

Душко Пејовић

## МЕСТО И УЛОГА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

### 1. Појам и улога интерне ревизије

Интерна ревизија се давно развила. Њене корене теоретичари ревизије виде још у старој Грчкој у послу „логиста“ који су контролисали рад поверилаца. Међутим, као колевка интерне ревизије сматра се Италија. Такво становиште заснива се на откривеним књиговодственим документима из 831. године и документима из 1225. године и испитивања књига благајне Папе Николауса III од стране његових ревизора.

Међутим, модерна интерна ревизија развија се од 1864. године када је у САД организовано прво одељење за интерну ревизију. Фирма „КРУП“ је нешто касније 1875. године формирала властито одељење интерне ревизије. Интерна ревизија бележи изражен развој у тридесетим годинама 20. века, тј. у периоду просперитета након велике економске кризе. У САД 1941. године основан је Институт за интерну ревизију, што је својим радом и резултатима побудило изузетно интересовање за интерну ревизију. На основу утицаја овог Института у многим другим земљама развила се интерна ревизија. Институт је имао и највећи утицај на јединствен развој, па чак и организацију интерне ревизије.

Какав значај компаније дају интерној ревизији најбоље илуструје податак да *General Electric Company* у САД има око 120 интерних ревизора, а *Crysler Corporation* око 100. Интерни ревизори ових компанија баве се развојем методологије надзора, општом координацијом рада, планирањем ревизије у компанијама, испитивањем производње, канала дистрибуције, финансија, рачуноводства и др.

За разлику од предузећа у тржишној економији, у земљама које су изграђивале социјалистички систем друштвених односа, интерна ревизија није уопште развијена, јер су доминантну улогу у контроли пословања имали државни органи. У процесу организационе, власничке и сваке друге трансформације наших предузећа и успостављања савремене организационе структуре предузећа, улога интерне ревизије ће тек доћи до изражаја. Она постаје израз потреба савременог управљања и руковођења предузећем.

Према Закону о буџетском систему<sup>1</sup> члан 2. став 1. тачка 51г): „*Интерна ревизија је активност која ђружа независно објективно уверавање и савјетодавну активност, са сврхом да дођринесе унајређењу ђословања орјанизације; ђомаже орјанизацији да оствари своје циљеве, ђако шђо систематично и дисциплиновано ђроцењује и вреднује уђрављање ризицима, конђроле и уђрављање орјанизацијом.*“

Према Правилнику о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (у даљем тексту: Правилник):<sup>2</sup> „*Интерна ревизија је активност која ђружа независно објективно уверавање и савјетодавна активност, са сврхом да дођринесе унајређењу ђословања корисника јавних средстђава; ђомаже кориснику јавних средстђава да оствари своје циљеве, ђако шђо систематично и дисциплиновано ђроцењује и вреднује уђрављање ризицима, конђроле и уђрављање корисником јавних средстђава.*“

Опште прихваћена дефиниција Интерне ревизије објављена је од стране Института интерних ревизора (ИА):<sup>3</sup> „*Интерна ревизија је независно, објективно уверавање и активност консалтинђа осмишљена да дода вредност и ђобољша ђословање орјанизације. Она ђомаже орјанизацији да оствари своје циљеве уводеђи систематичан, дисциплиновани ђрисђуђ ђроцењивању и ђобољшању ефективности уђрављања ризиком, конђрола и корђоративној уђрављања.*“

INTOSAI дефинише функцију интерне ревизије као функционално средство путем којег руководиоци неког субјекта из интерних извора стичу уверавање да се процеси за које су одговорни спроводе на начин којим се на најмању могућу меру своди вероватнођа настанка грешке, неефикасне и неекономичне праксе или преваре<sup>4</sup> (INTOSAI GOV 9100).

1 Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016 и 113/2017).

2 Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013).

3 <https://uirs.rs/standardi-i-smernice/obavezne-smernice/definicija-interne-revizije/>.

4 <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>.

У контексту улога и одговорности важе следећа општа начела у складу са INTOSAI GOV 9100:

- Интерни ревизори испитују и доприносе текућој делотворности и ефикасности структуре интерних контрола путем вршења процена и давања препорука, те стога играју значајну улогу у делотворној интерној контроли.
- Руководство често успоставља функцију интерне ревизије као део свог оквира интерних контрола. Према томе, улога интерних ревизора представља кључни део структуре интерних контрола неке организације.
- Међутим, мандат функције интерне ревизије не укључује спровођење одређених поступака интерне контроле у организацији. За то је одговорно руководство.
- Ефективна функција интерне ревизије може обухватати вршење увида, оцењивање и извештавање о адекватности контрола како би се допринело унапређењу система интерних контрола.
- Функција интерне ревизије треба да примењује континуирани приступ заснован на ризику, током којег се у обзир узимају критеријуми ризика које је одредило управљачко тело и руководство.

Иако су интерни ревизори део организације у којој врше ревизију, могуће је усвојити одређене гаранције ради заштите независности и објективности функције интерне ревизије. Функција интерне ревизије треба да буде функционално и организационо независна у највећој могућој мери унутар уставног оквира њеног рада (*ISSAI 1/3/2*). Рад и закључци интерног ревизора треба да су непристрасни, неутрални и ослобођени сукоба интереса.

Из претходно наведених дефиниција могу се извести кључне карактеристике и принципи интерне ревизије, а то су:

- Независност и објективност;
- Услуге уверавања и саветовања;
- Процена и унапређење (пословања, управљања ризицима, контроле и управљања);
- Систематичан и дисциплинован приступ.

Последњих година порастао је значај и улога интерне ревизије. Велики пропусти (неуспеси), посебно у корпоративном управљању, повећали су очекивања свих учесника у пословању од интерне ре-

визије, а самим тим и за искусним интерним ревизорима. Интерни ревизори су препознати као драгоцени експерти који доносе ширу перспективу за управљање ризиком у пословању њихових организација. Као резултат тога очекује се да ће интерна ревизија имати значајне промене које ће повећати њен значај и проширити њен делокруг на начин који јој омогућава да да већи допринос организацији у којој је успостављена.

Функцију интерне ревизије неки теоретичари описују као „*ћрозор у целокућну комћанију*“ који служи као „*очи и уши менаџмента*“. Као резултат све већег броја учесника и све већих очекивања од активности интерне ревизије, функција интерне ревизије се усмерава у разне правце. С једне стране, део функције интерне ревизије усмерен је да би испунио регулаторне захтеве и фокусиран је скоро потпуно на финансијске контроле, док други део функције интерне ревизије прати ефикасност и ефикасност процеса пословања.

Да би интерни ревизори ефикасно функционисали, корисници ревизорских услуга (клијенти) треба да разумеју шта је то што интерну ревизију чини активношћу за остварење додатне вредности. Недостатак разумевања може за резултат имати запажање да интерна ревизија једноставно представља препреку за постизање циљева производње. Интерни ревизори могу да остваре додатну вредност организацији обезбеђивањем уверавања, које ће омогућити правилно разумевање и управљање њеном изложеношћу ризику. Интерна ревизија треба да има кључну улогу у мониторингу профила ризика у организацији и утврђивању области за унапређење процеса управљања ризиком.

Мисија интерне ревизије артикулише оно што интерна ревизија жели да оствари у оквиру организације: „*Да унаћрећује и шћићићи организационе вредности, ћиме шћићо обезбећује на ризику засновано и објекћивно уверавање, савети и ћоћлед*“.

## 2. Успостављање и организација интерне ревизије

Према Закону о буџетском систему, корисници јавних средстава треба да успоставе интерну ревизију. За успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије одговоран је руководилац корисника јавних средстава.

Чланом 3. наведеног правилника регулисано је да корисници јавних средстава успостављају интерну ревизију на један од следећих начина:

- 1) организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава;
- 2) организовањем заједничке јединице за интерну ревизију на предлог два или више корисника јавних средстава, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија;
- 3) обављањем интерне ревизије од стране јединице интерне ревизије другог корисника јавних средстава, на основу споразума, уз претходну сагласност Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија.

Изузетно, кад не постоје услови за организовање јединице за интерну ревизију наведени у ставу 1. овог члана, послове јединице за интерну ревизију може да обавља и интерни ревизор запослен код корисника јавних средстава.

Јединица за интерну ревизију не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководиоца јединице за интерну ревизију. Број интерних ревизора одређује корисник јавних средстава интерним општим актом, на основу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже и броја запослених. Посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију успоставља се код корисника јавних средстава који имају више од 250 запослених.

Чланом 5. наведеног правилника регулисано је да директни корисници буџетских средстава Републике Србије<sup>5</sup> који у својој надлежности имају индиректне кориснике буџетских средстава<sup>6</sup> оснивају по-

5 Директни корисници буџетских средстава су органи и организације Републике Србије, односно органи и службе локалне власти.

6 Индиректни корисници буџетских средстава јесу: правосудни органи, буџетски фондови; месне заједнице; установе основане од стране Републике Србије, односно локалне власти, над којима оснивач, преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања.

себну функционално независну организациону јединицу за интерну ревизију.

Према одредбама члана 6. наведеног правилника код аутономних покрајина, града Београда и градова успоставља се посебна функционално независна организациона јединица за интерну ревизију и она директно извештава надлежног руководиоца аутономне покрајине и руководиоца јединице локалне самоуправе. Интерна ревизија успоставља се у општинама на један од начина прописаних одредбама наведеног правилника и директно извештава председника општине.

Чланом 7. наведеног правилника руководиоца корисника јавних средстава је одговоран за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије у складу са законом којим се уређује буџетски систем и овим правилником. Руководилац корисника јавних средстава може да образује ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле и интерне ревизије.

Интерна ревизија је организационо независна од делатности коју ревидира, није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела организације, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава и њега директно извештава. Функционална независност интерне ревизије се обезбеђује самосталним одлучивањем о:

- подручју ревизије на основу процене ризика,
- начину обављања ревизије и
- извештавању о обављеној ревизији.

Руководиоцу интерне ревизије и интерном ревизору не може се доделити обављање било које друге функције и активности, осим активности интерне ревизије. Руководилац интерне ревизије и интерни ревизор 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.

Интерна ревизија на основу објективног прегледа доказа обезбеђује уверавање о адекватности и функционисању постојећих процеса управљања ризиком, контроле и управљања организацијом да ли ови процеси функционишу на предвиђен начин и омогућују остварење циљева организације. Интерна ревизија пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу

повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом, управљања ризицима и контроле.

