

Prof. dr Vladimir Poznanić*

Mr Bojan Ćurić**

Organizacija državne revizije prema međunarodnim standardima

Rezime

U radu se razmatra uloga državne revizije i način njenog organizovanja prema savremenim standardima, koje donosi Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija - INTOSAI. Zemlje u tranziciji nastoje da uspostave kontrolne mehanizme i da obezbijede transparentnost i pravičnost u trošenju javnih sredstava. Zbog toga se osnivaju državne revizorske institucije, koje obavljaju kontrolu poslovanja državnih organa, preduzeća i institucija. Državna revizija doprinosi racionalnijem trošenju budžetskih sredstava, što može značajno da smanji javnu potrošnju, ali je veoma važno da se pravilno shvate njeni dometi, kako se ne bi stvarao jaz u očekivanjima od strane korisnika izvještaja državne revizije.

UVOD

Sve zemlje u tranziciji danas nastoje da smanje javnu potrošnju i da, istovremeno, obezbijede transparentnost i pravičnost u pogledu načina i dinamike trošenja sredstava povjerenih različitim korisnicima budžeta. S tim u vezi, javlja se i potreba za savremenom državnom revizijom, koja ima ulogu kontrolnog mehanizma u trošenju javnog novca, u sprečavanju prekomjerne javne potrošnje i u povećanju efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti javnih institucija. S obzirom na to da je, u zemljama jugoistočne Evrope, državna revizija u početnim fazama razvoja, u ovom radu će biti razmatrane mogućnosti za uspostavljanje i organizovanje državne revizije prema međunarodnim standardima, odnosno prema standardima koje donosi i promoviše Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions).

1. ZNAČAJ DRŽAVNE REVIZIJE

U literaturi iz oblasti revizije, državna revizija¹ se najčešće definiše kao redovna kontinuirana aktivnost koju obavlja vrhovna revizorska institucija (VRI), radi objelodanjivanja iznosa i načina na koji određeni korisnik troši odobrena budžetska sredstva. Državna revizija obuhvata: (1) reviziju državnih prihoda i rashoda, (2) reviziju finansijskih izvještaja i finansijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave, pravnih lica (koja se

djelimično ili u cijelosti finansiraju iz budžeta), javnih preduzeća, društava i drugih pravnih lica u kojima država, ili jedinice lokalne samouprave imaju većinsko vlasništvo u akcijama, ili udjelima i (3) reviziju korišćenja kredita uzetih od međunarodnih finansijskih institucija za finansiranje javnih potreba.² Drugim riječima, klijenti državne revizije su svi oni kojima su, prema regulativi o budžetu, odobrena budžetska sredstva.

Revizija se obavezno obavlja jedanput godišnje za državni budžet, državne fondove i budžete jedinica lokalne samouprave. Revizija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave, javnih preduzeća, društava i drugih pravnih lica, u kojima država, odnosno jedinice lokalne samouprave imaju većinsko vlasništvo nad akcijama ili udjelima, kao i revizija drugih subjekata obavlja se prema godišnjem programu VRI. Reviziju obavljaju ovlašćeni državni revizori, nezavisna stručna lica koja posjeduju sertifikat ovlašćenog državnog revizora i ispunjavaju druge uslove iz regulative koja definiše reviziju javnog sektora.

Osnovna svrha državne revizije je dvojaka. Sa jedne strane, ona pruža uvjeravanje da su finansijski izvještaji budžetskih korisnika pouzdani i realni, čime zainteresovana javnost stiče povjerenje u mehanizme finansijskog poslovanja državnih organa. Sa druge strane, državna revizorska institucija ima pravo i obavezu da, u postupku revizije, ostvari potpuni uvid u poslovanje budžetskog korisnika i da, odgovarajućim savjetima i prijedlozima, doprinese povećanju efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti (prema tzv. konceptu „3E“). Prilikom obavljanja svoje funkcije, državna revizorska institucija bi trebalo da bude potpuno nezavisna i da za

* Redovni profesor Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu

** Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske

¹ Umesto termina „državna revizija“ najčešće korišćeni termini su „revizija javnog sektora“ i „revizija budžeta“.

