

# REVIZIJA OSTVARIVANJA CILJEVA BUDŽETSKIH PROGRAMA

*Radan Kostić*<sup>5</sup>

Pregledni rad  
UDK: 336.148

doi: 10.5937/OdrRaz2001041K

## **Rezime**

*Sve demokratske zemlje su razvile metode koje pomažu državi uspešnu implementaciju finansijske institucije budžeta. Među ključnim faktorima su uravnotežena i transparentna budžetska odgovornost prema javnosti i obaveza da se podnesu računi, vrši kontrola rukovodstva, koju odnedavno nazivaju upravljanje rizikom i eksterno revidiranje.*

*Ključne reči: revizija, budžet, ciljevi.*

## **Uvod**

Državna revizorska institucija (DRI) mora godišnje da revidira ispravnost izvršenja državnog budžeta (pravilnost poslovanja države). Na koji način i u kojoj meri je država ispoštovala zakonske obaveze, ostavljeno je da DRI samostalno proceni, ali zasnivajući procenu na pravilima struke i standarda revidiranja (Stojanović, Stanojević, 2017).

U nekim državama, DRI umesto standardnih oblika revizije finansijskih izveštaja vrši poslovnu validaciju državnog budžeta. Isto važi i za budžet Evropskih zemalja, što svake godine potvrđuje Evropski revizorski sud. Formalno potvrđivanje obavljene revizije finansijskih izveštaja definiše pojam „revizije finansijskih izveštaja“ kao vrstu revizije koja primenjuje postupak kojim se zvanično potvrđuje izveštaj (kao vrsta sertifikata) (Novaković, Jovićević, Simin, 2018; Mijić, Spahić, Vuković, 2011).

---

<sup>5</sup> Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika, Ministarstvo odbrane, Beograd, Republika Srbija, radan.kostic@mod.gov.rs

Procedure koje sprovode državni revizori u postupku revizije državnog budžeta, razlikuju se od standardnih revizijskih procedura. Način obavljanja zavisi od statutarnih ovlašćenja i odluke DRI u kom obimu će budžetski korisnici biti revidirani i kakva će biti forma izveštaja o reviziji. Revizija državnog budžeta je složen zadatak i zahteva visoku usklađenost i efikasno obavljanje revizije. Efikasnost i efektivnost implementacije u velikoj meri zavisi od rigorozne kontrole i kontinuiranog praćenja realizacije u svim fazama procesa revizije.

Sagledavajući reviziju budžeta sa organizacijskog aspekta, ona može da se realizuje na više načina. U zavisnosti s kog aspekta posmatramo reviziju, postoje različiti režimi obavljanja revizije, kako sledi (Todorović, Milutinović, 2015; Vidović, & Duin, 2018):

- to može biti jedna integralna revizija ili više pojedinačnih revizija koje su međusobno povezane;
- rezultat revizije može biti jedan ili više revizijskih izveštaja;
- reviziju završnog računa budžeta mogu obaviti ili revizori u jednom odeljenju (npr. odeljenje za budžet) ili revizori iz nekoliko odeljenja, a parcijalne izveštaje dostavljaju odeljenju koje je odgovorno za reviziju;
- revizijom državnog budžeta može rukovoditi šef odeljenja ili osoba koja je na čelu projektnog odbora ili drugog organa kojim se upravlja projektom;
- reviziju mogu obavljati samo revizori DRI, ili samo spoljni revizori iz revizorskih firmi, ili u saradnji između državne i komercijalne revizije.

### **Revidiranje završnog računa budžeta**

Planiranje, obavljanje i obelodanjivanje izveštaja revizije može biti u reviziji državnog budžeta razvrstano u nekoliko odvojenih delova. Svaki direktni budžetski korisnik, koji je uključen u ove revizije, može predstavljati nezavisni deo procesa obavljanja revizije, ili deo integralnog pristupa obavljanju revizije (Miljković, Krstić, 2018). Za svaki deo integralne revizije, državni revizor sastavlja detaljan plan. Za revidiranje finansijskih izveštaja državnog budžeta postoji poseban plan revizije koji određuje način revizije finansijskih izveštaja.

