemogućavanje vršenja revizije se može podvesti pod zakonski opis krivičnog dela onemogućavanja vršenja kontrole. Ukoliko bi svojim ponašanjem određeno lice u subjektu revizije onemogućilo obavljanje revizije, protiv njega bi mogla biti podneta krivična prijava zbog izvršenja krivičnog dela onemogućavanja vršenja kontrole.

8. Literatura

1. Ignjatović, Đ. (2007). *Kriminologija*. Beograd: Dosije.
2. Stojanović, Z. (2006). *Krivično pravo – opšti deo*. Beograd: Pravna knjiga.
3. Stojanović, Z. Perić, O. (2006). *Krivično pravo – posebni deo*. Beograd: Pravna knjiga.
4. Lončar, Z. (2011). Pravna pitanja postupka revizije državnog budžeta. *Aktuelna pitanja savremenog zakonodavstva*. Beograd: Savez udruženja pravnika Srbije i Republike Srpske.

THE ROLE OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN PREVENTION OF MISAPPLICATION OF FUNDS

Summary

In this paper the author analyzed the reasons for prescribing the felony of misapplication of budget funds, as well as some of ways of its prevention. Competent management, internal control and internal audit should make that financial management of public funds efficient, effective and economical. The great part of public expenditures is financed from taxes which are paid by the citizens. Because of that, there is a great interest in expenditure of budget funds, and their misapplication is a sociably damaging behaviour. In order to fulfil the conditions for the EU membership, the Republic of Serbia has included in its national legislation a mechanism of financial discipline in public sector. The fiscal rules which are prescribed by the Law on budget system are very important. The budget fund users are obliged to follow these rules, both when making financial plans and spending of funds.