

ДРЖАВНА И ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА У ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЕ БУЏЕТА ОДБРАНЕ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Светислав Станковић*
Генералштаб Војске Србије – Команда копнене војске

Србија, њен привредни и друштвени систем, али и свест грађана у процесу транзиције, доживели су велике промене. Оријентација ка западним моделима организовања државе постали су маркер развоја друштва, а остварење жеља за бољим животом тражи се кроз процес придруживања Европској унији. У околностима још увек актуелне светске економске кризе, интенција је рационализација трошења новца пореских обвезника. Наиме, трошење јавних финансија мора да буде законско, наменско и рационално. То је условило настајак нових институција које врше контролу јавних финансија: Државне ревизорске институције (ДРИ) и интерне ревизије (ИР), и увођење система финансијског управљања и контроле (ФУК) код јавних субјеката. У Србији је ДРИ почела са радом тек крајем 2008. године. То је независна институција, најважнија у процесу контроле јавних финансија, државног буџета, контроле рада јавних предузећа и буџета локалних самоуправа. До сада је публиковала два извештаја о ревизији завршног рачуна у којима је указано, пред бројних неправилности у трошењу буџетских средстава, на непостојање стабилног система интерне ревизије у ревидираним министарствима. У години 2011. Државна ревизорска институција је обавила ревизију пословања Министарства одбране контролом трошења буџета додељеног систему одбране, ревизијом јавних набавки, али и контролу система плата и накнада припадника Министарства. Такође, почетком године формирано је Одељење интерне ревизије МО, нова организацијска целина која треба да се бави пословима интерне ревизије у систему одбране.

У раду је указано на значај имплементације државне и интерне ревизије у буџетском систему Републике Србије, али и на потребу постојања јединственог контролног система, интерне ревизије МО, који ће вршити надгледање финансијских средстава и имовине државе који су додељени на управљање систему одбране.

Кључне речи: *Државна ревизорска институција, Интерна ревизија, Интерна ревизија МО, Повеља интерне ревизије и Етички кодекс интерне ревизије.*

* Др Светислав Станковић ради у Одељењу за финансије Команде КоВ.

Увод

Свака држава регулише привредне токове доношењем и имплементацијом закона, чиме постаје значајни носилац привредне активности. Држава је одговорна за перформансе и конкурентност националне економије, па се очекује да средства „испумпана“ из привреде донесу конкретну друштвену корист. Зато ће ефикасни државни апарат омогућити стварање амбијента „повољне привредне климе“, која је пресудна за прилив, неопходних, страних привредних инвестиција. Грађани финансирају институције државе, али заузврат треба да знају како се троши њихов новац, тј. „порески динар“. Јавност тражи да се истинито и поштено информише, тако да порески обвезници буду задовољни одговорима независне институције. Одговоре на та питања пружа област ревизије која се зове ревизија јавних финансија – државна ревизија, а орган државе који се бави тим послом је Државна ревизорска институција (ДРИ). Та институција се успоставља у складу са регулативом коју прописује међународна организација Врховне државне ревизорске институције – *INTOSAI*. Такође, за развој те ревизије треба узети у обзир и Лимску декларацију, којом се дефинише независност државне ревизије на интернационалном нивоу.

Систем државне ревизије чини најзначајнији механизам контроле јавних финансија демократске и социјално-одговорне државе. Њено место и улога дефинишу се Уставом и конкретним законом којим се уређује та област. У савременој пракси државна ревизија се организује на неколико начина, зависно од политичког уређења и традиције државе. Због значаја који Европска унија има за Србију, важна је чињеница да Европска монетарна унија има формиран Европски ревизорски суд, институцију која обавља послове ревизије буџета ЕУ, који годишње износи и више од сто милијарди евра.

Постоје неколико модела организовања државне ревизије:

- независна ревизорска канцеларија (англосаксонски модел САД и В. Британије),
- модел суда (Наполеонов модел у Републици Француској),
- модел одбора и колегијалног тела (карактеристичан за скандинавске земље),
- државни уред (успостављен у Немачкој).

