

**UNIVERZITET SINGIDUNUM**  
**DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE**  
**MASTER STUDIJE**  
**Studijski program: Poslovna ekonomija**

**MASTER RAD**  
**REVIZIJA JAVNOG SEKTORA**

Mentor:  
Prof. dr Milovan Stanišić

Student:  
Željko Petrić  
Br. indeksa: 402027/2009

Beograd, 2010.

## SADRŽAJ

|                                                                                                           |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>UVOD.....</b>                                                                                          | <b>2</b>  |
| <b>1. POJAM REVIZIJE.....</b>                                                                             | <b>4</b>  |
| 1.1. Značaj revizije.....                                                                                 | 6         |
| 1.2. Vrste revizije.....                                                                                  | 9         |
| <b>2. FINANSIJSKI IZVEŠTAJI U JAVNOM SEKTORU.....</b>                                                     | <b>13</b> |
| 2.1. Principi sastavljanja finansijskih izveštaja u javnom sektoru.....                                   | 15        |
| 2.2. elementi finansijskih izveštaja javnog sektora.....                                                  | 17        |
| <b>3. INTERNA KONTROLA U ENTITETIMA JAVNOG SEKTORA.....</b>                                               | <b>24</b> |
| <b>4. REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU.....</b>                                                                  | <b>27</b> |
| 4.1. Revizija pravilnosti.....                                                                            | 30        |
| 4.2. Revizija uspeha.....                                                                                 | 40        |
| 4.3. Revizija zaštite životne sredine.....                                                                | 44        |
| <b>5. TEORIJSKI OKVIR (OSNOVA) REVIZIJE JAVNOG SEKTORA.....</b>                                           | <b>47</b> |
| 5.1. Limska deklaracija.....                                                                              | 47        |
| 5.2. INTOSAI Standardi.....                                                                               | 50        |
| 5.3. GAGAS Standardi.....                                                                                 | 55        |
| 5.4. Kodeks etike za revizore javnog sektora .....                                                        | 62        |
| <b>6. VRHOVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA.....</b>                                                             | <b>65</b> |
| 6.1. Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija.....                                       | 73        |
| <b>7. REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U OKRUŽENJU INFORMACIONIH I<br/>    TELEKOMUNIKACIONIH TEHNOLOGIJA.....</b> | <b>78</b> |
| 7.1. Primjena kompjutera kao revizijskog alata.....                                                       | 84        |
| <b>8. REVIZORSKI IZVEŠTAJI.....</b>                                                                       | <b>86</b> |
| <b>ZAKLJUČAK .....</b>                                                                                    | <b>91</b> |
| <b>LITRERATURA.....</b>                                                                                   | <b>92</b> |

## UVOD

Revizija je, u ekonomskom smislu, sistematizovan proces objektivnog, nezavisnog, profesionalnog prikupljanja dokaza o efektima poslovanja i drugih odluka u njihovom finansijskom iskazu na osnovu kojih se izražava nezavisno i stručno uverenje o istinitosti, objektivnosti i skladnosti sa normama istih..

Značaj državne revizije je višestruk, a najbolje se množe sagledati ako se u obzir uzmu: visina sredstava koja se prikupljaju u državni budžet; delatnosti koje se finansiraju iz budžeta, proces planiranja budžeta, mogućnost nenamenskog, neracionalnog i protivzakonitog trošenja finansijskih sredstava iz budžeta.

**Predmet istraživanja** u ovom radu je revizija u javnom sektoru. Državna revizija proverava i analizira protekle finansijske događaje, kao i postojanje nezakonitih procedura kojim se omogućava trošenje javnih finansijskih sredstava i na taj način vrši pozitivan uticaj na način organizovanja državnih institucija i javnog sektora.

**Naučni cilj** ovog istraživanja je da se istraži tema koja u stručnoj literaturi nije zastupljena na adekvatan način i da se ukaže na značaj revizije javnog sektoru u očuvanju transparentnosti vlasti u demokratskim društvima.

**Društveni cilj** istraživanja je da se ukaže na pozitivan uticaj revizije javnog sektora na način organizovanja državnih institucija i javnog sektora, kao i na odgovornost zaposlenih u tim institucijama.

**Generalna hipoteza:** prikupljanje, a posebno trošenje finansijskih sredstava na nivou vlada i zakonskih tela država privlači posebnu pažnju. Jaz u očekivanju između vlade koja finansijska sredstva skuplja i troši i očekivanja koje poreski obveznici i javnost imaju neizbežno postoji. Jaz za pouzdanom, objektivnom nezavisnom i pravovremenom informacijom premošćava državna revizija.

### **Posebne hipoteze**

- Uloga revizije u javnom sektoru je važna jer se njome parlament, vlada i građani redovno uveravaju u kvalitet izveštaja o trošenju novca poreskih obveznika, kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu;
- Državna revizija se klasifikuje kao: finansijska revizija, revizija uspešnosti i revizija zaštite okoline;

- Najznačajniji dokumenti koji regulišu oblast revizije javnog sektora su Limska deklaracija o smernicama i pravilima revizije, INTOSAI standardi, GAGAS standardi i Etički kodeks za revizore javnog sektora;
- Sadržaj revizorskog izveštaja je regulisan standardima.

**Metode primenjivane u radu:** U ovom istraživanju primenjivane su analitička i sintetička metoda, metode generalizacije i specijalizacije, kao i metoda klasifikacije, što se osnovnih naučnih metoda tiče. A od opštih naučnih metoda analitičko-deduktivna i komparativna metoda.

Polazeći od postavljenih ciljeva i hipoteza proistekla je odgovarajuća struktura rada.

U prvom delu je objašnjena revizija, njen značaj i osnovne klasifikacije

Drugi deo je posvećen finansijskim izveštajima u javnom sektoru, kao i principima sastavljanja, te formama finansijskih izveštaja.

U trećem delu je obrađena interna kontrola i njena uloga u funkcionisanju javnih institucija.

U delu „Revizija u javnom sektoru“ istaknuta je važnost transparentnog i zakonitog delovanja javnog sektora, mesto koje u tom procesu zauzima revizija i izvršena je klasifikacija revizije javnog sektora na: reviziju pravilnosti, reviziju uspeha i reviziju zaštite životne sredine.

Peti deo je posvećen regulativi, čije se striktno pridržavanje zahteva od javnih revizora, a radi se o Limskoj deklaraciji, INTOSAI i GAGAS standardima i Kodeksu etike za revizore javnog sektora, koji su ujedno teorijska osnova revizije u javnom sektoru.

Vrhovna revizorska institucija je naziv za telo koje sprovodi državnu reviziju i posvećen joj je šesti deo, a u njemu je još objašnjena Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija i njena misija na uspostavljanju međunarodne saradnje u oblasti državne revizije.

U sedmom delu je obrađena javna revizija u okruženju informacionih i telekomunikacionih tehnologija, skrenuta je pažnja na specifičnosti i opasnosti revizijskog procesa u kompjuterskom okruženju, te na tehnike revizije uz pomoć kompjutera.

Poslednji deo je posvećen revizorskim izveštajima, njihovim bitnim delovima i formama izražavanja revizorskog mišljenja.

U rad su iznesena i zaključna razmatranja i spisak korišćene literature.

## 1. REVIZIJA

U privrednom i administrativnom životu reč revizija je veoma prisutna. Zbog njenog čestog pominjanja čini se da znamo šta ona znači i šta pod tim pojmom podrazumevamo. Pojam „revizija“ potiče od latinskog izraza „revisio“ a znači „ponovno viđenje, ponovno gledanje, pregled, obnovu procesa, poslednji pregled sloga pred štampu“<sup>1</sup>. U zemljama engleskog govornog područja koristi se termin “auditor” (revizor) odnosno “auditing” (revizija). Ove reči vuku korene od glagola “audire”, što na latinskom jeziku znači čuti ili slušati. Ovaj termin karakterističan je za početak razvoja revizijske profesije kada je revizor obavljao reviziju slušajući usmeni izveštaj obveznika revizije.

Iako je u literaturi moguće pronaći više definicija revizije, ipak se među njima ne uočavaju značajne razlike. Pojednostavljujući i sažimajući brojne definicije koje je literatura iznjedrila za reviziju se može kazati kako ona nije ništa drugo nego ispitivanje finansijskih izveštaja, podataka o poslovanju, poslovnih knjiga i drugih dokumenata s ciljem dobijanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i finansijskom položaju klijenta. Revizija se može definisati i kao „sistematičan pregled poslovnih knjiga i računovodstvenih izveštaja izvršen od strane revizora i eksperata sa ciljem da se izrazi kompetentno, stručno i nezavisno mišljenje o ispravnosti, istinitosti i tačnosti istih“<sup>2</sup>. Klijent je reč koja se uobičajeno koristi u revizijskom poslu, a označava onaj poslovni subjekt čiji su finansijski izveštaji, najčešće - iako ne i isključivo, predmet revizije.

Nezavisna revizija naziva se i korporativna revizija, a može se definisati kao „kompleksna i tehnička funkcija u kojoj revizor potvrđuje i izveštava o kvalitetu finansijskih izveštaja koje uprava korporacije obelodanjuje javno za spoljne članove koji imaju pravo glasa“<sup>3</sup>. Prema pojmovniku koji prati Međunarodne revizijske standarde cilj revizije finansijskih izveštaja je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izveštaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa primenjivim okvirom finansijskog izveštavanja.

Fraze koje se uobičajeno koriste za izražavanje revizorskog mišljenja o finansijskim izveštajima su: “prikazuju istinito i fer” ili “iskazuju realno i objektivno u svim značajnim odrednicama”. Reč je o frazama koje imaju isto značenje..

Predmet revizije su informacije o poslovnim transakcijama i događajima koji se obično izražavaju kvantitativno. Moguće je razlikovati eksternu reviziju i internu reviziju. Eksterna

---

<sup>1</sup> Vujaklija, M., Leksikon stranih reči i izraza, Prosveta, Beograd, 1954.

<sup>2</sup> Stanišić, M., Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.god.

<sup>3</sup> Krsmanović, B., Andrić, M., Jakšić, D., Revizija, Proleter, Subotica, 2004. god.

revizija je finansijska kontrola koju provode eksterni eksperti sa ciljem utvrđivanja da li su računovodstvene procedure i finansijski izveštaji sastavljeni na objektivni i prihvatljiv način. Eksternu reviziju provode ovlašćeni revizori, a revizor se imenuje od strane vlasnika ili državnih organa, dok je u akcionarskom društvu imenuju akcionari na skupštini za određenu poslovnu godinu. Eksterna revizija je obavezna za velika i srednja trgovačka društva. Interna revizija je finansijska kontrola koju provode interni stručnjaci u privrednom subjektu. U velikim privrednim subjektima postoji posebna služba interne revizije, dok se u malim interna revizija provodi pomoću formiranih radnih grupa u koje su uključeni sposobni računovođe. Internu reviziju formira menadžment ili vlasnik, ali nije obavezna.

Za reviziju je karakteristično<sup>4</sup>:

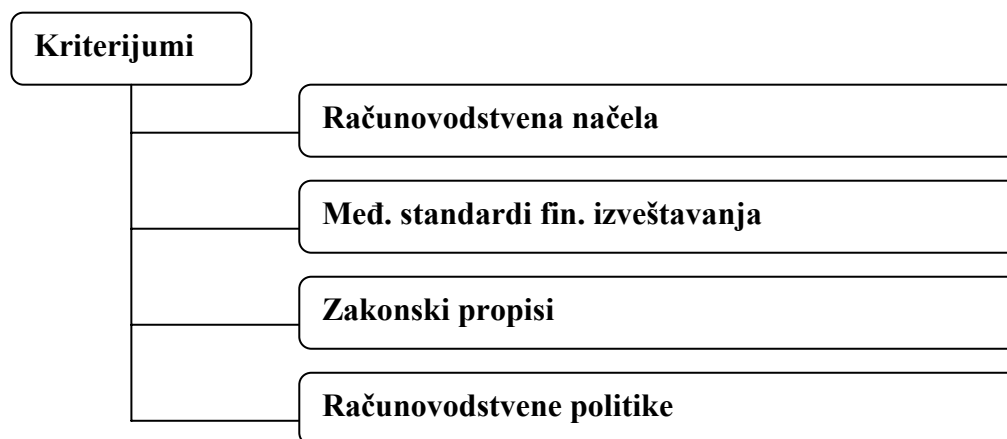
- naknadno ispitivanje finansijskih izveštaja ili finansijskih informacija kad je takvo ispitivanje potaknuto od strane subjekta ili predstavlja zakonsku obvezu,
- reviziju obavljaju nezavisne i stručne osobe,
- revidiranjem se želi utvrditi prikazuju li objavljeni finansijski izveštaji realno i objektivno (odnosno fer i istinito) finansijsko stanje i rezultat poslovanja subjekta,
- objektivnost i realnost finansijskih izveštaja utvrđuje se prema definisanim kriterijima,
- kriterijumi za ocenu objektivnosti i realnosti finansijskih izveštaja moraju biti unapred poznati, a njih čine: a) računovodstvena načela, b) međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, c) zakonski propisi i d) usvojene računovodstvene politike,
- revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora,
- mišljenje o realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja potpisuje ovlašćeni revizor (i ovlašćeni predstavnik u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora )
- revizorski izveštaj s mišljenjem temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima, revizorski izveštaj o objektivnosti i realnosti finansijskih izveštaja dostupno je javnosti.

