

UDK 657.63:351

DOI: 10.7251/FIN1501049V

Svjetlana Vranješ*

PREGLEDNI RAD

Izazovi interne revizije u efikasnom upravljanju javnim sektorom

The challenges of internal audit in the efficient management of public sector

Rezime

Protekle ekonomske krize, od čijih efekata se svjetska privreda još uvijek nije oporavila, ukazale su na neophodnost strože kontrole finansijskih izvještaja i uvođenja dodatnih mjera kontrole poslovanja u organizacijama od javnog značaja, čije neefikasno funkcionisanje može ugroziti stabilnost cijele privrede. Navedeno stanje je dovelo do toga da je pred internu reviziju javnog sektora postavljen jedan bitan zadatak s ciljem vraćanja povjerenja javnosti u državne organizacije. Naime, od internih revizora u javnom sektoru se zahtijeva temeljitija provjera sistema internih kontrola i efikasnije pružanje podrške, odnosno olakšavanje djelovanja eksterne revizije. U teorijskim pristupima reviziji, Porter je (1999) prepoznao potrebu kvalitativnog unapređenja revizorske funkcije kako bi se poboljšao ukupan mehanizam korporativnog upravljanja, eliminisale narasle finansijske neregularnosti i nekontrolisani budžetski deficiti u javnom sektoru. Rad se bavi ispitivanjem dometa i učesća interne revizije u unapređenju funkcionisanja javnog sektora, uloge etičkih principa internih revizora i zakonskih prava i obaveza interne revizije, gdje se želi ukazati na ključne tačke interne revizije koje bi doprinijele efikasnijem upravljanju javnim sektorom i snažnijoj kontroli trošenja javnih sredstava.

Ključne riječi: interna revizija, javni sektor, eksterna revizija, finansijski izvještaji, Etički kodeks.

Abstract

The effects of the last economic crisis, indicated the necessity of placing tighter controls of financial statements and additional measures of control operations in public organizations, whose inefficient functioning can threaten the stability of the entire economy. This situation has resulted in increasing the important task of internal audit of the public sector in order to restore public confidence in government organizations. The internal auditors in the public sector requires more thorough check of the system of internal controls and more effective support to facilitate the action of external audit. In theoretical approaches to audit, Porter (1999) recognized the need for qualitative improvement of the audit function in order to improve the overall mechanism of corporate governance, eliminating the increased financial irregularities and uncontrolled budget deficits in the public sector. The paper examines the scope and role of internal audit in the improvement of the public sector, the role of ethical principles of internal auditors and legal rights and obligations of the internal audit. We emphasized the key points of the internal audit that would contribute to more efficient public sector management and stronger control of public spending.

Key words: internal audit, public sector, external audit, financial reports, Code of Ethics.

UVOD

Nestabilnost u privatnom i javnom sektoru nakon velike ekonomske krize značajnim dijelom je prouzrokovana odsustvom efikasnog internog i eksternog nadzora. Strogi zahtjevi za transparentnošću, kao i zahtjevi da svaki utrošak sredstava ima za rezultat povećanje koristi nametnuli su potrebu za uvođenjem jakih finansijskih kontrola u javnom sektoru savremenih država. Potrebu za nadzorom i kontrolom iziskuju oba sektora, a u radu će poseban akcenat biti stavljen na nadzor i kontrolu javnog sektora, gdje državne organi-

zacije na raspolaganju imaju velika budžetska sredstva, što otvara mogućnosti raznim malverzacijama i nesavjesnom korišćenju, te doprinosi velikoj neefikasnosti javnog sektora.

Zakonske regulative mnogih zemalja svijeta su stvorile i nametnule obavezu vršenja procesa interne revizije u organizacijama javnog sektora. Na ovaj način su stvoreni temelji za nadzor i ocjenu aktivnosti i odluka državnih službenika, što pruža mogućnosti za unapređenje poslovanja državnih organizacija, čime se doprinosi efikasnosti funkcionisanja javnog sektora.

* Ekonomski fakultet Univerziteta u Banjoj Luci, e-mail: svjetlana.vranjes@efbl.org

Interna revizija je aktivnost koja pruža nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantske aktivnosti, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije. Pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematično i disciplinovano procjenjuje i vrednuje upravljanje rizicima i upravljanje organizacijom. Jedan od osnovnih zadataka interne revizije postaje savjetovanje rukovodstva o mogućnostima upravljanja rizicima, u smislu oblikovanja i nadziranja odgovarajućeg sistema internih kontrola kao instrumenta upravljanja rizicima. Na taj način, interna revizija postaje bitan faktor i učesnik u cjelokupnom sistemu javnog sektora.

