

УНАПРЕЂЕЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ
У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕМилан М. Милуновић*
Генералштаб Војске Србије, Копнена Војска

Осим спровођења државне ревизије у Републици Србији, у току је и процес увођења интерне ревизије у целокупном јавном сектору. У оквиру вођења преговора о придруживању ЕУ, потребно је испунити и услове који подразумевају развој и успостављање децентрализоване функције интерне ревизије за целокупан јавни сектор, укључујући ту и потребна средства од ЕУ.

Наиме, контрола трошења јавних расхода, осим државном ревизијом, врши се и успостављањем система финансијског управљања и контроле, који обухвата: финансијско управљање и контролу, хармонизацију и интерну ревизију. Сходно томе, одвија се процес континуираног прилагођавања и примене регулативе и увођења интерне ревизије у свим институцијама јавног сектора РС.

У овом чланку обрађена је интерна ревизија, као кључни елемент система финансијског управљања и контроле, са циљем да се сагледа њено садашње стање и проблеми и да се изнађу решења за унапређење рада у будућем периоду.

Кључне речи: *финансијско управљање, контрола, интерна ревизија, унапређење.*

Увод

Да би утврдила да ли Србија испуњава услове усаглашености са правним тековинама ЕУ (*Acquis Communautaire*), наведене у поглављу 32. за вођење преговора о придруживању ЕУ, Европска комисија ће извршити процену целокупног система „Интерне финансијске контроле у јавном сектору“ („*Public Internal Financial Control*“ – *PIFC*) РС, укључујући и интерну ревизију.

Систем као основа концепта управљачке одговорности подразумева да руководиоци корисника јавних средстава сnose одговорност за успостављање и функционисање система *PIFC*, за утврђивање и реализацију постављених циљева, а систем треба да обезбеди подршку руководству у испуњавању тих циљева и превазилажењу ризика у пословању.

Циљ је да се регулатива и процес имплементације и функционисања интерне ревизије проблемски сагледају и да се изнађу решења за њихову примену и унапређење.

* Потпуковник Мр Милан М. Милуновић је начелник за финансије у Копненој војсци.

Уређење система финансијског управљања и контроле у јавном сектору РС

Концепт *PIFC* развила је Европска комисија, са циљем да земљама у процесу придруживања пружи помоћ у разумевању и примени добро развијених и ефективних система интерне контроле.

Закон о буџетском систему¹ у чл. 80–83. уређује интерну контролу у јавном сектору, која обухвата:

- финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, („Financial management and control“ – *FMC*);
- интерну ревизију код корисника јавних средстава („Internal Audit“ – *IA*) и
- хармонизацију коју обавља Централна јединица за хармонизацију у Министарству финансија („Central Harmonisation Unit“ – *CHU*).

У контексту овог модела *FMC* и *IA* представљају систем интерне контроле и служе да обезбеде подршку руководству у испуњавању циљева организације. Да би се успоставио и развио свеобухватан и ефикасан систем *PIFC*, неопходно је обезбедити одржив развој три наведене кључне области.

Разлика између *FMC* и *IA* је у томе што је за систем *FMC* одговоран руководиолац организације, а интерни ревизори нису одговорни за успостављање система *FMC*, већ за процену функционисања система, потенцијалне слабости и давање препорука за побољшање и предузимање корективних мера.

На основу Закона о Влади² и Националног програма за интеграцију у ЕУ, Влада је донела Стратегију развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС³ – Стратегија. Циљ Стратегије је да изнесе садашње стање и да кроз дугорочни Акциони план омогући успостављање и развој свеобухватног и ефикасног система *PIFC*, ради доброг управљања јавним средствима и усаглашавања са захтевима из поглавља 32 – Финансијска контрола, о придруживању ЕУ.

Потребно је, у складу са прописима и стандардима, обезбедити потпуну одговорност лица која воде јавне послове и управљају јавним средствима, да јавна средства чувају и користе економично, ефикасно и ефективно. Поред тога, Влада треба да обезбеди брже и квалитетније пружање услуга које је интегрисано, оријентисано на кориснике и концентрисано на резултате.

Да би се испунили ови захтеви, неопходно је да корисници јавних средстава и сви задужени за вођење јавних послова успоставе и одржавају одговарајућу структуру за управљање пословима и чување средстава која су им стављена на располагање. У Одлуци Савета ЕУ од 13. 2.2008. године, наведен је одређени број краткорочних и средњорочних приоритета везаних за финансијску контролу и остварење наведених циљева, и то:

- краткорочни приоритет:
 - развити стратегију за интерну финансијску контролу у јавном сектору и

¹ Закон о буџетском систему „Сл. Гл. РС“, бр. 54/09, 73/2010 и 101/2010. чл. 1–114. стр. 1-64.

² Закон о Влади „Сл. Гл. РС“, бр. 55/05, 71/05 - исправка, 101/07 и 65/08).

³ Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС „Сл. Гл. РС“, бр. 61/09 стр. 3-28.

- развити процедуре и административне капацитете како би се обезбедила ефективна заштита финансијских интереса ЕУ;

– средњорочни приоритети:

- развити и примењивати принципе децентрализоване одговорности управљачких структура и функционално независне интерне ревизије у складу са међународно прихваћеним стандардима и најбољом праксом ЕУ,

- ојачати оперативне капацитете, функционалност и финансијску независност врховне ревизорске институције,

- развити процедуре и административне капацитете како би се обезбедила ефикасна заштита финансијских интереса ЕУ.

Сагласно наведеним приоритетима у Одлуци Савета Европске уније, донет је Национални програм интеграције,⁴ а усвајањем Стратегије Влада ће примењивати принципе интерне контроле и интерне ревизије, како на јавна средства под контролом Владе, тако и на фондове ЕУ на основу међународноприхваћених стандарда интерне контроле за јавни сектор⁵ и интерне ревизије⁶ и најбоље праксе ЕУ.

За управљање Фондовима ЕУ који ће бити додељени РС, Влада ће успоставити Национални фонд и Централну јединицу за финансирање и уговарање, као и механизме финансијске контроле који ће испунити захтеве Европске комисије везане за управљање пројектима.