---

<sup>4</sup> Spremić, I. et al., Revizija (priručnik za polaganje ispita za zvanje ovlašćenog revizora), Hrvatsko udruženje revizora, Zagreb, 1995.god., str. 11.

S obzirom na njihovu važnost, a radi bolje preglednosti, kriterijumi za ocenu realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja prikazani su na slici 1.

**Slika 1: Kriterijumi za ocenu realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja**



## 1.1. Značaj revizije

Često se postavlja pitanje zašto uopšte postoji potreba za revizijom? Odgovor na to pitanje može se pronaći u ekonomskom odnosu koji postoji unutar određenih poslovnih subjekata, kao i između tih poslovnih subjekata i svih onih koji imaju određeni interes s njima. Ako se zna da je glavna zadaća revizije ispitivanje i izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja, onda se revizija posmatra kao “veza koja stvara poverenje” između uprave, koja priprema i prezentira finansijske izveštaje i korisnika informacija, sadržanih u tim izveštajima (slika 2.).

**Slika 2: Veza između finansijskih izveštaja i njihovih korisnika**



- (1) Ispitivanje realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja  
 (2) Dostavljanje revizorovog mišljenja o finansijskim izveštajima

Korisnici informacija sadržanih u finansijskim izveštajima, nakon njihovog revidiranja, imaju poverenje da finansijski izveštaji realno i objektivno prikazuju stanje imovine, obveza i kapitala, te rezultat poslovanja i tok novca. Revizija povećava verodostojnost finansijskih izveštaja.<sup>5</sup> Zato se, s pravom, za reviziju zna kazati kako je ona mera verodostojnosti finansijskih izveštaja. Informacije sadržane u revidiranim finansijskim izveštajima predstavljaju kvalitetnu podlogu za poslovno odlučivanje. Pri tome, informacije trebaju biti za sve korisnike neutralne, korektne za odlučivanje, te dostavljene na profesionalan način.

U praksi se kao potencijalni korisnici tih informacija mogu susresti:

- investitori (ulagači), posebno zainteresovani za procenu rizika koji je svojstven ulaganju kapitala,
- postojeći akcionari, koji trebaju informacije za donošenje odluke je li razumno držati ili prodati akcije,
- uprava, koja je zainteresovana za informacije potrebne za planiranje, donošenje kvalitetnih poslovnih odluka i kontrolu,
- radnici i sindikati, zainteresovani za informacije koje im omogućuju procenu stabilnosti i profitabilnosti poslodavca, sposobnost osiguranja plaća, penzionog i socijalnog prava, te zapošljavanje,
- zajmodavci, zainteresovani za informacije koje im omogućuju odlučivanje o sigurnosti i pravovremenosti povrata zajma i pripadajućih kamata,
- dobavljači i ostali poverioci, zainteresovani za informacije koje im omogućuju spoznaju pravovremene naplate iznosa koje potražuju i ocene boniteta trgovačkog društva za buduće poslovne aktivnosti,
- kupci, zainteresovani za informacije na osnovu kojih će oceniti bonitet trgovačkog društva i uslove za nastavak poslovne saradnje,
- vlada i njene agencije, ponajviše zainteresovane za informacije o uspešnosti trgovačkih društava, plaćanje poreza, taksi, carina i dr.,
- javnost, pre svega lokalna, zainteresovana za informacije o uspešnosti i prosperitetu poslovanja trgovačkih društava na njenom području, jer je to važna pretpostavka za moguća otvaranja novih radnih mjesta, ulaganja u lokalnu infrastrukturu i sl.,

---

<sup>5</sup> Tracy, J.A., Kako čitati i razumjeti finansijski izvještaj, Jakubin i sin & TEB, Zagreb, 1994. god.

- naučnici, analitičari i strukovne organizacije, takođe zainteresovani za finansijsko-računovodstvene i ostale informacije potrebne za zadovoljavanje njihovih ciljeva i interesa.

Intelektualne aktivnosti korisnika u procesu prihvatanja računovodstvenih informacija usmerene su na dva cilja:

1. razumevanje informacionog sadržaja u cilju sticanja znanja o pitanjima koja su za korisnika značajna i
2. vrednovanje kvaliteta dobijenih informacija.

Revizija se javlja kao korisna funkcija za podršku korisnicima u ostvarenju drugog od dva navedena cilja. Zadatak revizije nije da daje svoju interpretaciju finansijskih izveštaja, već da poveća sigurnost da je ono što je dato u finansijskim izveštajima istinita i objektivna realnost datog privrednog subjekta.

U komunikacionom procesu postoje četiri značajna razloga koji stvaraju potrebu za verifikacijom finansijskih izveštaja i onemogućuju korisnike izveštaja da verifikaciju izvrše samostalno. To su:

1. konflikt interesa,
2. posledice,
3. kompleksnost i
4. udaljenost.

Između menadžmenta privrednog subjekta i korisnika finansijskih izveštaja postoji potencijalni konflikt interesa koji je posledica ambivalentnosti menadžerskih funkcija. Menadžment kontroliše celokupni računovodstveni proces u privrednom subjektu od primarnog obuhvatanja poslovnih transakcija do kreiranja finansijskih izveštaja i ima mogućnost da formira finalne produkte računovodstvenog procesa u skladu sa svojim interesima, te je sa aspekta korisnika računovodstvenih informacija neophodna njihova verifikacija.

Korisnici finansijskih izveštaja donose odluke o nastavku svojih finansijskih odnosa sa privrednim subjektom na osnovu saznanja iz finansijskih izveštaja. Ove odluke imaju značajne ekonomske posledice po njihove donosioce.

Što su procesi prevođenja poslovnih transakcija u računovodstvene informacije kompleksniji, korisnicima tih informacija je teže, ponekad čak i nemoguće, da sami direktno procene kvalitet dobijenih informacija.

Čak i kada korisnik računovodstvenih informacija ima sposobnost da samostalno donese zaključke o kvalitetu dobijenih informacija, i kada za to ima i želju koja proističe iz svesnosti

o negativnim posledicama pogrešnih računovodstvenih informacija, on može biti sprečen da izvrši direktnu verifikaciju zbog objektivnog ograničenja koje postoji u formi udaljenosti od poslovnih transakcija i procesa njihovog računovodstvenog obuhvatanja.

Revizija ima ulogu da pomogne u kontroli vođenja ekonomskih aktivnosti. Držanje pojedinca ili organizacije odgovornim za svoje postupke posredstvom revizije od strane trećih nezavisnih lica predstavlja oblik mehanizma kontrole. Takav pristup pomaže stabilnosti međusobnih odnosa između pojedinca i pojedinca, organizacije i organizacije i pojedinca i organizacije.

Revizija i izveštaj revizije obezbeđuju izvesnu sigurnost da odluke ili postupci neće biti preduzeti na osnovu nepoznatih okolnosti ili kvaliteta. Revizija ima za posledicu povećanje odgovornosti. Zbog toga se uloga revizije može posmatrati posebno kao:

1. društvena,
2. ekonomska,
3. psihološka,
4. politička<sup>6</sup>.

Društvena uloga odnosi se na pružanja neophodne stabilnosti u društvenim odnosima kroz otklanjanje sumnji koje pojedinci organizacije mogu imati. Ekonomska uloga revizije zasniva se na pretpostavci da revizija doprinosi efikasnosti privrednog sistema i racionalnom donošenju odluka o alokaciji resursa. Treća uloga revizije je psihološka. Revizija poboljšava psihološko stanje pojedinaca kroz otklanjanje ili umanjeње sumnji i neizvesnosti. Pod političkom ulogom revizije podrazumeva se delovanje revizora u pravcu očuvanja statusa kvo uspostavljenih u društvu.

## Vrste revizije

Zavisno od toga ko provodi reviziju u stvarnosti se susreću sledeće vrste revizije:

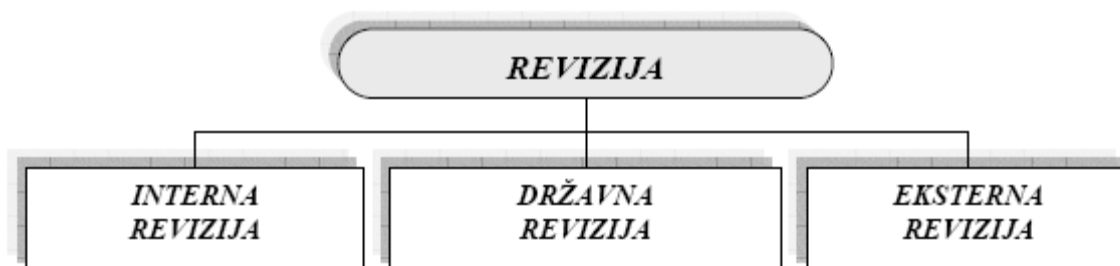
- interna,
- državna,
- eksterna revizija.

Ilustrativnosti radi prethodno navedene vrste revizije prikazane su na slici 3.

---

<sup>6</sup> Krsmanović, B., Andrić, M., Jakšić, D., Revizija, Proleter, Subotica, 2004. god.

**Slika 3: Vrste revizije prema subjektu ispitivanja**



Interna revizija je nadzorna aktivnost utemeljena unutar poslovnog subjekta koja služi poslovnom subjektu. Internu reviziju obavljaju osobe zaposlene kod poslovnog subjekta. Funkcije interne revizije odnose se na:<sup>7</sup>

- pregledavanje računovodstvenog sistema i s njime povezanog sistema internih kontrola,
- ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija,
- pregledavanje uspešnosti poslovanja uključujući nefinansijske kontrole u poslovnom subjektu, (i)
- proveru usklađenosti sa zakonima i propisima te ostalim vanjskim odredbama kao i proveru usklađenosti s politikama i odlukama menadžmenta i ostalim internim zahtevima.

Javna revizija uređena je Zakonom o javnoj reviziji. Na osnovi ovog Zakona provodi se revizija državnih prihoda i rashoda, revizija finansijskih izveštaja i finansijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se delimično ili u celosti finansiraju iz budžeta, javnih privrednih subjekata, društava i drugih pravnih osoba u kojima država, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo na akcijama, odnosno udelima, te korišćenje sredstava Evropske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba. Državna revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhunskih revizijskih institucija (INTOSAI<sup>8</sup>).

<sup>7</sup> Videti: MRS 610 - Razmatranje rada interne revizije, toč. 5. Dostupno na: [http://www.revizorska\\_komora.hr/standardi1.html](http://www.revizorska_komora.hr/standardi1.html) [12. listopada 2007.]

<sup>8</sup> INTOSAI - akronim od International Organization of Supreme Audit Institutions.

Reviziju obavljaju ovlašćeni državni revizori.<sup>9</sup> Ovlašćeni državni revizor jest nezavisna stručna osoba koja poseduje sertifikat ovlašćenog državnog revizora i ispunjava druge uslove iz ovoga Zakona, zaposlena u Državnoj revizijskoj instituciji. Nakon završene revizije, ovlašćeni državni revizor sastavlja i potpisuje izveštaj revizora. Izveštaj revizora dostavlja se zakonskom predstavniku revidiranog subjekta gdje je obavljena revizija i nadležnom ministru i/ili fondu.

Eksterna revizija odnosi se na aktivnosti ovlašćenih revizora koje su usmerene na izražavanje mišljenja o tome jesu li finansijski izveštaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni i prikazani u skladu s primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja. Eksternu reviziju obavljaju osobe koje nisu zaposlene kod poslovnog subjekta čiji se finansijski izveštaji revidiraju. Nezavisna revizija se organizuje u posebnoj organizaciji specijalizovanih profesionalnih revizora, u vidu privrednog subjekta. Reč je, dakle, o obliku organizacije profesionalaca udruženih radi obavljanja poslova revizije.

Opšti uslovi organizovanja revizorskih privrednih subjekata dati su Zakonom o preduzećima, dok se posebni i specifični uslovi propisuju Zakonom o reviziji računovodstvenih iskaza. Da bi bila prihvaćena i uvrštena u registar revizorskih privrednih subjekata, obavezno moraju ispuniti odgovarajuće opšte i posebne zakonske uslove. Pri registraciji ovi privredni subjekti prolaze opštu kontrolu ispunjenosti uslova, što utvrđuje privredni sud, kao i kontrolu ispunjenosti posebnih uslova, što utvrđuje nadležni savezni organ.

Od specifičnih uslova koje privredni subjekt za reviziju mora da ispuni posebno su važni:

- program usluga usaglašen sa odredbama Zakona o reviziji računovodstvenih izveštaja,
- broj ovlašćenih revizora i revizora u skladu sa zakonskim odredbama,
- obavljanje usluga saglasno odredbama Zakona o reviziji računovodstvenih usluga, propisima o obavljanju revizije, standardima revizije i pravilima profesionalnog ponašanja revizora,
- osiguranje od odgovornosti za štetu koja može da se nanese izražnim mišljenjem.