Interna revizija u javnom sektoru jača odgovornost onih koji su izabrani, odnosno odgovornost lica postavljenih na pozicije državnih institucija kroz nezavisnost internih revizora od subjekata revizije te kroz sposobnost interne revizije da rezultate revizije i pregleda učine dostupnim javnosti i izabranim predstavnicima koji su odgovorni za finansiranje relevantnih aktivnosti.

1. KONCEPTUALNI OKVIR INTERNE REVIZIJE

Istorijski gledano, interna revizija je smatrana kao funkcija monitoringa, odnosno kao "organizacija policajca i čuvara" (Morgan, 1979), koja predstavlja neophodnu komponentu organizacione strukture podređenu postizanju velikih korporativnih ciljeva.

Mnogi na internu reviziju gledaju usko, kao na osiguravanje tačnosti računovodstvenih izvještaja, zapisa i korišćenih podataka, poštovanja procedura i propisa, a na internog revizora kao nekoga ko služi za to da ukaže drugima u čemu griješe. Vremenom je ovaj koncept prošao mnoge značajne promjene u pogledu svrhe i obuhvata aktivnosti. Moderni pristup internoj reviziji podrazumijeva oslobađanje interne revizije od izričite finansijske kontrole. Ovom obliku revizije su sada pripisane mnoge druge uloge, kao što su analiza rentabilnosti, iskorišćenosti resursa i njihovog raspoređivanja, efikasnosti menadžmenta i postojećih sistema hijerarhije i interne kontrole.

Institut internih revizora (Institute of Internal Auditors – IIA) definiše internu reviziju kao funkciju nezavisne procjene, osnovanu u okviru organizacije da ispita i procijeni njene aktivnosti u službi organizacije (IIA, Konrath, 1996). Interna revizija vodi u većoj mjeri računa o adekvatnom funkcionisanju organizacije poslovanja preduzeća i s tim u vezi u najvećoj mjeri o dobroj i učinkovitoj internoj kontroli.

Interna revizija je definisana COSO izvještajem (Komitet organizacija sponzora nacionalne komisije, 1992) kao postupak koji nudi suštinsku sigurnost poslovanja u pogledu kredibiliteta finansijskih poslova. Izvještaj definiše internu kontrolu i opisuje konceptualni okvir interne kontrole. Ključna karakteristika ovog izvještaja je da predviđa kriterijume koje menadžment koristi pri procjeni internih kontrola (Aldridge i Colbert, 1994).

Interna revizija je objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost koja ima za cilj da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije i pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan, disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja (Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, "Službeni glasnik Republike Srpske" br. 01-181/08, Banja Luka, 2008, čl. 2).

2. DJELOKRUG INTERNE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Profesionalna, nezavisna i objektivna interna revizija jedan je od ključnih elemenata dobrog javnog upravljanja. Ona pomaže jav-

nom sektoru da dostigne svoje ciljeve uvodeći sistematičan i disciplinovan način da se ocijeni i poboljša efikasnost menadžmenta rizikom, procesa kontrole i upravljanja.

Sastav javnog sektora se razlikuje u različitim zemljama, ali u većini zemalja ubraja vojsku, policiju, javni prevoz i puteve, obrazovanje, zdravstvo, kao i javnu administraciju. Ove usluge su korisne i nužne za sve članove društva, pri čemu je sasvim jasno da je teško organizovati njihovo efikasno, jeftino i široko dostupno pružanje od strane privatnog sektora, prvenstveno iz razloga profitabilnosti.