Стратегију је припремило Министарство финансија уз помоћ пројекта техничке подршке „Интерна ревизија и интерна финансијска контрола у јавном сектору, фаза 2“, и она се ослања на низ опсежних консултација и анализа са министарствима, организацијама обавезног социјалног осигурања и експертима са других пројеката техничке подршке и на процену коју је *SIGMA*⁷ извршила у РС 2007. године, која наводи следеће:

Неопходно је даље разрадити механизме одговорности у оквиру државне управе. Потреба за институционалном реформом и унапређење административних капацитета прожима све секторе и нивое државне управе. Неопходна је припрема 'политике' *PIFC*, којом треба да се Стратегија спроведе на систематичан и методичан начин, између осталог кроз преиспитивање линије извештавања и одговорности свих корисника буџетских средстава и разматрање њихове суштине.

Стратегија се не бави развојем Државне ревизорске институције – ДРИ, јер она није део система *PIFC*, већ представља важан део процеса екстерне контроле Владе. Народна скупштина је усвојила Закон који регулише успостављање ДРИ у Србији и образовала Савет.⁸

Систем *PIFC* биће подложен сталним променама и развоју, за које ће *CHU* Министарства финансија предлагати Влади ажурирање Стратегије и Акционог плана.

⁴ Национални програм за интеграцију у ЕУ, донет закључком Владе 05 број 011-8132/2007-11 од 9. октобра 2008.

⁵ INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector).

⁶ IIA стандарди интерне ревизије (ECIIA Position Paper Internal Auditing in Europe).

⁷ Support for Improvement in Governance and Management – Подршка у побољшању управљања иницијатива OECD.

⁸ Закон о државној ревизорској институцији „Сл. гл.“ бр. 101/2005, 54/2007. 1-65. чл. стр. 1-30.

На основу Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система *PIFC*, у чл. 4–9 уређен је **систем** *FMC* који обухвата пет елемената: 1) контролно окружење, 2) управљање ризицима, 3) контролу, 4) информисање и комуникације и 5) праћење и процену система. Ове елементе дефинисала је Комисија спонзорских организација (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*).

Уређење интерне ревизије у јавном сектору РС

За успостављање и функционисање система *FMC* одговоран је руководилац организације, а интерни ревизори нису одговорни за успостављање система *FMC*, већ за процену функционисања система, потенцијалне слабости и давање препорука за побољшање и предузимање корективних мера.

Интерна ревизија проверава да ли су програми и планови за извршавање послова из надлежности буџетских корисника заштићени од губитака, преваре или лошег управљања. Она брине и о томе да су управи увек на располагању поуздане и благовремене информације које се користе при извештавању, подршци и доношењу одлука.

Интерна ревизија као независна активност пружа објективно професионално мишљење саветодавног карактера, како би допринела унапређењу пословања организације. Она помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом.

У оквиру концепта *PIFC* интерна ревизија се третира као функција коју обавља овлашћена, организационо и функционално независна јединица интерне ревизије или интерни ревизор. Интерна ревизија треба да буде децентрализована и у потпуности организационо и функционално независна. Организациона независност подразумева да је независна од делатности у којој врши ревизију, да није део ниједног пословног процеса, односно организационог дела, а у свом је раду непосредно одговорна руководиоцу организације. Функционална независност подразумева да самостално, на основу процене ризика, одлучује о подручју, начину обављања и извештавању о обављеној ревизији.

Интерна ревизија врши независну, стручну и систематску процену система *FMC*, што подразумева ревидирање свих функција и процеса пословања и успостављених контрола. Она објективно прикупља, проверава, анализира, процењује информације и израђује извештаје за руководство на основу којих оно доноси одлуке. У средишту пажње интерне ревизије јесте оцена и провера функционисања система контроле, која се спроводи коришћењем програма ревизије заснованих на ризику.

Дакле, интерна ревизија обезбеђује стручно мишљење и препоруке, како би управљачки и контролни системи били успостављени у складу са правилима и стандардима, односно начелима доброг финансијског управљања.

Руководилац организације је одговоран за спровођење препорука интерне ревизије.

Интерна ревизија је нова професија коју обављају овлашћени интерни ревизори у јавном сектору (у даљем тексту: интерни ревизори) и она врши интерну ревизију у

сопственој организацији, а по споразуму и код оних организација које нису у обавези да имају интерне ревизоре. Посао интерних ревизора јесте да систематично и дисциплиновано врше процену и пружају уверавања и савете руководиоцима о ефективности управљања ризиком, адекватности и ефективности контрола и ефективности процеса управљања организацијом. Ради успостављања и развоја ове професије неопходно је обезбедити одговарајућу обуку, овлашћења, потребна финансијска средства и друге ресурсе. Зараде интерних ревизора не могу се одредити у нижем износу од нивоа зарада за ревизоре у ДРИ.

Интерна ревизија је дефинисана чланом 82. Закона о буџетском систему, којим је регулисано где се успоставља интерна ревизија, како се утврђују критеријуми за организовање, стандарди и методолошка упутства интерне ревизије, које су функције интерне ревизије и њена обавеза годишњег извештаја о раду *CHU*.

Интерна ревизија се успоставља код корисника средстава буџета РС и организација за социјално осигурање. Директни корисници средстава буџета успостављају одговарајуће облике интерне ревизије за кориснике буџетских средстава који су у њиховој надлежности. Директни корисници средстава буџета локалне власти имају обавезу да успоставе одговарајуће облике интерне ревизије.

Интерна ревизија се успоставља и у јавним предузећима која је основала РС, односно локалне власти, правним лицима основаним од стране тих јавних предузећа, односно правним лицима над којима РС, односно локална власт има контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и над другим правним лицима у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода.

Министар финансија прописује заједничке критеријуме за организовање и стандарде и методолошка упутства за поступање интерне ревизије и ближе уређује послове интерне ревизије у јавном сектору. Интерни ревизори су директно одговорни функционерима – руководиоцима корисника буџетских средстава.

„Функције интерне ревизије су:

1. провера примене закона и поштовање правила интерне контроле,
2. оцена система интерних контрола с обзиром на њихову адекватност, успешност и потпуност,
3. давање савета када се уводе нови системи, процедуре или задаци,
4. ревизија начина рада (перформанси) која представља оцену пословања и процеса, укључујући и нефинансијске операције ради оцене економичности, ефикасности и успешности,
5. успостављање сарадње са екстерном ревизијом,
6. вршење осталих задатака неопходних да би била постигнута сигурност функционисања система интерне ревизије.