---

<sup>9</sup> Ovlašćeni državni revizor ne sme obavljati reviziju: a) ako je član nadzornog odbora ili kojega drugog organa revidiranog subjekta, b) ako je sudelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradbi finansijskih izveštaja revidiranog subjekta, c) ako je suprug(a), krvni srodnik u pravoj liniji do četvrtoga stepena srodstva, staratelj, usvojitelj, usvojenik, hranitelj jednog od zakonskih predstavnika revidiranog subjekta ili članova nadzornog odbora.

Po Zakonu o reviziji računovodstvenih izveštaja revizori ne mogu nastupati samostalno, kao preduzetnici. To znači da se moraju udružiti i delovati u formi privrednih subjekata koji mogu imati oblik korporacije ili društva sa ograničenom odgovornošću.

Nezavisna revizija se razvrstava u tri grupe:

- revizija finansijskih izveštaja,
- revizija usaglašenosti (podudarnosti) i
- revizija poslovanja.

## **2. FINANSIJSKI IZVEŠTAJI U JAVNOM SEKTORU**

Uvažavajući razlike između preduzeća i države, jasno se nameće zaključak da se finansijski izveštaji države razlikuju od finansijskih izveštaja preduzeća. Država i njene jedinice imaju dužnost da dokažu svoju odgovornost, što čine preko finansijskih izveštaja. Finansijski izveštaji su limitirani prirodom informacija koje obezbeđuju.

Poznato je da su korisnici finansijskih izveštaja mnogobrojni i da su potrebe za informacijama raznolike, a svrha finansijskih izveštaja nije da zadovolji sve potrebe svih korisnika. To znači da glavni cilj finansijskog izveštaja nije i ne može biti zadovoljavanje svih informacionih potreba korisnika, što upućuje korisnike da traže informacije iz drugih izvora čime će u potpunosti zadovoljiti svoje potrebe o saznanjima iz oblasti državnih finansija.

Komplet finansijskih izveštaja javnog sektora čine:

- Izveštaj o finansijskom stanju (bilans stanja, izveštaj o aktivima i pasivima) pruža podatke o stalnoj i obrtnoj imovini, kratkoročnim i dugoročnim obavezama i neto imovini, odnosno kapitalu,
- Izveštaj o finansijskoj uspešnosti (bilans uspeha, izveštaj o prihodima i rashodima, izveštaj o dobitku i gubitku) predstavlja ostvarene prihode i rashode, odnosno ostvareni rezultat poslovanja,
- Izveštaj o promeni u neto imovini tj. kapitalu je izveštaj u kom javni sektor predstavlja promene neto imovine-kapitala između dva datuma izveštavanja, odnosno odražava povećanje ili smanjenje njihove vrednosti tokom perioda,
- Izveštaj o novčanim tokovima identifikuje izvore gotovinskih priliva, stavke na koje je utrošena gotovina tokom perioda izveštavanja i saldo gotovine na datum izveštavanja,
- Računovodstvene politike i napomene uz finansijske izveštaje predstavljaju skup specifičnih principa, osnova, konvencija, pravila i prakse, koje je usvojio neki entitet javnog sektora.

### **Opšta pravila finansijskog izveštavanja**

Finansijski izveštaji prikazuju finansijsku strukturu, finansijski položaj i transakcije koje preduzima entitet s ciljem da zadovolje informacione potrebe korisnika, odnosno s ciljem da povećaju kvalitet donetih ekonomskih odluka. Obaveznost i redovnost su karakteristike finansijskog izveštavanja. Vođenje poslovnih knjiga javnog sektora, kao i

obaveza sastavljanja i prezentovanja finansijskih izveštaja je zakonski sankcionisana. Finansijski izveštaji predstavljaju isprave koje zainteresovana lica uvek mogu da vide.

Finansijsko izveštavanje je regulisano:

- zakonskim propisima,
- profesionalnim načelima i standardima i
- internim normiranjem mera računovodstvene politike.

Zakonska regulativa obuhvata zakone i podzakonska akta, odnosno propisane norme koje se odnose na: identifikovanje obveznika; propisivanje obaveza i načina vođenja poslovnih knjiga; identifikovanje svrhe izveštavanja; forme i strukture izveštaja; propisivanje redovnih i konsolidovanih zaključaka, kao i obaveze javnog objavljivanja obelodanjivanja finansijskih izveštaja.

Profesionalna regulativa sadrži pravila u vidu načela i standarda propisanih od strane profesionalnih računovodstvenih organizacija. Primena tih načela i standarda zasniva se na profesionalnoj i moralnoj obavezi da se poštuju propisana uputstva. Nasuprot tome, postoji poseban akt profesionalne organizacije koja sankcioniše neprofesionalno ponašanje. Računovodstvena načela su opštija i konciznija pravila u odnosu na računovodstvene standarde javnog sektora, koji u stvari predstavljaju razradu načela, odnosno njihovu konkretizaciju zarad lakše primene u praksi.

Interna računovodstvena regulativa pretpostavlja pravila tj. specifična pitanja vezana za konkretne okolnosti javnog sektora. Zato svaki entitet javnog sektora sastavlja svoj pravilnik o računovodstvu i svoju računovodstvenu politiku kojima utvrđuje pravila vezana za specifična pitanja.

Neophodna je sinteza zakonske, profesionalne i interne regulative, jer se tako stvara uslov za dobijanje kvalitetnih informacija, odnosno jedino tako je moguće obezbediti kvalitetne, istinite, poštene i korisne informacije na osnovu kojih će se moći doneti racionalne poslovne odluke.

Imajući u vidu različite potrebe korisnika finansijskih izveštaja javnog sektora, lako je zaključiti da je veoma teško zadovoljiti raznolike potrebe korisnika. Finansijski izveštaji mogu da pruže veći deo informacija koje korisnici traže, ali moraju da imaju sledeće kvalitativne odlike, što je opšte pravilo finansijskog izveštavanja javnog sektora. To su:

- razumljivost,
- relevantnost,
- pouzdanost i

- uporedivost.

Razumljivost podrazumeva informaciju za koju se opravdano očekuje da će korisniku predstaviti pravo značenje. U tom smislu se pretpostavlja da korisnici poseduju odgovarajuće znanje u vezi sa poslovanjem entiteta i okruženjem u kome ono posluje, kao i da su spremni da tu informaciju prouče. Informacije o složenim pitanjima ne treba da budu isključene iz finansijskih izveštaja samo zbog pretpostavke da bi mogle da budu teške za razumevanje izvesnim korisnicima.

Relevantnost je karakteristika one informacija koja pomaže korisniku prilikom procenjivanja prošlih, sadašnjih i budućih događaja ili prilikom potvrđivanja odnosno korigovanja ranijih procena. Da bi bila relevantna, informacija mora da bude i blagovremena.

Pouzdanost podrazumeva one informacije koje nemaju materijalnih grešaka, koje su nepristrasne i na koje korisnici mogu da se oslone. To znači da je pouzdana ona informacija koja verno predstavlja transakcije i druge događaje, čija je suština iznad forme, koja je neutralna, obazrivo formirana i potpuna.

Uporedivost je karakteristika informacije koja omogućuje korisniku da prepozna sličnosti i razlike između informacija u različitim finansijskim izveštajima. Značajna posledica odlike uporedivosti je da korisnici treba da budu obavešteni o politikama koje su primenjivane prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, o izmenama tih politika i učincima tih izmena.

Često se za ocenu i definisanje objektivnosti finansijskog izveštaja upotrebljava cost-benefit<sup>10</sup> analiza. Nedvosmisleno je da treba da postoji ukupna korist za sve korisnike informacija, a to je moguće samo ako je korist od obezbeđene informacije veća od troškova obezbeđivanja iste. Troškovi obezbeđivanja informacija uključuju troškove izveštaja, troškove kratkih pregleda, troškove obelodanjivanja i troškove revizije informacija.

Razmatranje troškova i koristi može biti u suprotnosti, pa je neophodno razmotriti: da li svi korisnici mogu da zadovolje svoje potrebe za informacijama; da li je neophodno intenzivirati potrebe različitih korisnika ili ih je moguće smanjivati i kakav rizik nose određeni tipovi informacija.

## **2.1. Principi sastavljanja finansijskih izveštaja u javnom sektoru**

Pri sastavljanju finansijskih izveštaja javnog sektora moraju se primenjivati principi bilansiranja koji proističu iz opšteprihvaćenih računovodstvenih standarda.

---

<sup>10</sup> Analiza troškova i koristi

Opšteprihvaćeni računovodstveni principi podeljeni su u tri grupe:

1. prožimajući principi,
2. širi operativni principi i
3. detaljni principi.

Prožimajući principi se odnose na finansijsko računovodstvo u celini i predstavljaju osnovu za druge principe. Širi operativni principi tiču se procesa izveštavanja, dok se detaljni principi odnose na praktičnu primenu prožimajućih i širih operativnih principa.

Pri sastavljanju finansijskih izveštaja, a na bazi opšteprihvaćenih računovodstvenih principa, entiteti javnog sektora treba da se pridržavaju sledećih principa:

1. Princip fer prezentacije i usaglašenosti sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor-ovaj princip nalaže da finansijski izveštaji moraju verno da predstavljaju finansijsko stanje, finansijsku uspešnost i novčane tokove svakog entiteta javnog sektora. Fer prezentacija podrazumeva:
  - izbor i primenu računovodstvenih politika,
  - prezentovanje informacija, kao i računovodstvene politike, na način koji omogućava relevantne, pouzdane, uporedive i razumljive informacije i
  - dodatna obelodanjivanja kada su zahtevi Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor nedovoljni korisnicima za razumevanje uticaja pojedinih transakcija ili događaja na finansijsko stanje i uspešnost entiteta.
2. Princip stalnosti poslovanja-going concern princip, polazi od pretpostavke neograničenosti poslovanja entiteta. Odnosno, po opšteprihvaćenim računovodstvenim standardima, pretpostavlja se da će entitet koji ima obavezu sastavljanja bilansa nastaviti sa redovnim poslovanjem i u doglednoj budućnosti.
3. Princip doslednosti i prezentacije-je princip koji obavezuje na izbor istih računovodstvenih metoda koje će se koristiti na konzistentan način u različitim obračunskim periodima, jer će se na taj način obezbediti uporedivost finansijskih izveštaja.
4. Princip značaja i agregiranja- nalaže da materijalno značajne stavke sa posebnim karakteristikama budu zasebno prezentovane u finansijskim izveštajima. Stavke koje su bitne po veličini, a imaju istu prirodu mogu se prezentovati zbirno, dok se beznačajni iznosi pridružuju iznosima slične prirode. Princip značaja omogućava da određeni zahtevi za obelodanjivanje iz Međunarodnih računovodstvenih

standarda za javni sektor ne moraju da budu ispunjeni ukoliko informacije koje proističu iz njih nisu materijalne.

5. Princip prebijanja- je princip koji sugeriše da se imovina i obaveze ne prebijaju, izuzev u slučajevima ako određeni Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor to nalaže. Princip sugeriše i da ne treba prebijati ni prihode i rashode izuzev u slučajevima ako određeni Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor to nalaže ili ako dobici, gubici i povezani troškovi nisu značajni. Prebijanje umanjuje sposobnost korisnika da razume preduzete transakcije i da proceni buduće novčane tokove entiteta.
6. Princip uporedivosti-nalaže da se obelodane sve uporedne brojčane informacije prethodnog perioda, a ako je za razumevanje finansijskih izveštaja potrebno, i one koje su opisne odnosno tekstualne.
7. Princip identifikacije- jasno razdvaja finansijski izveštaj od drugih objavljenih informacija. Oaj princip je značajan jer omogućuje korisnicima da razlikuju informacije pripremljene u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor od drugih informacija koje su im korisne, ali nisu predmet Standarda.

Praksa finansijskog izveštavanja javnog sektora jeste bazirana na navedenim principima, ali je decidno određena nacionalnim zakonodavstvom, profesionalnim načelima i standardima, kao i internim normiranjem mera računovodstvene politike, što je i čini različitom od zemlje do zemlje. To je razlog da u razvijanju prakse finansijskog izveštavanja javnog sektora učestvuju odbori i komiteti zaduženi za računovodstveno izveštavanje, nacionalna regulatorna tela, profesionalna računovodstvena tela kao i druge organizacije zainteresovane za finansijsko izveštavanje, računovodstvo i reviziju u javnom sektoru.

## **2.2. Elementi finansijskih izveštaja javnog sektora**

Finansijski izveštaji javnog sektora prikazuju finansijske učinke preduzetih transakcija i drugih događaja grupišući ih u široke klase prema njihovim ekonomskim obeležjima. Te široke klase se nazivaju elementi finansijskih izveštaja i u direktnoj su vezi sa merenjem finansijskog položaja i merenjem finansijske uspešnosti.

Elementi finansijskih izveštaja uključuju sredstva, obaveze, neto imovinu, prihode i rashode, a postoji mogućnost njihovog daljeg razvrstavanja.

Zavisno od toga koju osnovu računovodstva koristi entitet javnog sektora, zavisi i način definisanja navedenih elemenata. Država i njeni entiteti mogu da se opredele da li će koristiti:

- gotovinsku osnovu računovodstva ili
- obračunsku osnovu računovodstva.

