

UDK 658.14:657.63  
DOI: 10.7251/FIN1602007K  
Franc Koletnik\*

PRETHODNO SAOPŠTENJE

# Vrste interne revizije i stručni nadzor internih revizora

## The types of internal audit and professional supervision of internal auditors

### Rezime

Malo je teorijskih rasprava i primjera dobre prakse o vrstama interne revizije koje, po vremenu, sadržaju, namjeni, ciljevima i/ili drugim karakteristikama, značajno odstupaju od redovnih i opštih revizija. U internoj reviziji stoga postoji više dilema koje ukazuju na potrebu za ispitivanjem tipova internih revizija na način koji neće narušiti temeljne postulate na kojima i počiva savremena interna revizija.

U oblasti interne revizije, koja je potporna aktivnost nosiocima poslovnog odlučivanja, srećemo se sa redovnim, vanrednim i sporednim ili posebnim revizijskim procesima, koje treba organizovati, koordinisati i nadzirati u skladu sa pravilima te struke.

Stručni nadzor interne revizije ne treba poistovjetiti sa vanrednom ili posebnom internom revizijom, pošto se radi o stručnoj procjeni pravilnosti već potpuno obavljene interne revizije, ili samo određenih radnih aktivnosti internog revizora. Takav nadzor može obaviti samo stručna osoba – obučen vještak poslova interne revizije, koji nije bio neposredno i/ili posredno uključen u spornu aktivnost interne revizije.

**Ključne riječi:** redovna interna revizija, vanredna interna revizija, posebna interna revizija, nerevizorski posao, stručni nadzor, radna etika.

### Abstract

There is little theoretical discussion and examples of good practice on the types of internal audit as such, by time, content, purpose, objectives and/or other characteristics differ substantially from the ordinary and general audit. Therefore, there are more dilemmas that suggest the need to examine types of internal audits in a way which will not undermine the fundamental postulates that underlie the modern internal audit.

In the area of internal audit, which is to support business decision-making, we are faced with regular, emergency and ancillary or special auditing processes, which should be organized, coordinated and monitored in accordance with the rules of the profession.

Supervision of internal audit should not be confused with emergency audit or a special internal audit, since it is a professional assessment of the correctness already fully completed internal audit, or only certain work activities Internal Auditor. Such supervision can be done only by qualified personnel - trained expert internal audit, which was not directly and / or indirectly involved in the disputed internal audit activity.

**Keywords:** regular internal audit, extraordinary internal audit, special internal audit, non-audit work, supervision, work ethic.

### UVOD

U struci i aktivnostima interne revizije, kao i kod njenih korisnika, uglavnom se govori o internoj reviziji uopšte, ne i o posebnim tipovima iste. Naročito je malo teorijskih rasprava i primjera dobre prakse o vrstama interne revizije koje, po vremenu, sadržaju, namjeni, ciljevima i/ili drugim karakteristikama, značajno odstupaju od

redovnih i opštih revizija. Međunarodni standardi poslovne prakse interne revizije ne pominju redovne, vanredne i posebne revizije, već govore samo o internim revizijama čija je namjena davanje garanta i/ili savjetovanje. Posljedično se u praksi interne revizije pojavljuju dileme prilikom određivanja onih internih revizija koje nisu u sastavu redovnih poslova interne revizije i njihovog planiranja, a koje se po pravilu pojavljuju nasumično i neplanirano, uz to da

\* Doktor ekonomskih nauka na području računovodstva, redovni univ. prof. računovodstva i revizije u penziji. e-mail adresa: franc.koletnik@guest.um.si

njihova namjena i ciljevi mogu biti značajno drugačiji od običnih, tj. redovnih revizija. Najčešće ih naručioci i praktičari tretiraju kao posebne, a ponekad i kao vanredne interne revizije.

U internoj reviziji stoga postoji više dilema koje ukazuju na potrebu za ispitivanjem tipova internih revizija na način koji neće narušiti temeljne postulate na kojima i počiva savremena interna revizija. Pritom smo postavili sljedeće pretpostavke i ograničenja:

- poslovi interne revizije mogu biti redovni, vanredni i posebni; za sve važe pravila struke koja čine obavezni profesionalni okvir djelovanja interne revizije; u suprotnom, treba utvrditi okvir profesionalnog ponašanja po kojem je posao interne revizije obavljen;
- sve vrste poslova interne revizije treba obavljati u skladu sa etikom profesije; u sporazumu sa naručiocem treba opredijeliti područje, namjenu i ciljeve posla, izabrati prihvatljiv način (= metodiku) revidiranja i izvještavanja, ocijeniti vrijeme potrebno za revidiranje i odrediti odgovornog nosioca posla;
- naručilac od nosioca posla interne revizije očekuje nepristrasne i nezavisne zaključke i mišljenje, kao i konstruktivne predloge za poboljšanje poslovnog područja koje je predmet revidiranja; nosilac revizijskog posla ne smije formirati svoja mišljenja pod uticajem interesa naručioca ili drugih lica, jer bi to ograničavalo njegovu nezavisnost i nepristrasnost;
- ukoliko zadatak interne revizije nije dogovoren i ispunjen u skladu sa navedenim pretpostavkama i ograničenjima, nije moguće govoriti o redovnom, vanrednom ili posebnom poslu interne revizije, već se u tom slučaju radi o nerevizijском poslu;
- redovni, vanredni i posebni posao interne revizije treba strogo razlikovati od stručnog nadzora internog revizora.

## 1. STRUČNE OSNOVE ZA PROUČAVANJE PREDMETA

Istraživanju problema smo pristupili iz sljedećih perspektiva:

- *Opšti racionalni način tretiranja problema*

Razmišljanjem na racionalan način pri proučavanju nastojimo da potražimo opšte karakteristike poslova koje su im svima zajedničke, kao i posebne karakteristike koje su prisutne kod određenih vrsta

**Tabela 1.** Vrste poslova interne revizije, vrste nerevizijских poslova i stručni nadzor

Intelektualne usluge		Poslovi interne revizije				Nerevizijски poslovi
		Redovni	Vanredni	Posebni	Stručni nadzor	
Interna revizija	Davanje garanta usaglašenosti	x	x	x	x	
	Savjetovanje	x	x	x	x	
	Nadziranje poslova	x	x	x	x	
Ostali poslovi nerevizijske prirode						x

poslova. Na ovaj način dolazimo do redovnih, vanrednih i posebnih stručnih poslova.

- *Tretiranje problema u srodnim strukama i aktivnostima*

Istraživanja u svim naukama i strukama potkrijepljena su univerzalnim postulatima, te je stoga moguće međusobno upoređivati i preuzimati slične ili jednake zaključke. Posljedično su redovni, vanredni i posebni stručni zadaci prisutni i u drugim revizijskim i nerevizijским poslovima.

- *Tretiranje problema na jezičko-etimološki način*

Sa jezičko-etimološke strane možemo doći do jedinstvenog i konciznog razumijevanja redovnih, vanrednih i posebnih poslova, bez obzira na aktivnost i/ili struku koja je tretirana. U tom slučaju, kognitivne baze predstavljaju rječnik književnog jezika i drugi domaći i strani leksikoni.

- *Tretiranje problema u domaćoj i stranoj praksi interne revizije*

Doktrina svake struke ima potporu u vidu odabrane teorije i dobre prakse. Stoga je oportuno tražiti odgovore u praksi koja je predmet našeg proučavanja. Zanima nas da li je u postojećoj struci interne revizije prisutno razumijevanje i podjela poslova na redovne, vanredne i posebne.

U svjetlu navedenih osnova za proučavanje zadatka potražićemo odgovore na postavljena pitanja.

## 2. VRSTE INTERNIH REVIZIJA

Aktivnosti interne revizije obuhvataju usluge davanja garancija usaglašenosti i savjetovanje, s tim da davanje garancije usaglašenosti još uvijek ima primarno mjesto. Savjetodavni rad je moguće obavljati samo ako je zadovoljena temeljna pretpostavka da revizorova nezavisnost, nepristrasnost i profesionalna etika nisu ugroženi. Obje vrste usluga je moguće grupisati u redovne, vanredne i posebne poslove interne revizije.<sup>1</sup> Ukoliko se interni revizor bavi dodatnim aktivnostima, onda govorimo o nerevizijским poslovima. U tom slučaju je interni revizor samo poslovno-ekonomski stručnjak, a ne interni revizor. Moramo biti oprezni i sa stručnim nadzorom rada internih revizora, koji neki neopravdano svrstavaju u vanredne ili čak posebne vrste revizije. To nije ni posao interne revizije ni nerevizijски posao, već samo provjera profesionalnosti i etike internih revizora.

<sup>1</sup> U drugim revizijama poznajemo srodne vrste, na primjer u poreskim revizijama autori govore o opštim i posebnim revizijama, unutar njih o redovnim i vanrednim, a unutar redovnih i vanrednih još i o potpunim i skraćenim revizijama. Vidi: F. Koletnik, *Poreska revizija*, Ekonomsko-poslovni fakultet UM Maribor, 2009. U okviru spoljne revizije poznajemo takođe redovne, vanredne i posebne vrste revizije. Vidi: F. Koletnik, *Spoljno revidiranje*, Ekonomsko-poslovni fakultet UM Maribor, 2008.