² B. Ćurić, „Uloga interne kontrole i interne revizije u javnom sektoru“ (magistarski rad) Ekonomski fakultet, Beograd, 2010. godine, str. 15

svoj rad isključivo odgovara skupštini kao najvišem zakonodavnom tijelu u zemlji.

Dometi i koristi koje društvo očekuje od državne revizije mogu se sistematizovati na sljedeći način³:

- Državnom revizijom se bavi državna revizorska institucija, koja bi trebalo da bude u potpunosti institucionalizovana, kako ne bi postojale dileme u pogledu njenog legitimiteta i legaliteta.
- Revizija finansijskih izvještaja državnih organa, trebalo bi da poboljša njihov kvalitet, pouzdanosti i uporedivost, tj. da posredno doprinese unapređenju finansijskog izvještavanja državnih organa u cjelini.
- Revizija pozitivno utiče na zakonitost poslovanja državnih organa i na efektivnost, efikasnost i ekonomičnost, što javnu potrošnju čini racionalnijom.
- Revizorski izvještaji dostavljaju se nadležnim državnim organima, a godišnji izvještaj o radu državne revizije podnosi se skupštini, čime se ispunjava zahtjev za transparentnošću trošenja budžetskih sredstava.
- Misija državne revizije realizuje se u skladu sa: propisima, standardima, opšteprihvaćenim načelima, metodama i principima, etičkim zahtjevima i specifičnostima okruženja u kome posluje klijent.
- Državna revizorska institucija bi trebalo da ostvaruje intenzivnu stručnu saradnju sa profesionalnim asocijacijama revizora, članicama Međunarodnog saveza računovođa (IFAC - International Federation of Accountants), kao i sa Međunarodnom organizacijom vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions).
- Državna revizorska institucija bi trebalo da edukuje kadar za obavljanje državne revizije, u saradnji sa profesionalnom asocijacijom računovođa i revizora.

2. JAZ U OČEKIVANJIMA OD DRŽAVNE REVIZIJE

Pravilno razumijevanje uloge državne revizije može doprinijeti smanjenju jaza u očekivanjima. Naime, korisnici finansijskih izvještaja i šira javnost, očekuju da državna revizija pruži čitav niz uvjerenja, koja se ne odnose samo na finansijske izvještaje budžetskih korisnika i zakonitost njihovog poslovanja, već i na pojave u društvu koje bi, prema svojoj prirodi, trebalo da budu predmet interesovanja drugih institucija. Državna revizija, sa druge strane, ne može da ispuni takva očekivanja, jer nisu u njenom domenu, koji je definisan zakonskom regulativom i međunarodnim standardima. Jedan od karakterističnih primjera jaza u očekivanjima odnosi se na prevare i korupciju. Od državne revizije se očekuje da da ključni doprinos u borbi protiv prevara i korupcije, iako se institucija koja se bavi državnom revizijom ne formira sa tim ciljem pa nije ni osposobljena za njegovu realizaciju.

Osnovna uloga državne revizije je da provjerava da li sistemi interne kontrole dobro funkcionišu i da li obezbjeđuju zakonito i efikasno poslovanje. Ona je, na ovakav način, definisana i u standardima i drugim dokumentima relevantnih međunarodnih institucija, koji predstavljaju osnovu za rad državnih revizorskih institucija, posebno u evropskim zemljama. Prema tome, državna revizija se ne bavi prevarama i korupcijom kao svojom osnovnom funkcijom. Na

primjer, u INTOSAI deklaraciji iz Lime, koja predstavlja vrlo važan međunarodni akt u oblasti državne revizije, najviše prostora je posvećeno nezavisnosti državnih revizora i drugim bitnim pitanjima, a prevare i korupcija se sporadično pominju. Isto važi i za INTOSAI standarde koji se, u vrlo ograničenoj mjeri, odnose na revizorske postupke u slučajevima prevara i korupcije.