### 3. Потреба, обележја и циљ интерне ревизије

#### 3.1. Потреба за интерном ревизијом

За формирање интерне ревизије постоји више разлога. Они су најчешће засновани на законској основи. Због веће поузданости у систем интерних контрола и у циљу остваривања максималних ефеката у пословању, интерна ревизија може настати и на основу захтева оснивача, али и већинског власника у предузећу. Мотиве и потребу за оснивање интерне ревизије најпре имају велике организације, установе и јавна предузећа. Без обзира на њихову делатност сви су они заинтересовани за формирање интерне ревизије.

За формирање интерне ревизије јавила се потреба код фондова, предузећа, банака, осигуравајућих завода и других финансијских организација које имају већи број филијала, испостава, запослених радника, трансакција и других битних елемената. За све њих формирање интерне ревизије има потребу остваривања планираних пословних и других јавних циљева. Дакле, интерна ревизија се успоставља са циљем побољшања менаџерских одлука, унапређења квалитета менаџмента или задовољења одређених законских одредби.

Потреба за интерном ревизијом огледа се у:

- пружању помоћи руководству,
- професионалном вредновању остварених резултата и
- предлагању мера за побољшање управљања.

Основна сврха деловања интерне ревизије као независне службе унутар организације је да истражи и оцени ефикасност пословања, да својом саветодавном улогом помаже менаџменту, оснивачу или власнику у доношењу пословних одлука, на начин да им константно доставља радне анализе, процене, препоруке и савете везано за функционисање система, а све у циљу повећања ефикасности, ефективности и економичности пословања.

Као објективна и професионална служба, интерна ревизија испитује функционисање система интерних контрола организације и о томе

извештава њен менаџмент. Да би била ефикаснија и боље користила менаџменту, потребно је да интерна ревизија буде независна, стручна и компетентна.

Захваљујући својој улози коју има у новије време, рад интерне ревизије све више бива препознат и цењен од стране менаџмента, оснивача и власника, јер они постају свеснији чињенице да у време брзих и неочекиваних промена, интерна ревизија може да значајно допринети пословању организације.

Због свог интереса, али и веће ефикасности у раду интерне ревизије, менаџмент организације би требао да обезбеди њену максималну независност. Ако је интерна ревизија мање независна, то је и мање поуздана и ефикасна, односно мање корисна. Да би интерној ревизији обезбедио независност, менаџмент организације би требао да службу интерне ревизије постави на вишем организационом нивоу, да у службу запосли квалитетне кадрове, да им омогући бољу зараду, брже напредовање и сталну едукацију.

### 3.2. Обележја интерне ревизије

Данас се у пракси развијеног света и у теоријским истраживањима познатих стручњака из ове области, интерна ревизија сматра менаџерском контролом пре него ревизијом финансијских исказа. Као менаџерска контрола, интерна ревизија функционише тако што мери и вреднује ефикасност, економичност и ефективност у процесу пословања и остваривања пословних и других циљева у организацији.

Пошто мери и вреднује успешност пословања, за интерну ревизију можемо рећи да представља мерење успешности система интерних контрола и квалитета производа и услуга. У разматрању основних обележја интерне ревизије, битно је одговорити на два кључна питања: „Да ли је интерна ревизија део менаџмента? Да ли је интерна ревизија део контролног система?“<sup>7</sup>

Једно од најважнијих обележја интерне ревизије односи се на чињеницу да је интерна ревизија активни учесник у систему управљања укупним пословањем. То је њена крупна одлика по којој се издваја од других функција. Свака пословна функција има потребу да буде планирана, организована, вођена и контролисана. То представља

7 Андрић М., „Ревизија“, II издање, Економски факултет Суботица, 1999.

одлике управљања, што значи да свака пословна функција има свој менаџмент.

Да би правилно обављали своје пословне активности и интерни ревизори треба да планирају, организују, воде и контролишу послове и извршиоце. Планирање у интерној ревизији је веома значајно и оно треба бити повезано са мисијом организације. Бројна су искуства која кажу да је боље и погрешно планирати, него никако не планирати. План не може бити толико неизvestан, колико то може бити будућност. Ревизијски посао је доста скуп и зато не треба трошити ни време, ни новац, без претходно успостављеног плана.

Интерна ревизија представља интерну, односно унутрашњу ревизију пословања организације и као таква има далеко већу улогу и значај за оснивача, менаџмент и власнике у односу на екстерну ревизију која је фокусирана на поузданост информација у финансијским извештајима. Са растом и развојем организације, интерна ревизија је све више потребна његовом менаџменту. Савремена интерна ревизија се не односи само на рачуноводство и финансије, она припада свим другим пословним функцијама у организацији услужним, техничким, програмским, развојним и др. Зато слободно можемо рећи да интерна ревизија припада менаџменту и да представља његов значајан део.

Одговор на дилему, да ли је интерна ревизија део контролног система, јесте веома једноставан. Интерна ревизија је део контролног система и то његов најзначајнији део. И друге активности имају контролну функцију, али интерна ревизија има највећу.

Контрола менаџмента има три димензије:

- 1) упоређивање остварених резултата са планираним,
- 2) анализирање одступања и
- 3) предузимање корективних акција.

Интерни ревизор помаже менаџеру, анализира цели процес пословања и предлаже мере за побољшање пословних резултата, али ипак менаџер одлучује о предузимању потребних корективних мера.

Интерни ревизори имају обавезу да предузимају мере које ће спречавати преваре и које ће потенцијалне починиоце обесхрабрити да то ураде. Основни механизам за спречавање преваре је ефикасна интерна контрола у свакој организацији. Ако је систем интерне контроле добро

успостављен и ако ефикасно функционише, ризик од настанка преваре је битно смањен у односу на оне организације код којих интерна контрола није ефикасна или је неадекватно успостављена.

Да ли ће систем интерне контроле бити адекватан, функционалан и ефикасан не представља одговорност интерне ревизије, јер је то одговорност менаџмента организације. Међутим, интерна ревизија има саветодавну улогу, тако да својим саветима, налазима и препорукама помаже да се повећа квалитет рада интерне контроле. Анализирајући функционисање, ефикасност и рад интерне контроле, интерна ревизија утиче на спречавање настанка превара, јер даје савете менаџменту да уочене слабости и пропусте у раду интерне контроле на време отклони.

Главну одговорност у спречавању преваре има менаџмент путем механизма интерне контроле. Али менаџмент организације неће моћи обезбедити ефикасно функционисање интерне контроле без рада и помоћи интерне ревизије. Интерна ревизија открива слабости у функционисању интерне контроле на основу процене ризика и контроле ризичних области, пружа савете менаџменту са препоруком да се предузму одговарајуће мере како би се створила таква клима у организацији која би обесхрабрила свако лице да учини превару, будући да је свестан санкција које могу настати.

### *3.3. Циљ интерне ревизије*

У почетним фазама развоја, интерна ревизија се односила само на рачуноводствену функцију и тада је за менаџмент имала делимичну корист. Тада су циљеви и задаци интерне ревизије били усмерени према испитивању система интерних рачуноводствених контрола, спречавању и идентификовању одступања од правила и процедура које је менаџмент поставио у циљу обезбеђења тачности и поузданости рачуноводствених и других информација. Суштина функције интерне ревизије се сводила на откривање грешки, пропуста, незаконитих радњи, проневера и њиховом благовременом отклањању. Дакле, у почетним фазама интерна ревизија је била усмерена на делокруг рада ревизије рачуноводствених извештаја, односно финансијске ревизије.

Развојем обима делатности, интерна ревизија је обухватила и остале пословне функције. Од тада је за менаџмент, интерна ревизија кориснија и потребнија. Истовремено је расла потреба менаџмента да има сталну контролу над пословањем организације, јер је пословање

проверавано. На основу резултата провере, менаџмент је оцењиван и од оснивача и власника капитала је одлучивано да ли ће исти менаџмент добити поверење за даље вођење организације. Зато се фокус рада интерне ревизије мења, са циљем да њен рад обухвати све аспекте пословања који су од интереса и за менаџмент и за организацију.

Дакле, основни циљ интерне ревизије је континуирано, одговорно и стручно пружање помоћи менаџменту организације, на свим нивоима да исти изврши своје обавезе и квалитетно испуни своје дужности и одговорности, тако што им на основу извршених испитивања, анализа и оцена, подноси извештај који садржи анализе и оцене пословања и одговарајуће закључке и препоруке за предузимање потребних мера.

Интерна ревизија помаже кориснику јавних средстава у постизању његових циљева примењујући систематичан и дисциплинован приступ у оцењивању система финансијског управљања и контроле у односу на:

1. идентификовање ризика, процену ризика и управљање ризиком од стране руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава;
2. усклађеност пословања са законима, интерним актима и уговорима;
3. поузданост и потпуност финансијских и других информација;
4. ефикасност, ефективност и економичност пословања;
5. заштиту средстава и података (информација);
6. извршење задатака и постизање циљева.

За остваривање основног циља, интерна ревизија врши испитивање, анализу и даје оцену о довољности, исправности и извршавању интерних контрола, усклађености интерних контрола према интерним актима и законским прописима, адекватности и поузданости информација и извештаја који се достављају менаџменту, квалитету извршавања пословних активности и ефикасности, ефективности и економичности укупног пословања организације.

На различите циљеве обављања интерне ревизије утиче више фактора:

- величина организације,
- организациона структура,
- природа пословања,
- посебне потребе и одређена овлашћења менаџмента,
- искуство и стручност особља интерне ревизије итд.

Истовремено, одређени фактори утичу на квалитет рада интерне ревизије:

- организационо позиционирање интерне ревизије,
- прецизирање подручја рада,
- стручна оспособљеност и искуство особља интерне ревизије итд.

Наведени делокруг рада интерне ревизије је сличан делокругу рада екстерне ревизије, али екстерна ревизија има други циљ, односно она има циљ да процени колико интерна ревизија утиче на истинитост и објективност финансијских извештаја организације. Дакле, са развојем интерне ревизије мења се и шири њен делокруг, приступи и испитивања, а тиме се мењају и проширују и њени циљеви.

#### 4. Сличности и разлике између интерне и екстерне ревизије

Кроз теоријску анализу и практичну примену, интерна и екстерна ревизија показују многе сличности и многе разлике. Те сличности и разлике се могу најбоље уочити потпуном анализом дефиниције, циљева, обележја и делокруга рада интерне и екстерне ревизије.

Сличности интерне и екстерне ревизије огледају се према следећим критеријумима:

- према програму и методологији ревизије, обе ревизије имају значајан степен сличности програма ревизије и њихове методологије,
- према дефинисаним стандардима, политикама и поступцима, обе ревизије испитују и оцењују да ли се у организацији правилно примењују унапред дефинисани стандарди, политике и поступци,
- према потреби међусобне сарадње, обе ревизије имају потребу да међусобно сарађују,
- према примени прописаних стандарда, рад обе ревизије се заснива на примени одговарајућих властитих и прописаних стандарда, с тим што интерна ревизија, поред својих, по потреби примењује и стандарде екстерне ревизије,
- према грешкама, обе ревизије, свака из свог угла и према сопственим циљевима, озбиљно разматрају настале грешке,
- према потреби састављања извештаја, обе ревизије о свом раду и својим налазима издају извештаје, без обзира на разлике у форми и садржају извештаја.