## 2.1. Redovni poslovi interne revizije

U svakoj organizovanoj djelatnosti sa ustaljenim profesionalnim i etičkim standardima moguće je govoriti o stalnim i redovnim poslovima za koje je tipično sljedeće:

- obavljaju se kontinuirano i mogu se predvidjeti i planirati; radi se standardizovanim i redovnim poslovima;
- postoje potrebni kadrovski i drugi uslovi za njihovo ostvarivanje;
- priroda obavljanja ovih poslova omogućava njihovo objedinjavanje, kao i standardizaciju radnih aktivnosti;
- nosioci ovih poslova razvijaju ili već posjeduju vještine, odnosno praktične sposobnosti, koje mogu korisno upotrijebiti prilikom obavljanja istih ili sličnih poslova u budućnosti;
- moguće je uspostaviti redovni i vanredni stručni nadzor.

Sve nabrojane karakteristike imaju takođe i redovni poslovi interne revizije, od davanja garancija usklađenosti do savjetovanja, koje obavljaju njihovi nosioci po pridobijanju stručnih znanja i vještina uz usklađivanje rada sa pravilima struke. Redovna interna revizija (engl. *ordinary interne auditing*; njem. *regelmäßige interne Revision*) jeste, dakle, planirano i uobičajeno savjetovanje i provjeravanje regularnosti i integriteta redovnih poslovnih procesa i stanja, kao i rezultata poslovanja, uzimajući u obzir procjenu poslovnog rizika.

## 2.2. Vanredni poslovi interne revizije

Kod vanrednih poslova govorimo o stručnim radnjama koje se ne obavljaju rutinski i nemaju prirodu redovnih po sadržaju, vremenu i/ili ostalim uslovima obavljanja rada. Najpreciznije objašnjenje je da su to poslovi koji ne predstavljaju dio redovnih aktivnosti i zadataka, koje je ponekad moguće i predvidjeti, kao recimo u određenim djelatnostima poput vanrednih studija, vanrednih ispitnih rokova, statusa vanrednih studenata i tome slično. Prema tome, radi se o stručnim radnjama koje nisu u sklopu redovnih zadataka, zaduženja, običaja i prakse.

O vanrednim poslovima stoga govorimo u slučaju kada se istim ne mogu pripisati karakteristike koje važe za redovne poslove. Za njih je, prije svega, tipično sljedeće:

- obavljaju se povremeno, dakle, nekontinuirano, i po pravilu se ne mogu predvidjeti i planirati;
- za ostvarivanje ovih poslova ne postoje uvijek svi potrebni kadrovski i ostali resursi;
- priroda obavljanja ovih poslova ne omogućava njihovo objedinjavanje, kao i standardizaciju svih radnih aktivnosti;
- nosioci vanrednih poslova po pravilu ne vladaju opsežnim vještinama koje su preduslov za obavljanje istih u dugom roku, a koje su tipične za redovne poslove; zbog toga su kod njih još više značajni profesionalna odvažnost, kreativno razmišljanje, te želja za sticanjem znanja i novim izazovima,
- vanredni poslovi su podložni većem profesionalnom riziku, pa stoga treba uspostaviti pooštrene mjere stručnog nadzora.

O vanrednoj internoj reviziji (engl. *extraordinary internal audit*; njem. *aussergewöhnliche interne Revision*) govorimo u slučaju kada nastupi neočekivana potreba za neplaniranom, odnosno nepredviđenom i najčešće jednokratnom internom revizijom određenog poslovnog događaja i/ili stanja. Vanredni posao interne revizije je vezan sa neobičajenim poslovima i/ili drugim događajima ili stanjima, ili sa novim okolnostima za koje naručilac želi dobiti nezavisno i nepristrasno mišljenje revizora, sve radi preciznog razumijevanja revidiranog događaja ili stanja. Karakteristični razlozi i primjeri vanrednih internih revizija su sljedeći:

- vanredni posao interne revizije koji nije u sastavu godišnjih, polugodišnjih ili drugih planova interne revizije, jer za isti nije moguće unaprijed predvidjeti potrebu, razlog, namjenu, kao ni cilj, vrijeme, potrebne elemente i troškove izvršenja takvog posla; radi se o neplaniranom poslovnom događaju ili stanju, ili o mogućoj sumnji na kažnjivu ili nedozvoljenu aktivnost, odnosno stanje;
- za vanredni posao interne revizije važe ista stručna pravila kao za sve ostale poslove interne revizije; može zahtijevati posjedovanje dodatnih znanja i vještina koje nisu prisutne kod ostalih redovnih revizija; ukoliko priroda posla zahtijeva određena odstupanja treba u opisu posla nedvosmisleno objasniti vrstu i razloge takvih odstupanja;
- vanredna interna revizija čiji je nosilac drugi interni revizor jer naručilac želi imati dodatno nezavisno i nepristrasno mišljenje revizora usljed novih okolnosti, visokog rizika za donošenje odluke i dobijanja novih saznanja; radi se o ponovnoj (višoj) internoj reviziji koja se naziva i superrevizijom;
- vanredni posao interne revizije je, po pravilu, jednokratna aktivnost interne revizije koja se ne uključuje uvijek u buduću redovne poslove interne revizije;
- ostale vanredne interne revizije, uzimajući u obzir nove okolnosti i saznanja, kao i vanredne potrebe naručilaca tih usluga.

## 2.3. Posebni poslovi interne revizije

O posebnim poslovima govorimo kada se oni značajno razlikuju od prirode opštih, po pravilu redovnih i planiranih poslova. Njima poboljšavamo efikasnost, efektivnost i uspješnost poslovnih procesa, zbog čega imaju sve veći značaj za internu reviziju. Za posebne vrste internih revizija (engl. *special internal audit*; njem. *spezielle interne Revision* njem. *Sonderprüfung*) važe sljedeće karakteristike:

- posebna interna revizija se po pravilu bavi posebnim poslovnim područjima, stanjima i uslovima; može se raditi o redovnoj ili vanrednoj internoj reviziji koja se po mnogim karakteristikama razlikuje od redovnih ili vanrednih revizija; obično su to poslovi izuzetnog značaja usljed pojave posebnih razloga;
- posebni posao interne revizije se može obavljati jednom ili u više navrata i može se uključiti u plan rada interne revizije; obično je moguće predvidjeti razlog, namjenu, ciljeve, vrijeme, potrebne elemente i troškove ovog posla;
- tipična poslovna područja za posebne poslove interne revizije jesu: područja procjenjivanja (interna revizija ekonomskog analiziranja, ispitivanja, istraživanja); područja ekonomskog planiranja i projektovanja (interna revizija budžetiranja); područja poslovnog organizovanja i koordinacije; područja procesa u pomoćnim djelatnostima; područja saniranja, stečajeva i drugih aktivnosti u organizaciji;
- za posebne poslove interne revizije obično važe ista stručna pravila kao i za redovne poslove; ukoliko priroda posla zahtijeva određena odstupanja treba u opisu posla nedvosmisleno objasniti vrstu i razloge takvih odstupanja; za izvršenje ovih poslova nosiocu su potrebna dodatna i specifična znanja; uglavnom ovi poslovi nemaju objedinjena i/ili standardizovana pravila struke u svakom pogledu;
- posebni revizijski posao mora biti pažljivo prekontrolisan iz više perspektiva i razumno dogovoren sa naručiocem (razlog, namjena, ciljevi, izvršenje i dr.).

Posebni poslovi interne revizije mogu biti:

- davanje garancije usklađenosti ili savjetovanje na područjima ekonomskog analiziranja, poslovnog planiranja i budžetiranja;
- davanje garancije usklađenosti i savjetovanje po narudžbini rukovodstva i/ili nadzornog organa usljed sumnje na nedozvoljene aktivnosti (Kopetzky Matthia, 2010);
- davanje garancije usklađenosti i savjetovanje na području organizovanja, koordinacije i poslovnog nadziranja i upravljanja;
- davanje garancije usklađenosti i savjetovanje u sekundarnim aktivnostima organizacije (vještačenje, savjetovanje, edukacija, poslovna kultura) (Hubertus Eichler, 2015);
- davanje garancije usklađenosti i savjetovanje u sanacijskim, likvidacijskim i stečajnim postupcima; davanje garancije usklađenosti i savjetovanje na području računarstva u oblaku (engl. cloud computing), efikasne upotrebe (ključnih) sredstava za rad i drugo (Hubertus Eichler, 2015);
- davanje drugih garancija i pružanje drugih savjetovanja po narudžbini uprave i organa nadziranja.