Na obim revizije zaključnog računa državnog budžeta utiče nekoliko faktora. Najvažniji su odluke koje se tiču ciljeva i svrhe revizije, broj direktnih korisnika budžeta koji će biti uključeni u revidiranje, način obavljanja revizije, izbor područja revizije i izbor forme izveštavanja (Ilić, 2019). Revizija može da obuhvati samo završni račun budžeta na nivou države, kao celina, što znači da testiranjem neće biti obuhvaćeni pojedinačni direktni budžetski korisnici, ali je moguće da se revidiranje ekstenzivira na detaljno ispitivanje rashoda na nivou budžetskih korisnika (Kovačević, Trandafilović, & Kalač, 2019).

Faza prikupljanja dokaza od revidiranog subjekta uključuje procedure na različite načine. Neke procedure su propisane od strane DRI, kao obaveza subjekta revidiranja (npr. saradnja u pribavljanju revizijskih dokaza i usvajanje nacrt predloga i konačnog revizorskog izveštaja), neki postupci su definisani u zakonu kao mogućnosti koje entitet može da realizuje u onoj meri u kojoj on to smatra potrebnim (npr. podnosi komentare na nacrt izveštaja, učešće na sastanku, usaglašavanja i raščišćavanja, davanje prigovora nalazima revizije u nacrtu revizorskog izveštaja). U postupku revizije državnog budžeta, državni revizori će najviše postupaka obavljati u Ministarstvu finansija, međutim, glavni entitet mora biti vlada sa svojim ministarstvima nadležnim za sprovođenje budžeta (Stanojević i dr. 2018).

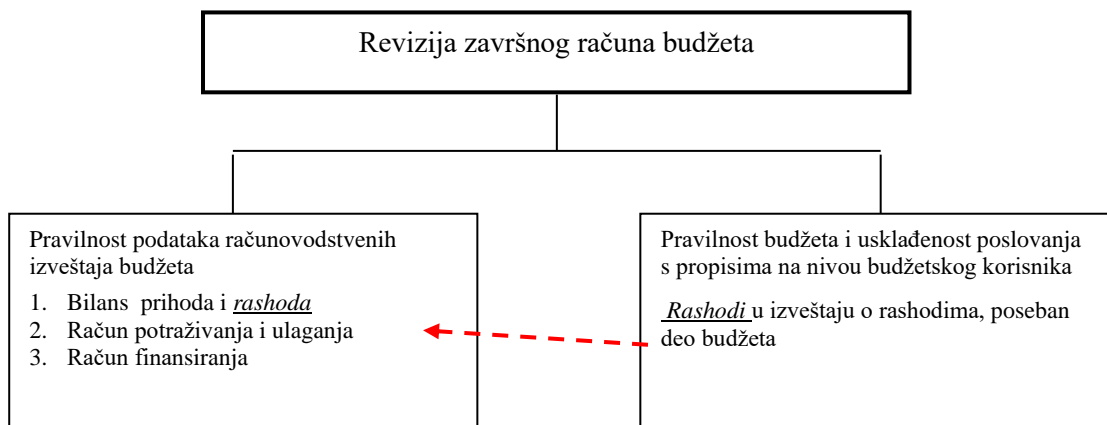
U fazi pribavljanja dokaza, revizor je u potrazi za adekvatnim i odgovarajućim uveravanjima da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, da je entitet revizije ispoštovao sve relevantne zakonske odredbe, propise i politike, kao i da je testirana efikasnost internih kontrola.

Izveštaj revizora ili mišljenje treba da bude slika stanja u javnim finansijama. Ovo se posebno odnosi na reviziju državnog budžeta, gde se može putem godišnjih revizija koje se obavljaju kod istih direktnih budžetskih korisnika, pratiti (svoje) poslovanje u dužem vremenskom periodu. Rad DRI bi trebalo da bude obelodanjen u javnosti u svrhu poboljšanja regularnosti budžetskih korisnika, kao i poboljšanja efikasnosti i efektivnosti njihovog poslovanja (Knežević, 2008).