Поред наведених сличности, између интерне и екстерне ревизије, постоје и знатне разлике. Оне се огледају у следећим елементима:

- према запослености ревизора, екстерни ревизори су запослени у независној ревизорској кући, а интерни ревизори у организацији код које се обавља интерна ревизија,
- према начину рада, екстерни ревизор почиње рад полазећи од крајњег резултата и врши испитивање уназад да би проверио те резултате, а интерни ревизор ради у правцу у коме је поставио своје циљеве у односу на рад и резултате рада активности које испитује,
- према основном циљу постојања, екстерни ревизори изражавају мишљење да ли су рачуноводствени извештаји приказани истинито и објективно, а интерни ревизори испитују и оцењују функционирање интерних контрола,
- по основу криминалних радњи, интерна ревизија их испитује, а екстерна ревизија користи та испитивања да оцени њихов утицај на рачуноводствене извештаје,
- према пословним функцијама, интерни ревизори испитују и оцењују све пословне функције, а екстерни ревизори највише испитују финансијску функцију, јер она има највећи утицај на рачуноводствене извештаје,
- према систему интерних контрола, интерни ревизори врше испитивање, проверу и оцену система интерних контрола, а екстерни ревизори разматрају да ли њихов квалитет утиче на смањење обима провера,
- по основу независности, екстерни ревизор је независан од организације, а интерни ревизор од пословања, односно пословних функција,
- према субјекту ревизије, послови интерне ревизије се обављају у име и за рачун организације, а послови екстерне ревизије од стране независне ревизорске куће, по основу уговора,
- према времену обављања, интерна ревизија се обавља стално током целе године, а послови екстерне ревизије, пре истека и по истеку пословне године.

Међутим, веома је важно навести неке од карактеристика, циљева и међусобних односа државних ревизора и интерних ревизора за-

послених у јавном сектору.<sup>8</sup> Иако ревизори запослени у Државној ревизорској институцији и интерни ревизори имају различите и јасно дефинисане улоге, њихов заједнички циљ је да унапређују добро управљање тако што ће доприносити транспарентности и одговорности за коришћење јавних средстава, као и да унапређују ефикасност, делотворност и економичност јавне управе. Ефикасност и делотворност рада државних ревизора и интерних ревизора могу бити доведени на виши ниво путем координације и сарадње између њих.

Приликом развијања те координације и сарадње, потребно је разумети њихове специфичне улоге. И државни ревизори и интерни ревизори могу спроводити све врсте ревизија јавног сектора и дати значајне доприносе. Обим координације и сарадње између државних ревизора и интерних ревизора обухвата финансијску ревизију, ревизију правилности пословања и ревизију сврсисходности пословања. Међутим, државни ревизори имају додатну одговорност да оцењују делотворност функције интерне ревизије.

Интерни ревизори најчешће спроводе своју функцију радећи у истој организацији, што за последицу има боље упознавање са културом и пословањем организације. То им омогућава да виде и уоче неке појаве које екстерни ревизори не би тако лако видели. Међутим, екстерни ревизор спроводи ревизију код више субјеката, има могућност да се суочи са више различитих проблема, а посебно са проблемима којима се интерни ревизори нису можда ни бавили. Само радећи заједно, односно сарађујући у поступцима ревизије однос између интерних ревизора и екстерних ревизора био би ефикаснији и унапредио би укупан квалитет ревизије.

Поред наведеног, заједничким радом и бољом сарадњом значајну корист би имали интерни ревизори, јер би непосредније пратили недостатке и слабости у функционисању система интерних контрола које би утврдили екстерни ревизори. Само заједничким радом би се потврђивали налази ревизора, афирмисао рад обе ревизије и истовремено извршио притисак на руководство у циљу бржег отклањања откривених неправилности. У пракси се већ постављају питања на степен до којег интерни ревизори треба да учествују у екстерној ревизији и ту

8 Према члану 2. став 1. тачка 13. Закона о буџетском систему: „Јавни сектор је део националне економије који обухвата општи ниво државе, као и нефинансијска предузећа под контролом државе (јавна предузећа) која се примарно баве комерцијалним активностима“.

су размишљања подељена. Једни су мишљења да већа сарадња значи и обезбеђење ефикаснијег делокруга ревизије, а други сматрају да интерни ревизори не треба да се фокусирају на области које су предмет екстерне ревизије.

## 5. Професионална етика интерне ревизије и одговорности интерних ревизора

Према одредбама члан 12. Правилника, интерни ревизори су дужни да се у свом раду придржавају повеће интерне ревизије, Етичког кодекса, приручника којим се прописује методологија рада и упутстава и инструкција које, у складу са законом којим се уређује буџетски систем, доноси министар финансија.

Етички кодекс представља документ о вредностима и принципима којим се ревизори у свакодневном раду требају руководити. Зато придржавање кодекса етике у свим околностима значи етичко понашање и одобравање прописаних норми. Ревизори треба да заговарају сарадњу и изграђују професионалне односе унутар професије. Сва лица, сегменти и цела структура организације који су обухваћени процесом интерне ревизије, треба да буду у потпуности уверена у стручност, правичност и непристрасност рада интерне ревизије.

И друге стручне групе које се сматрају професионалци (адвокати, лекари, инжењери итд.) имају кодексе професионалне етике. Иако се поједине одредбе разликују, сви кодекси имају нешто заједничко, тј. захтев да чланови строго одржавају виши стандард понашања. Тако су и чланови ревизорске професије дужни да се понашају и придржавају кодекса етичког понашања.

Етички кодекс садржи генералне изјаве о томе шта чини потребно понашање интерног ревизора и правила која прецизно дефинишу неприхватљива понашања. Одредбе етичког кодекса се односе на поступање интерних ревизора према менаџменту организације. Уколико интерни ревизор нема потребну способност да одговори на захтев и потребу интерне ревизије, тада је обављање ове функције смањено или је доведено у питање.

Основна начела кодекса професионалне етике интерне ревизије могу се представити на основу неколико принципа:<sup>9</sup>

9 <https://uirs.rs/wp-content/uploads/2016/12/eticki-kodeks.pdf>.

- 1) интегритет,
- 2) објективност,
- 3) поверљивост,
- 4) стручност.

Интегритет представља суштинску вредност етичког кодекса и основни предуслов којег се интерни ревизори треба да придржавају, јер тако стварају поузданост у своје судове. Своје комуникације са особљем код којих се врши интерна ревизија и свој посао, интерни ревизори треба да обављају поштено и искрено, објективно и одговорно према закону и етичком кодексу. Поштењем интерни ревизори задржавају смисао интерне ревизије и придржавају етичке норме.

При прикупљању, оцењивању и саопштавању информација о пословним активностима и процесима које су испитивали, анализирали и оценили, интерни ревизори требају да испоље потпуну објективност. При испитивању интерни ревизори треба да обухвате и анализирају све битне чињенице, а код оцењивања требају елиминисати сопствени интерес и утицај других. Да би били објективни, интерни ревизори не треба да раде оне послове који нарушавају ово начело и треба да објаве све битне чињенице, јер њихово необјављивање може значајно да утиче на реално и објективно извештавање. Закључци, мишљења и извештаји треба да буду искључиво засновани на стварним и прибављеним доказима и у свим пословима које интерни ревизори обављају, потребна је објективност и непристрасност.

Интерни ревизори треба да буду поверљиви, односно они не би смели самовољно саопштавати информације. Те информације су врло битне за осниваче и власнике организације и само они имају власништво над тим информацијама. Због тога ће интерни ревизори бити опрезни при употреби информација и неће их користити за личну корист, односно на штету оснивача и власника организације.

При пружању услуга интерне ревизије, интерни ревизори треба да примене потребно знање и искуство, односно пружаће само оне услуге интерне ревизије за које су оспособљени, стручни и компетентни.

Остале одредбе кодекса етике се односе на обавезе интерних ревизора према менаџменту организације, на поштовање законитости, чување моралности и личног достојанства. Са придржавањем кодекса етичких норми, интерни ревизори афирмишу принципе интерне ревизије и интерну ревизију као професију.

Међутим, поред тога што се највећи број интерних ревизора придржава етичких захтева, постоји случајеви да се из различитих разлога ти захтеви и норме крше или се због грешке, превида или недовољног разумевања које чине интерни ревизори, не спроводе. Интерни ревизори треба да оправдају свако одступање од етичких захтева. Ако одступање не оправдају може се сматрати да чине неетичко и непрофесионално понашање, а зависно од степена одступања покреће се дисциплински поступак.

Дисциплинске мере се обично предузимају у вези са следећим питањима:

- пропуст у погледу придржавања утврђених стандарда о професионалној одговорности, квалификацијама или оспособљености,
- непридржавања етичких правила и
- понашање које дискредитује професију или непоштено понашање.

Према утврђеном степену одступања и одговорности интерног ревизора, скала мера која се може изрећи је различита и креће се од опомене и критике, преко новчане казне и суспензије, до искључења из чланства интерних ревизора и престанак радног односа у организацији.

## 6. Планирање, спровођење и извештавање интерне ревизије

Као и сваку другу пословну функцију у организацији, тако и функцију интерне ревизије треба планирати, организовати, водити и контролисати. У процесу интерне ревизије активности интерних ревизора можемо поделити у три фазе, и то:

- планирање,
- извођење и
- извештавање.

Према одредбама члана 23. Правилника, интерна ревизија обавља се према:

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

Стратешки план доноси се до краја текуће године за следећи тро-годишњи период, а годишњи план интерне ревизије доноси се до краја текуће године за наредну годину. Према одредбама члана 27. Правилника, свака појединачна ревизија обавља се на основу припремљеног плана који детаљно описује предмет, циљеве, трајање, расподелу ресурса, ревизорски приступ, технике и обим провера.

*Планирање интерне ревизије* је везано за мисију и стратегију организације и значајно је из више разлога. План ревизије је заснован на методолошкој процени ризика контроле. Процена ризика контроле документује разумевање интерног ревизора о значајним пословима и ризицима који су повезани са тим пословима. За сваки задатак ревизије, треба припремити програм ревизије. Програм интерне ревизије описује циљеве и нацрт рада интерне ревизије који се сматра потребним да би се исти остварили.