Контрола трошења државног новца, поготову у развијеним земљама, представља демократску тековину засновану на принципу да грађани, путем акредитованих и непристрасних институција, имају могућност да остваре увид у све аспекте трошења новца пореских обвезника.¹ Значај ДРИ огледа се и у сузбијању инфлације, смањењу јавне потрошње и стварању повољног амбијента за инвестициона улагања. На тај начин се развија дугорочна монетарна стабилност земље. Кључни захтев успешне државне ревизије јесте стварање институционалног оквира и претпоставке за независност државних ревизора.

Државна ревизија у Републици Србији

Врховна ревизорска институција се често назива „главни ревизор“ и орган је законодавне власти, а не извршне, који је одговоран за ревизију државних активности.² У нашој земљи прво је донесен Закон о Државној ревизорској институцији, а

¹ Светислав Станковић, „Облици надзора над јавним финансијама“, *Економика*, Ниш, бр. 1–2, 2009, стр. 204.

² Наташа Чалија, „Државна ревизија и њено институционално уређење“, 36. симпозијум, Златибор, СРРС, 2005, стр. 78.

затим је, на притисак институција Европске уније, унесена одредба у нови устав. Дакле, законски оквир за рад Државне ревизорске институције Републике Србије дат је кроз Устав Републике Србије и Закон о Државној ревизорској институцији. У Уставу Републике Србије Државна ревизорска институција је дефинисана као највиши независни државни орган ревизије јавних средстава. Потчињен је Народној скупштини и подлеже њеном надзору.³ Такође, Уставом Републике Србије дефинисана је основна делатност и надлежност ДРИ. Међутим, Уставом није дефинисан правац развоја државне ревизије када је реч о усклађености са међународним стандардима ревизије јавних финансија. Тај захтев се односи на Закон о Државној ревизорској институцији.

Упоређујући искуства земаља у традицији у вези са имплементацијом државне ревизије, поједини аутори наводе да је тим земљама било потребно више од десет година за прву ревизију завршног рачуна државног буџета. Ипак, уз много напора, државна ревизија почела је да функционише и у нашој земљи. Поједини сериозни аутори упутили су чак и критике на Закон о ДРИ, поготову на део који се тиче организације, али и њене независности.

Република Србија се приликом оснивања ДРИ није определила за постојеће облике организације у развијеним земљама, већ за комбинацију модела одбора какав је на снази у Немачкој и независне ревизорске институције каква постоји у САД и Великој Британији. То може да буде потенцијална слабост у њеном раду, јер модел који је промовисан постојећим законском решењем није познат у досадашњој ревизорској пракси. Законодавац је, ипак, требало да се определи за неки од постојећих модела организовања, тако да не би било потребе да се комбинују два наведена модела.⁴

Основни услов да државна ревизија буде успешна јесте стварање институционалног оквира и претпоставки за независност у раду државних ревизора. Могућа решења за превазилажење проблема треба тражити у искуствима најразвијенијих земаља, уз неопходну примену међународно признатих стандарда и норми из области државне ревизије. Главни резултат рада државне ревизије чине стручни и независни извештаји, који се подносе Народној скупштини, чиме се успоставља важна спона у контроли извршне власти, коју спроводи законодавна власт. За схватање значаја државне ревизије значајна је чињеница да је још у Сретењском уставу, из 1835. године, била предвиђена нека врста ревизије трошења државног новца. Међутим, први пут после Другог светског рата, и од постанка Србије као самосталне државе, извршена је делимична ревизија завршног рачуна тек за 2008. годину.

Извештај државне ревизије

Извештај о трошењу финансијских средстава који сачине тела и особе који су овлашћени за трошење није довољно убедљив сам по себи. Да би заинтересована јавност имала поверење у објављене финансијске извештаје потребно је мишљење независних,

³ Станковић Светислав, „Перспективе развоја државне ревизије у Републици Србији“, *Ревизор*, Београд, 45/09, 2009, стр. 15.