Pod javnim sektorom Republike Srpske se podrazumijeva onaj dio nacionalne privrede za čije funkcionisanje je posredno ili neposredno odgovorna država (Dušanić i Špirić, 2009, str. 190). Organizacije u sklopu javnog ili državnog sektora predstavljaju svaku instituciju koja se finansira iz javnih sredstava ili javno preduzeće koje u strukturi ima najmanje 50% plus jednu akciju državnog kapitala. Javni sektor Republike Srpske uključuje korisnike budžeta Republike Srpske, opština i gradova; vanbudžetske fondove, agencije i druge institucije osnovane u skladu sa zakonom; te javna preduzeća i organizacije u kojima je država većinski vlasnik. Budžetski korisnici obuhvataju dvije grupe: 1. budžetske korisnike prvog nivoa – organizacije koje se finansiraju preko budžeta Republike Srpske i 2. budžetske korisnike drugog nivoa – organizacije koje se finansiraju preko budžetskih korisnika prvog nivoa.

Mnoge javne ili državne organizacije posluju sa ciljevima pružanja javnih usluga ali, kao i profitne organizacije, i one moraju da konstantno usavršavaju svoje poslovanje i vode se konceptom maksimiziranja svoje efikasnosti uz što niže troškove koji predstavljaju javne rashode. Sa ciljem poboljšanja svog funkcionisanja, kao jedan od kontrolnih i savjetodavnih mehanizama, primjenjuje se proces kontinuirane interne revizije u javnom sektoru.

Interna revizija organizacija u sklopu javnog sektora vrši se u skladu sa propisima i pravilnicima koje svaka zemlja izdaje zasebno i u skladu sa međunarodnim propisima koje izdaju međunarodna računovodstvena i revizijska tijela kao što su Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), Međunarodna federacija računovođa (IFAC), njemu pripadajući Komitet za javni sektor, kao i Institut internih revizora (IIA). Propisi i standardi koji oni utvrđuju su Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije, Kodeksi profesionalne etike za internu reviziju, kao i metodologije i uputstva o internoj reviziji u javnom sektoru.

Aktivnosti interne revizije su posebno usmjerene na:

- postizanje definisanih ciljeva organizacije,
- ispitivanje adekvatnosti i efektivnosti sistema interne kontrole,
- ispitivanje adekvatnosti i efektivnosti procesa upravljanja rizikom i rukovođenja organizacijom,
- ispitivanje usaglašenosti sa uspostavljenim politikama, procedurama i zakonima,
- davanje odgovarajućih preporuka u skladu sa nalazima do kojih revizor dođe tokom obavljanja revizorskih aktivnosti.

Karakteristike interne revizije koja se provodi u javnom sektoru su sljedeće:

- kao što je to karakteristika za sve interne revizore, interni revizori javnog sektora se pozivaju na obavezu da pomognu organizacijama u poboljšanju njihovog poslovanja. Funkcija interne revizije je osnovni element i temelj efikasnog upravljanja javnim sektorom;
- raznovrsna priroda pozicija u javnom sektoru povećava značaj razumijevanja nezavisnosti kao ključnog elementa za vjero-

- dostojnost svakog internog revizora. Kako su interni revizori sastavni dio organizacije, postizanje i održavanje nezavisnosti je još veći izazov;
- funkcija interne revizije može biti organizovana i izvođena na raznim nivoima unutar entiteta, ili u širem okviru koji pokriva skup sličnih entiteta. Isti principi i pravila se primjenjuju na različitim organizacionim nivoima interne revizije.

Interna revizija može da analizira prednosti i slabosti interne kontrole organizacije, uzimajući u obzir upravljanje i mogućnosti za poboljšanje u pogledu ostvarivanja ciljeva organizacije. Analiza procenjuje da li upravljanje rizikom identifikuje rizike i uspostavlja kontrole u cilju upravljanja javnim sredstavima na efikavan i efikasan način.

2.1. Zakonski okvir interne revizije

Najveći dio posla koji obavljaju interni revizori predstavlja reviziju poslovanja, što proizlazi iz same svrhe revizora koji je zaposlen i radi u korist ostvarenja ciljeva entiteta javnog sektora. Ukoliko interni revizor obavlja svoj posao na adekvatan način i u skladu sa važećim propisima koji se odnose na njega, to umnogome olakšava posao nezavisnog eksternog revizora koji tada može da se osloni na reviziju izvršenu od strane internog revizora kako bi smanjio obim i trajanje procesa revizije, a ne gubeći na kredibilitetu i vjerodostojnosti donesenih zaključaka. Manji obim i kraće trajanje postupka revizije od strane eksternog revizora pogoduje mnogo i samom preduzeću, kojem je cilj kontinuitet poslovanja uz minimalna ometanja i trošak vremena koje izaziva sam proces. Interni revizori su usmjereni na kontinuirano provjeravanje funkcionisanja sistema internih kontrola. Za razliku od eksternih revizora, interni revizori predlažu mjere za otklanjanje propusta u internim kontrolama. Oni svakodnevno vrše detaljne kontrole u okviru organizacije, upućeni su u sve probleme s kojima se ona susreće. Stoga bi oslanjanje na podatke koje pruža interna revizija bilo od velike koristi za vršenje procesa eksterne revizije, ali pod uslovom da su ti podaci tačni i vjerodostojni.

