

INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

1. UVOD

Pristupanje Republike Srbije Evropskoj uniji zavisi kako od ispunjenja političkih, tako i od ispunjenja ekonomskih uslova sadržanih u Sporazumu o stabilizaciji i pridruživanju, a koji su prethodno definisani kopenhageškim kriterijumima¹. Cilj pomenutog sporazuma je priprema zemalja za punopravno članstvo omogućavanjem smanjivanja trgovinskih barijera, saradnje na ekonomskom, finansijskom, tehničkom i kulturnom polju². Jedan od ekonomskih kriterijumima definisan u poglavlju 32. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju jeste i uspostavljanje finansijske odgovornosti u javnom sektoru, tj. razvoj mehanizama za njeno unapređenje. Finansijskoj disciplini u javnom sektoru, osim eksterne revizije, doprinosi i interna finansijska kontrola. Pod javnom internom finansijskom kontrolom podrazumeva se, u skladu sa PIFC (Public Internal Finance Control) konceptom, finansijsko upravljanje i kontrola u institucijama javnog sektora, interna revizija i njihova harmonizacija. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru Republike Srbije uspostavljena je 2006. godine Zakonom o budžetskom sistemu³. Ovim zakonom definisani su elementi javne interne finansijske kontrole, dok je ona detaljnije uređena sa dva pravilnika doneta 2007. godine. Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru⁴ uređeno je finansijsko upravljanje i kontrola, a Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru⁵ interna revizija. Dve godine nakon toga u Republici Srbiji doneta je Strategija razvoja interne finansijske kontrole⁶. Donošenje tih

* Diplomirani pravnik-master, Gradska uprava Grada Beograda.

1 Evropska komisija zahteve zemalja članica za pristupanje analizira na osnovu sposobnosti države da ispuni kriterijume utvrđene u Kopenhagenu 1993. godine.

2 A. Čavoški, *Preduslovi i postupak uključivanja Državne zajednice Srbije i Crne Gore u Evropsku zajednicu*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2005, 37.

3 Zakon o budžetskom sistemu, *Sl. glasnik RS*, br. 9/02, 87/02, 61/05-dr-zakon, 66/05, 101/05-dr-zakon i 85/06.

4 Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Sl. glasnik RS*, br. 82/07.

5 Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, *Sl. glasnik RS*, br. 82/07.

6 Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, *Sl. glasnik RS*, br. 61/09.

propisa predstavljalo je veliki napredak u jačanju finansijske odgovornosti u javnom sektoru i osnov za ostvarenje jednog od ekonomskih uslova Evropske unije za prijem novih članica.

Republika Srbija je u decembru 2009. podnela zahtev Savetu Evropske unije za članstvo u pomenutoj organizaciji. Savet je 2010. godine zatražio od Komisije da podnese mišljenje u vezi sa tim zahtevom. Nakon toga Evropska komisija pripremila je izveštaj koji je prezentovan Evropskom parlamentu⁷. Osim ocene ispunjenosti političkih uslova, u izveštaju je sadržano i Mišljenje Evropske unije o ispunjenosti ekonomskih uslova. Kada je u pitanju interna finansijska kontrola, Evropska unija očekuje od zemalja članica da se nacionalni propisi usklade sa međunarodno priznatim standardima i dobrom praksom Evropske unije (*best practice*). Evropska komisija posebno je analizirala upravljačku odgovornost podržanu sistemima finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, funkcionalno nezavisne sisteme interne revizije i rad Centralne jedinice za harmonizaciju koja je zadužena za izradu metodologija i standarda u vezi sa finansijskim upravljanjem i kontrolom i internom revizijom. Prema Izveštaju Evropske komisije u Republici Srbiji neophodno je dostići nivo finansijske odgovornosti i razviti mehanizme za njegovo unapređenje na način kojim se obezbeđuje zaštita finansijskih interesa Evropske unije, uključujući i administrativnu saradnju i jačanje finansijske odgovornosti putem krivičnog prava (Konvencija o zaštiti finansijskih interesa⁸ i prateći protokoli). Takva očekivanja Evropske unije u potpunosti su opravdana imajući u vidu situaciju koja je nastala poslednjih godina. Iako je aktuelni finansijski i budžetski sistem Evropske unije postavljen na relativno stabilnim osnovama, one se ipak poljuljaju svaki put kada dođe do proširivanja članstva.⁹ U narednom periodu očekuje se dalje širenje Evropske unije. Uporedo sa proširivanjem, nastaju i novi problemi koje treba rešavati. Uglavnom je reč o problemima finansijske prirode, budući da su novi članovi znatno slabije ekonomske snage u odnosu na starije članove. Kako bi se „izašlo u susret“ i pomoglo novim, siromašnijim državama članicama, povećan je finansijski teret bogatijih država i samog budžeta EU.¹⁰

Prema Izveštaju Evropske komisije Republika Srbija se još nalazi u relativno ranoj fazi primene sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru. Pravni okvir u ovoj oblasti još nije usaglašen sa međunarodnim standardima (INTOSAI

7 *Analytical Report Accompanying the document, Communication from the commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2011/package/sr_analytical_report_2011_en.pdf, 1. 10. 2012.*

8 *Convention on the protection of the European Communities' financial interests, Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention on the protection of the European Communities financial interests (OJ C 316 of 27. 11. 1995), http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protecting_european_communities_financial_interests/133019_en.htm, 1. 10. 2012.*

9 S. R. Stojanović, *Finansiranje Evropske unije*, Javno preduzeće Službeni glasnik, Institut za uporedno pravo, Beograd 2008, 32.