Интерни ревизори су, при вршењу функције, обавезни да чувају тајност службених и пословних података. „Интерна ревизија је обавезна да доставља годишње извештаје о раду *CHU*, најкасније до 31. јануара текуће године за претходну годину“.⁹

Интерну ревизију детаљније уређује „Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ре-

⁹ Закон о буџетском систему „Сл. гл. РС“, бр. 54/09, 73/2010 и 101/2010. чл. 82, стр. 48.

визије у јавном сектору“.¹⁰ Правилник се примењује у складу са одредбама Закона о буџетском систему, а садржи одредбе које су систематизоване у осам поглавља.

У Основним одредбама прописана је садржина Правилника и регулисано је код кога се обављају послови интерне ревизије, што се у свему не поклапа са одредбама члана 82. новог Закона о буџетском систему. Наиме, интерну ревизију и њене одговарајуће облике успостављају директни корисници средстава буџета РС за кориснике буџетских средстава. Међутим, тако није прописано обављање интерне ревизије у члану 1. Правилника о интерној ревизији, донетог на основу чл. 67. пређашњег Закона о буџетском систему. То значи да се интерна ревизија успоставља и код индиректних корисника средстава буџета РС, од датума доношења новог Закона о буџетском систему, односно од датума његове примене, тј. од 25. јула 2009. године.

У члану 2. дефинисани су термини који се користе са одређеним значењима. Сагледавањем ове одредбе произилази да она није у супротности са одредбама Закона о буџетском систему.

У другом поглављу овог правилника регулисано је успостављање и организација интерне ревизије.

Према члану 3. прописано је да се интерна ревизија успоставља код субјеката интерне ревизије из члана 1. овог правилника. Она се не мора успоставити код директних корисника средстава буџета РС који у својој надлежности немају индиректне кориснике средстава буџета, а имају мање од 200 запослених.

Интерна ревизија успоставља се код 18 субјеката интерне ревизије, који су набројани. Овај став је подложен изменама и прилагођавању сходно Закону о министарствима.¹¹

У складу са чланом 4. Правилника послове интерне ревизије обављају: *ЧУ* и јединице, службе, односно други организациони облици за интерну визију у субјектима јавног сектора.

По овом питању, Закон о буџетском систему је шири, јер у чл. 82 регулише да директни корисници буџета РС успостављају одговарајуће облике интерне ревизије за индиректне кориснике буџетских средстава који су у њиховој надлежности, те би правилник требало допунити.

Два или више корисника средстава буџета предузећа и других правних лица код којих се обављају послови интерне ревизије могу организовати заједничку јединицу за интерну ревизију.

Изузетно, када не постоје услови за организовање за интерну ревизију, послове интерне ревизије може обављати ревизор, код једног или више субјеката ревизије.

У ставу пет предвиђена је могућност да директни корисници средстава РС успоставе интерну ревизију ако процене да је то потребно.

Дата је могућност да интерну ревизију могу успоставити и индиректни корисници средстава буџета и индиректни корисници средстава Републичког завода за здравствено осигурање.

Јединица за интерну ревизију обавља интерну ревизију свих организационих делова субјекта ревизије, програма, активности и процеса, укључујући и кориснике средстава ЕУ.

¹⁰ Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору, донео министар финансија, „Сл. гл. РС”, бр. 82/2007. 1–36. чл., стр. 1–18.

¹¹ Закону о министарствима, „Сл. гл. РС”, бр. 65/08, који је у примени од 5. јула 2008.

Јединица за интерну ревизију оног субјекта ревизије који је одговоран за управљање заједничким међусекторским програмима и пројектима, координира рад јединица за интерну ревизију субјекта ревизије који учествују у овим програмима и пројектима.

Према члану 6. правилника, руководилац субјекта ревизије одговоран је за успостављање и обезбеђење услова за одговарајуће функционисање интерне ревизије у складу са Законом и правилником. Руководилац субјекта ревизије може да образује ревизорски одбор, као саветодавно тело у вези са питањима интерне контроле и ревизије, у складу са Међународним стандардима интерне ревизије.

Према члану 7. правилника, јединица за интерну ревизију и интерни ревизор функционално и организационо су независни и директно одговорни руководиоцу субјекта ревизије. Функционална независност успоставља се тако што јединица за интерну ревизију независно саставља план интерне ревизије, независно спроводи интерну ревизију и независно подноси извештаје о обављеним ревизијама. У организационом смислу независност се успоставља у односу на друге организационе делове субјекта ревизије.

Руководилац интерне ревизије и интерни ревизор не може да обавља, нити му се може доделити обављање било које друге функције и активности, изузев активности интерне ревизије. Они су независни у свом раду и не могу бити отпуштени или премештени на друго радно место због изношења чињеница и давања препорука у вези са интерном ревизијом.

У трећем поглављу правилника регулисани су послови, стандарди и методологија интерне ревизије.

Сходно члану 8. интерна ревизија је независна и објективна активност давања стручног мишљења и савета. Функције интерне ревизије нису мењане из члана 67, став 7. старог Закона.

Према члану 9. интерна ревизија се обавља у складу са Међународним стандардима интерне ревизије и прописима којима се уређује интерна ревизија у РС.

У складу са чланом 10. интерни ревизори су дужни да се у свом раду придржавају повеће интерне ревизије, етичког кодекса, приручника којим се успоставља методологија рада и инструкција које у складу са Законом доноси министар финансија. Сложенији субјекти ревизије могу, због специфичности свог пословања, донети додатна упутства за вршење интерне ревизије и да разраде методе које се користе у поступку ревизије.

У складу са чланом 11. ревизорски процес у појединачној ревизији садржи етапе: планирање ревизорског задатка, провере, извештавање и праћење активности примене датих препорука.

Ревизија се обавља ревизијом система, ревизијом усаглашености, физичком ревизијом, ревизијом информационих технологија и анализом.

Четврто поглавље Правилника односи се на права и одговорности руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора.

У складу са чланом 12. интерне ревизије и интерни ревизори имају право на неограничени приступ руководиоцима, запосленима и средствима субјекта ревизије који су у вези са спровођењем ревизије, приступ свим информацијама, поштујући њихов ниво поверљивости, приступ свим расположивим документима и евиденцијама у субјекту ревизије, право да захтевају од одговорних лица све неопходне податке, прегледе, мишљења, документе или неку другу информацију у вези са ревизијом.