Interni revizor ima pravo da uđe u prostorije organizacije u kojoj vrši reviziju, uzimajući u obzir sigurnosna pravila i pravila dobrog ponašanja; pristupi odgovarajućoj dokumentaciji vezanoj za reviziju u organizaciji u kojoj vrši reviziju, uključujući boravak, profesionalnim ili poslovnim tajnama i ostaloj dokumentaciji i podacima koji su elektronski čuvani, obezbjeđujući zaštitu tajnosti definisanu u zakonima, podzakonskim i internim aktima; traži fotokopije, izvode ili potvrde pomenutih dokumenata, i u izvjesnim slučajevima može da uzme originalna dokumenta, ostavljajući kopiju, sa potvrdom o uzimanju; zahtijeva usmenu ili pismenu informaciju od zaposlenih radnika ili rukovodioca organizacije u kojoj se vrši revizija; zahtijeva informacije od drugih institucija vezano za aktivnosti i upravljanje organizacijama u kojima se vrši revizija (Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, "Službeni glasnik Republike Srpske" br. 01-181/08, Banja Luka, 2008, čl. 17).

Interni revizor ima obaveze da:

- sprovede program revizije za vrijeme obavljanja aktivnosti revizije;
- informiše rukovodioca organizacije u kojoj se vrši revizija o početku revizije i da mu prezentuje pismo o imenovanju;
- prouči dokumentaciju i značajne uslove za formulisanje objektivnog mišljenja;
- napravi nacrt revizorskog izvještaja i razmotri ga sa upravom i odgovornim licima u organizaciji u kojoj se vrši revizija;
- uključi u završni revizorski izvještaj sva neslaganja uprave organizacije u kojoj se vrši revizija;

- u pisanoj formi, objektivno i istinito vrijednuje nalaze i podrži ih dokazima, informiše rukovodioca jedinice za internu reviziju ako se za vrijeme obavljanja revizije pojavi sumnja na nepravilnosti i/ili prevare;
- pošalje nacrt i konačan revizorski izvještaj rukovodiocu jedinice za internu reviziju;
- rukovodioca interne revizije odmah informiše u slučaju sukoba interesa vezanih za reviziju;
- vrati sva originalna dokumenta nakon završetka revizije, čuva svaku državnu, profesionalnu ili poslovnu tajnu koju je možda saznao u toku interne revizije;
- čuva cjelokupnu radnu dokumentaciju interne revizije (Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, "Službeni glasnik Republike Srpske" br. 01-181/08, Banja Luka, 2008, čl. 18).

2.2. Etički okvir interne revizije u javnom sektoru

Interni revizori moraju da obavljaju svoje poslovne aktivnosti u skladu sa Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju izdatim od strane Instituta internih revizora. Prema Kodeksu etike, funkcija interne revizije se izvršava u skladu sa sljedećim principima:

1. nezavisnost i objektivnost;
2. stručnost i dužna profesionalna pažnja;
3. integritet i povjerljivost.

Prema profesionalnim standardima, interni revizori moraju održavati svoju nezavisnost i objektivnost. U revizijskoj teoriji značajnu ulogu imaju nezavisnost i objektivnost internih revizora u javnom sektoru. Pojava velikih nekontrolisanih budžetskih državnih deficita i rasprostranjena korupcija na svim nivoima državne vlasti u brojnim slučajevima ukazuje na nedovoljnu efikasnost tekućeg nadzora javnih finansija. Posljedica slabljenja nezavisnosti i objektivnosti internih revizora u javnom sektoru dovele su do povećanja neregularnosti u raspolaganju i korišćenju javnih sredstava od strane direktnih i indirektnih budžetskih korisnika, neracionalnog raspolaganja javnom imovinom, sve prisutnije pojave korupcije, protivpravnog prisvajanja javne imovine i drugih kriminalnih radnji.