10 *Ibid*, 14.

standardima finansijskog upravljanja i interne kontrole u javnom sektoru¹¹ i IIA standardima interne revizije¹²). U skladu sa tim neophodna je revizija pojedinih odredaba Zakona o budžetskom sistemu i podzakonskih akata, pre svega radi boljeg definisanja upravljačke odgovornosti i razdvajanja uloge rukovodioca i računovođe. Neophodno je, takođe, izmeniti i odredbe o centralizovanoj budžet-skoj inspekciji koja još nije kompatibilna sa internom finansijskom kontrolom u javnom sektoru. Stav Evropske komisije je da bi Centralna jedinica za harmonizaciju trebalo da preduzme aktivnosti kako bi podigla svest rukovodilaca korisnika budžetskih sredstava u vezi sa neophodnošću uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole, kao i da doprinese njihovom boljem razumevanju sopstvenih odgovornosti i uloge u uspostavljanju sistema interne kontrole, kao i uloge internog revizora u organizaciji. U izveštaju Evropske komisije naglašeno je da je u razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru akcenat stavljen na internu reviziju, kao i da interna revizija ne može da dostigne svoj puni potencijal ukoliko se istovremeno ne razvije interna kontrola u javnom sektoru u skladu sa načelom upravljačke odgovornosti. Komisija je ocenila da je razvoj finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru ugrožen, s obzirom na to da još ne postoji izgrađena svest o upravljačkoj odgovornosti. U Izveštaju je, takođe, naglašen značaj reforme administracije, kao i odgovarajuće strukture delegiranja kao uslova za dalji razvoj finansijskog upravljanja i interne kontrole. Zbog toga bi Centralna jedinica za harmonizaciju, kao nosilac harmonizacije finansijskog upravljanja i interne kontrole u javnom sektoru, trebalo da saraduje sa organizacijama zaduženim za reformu celokupne javne uprave i javnih službi. Te organizacije bile bi od velikog značaja za podizanje svesti o potrebi uspostavljanja finansijskog upravljanja i interne kontrole, a naročito kod višeg rukovodstva. Jačanjem finansijske odgovornosti i uspostavljanjem finansijske discipline u javnom sektoru ostvario bi se jedan od značajnih uslova za pristupanje Republike Srbije Evropskoj uniji koja je u martu 2012. godine dobila status zemlje kandidata.

Poštovanje etičkih standarda, suzbijanje i kontrola nezakonitosti, korpucije i oportunističkog ponašanja bilo koje vrste svakodnevna je obaveza svih javnih menadžera. Problem legalnosti i etičnosti rada državnog aparata postaje ključno pitanje svake zemlje u tranziciji.¹³ Zbog toga je, osim promene propisa kojima će se ojačati finansijska odgovornost u javnom sektoru, neophodno kontinuirano organizovati obuke zaposlenih u javnom sektoru kako bi bili efikasniji i ekonomičniji u ostvarenju svojih zadataka.

11 *The International Standards of Supreme Audit Institution, ISSAI are issued by the International Organization of Supreme Audit Institution, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, <http://www.intosai.org/>, 1. 10. 2012. Tim međunarodnim standardima rukovodi se i vrhovna revizorska institucija kada ocenjuje funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

12 *V. <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>*, 1. 10. 2012.

13 D. Kavran, *Javna uprava, reforma, trening, efikasnost*, Savet za državnu upravu Vlade Republike Srbije, Udruženje za javnu upravu Srbije, Fakultet organizacionih nauka, Centar za javnu upravu u saradnji sa fondom za podizanje kapaciteta Programa za razvoj Ujedinjenih Nacija u Srbiji i Crnoj Gori, Beograd 2003, 23.

2. INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U REPUBLICI SRBIJI DO 2011. GODINE

Poslednjih godina, Srbija je unapredila mehanizme za uspostavljanje interne finansijske odgovornosti u javnom sektoru¹⁴. Novi pravni okvir predstavlja dobru osnovu za uspostavljanje upravljačke odgovornosti i prenos ovlašćenja, podelu dužnosti i nadzor finansijske regularnosti, iako mnogi od uslova tek treba da budu usaglašeni sa osnovnim evropskim standardima i kriterijumima koji se odnose na internu finansijsku odgovornost, internu kontrolu i internu reviziju.¹⁵ Elementi interne finansijske kontrole prvi put su definisani u nacionalnim propisima Republike Srbije 2006. godine Zakonom o budžetskom sistemu. Istu definiciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije sadržala su i dva pravilnika iz 2007. godine, kojima je prvi put uređena oblast interne finansijske kontrole u javnom sektoru.