Комплексни амбијент у којем организација послује захтева анализу претходног и тренутног стања, као и предвиђање будућих кретања. Да ли ће организација успешно реализовати постављене циљеве у промењеним условима пословања, искористити нове шансе за остваривање додатне вредности и избећи потенцијалне опасности које вребају на тржишту, зависи од управљања ризицима. Интерна ревизија се све више окреће процесу управљања ризицима, како би менаџменту обезбедила доношење адекватних пословних одлука. Наиме, ризик је потребно схватити као потенцијалну опасност која може угрозити реализацију постављених планова.

Међутим, уколико се на време препозна, осим што се може отклонити, или бар ублажити негативно дејство, понекад је потенцијалну опасност могуће претворити у конкурентску предност која води додатном профиту. У савременом пословању управљање ризиком је постало неопходно. Постојање процеса управљања ризиком одвојено је од конституисања интерне ревизије у организацији, што значи да и организације које немају организовану интерну ревизију могу управљати ризиком. Интерна ревизија је присутна у управљању ризиком кроз испитивање примењеног процеса управљања ризиком с циљем смањивања ризика на прихватљив ниво.

Процес управљања ризицима започиње идентификацијом ризика. Након постављених циљева организације потребно је дефинисати све значајне ризике који могу угрозити њихово остваривање. Код препознавања ризика, интерна ревизија обухвата анализу ризика који могу

имати утицај на вредност организације, било да је реч о физичкој, финансијској, људској или нематеријалној вредности.

Затим, потребно је да интерна ревизија анализира окружење које може утицати на испуњење задатих операција и да процени ризик од преваре или несреће, чиме се уједно доприноси стварању планова за спречавање криминала. Услов за други и трећи корак процеса управљања ризицима јесте идентификовање ризика, након чега је потребно измерити ризик.

Да би интерна ревизија али и менаџмент знали шта дефинисани ризик конкретно значи за организацију, спроводи се мерење ризика одређеним методама (директно процењивање вероватноће, фактори ризика, пондерисане матрице и др.). Измерени ризик је потребно рангирати како би менаџмент могао планирати пословне активности на чије остваривање дефинисани ризик има утицај.

Иако не постоји универзално решење за ефикасно управљање ризиком, од интерне ревизије се захтева познавање фаза процеса управљања ризиком, метода и техника управљања ризиком, вештина у комуникацији, интервјуисању и објективним анализама. На тај начин се доприноси смањењу ризика на прихватљив ниво.

Све поступке интерне ревизије треба документовати у радним папирима. Они треба да прикажу испитивања која су урађена и да нагласе закључке, препоруке и оцене које су формулисане у извештају. Радна документа треба саставити према утврђеним методама. Такав метод треба да обезбеди довољно информација да се може оценити да ли је задатак добро обављен и да се омогући другима да провере начин на који је то обављено. Да би ефикасно обавили своје послове, интерни ревизори треба да користе одређене информације из и изван организације, тј. из њеног окружења.

Потребне информације које интерни ревизори користе и прикупљају односе се на:

- статут, правилнике, пословнике и друга интерна акта организације, са циљем упознавања организационе структуре и њеног функционисања,
- разне планове, програме, и упутства органа управљања и руковођења, финансијске и друге извештаје, са циљем упознавања ко, када, како и зашто те извештаје саставља и коме их упућује,

- организационе шеме, опис послова, ток документације и друго, са циљем да интерни ревизори испитају и анализирају провођење поступака и предвиђених процедура,
- разне технике прикупљања информација, због потребног квалитета и степена обухватности.

Информације из окружења организације које добија и које су потребне интерном ревизору за успешно обављање послова односе се на: информације са семинара и конгреса, састанке савеза и других стручних удружења, стручну литературу и часописе, законске прописе и друге изворе.

Интерна ревизија треба да своје активности обавља непристрасно, без предрасуда, ометања и сукоба интереса. Због своје повезаности са организацијом, интерни ревизори не могу постићи потпуну независност, али је због ефикасности функције потребно постићи максимално могућу независност.

Независност интерне ревизије може се дефинисати на неколико нивоа:

- независност у планирању, представља слободу у планирању и подразумева одсуство неодговарајућег утицаја других на избор техника, процедура и обима интерне ревизије,
- независност у испитивању, подразумева слободу у испитивању и непостојање ограничења и утицаја у избору области, активности, политика и процедура испитивања,
- независност у извештавању, значи слободу у изношењу чињеница утврђених у поступку испитивања.

Независност се треба и може остварити подршком менаџмента, посебно главног менаџера, правилним организационим позиционирањем интерне ревизије у оквиру организационе структуре, ангажовањем одговарајућег стручног кадра за послове интерне ревизије, односно његово професионално ангажовање.

*Извештавање.* Према одредбама члана 27. Правилника, регулисано је да се за сваку обављену ревизију саставља ревизорски извештај који садржи:

- резиме,
- циљеве и обим ревизије,

- налазе,
- закључке и препоруке,
- детаљни извештај,
- план за извршење датих препорука или план активности, као и
- коментаре руководиоца субјекта ревизије.

Правилником је регулисано да по завршетку свих планираних провера, ревизорски тим саставља нацрт извештаја и доставља га субјекту ревизије. Нацрт извештаја може садржати препоруке којима се предлаже унапређење постојећег начина рада и пословања субјекта ревизије, односно отклањање неправилности, грешака или недостатака који су уочени у поступку ревизије. Одговорно лице субјекта ревизије може да упути одговор на нацрт извештаја о обављеној ревизији, који садржи примедбе са доказима, сугестије и друга запажања у вези нацрта извештаја. Одговор са евентуалним примедбама и сугестијама, на нацрт извештаја доставља се у року који не може бити дужи од осам дана од дана одржаног завршног састанка.

У року од 15 дана по истеку остављеног рока, ревизорски тим припрема извештај о обављеној ревизији који доставља руководиоцу субјекта ревизије и руководиоцу корисника јавних средстава. У извештају ревизорски тим може да измени своје налазе, закључке или препоруке, уколико оцени да су чињенице на које се указује у одговору субјекта ревизије оправдане или сам оцени 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.

Руководилац субјекта ревизије дужан је да ревизорском тиму и руководиоцу корисника јавних средстава достави извештај о извршењу плана активности. Извештај о извршењу плана активности доставља се у року који је одређен у извештају о ревизији. Руководилац интерне ревизије може одлучити да се изврши накнадна ревизија, са циљем сагледавања степена извршења препорука ревизије.

У поступку спровођења ревизије и састављања извештаја о интерној ревизији, потребно је да интерни ревизори обратe пажњу на следеће значајне елементе:

- функционисање система интерних контрола,
- ажурност, тачност и објективност информација које се упућују менаџменту,

- одступања од планиране пословне политике,
- стручну анализу пословања,
- појаве преваре, утаје и других негативности у пословању и
- друга питања која би могла имати значајан утицај на пословање организације.

Очекиване користи од извештаја интерне ревизије односе се на циљеве интерне ревизије: ефикасније функционисање система интерних контрола, заштита имовине, спречавање проневера и неефикасне употребе средстава, унапређење поузданости и тачности рачуноводствених података, анализирање и утврђивање односа стварног и планираног стања и утврђивање ефикасности, економичности и ефективности пословања.

Извештај интерне ревизије треба да пружи информације које су значајне за пословање организације и његов менаџмент, односно да елиминира оне информације које су небитне и опширне и оптерећују систем управљања и одлучивања. Само поуздана информација служи ефикасном одлучивању, док непоуздана информација може произвести теже и сложене последице за њеног доносиоца. Извештај интерне ревизије је прихватљивији ако је упоредив према другим извештајима и информацијама, а за њену употребу кориснији ако је разумљив.

Пошто извештај интерне ревизије користи више особа, неједнаког и различитог образовања, при његовом састављању интерни ревизори треба да пишу разумљиво, једноставно и недвосмислено. Понекад, превише сложена и стручна терминологија може бити узрок за неразумевање извештаја, неспоразуме у отклањању недостатака по извештају или непровођење препорука из извештаја. Извештај интерне ревизије треба бити ажуран, садржавати све обухваћене информације, благовремено састављен и упућен менаџменту организације. Извештај интерне ревизије треба бити урађен уз најниже трошкове у односу на корист коју доноси.

## 7. Вредновање рада интерне ревизије

Основни циљ финансијске ревизије у јавном сектору увек је шири од изражавања мишљења да ли финансијски извештаји субјекта ревизије истинито и објективно приказују његово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним

рачуноводственим начелима и стандардима. Додатни циљеви могу обухватити одговорности у вези са ревизијом и извештавањем, на пример, у вези са извештавањем о томе да ли је ревизор јавног сектора пронашао примере неусклађености пословања са прописима, укључујући оквире буџета и одговорности, односно извештавање о ефикасности интерних контрола.

Ревизори јавног сектора могу пронаћи активности, које су обављене од стране функције интерне ревизије, повезане са неусклађеношћу пословања организације са прописима, укључујући буџет и одговорности, као и ефективност њених интерних контрола релевантних за ревизију. У таквим случајевима, ревизори јавног сектора могу користити резултате рада интерних ревизора, као допуну резултата рада екстерне ревизије у тим областима.

Ревизори јавног сектора испитују резултате рада интерних ревизора са циљем утврђивања да ли су резултати рада интерних ревизора објективни и да ли се могу користити у сврхе ревизије. Тада ревизори јавног сектора разматрају одговарајућа упутства INTOSAI. У случају када је функција интерне ревизије успостављена законом, и када су следећи критеријуми испуњени, то у великој мери указује да се функција интерне ревизије може сматрати објективном:<sup>10</sup>

- одговорна је високом руководству и доставља му резултате ревизије;
- посебно је организована и организационо издвојена од осталих делова организације који су субјект интерне ревизије;
- довољно је удаљена од политичког притиска, да би могла да обавља ревизију и извештава о налазима, мишљењима и закључцима на објективан начин, без страха од политичког прогона;
- не дозвољава запосленима у интерној ревизији да обављају ревизију послова за које су претходно били одговорни, да би се избегли уочени сукоби интереса; и
- има приступ свој документацији и свим лицима у организацији, укључујући и лица задужена за управљање.

Према наведеном стандарду 1610 – Коришћење резултата рада интерних ревизора, екстерни ревизори или ревизори јавног сектора утврђују да ли и у ком степену ће користити резултате рада интерних ревизора, и то:

10 ISSAI 1610 – Коришћење резултата рада интерних ревизора.

- утврђују да ли је извесно да ће резултати рада интерних ревизора бити одговарајући за потребе ревизије; и
- уколико одговарају, утврђују ефекат коришћења резултата рада интерних ревизора на природу, временску динамику и обим поступака екстерних ревизора.