Razlike u izboru osnove računovodstva potiču zbog različitog socijalnog, ekonomskog i zakonskog okruženja u kom entitet deluje. Razlike u okruženju rezultiraju razlikama u računovodstvu, razlikama u prihvaćenom modelu finansijskog izveštavanja i razlikama u strukturi izveštaja koji je pripremljen za upotrebe različitih korisnika. Zbog postojanja različitosti važno je korisnike informisati o tome koja je osnova računovodstva upotrebljena za sastavljanje finansijskih izveštaja, kao i o tome koji je izveštajni model upotrebljen za pripremu i prezentaciju izveštaja.

Izbor neke računovodstvene osnove i identifikovanje elemenata finansijskog izveštaja države i njenih entiteta može biti pravilno samo ako se zna:

- ko i zašto snosi odgovornost i
- kako izmeriti uspešnost i finansijsku poziciju.

Gotovinska osnova računovodstva priznaje transakcije i događaje samo ako su se zaista dogodili, kada entitet primi ili isplati gotovinu. Finansijski izveštaji koji se pripremaju konzistentno sa ovom osnovom računovodstva pružaju informacije o izvorima gotovine primljene tokom perioda, o svrsi upotrebe gotovine i o gotovinskim saldima na kraju perioda.

Finansijsko izveštavanje prema gotovinskoj osnovi računovodstva pored same gotovine podrazumeva i gotovinske ekvivalente koji prvenstveno služe za izmirivanje kratkoročnih gotovinskih obaveza.

Gotovina koju je entitet javnog sektora prikupio, prisvojio ili onaj iznos gotovine koji mu je dodeljen, predstavlja gotovinu koju on može da koristi. Uobičajeno je da entitet gotovinu koristi za sticanje kapitalne imovine, za finansiranje svojih poslovnih ciljeva ili za otplatu duga, a to mogu da čine samo u periodu u kome se ona nalazi na njihovom računu.

Elemente finansijskih izveštaja koji su pripremljeni i obelodanjeni na gotovinskoj osnovi čine:

- gotovinski prihodi,
- gotovinski rashodi i

- gotovinski rezultat.

Država i entiteti javnog sektora pored izveštaja o primanjima i isplatama gotovine, odnosno izveštaja o gotovinskom rezultatu moraju da pripreme i obelodane računovodstvene politike i napomene sa objašnjenjima.

Računovodstvene politike su posebni principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje je usvojio entitet u pripremi i prezentaciji finansijskih izveštaja. Napomene uz finansijske izveštaje su ustvari opisi i detaljne analize iznosa prikazanih u finansijskim izveštajima. U napomenama se nalaze sva objašnjenja koja se smatraju neophodnim za fer prezentaciju i poboljšanje odgovornosti. Računovodstvene politike i napomene omogućuju bolju informisanost za potrebe analiza i procena tekućih gotovinskih sredstava, odnosno povećavaju transparentnost i odgovornost finansijskog izveštaja.

Ukupna primanja i isplate gotovine se mogu podeliti zavisno od profesionalne procene. Ukupna gotovinska primanja se mogu klasifikovati na primanja nastala po osnovu:

- oporezivanja ili raspodele,
- davanja ili donacija,
- pozajmica,
- prihoda od otuđenja imovine, postrojenja i opreme i
- ostalih pružanja usluga ili trgovinskih aktivnosti.

Ukupna gotovinska plaćanja se mogu klasifikovati na plaćanja nastala po osnovu:

- aktivnosti pruženih usluga,
- programe umanjenja duga,
- sticanje imovine, postrojenja i opreme i
- aktivnosti trgovinskih usluga.

Obračunska osnova računovodstva priznaje finansijske efekte od transakcija i događaja u periodu u kom se oni dešavaju, nezavisno od toga da li su izvršeni u gotovinu. Finansijski izveštaji koji se pripremaju u skladu sa ovom osnovom računovodstva izveštavaju o ukupnim ekonomskim sredstvima nekog entiteta, što znači da pružaju više informacija od finansijskih izveštaja koji su pripremljeni po gotovinskoj osnovi računovodstva. Treba istaći da se pomeranjem od gotovinske osnove do obračunske ne gube informacije o gotovini, nego entiteti koji usvoje obračunsku osnovu računovodstva imaju obavezu pripremanja finansijskog izveštaja o gotovinskom toku u celom periodu izveštavanja. Elemente finansijskih izveštaja koji su pripremljeni i obelodanjeni po obračunskoj osnovi čine:

- prihodi,

- rashodi,
- imovina,
- obaveze i
- neto imovina.

Prihodi uključuju naplaćene poreze, prihode od prodaje dobara i usluga i neto dobitak od prodaje imovine. Za razliku od gotovinske osnove računovodstva, obračunska osnova računovodstva kao prihod ne priznaje finansijske tokove vezane kastodi poslove u kojima država učestvuje kao agent ili opunomoćenik, niti ukupno dobijena sredstva od prodaje imovine.

Rashodi su troškovi nastali tokom perioda zbog:

- kupovine dobara i usluga,
- smanjenja fizičke imovine,
- neto gubitka od prodaje imovine,
- neregistrovanih državnih transfera i
- plaćanja, poklona i donacija.

U odnosu na gotovinsku osnovu računovodstva, obračunska osnova računovodstva ne priznaje rashode koji predstavljaju troškove nastale zbog sticanja ili izgradnje fizičke imovine, vraćanja dugova ili investiranja u druge entitete bez obzira da li su u pitanju pozajmice ili kapitalne injekcije. Rashodi ne uključuju ni finansijske tokove vezane za kastodi poslove u kojima država učestvuje kao agent ili opunomoćenik.

Imovina se po obračunskoj osnovi računovodstva priznaje u celokupnom iznosu, pod uslovom da je čine oni elementi koji su i navedeni u opšteprihvaćenoj definiciji, odnosno gotovina, računi rashoda i prihoda, fizička imovina i druga dugoročna imovina.

Obaveze su neplaćeni iznosi na kraju obračunskog perioda koji se odnose na neisplaćene zarade, neplaćene fakture za dobra i usluge, nevraćene dugove i pozajmice, kao i sva druga kašnjenja u plaćanju.

Neto imovina predstavlja razliku u iznosu imovine i obaveza, a uključuje sve ili neke od sledećih komponenti:

- uloženi kapital,
- akumulirane viškove i manjkove i
- rezerve.

Merenje elemenata finansijskih izveštaja pripremljenih i obelodanjenih po obračunskoj osnovi računovodstva podrazumeva merenje ukupnih ekonomskih sredstava i svih nastalih promena na njima pomoću jednog od dva modela:

1. modela istorijskog troška i
2. modela tekućeg troška

### **Forme finansijskih izveštaja javnog sektora**

Usvajanjem neke od osnova računovodstva ne obezbeđuje se priprema svih pojedinačnih setova finansijskih izveštaja, niti se nalaže njihova sadržina. Postoje različiti izveštajni modeli, a biće usvojene one konfiguracije koje pružaju najsadržajnije informaciju. Često se uz finansijske izveštaje sastavljaju i obelodanjuju dodaci i dopune. Odlučiti se za neki izveštajni model, kao i za dodatke koji će ići uz njega kompleksan je posao. Odluka zavisi od važnosti poruke i sposobnosti korisnika da razume finansijski izveštaj.

Izvesno je da u slučaju upotrebe gotovinske osnove računovodstva entitet priprema i obelodanjuje samo izveštaj o gotovinskim tokovima. Finansijski izveštaji koje uobičajeno sastavljaju i obelodanjuju entiteti javnog sektora koji koriste obračunsku ili modifikovanu obračunsku osnovu računovodstva sledeći:

**a) Izveštaj o finansijskom stanju** (bilans stanja, izveštaj o aktivni i pasivi) koji pruža podatke o stalnoj i obrtnoj imovini, kratkoročnim i dugoročnim obavezama i neto imovini odnosno kapitalu.

Entitet javnog sektora treba da obelodani, bilo u izveštaju o finansijskom stanju ili u napomenama uz izveštaj o finansijskom stanju dalje podklasifikacije stavki koje su prezentovane i razvrstane na način koji odgovara poslovanju entiteta.

Izveštaj o finansijskom stanju može biti prezentovan na dva načina:

- posebnim izdvajanjem pozicija tekućih i stalnih sredstava s jedne strane i tekućih i dugoročnih obaveza s druge strane i
- prikazivanjem pozicija po redosledu njihove likvidnosti.

Minimum prezentovanih iznosa u izveštaju o finansijskom stanju entiteta javnog sektora čine sledeće stavke koje su različite po prirodi i funkciji i ne predstavljaju obavezujući redosled u izveštavanu:

- nekretnine, postrojenja i oprema,
- nematerijalna sredstva,
- finansijska sredstva, ulaganja obračunata metodom udela,

- zalihe,
- povraćaji po osnovu netrgovinskih transakcija, uključujući poreze i transferne prenose,
- potraživanja po osnovu transakcija razmene,
- gotovina i gotovinski ekvivalenti,
- obaveze po osnovu poreza i prenosa,
- obaveze po osnovu transakcija razmene,
- rezervisanja, dugoročne obaveze, manjinska učešća i
- neto imovina/kapital.

**b) Izveštaj o finansijskoj uspešnosti** (bilans uspeha, izveštaj o prihodima i rashodima) predstavlja ostvarene prihode i rashode, odnosno ostvareni rezultat poslovanja.

Izveštaj o finansijskoj uspešnosti treba da uključi minimalno sledeće stavke:

- prihod iz poslovnih aktivnosti,
- dobitak ili gubitak iz poslovnih aktivnosti,
- troškove finansiranja,
- učešće u neto dobitku ili gubitku povezanih entiteta i zajedničkih ulaganja,
- neto dobitak ili gubitak iz redovnih aktivnosti,
- vanredne stavke,
- manjinsko učešće u neto dobitku ili gubitku i
- neto dobitak ili gubitak perioda

Entitet treba da prezentuje bilo u izveštaju o finansijskoj uspešnosti, ili u napomenama uz izveštaj o finansijskoj uspešnosti dalje raščlanjavanje ukupnog prihoda i razvrstavanje rashoda.

**c) Izveštaj o promeni u neto imovini tj. kapitalu** je izveštaj u kom javni sektor predstavlja promene neto imovine (kapitala) između dva datuma izveštavanja, odnosno odražava povećanje ili smanjenje njihove vrednosti tokom perioda.

Entitet pored toga treba da prezentuje: učešća vlasnika i raspodele vlasnicima, po osnovu njihovih vlasničkih prava; saldo akumulirane dobiti ili gubitka na početku perioda i na datum izveštavanja i pregled promena u toku perioda; zavisno od stepena zasebnog obelodanjivanja komponenti neto imovine/kapitala, usaglašavanje knjigovodstvenog iznosa svakog dela neto imovine/kapitala na početku i na kraju perioda, uz posebno obelodanjivanje svake promene.

**d) Izveštaj o novčanim tokovima-** identifikuje izvore gotovinskih priliva, stavke na koje je utrošena gotovina tokom perioda izveštavanja i saldo gotovine na datum izveštavanja. Svrha izveštaja je obelodanjivanje novčanih tokova tokom perioda koji su klasifikovani prema poslovnim aktivnostima, investicionim aktivnostima i aktivnostima finansiranja.

**e) Računovodstvene politike i napomene uz finansijske izveštaje** takođe su elementi seta finansijskih izveštaja javnog sektora. Računovodstvene politike predstavljaju skup specifičnih principa, osnova, konvencija, pravila i prakse, koje je usvojio neki entitet. Računovodstvene politike treba da predstave:

- računovodstvenu osnovu koja je korišćena u pripremanju finansijskih izveštaja,
- stepen u kome je entitet primenio bilo koju prelaznu odredbu iz bilo kog Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor i
- sve posebne stavke računovodstvene politike koje su neophodne za razumevanje finansijskih izveštaja.

Napomene uz finansijske izveštaje pojašnjavaju određene pozicije iz finansijskog izveštaja što je razlog da se svaka stavka u finansijskom izveštaju sačini na način da jasno uputi na odgovarajuću povezanu informaciju datu u napomenama.

Napomene uz finansijske izveštaje entiteta treba da:

- pruže informacije o osnovi za sastavljanje finansijskih izveštaja i računovodstvenim politikama odabranim i primenjenim na značajne transakcije i ostale događaje,
- obelodane informacije koje zahtevaju Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, a koje nisu prikazane u finansijskim izveštajima i
- pruže dodatne informacije koje nisu prikazane u finansijskim izveštajima, a koje su neophodne za fer prezentaciju.

### 3. INTERNA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Sistemi interne kontrole su sistemi koje rukovodstvo uspostavlja u cilju eliminacije indentifikovanog rizika i u velikoj meri se razlikuju od države do države i sami po sebi odražavaju administrativnu kulturu i tradiciju određene zemlje.

Interna kontrola je organizacija politika i procedura koje osiguravaju da se vladini programi izvrše i postignu planirani rezultati, da su resursi koji se koriste u izvršenju takvih programa konzistentni sa navedenim ciljevima i zadacima, da su vladini programi zaštićeni od nedelotvornog korišćenja resursa, malverzacija i pogrešnog upravljanja i da se blagovremeno i pouzdano izveštava o informacijama neophodnim za donošenje odluka.