2.1. *Finansijsko upravljanje i kontrola*

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru prvi put su propisani zajednički kriterijumi za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Tim pravnim aktom nije predviđena izričita obaveza uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole, ali je ono definisano kao sveobuhvatan sistem internih kontrola, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje uspostavlja rukovodilac korisnika javnih sredstava sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti kroz poslovanje u skladu sa propisima, internim aktima i ugovorima, da se obezbedi realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja, dobro finansijsko upravljanje i zaštita sredstava i podataka (informacija)¹⁶. Iako definicija finansijskog upravljanja i kontrole ne odstupa mnogo od INTOSAI standarda, može se reći da nije dovoljno jasna. Termin „razumno uveravanje“ sadržan u definiciji u skladu sa Pravilnikom predstavlja zadovoljavajući stepen sigurnosti u pogledu određenog pitanja koje se razmatra u vezi sa troškovima, korišću i rizikom.¹⁷ Ko treba da stekne zadovoljavajući stepen sigurnosti – rukovodstvo, zaposleni ili revizor, Pravilnikom nije predviđeno. Iako ovim pravnim

14 Interna kontrola je prema svojoj prirodi i tehnička i pravna. Tehnička priroda proizilazi iz činjenice da se tom vrstom kontrole upoređuju izvesne aktivnosti sa preciznim proračunima, matematičkim standardima ili drugim tehničkim uputstvima, dok njena pravna priroda proističe iz činjenice da se njom proveravaju nečiji postupci, s obzirom na pravna merila, pravna pravila. V. Z. Tomić, *Upravno pravo* – četvrto doterano izdanje, Javno preduzeće Službeni list SRJ, Beograd 2002, 75.

15 A. Rabrenović, *Financial accountability as a condition for EU Membership*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2009, 183.

16 Čl. 3 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

17 Čl. 2 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

aktom nije izričito predviđeno, iz sadržaja elemenata finansijskog upravljanja i kontrole koji su njime definisani može se zaključiti da kvalitet pomenute komponente interne finansijske kontrole u velikoj meri zavisi od osobina rukovodilaca i zaposlenih, misije i ciljeva organizacije, stručnosti zaposlenih, organizacione strukture i podele odgovornosti. Iako se s obzirom na naziv „finansijsko upravljanje i kontrola“ može pomisliti da se u skladu sa Pravilnikom uspostavljaju samo finansijske kontrole, analiziranjem sadržaja pomenutog akta dolazi se do zaključka da finansijsko upravljanje i kontrola u skladu sa međunarodnim standardima podrazumeva i nefinansijske kontrole. Uprkos činjenici da je Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru predviđen i razlog uspostavljanja te komponente interne finansijske kontrole u javnom sektoru, to nije bilo dovoljno da se ona uspostavi kod većeg broja korisnika javnih sredstava. Možda je odredbama Pravilnika trebalo predvideti izričitu obavezu njihovog uspostavljanja, sankciju za neuspostavljanje ili obaveznu obuku rukovodilaca i zaposlenih zaduženih za uspostavljanje finansijskog upravljanja i interne kontrole u svojim organizacijama. Iako je Pravilnikom predviđeno da je za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole odgovoran rukovodilac korisnika javnih sredstava, da su rukovodioci unutrašnjih organizacionih jedinica odgovorni rukovodiocu korisnika javnih sredstava za aktivnosti finansijskog upravljanja i interne kontrole koje uspostavljaju u organizacionim jedinicama kojima rukovode, kao i da rukovodilac korisnika javnih sredstava na propisani način izveštava ministra finansija o adekvatnosti i funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole¹⁸, bez izričitog propisivanja obaveze preduzimanja tih aktivnosti, malo je verovatno da će navedena komponenta interne finansijske kontrole biti uspostavljena u narednom periodu kod većeg broja korisnika javnih sredstava. U naredne tri godine prema izveštajima Državne revizorske institucije finansijsko upravljanje i kontrola uspostavljene su kod manjeg broja korisnika javnih sredstava, dok je interna revizija uspostavljena kod nešto većeg broja korisnika.

2.2. *Interna revizija*

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru iz 2007. godine propisani su zajednički kriterijumi za organizovanje i standardi i metodološka uputstva za postupanje interne revizije i bliže su uređeni poslovi interne revizije kod korisnika javnih sredstava. Tim pravnim aktom nije izričito propisano ko mora da uspostavi internu reviziju, ali je propisano da se interna revizija ne mora uspostaviti kod direktnih korisnika sredstava budžeta Republike Srbije koji u svojoj nadležnosti nemaju indirektno korisnike, a imaju manje od 200 zaposlenih. U skladu sa tim moglo se zaključiti da internu reviziju moraju da uspostave direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike sredstava budžeta i više od dve stotine zaposlenih,

18 Čl. 10, 12, i 13 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

kao i nezavisno od tog kriterijuma, korisnici budžetskih sredstava koji su taksativno nabrojani u Pravilniku. Tim pravnim aktom definisana je interna revizija kao nezavisna i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i saveta, koja pomaže subjektu revizije u postizanju njegovih ciljeva primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u ocenjivanju aktivnosti identifikovanjem i procenom rizika u subjektu revizije, procenom adekvatnosti i efikasnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole i davanjem preporuka za poboljšanje aktivnosti u subjektu revizije. Pravilnikom je predviđena obaveza polaganja ispita za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru i određen rok do kojeg lica na poslovima interne revizije mogu obavljati posao revizora bez položenog ispita. Osim navedene obaveze, pomenutim aktom predviđeni su i uslovi za obavljanje poslova interne revizije, ali nije predviđena i obaveza internih revizora u skladu sa međunarodnim standardom 1230 za profesionalnu praksu interne revizije. Prema tom standardu interni revizori dužni su da unapređuju svoje znanje i sposobnosti putem kontinuiranog profesionalnog usavršavanja. Osim predviđanja te obaveze bilo je neophodno doneti i Pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora u javnom sektoru. Pravilnikom iz 2007. godine bilo je predviđeno da se revizija obavlja prema strateškom, godišnjem i planu pojedinačne revizije, a taj pravni akt u tom delu nije bio u potpunosti usklađen sa međunarodnim standardom. Prema standardu 2010 plan revizije mora da bude zasnovan na proceni rizika, a Pravilnikom je bilo predviđeno da se na osnovu procene rizika rade jedino izmene strateškog i godišnjih planova interne revizije, a da se strateški plan zasniva na dugoročnim ciljevima subjekta revizije. U tom periodu interna revizija nije mogla da ostvari svoj puni kapacitet, jer nije postojalo uputstvo ili pravilnik o metodologiji rada. Jedino što se moglo primeniti u radu interne revizije u tom periodu bio je nezvanični priručnik interne revizije¹⁹. S obzirom na to da se interna revizija tek uspostavljala u javnom sektoru Srbije, u narednom periodu moglo se očekivati da će odredbe propisa u većoj meri biti usaglašene sa međunarodnim standardima, a interna revizija uspostavljena u velikom broju korisnika javnih sredstava.