Приликом утврђивања да ли је извесно да резултати рада интерних ревизора одговарају потребама ревизије, екстерни ревизори оцењују:

- 1) објективност функције интерне ревизије;
- 2) техничку оспособљеност интерних ревизора;
- 3) да ли је рад интерних ревизора спровођен уз дужну професионалну пажњу; и
- 4) да ли је вероватно да ће се успоставити успешна комуникација између интерних ревизора и екстерних ревизора.

Као што је описано у ISA 315 (ISA 315, тачка A101.), функција интерне ревизије у организацији релевантна је за ревизију уколико је природа одговорности и активности функције интерне ревизије повезана са финансијским извештавањем ентитета, и уколико ревизор очекује да ће користити резултате рада интерних ревизора ради модификације природе, временске динамике или ради смањења обима ревизијских поступака које треба спровести.

Према ISSAI 1610 – Коришћење резултата рада интерних ревизора, различити фактори могу да утичу на одлуку екстерних ревизора о томе да ли резултати рада интерних ревизора одговарају потребама ревизије, а најважнији су следећи:<sup>11</sup>

#### 1) Објективност

- Статус који функција интерне ревизије ужива у ентитету и утицај таквог статуса на способност интерних ревизора да буду објективни.
- Да ли функција интерне ревизије извештава лица задужена за управљање или службеника са одговарајућим овлашћењима, и да ли интерни ревизори имају непосредан приступ лицима задуженим за управљање.
- Да ли су интерни ревизори ослобођени евентуалних сукобљених одговорности.

11 Исто.

- Да ли лица задужена за управљање надзиру доношење одлука у вези са запошљавањем интерних ревизора.
  - Да ли постоје евентуална ограничења функције интерне ревизије, која су постављена од стране руководства или лица задужених за управљање.
  - Да ли и у ком степену руководство поступа у складу са препорукама интерне ревизије, и како се такве активности испољавају.
- 2) Техничка стручност
- Да ли су интерни ревизори чланови релевантних професионалних организација.
  - Да ли интерни ревизори поседују адекватну техничку обуку и знања за положај интерних ревизора.
  - Да ли су успостављене политике за запошљавање и обуку интерних ревизора.
- 3) Дужна пажња
- Да ли су активности, везане за функцију интерне ревизије, правилно испланиране, надгледане, прегледане и документоване.
  - Постојање и адекватност ревизијских упутстава или осталих сличних докумената, програма рада и интерне ревизијске документације.
- 4) Комуникација
- Комуникација између екстерног ревизора и интерних ревизора може бити најефективнија онда када је интерним ревизорима омогућена слободна комуникација са екстерним ревизорима, и у случајевима када:
- се састанци одржавају у одговарајућим размацама током читавог периода;
  - се екстерном ревизору пружају савети путем релевантних извештаја интерне ревизије и може да им приступи; када се он информише о свим значајним питањима која запазе интерни ревизори, и када таква питања могу да утичу на рад екстерног ревизора; и
  - екстерни ревизор информише интерне ревизоре о свим значајним питањима која могу утицати на функцију интерне ревизије.

Природа, време и обим ревизијских поступака, извршених на конкретним резултатима рада интерних ревизора, зависиће од процене ри-

зика од материјално погрешног исказа коју обави екстерни ревизор, од његове оцене функције интерне ревизије и оцене конкретних резултата рада интерних ревизора. Такви ревизијски поступци могу укључити:

- испитивање ставки које су већ испитали интерни ревизори;
- испитивање осталих сличних ставки; и
- посматрање поступака које обављају интерни ревизори.

## 8. Предности и недостаци у сарадњи између државне ревизије и интерне ревизије

У поступцима координације и сарадње између државних ревизора и интерних ревизора може доћи до многих предности и бројних користи, а нарочито кроз:<sup>12</sup>

- Размену идеја и знања;
- Јачање њихове обостране способности да унапређују праксу доброг управљања и одговорности и боље схватање важности интерних контрола од стране руководства;
- Ефективније ревизије које се заснивају на:
  - унапређењу схватања ревизорских улога и захтева ВРИ и интерних ревизора, дијалогу о ризицима са којима се организација суочава заснованом на квалитетнијим информацијама, што за последицу има усредсређенију ревизију те и формулисање кориснијих препорука,
  - боље међусобно разумевање резултата рада сваке стране, што може имати утицаја на њихове будуће планове и програме рада;
- Ефикасније ревизије које се заснивају на:
  - боље координираној интерној и екстерној ревизијској активности услед координираног планирања и комуникације,
  - рафиниранијем обиму ревизије за ВРИ и интерне ревизоре;
- Смањење вероватноће непотребног дуплирања ревизијског рада (економичност);
- Свођење ометање рада субјекта ревизије на најмању могућу меру;
- Унапређивање и максимирање обухвата ревизије а на основу процена ризика и утврђених значајних ризика; и

12 Исто.

- Узајамну подршку у вези са датим препорукама ревизије што може повећати ефективност услуга ревизије.

Међутим, према наведеном стандарду процес координације и сарадње са собом носи одређене ризике и слабости којима треба управљати, као што су:<sup>13</sup>

- Свако нарушавање поверљивости, независности и објективности;
- Могући сукоби интереса;
- Разводњавање одговорности;
- Коришћење различитих професионалних стандарда који се односе на независност или ревизију;
- Погрешно тумачење закључака при коришћењу рада интерних ревизора од стране ВРИ и рада ВРИ од стране интерних ревизора;
- Могуће разлике у закључцима или мишљењима о истој ствари;
- Могућност да одређени налази другог ревизора буду прерано достављени екстерној страни, пре него што се прикупи довољно ревизорских доказа којима се поткрепљују такви налази; и
- Пропуштање да се у обзир узму ограничења или рестрикције наметнуте другом ревизору приликом одређивања обима координације и сарадње.

Интерну ревизију неке организације може спроводити и спољни пружалац услуга. У неким случајевима, иста ревизорска кућа пружа услуге и екстерне и интерне ревизије. Кућа која пружа услуге екстерне ревизије некој организацији или јој пружа неревизијске саветодавне услуге, не би требало да врши и интерну ревизију те организације, јер се тиме нарушава независност и објективност.

Координација и сарадња између државних ревизора и интерних ревизора заснивају се на посвећености, комуникацији, узајамном разумевању и поверењу.

Постоји велики број начина на које државни ревизори и интерни ревизори могу да остварују координацију и сарадњу. Степен координације и сарадње може варирати у зависности од околности, укључујући и уважавање независности и законских ограничења. Начини остваривања координације и сарадње могу бити следећи:<sup>14</sup>

13 Исто.

14 Исто.

- Комуникација у погледу планирања ревизије / стратегије ревизије (нпр. заједничке седнице посвећене планирању);
- Редовни састанци између ВРИ и интерних ревизора;
- Аранжмани за размену информација (укључујући и поступке консултација);
- Међусобно достављање извештаја ревизије;
- Организовање заједничких програма и курсева обуке и размена материјала за обуку;
- Израда методологија;
- Размена материјала за обуку, методологија и ревизорских планова рада;
- Давање приступа документацији о ревизији; (ВРИ мора имати приступ изворима информација и подацима интерног ревизора како би била у стању да врши своје ревизорске дужности. ВРИ треба пажљиво да сагледа питање поверљивости када даје на увид документе ревизије који могу да осетљив материјал, као што су форензичка истраживања. У циљу очувања независности ВРИ, интерни ревизори немају никаква аутоматска права приступа документацији о ревизији ВРИ као ни формални утицај на програм рада ВРИ. Ипак, постоје одређене околности у којима давање приступа документацији о ревизији ВРИ по њеном нахођењу може допринети процесу ревизије);
- Привремени премештај или позајмљивање кадра (нпр. обука на раду);
- Примена одређених аспеката рада интерних ревизора од стране ВРИ и аспеката рада ВРИ од стране интерних ревизора у циљу утврђивања природе, временског оквира и обима поступака ревизије које је потребно спровести; и
- Сарадња у погледу одређених поступака ревизије, као што је прикупљање ревизијских доказа или тестирање података.

Координацију и сарадњу је могуће организовати формално или неформално. Формалну координацију и сарадњу је могуће организовати путем законских прописа, формалних споразума или протокола. У одређеним ангажманима ниског ризика, ВРИ и интерни ревизори могу сарађивати на начин који је више неформалне природе. Координацију и сарадњу је потребно документовати у складу са важећим стандардима ревизије.

Координацију и сарадњу могуће је остваривати током целокупног процеса ревизије:

- Пре почетка ангажмана;
- У фази планирања;
- Приликом спровођења додатних ревизијских поступака;
- У фази закључивања, финализације и извештавања; и
- У фази контроле поступања по ревизионим налазима и препорукама.

Међутим, занимљиве су, интересантне и специфичне неке од предности и слабости у раду интерне ревизије у јавним предузећима, и по том основу можемо навести следећа питања: (1) обезбеђење институционалног оквира за рад интерне ревизије и (2) тежња ка обезбеђењу транспарентности у раду јавних предузећа.

*(1) Обезбеђење институционалног оквира за рад интерне ревизије.* Обезбеђење институционалног оквира за рад интерне ревизије, односно обезбеђење правног и регулаторног оквира за рад јавних предузећа, требао би да обезбеди тржишну једнакост у делу где се такмиче јавна предузећа (предузећа у државном власништву) и предузећа из приватног сектора, са циљем да се избегну поремећаји на тржишту. Правна и регулаторна акта подразумевају доношење стратегије, кодекса, правилника и других интерних аката, као и доследну примену важећих међународних стандарда. Њима се ближе уређује начин рада интерне ревизије у јавним предузећима.

Из данашње перспективе можемо закључити да је створен правни и регулаторни оквир. Та чињеница значи и добру основу и предност у раду интерне ревизије јавних предузећа. Али, истовремено то значи и постојање обавезе надлежних државних органа да постојећи оквир треба стално дорађивати и усавршавати. Наведено редизајнирање постојећег регулаторног оквира треба бити континуирана активност наведених органа, како би се интерна ревизија и њен рад усагласили са: текућим изменама законске регулативе и међународном праксом рада интерне ревизије.

*(2) Обезбеђење транспарентности у раду јавних предузећа.* Поштовање стандарда транспарентности треба бити у складу са принципима корпоративног управљања. Јавна предузећа састављају годишњи завршни рачун који се објављује на сајту Агенције за привредне регистре, а на својој интернет страни јавна предузећа објављују и извештаје

о пословању. Исто тако, сваке године јавна предузећа су предмет годишње независне екстерне ревизије, у складу са међународним стандардима.