⁴ Станковић Светислав, „Модел организовања и предлози унапређења државне ревизије у Републици Србији“, *Економика предузећа*, Савез економиста Србије, Београд, бр. 11–12, 2009, стр. 449.

компетентних организација на које извршна власт не може да утиче.⁵ Њени публиковани извештаји треба да садрже информације о „домаћинском или недомаћинском“ располагању државним средствима и коришћењу државне имовине кроз мишљења државних ревизора. Транзиција привредног система, кроз коју још увек пролази Република Србија, и напори да се консолидује државна управа на принципима на којима почивају савремене државе, а на притисак ЕУ, условили су развој државне ревизије. Иначе, препоруке ДРИ срачунате су на боље функционисање државе. Приликом оцене правог стања у којем се државна ревизија у Србији налази, али и њеног будућег развоја, узимајући у обзир тенденције у нашем друштву, треба указати на околности везане за процес „првобитне акумулације капитала“. Кроз тај процес прошла је свака капиталистичка земља пре више од сто година, а у ближој прошлости и суседне земље у транзицији. Надзор над јавним финансијама, тј. институцијама државе, али и приватизацијом имовине, не може бити комплетан без постојања ДРИ, а под прикључивањем ЕУ подразумева се и успостављање.

У новембру 2009. представљен је и уручен Парламенту Србије први извештај о ревизији буџета Србије за 2008. годину. Због значаја који је имао у историји развоја државне ревизије, потребно је да се укаже на неколико најважнијих закључака у том извештају. Наиме, ревизор наводи да је дошло до спора и тужбе између Министарства трговине и Министарства финансија, што није дозвољено Законом о буџетском систему. Такође, наведено је да је позајмљен новац из буџета Републике Србије јавним предузећима, а да тај износ није враћен назад у буџет. Према Владином завршном рачуну из 2008. године, дефицит буџета је износио 41 милијарду, а ревизор је тај дефицит кориговао на износ од 40 милијарди, што је мање због курсних разлика. Државни ревизор је утврдио да су министарства плаћала прековремени рад својим запосленима и накнаду за компјутерске услуге без доказа да су тај рад и те услуге стварно обављани. Осим тога, установљено је постојање уговора о делу који су закључени, без поштовања Закона о раду, за послове за које постоји систематизација у министарству. У извештају је и закључак о непоштовању Закона о јавним набавкама. Према наводима државног ревизора, само је у систему јавних набавки утврђено да се више од две милијарде динара налази у „сивој зони“. Државна ревизорска институција није имала аргумената да донесе ревизорско мишљење о завршном рачуну буџета јер ревизијом, због недовољних капацитета, нису ревидиране све буџетске позиције.⁶ Генерални закључак је да је прва ревизија завршног рачуна буџета у историји Републике Србије коју је извршила ДРИ показала велику неодговорност у трошењу новца грађана.⁷ У међувремену, ДРИ објавила је и други извештај о ревизији буџета 2009. године и обавезала се да ће у наредном периоду вршити и ревизију пословања дела јавних предузећа, али и локалних самоуправа и Народне банке Србије. Такође, указано је на непостојање независних интерних ревизија у свим министарствима. Дакле, такве ревизије нема ни у Министарству одбране, па потреба за имплементацијом те веома важне саветодавне организације постаје један од приоритета система одбране у наредном периоду.

⁵ Мирко Андрић и Дејан Јакшић, „Регулаторни оквир државне ревизије у процесу хармонизације, претпоставке, проблеми и перспективе“, 37. симпозијум, Златибор, 2006, стр. 21.

⁶ Светислав Станковић: „Изазови државне ревизије у Србији“, *Ревизор*, бр. 40/10, 2010, стр. 95.

⁷ Светислав Станковић: „Компаративна анализа организације државних ревизорских институција“, *Раководство*, Београд, бр. 1–2, 2010, стр. 96.