2.3. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru

Dve godine nakon donošenja pravilnika kojima je uređena interna finansijska kontrola u javnom sektoru doneta je Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije, koja predstavlja plan za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole. U toj Strategiji ističe se potreba unapređenja nacionalnih propisa u cilju njihovog usaglašavanja sa međunarodnim standardima i praksom u Evropskoj uniji. U Strategiji je naglašena potreba za

19 Čl. 10, st. 1 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupaње interne revizije u javnom sektoru bilo je predviđeno da su interni revizori dužni da se u svom radu pridržavaju Priručnika kojim se propisuje metodologija rada i uputstva i instrukcije koje u skladu sa Zakonom donosi ministar finansija. Ta odredba je potpuno nelogična s obzirom na to da naše pravo ne poznaje Priručnik kao vrstu pravnog akta. Zbog toga je neophodno novim propisom kojim će biti uređena interna revizija u javnom sektoru predvideti da je ministar nadležan za poslove finansija u obavezi da donese pravilnik ili uputstvo o metodologiji rada interne revizije.

objavlivanjem tercijarnih propisa – Priručnika za finansijsko upravljanje i kontrolu i Priručnika za internu reviziju. I u ovom slučaju može se uputiti prigovor s obzirom na to da se u našem pravu priručnici ne smatraju propisima. Zbog toga bi u narednom periodu trebalo doneti uputstvo za finansijsko upravljanje i kontrolu, kao i pravilnik ili uputstvo o metodologiji rada interne revizije. U Strategiji razvoja interne finansijske kontrole ističe se potreba edukacije rukovodilaca u javnom sektoru nadležnih za finansijsko upravljanje i kontrolu, rukovodilaca srednjeg nivoa i ostalih zaposlenih, ali ne i višeg rukovodstva čija je edukacija u ovoj oblasti od izuzetnog značaja za podizanje svesti u javnom sektoru o neophodnosti uspostavljanja finansijskog upravljanje i kontrole.

Iako se nekim predlozima sadržanim u Strategiji može uputiti prigovor, ona predstavlja korak dalje u oblasti interne finansijske kontrole u javnom sektoru u odnosu na raniji period, s obzirom na to da se u njoj ističe potreba usaglašavanja nacionalnih propisa sa međunarodnim standardima, kao i neophodnost obuke rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru zaduženih za finansijsko upravljanje i kontrolu.

2.4. Ocena Interne finansijske kontrole u izveštajima Državne revizorske institucije

U nadležnosti vrhovne revizorske institucije Republike Srbije u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji jeste i utvrđivanje funkcionisanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru.²⁰ U ovom radu prikazano je stanje interne finansijske kontrole u Republici Srbiji u 2008, 2009. i 2010. godini prema izveštajima vrhovne revizorske institucije o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za prethodno navedene godine.

Prema Izveštaju Državne revizorske institucije o finansijskoj reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. godinu broj I/2009 od 27. novembra 2009²¹. godine finansijsko upravljanje i kontrola uspostavljena je kod pet korisnika budžetskih sredstava, a kod preostalih dvadeset korisnika budžetskih sredstava (isključivo ministarstava) koji su takođe bili subjekti revizije u tom periodu nije uspostavljena. Prema istom izveštaju uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole bilo je u toku kod tri korisnika budžetskih sredstava. Za razliku od pomenute komponente interne finansijske kontrole, interna revizija je uspostavljena kod sedam korisnika budžetskih sredstava, kod tri korisnika budžetskih sredstava uspostavljanje je bilo u toku, a jedanaest korisnika budžetskih sredstava još nije uspostavilo internu reviziju.

Imajući u vidu podatke iz Izveštaja Državne revizorske institucije o finansijskoj reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. godinu, može se zaključiti da je svest korisnika budžetskih sredstava o potrebi uspostavljanja in-

20 Čl. 9, st. 1, tač. 5 i 6 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, *Sl. glasnik RS*, br. 101/05, 54/07 i 36/10.

21 Izveštaj Državne revizorske institucije o finansijskoj reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2008. godinu broj I/2009 od 27. Novembra 2009, http://www.dri.rs/images/pdf/revizija/izv_zrrs2008.pdf, 1. 10. 2012.

terne revizije bila na višem nivou, nego kada je u pitanju potreba uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole. Iako je u nadležnosti interne revizije u skladu sa tada važećim Pravilnikom bila i procena adekvatnosti i efikasnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole, interna revizija nije u dovoljnoj meri uticala na uspostavljanje navedene komponente interne finansijske kontrole u javnom sektoru. S obzirom na to da su i Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru doneti 2007. godine, nije se moglo mnogo ni očekivati u pogledu uspostavljanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru.