Према члану 13. руководилац интерне ревизије, поред права из члана 12. овог правилника, има и следећа права, која уједно представљају и обавезу:

1) да извештава руководиоца субјекта ревизије о свим важнијим стварима везаним за спровођење ревизије;

2) да предложи руководиоцу субјекта ревизије ангажовање експерата, чија су посебна знања и вештине везани за спровођење ревизије потребне у њеном поступку.

Сагласно члану 14. руководилац интерне ревизије и интерни ревизор дужни су да чувају тајност података и информација које су им стављене на располагање у поступку ревизије.

Чланом 15. прописана је одговорност руководиоца интерне ревизије. Чланом 16. прописане су обавезе руководиоца интерне ревизије о достављању извештаја руководиоцу субјекта ревизије.

Руководилац интерне ревизије обавезан је да сарађује и координира рад са екстерном ревизијом.

У складу са чланом 17. руководилац интерне ревизије утврђује програм за оцену квалитета рада јединице за интерну ревизију. Интерно оцењивање укључује сталне прегледе извођења активности ревизије и периодичне прегледе кроз само оцењивање. Екстерно оцењивање спроводи, бар једном у пет година, организација која је упозната са праксом интерне ревизије и Међународним стандардима интерне ревизије.

Чланом 18. регулисано је да руководилац интерне ревизије и интерни ревизори треба да поседују одговарајуће знање, како би били способни да препознају индикације преваре и присуство било којих услова за омогућавање превара. Када су идентификовани индикатори преваре, интерни ревизори треба да обуставе поступак ревизије и одмах обавесте руководиоца интерне ревизије, који ће одмах обавестити руководиоца субјекта ревизије. Уколико руководилац субјекта ревизије не предузме потребне радње након обавештења наведеног у ставу 2. овог члана, руководилац интерне ревизије обавештава надзорни одбор или ревизорски одбор, ако је такав одбор основан.

У петом поглављу правилника садржане су одредбе о условима за обучавање кадрова руководилаца интерне ревизије и интерних ревизора.

Интерни ревизор, поред услова прописаних законом и актом о систематизацији радних места, мора да има најмање три године искуства на пословима ревизије, финансијске контроле или рачуноводствено-финансијским пословима и положен испит за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору. Испит се полаже по програму који доноси министар финансија и пред комисијом коју образује министар финансија.

Руководилац јединице за интерну ревизију мора да испуњава услове из члана 19. овог правилника и да има најмање седам година искуства на пословима ревизије, финансијске контроле или рачуноводствено-финансијским пословима, а не може бити лице које је било запослено на радном месту са руководећим овлашћењима у области финансијског управљања у субјекту ревизије у последњих пет година.

У шестом поглављу правилника регулисане су одредбе о планирању, спровођењу и извештавању интерне ревизије.

Чланом 21. утврђено је да се интерна ревизија обавља према:

- 1) стратешком плану за трогодишњи период;
- 2) годишњем плану;
- 3) плану појединачне ревизије.

Стратешки план доноси се до краја текуће године за следећи трогодишњи период, а годишњи план интерне ревизије доноси се до краја текуће године за наредну

годину. Припрему стратешког плана врши руководилац интерне ревизије, на основу консултација са руководиоцем субјекта ревизије и другим руководиоцима у субјекту ревизије. Стратешки и годишњи план интерне ревизије и њихове измене одобрава руководилац субјекта ревизије.

Према члану 23. годишњи план припрема руководилац интерне ревизије сваке године на основу стратешког плана.

На основу члана 24. измене стратешког и годишњих планова врше се на основу процене ризика, на предлог руководиоца интерне ревизије.

У складу са чланом 25. свака појединачна ревизија обавља се на основу припремљеног плана којим се детаљно описују предмет, циљеви, трајање, расподела ресурса, ревизорски приступ, технике и обим провера. Интерни ревизор припрема план појединачне ревизије и са њим повезане програме, којима се детаљно описују ревизорски поступци. Овај план одобрава руководилац јединице интерне ревизије.

Интерна ревизија започиње уводним састанком са руководством субјекта ревизије, а обавља се утврђивањем, анализирањем, процењивањем и документовањем података довољних за давање стручног мишљења о постављеним циљевима ревизије.

Ревизорски извештај саставља се за сваку обављену ревизију и мора садржати: резиме, циљеве и обим ревизије, налазе, закључке и препоруке, детаљни извештај, као и коментаре руководиоца субјекта ревизије. Након завршетка свих планираних провера ревизорски тим о резултатима ревизије упознаје руководиоца субјекта ревизије на завршном састанку ради усаглашавања ставова, након чега ревизорски тим припрема нацрт извештаја, који се доставља субјекту ревизије. Нацрт извештаја може садржати препоруке којима се предлаже унапређење постојећег начина рада и пословања субјекта ревизије, односно откривање неправилности, грешака или недостатака који су уочени у поступку ревизије.

Према члану 27. одговорно лице субјекта ревизије може да упутити одговор на нацрт извештаја о обављеној ревизији, који садржи примедбе са доказима, сугестије и друга запажања у вези са нацртом извештаја, у року који не може да буде дужи од осам дана од дана пријема нацрта извештаја.

Уз одговор на нацрт извештаја субјекат ревизије доставља план активности за извршење датих препорука (у даљем тексту: план активности).

Према члану 28, након истека предвиђеног рока за достављање одговора на нацрт извештаја, ревизорски тим припрема коначни извештај ревизије. Ревизорски тим у коначном извештају може да измени своје налазе, закључке или препоруке, уколико оцени да су чињенице на које се указује у одговору одговорног лица субјекта ревизије оправдане или сам процени да је из других разлога то неопходно.

Руководилац субјекта ревизије одлучује на који начин ће се поступити по препорукама из извештаја ревизије и предузима активности за извршење препорука.

Према члану 29. субјекат ревизије дужан је да ревизорском тиму достави извештај о извршењу плана активности, у року предвиђеном у извештају о ревизији. Руководилац интерне ревизије може одлучити да се изврши контролна ревизија ради сагледавања степена извршења препорука ревизије.