Савремена интерна ревизија

Интерна ревизија је имала успон након „велике економске кризе“, поготову у САД, што је резултирало оснивањем Института за интерну ревизију почетком Другог светског рата. Према дефиницији Института интерних ревизора САД: „Интерна ревизија представља независну контролну активност унутар предузећа усмерену на преглед односно испитивање пословних операција и трансакција у односу на филозофију, пословну стратегију, план и задатке које је одредила управа“. Интерна ревизија је један од „алата“ за квалитетно управљање сваким савременим системом. Има неколико веома значајних функција, као што су помоћ у управљању ризиком на нивоу организације, саветодавна улога и улога помоћи, тј. сарадње са екстерном ревизијом. Она спречава криминалне радње и злоупотребе и доприноси повећању економичности, ефикасности и ефективности, али и развоју информационих система у организацији.

Циљ интерне ревизије је пружање информација интерним „стејкхолдерима“, власницима и менаџменту предузећа у анализи стања пословања предузећа, али и у давању препорука и савета, ради доношења правилних одлука. Носилац функције интерне ревизије је појединац, група или одељење унутар предузећа за засебан виши ниво контроле на основу које би требало да се процени да ли функционише ефикасно структура унутрашње контроле.⁸

Да би заиста била ефикасан инструмент савремене управе, интерна ревизија може да се испољи као:

– ревизија правилности поступака, тј. као истраживање да ли се правилно примењују унапред утврђени поступци, процедуре и упутства за рад. Интерни ревизор обезбеђује спровођење поступака и процедуре и примену пословне политике;

– ревизија ефикасности, под којом се подразумева спровођење поступака интерног ревизора ради утврђивања начина на који послује предузеће. Задатак ревизора је истраживање да ли су бољи резултати пословања настали због спровођења одређене пословне политике;

– ревизија економичности, која је усмерена првенствено на нерационално трошење средстава. Интерни ревизор открива слаба места у организацији и предлаже решења кроз увођење нових процедура, чиме се омогућава рационалније коришћење расположивих ресурса. У том случају се користи метод поређења стварно насталих трошкова, по врстама и местима, са планираним трошковима, тј. буџетом;

– ревизија ефективности, тј. као испитивање интерног ревизора да ли организација остварује своје пословне циљеве и да ли је коришћење расположивих ресурса усмерено ка остварењу пословних резултата;

– ревизија планова, чији је циљ испитивање реалности појединих планова руководства.

⁸ Carmichael, John. Willingham: „Auditin Conceptis and Methods, a Guide to Current Theory and Practice“, пето издање, McGraw Hill, Inc., New York, 1989, p. 156.

Интерна ревизија јавног сектора Републике Србије

Интерна ревизије мора да почива на међународним нормативним документима, а најзначајнији документ, којим се дефинише независност ревизије, јесте Лимска декларација и Етички кодекс јавног сектора.⁹ Домицилна нормативна основа интерне ревизије јавног сектора заснована је на следећим законима и подзаконским актима:

- Закону о буџетском систему,¹⁰
- Закону о државној ревизорској институцији,¹¹
- Уредби о буџетском рачуноводству,¹²
- Правилнику о заједничким критеријумима за организовање и поступање интерне ревизије у јавном сектору,¹³
- Правилнику о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору,¹⁴
- Програму полагања испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор,¹⁵
- Правилнику о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору,¹⁶
- Правилнику о континуираном професионалном усавршавању,¹⁷
- Уредби о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције.¹⁸

Интерна ревизија у јавном сектору инструмент је управе за проверу система интерних контрола, тј. система финансијског управљања и контроле (ФУК). Она обухвата ревизију оперативних активности, при чему се користе стандарди и процедуре екстерне ревизије. Интерну ревизију обавља интерни ревизор, кога поставља управа. Иако постоји нормативни основ, интерна ревизија још увек не функционише на начин који би требало да јој омогући праве бенефите у јавном сектору Србије. Имплементацијом интерне ревизије у јавном сектору су могућа побољшања и подстицање добре праксе европских земаља које су тај процес завршиле. На тај начин, интерна ревизија помаже менаџменту у доношењу оптималних одлука и ефикасније, економично и ефективније коришћење средстава пореских обвезника.