I u narednom periodu interna finansijska kontrola nije uspostavljena kod većeg broja korisnika javnih sredstava. Prema Izveštaju Državne revizorske institucije o finansijskoj reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije broj 400/615/2010–01 od 16. decembra 2010. godine²², interna revizija uspostavljena je kod sedam revidiranih korisnika budžetskih sredstava, finansijsko upravljanje i kontrola kod pet korisnika, kod tri korisnika je uspostavljeno i finansijsko upravljanje i kontrola, a kod sedam korisnika nije uspostavljena nijedna od komponenti interne finansijske kontrole. Iako je od donošenja propisa kojima je uređena interna finansijska kontrola u javnom sektoru proteklo dve godine, Državna revizorska institucija ocenila je da interna finansijska kontrola nije organizovana na odgovarajući način da svojim funkcionisanjem obezbeđuje primenu zakona, propisa, pravila i procedura, kao ni postizanje drugih ciljeva zbog kojih se u skladu sa zakonom uspostavlja.

Vrhovna revizorska institucija objavila je i podatke iz izveštaja o uspostavljanju interne revizije u javnom sektoru, koje su u 2009. godini korisnici budžetskih sredstava dostavljali Centralnoj jedinici za harmonizaciju Ministarstva finansija. Prema podacima sadržanim u tim izveštajima interna revizija je uspostavljena kod deset korisnika budžetskih sredstava, dok kod devet korisnika u tom periodu još nije bila uspostavljena. Tokom 2009. godine u toku je bilo uspostavljanje interne revizije kod šest korisnika budžetskih sredstava.

Na osnovu Izveštaja za 2009. godinu takođe se može primetiti da je interna revizija uspostavljena kod većeg broja korisnika budžetskih sredstava nego što je to slučaj sa finansijskim upravljanjem i kontrolom. Odnos korisnika budžetskih sredstava prema finansijskom upravljanju i kontroli govori o tome da oni i dalje nisu svesni njihovog značaja i uloge interne revizije. S obzirom na to da interna revizija ne može da ostvari pun kapacitet bez finansijskog upravljanja i interne kontrole, u narednom periodu moglo je da se očekuje da će ona svojim preporukama uticati na uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole kod korisnika budžetskih sredstava. U odnosu na 2008. godinu u kojoj se tek prepoznavao značaj interne finansijske kontrole, u 2009. godini očekivao se viši nivo svesti korisnika budžetskih sredstava. Razlog za to može biti kako nedostatak obuke rukovodstva budžetskih korisnika u vezi sa internim finansijskim kontrolama, tako i

22 Nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije broj 400/615/2010–01 od 16. decembra 2010. godine, http://www.dri.rs/images/pdf/revizija/izv_zrrs2009.pdf, 1. 10. 2012.

nesavršenost propisa. S obzirom na to da je u skladu sa INTOSAI standardima finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru od značaja za funkcionisanje interne finansijske kontrole i razumljivost propisa, može se postaviti pitanje da li je nerazumevanje propisa kojima je uređena interna finansijska kontrola u javnom sektoru doprinelo niskom nivou svesti korisnika budžetskih sredstava o potrebi njenog uspostavljanja.

Prema izveštaju Državne revizorske institucije o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu broj 400–1625/2011–01 od decembra 2011. godine²³, od devet revidiranih subjekata kod sedam nije bilo uspostavljeno finansijsko upravljanje i kontrola, a kod dva jeste i to na način koji obezbeđuje primenu zakona, propisa, pravila i procedura, kao i postizanje drugih ciljeva zbog kojih se, u skladu sa zakonom, uspostavlja.

U toku revizije završnog računa Nacrta budžeta Republike Srbije ocenjeno je da je svih devet revidiranih korisnika normativno uspostavilo internu reviziju. Sedam je prema sopstvenim planovima vršilo reviziju delova sistema ili pod-sistema, a dva korisnika, i pored normativno uspostavljene revizije, nisu imala planirane i izvršene revizije u 2010. godini. Kod većine subjekata prema oceni Državne revizorske institucije Republike Srbije interna revizija nije organizovana na način koji omogućava doslednu primenu zakona i poštovanje pravila interne kontrole, kao i ostvarivanje drugih ciljeva zbog kojih se u skladu sa zakonom i osniva.

Iako je, imajući u vidu izveštaje Državne revizorske institucije, interna revizija uspostavljena kod više korisnika javnih sredstava, nego finansijsko upravljanje i kontrola, internu reviziju bi, prema mišljenju nekih od ljudi koji se bave tim poslom, ipak trebalo unaprediti.

2.5. Stanje interne revizije prema istraživanju Udruženja ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru Republike Srbije

Udruženje ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru Republike Srbije (OIRS) sprovelo je anonimno istraživanje 2011. godine²⁴ koristeći upitnike u kojima su bila sadržana pitanja u vezi sa položajem i potrebom unapređenja položaja interne revizije u javnom sektoru. Rezultati tog istraživanja ukazuju da je položaj interne revizije takav da se njene preporuke ne shvataju ozbiljno i da rukovodiocima u javnom sektoru nije jasno ne samo zbog čega je neophodno uspostaviti finansijsko upravljanje i kontrolu, već i zbog čega se uspostavlja interna revizija. U ovom istraživanju učestvovalo je 29 ispitanika, internih revizora iz različitih institucija javnog sektora Republike Srbije.