### 3. NEREVIZIJSKI POSLOVI

O nerevizijским poslovima (engl. *non-audit services*; njem. *Nicht-prüfungsleistungen*) govorimo onda kada isti nisu u skladu sa stručnim pretpostavkama, osnovama i ostalim načelima interne revizije, te stoga za njih ne važi hijerarhija pravila struke internog revidiranja. U nerevizijske poslove svrstavamo različite intelektualne poslovno-ekonomske usluge koje je interni revizor sposoban da obavlja a koje nisu u suprotnosti sa pravilima struke internog revidiranja i njegovih poslova. Kod ovih poslova ne govorimo o garancijama usaglašenosti i savjetovanju u okviru važeće doktrine interne revizije, već o (pro) davanju stručnih rješenja koje naručiocu mogu pomoći u eliminaciji poslovnih slabosti ili poboljšanju ekonomike poslovanja. Radi se o intelektualnim uslugama koje se odnose na operativno izvršenje pomoćnih aktivnosti kao što su: računovodstvo, finansiranje, sudsko i ostale vrste vještačenja, studije izvodljivosti, ocjenjivanje vrijednosti sredstava, obaveza i preduzeća itd. Nerevizijske poslove može izvoditi osoba koja za to ima potrebna znanja, vještine, kao i odgovarajuće dozvole ukoliko su iste potrebne.

### 4. STRUČNI NADZOR I NEETIČNOST INTERNIH REVIZORA

#### 4.1. Stručni nadzor u internoj reviziji

Pored razgraničavanja i razumijevanja redovnih, vanrednih i posebnih internih revizija, moramo razlikovati još i redovni i vanredni stručni nadzor (engl. *professional supervision*; njem. *Fachtaufsicht*) internih revizora. Neki izvršioци i naručioци stručnog nadzora nazivaju ga vanrednom revizijom, što je, naravno, pogrešno. Drugi nedostatak je također u razumijevanju revizijskog izvještaja i mišljenja kada naručilac nije saglasan sa revizorovim zaključcima i mišljenjima. Pritom se ignoriše činjenica da je revizija plod intelektualnog rada i

da od njenog nosioca očekujemo nezavisno i nepristrasno mišljenje, ali i zaboravlja da je to mišljenje lična procjena revizora koje je dato u skladu sa određenim postulatima i ograničenjima struke. Takvo mišljenje je, uprkos očuvanju stručnog i etičko-profesionalnog integriteta, ipak lične prirode i predstavlja rezultat njegovog znanja, vještina i razumijevanja problema. Mora biti jasno da je svako stručno ili drugo mišljenje samo težnja ka traženju prihvatljive istine. Stoga je moguće da dva ekvivalentna vještaka, koja obavljaju djelatnost u skladu sa kodeksom struke, prilikom provjeravanja istog ili sličnog zadatka nemaju istovjetna mišljenja. Nije svaka razlika u mišljenjima vještaka stručna greška i/ili nemarnost. U drugim strukama, poput medicine, posebno je istaknuta razlika između stručne komplikacije i stručne greške. Stručna komplikacija je nepredvidiv, ponekad i nesavladiv stručni problem, koji nosilac posla uprkos poštovanju kodeksa struke i moralnih pravila ne može uspješno riješiti. Iz tog razloga komplikaciju nije moguće tretirati ni kao stručnu grešku niti kao stručnu nemarnost.<sup>2</sup>

Drugačije je kada vještak ne obavi svoj zadatak na etički i profesionalan način, usljed čega naručilac neće dobiti očekivanu uslugu, odnosno neće dobiti stručno prihvatljivo mišljenje. Posljedično, naručilac može biti materijalno, duševno ili na neki drugi način povrijeđen, te stoga želi da se izvede stručni nadzor nad nosiocem tog posla, što po pravilu vodi do sankcije sudskog ili stručnog značaja. Cilj svakog stručnog nadzora mora biti nedvosmislen: vještak koji je sposoban da obavlja datu djelatnost, može ispitati i ocijeniti da li je stručni rad drugog lica u istoj djelatnosti u svakom pogledu saglasan načelima i pravilima struke. Korekcije se vrše takozvanom superrevizijom neobičajenih, odnosno nasumičnih događaja i/ili stanja. Ovim oblikom nadzora želimo dobiti mjerodavne dokaze koji će potvrditi ili odbaciti sumnju o neprofesionalnom djelovanju odnosno nemarnosti.

Provjeru profesionalnosti rada nosioca određenog posla interne revizije vršimo *redovnim ili vanrednim nadzorom*, koji možemo povjeriti samo vještaku za internu reviziju, sa namjenom da ovaj ispita i ocijeni da li je nosilac spornog posla rad izvršio u skladu sa načelima i pravilima koje nalaže struka interne revizije. Ovo stručno ispitivanje i procjena može biti redovnog ili vanrednog karaktera. Govorimo o redovnom stručnom nadzoru onda kada to zahtijeva važeća doktrina internog revidiranja i taj nadzor je obično preventivnog karaktera. Sa druge strane, kada vanredni, iznenadni i nepredvidivi primjeri ukazuju na moguću stručnu grešku, radi se o vanrednom stručnom nadzoru i on ima korektivni karakter.