Način funkcionisanja sistema interne kontrole se značajno razlikuje u svim evropskim državama. pristupi koji se susreću u Francuskoj, Portugalu, Španiji i mnogim drugim kontinentalnim evropskim državama sa pravnom tradicijom zasnovanom na Napoleonovom zakoniku stavljaju naglasak na kontrolu koju sprovodi organizacija treće strane koja se organizacijski nalazi na nivou centralne vlade. Obično je to sektor u ministarstvu finansija ili samo ministarstvo finansija. S drugim pristupom se susrećemo u evropskim zemljama kao što su: Holandija, Velika Britanija, te Skandinavske zemlje. U njemu se naglašava da je odgovornost za pitanja kontrole decentralizovana i stavljena na nivo ministarstava i rukovodilaca ostalih budžetskih korisnika. I ovaj pristup podrazumeva centralizovanu kontrolu jer je ministarstvo finansija i dalje odgovorno za celokupnu doslednost i delotvornost sistema vladine interne kontrole.

Ključni elementi sistema kontrole u javnom i privatnom sektoru su:

- Identifikacija rizika,
- Razvijanje sistema interne kontrole,
- Uspostavljanje procedura intrne revizije koje trebaju pokazati da li su sistemi interne kontrole delotvorni u eliminisanju identifikovanih rizika.

Koncept rizika podrazumeva sledeće elemente:

- Zloupotreba finansijskih, kadrovskih i tehničkih resursa,
- Neizvršavanje odluka vezanih za budžetsku politiku i drugih odluka na regularan i delotvoran način,
- Malverzacije i greške,
- Neodgovarajuća računovodstvena evidencija,
- Nepružanje blagovremenih i pouzdanih informacija o upravljanju finansijama i resursima.

Delokrug interne kontrole mora obuhvatiti sledeće kontrolne procedure:

- Jasne instrukcije i odgovarajuću obuku za kompletno osoblje o ciljevima, politikama i pravilniku o radu ministarstva,
- Nedvosmislene definicije odgovornosti osoblja,
- Jasno odvajanje poslova vezanih za finansijske transakcije od poslova upravljanja resursima,
- Razvoj okruženja koje će podsticati da se na svim nivoima ukaže na nepoštovanje regulative i procedura i postojanje nepravilnosti,
- Zaposleni na svim nivoima trebaju biti informisani o relevantnim instrukcijama.

Interna kontrola zahteva strogo kontrolno okruženje i koherentan okvir sistema i procedura kontrole. Okruženje u kojem je prisutna kontrola uključuje filozofiju i način vođenja poslovanja od strane uprave, dodeljivanje odgovornosti i nadgledanje i sprovođenje sistema i procedura interne kontrole. Kontrolno okruženje utiče na način na koji se sistemi i procedure kontrole koriste i sprovode u određenoj organizaciji.

Glavni rizici u okruženju finansijske kontrole su:

- Nezadovoljavajući lični integritet i slabe etičke vrednosti uprave,
- Nedovoljna predanost uprave da osigura profesionalno sposoban kadar i dodeljivanje odgovarajućih ovlašćenja i odgovornosti,
- Neodgovarajući nadzor od strane uprave,
- Neadekvatne politike upravljanja u sprečavanju, praćenju i delovanju u pogledu nezakonitih radnji.

Kontrola mora biti ekonomski isplativa i ne sme biti previše detaljna i dosadna kako ne bi paralizovala rad. Troškovi sistema kontrole ne smeju biti disproporcionalni rizicima koje takav jedan sistem treba sprečiti.

Interna kontrola mora biti osmišljena na osnovu individualnih okolnosti, te stoga ne postoji univerzalna lista kontrola koje se mogu primeniti. Pored toga što moraju osigurati da se ostvaruju ciljevi organizacije, rukovodioci su odgovorni i da osiguraju da su resursi dostupni njihovoj organizaciji zaštićeni od neodgovarajuće upotrebe ili zloupotrebe. Postoji niz načina koji se u ovu svrhu mogu koristiti.

Fizička kontrola podrazumeva pre svega sigurnosne procedure kojima se kontroliše pristup računovodstvenoj evidenciji ili samim predmetima koji su vredni i koji mogu biti otuđeni.

Računovodstvene kontrole uključuju procedure kojima se zahteva evidentiranje transakcija u računovodstvenom sistemu. Računovodstvene kontrole uključuju i interne procedure računovodstvenih sistema koje za cilj imaju otkrivanje i izveštavanje o bilo kakvim nepravilnostima.

Kontrole procesa su procedure osmišljene tako da osiguraju da se aktivnosti preduzimaju samo na osnovu odgovarajućih ovlašćenja.

Nespojivost funkcija je kontrola koja je nezamenljivi element u većini sistema kontrole. Njena glavna odlika je da dve osobe moraju biti uključene u bilo koju transakciju kako bi se umanjio rizik od nepravilnosti. Razdvajanje dužnosti na ovakav način je ključni element u gotovo svim sistemima finansijske kontrole iako se i ovde može vrlo lako preterati. Ukoliko se prelazi u krajnost, razdvajanje dužnosti može u velikoj meri ograničiti efikasnost organizacije i umanjiti njenu sposobnost da uspešno obavi svoje radne zadatke.

Ne postoji sistem kontrole koji apsolutno može garantovati otklanjanje rizika od nepravilnosti i nesvesnih grešaka. Svaki sistem kontrole kojim se pokuša postići ovaj cilj za posledicu će imati finansijske troškove disproporcionalne eventualnim rizicima i krutost u funkcionisanju.

Interna kontrola mora biti osmišljena u odnosu na individualnu organizaciju, poslovanje i okruženje u kojima ona funkcioniše i to tek nakon pažljive analize rizika koje nose određene situacije. Sistemi internih kontrola su osmišljeni s ciljem ukazivanja na stvari koje odudaraju od onoga što je uobičajeno. Kako bi sistemi interne kontrole ostali efikasni, od velike je važnosti da supervizori i rukovodioci adekvatno reaguju na ukazane probleme.

## **4. REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU**

Na početku XXI veka, najšira javnost je glavna ciljna grupa čije potrebe revizori moraju da zadovolje. Državna revizija proverava i analizira protekle finansijske događaje, kao i postojanje nezakonitih procedura kojim se omogućava trošenje javnih finansijskih sredstava. Javnost uvek očekuje da postoji odgovornost za trošenje finansijskih sredstava države, a revizija je važna karika u lancu odgovornosti.

Najšira javnost očekuje da informacije budu tačne, da ne budu obmanjive, tj. da primarna dužnost revizora bude u obaveštavanju korisnika finansijskih izveštaja o istinitosti izveštaja. Revizija je proces čiji je cilj da obezbedi da planiranje i utvrđivanje budžeta i korišćenje javnih dobara bude izvršeno u skladu sa zakonima zemlje, da su sredstva usmerena ka ostvarivanju ciljeva koje definišu parlament i vlada, te da su povezani sa stvarnim programima delovanja. Specifični zahtev u reviziji javnog sektora jeste razmatranje zakonitosti i ispravnosti budžetskih transakcija jer najšira javnost očekuje da bude uverena da su transakcije sastavljача finansijskih izveštaja u zakonskim okvirima i zato revizor mora da ispituje ne samo visinu nego i prirodu izdataka i da li su izdaci učinjeni u zakonskim okvirima. Kad dati mehanizam izostane, postoji rizik da će donošenje političkih odluka biti zasnovano na netačnim informacijama, da se pogrešno upravlja resursima, te da relevantne operativne organizacije zanemaruju političke odluke. Uloga revizije u javnom sektoru je važna jer se njome parlament, vlada i građani redovno uveravaju u kvalitet izveštaja o trošenju novca poreskih obveznika, kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu.

Revizija može na nekoliko načina pomoći upravljanju državnim finansijama kao i predstavljanu objektivnog opisa načina utroška javnih sredstava parlamentu i građanima. Revizijom se mogu:

- otkriti nepravilnosti koje obuhvataju zloupotrebe javnih sredstava i identifikovati slabosti u sistemu interne kontrole koje mogu ugroziti integritet organizacije i efikasno sprovođenje budžetskih i ostalih političkih odluka,
- ustanoviti pouzdanost izveštaja o sprovođenju budžeta i ostalim finansijskim podacima,
- prepoznati slučajevi i modeli rasipanja i neefikasnosti koji bi, ukoliko se isprave, omogućili ekonomičniju upotrebu raspoloživih budžetskih sredstava,
- obezbediti pouzdani podaci o programskim rezultatima kao osnova za buduće izmene u zakonima, politici i budžetskim stavkama.

Tela koja vrše reviziju javnog sektora mogu imati različita imena, ali ukupno gledano ona sebe nazivaju vrhovnim revizorskim institucijama (SAI)<sup>11</sup>. Ove institucije u većini razvijenih zemalja imaju tradiciju od nekoliko stotina godina.

Da bi se ostvarili ciljevi revizije rada vlade, svi prihodi, rashodi, imovina i obaveze države moraju se podvrgnuti efikasnoj reviziji. Deklaracija INTOSAI iz Lime sadrži sledeće uslove:

- sve javne finansijske operacije, bez obzira jesu li planirane u državnom budžetu ili ne, podležu reviziji vrhovne institucije za reviziju. Isključivanje dela finansijskog upravljanja iz državnog budžeta ne oslobađa te delove od revizije vrhovne institucije za reviziju,
- vrhovne institucije za reviziju imaju ovlašćenja da vrše reviziju poreza u najvećoj mogućoj meri, te da u svom radu ispituju pojedinačne poreske dosijee,
- preduzeća osnovana u okviru privatnog prava podležu reviziji vrhovne institucije za reviziju ukoliko vlada u njima ima značajno učešće, posebno tamo gde je to učešće većinsko ili se sprovodi dominantan uticaj,
- vrhovne institucije za reviziju imaju ovlašćenja da vrše reviziju korišćenja subvencija dodeljenih iz javnih fondova. Kada je subvencija posebno visoka, bilo sama po sebi ili u odnosu na prihode i kapital organizacije kojoj je dodeljena subvencija, revizija se može, ukoliko je potrebno, proširiti kako bi obuhvatila celokupno finansijsko upravljanje institucije koja uživa subvencije.

U mnogim zemljama, ključne javne usluge vrše organizacije čije aktivnosti nisu u potpunosti ugrađene u državni budžet. One obuhvataju izvanbudžetske fondove, preduzeća koja su delimično ili u potpunosti u vlasništvu države, te prividno privatnih organizacija koje se finansiraju iz državnih subvencija. To je posebno uobičajeno u zemljama u tranziciji, gde su granice državnog sektora dodatno zakomplikovane postojanjem organizacija u vlasništvu države koje nisu uvek precizno definisane kao pravni subjekti, ali obavljaju komercijalne i industrijske operacije koje bi u drugim okolnostima mogle dobro obavljati i kompanije u privatnom vlasništvu. Takve organizacije trebaju biti pretvorene u korporativna tela, ukoliko se smatra da su njihove aktivnosti stalna odgovornost države, ili se trebaju privatizovati. Međutim, u periodu privatizacije one moraju biti podvrgnute efikasnoj reviziji vrhovne institucije za reviziju.

---

<sup>11</sup> Supreme Audit Institution

Podela revizije javnog sektora po raznim osnovama je sadržana u INTOSAI standardima i odredbama Limske deklaracije, gde se precizno navodi da su vrhovne institucije za reviziju eksterne službe revizije i da prema tome nisu deo organizacione strukture institucija nad kojima se vrši revizija. Nasuprot tome, službe interne revizije uspostavljaju se u okviru vladinih odeljenja i institucija i podčinjene su šefu odeljenja u okviru koje su ustanovljene. Ove odredbe jasno ukazuju da revizija koju sprovode vrhovne institucije za reviziju predstavlja eksternu reviziju entiteta javnog sektora. Međutim više različitih aktivnosti se podvode pod pojam revizije i razne vrhovne institucije za reviziju imaju različit mandat u ostvarivanju tih aktivnosti. U Limskoj deklaraciji, državna revizija je generalno podeljena na Ex ante i Ex post reviziju. Ex ante revizija se takođe naziva i „a priori audit“ i „pre audit“ ili na srpskom jeziku prethodna revizija. Prethodna revizija uključuje vrhovnu instituciju za reviziju u autorizaciji javnih rashoda koja tako postaje deo procesa finansijske kontrole. Ona predstavlja pregled pre predstavljanja stanja administrativnih ili finansijskih aktivnosti. Obično, SAI prima sve zahteve za plaćanje sa pripadajućom dokumentacijom, proverava jesu li sve transakcije pravilno odobrene, da li su u skladu sa zakonima i propisima i da li su u skladu sa odobrenim budžetom. Ako jesu plaćanje se može izvršiti, a ako nisu zahtev se vraća revidiranom subjektu da kompletira zahtev. Centralizovana ex ante revizija se praktikuje u jednom broju zemalja ali je u većem broju zemalja ova vrsta revizije praktično ukinuta jer se ex ante revizija smatra elementom kontrolne strukture koju uspostavlja menadžment i koja je zato odgovornost menadžmenta, a ne vrhovne institucije za reviziju. Umesto toga SAI se fokusira na pouzdanost mera koje su preduzela rukovodstva entiteta javnog sektora u cilju sprečavanja pojave nezakonitih ili nepravilnih isplata i drugih transakcija.