Bez obzira na nedovoljno definisane zahtjeve u međunarodnoj regulativi, jasno je da državna revizija ne može ignorisati rizike od prevara i korupcije, pa bi, u tom smislu, trebalo:

- uzimati u obzir te rizike prilikom planiranja revizije,
- preduzeti adekvatne mjere u slučaju otkrivanja prevare (skretanje pažnje menadžmentu, navođenje u revizorskom izvještaju, prijava policiji ili tužilaštvu).
- prijaviti policiji i tužilaštvu ukoliko se sumnja na korupciju (najčešće povezanu sa tenderskim postupcima koje sprovode državni organi i drugi korisnici budžeta).

3. STANDARDI ZA OBAVLJANJE DRŽAVNE REVIZIJE

Standardi predstavljaju značajnu osnovu za uspostavljanje procedura koje se sprovode tokom obavljanja državne revizije kod određenog budžetskog korisnika. Oni su razvijeni polazeći od uloge državne revizije, koja podrazumijeva reviziju poslovanja i reviziju finansijskih izvještaja i od činjenice da je državna revizija, svuda gdje postoji, regulisana zakonom. Postoje tri grupe revizorskih standarda relevantnih za državnu reviziju:

- Standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI standardi),
- Standardi Odbora za međunarodne standarde revizije (Međunarodni standardi revizije) i
- Standardi Kancelarije za opšte računovodstvo u SAD (Opšteprihvaćeni standardi državne revizije).

U nastavku će biti riječi samo o INTOSAI standardima, s obzirom na to da oni predstavljaju najvažniju grupu standarda za obavljanje državne revizije u evropskim zemljama, za razliku od Opšteprihvaćenih standarda državne revizije koji se dominantno primjenjuju u SAD. Međunarodni standardi revizije mogu takođe biti korišćeni u postupku državne revizije, ali su oni prevashodno namijenjeni reviziji finansijskih izvještaja preduzeća i drugih subjekata koji nisu korisnici budžeta.

INTOSAI standardi se zasnivaju na sljedećim zajedničkim načelima: javna odgovornost, objektivnost, prihvatljivost, konzistentnost primjene i sprečavanje sukoba interesa. Standardi su klasifikovani u tri grupe:

Opšti standardi. Vrlo detaljni standardi koji regulišu važne aspekte državne revizije, kao što su:

- Stručnost (osposobljenost),
- Nezavisnost VRI i revizora,
- Dužna profesionalna pažnja,
- Zapošljavanje i obuka revizora,
- Osiguranje kvaliteta rada.

Standardi izvođenja revizije. Preciziraju postupak obavljanja državne revizije prema fazama:

- Planiranje,
- Nadzor i supervizija osoblja,
- Revizijski dokazi,
- Upoznavanje i vrednovanje internih kontrola,
- Analiza finansijskih izvještaja.

Standardi izvještavanja. Regulišu fazu izvještavanja u revizorskom postupku i sadrže detaljna uputstva koja se odnose na:

- Formu i sadržaj revizorskog izvještaja,
- Revizorsko mišljenje,
- Izvještaj o reviziji uspješnosti poslovanja.