⁹ Светислав Станковић: „Лимска декларација – основа развоја државне ревизије у Републици Србији“, *Пословна политика*, бр. 12, Београд, 2008, стр. 17.

¹⁰ Закон о буџетском систему, „СГ РС“, бр. 09/02, 87/02, 61/05, 66/05, 101/05, 62/06, 85/06 и 86/06.

¹¹ Закон о државној ревизорској институцији, „СГ РС“, бр. 101/05 и 54/07.

¹² Уредба о буџетском рачуноводству, „СГ РС“, бр. 125/03 и 12/06.

¹³ Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору, „СГ РС“, бр. 82/07.

¹⁴ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору, „СГ РС“, бр. 82/07.

¹⁵ Програм полагања испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор („СГ РС“, бр. 38/07) донела је Скупштина Коморе овлашћених ревизора.

¹⁶ Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, „СГ РС“, бр. 46/09.

¹⁷ Правилник о континуираном професионалном усавршавању („СГ РС“, бр. 38/07) донела је Скупштина Коморе овлашћених ревизора.

¹⁸ Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, „СГ РС“, бр. 10/04, 04/2007 и 84/07.

Ипак, највећи проблем је имплементација те регулативе у пракси. Симптоматично је да постоје сличне ситуације и са осталим значајним законима у Србији који су усклађени са међународном регулативом, али се не примењују. Једино притисак институција ЕУ може да помогне у примени позитивних законских прописа, чиме би се обезбедила и њихова потпуна имплементација. Успостављање и функционисање Државне ревизорске институције утицаће на остале државне институције да испуне своје обавезе у вези с формирањем органа интерне ревизије. Међутим, то је могуће једино уколико постоји довољно друштвене воље, а то је и један од услова за прикључивање Србије у Европску унију.

Стање и перспективе развоја интерне ревизије Министарства одбране

На притисак Европске комисије, у Републици Србији је усвојена Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору. То је план успостављања и развоја свеобухватног система интерне финансијске контроле у јавном сектору (*Public Internal Financial Control – PIFC*) која има три елемента:

- финансијско управљање и контролу (*Financial management and control – FMC*),
- интерну ревизију, независну и децентрализовану (*Internal Audit – IA*),
- централну јединицу за хармонизацију (*Central Harmonization Unit – CHU*).

Финансијско управљање и контрола чине интегрисани систем финансијских, али и нефинансијских контрола, са прописаном организацијском структуром, методама и процедурама, чиме се управља ризицима и пружа разумно уверавање да ће се остварити циљеви организације. Систем обухвата пет елемената: контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информисање и комуникацију, као и праћење и процену система.

Функционално независна интерна ревизија штити МО од потенцијалних губитака и проневера. Доказано је да се више од 60 одсто свих престапа и проневера открије уколико је у функцији систем интерне контроле. Општи закључак је да системи интерне ревизије и интерне контроле чине „прву линију одбране“ против превара и проневера. Уколико та заштита није ефикасна, долази до ненаменског трошења новца. Стога је успостављање адекватног модела интерне ревизије један од приоритета система одбране. Систем интерне контроле и утемељени систем финансијског управљања и контроле штите финансијска средства МО и олакшавају процес њиховог управљања. Интерна ревизија има водећу улогу, везану за мониторинг ефикасности система финансијског управљања и контроле. Због обавезе ангажовања независне ревизије, тј. Државне ревизорске институције, на испитивању рачуноводствених исказа у МО природно мора да дође до сарадње између интерне и екстерне ревизије – до конкретне сарадње између ДРИ и ИР (МО). Та сарадња је најчешће везана за усклађивање годишњих планова спровођења ревизије, усклађивање програма конкретних ревизија, коришћење радних папира интерне ревизије од стране екстерне ревизије и вредновање извештаја интерне ревизије од стране екстерне ревизије. Ипак, развој и сарадња те две ревизије и њихова имплементација тек су на почетку. Наиме, она је неминовна после успостављања држав-

не ревизије, јер државна ревизија иницира развој независне интерне ревизије Министарства одбране.