Ex post revizija u potpunosti odgovara etimološkom poreklu reči revizija koja upućuje na ponovni pregled ili pregled nakon predstavljanja stanja. U najvećem broju zemalja EU glavni fokus SAI je promenjen od ex ante prema ex post reviziji tj. ispitivanju događaja nakon njihovog nastanka.

Danas se pod pojmom revizije javnog sektora uglavnom podrazumevaju<sup>12</sup>:

- Revizija pravilnosti,
- Revizija uspeha (uspešnosti),
- Revizija zaštite životne okoline

---

<sup>12</sup> B. Krsmanović, M. Andrić, D. Jakšić, Revizija, Proleter, Subotica, 2004. god., 410 str.

## 4.1 revizija pravilnosti

INTOSAI standardi revizije navode da celokupni delokrug državne revizije uključuje reviziju finansijske pravilnosti i reviziju uspeha. Revizija pravilnosti obuhvata<sup>13</sup>:

- Potvrđivanje finansijske odgovornosti jedinica koje podležu reviziji, uključujući ispitivanje finansijskih dokumenata i izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima,
- Potvrđivanje finansijske odgovornosti državne administracije u celini,
- Reviziju finansijskih sistema i transakcija, uključujući procenu usklađenosti s primenljivim zakonima i propisima,
- Reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije,
- Reviziju poštenosti i istinitosti administrativnih odluka koje su donesene unutar jedinice kod koje se obavlja revizija i
- Izveštavanje o bilo kojim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a što SAI smatra da treba objaviti.

U okviru široke definicije revizije pravilnosti postoje zapravo dva oblika revizije sa različitim ciljevima.

Jedna se naziva revizija sa potvrdom i nastoji da utvrdi tačnost podataka sadržanih u finansijskim iskazima i izveštajima. Svrha joj je da proceni da li korisnici tih izveštaja mogu imati razumno uverenje da oni pravilno oslikavaju finansijske aktivnosti i stanje entiteta.

Drugi tip se zove revizija saglasnosti, koja teži da identifikuje slučajeve nezakonitih i nepropisnih transakcija. Svrha takve revizije je da utvrdi da li je ili nije revidirani subjekt pravilno ispunio svoje obaveze i odgovornosti.

### **Revizija sa potvrdom**

Finansijski izveštaji entiteta javnog sektora, osim što prikazuju finansijsku strukturu i finansijski položaj, pružaju korisnicima informacije o tome da li su sredstva stečena i korišćena u skladu sa odobrenim budžetom, kao i pravnim i ugovorenim zahtevima. Za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja odgovorno je rukovodstvo entiteta javnog sektora.

---

<sup>13</sup> [www.saif.ba/zakon](http://www.saif.ba/zakon)

U teoriji revizije jedan od osnovnih postulata naglašava da je finansijske izveštaje i finansijske podatke moguće verifikovati. Radi se o pretpostavci koja se mora dokazati jer u suprotnom revizija ne bi imala smisla.

Saglasno tome, vrhovne institucije za reviziju, u okviru celokupnog delokruga revizije pravilnosti, sprovode reviziju sa potvrdom. Izrazi koji se još koriste za ovaj oblik revizije su: revizija verifikacije, revizija atestiranja, revizija sertifikacije i drugi. Nećemo pogrešiti ako upotrebimo i izraz revizija finansijskih izveštaja što ona i jeste.

Najveći broj SAI imaju zadatak da izvrše godišnju reviziju državnog budžeta i drugih finansijskih izveštaja vlade i drugih entiteta javnog sektora i izveste o tome nadležna zakonodavna tela. Obično se zahteva da taj izveštaj bude dostavljen pre nego što se usvoji budžet za narednu godinu. To potvrđuje i INTOSAI standard 145 u kome je navedeno: „revizija pravilnosti je bitan aspekt državne revizije. Važan cilj koji ova vrsta revizije daje SAI je da se uveri, pomoću svih načina koji joj stoje na raspolaganju, da su državni budžet i računi celoviti i valjani. To će pružiti parlamentu i drugim korisnicima revizorskog izveštaja uverenje o razvoju i veličini finansijskih obaveza države. Da bi se postigao ovaj cilj, SAI će ispitati račune i finansijske izveštaje državne uprave kako bi se uverila da su sve delatnosti pravilno preduzete, dovršene, odobrene, plaćene i registrovane“<sup>14</sup>.

U jednom broju zemalja izveštaj o reviziji državnog budžeta predstavlja klasičan izveštaj o reviziji sa potvrdom ili kako se često naziva u praksi mišljenje revizora o izveštaju o izvršenju budžeta. Postoje i zemlje u kojima je revizija budžeta primarno revizija usaglašenosti čiji je zadatak da otkrije neregularnosti kao što su prekoračenje troškova ili nenamensko trošenje budžetskih sedstava. Međutim, takve revizije mogu biti korisne u oceni integriteta vlade u vezi sa finansijskim upravljanjem, ali oni malo pomažu u procenjivanju celokupne finansijske situacije u javnom sektoru.

Cilj revizije potvrđivanja istinitosti je da pruži mišljenje o tome da li korisnik iskaza ili izveštaja može u razumnoj meri biti siguran da su informacije sadržane u izveštajima korektne. Međutim, verifikacija, atestacija ili potvrđivanje u reviziji ne podrazumeva pružanje nepobitnih dokaza o finansijskom izveštaju kao „istinitom i poštenom“, već se oslanja na koncept umerenih garancija, tj. verifikacija se iznosi na osnovu ubeđenja koje je revizor stekao pomoću uobičajenih revizorskih postupaka i procedura.

U praksi, vrhovne institucije za reviziju mogu imati različite pristupe sprovođenju revizije sa potvrdom. Jedna od tehnika je da revizija, na bazi uzorka koji zavisi od isključive procene

---

<sup>14</sup> Andrić M. i grupa autora, Revizija javnog sektora, Ekonomski fakultet Subotica, 2007., 76 str.

revizora, ispita nekoliko transakcija koje su uključene u izveštaj i na toj osnovi izvede zaključak i izda izveštaj. Međutim, pošto uzorkovanje nije izvršeno na validnoj statističkoj osnovi, postoji rizik da on ne prezentuje celu populaciju, te se stoga može dovesti u pitanje izvedeni zaključak o celokupnom izveštaju.

Stoga većina SAI koriste drugačiji pristup reviziji sa potvrdom, modeliran na bazi tehnika koje se koriste u reviziji finansijskih izveštaja kompanija u privatnom sektoru. Takve revizije počinju sa ispitivanjem računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola koje treba da spreče neregularnosti i obezbede pouzdane finansijske izveštaje. Ukoliko se stekne uverenje da su interne kontrole dobro osmišljene onda se, na bazi relativno malog, statistički izabranog uzorka transakcija, testira da li sistem internih kontrola funkcioniše onako kako je zamišljeno. Na ovaj način revizija se fokusira na pouzdanost sistema internih kontrola koje je uspostavilo rukovodstvo, posebno u vezi pouzdanosti finansijskih izveštaja. Ako su rezultati provera funkcionisanja kontrola zadovoljavajući, revizor može obezbediti razumno uverenje da su izveštaji koji su proizašli iz ovih sistema tačni. Prednost ovog pristupa je u tome što, kada su sistemi i kontrole revidiranog subjekta jednom temeljito ispitani, testirani i procenjeni adekvatno, buduće revizije mogu biti izvršene mnogo efikasnije. Revizori ne moraju ponavljati sve korake prethodnih revizija i mogu se primarno fokusirati na neke promene u sistemima i kontrolama koje se mogu pojaviti u međuvremenu i dodatnim, ograničenim testovima, obezbediti uverenje da kontrole „rade“ nesmetano.

Ukoliko SAI želi usvojiti ovaj pristup, onda mora imati kompetentne kadrove koji poseduju sve potrebne veštine za sprovođenje ovog tipa revizije. Neophodno je i dodatno investirati u ljudske resurse obezbeđujući kontinuiranu edukaciju i proveru znanja ili angažovati eksterne eksperte što se dešava u praksi.

Proces revizije finansijskih izveštaja javnog sektora je baziran na zakonu, zakonskoj regulativi i standardima revizije za javni sektor i sprovodi se kroz faze:

1. planiranja,
2. izvođenja i
3. izveštavanja.

Planiranje revizije predstavlja fazu razvijanja opšte strategije i detaljnog pristupa za očekivanu prirodu, vreme i obim revizije, na osnovu čega će revizor uspeti da obavi reviziju na efektivan način.

Plan se sastavlja pre početka konkretnog procesa revizije entiteta javnog sektora, pa evidencija o planu mora da bude detaljna kako bi mogla da posluži za sastavljanje lista

uputstava koje su namenjene osoblju angažovanom na reviziji, kao i za kontrolu i evidenciju ispravno obavljenog posla.

Planiranjem revizije pomaže se rad Vrhovnih revizorskih institucija na tri načina:

- racionalizuju se zadaci Vrhovne revizorske institucije i utvrđuju jasni ciljevi,
- na osnovu očekivanja i vremenske povezanosti zadataka mogu se odrediti prioriteti,
- koordinišu se revizorske politike.

Sačinjeni plan revizije mora da bude odobren od strane Vrhovne revizorske institucije da bi se smatrao važećim, a treba da sadrži:

- informacije o entitetu javnog sektora koji će biti revidiran,
- procenu rizika i materijalnosti,
- preliminarnu ocenu sistema internih kontrola,
- prirodu, vreme i obim postupaka revizije,
- uključivanje rada drugih revizora i eksperata i
- ostala pitanja.

Materijalnost u reviziji finansijskih izveštaja javnog sektora je teško definisati pošto je u pitanju subjektivan stav revizora koji je rezultat profesionalnog prosuđivanja.

Informacija je materijalno značajna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici doneli na bazi računovodstvenih izveštaja. Karakteristično za javni sektor je što revizor pored primene profesionalnog prosuđivanja mora da razmotri sve zakone, propise i drugu regulativu koja može da utiče na procenu materijalnosti.

Revizor je u obavezi da izračuna materijalnost, jer od toga zavisi koliko će testova sprovesti. Definisana materijalnost se tokom revizije alocira na pojedine račune bilansa stanja i bilansa uspeha.

Zadatak svakog revizora je pored ocene materijalnosti i procena revizorskog rizika i osmišljavanje postupaka revizije koji će osigurati smanjenje rizika na prihvatljivo nizak nivo, jer ne postoji praktičan način kojim bi se sveo na nulu.

Bilo je pokušaja u praksi da se razvije osnovni matematički model ocene rizika, kao i da se rizik kvantifikuje, međutim zbog mnoštva subjektivnih faktora to nikada nije učinjeno. Opšte je prihvaćeno da se revizorski rizik posmatra kroz svoje tri sastavne komponente:

1. inherentni rizik,
2. kontrolni rizik i

### 3. detekcioni rizik.

Revizorski rizik = inherentni rizik x kontrolni rizik x detekcioni rizik

Praksa pokazuje da Vrhovne revizorske institucije revizorski rizik postavljaju izuzetno nisko, često na nivou od samo 1%.

Ocena pouzdanosti sistema internih kontrola entiteta javnog sektora mora da bude šira i detaljnija od one koja se vrši u privatnom sektoru.

Revizorovo razumevanje sistema internih kontrola bazira se na prethodnom iskustvu u slučajevima kada je revizor već obavljao reviziju konkretnog entiteta javnog sektora. Međutim, ako to nije slučaj razumevanje sistema internih kontrola revizor će zasnovati na osnovu:

- ispitivanja menadžmenta entiteta javnog sektora, pozivajući se na dokumentaciju, odnosno na priručnike sa opisanim postupcima internih kontrola, opisima poslova i shematskim prikazima,
- inspekcije dokumenata i evidencija koji su proizvod sistema interne kontrole,
- posmatranja aktivnosti i poslova entiteta, uključujući posmatranje organizacije kompjuterskih operacija i prirode obrade podataka o nastalim poslovnim događajima.

Pored toga revizor treba da proceni koliko transakcija treba proveriti da bi dobio dovoljno dokaza za to da kontrola funkcioniše na zadovoljavajući način. U normalnim okolnostima uzorak obuhvata najmanje 30 transakcija, a u nekim slučajevima to može da bude i preko 100. Na samom kraju revizor procenjuje kvalitet sistema internih kontrola. U slučaju da uoči materijalno značajne slabosti u sistemu internih kontrola, revizor ima obavezu da odmah, čim je to praktično moguće, o tome obavesti zakonodavni ili drugi organ.

Revizor nikada neće primenjivati revizorske postupke na sve raspoložive podatke, već će koristiti uzorak i na njemu izvesti potrebne radnje na osnovu kojih će obezbediti zadovoljavajući revizorski dokaz i izraziti svoj zaključak. Prema tome određivanje uzorka tj. revizorsko uzorkovanje označava primenu revizorskih postupaka na stavke koje čine manje od 100% stavki sadržanih u saldu nekog računa ili grupi poslovnih računa.