Поред сачињавања и обелодањивања завршних рачуна и извештаја о пословању, питање транспарентности јавних предузећа посебно се појачава иницијативама, мерама и активностима које могу да иницирају:

- Повереник за информације од јавног значаја,
- Заштитник грађана,
- Невладине организације и
- Новинари и новинска удружења.

Посебан облик транспарентности у раду јавних предузећа, као и целог јавног сектора, представља успостављени концепт јавних набавки, којим се прописује да се јавне набавке спроводе у складу са плановима јавних набавки и посебно објављују на веб странама јавних предузећа. На основу наведеног нивоа обезбеђене транспарентности у раду јавних предузећа, знатно је олакшан рад интерне ревизије самих јавних предузећа. Као главни недостаци у раду интерне ревизије могу се сматрати следећи проблеми: (1) тржишна (не)равноправност власника капитала, (2) одговорност органа јавних предузећа и (3) политика рада јавних предузећа.

(1) *Тржишна (не)равноправност власника капитала.* Однос јавних предузећа са државним финансијским институцијама и другим компанијама у државном власништву треба да се заснива на комерцијалној основи. Међутим, искуства нам указују да није могуће тврдити да је тако и у пракси, јер иза јавних предузећа стоји држава. Додатни проблем представља и начин размишљања о улози државе у пословању јавних предузећа.

(2) *Одговорност органа јавних предузећа.* Органи јавних предузећа треба да имају потребна овлашћења, надлежности и одговорности за обављање поверене им функције, а у циљу стратешког вођења и управљања пословањем. Они треба да поступају професионално, стручно и поштено и да за своје поступке буду одговорни. Одговорност органа јавних предузећа усмерена је према власнику, тј. Републици Србији, аутономној покрајини, јединици локалне самоуправе и свим њеним грађанима.

Остварена добит је основни начин мерења ефикасности рада органа јавних предузећа. Поред овог начина мерења, занимљиво је и мерење ефикасности рада органа јавних предузећа кроз активности интерне ревизије јавних предузећа. Основни концепт рада и државне ревизије и интерне ревизије јесте концепт независности. Ако су активности интерне ревизије ограничене њеним неадекватним организационим позиционирањем, ако интерна ревизија није функционално независна како би планирала, спроводила интерну ревизију и извештавала, није могуће остварити њену пуну независност. Наведеном примеру треба додати чињеницу да зараде запослених у интерној ревизији одређује директор јавног предузећа, што још више указује на проблем очувања концепта независности у интерној ревизији јавних предузећа.

(3) *Спољни утицаји на рад јавних предузећа.* На рад јавних предузећа утичу бројни спољни фактори. Међутим, политизација има највећи утицај. Питање политизације је скоро свакодневно и доминантно питање које све више и све чешће заокупља пажњу шире јавности. Скоро да је присутно мишљење да су јавна предузећа у служби политичких странака или појединаца блиских политичким странкама, а не у служби јавног и националног интереса. Оваквој ситуацији допринели су различити фактори, од којих истичемо следеће:

- Спроведена транзиција из једнопартијског у вишепартијски систем.
- Изборни систем је предмет и инструмент манипулација у сврху одржавања на власти.
- У процесу формирања власти након избора, припадност политичкој партији је кључна и у додељивању функција у надзорним одборима и при именовану директора јавних предузећа.
- Недовољно оснажена јавност (медији и цивилно друштво) отварају простор доминантној улози политичких партија.

Основни предуслов деполитизације представља постојање правила и институција које омогућавају ефикасно и рационално управљање јавним предузећима. Једна од тих институција, може бити и интерна ревизија. Начела објективности и независности у раду интерне ревизије, у политизованом јавном предузећу, постају дискретна.

## 9. Тренутно стање у вези са успостављањем и функционисањем интерне ревизије

Подаци о организовању посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију у оквиру корисника јавних средстава, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава, као и подаци о броју ангажованих интерних ревизора су често променљиви.

Према подацима из јануара 2018. године у наредној табели дати су подаци о успостављеним службама интерне ревизије у градовима, броју ангажованих интерних ревизора и осталим напоменама.

Табела бр. 1. Подаци о успостављеним службама интерне ревизије у градовима

Ред. бр.	Град	Служба интерне ревизије	Број запослених	Напомена
1	Београд	Да	23	
2	Крагујевац	Да	5	
3	Ужице	Да	5	
4	Нови Сад	Да	4	
5	Нови Пазар	Да	4	
6	Ниш	Да	3	
7	Зрењанин	Да	3	
8	Лесковац	Да	-	Скупштина града Лесковца је донела Одлуку о успостављању и организацији интерне ревизије града Лесковца („Службени лист града Лесковца“ број 5/17), међутим, ниједан запослени није распоређен на одговарајућа радна места.
9	Суботица	Не	2	
10	Ваљево	Не	2	
11	Крушевац	Не	1	Град Крушевац није успоставио службу интерне ревизије као самосталну организациону јединицу, већ има запосленог на пословима интерне ревизије у оквиру Градске управе – Одељења за финансије. У току је доношење акта о успостављању интерне ревизије.
12	Врање	Не	1	
13	Лозница	Не	1	

Ред. бр.	Град	Служба интерне ревизије	Број запослених	Напомена
14	Пирот	Не	1	
15	Зајечар	Не	1	
16	Чачак	Не	1	
17	Пожаревац	Не	1	
18	Панчево	Не	1	
19	Смедерево	Не	1	
20	Шабац	Не	1	
21	Јагодина	Не	-	
22	Краљево	Не	-	
23	Сомбор	Не	-	
24	Кикинда	Не	-	
25	Сремска Митровица	Не	-	
26	Вршац	Не	-	
27	Укупно	8	61	
28	АП Војводина	Да	8	
29	Укупно ЛВ	9	69	

Према подацима који су исказани у датој табели, а који се односе на свих 26 градова Републике Србије, сходно одредбама важећих прописа, правилно је упостављено седам посебних функционално независних организационих јединица за интерну ревизију и ангажовано три и више интерних ревизора (укључујући и руководиоца службе за интерну ревизију), и то: Београд 23, Ужице и Крагујевац по пет, Нови Сад и Нови Пазар по четири, Ниш и Зрењанин по три интерна ревизора. Одговарајућу службу интерне ревизије успоставила је и Аутономна покрајина Војводина и распоредила осам интерних ревизора.

Скупштина града Лесковца је донела Одлуку о успостављању и организацији интерне ревизије града Лесковца („Службени лист града Лесковца“ број 5/17). Међутим, до јануара 2018. године није извршено попуњавање тих радних места.

Градови Суботица и Ваљево су на послове интерне ревизије распоредили по два интерна ревизора, док су следећи девет градова: Лозница, Пирот, Зајечар, Чачак, Пожаревац, Панчево, Смедерево и Шабац, на послове интерне ревизије распоредили по једног интерног ревизора. То значи да 11 градова, у вези са успостављањем службе

за интерну ревизију, није у потпуности поступило према одредбама важећих прописа.

Град Крушевац није успоставио службу интерне ревизије као самосталну организациону јединицу, али има једно запослено лице на пословима интерне ревизије у оквиру Градске управе – Одељења за финансије. У току је поступак доношења акта о успостављању интерне ревизије и њеног правилног организационог позиционирања.

Шест градова није уопште успоставило службу интерне ревизије као самосталну организациону јединицу, нити је запослило иједног интерног ревизора, а то су: Краљево, Јагодина, Сомбор, Кикинда, Сремска Митровица и Вршац.

Према датим подацима у градовима Републике Србије укључујући и податке за Аутономну покрајину Војводину, на пословима интерне ревизије ангажовано је укупно 69 интерних ревизора. Због честе променљивости у ангажовању и непотпуности информација о броју интерних ревизора у општинама, нисмо у могућности да прецизно искажемо број ангажованих интерних ревизора у општинама. Међутим, можемо се ослонити на податак да их има око 15, односно можемо закључити да је у локалној власти Републике Србије на пословима интерне ревизије ангажовано преко 85 интерних ревизора.

Анализирајући садашње стање у вези са успостављањем и функционисањем интерне ревизије у јавном сектору можемо указати на многе појаве које оптерећују питање успешног успостављања и функционисања интерне ревизије.

Занимање интерног ревизора је актуелно, веома одговорно и изузетно захтевно, али на жалост није потпуно схваћено, јер се недовољно разуме место, улога и значај интерне ревизије. Када се томе дода да ово занимање није адекватно вредновано и није довољно награђено, онда се проблеми успостављања и питања ефикасног функционисања интерне ревизије повећавају.

Централна јединица за хармонизацију је била активна у процесу сертификације за овлашћене интерне ревизоре, али је тренутно тај процес успорен због с једне стране, великог интересовања за ово занимање, а са друге стране због недостатка одговарајућег броја стручног кадра који би спроводио те обуке. Обично се питање обуке ту и завршава, јер даље обуке или учествовање на семинарима нису одобраване због постојећих мера штедње, али и високих цена организације тих семинара. Ретко се одобравају присуства интерних ревизора на

предавањима разних института, удружења интерних ревизора и других професионалних домаћих и међународних организација.

Није искоришћено успостављање интерне ревизије и на друге начине, осим организовањем посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију или ангажовањем интерног ревизора. То би за јединице локалних самоуправа била повољна прилика да успоставе интерну ревизију, али је истовремено присутно више нерешених питања као што су постојање стручног кадра у мањим срединама, међусобна удаљеност општина, начин финансирања и слично. Исто тако, на нивоу градова који у свом саставу имају градске општине није јасно дефинисан начин организовања и успостављања интерне ревизије, па су по том основу различита поступања.

Ако је у јединици локалне самоуправе ангажован један интерни ревизор, понекад је погрешно позициониран у градској или општинској управи, где је за свој рад одговоран начелнику градске или општинске управе, уместо да је позициониран у кабинету градоначелника или председника општине и за свој рад оговора њему. Позиционирање интерног ревизора у градској или општинској управи је погрешно, јер су управе субјект интерне ревизије, а предмет интерне ревизије јесте њихово пословање.

Иако је прописано да се руководиоцу интерне ревизије и интерном ревизору не може доделити обављање било које друге функције и активности, осим активности интерне ревизије, ипак се дешавало да су интерни ревизори били ангажовани на пословима креирања интерних аката, извршавања одређених оперативних послова из надлежности других, а касније би то контролисали или би били ангажовани на писању приговора на налазе екстерног ревизора.