Основна функција интерне ревизије МО јесте да своју пажњу усмери ка оперативној активности система у оквиру којег је установљена и у којем функционише, при чему се могу користити, и најчешће се користе, процедуре и стандарди екстерне ревизије. Прво, потребно је да се разграничи деловање интерне и екстерне државне ревизије. Интерна ревизија МО своју делатност обавља континуирано током целе године, а екстерна, државна ревизија врши се у једном релативно кратком временском периоду. За разлику од државне ревизије, интерна ревизија у МО има знатно шири приступ. Њен циљ је испитивање функционисања постојећег система финансијског управљања и контроле, поштовање политика и процедура, усаглашеност са законима и прописима, оцена процедура за управљање ризицима и процене економичности, ефикасности и ефективности.

Нормативну основу интерне ревизије система одбране чине Повеља интерне ревизије и Етички кодекс.¹⁹ Повељом су дефинисани делокруг, независност и дужности руководиоца интерне ревизије и извештавање и комуникација, али и обавезна сарадња са другим институцијама. Најважнија је сарадња са Државном ревизорском институцијом и са Централном јединицом за хармонизацију Министарства финансија.

Други нормативни документ, који је веома значајна нормативна основа за развој интерне ревизије система одбране, јесте Етички кодекс. У њему су наведена правила понашања интерног ревизора у процесу обављања интерне ревизије. Дефинисани универзални принципи интерне ревизије су принципи интегритета, објективности, поверљивости и стручности. Придржавањем тих принципа обезбеђује се објективна интерна ревизија. У Етичком кодексу садржани су детаљни етички захтеви ревизорима јавног сектора, односно вредности и принципи којима би требало да се руководе у свом раду.²⁰ Развојем интерне ревизије система одбране обезбеђују се ефикасна и адекватна пракса у складу са позитивним светским искуствима и интегритет буџетског система, а повећава се и степен искоришћености буџетских средстава. Интерни ревизори МО морају, пре свега, разумети систем и пословање система, како у глобалу, тако и појединости, да би могли да развијају савремену методологију рада и идентификују све релевантне ризике, што је наредни корак у развоју интерне ревизије. На тај начин, интерна ревизија МО доприноси целокупном побољшању оперативне ефективности и свеукупног пословања система одбране.

Чињеница је да ревизијска теорија и пракса у Републици Србији још увек нису на потребном степену развоја, посебно у области интерне државне ревизије. Такође, јасно је да у систему одбране не постоји интерна ревизија, иако је успостављен правни, тј. нормативни оквир за њену имплементацију. Ипак, напредак је постигнут. Интерна ревизија је успостављена као посебан орган, а њени значај, место и улога у систему одбране, са развојем свести о томе да је неопходна, биће пресудни за даљи развој правилне контроле буџетских средстава.

¹⁹ Повеља интерне ревизије – Етички кодекс, „СВЛ“, бр. 01/11.

²⁰ Светислав Станковић: „Пословна етика државне ревизије“, *Анали Економског факултета у Суботици*, бр. 21, 2009, стр. 52.