Чланом 30. прописана је обавеза руководиоца интерне ревизије у вези са припремом годишњег извештаја о раду интерне ревизије. Овај извештај садржи:

1. обављене ревизије и евентуална ограничења и друге разлоге неиспуњења плана,

2. главне закључке у вези са функционисањем система за финансијско управљање и система контроле унутар субјекта ревизије, као и дате препоруке ради унапређења пословања субјекта ревизије.

Годишњи извештај о раду интерне ревизије доставља се *ЧНУ*, најкасније до 31. јануара текуће године за претходну годину.

Индијектни корисници средстава буџета који имају установљену интерну ревизију, годишњи извештај о раду интерне ревизије за претходну годину достављају надлежном директном кориснику средстава буџета до 20. јануара текуће године, чија интерна ревизија припрема збирни годишњи извештај.

У седмом поглављу правилника садржане су одредбе о интерној ревизији програма и фондова ЕУ.

Према члану 31. интерна ревизија програма и фондова ЕУ обухвата проверу пословања на основу одговарајућег узорка трошкова карактеристичних за струковни фонд и кохезиони фонд, резултате тих провера и издавање сертификата или декларације о завршеном пројекту или програму. Издати сертификати и декларације морају се заснивати на процени система за управљање и контролу, резултатима претходних провера и, када је неопходно, на додатним проверама трансакција.

Према члану 32. ревизија програма и фондова ЕУ спроводи се у складу са међународно прихваћеним стандардима ревизије, одредбама међународних уговора за коришћење средстава и одговарајућим прописима из области управљања и контроле средстава структурних, кохезионих и претприступних фондова ЕУ.

Осмо поглавље правилника регулише прелазне и завршне одредбе.

Према члану 34. лица која немају положен испит за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, а испуњавају остале услове (радно искуство наведено у чл. 19. и 20. Правилника), могу обављати послове овлашћеног интерног ревизора, односно руководиоца јединице за интерну ревизију (без положеног испита најдуже три године од дана када је министар финансија образовао комисију).

На основу члана 35. корисници средстава буџета, организације обавезног социјалног осигурања, јавна предузећа и друга правна лица су, према одредбама Закона и овог правилника, имала обавезу да успоставе интерну ревизију најкасније до 31. децембра 2007. године, што није урађено.

Оцена постојећег стања и унапређење интерне ревизије у јавном сектору РС

Новим законом о буџетском систему из 2009. године уведена је обавеза успостављања децентрализоване функције интерне ревизије у јавном сектору, али функције интерне ревизије нису потпуно и ваљано успостављене и заживеле у свим предвиђеним субјектима.

Правилником¹² је уређен делокруг рада интерне ревизије, ближе су утврђени критеријуми успостављања и организације, послови, стандарди и методологија, права и одговорности и услови за обављање послова руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора, планирање, спровођење и извештавање интерне ревизије.

У свом раду интерни ревизори примењују метод ревизије система. На основу процене ризика сачињавају стратешки и годишње планове рада, које одобравају руководиоци корисника јавних средстава. На основу годишњих планова рада утврђују се циљеви и опсег рада за сваку појединачну ревизију. Интерни ревизори врше оцену адекватности и успешности система контроле који служе организацији да оствари опште циљеве: економично и ефикасно коришћење средстава; поштовање установљених политика, процедура, закона и прописа; заштиту имовине и интересе организације од губитка свих врста, укључујући и преваре, неправилности или корупцију; интегритет и поузданост информација, рачуна и података. Функционална независност успостављена је независним планирањем, спровођењем и извештавањем о обављеним интерним ревизијама, а организациона независност успостављена је у односу на субјекте ревизије. Интерни ревизори су директно одговорни руководиоцима јавних субјеката.

Поред Правилника урађен је и Приручник за интерну ревизију, који је усаглашен са консултантима са пројекта „Интерна финансијска контрола и интерна ревизија – фаза 2“ и коришћен је у обуци интерних ревизора. У тачки 6.1.2. Стратегије дат је приказ Приручника за интерну ревизију, који се састоји од четири дела:

1. Први део – Принципи, стандарди и политике интерне ревизије представља упутство за кључна питања политике која се тичу управљања интерном ревизијом и рада на интерним ревизијама;

2. Други део – Ревизија система, објашњава кораке које треба следити приликом ревизије система;

3. Трећи део – Вештине интерне ревизије, представља смерницу за низ интерперсоналних вештина и техника које интерни ревизори треба да знају и

4. Четврти део – Алатке (инструменти) за интерну ревизију, садржи основне ревизијске алатке и друга упутства која треба да олакшају обављање неких од најчешћих ревизија.

У тачки 6.2 Стратегије дефинисан је приказ потребних активности за успостављање и унапређење интерне ревизије. На почетку се истиче да приоритет за РС представљају развој и успостављање децентрализоване функције интерне ревизије за цео јавни сектор, укључујући и средства ЕУ. Ради остварења овог циља потребно је унапредити законодавни оквир о интерним финансијским контролама у јавном сектору, што је већ учињено доношењем новог Закона о буџетском систему. Преостаје да се ураде одређене мање измене и допуне Правилника, чиме ће се појаснити дефиниције, међусобни односи и јасно разграничити главни елементи интерне финансијске контроле у јавном сектору, како би се подигла свест руководилаца о њиховој улози у управљачкој одговорности у новом систему децентрализације.

¹² Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору, донео министар финансија, „Службени гласник РС”, бр. 82/2007. чл. 1–36. стр. 1–18.

У оквиру обуке интерних ревизора, а ради успостављања нове професије интерне ревизије, консултанти са пројекта „Интерна финансијска контрола и интерна ревизија – фаза 2“ спровели су обуку за предаваче – инструкторе, коју су похађали запослени из Одељења интерне ревизије Министарства финансија. Обучени домаћи инструктори из Одељења интерне ревизије, заједно са консултантима у 2007. години, спровели су седам циклуса обуке којом је обухваћено 155 полазника из 48 организација јавног сектора. Обука је подељена на четири модула:

1. Увод у интерну ревизију.
2. Ревизорске вештине.
3. Вештине вођења разговора и извештавање интерних ревизора.
4. Ревизија информационих система и концепти проневере.