Често се послови интерне ревизије свде на формално обављање ове значајне функције, уместо да се системима управљања ризицима и системима интерних контрола управља на другачији начин, спровођењем интерне ревизије на основу процене ризика, очувањем независности, не само организационе, већ и функционалне независности. Треба отворити нови простор за системски приступ интерној ревизији и разумевање њене улоге у очувању система и ресурса организација, чиме би интерна ревизија као професија имала улогу просветитеља, а не само буџетска ставка на расходној страни. Ако тако не буде, онда се може поставити питање да ли у оваквим ситуацијама, можемо оче-

кивати повећање ризика од интерних преварних радњи, злоупотребе службеног положаја и злоупотребе ресурса.

Једна од честих активности интерних ревизора јесте и саветодавна активност. Она није схваћена као активност коју интерни ревизори обављају кад изврше ревизију и потпуно овладају системом, са циљем да својим саветима побољшају систем. Углавном, од интерних ревизора се захтева и очекује да у сваком тренутку дају готова решења, пружају савете и решавају појединачне проблеме из пословања.

Посебни проблеми су присутни у поступцима спровођења интерне ревизије. Рад интерних ревизора се понекад недовољно озбиљно схвата, обично се касни са достављањем података, информација и докумената, као и извештаја о предузетим мерама и активностима по утврђеним слабостима и откривеним неправилностима.

Интерни ревизори су често у позицији између руководства и запослених. Ако се руководство информише о неправилностима и слабостима интерних контрола и наведу сектори и лица где је то утврђено, онда интерни ревизори нису добро и правилно схваћени од руководства и запослених из тих сектора, а ако непотпуно и неадекватно информишу руководство локалне власти, онда нису „очи и уши“ тог руководства. Руководство тада сматра да су интерни ревизори преблагих, а запослени сматрају да су преоштри. У интересу и организације и интерних ревизора тада је потребно заузети одговарајући избалансирани став и уравнотежени однос заснован искључиво на процени ризика и адекватном и релевантном доказу.

Скоро свакодневни проблем представља неправилно схватање места, улоге и значаја интерне ревизије у организацији, па су због тога интерни ревизори стално између „чекића и наковња“. У свакој организацији увек је најважнији „тон са врха“. Уколико се он чује, уколико је правилан и позитиван, тада ће бити лакше успоставити ефикасан контролни систем, успоставити функцију интерне ревизије и очекивати њено ефикасно функционисање. Уколико нема наведеног „тона са врха“ или се он не чује или је недовољан, нема тог система интерне контроле који ће моћи надокнадити тај недостатак у руковођењу и нема те интерне ревизије која ће у тим условима остварити ефикасан и користан рад.

Наведени пропусти и недостаци у раду указују на могуће слабости и ризике оперативног пословања и на последице које би из непрепозна-

вања оваквих ризика могле настати. То значи да се у организацији пуна пажња треба посветити систему управљања ризицима. Проблем је још сложенији уколико не постоји култура пословања заснована на ризицима. Процена ризика и управљање ризицима не сме бити концентрисано само на једног човека и његову субјективну процену. Процена и управљање ризицима треба се третирати као системска вредност организације и виталан алат, уз помоћ кога се, на основу чињеница и конкретних параметара, управља ризицима.

Обухват интерне ревизије и њених задатака нису у законодавству добили сву неопходну разраду. Упркос томе, њен глас саветодавца треба искористити, посебно око управљања ризицима, али се процена ризика не може заснивати само на бази познавања контрола у неким процесима. У својим оценама и закључцима интерни ревизори у савременом пословању требају ићи корак унапред, не могу се пословима бавити само ретроактивно. У овом погледу интерни ревизори морају да се баве свеобухватном анализом података и да у том послу примењују напредне алате за њихову обраду.

Због наведених проблема, поставља се оправдано питање да ли су интерни ревизори у стању да коментаришу негативне последице пословних одлука у својим организацијама. С тим у вези, напомињемо да интерни ревизори треба пажљиво да бирају речи када подносе своје извештаје руководству, будући да свака квалификација треба бити заснована на чињеницама.

Један од кључних проблема због кога финансијско извештавање локалних власти није увек довољно поуздано, истинито и објективно представља коришћење неадекватних рачуноводствених апликација. Често се улагање у ИТ инфраструктуру у локалним властима своди на куповину компјутера, обезбеђивање интернет везе и одржавање сајта. Међутим, ИТ је ресурс који прожима поре целокупне организације и у функцији је правилног извештавања и доношења одговарајућих одлука. Тако треба да буде третиран, а његовој сигурности и безбедности треба посветити адекватну пажњу.

Респектујући глобалне трендове, морамо себи поставити и питање примене и начина функционисања модела *шири линије* одбране у организацији. Сви учесници у овим процесима и активностима у организацији требају имати своју јасну улогу и одговорност у процесима интерних контрола и управљања ризицима. Интерна ревизија треба да

се позабави и овим питањем, које није питање само тренутка, него и континуитета.

У том смислу, послове интерне ревизије можемо поделити у три групе активности, и то:

- Основне или претежне послове;
- Послове који захтевају додатно разматрање; и
- Послове које интерна ревизија не би требала обављати.

О основним или претежним пословима којима се интерна ревизија бави или о пословима због којих је интерна ревизија и основана, већ смо говорили у претходним пасусима.

Послови који захтевају додатно разматрање односе се на легитимне послове, али не на основне легитимне послове, већ на послове који захтевају додатна разматрања о могућности негативног деловања и угрожавања независности у раду интерних ревизора. Због тога је потребно да се интерни ревизори додатно ограде и заштите. То се посебно односи на услуге консалтинга где је пре прихватања ових послова потребно претходно анализирати могући утицај на независност и објективност интерног ревизора.

Послове које интерни ревизори не би требали никако прихватити односе се на оне послове који нису у њиховој надлежности, већ су у надлежности других, а посебно руководства организације. Обично су то послови који се односе на одређивање обима прихватљивости ризика, одлучивање о реаговању на ризике, контрола ризика, преузимање одговорности за управљање ризицима и слично. Дакле, веома је важно да се потпуно разуме позиција да за управљање ризицима у организацији нису одговорни интерни ревизори већ је одговорно руководство организације.

## 10. Очекивања од интерне ревизије

Закључили смо да је интерна ревизија инструмент менаџмента, а пошто је за очекивати да ће менаџмент у наредном периоду бити све сложенији процес, онда је разумљиво да се од интерне ревизије очекује да за такве процесе буде спремна и стручно оспособљена. Модерна интерна ревизија треба да овлада комплетним знањима из области савременог менаџмента.

Таква интерна ревизија ће имати нову улогу и она ће се огледати у следећим активностима:

- обучавање менаџера свих нивоа по питању значаја система интерних контрола, и
- сагледавање места и улоге менаџера свих нивоа у процесима савременог управљања.

Наиме, на основу искустава развијених земаља и потребе ефикаснијег управљања, савремени менаџери треба више да знају многа питања из области рачуноводства, пословних финансија, система интерних контрола, интерне ревизије и њене улоге у савременом управљању. Познавањем ових питања, менаџери ће лакше отклањати многе дилеме и решавати сложеније проблеме у пословању. Посебно се то познавање односи на место и улогу интерне контроле и интерне ревизије.

Сталним присуством у свим фазама пословних активности и процеса, интерна ревизија има бољу могућност од других пословних функција, да упозна добре и лоше резултате руковођења и управљања организацијом. Након ефикасног рада на пословима интерне ревизије, интерни ревизори могу бити добар кадровски потенцијал за послове управљања организацијом на свим нивоима.

Међутим, исто тако је значајно питање кадровског потенцијала на пословима савремене и будуће интерне ревизије. На послове интерне ревизије треба ангажовати лица са високим образовањем, детаљним познавањем рачуноводства, финансија и стеченим значајним искуством у делатности. Та искуства и знања треба да се потврђују, проширују и обогаћују путем разних семинара из свих области интерне ревизије и њених садашњих кретања.

Дакле, потреба за интерном ревизијом се стално повећава. То се нарочито огледа у условима повећања пословних активности или у условима појаве тешкоћа у пословању. Нови потенцијални правци развоја интерне ревизије могу се сагледати према следећим активностима:

- обухватање и анализирање других информација, које на извештавање и мишљење интерног ревизора, могу утицати на директан или индиректан начин,
- специјализација интерног ревизора за уже области и ангажовање других интерних ревизора, као експерата, па тиме и извештавање интерног ревизора на нов и прихватљив начин,

- праћење пословних активности и поклањање веће пажње детаљним подацима и анализама, а поготово оним са латентном природом, који могу веома брзо и неочекивано да битно утичу и угрозе пословање,
- спречавање проневера, злоупотреба, корупције, прања новца или било ког другог облика угрожавања интегритета имовине и средстава,
- развијање интерне ревизије и у малим организацијама, најчешће по делатностима, односно један интерни ревизор за више субјеката,
- поклањање веће пажње информацијама на догађања у окружењу и сачињавање адекватне анализе са оценом на могуће правце и ефекте њиховог деловања.

Како савремена интерна ревизија и њени будући правци проширују послове и видике ове професије, тако ће и њени главни актери, интерни ревизори бити на тржишту позиционирани као лица која обезбеђују потребне и квалитетне информације по свим питањима пословања организације.

У будућности је од пресудне важности стицање угледа и поверења у организацији, а то се може постићи одржавањем високог нивоа стручности, објективности и независности. Само тако интерни ревизори могу, као интерни консултанти и партнери, пружити подршку и помоћ менаџменту при управљању ризицима, те обликовању и одржавању целовитог система интерних контрола. Интерни ревизори требају успоставити такве односе с менаџментом на основу којих ће менаџмент на свим нивоима и запослени третирати интерне ревизоре као професионалце чије је деловање усмерено у правцу давања корисних савета и остварења планираних циљева.

Интерна ревизија треба своје потенцијале све више усмеравати ка будућности, пружањем савета и антиципирањем будућих ризика. Данас су у свету посебно наглашена очекивања од интерне ревизије у смислу њеног активног укључивања у стварање додатне вредности, првенствено генерисањем информација потребних за идентификацију, разумевање и процену потенцијалних ризика.

Када говоримо о савременим правцима у развоју интерне ревизије, може се очекивати да ће се деловање интерних ревизора кретати у два главна правца. Интерни ревизори ће и убудуће деловати накнадно оцењујући учинке прошлих догађаја, односно постигнуте резултате и настале грешке, како би их у будућности избегли. У да-

нашњим условима пословања, пуно важније постаје превентивно деловање интерне ревизије, према којем њене активности имају за циљ пружити помоћ и подршку менаџменту у антиципирању будућих ризика, те предлагању система интерних контрола којима ће они бити на време елиминисани или сведени на прихватљив ниво. Због тога објект испитивања интерног ревизора постаје целокупно пословање организације.