Interna revizija treba da bude nezavisna, a interni revizori objektivni prilikom obavljanja posla (Tumačenje Standarda 1100 Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije, 2008). Interni revizori su nezavisni kada mogu da vrše svoj rad slobodno i objektivno. Nezavisnost omogućuje internim revizorima da bez predrasuda donesu nepristrasan sud koji je suštinski bitan za pravilno obavljanje angažovanja, a to se postiže kroz organizacioni status i objektivnost.

Princip objektivnosti od internih revizora zahtijeva da ne mijenjaju svoje rasuđivanje o revizorskim pitanjima po osnovu uticaja tuđeg rasuđivanja, odnosno da interni revizori ne učestvuju ni u kakvim aktivnostima koje bi mogle narušiti nepristrasnost njihove procjene.

Interni revizori svoj angažman treba da obavljaju stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju. Oni treba da posjeduju znanje, vještine i stručnost neophodnu za izvršavanje svojih dužnosti. Ukupna aktivnost interne revizije kolektivno treba da stekne znanje i stručnost neophodne za izvršavanje dužnosti (Međunarodni standard profesionalne prakse interne revizije, 2008). Interni revizori treba da poslu pristupaju sa pažnjom koja se očekuje od dovoljno opreznog i stručnog internog revizora, pri čemu dužna profesionalna pažnja ne podrazumijeva nepogrešivost. Profesionalna pažnja treba da se demonstrira razmatranjem obima posla neophodnog za ostvariva-

nje ciljeva angažovanja; relevantne složenosti, važnosti ili značaja pitanja na koje se primjenjuju procedure uvjeravanja; adekvatnosti i efektivnosti procesa upravljanja rizikom, kontrola i upravljanja; vjerovatnoće značajnih grešaka, nepravilnosti ili neusklađenosti; i troškova uvjeravanja u odnosu na potencijalne koristi.

Integritet predstavlja princip internih revizora kojim se uspostavlja povjerenje i pouzdanost u njihovom profesionalnom rasuđivanju. Interni revizori treba da obavljaju svoj posao odgovorno, predano i pošteno, da poštuju zakone i vrše objelodanivanja u skladu sa zahtjevima zakona, te da ne učestvuju svjesno u nezakonitim radnjama niti u djelima kojima se ruši ugled profesije i profesionalne organizacije.

Pridržavanjem principa povjerljivosti, interni revizori poštuju vrijednost i vlasništvo informacija koje dobiju i ne objelodanjuju informacije bez odgovarajućeg ovlaštenja osim u slučajevima kada postoji zakonska ili profesionalna obaveza. Tim se podrazumijeva da interni revizori neće koristiti informacije radi sticanja lične koristi niti na način koji bi bio u suprotnosti sa zakonom ili na štetu po pravno i etički valjane ciljeve organizacije.

3. FUNKCIONALNI OKVIR INTERNE REVIZIJE U ENTITETIMA JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE SRPSKE

Funkcija interne revizije u entitetima javnog sektora Republike Srpske uspostavljena je na konceptu javne interne finansijske kontrole (PIFC – Public Internal Financial Control). Javna interna finansijska kontrola obuhvata mjere za kontrolu svih državnih prihoda, rashoda, imovine i obaveza, te obuhvata sisteme interne kontrole u javnim institucijama i pomaže u stvaranju sigurnosti u pogledu namjenskog trošenja javnih sredstava.

Slika 1. Elementi javne interne finansijske kontrole



Prethodna slika ukazuje na to da javnu internu finansijsku kontrolu čine tri elementa:

- finansijsko upravljanje i interna kontrola (FMC), koja uključuje cjelokupni sistem finansijskih i drugih kontrola koji je integrisan u sve aktivnosti institucije kao korisnika budžetskih sredstava;
- funkcionalno nezavisna interna revizija (IA), koju vrši ovlašćena funkcionalno nezavisna jedinica unutar institucije, organizovana prema Zakonu o internoj reviziji. Ta nezavisnost podrazumijeva da je nezavisna od djelatnosti koju revidira, da podnosi izvještaje neposredno rukovodiocu institucije, a posebno da samostalno bez uticaja rukovodioca odlučuje o području koje će revidirati;

- Centralna jedinica za harmonizaciju i koordinaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i metodologije interne revizije (CJH) vrši harmonizaciju i koordiniranje procesa, prati primjenu i izvještava o finansijskom upravljanju i kontroli i funkciji interne revizije u javnom sektoru.