Консултанти су за 30 полазника из јавног сектора одржали тродневни информативни семинар из области интерна ревизија претприступних и постприступних фондова ЕУ. У току 2008. године предавачи – инструктори из Одељења интерне ревизије Министарства финансија одржали су, кроз четири циклуса, обуку за интерну ревизију у јавном сектору из области „Практична примена алата интерне ревизије“ за 94 полазника из 24 организације у областима: планирање и припрема буџета, извештавање и рачуноводство, јавне набавке, плате, приходи, информациони системи и израда стратешког и годишњег плана ревизије. Такође, спроведена је практична обука на радном месту којом је обухваћено 12 корисника јавних средстава са 68 полазника и израда сертификационе шеме за интерне ревизоре.

Обуке по питању интерне ревизије и финансијског управљања и контроле изводи и у текућој 2011. години, *СНУ* Министарства финансија.

Успостављање интерне ревизије код корисника јавних средстава на Републичком нивоу још тече. Најчешће слабости су: нису именовани руководиоци интерне ревизије; нису усвојене повеље интерне ревизије и правилници о раду интерне ревизије; почетне величине и структуре одељења интерне ревизије нису одређене и усаглашене са руководиоцима корисника јавних средстава; нису припремљени и одобрени средњорочни и годишњи планови рада интерне ревизије; стандарди, етички кодекс и ревизорска методологија се недовољно разумеју, постепено се усвајају, а примењују се парцијално.

Потребне активности на успостављању и унапређењу *IA*, подразумевају приоритет за РС, да се развије и успостави децентрализована функција интерне ревизије за цео јавни сектор, укључујући и средства ЕУ.

Успостављање децентрализоване функције интерне ревизије започело је обуком интерних контролора директних корисника буџетских средстава Републике и ООСО и њиховом прерасподелом на послове интерне ревизије (интерни ревизори). Ради даљег спровођења реформе потребно је, тамо где то већ није учињено, именовати руководиоце интерне ревизије који треба да са руководиоцима корисника јавних средстава утврде и усагласе повељу, правилник о раду, почетну величину и структуру јединица за интерну ревизију. У складу са проценом ризика, руководиоци интерне ревизије припремиће средњорочни и годишњи план рада интерне ревизије и доставити га руководиоцу корисника јавних средстава на одобрење, како је то регулисано у Приручнику за интерну ревизију.

Процена потреба за обуком интерних ревизора захтева да *CHU* изради План и распоред обуке кандидата за стицање звања овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору за све нивое корисника јавних средстава. Тачан број интерних ревизора који је потребан да се обезбеди функција интерне ревизије у 62 најзначајнија корисника јавних средстава на републичком нивоу може се утврдити након оцене потреба засноване на ризицима, што је комплексан процес који захтева детаљну оцену циљева, ризика и система у оквиру сваке организације. У оквиру пројекта „Интерна финансијска контрола и интерна ревизија – фаза 2“ консултанци су предложили да се код 62 корисника јавних средстава на републичком нивоу успостави функција интерне ревизије са око 200 интерних ревизора, чија обука је вршена у току 2010. године. Ради обезбеђења одговарајућег квалитета рада интерних ревизора успоставиће се сертификациона шема за стицање звања овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору.

Ради примене стандарда, принципа етичког кодекса и ревизорске методологије, потребно је да се врши редовна процена потреба за обуком, која ће се континуирано обезбеђивати у складу са смерницама *CHU*.

Интерну ревизију, као нову професију, треба учинити довољно атрактивном одговарајућим зарадама, системом награђивања и обезбеђењем обуке и осталих ресурса неопходних за рад и професионално усавршавање. Водећу улогу у обезбеђењу и обуци кадрова треба да има *CHU* Министарства финансија.

Хармонизација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије

Кључно обележје модерног финансијског управљања јесте да се процес доношења одлука и одговорност поставе што ближе самој операцији/радњи, на ниже организационе јединице – *subsidiarity*.¹³ То подразумева кретање од централизоване контроле, где се све одлуке доносе и надзор врши на централном нивоу Владе, уобичајено у Министарству финансија, ка децентрализованој контроли, где одлуке доносе и надзор врше појединци одговорни за пружање услуга које захтева претпостављени у односу на подређени ниво одлучивања.

Предности оваквог приступа су двојаке:

а) Руководство и запослени у организацији су у бољој позицији да схвате утицај и последице одређених одлука.

б) Кроз пружање услуга руководство и запослени осећају већу „својину“ над услугама уколико имају одређену контролу и одговорност за одлуке које доносе.

Одговорност за финансијску контролу се децентрализује, али путем централно регулисаног оквира, кроз механизам реалне хармонизације у Министарству финансија.

Сходно члану 83. Закона о буџетском систему, хармонизацију *FMC* и *IA* врши *CHU*, чији је делокруг рада уједно проширен. Међутим, хармонизација и координација *FMC* и *IA* је у почетној фази развоја. Наиме, сада је прецизније дефинисан опсег хармонизације, што значи да се хармонизују финансијско управљање и контрола и интерна ревизија. То подразумева да хармонизација финансијске контроле не

¹³ *Subsidiarity* – принцип по којем најмање јединице одређене организације имају овлашћења да доносе одлуке.

постоји као нешто што је издвојено, већ да се та хармонизација односи на *FMC*, као један сегмент и *IA* као други сегмент хармонизације.

У другом ставу прописани су послови које обавља *CHU*, у којима је, у поређењу са тачком 3. из члана 66. претходног закона, изостављено „и вођење регистра интерних ревизора и повеље интерне ревизије“, што значи да је делокруг рада *CHU* у тој тачки проширен.

У последњем ставу утврђено је да министар финансија прописује програм за стручно образовање и услове и поступак сертификавања, односно полагања испита за стицање професионалног звања овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору, стручно оспособљавање, усавршавање и стимулативно награђивање запослених на пословима *CHU* и даје смернице и упутства за обављање претходно наведених послова који су у надлежности те јединице.

На основу ове одредбе може се закључити да је министар финансија, још у складу са одредбама пређашњег Закона о буџетском систему, донео Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору.

Међутим, овим Правилником није регулисано, на пример, питање стимулативног награђивања запослених на пословима *CHU*.

Хармонизација и координација *FMC* и *IA* кроз централно усклађивање у јавном сектору је у почетној фази развоја. Наведене функције вршиће *CHU* обезбеђењем јединственог приступа *FMC* и *IA* у целокупном јавном сектору.