Za formiranje uzorka se najčešće koristi statističko uzorkovanje koje je zasnovano na zakonu verovatnoće. Međutim, isto efikasno može da bude i nestatističko uzorkovanje koje se oslanja na subjektivan sud revizora i vrednovanje rezultata.

Bez obzira na tip uzorkovanja mogu se primeniti sledeći metodi izbora uzorka:

- metod slučajnog uzorka- obezbeđuje da svaka jedinica iz populacije može da bude izabrana u uzorak čime se obezbeđuje reprezentativnost pojave,
- sistemski izbor- je metod koji bira stavke korišćenjem konstantnih intervala, gde se prvi interval određuje slučajnim izborom,
- hazardni izbor je izbor jedinica u uzorak bez nekog specijalnog razloga, ali i bez svesne predrasude.

Za određivanje veličine uzorka , odnosno broja elemenata u uzorku koriste se matematičke formule, s tim da se moraju posebno sagledati i faktori koji utiču na veličinu uzorka.

Analitičke procedure koje primenjuje revizor javnog sektora su u mnogome specifične u odnosu na one koje primenjuju revizori privatnog sektora, jer predstavljaju procedure procene rizika.

To su postupci koji predstavljaju vrstu kritičkog ispitivanja, počevši od samog planiranja revizije, preko postupaka revizije, pa do revizorskog pregleda finansijskih podataka i pokazatelja radi lakšeg oblikovanja sveobuhvatnog zaključka.

Analitičke procedure u finansijskoj reviziji javnog sektora se kreću u rasponu od prostog upoređivanja podataka do složenih analiza koje se obavljaju uz pomoć savremenih statističkih tehnika, a na revizoru tj. na njegovom profesionalnom sudu ostaje izbor postupaka, metoda i nivoa njihove primene.

U završnoj fazi revizije-fazi opšteg pregleda na kraju revizije, revizor treba da primeni analitičke postupke na osnovu kojih će doneti opšti zaključak o tome da li je završni račun revidiranog entiteta javnog sektora u skladu sa njegovim aktivnostima.

### **Revizija saglasnosti**

Ovaj oblik revizije takođe nosi naziv revizija saglasnosti, revizija podudarnosti, regularnosti pa čak i zakonitosti.

Revizija saglasnosti uključuje proveravanje pojedinačnih transakcija nakon što se dogode da bi se dobilo uverenje da su te transakcije u skladu sa zakonom, pravilno odobrene i podržane odgovarajućom dokumentacijom. Fokus je na određivanju zakonske pravilnosti pojedinačnih transakcija. Ranije je naglašeno da je odgovornost menadžmenta da obezbedi usaglašenost poslovanja sa zakonima, pravilima, politikama, ograničenjima regulatornih tela i drugim propisima koji se odnose na njihove aktivnosti. Stoga je revizija saglasnosti važan element revizije i u javnom sektoru i u privatnom sektoru, s tim da ovaj oblik revizije ima

dodatni značaj u javnom sektoru zbog činjenice da su entiteti javnog sektora obično osnovani zakonom i njihovo poslovanje se striktno odvija u određenom pravnom okviru.

Od revizora koji sprovode reviziju javnog sektora obično se zahteva da razmotre i izveste da li revidirani subjekti izvršavaju svoje zakonske obaveze i aktivnosti u skladu sa relevantnim propisima. Takav zahtev je obično decidno naveden u odredbama zakona kojima je definisana nadležnost Vrhovne institucije za reviziju. Zbog toga je važno da revizija bude provedena sa dužnom profesionalnom pažnjom sa unapred specificiranim odgovornostima revizora koje osim njega mora razumeti i revidirani entitet.

S tim u vezi, odgovornost revizora je da razume prirodu i stepen pojedinih propisa koji imaju uticaj na aktivnosti i operacije revidiranog entiteta u kontekstu specifičnog mandata za sprovođenje revizije saglasnosti. Reviziju treba osmisliti i sprovesti tako da obezbedi razumno uverenje otkrivajući zloupotrebe ili neregularnosti koje mogu bitno uticati na ciljeve revizije.

U tu svrhu je posebno važno analizirati i razumeti hijerarhiju propisa i prepoznati najznačajnije propise ili pojedine odredbe koje se odnose na predmet revizije. Zato je potrebno identifikovati različite izvore za dobijanje zakona i propisa koji obuhvataju službene publikacije, zbirke propisa, ministarstva, regulatorna i supervizorska tela, te sam revidirani entitet.

Malo je vrhovnih institucija za reviziju, ako uopšte takve postoje, koje imaju dovoljan broj revizionog osoblja za ispitivanje svih transakcija u svim entitetima javnog sektora. Zbog toga su primorane tražiti alternativna rešenja kako bi ispunile svoj zadatak. Razumno rešenje može biti ostvarivanje kvalitetne saradnje sa ministarstvom finansija i jedinicama interne revizije u organizacijama u cilju korišćenja raspoloživih revizionih resursa u sklopu koordinirane strategije za jačanje sistema internih kontrola unutar entiteta koje mogu sprečiti neregularnosti i druge izvore rasipanja budžetskih sredstava. Ovo izgleda racionalnije nego pokušaj činjenja uzaludnog napora za otkrivanje i ispravljanje svih mogućih nepravilnosti. Strateškom upotrebom revizije saglasnosti vrhovna institucija za reviziju može identifikovati slabosti u kontrolama u kojima je uočena pojava nepravilnosti i ukazati na potrebu ispravljanja tih slabosti. Ministarstva finansija ili druge centralne upravljačke agencije mogu onda koristiti te informacije da naglase neophodnost poboljšanja kontrola i naročito jačanja jedinica interne revizije koje su esencijalni elemenat u izgradnji i održavanju efektivne kontrolne strukture.

Postoji nekoliko načina implementacije takve strategije. Jedan pristup može biti da se koncentriše na područja za koja se već zna da se pojavljuju nepravilnosti, a drugi se može fokusirati na specifične aktivnosti vlade za koje je procenjen visok rizik pojave većih

neregularnosti. Bez obzira za koji se opredeli, stvarna svrha strateškog pristupa reviziji podudarnosti treba biti jačanje sistema za sprečavanje nepravilnosti, a ne samo naknadno otkrivanje već nastalih grešaka. Praksa pokazuje da ukoliko revizija saglasnosti nije deo šire strategije kojoj je cilj eliminacija izvora neregularnosti, malo je verovatno da će otkrivanje neregularnosti sprečiti nastajanje sličnih grešaka u budućnosti.

Vrhovne institucije za reviziju tradicionalno sprovode reviziju usaglašenosti. Međutim, teško je povući jasnu liniju gde prestaje revizija sa potvrdom i nastaje revizija saglasnosti, a preklapanje je moguće i u slučaju revizije saglasnosti i revizije uspeha. Tu tvrdnju potkrepljuje i studija Međunarodne federacije računovođa (IFAC) na temu revizije saglasnosti u javnom sektoru koja navodi da: „Obzirom na sveobuhvatnu prirodu revizije javnog sektora, elemenat usaglašenosti sa propisima je generalno deo bilo kojeg tipa revizije entiteta javnog sektora, uključujući reviziju finansijskih izveštaja ili reviziju uspeha“<sup>15</sup>.

Proces revizije saglasnosti podrazumeva proveru kojom potvrđuje da li entitet javnog sektora svoje finansijske transakcije obavlja u skladu sa:

- zvaničnom zakonskom regulativom,
- ostalim zakonskim propisima,
- parlamentarnim zahtevima i
- internom regulativom samog entiteta javnog sektora.

Reviziju saglasnosti revizor obavlja u skladu sa važećim standardima revizije za javni sektor i standardima kvalitativne kontrole. Proces revizije se zasniva na tri koraka:

- revizor se upoznaje sa zakonskim okvirom po kom entitet javnog sektora obavlja svoje poslovanje,
- sprovodi testove kojima utvrđuje saglasnost i
- donosi zaključak i sačinjava izveštaj o reviziji saglasnosti.

Upoznavanje i razumevanje zakonskog okvira po kom entitet javnog sektora obavlja svoje poslovanje je prvi korak u izvođenju revizije saglasnosti, a potrebno ga je sprovesti kako bi se omogućilo identifikovanje poslovnih događaja i učinjenih transakcija koje možda imaju materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje.

U slučaju kompleksnih zakona entitet javnog sektora sačinjava interna pravila i procedure, odnosno kompleksne zakone prevodi u više internih pravila i procedura koje su takođe predmet razmatranja revizora.

---

<sup>15</sup> Andrić M. i grupa autora, Revizija javnog sektora, Ekonomski fakultet Subotica, 2007., 78. str.

Revidirani entitet javnog sektora snosi odgovornost za obezbeđivanje zakonitosti svog poslovanja, kao i za tačnost podataka predstavljenih u finansijskim izveštajima. S druge strane, revizor odgovara za ocenu koju iznosi po pitanju primene zakona u revidiranom entitetu, pa se zbog toga nikada apsolutno ne oslanja na interna pravila i procedure koje je propisao sam entitet javnog sektora na osnovu sopstvenog razumevanja važećeg zakonskog okvira.

Da bi se revizor upoznao sa zakonskim okvirom po kom entitet javnog sektora obavlja svoje poslovanje može da upotrebi i izveštaje interne kontrole i interne revizije entiteta javnog sektora, s tim da prvo proveriti njihovu tačnost.

Testiranje saglasnosti je sledeći korak u reviziji saglasnosti kojim se utvrđuje da li su načinjene transakcije prihoda i rashoda u skladu sa propisanim zakonskim okvirom. Revizor u ovom koraku preduzima sledeće aktivnosti:

- procenjuje materijalnost,
- procenjuje revizorski rizik,
- primenjuje revizorske procedure,
- primenjuje analitičke procedure,
- utvrđuje usaglašenost sa direktivama EU,
- utvrđuje zakonitost prihoda i rashoda,
- otkriva zakonitost,
- dokumentovanje saglasnosti sa zakonima,
- upotrebljava rad drugih revizora,
- obezbeđuje zakonske izveštaje.

Procena materijalnosti obavezuje revizora da obezbedi dovoljno prikladne evidencije kojim potkrepljuje sopstveno mišljenje o transakcijama prihoda i rashoda koje je javni sektor tj. entitet javnog sektora načinio.

Procena rizika se odnosi na procenu inherentnog i kontrolnog rizika. Inherentni rizik je mogućnost da se pojavi materijalno značajna greška zbog uticaja sledećih faktora:

- kompleksnosti zakona,
- uvođenja novih zakona,
- primanja usluga i programa od strane trećih lica i
- nastalih prihoda i rashoda koji su stvoreni na osnovama zakonskih zahteva ili objavljivanja.

Za razliku od inherentnog rizika, kontrolni rizik u reviziji saglasnosti predstavlja mogućnost neotkrivanja materijalno značajne greške čak ni uz pomoć interne kontrole entiteta javnog sektora.

Revizorske procedure se dizajniraju kao testovi zakonitosti i primenjuju se kao osnovni miks testova kontrole i stvarnih revizorskih procedura u cilju kvalitetne procene inherentnog rizika.

Analitičke procedure obezbeđuju revizoru da pribavi više evidencija kojima će podržati svoje mišljenje o saglasnosti sa zakonskom regulativom. To znači da će revizor javnog sektora detaljno ispitati sve delove u kojima je identifikovana mogućnost da zbog neusaglašenosti sa zakonom postoji verovatnoća pogrešnog prikaza neke pozicije u finansijskom izveštaju.

Zakornost prihoda i rashoda podrazumeva proveru saglasnosti poslovanja entiteta javnog sektora sa odlukama koje definišu specifične prihode i rashode koji ne predstavljaju osnovni predmet revizorskih procena.

Otkrivanje zakonitosti sadrži rizik od potencijalnog neotkrivanja eventualne neregularnosti i predstavlja rizik da će revizor doneti neadekvatno mišljenje u situaciji kada je očigledno da finansijski izveštaj sadrži pozicije koje nisu u saglasnosti sa važećim zakonima i zakonskom regulativom.

Dokumentovanje saglasnosti sa zakonima predstavlja revizorsku evidenciju koja se pribavlja iz testova kontrole i primenjenih procedura revizora javnog sektora. Postoje slučajevi kada direktna dokumentacija nije dostupna revizoru, pa revizor zahteva dodatne izveštaje kojima će se potvrditi obezbeđena zakonitost u periodu revizije.

Upotreba rada drugih revizora biće korišćena u slučajevima da se:

- konsoliduju ili spajaju izveštaji više entiteta javnog sektora,
- obezbeđuju specifični prihodi,
- primaju usluge od uslužnih organizacija.

Donošenje zaključka i sačinjavanje izveštaja je poslednja aktivnost procesa revizije saglasnosti. Ova aktivnost obavezuje revizora javnog sektora da izrazi mišljenje da li su učinjene i obelodanjene transakcije u saglasnosti sa zakonima i zakonskom regulativom. Pored toga trebalo bi izvestiti i o pitanjima kao što su neodgovarajući sistemi kontrole i nezakonite radnje i greške.