Pored opštih karakteristika, na koje upućuje naziv i specifična namjena svakog pojedinog standarda, važno je imati u vidu i njihove posebne karakteristike, koje se uglavnom odnose na praktičnu primjenu. Te se karakteristike mogu opisati na sljedeći način:

- Iako standarde donosi međunarodna asocijacija (INTOSAI), njihova primjena u svakoj zemlji podrazumijeva da: (1) zemlja ima status članice INTOSAI, (2) postoji zakonska regulativa koja se odnosi na državnu reviziju i standarde prema kojima se ona izvodi.
- Standardi predviđaju mogućnost korišćenja slične metodologije i dokumentacije koja se koristi i prilikom revizije privrednih subjekata, što olakšava uvođenje i primjenu u praksi.
- Standardi preporučuju da se edukacija revizora izvodi kontinuirano, jer se tako oni informišu o novim zahtjevima korisnika finansijskih i revizorskih izvještaja i o modifikacijama postupka revizije koje nastaju kao posljedica tih zahtjeva.
- Otkrivanje grešaka, špekulativnih i kriminalnih radnji, kao i provjera usaglašenosti sa relevantnim propisima, inkorporirano je, prema standardima, u postupak državne revizije, što pozitivno utiče na kvalitet njenih rezultata.
- Standardi omogućuju državnim revizorskim institucijama da identifikuju relevantne revizorske rizike i da postupak revizije prilagode specifičnostima svakog budžetskog korisnika, čime se revizija izvodi uz prihvatljive troškove.
- Standardi zahtijevaju korišćenje posebne terminologije, ali su inače vrlo fleksibilni što se tiče mogućnosti primjene u specifičnim okolnostima svake zemlje.

Donošenje i promovisanje standarda za obavljanje državne revizije nije jedino polje djelovanja Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). Ova organizacija ostvaruje razmjenu informacija i iskustava među svojim članicama i na taj način jača njihove kapacitete neophodne za sprovođenje važne društvene misije, kao što je informisanje javnosti o radu budžetskih korisnika i zaštita javnog interesa kada je u pitanju trošenje budžetskih sredstava. Pored toga, INTOSAI publikuje i distribuira razne vrste uputstava, koja se odnose na rad institucija javnog sektora, razvija metodologiju revizije javnog sektora i organizuje obuku zaposlenih u javnom sektoru. Sličnu djelatnost u Evropi ima Evropska organizacija vrhovnih revizorskih institucija (EUROSAI - European Organization of Supreme Audit Institutions).

4. MOGUĆI OBLICI ORGANIZACIJE DRŽAVNE REVIZIJE

Državna revizija se najčešće osniva od strane vrhovnog zakonodavnog tijela, mada je moguće da ona bude ustrojena i na osnovu ustavne odredbe. Prilikom osnivanja, neophodno je zakonski regu-

lisati nadležnosti, obaveze i funkcije državne revizije, kao i način organizovanja i upravljanja ovom institucijom.

Osnovni dokument na međunarodnom planu, koji propisuje pravila za organizovanje državne revizije, je deklaracija INTOSAI, donijeta 1977. godine u Limi (Peru) na IX kongresu ove organizacije. Deklaracija je donijeta sa intencijom da pomogne nacionalnim zakonodavstvima u regulisanju ove oblasti i da stvori adekvatne uslove za obezbjeđenje nezavisnosti nacionalnih tijela za državnu reviziju. Smjernice i revizorska pravila grupisana su u deklaraciji na sljedeći način:

Opšti dio. U ovom delu deklaracije, državna revizija se definiše kao nužan vid kontrole i upravljanja javnim finansijama, koji doprinosi jačanju povjerenja javnosti u poslovanje budžetskih korisnika i u njihove finansijske izvještaje. U ovom dijelu dati su i principi na kojima bi trebalo da se zasniva funkcionisanje nacionalnog tijela za državnu reviziju ili VRI, od kojih su najznačajniji: legalitet, legitimitet, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost.

Nezavisnost. U deklaraciji se navodi da VRI može postići ciljeve samo ako je funkcionalno nezavisna od subjekta revizije i zaštićena od spoljnih uticaja, sa značajnom dozom finansijske i organizacione nezavisnosti.