Revizija završnog računa budžeta obično se sastoji od dva podjednako važna dela. Prvi se odnosi na računovodstvene iskaze integralnog — opšteg dela, a drugi na finansijske planove direktnih budžetskih

korisnika posebnog dela državnog budžeta (Bocken, et al., 2016). Struktura revidiranja završnog računa državnog računa je predstavljena na slici br. 1.

Slika br. 1. Varijanta okvira revizije budžeta



Rezultati testiranja troškova za direktne korisnike budžeta i verifikacija usklađenosti njihovih finansijskih planova s važećim propisima, podržavaju dokaze za izražavanje mišljenja o budžetu u celini.

Preraspodela sredstava podrazumeva prenos jednakog iznosa s jedne na drugu namenu potrošnje. Ova transakcija svakako menja postojeću strukturu budžetskih rashoda. Veliki iznosi preraspodela znače odstupanje od planiranog budžeta, koji je usvojen pred poslanicima Narodne skupštine, a time i negiranje njihove odluke, ili je reč o lošem planiranju tokom pripreme budžeta, kao i nepoštovanju principa budžetske raspodele (Geissdoerfer, et al., 2017).

Pritisci budžetskih korisnika za preraspodelu sredstava i namene mogu se pripisati uticaju dva faktora: (1) promene u strukturi poreskih prihoda koji diktiraju promene u troškovima u oba smera (smanjenje i povećanje potrošnje) i (2) zahtevi korisnika javnih usluga za finansiranje javnih usluga iz budžetskih sredstava. Političke okolnosti i prioriteta usmeravanja na određene delatnosti ili budžetske korisnike često su razlog značajnih preraspodela. Razlozi za preraspodelu su najčešće neiskorišćena sredstva, netačno procenjene potrebe za budžetskim sredstvima, niži troškovi, ili jednostavno zato što nije

realizovano ulaganje ili se odstupilo od planiranog programa. Za značajna odstupanja revizor mora da utvrdi uzroke i njih prezentira u revizijskom izveštaju.

### **Pregled izveštaja o realizaciji programa usmerenih na ciljeve**

Posredni i neposredni korisnici budžeta, kao deo izveštaja o završnom računu, pored finansijskih izveštaja daju i izveštaj o izvršenju budžeta, koji prikazuje razliku između odobrenih sredstava i izvršenja budžeta. U većini drugih država, budžetski korisnici daju izveštaj o postignutim ciljevima i rezultatima korišćenja sredstava. Tome dodaju i ocenu efekata poslovanja, ocenu ekonomičnosti i efikasnosti poslovanja kao i ocenu sistema internog finansijskog nadzora.

Ocenjivanje efikasnosti poslovanja budžetskih korisnika i izveštaj o celokupnom procesu upravljanja javnim sektorom jesu od suštinskog značaja. Putem godišnjih izveštaja, informiše se Narodna skupština i šira javnost o rezultatima delovanja. Izveštaj treba da bude pripremljen u odgovarajućoj formi i sadržajem razumljiv, jasan, usredsređen na objašnjenje načina postizanja ciljeva i rezultata; pri tom, prezentirani podaci moraju da budu dovoljno opširni, istiniti i tačni (Milojević, Mihajlović, Vukša, 2018).

Model programa usmerenog na ciljeve (u daljem tekstu PUC) predstavlja okosnicu za oblikovanje programa entiteta javnog sektora i opisuje odnose aktivnosti i rezultata (Stanković, Damjanović, Popović, 2018).. Teoretski opisuje kako programi treba da funkcionišu da bi se postigli planirani rezultati. Model predstavlja opšti pristup koji obuhvata planiranje, izvršenje, ocenjivanje i izveštavanje o programima.