Da ne bi došlo do stručne zabune, pri razumijevanju vrsta internih revizija i njihovog razlikovanja od stručnog nadzora, bolje je da govorimo o *stručnom nadzoru* i o *nadzorniku* u internoj reviziji, a ne o nekim višim, ponovnim ili superrevizijama. Apsolutno nije prihvatljivo da stručni nadzor nazovemo vanrednom ili posebnom revizijom. Rezultat stručnog nadzora je izvještaj vještaka (ekspertiza) sa zaključcima i mišljenjima (stručnom izjavom) nosioca stručnog nadzora. U zaključnom dijelu izvještaja su predstavljeni:

- predmet, nosilac predmeta (nadzornik odnosno nadzorni tim), vrijeme, mjesto i uslovi ispitivanja, kriterijumi ocjenjivanja;
- način pridobijanja dokaza o stručnom ophođenju nosioca poslova interne revizije koji je predmet redovnog ili vanrednog stručnog nadzora;
- nadzornikova nezavisna i nepristrasna procjena stručnog i etičko-profesionalnog ophođenja internog revizora;

<sup>2</sup> Poučna kineska poslovnica iz područja medicine kaže: Ukoliko si jako bolestan, obidi makar tri ljekara. Kada želimo smanjiti rizik pri donošenju odluke, možemo potražiti više verzija istinitog stanja; one koje su jednake ili veoma blizu stvarne istine biće za korisnika prihvatljivije od ostalih. Radi se o logičnom zaključku u skladu sa maksimumom: Više ljudi – više znanja. Slično shvatanje postoji takođe u vještačenju, kada se za sporan slučaj angažuje više vještaka, te stoga posljedično možemo imati više različitih ekspertskih mišljenja.

- zaključci i mišljenje (stručna izjava) nadzornika na podlozi upotrijebljenih kriterijuma i pribavljenih dokaza.

U dijelu izvještaja koji sadrži zaključno mišljenje nadzornika mora biti na koncizan (jasan, precizan, jezgrovit) način predstavljen sud o stručnim i/ili etičko-profesionalnim nedostacima pri datoj internoj reviziji. Ukoliko naručilac stručnog nadzora to želi, sadržaj izvještaja mogu biti i konstruktivni predlozi za razrješavanje nastalih nedostataka.

Inicijativa za stručni nadzor po pravilu potiče od naručioca posla interne revizije koji smatra da zadatak nije prikladno obavljen. Stoga on nije ni dobio dogovorene usluge koje je bilo potrebno izvršiti u skladu sa kodeksom struke. U tom slučaju, interni revizor nije na pravilan način prepoznao predmet, odnosno problem, a takođe nije na adekvatan način pripremio plan rada i/ili nije izvršio zadatke kako to zahtijeva struka. Usljed toga se naručilac može osjetiti materijalno ili na drugi način oštećenim, pa prije nego što preduzme bilo kakvu odluku na osnovu izvještaja revizora, želi pridobiti nepristrasno mišljenje o mogućem neprofesionalnom ophođenju izvršioca te intelektualne usluge. U takvim primjerima se uključuje vodstvo i/ili

nadzorni organ organizacije koji donosi odluku o naručivanju procjene stručnosti internog revizora i za to imenuje **komisiju za stručni nadzor** datog revizijskog posla. Nakon dobijanja izvještaja komisije, moguće je odrediti da li su dokazi za izricanje potrebnih sankcija internom revizoru (građanskopravna i/ili radnopravna tužba, krivična prijava i dr.) dovoljno pouzdani. Prije nego što se donese odluka o sankciji, moguće je zatražiti mišljenje **komisije za ekspertski nadzor** pri stručnoj organizaciji. Govorimo o stručnom subnadzoru, i to obično u primjerima kada zaključci komisije za stručni nadzor ukazuju na grubu profesionalnu nemarnost, zbog čega može čak i nadležni organ organizacije u kojoj je interni revizor dobio stručni naziv dobiti sankciju poput javne opomene, oduzimanja stručnog naziva i slično.