Одељење које је основано при МО има неколико проблема на самом почетку. Прво, кадар треба да прође обуку из области интерне ревизије под којом се, поред усвајања нових теоретских знања, подразумева и практични део, који се односи на усавшавање у самосталном вршењу интерне ревизије. Теоретска обука је подељена на четири програмска модула (увод у интерну ревизију, ревизорске вештине, извештавање и ревизија информационих система) и добар је основ за правилан развој. Такође, одговарајућа сарадња са Централном јединицом за хармонизацију Министарства финансија омогућиће нови импулс за развој интерне ревизије. Ипак, едукација кадра није једини подстрек за развој интерне ревизије. Ради школовања и развоја нових стручњака из те области требало би да систем одбране предвиди могућност да се усавшавају и у некој од земаља из окружења које су раније отпочеле са увођењем интерне ревизије и система финансијског управљања и контроле. То значи да би требало одабрати земљу величине попут Србије која већ има довољно искуства у примени интерне ревизије у систему одбране. Потребно је да се та лица упуте, на пример, у Словачку, јер је она члан НАТО-а, али се, истовремено, показала као изузетно привржени партнер и доказани пријатељ наше земље. Такође, њен систем одбране прилагођен је стандардима којима тежимо да се приближимо а систем интерне ревизије Министарства одбране функционише веома успешно и даје повољне резултате.

У ближој будућности ће неминовно доћи до промена у систему материјалног и финансијског пословања. Пре свега интенција је да у исплатама приоритет добијају вирманске, безготовинске исплате, чиме ће се благодјучно пословање учинити много ефикаснијим. Увођењем финансијског пословања на принципима буџетског рачуноводства и по угледу на јавна предузећа, уз специфичности карактеристичне за систем одбране, засигурно биће слика система материјалног и финансијског пословања и њена перспектива. Нови систем треба да прати и адекватан софтверски пакет, интерактиван, ефикасан и економичан, који ће омогућити да се евидентира трошење новчаних средстава и дневно ажурирање финансијског плана како најнижих јединица, тако и система одбране у целини. Постојећи начин финансијског извештавања јединица је умногоме превазиђен, јер наредбодавцу не пружа довољно информација за доношење адекватних одлука. Зато је потребно да се новим софтвером омогуће и испуне захтеви не само за увидом у стање финансијског плана већ и у стање залиха и опреме, чиме ће се утицати на њихово стално обнављање, али и онемогућити набавка артикала који већ постоје у магацинима. Интеграцијом софтверског система сваког корисника средстава, тј. анализом података од најнижих до највиших нивоа планирања, олакшаће се рад интерном ревизору, али и Државној ревизорској институцији. Дневним ажурирањем финансијског плана онемогућиће се његова прекорачења, а адекватним планирањем смањиће се ризик од ненаменског трошења новца. Под ажурношћу финансијског плана подразумева се и ажурност плана јавних набавки целокупног система. На тај начин успоставиће се и тачан преглед јавних набавки система одбране, који је предмет интересовања ревизије, али и места са највећим ризиком да се направе грешке.

Уз иновирање материјалног и финансијског система, потребно је да се учини напор да се интерним ревизорима омогући и адекватна финансијска сатисфакција, тако да се ниво њихових зарада усклади са зарадама интерних ревизора осталих министарства. На тај начин, интерна ревизија ће постати популарно и веома атрак-

тивно занимање унутар система одбране. Улагање у интерну ревизију и кадар до-неће бројне користи Министарству одбране. Под тим се подразумевају и велике уштеде буџетских средстава, али и успостављање система који обезбеђује максималне користи од уложених средстава.

Године 2011. Државна ревизорска институција је обављала контролу и ревизију Министарства одбране вршећи увид у пословање Рачуноводственог центра МО, али и контролу материјалног и финансијског пословања неке од установа и јединица Војске Србије. Када би постојала интерна ревизија МО, ДРИ обављала би контролу и њеног пословања, и система финансијског управљања и контроле (ФУК). Ипак, ти системи у оквиру МО налазе се у почетној фази успостављања, а њихов рад, уколико се испоштује план имплементације, почеће тек после 2012. године. Свакако, искуства државне ревизије умногоме ће помоћи развој, правилно увођење и будући рад интерне ревизије, те веома важне институције система одбране.