Ključni element celokupnog koncepta PUC-a jeste efikasno programsko upravljanje koje omogućava i upravljanje javnim sredstvima na načelima ekonomije i poslovanja u skladu s opštim načelima upravljanja, kao što su (Milojević, 2006):

- načelo efektivnosti, koje iziskuje postizanje posebnih programskih ciljeva i očekivanih rezultata;
- načelo efikasnosti, koje iziskuje uspostavljanje najboljeg odnosa između upotrebljenih izvora i postignutih rezultata;

- načelo ekonomičnosti, koje iziskuje da izvori za obavljanje delatnosti i izvršavanje programa budu na raspolaganju pravovremeno, u određenoj količini i kvalitetu i po najpovoljnijoj ceni.

U reviziji budžeta i programa usmerenih ka ciljevima, revizor postavlja određene kriterijume i konstatacije, koje istražuje i traži odgovore na njih. Ona se može podeliti na šest elemenata, i to (Hayes et. Al., 2002):

#### Element 1: Okvir strateškog planiranja

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije:

- dugoročni programski ciljevi su jasni i usklađeni s okvirom delovanja organizacije;
- izvršenje programa zasniva se na jasnoj strategiji;
- spoljašnji zainteresovani subjekti uključeni su u razvoj strategije.

Za određivanje strateških ciljeva, izbor strategija, rizika i mogućnosti, organizacije raspolazu različitim tehnikama. Te tehnike mogu da koriste i revizori koji procenjuju da li je organizacija razvila efektivan strateški okvir za ostvarivanje očekivanih rezultata (Andrić, 2002).  
Mogu se upotrebiti sledeće tehnike:

- pregled oblasti;
- PESTLE analiza;
- SWOT analiza;
- sistemsko razmišljanje;
- analiza spoljašnjih zainteresovanih subjekata.

#### Element 2: Odgovornost

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije:

- odgovornost je bila konkretno dodeljena;
- odgovorna lica treba da imaju dovoljno nadležnosti da mogu da obezbede efektivnu i efikasnu realizaciju programa.

Za procenu utvrđivanja odgovornosti za upravljanje i realizaciju programa, revizor će najčešće koristiti sledeće kvalitativne metode

sticanja informacija: pregled dokumentacije koja je vezana za utvrđivanje odgovornosti za program i metodu anketiranja i/ili intervjua.

### Element 3: Merenje delovanja i ciljne vrednosti

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije:

- sistem merenja delovanja sistema odgovara nameni;
- individualni pokazatelji delovanja odgovaraju nameni;
- ciljevi delovanja efikasno se koriste za podsticanje poboljšanja delovanja.

Ocena kvaliteta pokazatelja delovanja, ciljeva i informacionih sistema iziskivaće od revizora svrsishodnosti subjektivnu procenu koja često može da bude izložena kritici. Stoga je veoma važno da se razvije strog ocenjivački okvir koji je testiran i proveren. Primer efikasnog procesa za testiranje ocenjivačkih okvira jeste korelaciona analiza koja obuhvata dva ili više revizora, koji ocenjuju isti uzorak, a korelacija njihovih rezultata statistički je testirana. S obzirom na to da je priroda ocenjivanja subjektivna, ni s jednim ocenjivačkim okvirom ne može se postići stoprocentna korelacija, ali je značajno da u procesu ocenjivanja postoji forum za diskusiju, imajući u vidu razlike i pitanja koja se tim povodom postavljaju.

### Element 4: Sistem podataka

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije:

- sistemi podataka su opredeljeni na odgovarajući način;
- uspostavljanje sistema podataka nadzire se na odgovarajući način;
- sistemi podataka su proverljivi, tako da se mogu potvrditi;
- sistemi podataka garantuju dobru praksu.

Poznato je nekoliko različitih tehnika koje se mogu koristiti za proveru primerenosti kontrola unutar sistema podataka:

- pretraživanje: pregled dokumentacije koja podržava kontrolni postupak;

- posmatranje delovanja nadzornih aktivnosti u praksi;
- ispitivanje i potvrđivanje: identifikacija i unakrsna provera preko intervjua sa zaposlenima i rukovodstvom, analitičarima podataka i drugima koji rade na sistemu podataka;
- analiziranje: unakrsna provera podataka o delovanju i potvrđivanje analiziranjem trendova i upoređivanjem podataka za koje se zna da su sadržajno povezani.