Interna revizija javnog sektora vrši nezavisnu, stručnu i sistematsku procjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrola, što uključuje reviziju svih finansijskih i drugih kontrola integrisanih u aktivnosti institucije. Ona objektivno prikuplja, provjerava, analizira i procjenjuje podatke i izvještava menadžment.

Svaka organizacija je obavezna da uspostavi jedinicu ili odjeljenje interne revizije, ukoliko zadovoljava kriterijume koje definiše Centralna jedinica za harmonizaciju, uzimajući u obzir kriterijume kao što su ukupan godišnji budžet, broj zaposlenih, kompleksnost transakcija i stepen rizika koji je uključen.

Rukovodilac interne revizije izvještava rukovodioca organizacije direktno. Rukovodilac jedinice interne revizije i interni revizori nemaju odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje adekvatnog i efikasnog finansijskog menadžmenta i sistema kontrola, jer je za to odgovoran rukovodilac organizacije.

Interna revizija u Republici Srpskoj se obavlja u skladu sa:

- metodologijom i uputstvom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske izdatom od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske, čija je svrha definisanje metodologije rada u obavljanju interne revizije u institucijama Republike Srpske. Metodologija rada je opisana u Priručniku za interne revizore koji izdaje Centralna jedinica za harmonizaciju Republike Srpske, a ostala uputstva i propisi su definisani Uputstvom za izradu strateškog plana u skladu sa Priručnikom, kao i prilogima uz Priručnik i Uputstvo;
- Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije izdatim od strane Instituta internih revizora i usvojenim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske i
- Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju izdatim od strane Instituta internih revizora i usvojenim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske.

Interna revizija se obavlja u različitim pravnim i kulturnim sredinama, i u skladu sa različitim propisima izdatim od strane država. Da bi se izbjegla različita praksa interne revizije od zemlje do zemlje, proces revizije se vrši usklađeno sa propisima zemlje i međunarodnim standardima. Ukoliko zakoni zemlje zabranjuju postupanje u skladu sa određenim dijelom međunarodnih standarda, usklađenost sa ostalim dijelovima je potrebna. Ako se međunarodni standardi koriste u skladu sa standardima propisanim od strane nadležnog tijela u državi i dođe do neslaganja, aktivnost interne revizije mora biti usklađena sa onim standardima koji su stroži.

Uloga Međunarodnih standarda za profesionalnu praksu interne revizije je da:

- opišu osnovna načela koja predstavljaju praksu interne revizije,
- obezbijede okvir za obavljanje i promovisanje širokog spektra mogućnosti za dodavanje vrednosti putem interne revizije,
- definišu osnov za vrednovanje efikasnosti interne revizije,
- poboljšaju procese i operacije organizacije.

Međunarodni standardi su podijeljeni na standarde karakteristika i standarde izvođenja. Prvi se odnose na karakteristike organizacija i pojedinaca koji vrše internu reviziju, dok drugi opisuju prirodu interne revizije i kriterijume na osnovu kojih se može mjeriti efikasnost interne revizije.

4. SMJERNICE IAA U POGLEDU EFIKASNIJEG FUNKCIONISANJA INTERNE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

Institut internih revizora je u Vodiču kroz praksu "Kreiranje nadležnosti interne revizije u javnom sektoru", objavljenom u februaru 2015. godine poseban akcenat stavio na efikasnost interne revizije i osposobljenost internih revizora javnog sektora osvrćući se na publikacije Odjeljenja za istraživanje Instituta internih revizora objavljene 2009. godine, koje se odnose na:

- model efikasnosti interne revizije u javnom sektoru (The Internal Audit Capability Model for the Public Sector) – IA-CM model opisuje koje su sposobnosti potrebne za efikasno funkcionisanje interne revizije javnog sektora. Ovim modelom je definisan okvir kojim se identifikuju osnovne potrebe za efikasno funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru;
- proces osposobljenosti interne revizije u javnom sektoru (The Internal Audit Competency Process for the Public Sector) – IA-CP proces se bavi pitanjem kako da se postigne što viši nivo osposobljenosti zaposlenih u internoj reviziji kroz definisanje

njihovih nadležnosti. U okviru ovog procesa je dizajnirano niz aktivnosti kojima će se postići i unaprijediti znanje, vještine i druge sposobnosti internih revizora u javnom sektoru koje su neophodne da podrže sve aktivnosti revizije i omoguće progresivan razvoj internih revizora.