Закључак

Запослени у интерној ревизији МО чине пионире у том веома значајном подухвату. Због тога, систем одбране треба да пружи сву потребну помоћ, како логистичку, тако и помоћ у едукацији кадра, јер су запослена квалитетна лица која имају много искуства у вирманској контроли Рачуноводственог центра МО, али без практичног знања о обављању интерне ревизије. Почетак рада интерне ревизије МО, 2011. године, обележило је доношење значајних нормативних докумената, која чине основу за развој те веома важне институције система одбране.

Током наредних државних ревизија успоставиће се конкретна сарадња на релацији интерна ревизија–државна ревизија. Правилан однос интерне и државне ревизије определиће и будући развој целокупног система финансијског управљања и контроле, чиме ће се унапредити однос према буџетским средствима додељеним Министарству одбране. Неспорно је да се морају учинити додатни напори да се област интерне ревизије у систему одбране имплементира и развија по угледу на системе какви постоје у европским земљама. У том процесу пресудан је утицај државне ревизије на развој интерне државне ревизије буџетског система и система одбране, јер од резултата рада државне ревизије директно зависи и ефикасност интерне ревизије, и обрнуто. Са процесом приближавања Европској унији ти послови ће постати интензивнији, а свака наредна ревизија делотворнија, што ће у целини позитивно деловати на све сегменте друштва и државни апарат учинити ефикаснијим.

Литература

1. Андрић, М., Јакшић, Д.: „Регулаторни оквир државне ревизије претпоставке, проблеми и перспективе“, 37. *Симпозијум*, Златибор, 2006.
2. Чалија, Н.: „Државна ревизија и њено институционално уређење“, 36. *Симпозијум*, СРРС, 2005.
3. Станковић, С.: „Облици надзора над јавним финансијама“, *Економика*, бр. 1–2, Ниш, 2009.

4. Станковић, С.: „Модели организовања и предлози унапређења државне ревизије у Републици Србији“, *Економика предузећа*, бр. 11–12, Савез економиста Србије, Београд, 2009.
5. Станковић, С.: „Лимска декларација – основа развоја државне ревизије у Републици Србији“, *Пословна политика*, бр. 12/08, Београд, 2008.
6. Станковић, С.: „Изазови државне ревизије у Србији“, *Ревизор*, бр. 40, Београд, 2010.
7. Станковић, С.: „Компаративна анализа организације државних ревизорских институција“, *Рачуноводство*, бр. 1–2, Београд, 2010.
8. Станковић, С.: „Пословна етика државне ревизије“, *Анали Економског факултета у Суботици*, бр. 21/09, Суботица, 2009.
9. Станковић, С.: „Перспективе развоја државне ревизије у Републици Србији“, *Ревизор*, број 45, Београд, 2009.
10. Carmichael, J., W.: „Auditing Concepts and Methods, a Guide to Current Theory and Practice“, 5th edition, McGraw Hill, Inc., New York, 1989.
11. Закон о буџетском систему, „СГ РС“, бр. 09/02, 87/02, 61/05, 66/05, 101/05, 62/06, 85/06 и 86/06.
12. Закон о Државној ревизорској институцији, „СГ РС“, бр. 101/05 и 54/07.
13. Уредба о буџетском рачуноводству, „СГ РС“, бр. 125/03 и 12/06.
14. Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору, „СГ РС“, бр. 82/07.
15. Програм полагања испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор, Комора овлашћених ревизора, „СГ РС“, бр. 38/07.
16. Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, „СГ РС“, бр. 46/09.
17. Правилник о континуираном професионалном усавршавању, Комора овлашћених ревизора, „СГ РС“, бр. 38/07.
18. Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, „СГ РС“, бр. 10/04, 04/2007 и 84/07.
19. Повеља интерне ревизије, Етички кодекс интерне ревизије, „Службени војни лист“, бр. 01/11.
20. Кодекс етике интерних ревизора, Институт интерне ревизије у САД.