Odnos sa skupštinom, vladom i državnim institucijama. Deklaracija predviđa da VRI vrši reviziju poslovanja i finansijskih izvještaja vlade i državnih institucija i da podnosi revizorski izvještaj skupštini, najčešće odboru za računovodstvo i reviziju.

Ovlašćenja nacionalnih tijela za državnu reviziju. VRI mora imati pristup svim dokumentima relevantnim za upravljanje finansijskim sredstvima, kao i za poslovanje državnih institucija u najširem smislu. Deklaracijom se predviđa da VRI može pružiti konsalting skupštini o pitanjima koja zahtijevaju ekspertsko mišljenje.

Predmet državne revizije. Deklaracija zahtijeva da klasifikacija budžetskih pozicija bude jednostavna i da sve finansijske transakcije budu predmet državne revizije.

Metode revizije, revizori i međunarodna iskustva. Deklaracija zahtijeva da se svaka revizija obavlja prema posebnom programu, kojim se predviđa korišćenje revizorskih postupaka adekvatnih za konkretnog klijenta revizije. Revizori moraju imati odgovarajuće kvalifikacije, moralni integritet, znanje i profesionalno iskustvo. Razmjena iskustava, iz domena revizije poslovanja pojedinih budžetskih korisnika, posebno se preporučuje u deklaraciji.

Izveštavanje. Revizorski izvještaji, koji se podnose skupštini, trebalo bi da budu razumljivi i da se odnose samo na najvažnije oblasti koje su bile predmet revizije kod određenog budžetskog korisnika.

Deklaracija INTOSAI predstavlja osnovu, koju danas koriste zemlje u regionu za uspostavljanje državne revizije. Te zemlje obično donose zakon o državnoj revizorskoj instituciji, zasnovan, u znatnoj mjeri, na smjernicama iz deklaracije i na INTOSAI standardima. Što se tiče institucionalnog ustrojstva i organizacije državne revizije, postoje sljedeće mogućnosti:

Sud. Ovaj oblik institucionalnog ustrojstva državne revizije pojavio se u Francuskoj krajem XIX vijeka, a kasnije se proširio i van njenih granica. Državna revizije funkcioniše kao poseban sud, a državni revizori sude o legalnosti izvršenih transakcija, pri čemu imaju širok spektar mogućnosti za izricanje kazni.

Kolegijalno tijelo. Ovaj model je sličan sudu, ali nema njegove ingerencije u pogledu kažnjavanja. Kao oblik državne revizije postoji u Holandiji i Njemačkoj.

Državni ured. Ustrojen je u Finskoj i Švedskoj, a podrazumijeva postojanje dvije revizorske organizacije. Prva je vrhovna revizorska institucija, koja sprovodi detaljne revizorske preglede i odgovara

ministarstvu finansija, što značajno umanjuje njenu nezavisnost, a drugu organizaciju predstavljaju zaposleni u državnoj administraciji, koji su direktno odgovorni za zakonitost poslovanja.

Nezavisna revizorska kancelarija. Ovaj oblik institucionalnog ustrojstva, najviše je rasprostranjen (SAD, Velika Britanija, Austrija, Danska i dr.), a prihvatljiv je i primjenljiv i u zemljama našeg regiona. Zato će u nastavku, nešto detaljnije biti razmotrena uloga i način funkcionisanja nezavisne revizorske kancelarije.

Nezavisnom revizorskom kancelarijom rukovodi glavni (generalni) državni revizor, koji bi trebao da bude zaštićen od političkih i drugih uticaja, tokom obavljanja svog mandata. Osnovni zadatak glavnog revizora je provjera poslovanja, internih kontrola i računovodstvenog sistema državnih organa i drugih budžetskih korisnika, radi formulisanja revizorskog mišljenja i sastavljanja revizorskog izvještaja. Prilikom obavljanja tog zadatka, glavni revizor se pridržava standarda državne revizije o kojima je ranije bilo riječi.