IA-CP se sastoji iz pet faza, pri čemu svaka faza uključuje dvanaest koraka. Faze ovog procesa su sljedeće:

- vizija – procijeniti trenutnu poziciju i funkciju interne revizije, ispitati kolektivnu osposobljenost, te identifikovati željeni položaj interne revizije;
- nadzor – determinisati ciljeve interne revizije i identifikovati nadležnosti koje treba da se implementiraju i razvijaju;
- usmjerenje – odluka kako najbolje razviti željene vještine ili koristiti kompetencije trećih lica;
- nadležnost – razviti i implementirati strateški plan kompetentnosti interne revizije;
- monitoring – procijenite efikasnost strateškog plana kompetentnosti (The Institute of Internal Audits, 2015).

Tabela 1. Proces osposobljenosti interne revizije u javnom sektoru (nove i repozicionirane funkcije revizije)

Nove i repozicionirane funkcije revizije		
Vizija	Nadzor	Usmjerenje
<i>Korak 1.</i> Procijeniti vještine unutar Odbora za reviziju	<i>Korak 4.</i> Izabrati kvalifikovan Odbor za reviziju	<i>Korak 6.</i> Angažovati kvalifikovanog rukovodioca interne revizije
<i>Korak 2.</i> Procijeniti potrebe organizacije	<i>Korak 5.</i> Razviti Povelju Odbora za reviziju	<i>Korak 7.</i> Razviti Povelju interne revizije
<i>Korak 3.</i> Identifikovati potreban IA-CM nivo, obim ovlašćenja i odgovornosti		

Izvor: Institut internih revizora, Vodič kroz praksu "Kreiranje nadležnosti interne revizije u javnom sektoru", februar 2015.

Na osnovu navedenih faza IA-CP procesa, jasno se vidi koje su smjernice Instituta internih revizora. IIA ukazuje na to da je ključ dobrog funkcionisanja javnog sektora prvenstveno efikasna i

kompetentna interna revizija. Glavna odgovornost je stavljena na Odbor za reviziju i na rukovodioca interne revizije, te se ukazuje na bitnost definisanja pravilnika i povelja funkcionisanja interne revizije.

Tabela 2. Proces osposobljenosti interne revizije u javnom sektoru (utvrđene funkcije revizije)

Utvrđene funkcije revizije	
Nadležnost	Monitoring
<i>Korak 8.</i> Rukovodilac interne revizije pravi strateški plan razvoja osposobljenosti i kompetentnosti Službe za internu reviziju	<i>Korak 11.</i> Odbor za reviziju utvrđuje odgovarajući profil kompetencija za obavljanje interne revizije
<i>Korak 9.</i> Rukovodilac interne revizije identifikuje postojeće kompetentnosti i sposobnosti	<i>Korak 12.</i> Odbor za reviziju podržava i prati strateški plan razvoja osposobljenosti interne revizije
<i>Korak 10.</i> Rukovodilac interne revizije identifikuje polja u kojima postoji nedostatak kompetencija i osposobljenosti osoblja interne revizije	

Izvor: Institut internih revizora, Vodič kroz praksu "Kreiranje nadležnosti interne revizije u javnom sektoru", februar 2015.

Odbor za reviziju treba da identifikuje tražene sposobnosti rukovodioca interne revizije, te da zajedno s rukovodstvom jasno definiše aktivnosti i obaveze rukovodioca interne revizije, jer samo kompetentni interni revizori mogu da savjetuju rukovodstvo i vrše svakodnevni interni nadzor štiteći organizacije, državu i njihove interese.

ZAKLJUČAK – PREPORUKE

Interna revizija utvrđuje pouzdanost, realnost i integritet finansijskih i operativnih informacija koje dolaze iz različitih organizacionih dijelova, a na osnovu kojih se donose odgovarajuće poslovne odluke na svim nivoima upravljanja. Poslovno odlučivanje tako postaje sigurnije, budući da se zasniva na prethodno verifikovanoj informacionoj podlozi, i to od stručnih i nezavisnih internih revizora. Interna revizija kritički ispituje planove, program, politike i procedure radi ocjene planiranja u organizacijama. Interna revizija ocjenjuje primjerenost organizacionih rješenja u preduzeću koja treba da omoguće ostvarivanje planiranih ciljeva. Interna revizija mora biti autonomna u obavljanju svojih zadataka, što znači da se na njen rad, informacije, zaključke i ocjene ni na koji način ne smije uticati.