- Na pitanje iz upitnika: *Koliko puta godišnje ste se sastajali sa rukovodstvom institucija u kojima ste zaposleni kako biste razgovarali o problemima sa*

23 Izveštaj Državne revizorske institucije o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu broj 400–1625/2011–01 od decembra 2011. godine, <http://www.dri.rs/images/pdf/revizija2011/izv-zrrs2010.pdf>, 1. 10. 2012.

24 Rezultati istraživanja objavljeni su uz saglasnost Udruženja.

kojima se susrećete u toku revizije, kao i o mogućnosti unapređenja rada institucije?, šest ispitanika odgovorilo je da se uopšte nije sastajalo, devet ispitanika odgovorilo je da se sastajalo sa rukovodstvom povodom tog pitanja do pet puta, tri ispitanika da su se sastajala od pet do deset puta, nijedan se nije sastajao sa rukovodstvom više od deset puta, dok njih 11 nije odgovorilo na postavljeno pitanje, što govori o stavu rukovodilaca u javnom sektoru o internim kontrolnim mehanizmima.

- Na pitanje: *Kako biste ocenili odnos rukovodilaca organizacionih jedinica prema internoj reviziji?*, 11 ispitanika odgovorilo je kao veoma dobar, osam ispitanika kao dobar, pet kao loš, tri kao veoma loš, dok dva nisu odgovorila na postavljeno pitanje. Na osnovu toga može se pretpostaviti da su rukovodioci organizacionih jedinica svesniji potrebe uspostavljanja internih finansijskih kontrola u jedinicama kojima rukovode i da je obuka rukovodilaca iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole pre svega potrebna višem rukovodstvu institucija u javnom sektoru.
- Na pitanje: *Da li rukovodioci i zaposleni često postavljaju pitanja ko ste vi, šta vi radite, čemu to služi?*, 10 ispitanika odgovorilo je potvrdno, 17 odrično, dok dva nisu odgovorila na postavljeno pitanje. S obzirom na to da broj onih koji su potvrdno odgovorili nije mali, može se zaključiti da je uzrok neuspostavljanja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru upravo nedovoljna informisanost rukovodstva o finansijskom upravljanju i kontroli, kao i o internoj reviziji.
- Na pitanje: *Da li je rukovodilac istakao pred menadžmentom važnost i značaj interne revizije?*, 14 ispitanika odgovorilo je potvrdno, 12 odrično, dok se tri ispitanika nisu izjasnila.
- Na pitanje: *Da li rukovodilac institucije insistira prema rukovodiocima organizacionih jedinica na preporukama interne revizije?*, 15 ispitanika odgovorilo je potvrdno, 10 odrično, a četiri ispitanika nisu odgovorila na postavljeno pitanje.
- Na pitanje: *Da li smatrate da Vam je postojeća regulativa obezbedila potpunu nezavisnost?*, dva ispitanika su se pozitivno izrazila, 17 negativno, dok ostali ispitanici nisu odgovorili na postavljeno pitanje.
- Na pitanje: *Da li postojeća regulativa obezbeđuje adekvatno uspostavljanje i funkcionisanje interne revizije?*, pet ispitanika izjasnilo se potvrdno, 21 odrično, dok tri ispitanika nisu dala odgovor na postojeće pitanje.
- Na pitanje: *Da li smatrate da je neophodno doneti zakon o internoj finansijskoj kontroli kojim su uređeni i finansijsko upravljanje i kontrola, a kakav imaju zemlje u okruženju?*, 24 ispitanika odgovorilo je potvrdno, tri odrično, dok dva ispitanika nisu odgovorila na to pitanje. Veliki broj ispitanika odgovorio je potvrdno na postavljeno pitanje verovatno zbog toga što misli da zakon kao pravni akt veće pravne snage od pravilnika, koji se donosi po komplikovanijoj proceduri i teže menja, doprinosi jačanju finansijskog upravljanja i interne kontrole u javnom sektoru, kao i jačanju uloge interne revizije.

3. UNAPREĐENJE PROPISA OD ZNAČAJA ZA JAČANJE FINANSIJSKE ODGOVORNOSTI U JAVNOM SEKTORU

3.1. *Finansijsko upravljanje i kontrola*

Dve godine nakon donošenja Strategije donesena su dva nova pravilnika – Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru²⁵ i Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru²⁶.

Novim Pravilnikom kojim je uređeno finansijsko upravljanje i kontrola definisana je upravljačka odgovornost na isti način kao u Zakonu o budžetskom sistemu²⁷. Prema toj definiciji upravljačka odgovornost je odgovornost rukovodilaca korisnika javnih sredstava za finansijske, upravljačke i programske nadležnosti koje su im prenete. Godinu dana posle donošenja i stupanja na snagu tog pravilnika donet je Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu²⁸, kojim je na drugačiji način definisana upravljačka odgovornost. Prema toj definiciji upravljačka odgovornost je obaveza rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava da sve poslove obavljaju zakonito, poštujući principe ekonomičnosti, efektivnosti, efikasnosti i javnosti, kao i da za svoje odluke, postupke i rezultate odgovaraju onome ko ih je imenovao ili im preneo odgovornost. Takva definicija je u većoj meri usklađena sa primedbama iz Izveštaja Evropske komisije i njom su stvoreni uslovi za bolje razumevanje značaja interne finansijske kontrole u javnom sektoru. S obzirom na to da se definicija upravljačke odgovornosti sadržana u Zakonu o budžetskom sistemu izmenila, u narednom periodu očekuje se usaglašavanje odredbe Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru sa Zakonom o budžetskom sistemu. Novim izmenama i dopunama pomenutog zakona definisan je i sistem upravljanja javnim sredstvima kao skup aktivnosti i postupaka usmerenih na jedinstveno planiranje, raspolaganje, evidentiranje i izveštavanje o javnim sredstvima, koja koriste i kojima raspolazu korisnici javnih sredstava. S obzirom na tu definiciju može da se očekuje da će se finansijsko upravljanje u javnom sektoru shvatiti u novom konceptu, ne samo kao sistem finansijskih, već i nefinansijskih kontrola koje su usmerene na obezbeđivanje obavljanja poslova na pravilan, etički, ekonomičan, efektivan i efikasan način, usklađenost poslovanja sa zakonima,

25 Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Sl. glasnik RS*, br. 99/11.