У складу са најбољом праксом ЕУ, развијеном и у земљама кандидатима за придруживање ЕУ, *CHU* треба да: потврђује квалитет и независност функција, пружа подршку у развоју *FMC* и *IA*, израђује прописе, методологије за процену ризика, појасни деловање у случају откривања неправилности или превара, припрема приручнике и упутства за израду ревизорских трагова (*audit trails*)¹⁴, као „центар стручности“ да врши обуку за руководиоце и запослене, прати добру праксу и међународне стандарде. Тренутно је *CHU* формирана са две групе – за *FMC* и *IA*, које имају одвојене надлежности. Руководилац *CHU* подноси извештаје о стању и напретку *PIFC* директно министру.

Од ресурса су потребни кадрови са одговарајућим искуством и знањем, одговарајуће зараде, обука, овлашћења, финансијска средства и др. Тренутно *CHU* врши обуку руководиоца и осталих запослених, да би се *FMC* и *IA* до краја увели у свим субјектима јавног сектора. Руководилац и запослени у *CHU* треба да поседују неопходно искуство и квалификације, да су посвећени и да разумеју захтеве *FMC* и *IA*, како би у потпуности могли да одговоре обиму и сложености послова на спровођењу реформе *PIFC*.

Припрему прописа у области *PIFC* вршило је Одељење за интерну ревизију Сектора за буџетску инспекцију и ревизију Министарства финансија. Битна новина прописана овим изменама јесте дефинисање појмова, раздвајање надлежности и прецизирање функција интерне контроле, интерне ревизије и буџетске инспекције и прописивање обавезе успостављања *CHU*. Поред осталог, Одељење је учествовало у припреми Нацрта закона о изменама и допунама Закона о буџетском систему, усагла-

¹⁴ *Audit trails* – Ревизорски траг је евиденција која обухвата целокупну документацију и показује пословну промену у свим њеним фазама, са могућношћу да се прати од сумарних збирова, па све до појединачних детаља и обратно.

шен је Приручник за интерну ревизију са консултантима са пројекта „Интерна финансијска контрола и интерна ревизија – фаза 2.” Наведени предлог приручника тестиран је у пракси Одељења за интерну ревизију Министарства финансија и подељен је полазницима обуке, а предлог приручника за *FMC*, базираног на *INTOSAI* стандардима за интерну контролу који су сачинили консултанти, подељен је полазницима обуке. *CHU* је одговорна за израду нацрта прописа из области *PIFC*, односно за разраду и примену методологије и стандарда везаних за *FMC* и *IA*.

Координацију и хармонизацију стручног усавршавања и сертификације интерних ревизора, обуку за руководиоце и запослене, врши *CHU*, која је задужена за припрему и вођење програма сертификације овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, као и за обезбеђивање обуке која ће интерне ревизоре усавршити у вештинама које су им неопходне да би били у току са најновијим „трендовима“ у интерној ревизији. *CHU* ради на развијању „тимског духа“ кроз организовање стручних скупова, као и мање формалних радионица и семинара путем којих ће промовисати високе стандарде и подстицати размену идеја и добре праксе.

Именовање руководиоца *CHU* претпоставља да то лице поседује неопходно искуство и квалификације, као и посвећеност и разумевање захтева интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору, како би покренуло и спроводило промене везане за побољшање *FMC* и *IA* у РС. Да би се показала важност коју Влада придаје овој позицији, руководилац *CHU* имаће директан приступ министру финансија. Од осталог кадра, *CHU* треба да буде попуњена кадровима са одговарајућим искуством и знањем како би у потпуности могла да одговори обиму и сложености послова на спровођењу реформе *PIFC*.

Ради гаранције независности целокупне функције *IA*, *CHU* треба да пружа смернице, савете и подршку интерним ревизорима који се суочавају са притиском да обављају послове који нису у њиховој надлежности и који се суочавају са тешкоћама у примени њихових најважнијих препорука.

У склопу годишњег извештавања *CHU* о стању *PIFC* ради отворености и мерења напретка имплементације и развоја *PIFC*, *CHU* ће, на основу два упитника, захтевати да корисници јавних средстава изврше самопроцену *FMC* и *IA*. На основу анализе добијених одговора из годишњих извештаја, *CHU* ће сачињавати консолидовани годишњи извештај о стању *PIFC* за министра финансија, који ће га проследити Влади.

Мрежу *PIFC* са осталим учесницима *CHU* може остварити повезивањем и организовањем редовних састанака, радионица, коришћењем интернет странице или издавањем часописа ради разматрања питања од значаја за *PIFC*. Иако адекватно интерно повезивање представља приоритет за оптимално функционисање *CHU*, једнако је важно и екстерно повезивање. Оно се односи не само на сарадњу са ДРИ, већ и на приватне организације за интерну ревизију, професионална тела која се баве ревизијом и рачуноводством, као и релевантне академске институције у земљи, али и у иностранству. Такође је важно и повезивање са *CHU* из других земаља, при чему се заједнички проблеми на успостављању и спровођењу *PIFC* могу решавати разменом искустава. Везу и сарадњу система *PIFC* и ДРИ одржаваће Министарство финансија преко *CHU*. Њихова блиска сарадња и конструктивни дијалог је од суштинске важности за остваривање свеобухватног и ефективног система управљања јавним средствима.

Разматрање радњи које се предузимају против значајних неправилности и превара не спада у потпуности у састав *PIFC*. Један од пројеката у блиској будућности имаће за циљ целокупно разматрање ове области. Неопходно је интерне ревизоре и главне учеснике укључене у *PIFC* упознати са начинима деловања у случају откривања значајних неправилности или превара.

Ради унапређења интерне ревизије у наредном периоду потребно је сагледати и унапредити постојеће контролно окружење, као и целокупан законодавни оквир.

Контролно окружење

Контролно окружење представља „оквир“ који утиче и у којем се развија систем *PIFC* и у оквиру њега интерна ревизија. Институционални оквир у контролном окружењу чини:

- Народна скупштина;
- Влада;
- Државна ревизорска институција;
- Министарство финансија (са свим својим институцијама);
- министарства и други органи државне управе, као што су нпр. у оквиру појединих министарстава организоване инспекцијске службе, које обављају послове инспекцијског надзора у складу са законима и подзаконским актима;
- Управа за јавне набавке;
- Комисија за заштиту права понуђача;
- Републичка дирекција за имовину Републике Србије;
- локална самоуправа, која је у надлежности служби за буџетску инспекцију и интерну ревизију на локалном нивоу, као и органа локалне самоуправе;
- организације обавезног социјалног осигурања и друге институције.