#### Element 5: Upotreba informacija o delovanju

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije (Vijayakumar, Nagaraja, 2012):

- analiziranje poslovanja odgovara nameni;
- unutrašnje izveštavanje o delovanju odgovara potrebama upravljanja;
- informacije o delovanju uključene su u upravljanje programa.

Revizori će upotrebu informacija o delovanju u svrhu upravljanja proveriti na taj način što će pregledati dokumentaciju i različitu građu i što će intervjuisati zaposlene i odgovorna lica (Vesić, Gavrilović, Petronijević, J. 2019). Na taj način će prikupljati informacije o poznatim informativnim sistemima, učestalost njihovog nastanka, namenu njihovog korišćenja i proceniti u kojoj se meri prikupljene informacije o delovanju koriste za potrebe tekućeg upravljanja. Ocenjivanje upotrebe informacija o delovanju često će iziskivati i subjektivnu procenu.

#### Element 6: Izveštavanje o rezultatima

Revizor traži odgovore na sledeće konstatacije:

- izveštaj o delovanju je iscrpan;
- izveštaj o delovanju je jasan;
- izveštaj o delovanju je verodostojan, ograničenja u podacima jasno su objašnjena.

U zavisnosti od ciljeva revizije, revizor će prilikom provere svrsishodnosti i dovoljnosti izveštavanja o rezultatima i dostignućima programskog delovanja upotrebiti najmanje sledeće metode rada:



- pretraživanje: pregled strateških razvojnih dokumenata i propisa značajnih za određenu oblast ili organizaciju, finansijskih planova i proračuna i druge dokumentacije povezane s planiranjem i realizacijom pojedinog programa ili s delovanjem organizacije;
- ispitivanje i potvrđivanje: identifikacija i unakrsna provera informacija putem intervjua sa zaposlenima, rukovodstvom, analitičarima podataka i drugim ciljnim grupama, koji su odgovorni ili na drugi način važni za realizaciju programa i njihovo upravljanje;
- analiziranje: unakrsna provera podataka o delovanju i potvrđivanje analizom trendova i upoređivanjem podataka za koje se zna da su povezani prilikom korišćenja unutrašnjih i raspoloživih spoljašnjih, nezavisnih informacija.

### **Zaključak**

Pošto je revizija državnog budžeta veoma obimna, potreban je veliki broj revizora za realizaciju ovog može se reći projekta. Takav pristup se naročito preporučuje kada revizija nastoji da pokrije što veći broj direktnih korisnika budžetskih sredstava i da proveri ispravnost nivoa trošenja budžetskih sredstava. Pretpostavka je da rad na projektima može DRI i njenim revizorima doneti strukovnu korist. Upravljanje projektima povećava timski rad i prenošenje znanja (revizori u grupi uče jedni od drugih i prenose znanje i iskustvo na druge), ostvaruje više neformalnih odnosa između učesnika u projektu, ne samo među članovima unutar svake revizijske grupe već i između različitih odeljenja revizije, kao i kontakt sa članovima Saveta a povećava i kreativnost (posebno u razvoju programa s tabelarnim podacima kojima se može efikasnije simulirati, testirati i pratiti razvoj projekta).

Odnos državnog revizora prema subjektu revidiranja je strogo formalan, dok je odnos komercijalnog revizora čisto partnerski. S druge strane, ovlašćenja državnog revizora su široka, recimo da sami odlučuju koji će subjekt revidirati i šta će biti predmet revidiranja. Suprotno ovome, komercijalni revizori vrše reviziju javnih entiteta samo na njihov zahtev i na osnovu formalne ispunjenosti uslova najpovoljnije

ponude u javnoj nabavci za izvođenje revizije i u meri u kojoj je određeno ugovorom.