26 Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Sl. glasnik RS*, br. 99/11.

27 Zakon o budžetskom sistemu, *Sl. glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10 i 101/11.

28 Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, *Sl. glasnik RS*, br. 93/12.

propisima, politikama, planovima i postupcima, zaštitu imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem ili korišćenjem, nepravilnostima i prevarama, jačanje odgovornosti za uspešno ostvarenje zadataka, pravovremeno i tačno finansijsko izveštavanje i praćenje rezultata poslovanja. Ovakav način definisanja sistema upravljanja javnim sredstvima daje osnov za uspostavljanje jedinstvenih procesa i procedura u planiranju, raspolaganju, evidentiranju i informisanju, kao i u izveštavanju o javnim sredstvima. Navedene novine u Zakonu o budžetskom sistemu predstavljaju dobar osnov za unapređenje finansijskog upravljanja i kontrole, pa se u javnom sektoru u skladu sa tim mogu očekivati izmene Pravilnika kojim je uređena ta oblast.

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru iz 2009. godine predviđena je još jedna novina u odnosu na prethodni Pravilnik, a to je preciziranje datuma do kojeg rukovodilac korisnika javnih sredstava izveštava ministra finansija o adekvatnosti i funkcionisanju uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Taj datum je 31. mart tekuće godine za prethodnu godinu. S obzirom na to da je u prethodnom Pravilniku iz 2007. godine bilo predviđeno samo da će se to izvršavanje vršiti na propisan način, novim Pravilnikom precizirano je koji je to način tj. da se izveštaj dostavlja podnošenjem odgovora na upitnik koji priprema Centralna jedinica za harmonizaciju.

Kao ni prethodnim Pravilnikom ni novim Pravilnikom nije predviđena obaveza uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, sankcija za neuspostavljanje, kao ni obavezana obuka rukovodilaca u javnom sektoru koja je od velikog značaja za shvatanje koncepta interne finansijske kontrole.

Iako je u samoj definiciji finansijskog upravljanja i kontrole (koja je ista kao u Pravilniku iz 2007. godine) sadržana svrha njenog uspostavljanja, to očigledno nije bilo dovoljno za uspostavljanje pomenute komponente interne finansijske kontrole kod korisnika budžetskih sredstava.

3.2. Interna revizija

Novim Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru bolje je definisana kako interna revizija, tako i ostali termini od značaja za njeno funkcionisanje. Pravilnikom iz 2011. godine interna revizija definisana je kao aktivnost koja pruža nezavisno objektivno uveravanje i savetodavnu aktivnost, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije, pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima kontrole i upravljanje organizacijom. Takođe je definisano i uveravanje kao objektivni pregled dokaza čija je svrha nezavisna procena adekvatnosti i funkcionisanja postojećih procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja organizacijom. Na taj način naglašena je uloga interne revizije u procesu unapređenja funkcionisanja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. U skladu sa tim interna revizija je u obavezi

da, ukoliko finansijsko upravljanje i kontrola nije uspostavljena ili ukoliko je neadekvatna, da predlog za njeno uspostavljanje i unapređenje. Osim navedenog, novim Pravilnikom, za razliku od Pravilnika iz 2007. godine definisane su i vrste revizije²⁹. Iako nije izričito predviđena obaveza uspostavljanja interne revizije, kao ni sankcija za njeno neuspostavljanje, Pravilnikom iz 2011. godine definisani su dodatni kriterijumi i način uspostavljanja interne revizije u javnom sektoru. Kao i u prethodnom Pravilniku predviđeno je da je rukovodilac subjekta revizije odgovoran za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu i Pravilnikom. Iako sankcionisanje neuspostavljanja interne revizije nije predviđeno Pravilnikom, rukovodilac javnih sredstava trebalo bi da je uspostavi u skladu sa definisanim kriterijumima imajući u vidu činjenicu da interna revizija pomaže korisniku javnih sredstava u postizanju njegovih ciljeva, primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u ocenjivanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole.³⁰ Za razliku od lica koja su određena kod korisnika javnih sredstava za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole, obavezna obuka internih revizora u javnom sektoru predviđena je kako prethodnim, tako i novim Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije o javnom sektoru. Za razliku od Pravilnika iz 2007. godine novim Pravilnikom predviđeno je da su interni revizori dužni da u cilju održavanja i usavršavanja znanja pohađaju obuku koju organizuje i sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju u skladu sa svojim programom³¹. S obzirom na to da se ta jedinica bavi i obukom novih internih revizora u javnom sektoru, verovatno će biti neophodno da se poveća broj zaposlenih, kako bi se kvalitetno obavljala i navedena nova nadležnost. Pomenutom odredbom Pravilnik kojim je uređena interna revizija usaglašen je sa međunarodnim standardom broj 1230. Iako je proteklo pet godina od donošenja pravnih akata kojima je uređena interna finansijska kontrola u javnom sektoru, još nije doneseno uputstvo za finansijsko upravljanje i kontrolu, pravilnik ili uputstvo o metodologiji rada interne revizije, kao ni pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora (što je u skladu sa međunarodnim standardima od izuzetnog značaja za povećanje kvaliteta interne revizije, a samim tim i finansijskog upravljanja i kontrole).