Законодавни оквир

Реформом интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору у РС, која је започета је 2002. године, усвајањем Закона о буџетском систему и доношењем низа подзаконских аката, успостављена је интерна ревизија на централном нивоу у Министарству финансија са задатком да обавља интерне ревизије у јавном сектору.

Изменама и допунама Закона о буџетском систему, из октобра 2006. године, прописана је обавеза да корисници јавних средстава успоставе одговарајуће системе интерне контроле (сет правила и процедура и одговорности свих запослених), да се успостави организационо и функционално независна децентрализована интерна ревизија и обезбеди хармонизација методологије и стандарда за *FMC* и *IA* у јавном сектору, формирањем *CHU* у Министарству финансија.

Дакле, на основу Закона о буџетском систему, а ради развијања и примене *PIFC*, као свеобухватног система интерне контроле, донети су подзаконски акти, од којих су најзначајнији:

- Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Сл. гл. РС“, број 82/07);

- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору („Сл. Гл. РС“, број 82/07).

- Правилник о заједничким основама, критеријумима и задацима за рад финансијске службе директног корисника буџетских средстава („Сл. Гл. РС“, број 123/03);

- Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 51/07 и 14/08);

- Уредба о буџетском рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 125/03 и 12/06);

- Приручник за финансијско управљање и контролу;

- Приручник за интерну ревизију.

Осим наведених, битни су и следећи кључни прописи:

- Закон о спречавању сукоба интереса при вршењу јавних функција;

- Закон о раду;

- Закон о платама у државним органима и јавним службама;

- закони из области обавезног социјалног осигурања;

- Закон о јавним набавкама;

- Уредба о начелима за унутрашње уређење и систематизацију радних места у министарствима, посебним организацијама и службама Владе.

Дакле, на основу законодавног оквира, потребно је потпуно успоставити организационе структуре, описе послова и критеријуме за праћење радних учинака и оцењивање за послених, начин делегирања радних задатака и линије извештавања у систему *PIFC*.

Такође, Акциони план, уз Стратегију, представља план активности везаних за развој *FMC* и *IA* у јавном сектору и обухвата: заједничке активности, активности везане за *IA* и за спровођење *FMC*, а планиран је да се реализује у периоду од октобра 2009. до децембра 2014. године. Нажалост, касни се у његовој реализацији. За успостављање система *PIFC* потребно је да сви субјекти у јавном сектору направе своје планове и да их реализују.

Закључак

Да би успостављање и јачање система *PIFC* и, у оквиру њега *IA*, било у складу са општеприхваћеним стандардима, у наредном периоду потребно је:

- формирати јединице за интерну ревизију,

- дограђивати прописе и процедуре везане за *PIFC* – ажурирати секундарне и терцијарне прописе као што су правилници, приручници, стандарди за интерну ревизију, етички кодекс, шаблоне стандардних описа послова, упутства и осталу неопходну регулативу,

- развијати СНУ у Министарству финансија,

- давати смернице за потпуно успостављање и развијање *IA*,

- развити стратегију обуке лица задужених за *PIFC* и за сертификавање интерних ревизора у јавном сектору,

- успоставити механизме сарадње и праћења развоја *PIFC*,

- реализовати у потпуности активности за *PIFC* предвиђене акционим планом у свим субјектима јавног сектора.

Систем *PIFC* биће подложен сталним променама и развоју. Како би се систем имплементирао, *CHU* преко Министарства финансија треба да предлаже Влади унапређење Стратегије и Акционог плана, да врши обуку, да предупредује и решава проблеме, да пружа помоћ и даје усмерења у раду и да предлаже адекватна решења за успостављање и унапређење система *PIFC*, а посебно интерне ревизије.

Жељено стање јесте да се уз адекватно руковођење, квалитетно пословање и спровођење интерне контроле, интерна ревизија, у суштини, мање бави ревизијом интерних контрола, а више посвећује ревизији пословања и да даје препоруке руководству ради унапређења свих функција и целокупног пословања. На тај начин смањиће се ризици у пословању и помоћи руководству у квалитетнијем доношењу одлука.

Литература

1. Закон о Влади, *Службени гласник РС*, бр. 55/05, 71/05 – исправка, 101/07 и 65/08.
2. Закон о буџетском систему, *Службени гласник РС*, бр. 54/09, 73/2010 и 101/2010. чл. 1–114. стр. 1–64.
3. Закон о државној ревизорској институцији, *Службени гласник РС*, бр. 101/2005, 54/2007. 1–65. чл., стр. 1–30.
4. INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector).
5. IIA стандарди интерне ревизије (ECIA Position Paper Internal Auditing in Europe).
6. Чанак, Ј. (уредник): Буџетско рачуноводство у функцији реформе државне управе и хармонизација прописа, *VII Саветовање професионалних рачуновођа буџетског рачуноводства*, издавач СППС, Београд, 2009, стр. 290.
7. Национални програм за интеграцију у ЕУ, донет закључком Владе 05 број 011–8132/2007–11 од 9. октобра 2008.
8. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Службени гласник РС*, бр. 82/2007. чл. 1–16. стр. 1–6.
9. Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору, донео Министар финансија, *Службени гласник РС*, бр. 82/2007. чл. 1–36. стр. 1–18.
10. Правилник о заједничким основама, критеријумима и задацима за рад финансијске службе директног корисника буџетских средстава, *Службени гласник РС*, бр. 123/2003, чл. 6 стр. 2.
11. Support for Improvement in Governance and Management – Подршка у побољшању управљања иницијатива OECD.
12. Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, *Службени гласник РС*, бр. 61/09 од 04.08.2009. стр. 3–28.
12. Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, *Службени гласник РС*, бр. 10/2004, 04/2007, 84/2007. чл. 1–18. стр. 1–4.
13. Уредба о буџетском рачуноводству, *Службени гласник РС*, бр. 125/2003, 12/2006. чл. 1–21. стр. 1–11.