Komisija za ekspertski nadzor pri stručnoj organizaciji, koja je internom revizoru dodijelila stručni naziv i/ili dala profesionalno ovlaštenje (licencu), može se smatrati najvišim stručnim tijelom za procjenu (ne)usklađenosti rada njenih članova sa kodeksima profesije. Kada se u to uključe i nosioci pravosudnog sistema (tužioc, sudovi), onda se, po odrebi suda, može uključiti u razrješavanje spornog slučaja i sudski vještak za područje interne revizije.

**Tabela 2.** Dijagram toka vanrednog stručnog i ekspertskog nadzora u internoj reviziji

1. korak	Posao interne revizije X (davanje garancije usklađenosti ili savjetovanje)	Izvještaj o poslu interne revizije ukazuje na (grube) povrede profesionalnog kodeksa interne revizije
	↓	
2. korak	Vodstvo i/ili nadzorni organ organizacije	Vodstvo i/ili nadzorni organ organizacije određuje komisiju za vanredni stručni nadzor rada internog revizora
	↓	
3. korak	Komisija za vanredni stručni nadzor rada internog revizora u datoj organizaciji	Komisija za vanredni stručni nadzor obavlja zadatak i daje stručni izvještaj sa zaključcima, mišljenjima i preporukama
	↓	
4. korak	Vodstvo i/ili nadzorni organ organizacije izučava izvještaj komisije o vanrednom stručnom nadzoru i prihvata donesene mjere, međutim, prije izvršenja istih, želi dobiti još i mišljenje komisije za vanredni ekspertski nadzor pri stručnoj organizaciji	Razmatranje izvještaja komisije za vanredni stručni nadzor
	↓	
5. korak	Stručna organizacija određuje komisiju za ekspertski nadzor	Komisija za ekspertski nadzor obavlja stručni subnadzor i podnosi izvještaj naručiocu tog nadzora
	↓	
6. korak	Vodstvo i/ili nadzorni organ organizacije izučava i izvještaj komisije za vanredni ekspertski nadzor i prihvata mjere prema internom revizoru	Mjere koje se mogu preduzeti prema internom revizoru: <ul style="list-style-type: none"> <li>- radnopravna sankcija,</li> <li>- građanskopravna sankcija,</li> <li>- krivičnopravna sankcija (prijava),</li> <li>- profesionalna sankcija pri stručnoj organizaciji</li> </ul>
	↓	
7. korak	Sudski postupak protiv internog revizora	U zavisnosti od vrste kažnjivog ili drugog nedozvoljenog djelovanja, krivični postupak može biti građanskopravni, radnopravni i/ili drugi pravni postupak

8. korak	↓	Nalog suda o uključenju sudskog vještaka za područje internog revidiranja
9. korak	Sudska presuda (epilog)	Optužba ili oslobađanje od kažnjivog ili drugog nedozvoljenog djelovanja

#### 4.2. Neetičnost u internoj reviziji

Profesionalna etika je obavezna komponenta rada svakog internog revizora. Nezavisno od saglasnosti pojedinca, važi opšta pretpostavka o postojanju ispravnih i štetnih radnji. U slučajevima kada se ispravno stručno rješenje može dovesti u pitanje, dolazi do nesuglasica između pojedinih internih revizora o tome šta je profesionalno i etički prihvatljivo i koji subjekat treba da o tome donese sud. Iz tog razloga su potrebna opšta uputstva za razrješenje ovakvih problema. Prvi korak u takvim slučajevima je da kolega na istom položaju, dakle interni revizor, ili neko drugi ko je doznao za diskutabilno profesionalno i etičko ponašanje, razgovara sa tom osobom i upozori je da svojim radom i ophođenjem narušava ugled struke i da nije upoznat sa njenim kodeksom. Ukoliko ovi naponi ne urode plodom, opažanja se mogu prenijeti nadređenoj

osobi, međutim, u slučaju da i na toj ravni ne bude odziva, treba se obratiti stručnoj organizaciji koja je tom revizoru dodijelila stručni naziv. Ista će slučaj proučiti, zauzeti stav i, potencijalno, preduzeti mjere prema činiocu neetičnog ponašanja.

Stručna organizacija može biti primalac anonimnih ili drugih prijava koje posreduju njeni članovi i/ili druge osobe, nakon opravdane sumnje na djelovanje internog revizora koje nije u skladu sa kodeksom profesije. U tom slučaju, zadatak stručne organizacije je da ocijeni opravdanost te sumnje i odredi stručni nadzor ili odbije prijavu. Za takve stručne nadzore od naručioca i izvršioca mora dobiti potrebnu osnovu, te imenovati komisiju za vanredni stručni nadzor, koja će dati zaključke i predloge. Sve pomenuto čini osnovu na kojoj će se zasnivati sud o djelima internog revizora, ali i moguće mjere koje se prema njemu mogu podnijeti.