4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Iako je proces uspostavljanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije počeo 2006. godine, interna finansijska kontrola još nije u potpunosti uspostavljena. Sudeći prema izveštajima Državne revizorske institucije,

29 Čl. 2, st. 1, tač. 4, 5, 6, 7 i 8 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru.

30 Čl. 10 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru.

31 Čl. 21, st. 8 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru.

veća svest u Republici Srbiji postoji kada je u pitanju potreba uspostavljanja interne revizije, nego finansijskog upravljanja i interne kontrole. Interna revizija ne može da funkcioniše bez finansijskog upravljanja i kontrole, s obzirom na to da je jedan od glavnih zadataka i vrednovanje upravljanja rizicima, ocena kontrole i upravljanja organizacijom. Novom definicijom upravljačke odgovornosti sadržane u Zakonu o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, kao i definicijom sistema upravljanja javnim sredstvima stvoren je osnov za uspostavljanje jedinstvenih procesa i procedura u planiranju, raspolaganju, evidentiranju i informisanju i izveštavanju o javnim sredstvima.

U pogledu usaglašenosti propisa kojima je uređeno finansijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru sa INTOSAI standardima interne kontrole može se reći da bi usaglašavanje tek trebalo da se izvrši. Jedan od uslova za funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru prema standardima jeste i razumljivost propisa kojima se oni uspostavljaju. Ni novi Pravilnik iz 2011. godine ne sadrži odredbe kojima je izričito predviđena obaveza korisnika javnih sredstava da uspostave finansijsko upravljanje i kontrolu, kao ni sankcija za njihovo neuspostavljanje. Obavezu uspostavljanja, kao ni sankciju za njihovo neuspostavljanje nije neophodno predvideti ukoliko bi rukovodstvu korisnika javnih sredstava bile predočene posledice njihovog neuspostavljanja. Trebalo bi zbog toga pravilnikom predvideti obaveznu obuku iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole rukovodilaca na svim nivoima navedenih korisnika. Ukoliko bi se rukovodstvo korisnika javnih sredstava edukovalo iz oblasti interne finansijske kontrole u javnom sektoru, uloga i značaj interne revizije bili bi, takođe, bolje shvaćeni, a njihove preporuke prihvaćene u većoj meri. Trebalo bi, takođe, doneti uputstvo za finansijsko upravljanje i kontrolu, pravilnik ili uputstvo o metodologiji rada interne revizije, kao i pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora.

Iako se često zanemaruje značaj internih kontrola u vezi sa prevencijom krivičnih dela, stav Evropske komisije je upravo da bi jačanje finansijske odgovornosti trebalo da se razvija i kroz krivično pravo, ali ne širenjem inkriminacija, već primenom krivičnog prava u slučajevima u kojima je to neophodno. Upravo zbog toga trebalo bi kontinuirano edukovati interne revizore, kako bi bili u mogućnosti da u postupcima revizije prepoznaju elemente određenih krivičnih dela i svojim preporukama utiču na njihovu prevenciju. Ukoliko se u narednom periodu ne uspostavi finansijsko upravljanje i kontrola kod većeg broja korisnika javnih sredstava, trebalo bi preispitati i stručnost i obučenosť internih revizora za obavljanje svog posla imajući u vidu da je jedna od njihovih najvažnijih aktivnosti i vrednovanje funkcionisanja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

Uprkos činjenici da je novim Pravilnikom kojim je uređena interna revizija u javnom sektoru Republike Srbije predviđena obaveza stručnog usavršavanja internih revizora, bilo bi neophodno revidirati tu odredbu u narednom periodu. Stručno usavršavanje internih revizora ne treba da se ograniči samo na obuke koje sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju. Pomenuta jedinica trebalo bi da radi bolje obuke i stručnog usavršavanja, kako rukovodilaca u javnom sek-

toru i zaposlenih koji su zaduženi za uspostavljanje i unapređenje finansijskog upravljanja i kontrole, tako i internih revizora, uspostavi blisku saradnju sa organizacijama zaduženim za reformu celokupne javne uprave u skladu sa preporukom iz Izveštaja Evropske komisije.

Jelena Šuput

PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL

Summary

*The paper discusses the alignment of the Serbian legal and institutional framework with the *acquis communautaire* in the area of Public Internal Financial Control (PIFC). The author first analyses the PIFC concept, which comprises of three main components: financial management and control, internal audit and the establishment of a central harmonisation unit for developing methodologies and standards relating to the first two pillars. The author explains that the establishment of internal financial control in the Republic of Serbia started in 2006, and is still in progress. Although significant efforts have been invested in developing the PIFC standards and practices in the Serbian administration, internal control and internal audit are still in the very nascent phase of the development. Therefore, the author concludes that it is necessary to invest significant efforts in further alignment of the Serbian legislation in this area, and strengthen the capacities of all budget users to adopt modern concepts of internal management and control and internal audit, in order to ensure that the public money is spent in the most efficient and effective way.*

Key words: financial accountability, financial management and control, internal audit, public sector.