Veza nezavisne revizorske kancelarije sa skupštinom, podrazumijeva dostavljanje godišnjeg revizorskog izvještaja, koji se u skupštini razmatra i usvaja. Na taj način se ostvaruje transparentnost sveukupnog poslovanja državnih organa i drugih budžetskih korisnika. Glavni državni revizor takođe učestvuje u različitim skupštinskim odborima, utiče na koncipiranje prijedloga zakona i daje odgovore na poslanička pitanja.

Veoma je važno da u nezavisnoj revizorskoj kancelariji rade kompetentni revizori, koji posjeduju profesionalni i moralni integritet i koji dobro poznaju relevantna revizijska načela, principe i standarde, kako bi svoj posao mogli da obavljaju sa dužnom profesionalnom pažnjom. Zahtjevi u tom pogledu su izuzetno visoki, jer je državna revizija i vrlo delikatan posao, od čijih rezultata može zavistiti sudbina upravljačkih struktura u institucijama čije je poslovanje predmet revizije.

Državni revizori su u obavezi da se pridržavaju kodeksa profesionalne etike. Ovaj kodeks sadrži načela i pravila kojima državni revizori, izražavaju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, subjektima revizije i svojim kolegama. U formiranju tih stavova, državni revizori polaze od dobrovoljno prihvaćene obaveze da se samodisciplinuju, u skladu sa zahtjevima koje nameće kodeks. Stoga su zakonske odredbe o državnoj reviziji tek minimum onoga što usmjerava državne revizore u izvršavanju njihovih profesionalnih obaveza.

Summary

The paper discusses the role of state audit and manner of its organization by modern standards, issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI. Countries in transition are trying to establish control mechanisms to ensure transparency and fairness in the spending of public funds. Due to that State Audit Institutions are established. They control the operations of state organs, enterprises and institutions. State audit contributes to more rational spending of budget funds, which can significantly reduce public spending, but it is very important to properly understand its scope, so that there would not be a gap in expectations of the user of a report of state audit.

ZAKLJUČAK

Uspostavljanje državne revizije i njeno organizovanje prema međunarodnim standardima, može biti vrlo cjelishodno za zemlje koje nastoje da jačaju kapacitete države i da popravljaju svoj ugled u međunarodnom okruženju. Djelovanje državne revizije, kao specifičnog mehanizma kontrole poslovanja državnih organa, preduzeća i institucija, doprinosi racionalnijem trošenju budžetskih sredstava, a time i smanjenju javne potrošnje. Pored ove osnovne funkcije, državna revizija ima još dvije bitne funkcije. Prvo, ona podiže opšti nivo transparentnosti u zemlji, jer informiše javnost o poslovanju subjekata koji se finansiraju iz budžeta. Drugo, utiče na finansijsko izvještavanje, tako da se ono unapređuje na osnovu primjedbi i sugestija revizora, pa postaje pouzdan instrument za upravljanje poslovanjem korisnika budžeta. Realizujući pomenute funkcije, državna revizija štiti javni interes, što čini suštinu njene misije.

LITERATURA

1. www.scribd.com
2. www.intosai.com
3. www.eurosai.com
4. www.riksrevisionen.se
5. Ćurić B., "Uloga interne kontrole i interne revizije u javnom sektoru" (magistarski rad), Ekonomski fakultet, Beograd, 2010.
6. Ljubisavljević S., "Uloga eksternog revizora u okruženju", Ekonomski fakultet, Kragujevac, 2000.
7. Andrić M., Krsmanović B., Jakšić D., "Revizija – Teorija i praksa", Ekonomski fakultet, Subotica, 2004.
8. Wittington R., Pany K., "Principles of Auditing", Mc Graw – Hill Irwin, 2010.
9. Elifsen A., Messier W., Glover S., "Auditing and Assurance Services", Mc Graw – Hill, 2010.
10. Rittenberg L., Johnstone K., Gramling A., "Auditing", 2010.