### Literatura

1. Andrić, M., Revizija računovodstvenih izveštaja, Ekonomski fakultet, Subotica, 2002. godina,
2. Bocken, N.M.P., de Pauw, I., Bakker, C., van der Grinten, B. (2016) Product design and business model strategies for a circular economy. *Journal of Industrial and Production Engineering*, 33(5): 308-320
3. Hayes R., Schilder R., Dassen R., Wallage P.(2002) Principi revizije, Međunarodna perspektiva, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka.
4. Geissdoerfer, M., Savaget, P., Bocken, N.M.P., Hultink, E.J. (2017) The Circular Economy: A new sustainability paradigm?. *Journal of Cleaner Production*, 143(143): 757-768
5. Ilić, B. (2019). Cena zemlje kao faktor održivog razvoja, *Održivi razvoj*, Vol. 1, br. 2, 6-15.
6. Knežević G, Ekonomsko-finansijska analiza, Univerzitet Singidunum, Beograd 2008. godina,
7. Kovačević, M., Trandafilović, J., & Kalač, D. (2019). Revizijski aspekt izvršenja budžeta. *Oditor*, 5(1), 93-105.
8. Mijić, K., Spahić, N., Vuković, B. (2011) Regulatorna i praksa finansijskog izveštavanja o biološkim sredstvima u Republici Srbiji. *Ekonomika poljoprivrede*, vol. 58, br. 4, str. 647-659
9. Milojević, D., Finansijska revizija i kontrola, Beograd, 2006. godina,
10. Milojević, I.M., Mihajlović, M.B., Vukša, S.Đ. (2018) Novčani tokovi privrednog subjekta kao predmet revizije. *Vojno delo*, vol. 70, br. 3, str. 361-371
11. Miljković, M., & Krstić, D. (2018). Budžetski sistem i normativno uređenje finansiranja rashoda odbrane. *Oditor*, 4(1), 27-37.
12. Novaković, S., Jovićević, P., Simin, M. (2018) Interna revizija u

funkciji menadžmenta. *Oditor*, vol. 4, br. 1, str. 63-84

13. Stanojević, S., Milojević, I., Vukasović, D., Vladislavljević, V., Teorija revizije, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd, 2018. godina,
14. Stanković, B., Damnjanović, R., & Popović, M. (2018). Oblici nadzora nad javnim rashodima. *Oditor*, 4(3), 96-109.
15. Stojanović, C., Stanojević, P. (2017) Ciljevi organizacionog sistema i IMS-a, *Akcionarstvo*, Vol. 23, br. 1, 5-18.
16. Todorović, M., Milutinović, V. S, Revizija, Ekonomski fakultet u Beogradu, 2015.godina
17. Vijayakumar, A.N., Nagaraja, N. (2012) Internal control systems: Effectiveness of internal audit in risk management at public sector enterprises. *BVIMR Management edge*, Vol. 5, No. 1, pp. 1-8
18. Vidović, N., & Duin, D. (2018). Primena standarda u bilansiranju hartija od vrednosti u javnom sektoru. *Oditor*, 4(1), 104-118.
19. Vesić, T., Gavrilović, M., Petronijević, J. (2019) The influence of liquidity and profitability on the banking sector performances: The example of Serbia. *International Review*, br. 1-2, str. 75-81

## **AUDIT OF ACHIEVING THE OBJECTIVES OF BUDGET PROGRAMS**

*Radan Kostić<sup>6</sup>*

### *Abstract*

*All democracies have developed methods that help the country successfully implement the financial institution of the budget. Among the key factors are balanced and transparent budget accountability to the public and the obligation to submit bills, management control, which they have recently called risk management and external*

---

<sup>6</sup> Social Insurance Fund for Military Insured Persons, Ministry of Defense, Belgrade, Republic of Serbia

*auditing.*

*Keywords: audit, budget, objectives.*

Datum dolaska (Date received): 22.12.2019.

Datum prihvatanja (Date accepted): 15.02.2020.