У наредном периоду потребно је тражити могућности и начине смањења трошкова рада интерне ревизије, јер се могу јавити отворени предлози за *outsourcing* интерне ревизије. Наиме, у развијеним западним земљама се већ јављају калкулације којим се као исплативија алтернатива властитој интерној ревизији показује ангажовање екстерних рачуноводствених и консултантских кућа и стручњака за одређене пројекте или предлоге.

Растом конкуренције и појавом нових претендата на место интерне ревизије у организацији повећава се потреба за рационализацијом трошкова интерне ревизије и њеном продуктивности. Свакако да су уштеде могуће повећањем професионалног приступа обликовању и сталном дизајнирању процеса интерне ревизије, проналажењу нових могућности и побољшања у конкретним методолошким решењима, при чему незамањиву улогу имају достигнућа у подручју савремених информацијских технологија. Међутим, без обзира на неке могуће предности које могу имати спољни стручњаци, интерни ревизори су обично најбоље упознати с организационом структуром и пословном културом, стратегијом и елементима система интерних контрола организације и њеној изложености бројним пословним ризицима.

Пошто је Република Србија у поступку приступања ЕУ веома су значајни успешни кораци и остварен напредак у области интерне финансијске контроле која прати преговарачко поглавље 32 – Финансијска контрола и преговарачко поглавље 5 – Јавне набавке. Интерна финансијска контрола обухвата: финансијско управљање и контролу, интерну ревизију и Централну јединицу за хармонизацију. Због тога су значајни успешни кораци и напредак у успостављању и ефикасном функционисању интерне ревизије у јавном сектору, јер то доводи до успешне интерне финансијске контроле, што је битан услов за успешно решавање наведених преговарачких поглавља.

## Закључак

У свакодневном пословању организације су изложене разним ризицима. Постојање вероватноће да се планиране активности неће доследно остварити наводи организацију да препознаје, процењује и управља потенцијалним ризицима који угрожавају пословање. Њихов менаџмент прописује начин на који ће управљати ризиком. При томе, независна и објективна интерна ревизија помаже менаџменту да процес управљања ризиком допринесе стварању додатне вредности и успешном пословању.

Објективност и независност рада интерне ревизије, између осталог, зависи и од организационог позиционирања интерне ревизије. Пуна независност и широк делокруг активности се постижу конституисањем интерне ревизије самостално, ван пословних функција. Посебно треба нагласити да интерни ревизор треба бити независан, стручно компетентан и објективан. У земљама са развијеном рачуноводственом професијом (САД, земље западне Европе и друге), постоји професионална асоцијација интерних ревизора, која је издала посебне стандарде интерне ревизије и кодекс професионалне етике, који су за њих обавезујући.

Приликом управљања ризицима, интерна ревизија треба да познаје и разуме процес управљања ризиком, као и технике, методе и концепте управљања. Такође, потребно је развити стратегију у складу са структуром и величином организације, као и подручјем које је обухваћено ревизијом. Дефинисањем стратегије, интерна ревизија је заузела став према ризику који угрожава пословање организације.

Примарна улога интерне ревизије јесте у оцењивању функционисања процеса управљања ризиком који је дефинисао менаџмент, док се њена секундарна улога огледа у предлагању мера за побољшање процеса и уклањање слабости и недостатака, како би се ризик свео на ниво прихватљив за организацију. Такође, интерна ревизија је у сталном трагању за што бољим и ефикаснијим процесом управљања ризицима, али никако није дозвољено да интерна ревизија доноси одлуке на који начин ће се даље управљати ризицима.

Одговорност интерне ревизије се односи само на изражавање мишљења о делотворности примењеног начина управљања ризицима, док успостављање процеса управљања ризицима, као и доношење

одлука у вези са уклањањем недостатака и унапређивањем процеса управљања ризицима, представља одговорност менаџмента.

Извештај интерне ревизије представља главно дело и производ интерне ревизије у писаном облику. У извештају интерне ревизије менаџмент има стручну, поуздану и објективну информацију о пословању организације. Иако извештаји екстерне и интерне ревизије доприносе унапређењу ефикасности пословања, менаџменту је значајнији извештај интерног ревизора. Менаџмент има вишеструку корист од извештаја интерне ревизије, док је извештај екстерног ревизора потребнији оснивачима и власницима капитала.

Менаџери који користе извештаје интерне ревизије имају и предности и користи од њега, у односу на оне менаџере који немају такав извештај или га имају али га не користе. Извештај интерне ревизије представља главно средство за комуницирање интерног ревизора и менаџера. Извештај интерне ревизије је углавном типског карактера, али се сваки извештај прилагођава специфичним условима пословања.

Форма извештаја интерне ревизије је јединствена, али се они разликују у садржају. Извештаји требају бити разумљиви, сажети и стручни. У њима се ревизијски налази наводе по редоследу важности и са указивањем интерног ревизора на величину проблема. Ревизијски налази треба да буду јасни и да без двоумљења омогућавају доношење потребних корективних акција. За уочене проблеме у пословању, а у циљу отклањања истих, интерни ревизори треба да предлажу савете, решења и дају препоруке. Структура извештаја интерне ревизије треба бити јасна, логична и конзистентна, како би менаџмент и други корисници извештаја могли брзо уочити његове битне делове и разумети његову суштину.

Према прописаним стандардима екстерни ревизор изражава мишљење о истинитости и објективности финансијских извештаја организације. Реалност и објективност исказаних података су у корелацији са системом интерних контрола. Уколико је систем интерних контрола правилно постављен и уколико ефикасно функционише, утолико су подаци исказани у финансијским извештајима истинити и објективни и стање и резултате организације приказују реално и објективно. Дакле, када екстерна ревизија оцени да је интегрални систем интерне контроле, где спада и интерна ревизија адекватан, обим ревизорских поступака се може смањити, а време трајања знатно скратити

и трошкови процеса умањити. Тада екстерна ревизија може користити резултате рада интерне ревизије и своје поступке испитивања ваљаности обавити у мањем обиму.

Екстерни ревизори су обавезни да издају извештај о истинитом и објективном приказивању финансијских извештаја. Извештај подразумева одговарајуће мишљење, зависно од утврђених налаза у ревизији финансијских извештаја и функционисања одговарајућих интерних контрола, предложених кориговања финансијских извештаја и слично. Интерни ревизори имају другачију функцију од функције екстерних ревизора. Она је шира и дубља него код екстерних ревизора. Њихова функција је да менаџере широм организације снабдевају информацијама које су потребне да би ефективно испунили своје обавезе. Интерна ревизија поступа као независна активност провере операција мерењем и оценом адекватности контроле, као и ефективности и ефикасности извршења.

Дакле, извештаји интерне ревизије треба да садрже циљ, обим и резултате интерне ревизије, а посебно и мишљење интерног ревизора о наведеним проблемима; предлоге, савете и препоруке за могућа побољшања и корективне акције, посебне доказе за преваре и друге облике незаконитости. У циљу отклањања уочених недостатака, интерна ревизија има обавезу да прати провођење препорука и предузимање корективних акција.

Уколико екстерни ревизор жели користити рад интерне ревизије, према стандардима ревизије, он треба да провери рад интерне ревизије и оцени да ли је исти прикладан за ту намену. Одговорност за извештај и мишљење о реалности и објективности рачуноводствених извештаја, остаје искључива одговорност екстерног ревизора и да ту одговорност он не може пренети, ни поделити са интерном ревизијом.

Улога интерних ревизора у случају откривања неправилности или сумње на превару током обављања интерне ревизије је веома значајна. Према прихваћеним стандардима, интерни ревизори морају поседовати довољно знање да би могли извршити процену ризика од преваре и начина на који организација управља тим ризицима, али се од њих не очекује да имају исти ниво стручности као лице чија је примарна обавеза откривање и истраживање преваре.

Стручност и дужна пажња интерног ревизора не значи да интерни ревизор мора открити све неправилности и одступања од ва-

жећих прописа, али мора упозорити на неправилности које могу бити показатељи преваре. Од интерних ревизора се очекује да размотре неправилности и преваре као могуће појавне облике ризика, а посебно приликом ревидирања процеса који су изложенији неким врстама ризика, као што су: руковање готовином; имовина и залихе; уговори и дозволе; примања средстава из других извора изван субјекта; исплата средстава субјекта и путни трошкови.

Ако интерни ревизор посумња на превару у току обављања ревизије, он прекида поступак ревизије и о томе обавештава руководиоца јединице за интерну ревизију, који је дужан без одлагања у писаној форми обавестити руководиоца субјекта. Руководилац субјекта дужан је након пријема обавештења предузети потребне радње и обавестити надлежне органе.

Интерну ревизију често је корисно обавити након што је превара откривена и процесуирана како би се утврдило: да ли су контроле за спречавање преваре постојале, да ли је контрола била довољна да би се дала оправдана гаранција за њено спречавање, да ли је контрола функционисала како је предвиђено, могу ли додатне контроле бити адекватне и могу ли остали руководиоци субјекта и интерни ревизори извући какву поуку.

Иако је прописано да градови Републике Србије треба да успоставе службу за интерну ревизију и да служба не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководилац, ипак је наведена одредба испуњена само код седам градова и АП Војводине. Код осталих 19 градова није успостављена служба за интерну ревизију или није успостављена на одговарајући начин, с тим да у шест градова није запослен ниједан интерни ревизор, док су код осталих запослени по један или два интерна ревизора. Код општина је исто тако недовољно урађено по питању успостављања интерне ревизије.

Велики је значај ефикасног и ефективног система интерне финансијске контроле у јавном сектору, јер доприноси успешнијем и одговорнијем коришћењу јавних средстава на свим нивоима. Развојем овог система, у јавни сектор се уводи нови приступ управљању кроз дефинисање стратешких циљева у обављању делатности, сагледавање ризика, као и успостављање јачих контролних механизма у прикупљању и трошењу јавних средстава и успешном решавању захтева из преговарачких поглавља 5 и 32.

## Литература:

- Андрић М., „Ревизија“, II издање, Економски факултет Суботица, 1999.
- Беке-Тривунац Ј., и други, „Интерна ревизија, управљање, ризици, контрола“, II допуњено издање, Институт за економику и финансије, Београд, 2014.
- Пејовић Д., „Ревизија јавног сектора“, Државна ревизорска институција, Београд, 2012. године.
- Пикет С.К.Х., „Основни приручник за интерну ревизију“, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2007.
- Пикет С.К.Х., „Планирање ревизије на бази ризика“, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2011.
- ISSAI 1610 – Коришћење резултата рада интерних ревизора
- Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016 и 113/2017).
- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013).
- <https://uirs.rs/standardi-i-smernice/obavezne-smernice/definicija-interne-revizije/>
- <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>
- <https://uirs.rs/wp-content/uploads/2016/12/eticki-kodeks.pdf>