**Tabela 3.** Kriterijumi za preduzimanje mjera stručne organizacije po obavljenom stručnom nadzoru

Kriterijumi za preduzimanje mjera	
1.	<b>BEZ PREDUZIMANJA MJERA</b>
	Stručnim nadzorom nisu bili utvrđeni značajni nedostaci: - u stručnom radu nema prisutnih značajnih stručnih nedostaka koje bi ukazale na nemaran rad; - rad internog revizora nije prouzrokovao materijalnu i/ili bilo koju drugu štetu primaocu revizijskog izvještaja i mišljenja; - nema prisustva namjernog prekršaja ili drugih nedozvoljenih aktivnosti.
2.	<b>(JAVNA) OPOMENA</b>
	Prisutni su značajni stručni nedostaci, koji, međutim, ne ukazuju na ozbiljnu nemarnost i/ili zloupotrebu: - rad sadrži nenamjerne stručne greške, - rad nije prouzrokovao veću štetu i zabludu kod naručioca, - nema prisustva namjernog prekršaja ili drugih neprihvatljivih stručnih aktivnosti i/ili profesionalnog ponašanja.
3.	<b>ODUZIMANJE STRUČNOG NAZIVA</b>
	Greške u internom revidiranju ukazuju na ozbiljnu profesionalnu nemarnost, nebrigu i/ili zloupotrebu: - otkriveno je da je stručni naziv dobijen putem prevare; - prisutna je ozbiljna povreda etičko-profesionalnih pravila i/ili zloupotreba dokaza; - namjerno dovođenje u zabludu naručioca pogrešnim i/ili neutemeljenim zaključcima, mišljenjima i predlozima koji su uzrok zablude i materijalne i/ili druge štete; - svjesno nepoštovanje (ignorisanje) obavezujuće stručne doktrine internog revidiranja; - neutemeljeno i zlonamjerno nipodaštavanje revizijske struke i profesionalne etike internih revizora.

### ZAKLJUČAK

U svakoj uređenoj djelatnosti treba težiti tome da se ista realizuje u skladu sa profesionalnim i etičkim standardima, jer u protivnom nećemo ispuniti svrhu poslovanja i dostići ciljeve. Zato govorimo o potrebnom organizovanju, koordinaciji i nadziranju temeljnih, sekundarnih i pomoćnih aktivnosti, u okviru kojih se odvijaju redovni (stalni), vanredni (povremeni) i sporedni ili posebni procesi. Rezultat ovih procesa su redovni, vanredni i sporedni proizvodi ili usluge. Na području interne revizije, koja je potporna aktivnost nosiocima poslovnog odlučivanja, takođe se srećemo sa redovnim, vanrednim i sporednim ili posebnim revizijskim procesima, koje treba organizovati, koordinisati i nadzirati u skladu sa pravilima te struke.

Stručni nadzor interne revizije ne treba poistovijetiti sa vanrednom ili posebnom internom revizijom, pošto se radi o stručnoj procjeni pravilnosti već potpuno obavljene interne revizije, ili samo određenih radnih aktivnosti internog revizora. Takav nadzor može obaviti samo stručna osoba – obučen vještak poslova interne revizije, koji nije bio neposredno i/ili posredno uključen u spornu aktivnost interne revizije.

Pisac članka je svjestan da sa predstavljenim mišljenjima nije iscrpio sve ono što danas podrazumijevamo pod internom revizijom i stručnim nadzorom internih revizora. Svjestan je takođe i različitih praksi i teorija te je stoga zahvalan svima za stručno utemeljene stavove, komentare i sugestije.

**IZVORI**

1. Koletnik, F., *Davčna revizija*. Ekonomsko-poslovna fakulteta UM Maribor, 2009.
2. Koletnik, F., *Zunanje revidiranje*. Ekonomsko-poslovna fakulteta UM Maribor, 2008.
3. Kopetzky, M., Standard „Sonderuntersuchung“. *Zeitschrift für Interne Revision – ZIR*. Erich Schmidt Verlag, Berlin 5/2010.
4. Hubertus, E., Prüfung der Organisations-/Unternehmenskultur (ZIR 4/15) in DIIR-Arbeitskreis „Interne Revision im Krankenhaus“: Prüfung der ärztlichen Gutachtertätigkeiten im Krankenhaus, ZIR 5/15.
5. ZIR – Zeitschrift Interne Revision. DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V., Frankfurt, Nr. 4/15 in 5/15.
6. Risikobasierter Revisionsatz bei Cloud Computing. ZIR DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V., Frankfurt, Nr. 2/2013.