Svakodnevna kontrola i savjetodavna pomoć u ostvarenju planiranih ciljeva, naročito u entitetima javnog sektora čije je efikasno poslovanje od vitalnog javnog interesa, jesu zadaci postavljeni pred svako odjeljenje interne revizije. Javni sektor treba biti primjer poštovanja i implementacije rezultata interne revizije, koja je temeljna komponenta uspješne kontrole finansijskog izvještavanja i razvoja efikasnosti kako rukovođenja tako i poslovanja. Prednosti i mogućnosti koje pruža pravilno i nepristrasno izvršena interna revizija treba da su opštepoznate nadzornim odborima i rukovodećim članovima države.

Odlučni i dobro promišljeni koraci ka povraćanju nezavisnosti i slobode internoj reviziji moraju biti preduzeti u što kraćem roku ukoliko se želi postići zadovoljavajući nivo efikasnosti javnog sektora, koji se udaljava od zadovoljavanja potreba stanovništva. Takođe, neophodno je osigurati kontinuitet rasta i razvoja revizorske djelatnosti, što će osigurati viši nivo kontrole kvaliteta koja ima presudan značaj u smanjenju broja internih revizora koji ne postupaju prema odrednicama Etičkog kodeksa i principa internih revizora.

Iako je formalno opšteprihvaćena značajna uloga interne revizije na efikasnost funkcionisanja javnog sektora, u praksi ta ideja nije zaživjela, i samim poboljšanjem procesa interne revizije neće se otkloniti problem neefikasnosti jer je on mnogo dublji i pod uticajem nekih drugih neekonomskih faktora. Potrebne reforme nisu samo u domenu javnog sektora, već i drugih sastavnih dijelova sistema privrede.

IZVORI

1. Aldridge C. Richard and Janet L. Colbert. (1994). Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response, *Managerial Auditing Journal*, 9(7), pp. 21–28.
2. Božić R., Kondić N. (2012). *Revizija finansijskih izvještaja – Vodič kroz praktičnu reviziju*, Banja Luka: Ekonomski fakultet, Finrar d.o.o. Banja Luka.
3. Colbert, J. (2002). *Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors*, *Managerial Auditing Journal*, 17(3), pp. 147–152.
4. Dušanić, J., Špirić, N. (2009). *Monetarne i javne finansije*, Banja Luka: Ekonomski fakultet.
5. Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Vallage, P. (2002). *Principi revizije: Međunarodna perspektiva*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
6. Institut internih revizora. (2008). *Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije*, str. 5–25.
7. Institute of Internal Auditors. (1999). *Definition of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
8. Institute of Internal Auditors. (2015). *Creating an internal audit competency process for the public sector*. Altamonte Springs, Dostupno na: http://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Pg%20Creating-IA-Competency-in-Public-Sector.pdf, pristupljeno 10.03.2015.
9. Jagan K. and Jong E. L. (2009). Audit committee, financial expertise, litigation and corporate governance, *Journal of Auditing – Theory and Practice of Auditing*. USA, Sarasota: American Accounting Association.
10. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P. and Pazarskis, M. (2006). *Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach*, *5th Annual Conference*, Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.). Thessaloniki: Conference Proceedings.
11. Međunarodni standardi i saopštenja revizije, kontrole kvaliteta, pregleda, ostalih uveravanja i srodnih usluga. (2011). Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije sa Savezom računovođa i revizora Republike Srpske i Institutom sertifikovanih računovođa Crne Gore.
12. Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M. and Gramling, A. A. (2010). *Auditing: A Business Risk Approach*. Boston: South-Western, Cengage Learning.
13. Službeni glasnik Republike Srpske (2008). *Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske*, Banja Luka, "Službeni glasnik RS" br. 01-181/08.
14. Službeni glasnik Republike Srpske (2010). *Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske*, Banja Luka, "Službeni glasnik RS" br. 36/09. i 52/11.