Mišljenje revizora o saglasnosti izražava se u pisanoj formi kao poseban izveštaj ili u okviru izveštaja o finansijskoj reviziji javnog sektora. Revizor će izraziti pozitivno mišljenje u

slučaju da postoji saglasnost između revidiranih transakcija i važećih zakona, dok će u slučaju nepostojanja takve saglasnosti izraziti negativno mišljenje. U slučaju otkrivanja neusaglašenosti, revizor zahteva da menadžment entiteta javnog sektora preduzme korektivne akcije za njihovo otklanjanje. Ako i nakon svega preduzetog revizor konstatuje da relevantne transakcije nisu u skladu sa zakonima, da postoje neadekvatno primenjeni računovodstveni tretmani, kao i da obelodanjeni finansijski izveštaji nisu tačni i korektni, u obavezi je da izrazi negativno ili kvalifikovano mišljenje o preduzetoj reviziji saglasnosti, a u skladu sa svim pravilima koja važe za obelodanjivanje kriminalnih radnji i grešaka.

## **4.2. Revizija uspeha**

Postoje dve osnovne ideje državne revizije opredmećene u različitim pristupima: jedna je ona u kojoj se u centru pažnje interesovanja revizije nalazi odgovornost (revizija pravilnosti) i druga koja naglasak stavlja ekonomičnost, efikasnost i efektivnost (revizija uspeha) i koja se uglavnom fokusira na uzroke koji su doveli do uočenih problema. Revizija uspeha (učinka) je relativno noviji oblik revizije javnog sektora. Prvi put je uvedena u SAD, Kanadi, Velikoj britaniji, Švedskoj i nekim drugim zemljama krajem 60-ih godina dvadesetog veka, mada su se slične ideje počele javljati još početkom 40-ih godina istog veka.

Revizija uspeha se definiše kao nezavisno ispitivanje efikasnosti i efektivnosti aktivnosti koje preduzima vlada, te programa ili organizacija, sa dužnom pažnjom na ekonomičnosti, i sa krajnjim ciljem koji će dovesti do poboljšanja akcije, a prema INTOSAI međunarodnim standardima revizije, revizija uspeha obuhvata:<sup>16</sup>

- Reviziju ekonomičnosti administrativnih aktivnosti u skladu sa čvrstim administrativnim principima i praksama kao i rukovodnim politikama,
- Reviziju efikasnosti korišćenja ljudskih, finansijskih i ostalih resursa uključujući ispitivanje informacionih sistema, mera uspeha i aranžmana nadgledanja, kao i procedura kojih su se pridržavale revidirane agencije radi korigovanja ranije utvrđenih nedostataka,
- Revizija efikasnosti u donosu na postignute ciljeve jedinice kod koje se obavlja revizija, te reviziju ostvarenih aktivnosti u poređenju sa planiranim.

---

<sup>16</sup> [www.saif.ba/zakon](http://www.saif.ba/zakon)

Nazivi koji se koriste za ovu vrstu revizije se razlikuju od zemlje do zemlje, a najčešće je u upotrebi termin revizija uspeha.

Postoji više razloga za sprovođenje revizije uspeha, a najznačajniji su: jačanje odgovornosti nosilaca vlasti i demokratski uvid u način korišćenja javnih sredstava, supstitucija tržišnog mehanizma, pomoć pri donošenju odluka.

Javna odgovornost podrazumeva da se oni, kojima je povereno vođenje nekog posla od opšteg interesa ili vođenje nekog entiteta javnog sektora, smatraju odgovornim za uspešno obavljanje tog posla ili uspešan rad entiteta. Odgovornost takođe znači da javnost ima uvid u aktivnosti koje se sprovode u okviru nadležnosti entiteta. Revizija uspeha je upravo način na koji poreski obveznici, investitori, poslanici u parlamentima, nosioci izvršne vlasti, mediji i obični građani mogu steći uvid u tok i rezultate različitih aktivnosti. Demokratski uvid je omogućen jer je SAI nezavisna od onih čije su aktivnosti predmet revizije i njeni izveštaji se objavljuju. Na taj način se daju i odgovori na pitanja kao što su: da li se za novac dobila odgovarajuća vrednost ili da li je moguće trošiti novac na bolji ili pametniji način.

U privatnom sektoru u kojem posluju brojne kompanije postoji automatski sistem za ocenu uspešnosti neke firme. To je profit i mehanizam tržišta. U takvom sistemu uspešna će firma ostvariti profit i opstati na tržištu, dok će neuspešna otići pod stečaj ili biti prinuđena da napusti tržište. Takav mehanizam ne postoji u javnom sektoru, jer i najneuspešnije ministarstvo zdravlja nikada neće otići pod stečaj. U tom smislu revizija uspeha u javnom sektoru može poslužiti kao zamena za tržišni mehanizam koji postoji u privatnom sektoru.

U današnjem kompleksnom svetu koji se rapidno menja i u kojem je izražen problem limitiranja resursa uz koje su vezane mnoge neizvesnosti, postoji potreba za revizijom uspeha. To potvrđuje činjenica da su najrazvijenije zemlje bile te koje su prve uvele ovaj oblik revizije. Objavljivanjem nezavisnih izveštaja koji sadrže iscrpne analize, zaključke i preporuke, revizija uspeha može poslužiti kao osnova za donošenje odluka o tome kojim budućim programima, aktivnotima ili investicijama treba dati prednosti.

Proces revizije uspešnosti javnog sektora čine sledeći koraci:

- selektovanje problema revizije,
- planiranje projekta revizije,
- prikupljanje podataka,
- analiziranje podataka,
- revizorski izveštaj

Imajući u vidu činjenicu da je zadatak revizora koji radi reviziju uspešnosti procena efektivnosti entiteta javnog sektora, sve situacije i događaji u entitetu javnog sektora gde je konstatovano da uspešnost nije zadovoljavajuća mogu da se definišu kao problemi.

Problem ne mora da bude samo jedan, moguće je da postoji više njih, pa je zadatak revizora da ih identifikuje i da razume njihove karakteristike. To znači da revizor treba da identifikuje koji je to pravi problem i da na njemu postavi platformu za dalji posao revizije uspešnosti javnog sektora. Jasni signali postojanja problema su:

- nedostatak u kvalitetu,
- veliki broj žalbi ili apela od strane javnosti,
- rastući troškovi kao rezultat tražnje za sredstvima.

Međutim, problem nije isto što i revizorski problem, pa je na revizoru da, upotrebljavajući tehniku opisivanja, probleme transformiše u revizorske probleme. Ovaj korak je deo koncepta revizorskog levka na osnovu kog se definiše i ograničava ceo projekat revizije uspešnosti javnog sektora.

Revizori se pri izvođenju revizije uspešnosti susreću sa složenijim problemom nego pri obavljanju finansijske revizije, pa moraju više pažnje posvetiti pripremnim radnjama, kao i da sačine pred-plan pre konačne izrade plana revizije. Pred-istraživanje i planiranje revizije se bave oblikovanjem revizije uspešnosti i uglavnom se sastoje iz sledećih elemenata:

- analize povezanosti aktivnosti koje se razmatraju, uključujući njihove ciljeve i izvođenje,
- upoznavanja revidiranog entiteta, uključujući glavne sastave rukovođenja i tokove informacija,
- popisa ciljeva revizije uspešnosti i popisa ključnih pitanja na koja treba odgovoriti da bi se ostvarili ciljevi revizije,
- određivanje revizorskih dokaza koji će odgovoriti na revizorska pitanja,
- izbora postupaka koji će se koristiti za pribavljanje i analizu revizorskih dokaza,
- utvrđivanja merila revizorskog ocenjivanja koja predstavljaju standarde prema kojima se prosuđuju revizorski dokazi.

Planiranje je ključni element uspeha revizije uspešnosti, jer pažljivo pripremljen plan obično pojeftinjuje i ubrzava reviziju uspešnosti javnog sektora.

Razlikuju se dva tipa planiranja:

1. kratkoročno (operacionalno) planiranje kojim se planira samo sledeći korak u izvođenju revizije uspešnosti i

2. dugoročno (strategijsko) planiranje, koje je mnogo važnije i odnosi se na strategijska pravila koja su određena revizorskim problemom, a čine ga:
  - metodološko i
  - administrativno planiranje

Prikupljanje podataka kao deo procesa revizije uspešnosti javnog sektora se vrši zbog pukušaja revizora da razume načine funkcionisanja revidiranog entiteta javnog sektora, odnosno:

- potrebe opisa objekta revizije,
- procene i merenja autputa,
- procene i merenja efekata i
- testiranja hipoteze.

Potreba revizora za podacima se menja u zavisnosti od faze procesa revizije. Na samom početku procesa revizije uspešnosti javnog sektora revizor će biti zainteresovan za uopštene, široke informacije, a kako proces odmiče biće mu potrebni specifični podaci.

Podaci mogu biti različitog karaktera, a uobičajena je podela na: kvantitativne i kvalitativne podatke. Kvantitativni podaci se odnose na brojeve, numeričke relacije i slično, a kvalitativni na mišljenja i atribute.

Metode prikupljanja podataka koje se koriste u reviziji uspešnosti javnog sektora su:

- ispitivanje (intervju, telefonski intervju, anketa),
- posmatranje,
- inspekcija,
- upotreba pisanih dokumenata (čitanje dokumenata, pravljenje statistike).

Prikupljanje podataka, bez obzira na primenjeni metod, mora da bude visokog kvaliteta jer će se ti podaci upotrebiti za sastavljanje revizorskog izveštaja o uspešnosti poslovanja entiteta javnog sektora.

Praksa je pokazala da se češće podatak ocenjuje kao kvalitetan, odnosno pouzdan i validan u slučaju kada je revizor primenjivao više metoda prikupljanja podataka, odnosno da revizor uvek pruža manje kvalitetan podatak u slučaju kada je koristio samo jedan metod prikupljanja podataka.

Analiziranje prikupljenih podataka predstavlja sledeći korak u procesu revizije uspešnosti javnog sektora i omogućava krajnju procenu kojom se objašnjava uspešnost revidiranog entiteta.

Aktuelni pristupi u anlizi zavise od tipova podataka koji su prikupljeni, pa se prema tome razlikuju:

- kvantitativne statističke analize,
- kvalitativne analize intervjua i dokumenata i
- kombinovane, odnosno kvantitativno-kvalitativne analize.

Kvantitativne statističke analize podrazumevaju kako jednostavne tehnike tako i sofisticirane tehnike bazirane na statističkim metodama, što obavezuje revizora javnog sektora da ih dobro poznaje i da bude osposobljen da ih uz podršku kompjuterske tehnike primeni. Najpoznatije tehnike su: prethodno-naknadno proučavanje, eksperimentalna metoda, model programske logike, distribucija podataka, regresiona analiza.

Kvalitativne analize podrazumevaju analiziranje podataka koji su dobijeni iz intervjua ili pisanih dokumenata revidiranog entiteta.

Kombinovane analize se primenjuju kao poslednji korak u analiziranju podataka, jer omogućavaju analizu različitih tipova podataka koji su već razmotreni u okviru sebi svojstvenih analiza.

### **4.3 Revizija zaštite životne sredine**

Globalna svest o značaju očuvanja životne sredine je znatno porasla krajem dvadesetog veka sa posebnim naglaskom na pitanjima kao što su oštećenje ozonskog omotača i globalno zagađenje, što potvrđuje i široko prihvaćen stav po kojem samoodrživi razvoj počiva na tri stuba: ekonomskom prosperitetu, kvalitetu životne sredine i socijalnoj pravdi.

To je dovelo do preispitivanja uloge i odgovornosti kako vlada (državnih ili lokalnih, uključujući njihove agencije u čijoj je nadležnosti pitanje životne sredine) tako i industrije. Rezultat toga su krucijalne promene do kojih je došlo u sledećim područjima:

- donošenje velikog broja propisa na lokalnom, nacionalnom i međunarodnom nivou,
- potpisivanje niza sporazuma,

- povećanje troškova zaštite životne sredine za privatni i javni sektor (resursi koje oba sektora troše na kontrolu zagađivanja su jako porasli tako da se povećavaju naponi za pronalazeja jeftinije i efikasnije borbe sa ovim problemom),
- jačanje svesti o životnoj sredini među nacionalnim i međunarodnim finansijskim institucijama dovode do pomnih istraživanja na ovu temu i pritiska na vlade i biznismene (kompanije) da posvete veću pažnju zaštiti životne sredine,
- nakon UN konferencije o životnoj sredini u Rio de Ženeiru, vlade i korporacije širom sveta su pokazale više zanimanja za održivi razvoj.

Sve ovo je uticalo na to da organizacije koje negativno utiču na životnu sredinu, snose odgovornost za aktivnosti koje sprovode, što je opet dovelo do toga da se od takvih organizacija zahteva da izveštavaju o posledicama aktivnosti koje preduzimaju. Priprema takvih izveštaja je automatski pokrenula pitanje jesu li oni predmet nezavisne revizije što je rezultiralo povećanim zanimanjem i uključivanjem vrhovnih institucija za reviziju.

Obzirom da se radilo o novom izazovu i specifičnoj problematici INTOSAI je 1992. Godine na XIV Kongresu u Vašingtonu formirao radnu grupu za reviziju životne sredine. Grupa je od tada izdala niz smernica, izveštaja i drugih publikacija koji tretiraju problem životne sredine.

Tri godine kasnije, na XV Kongresu u Kairu, radna grupa za reviziju očuvanja/zaštite životne sredine se, u principu, složila da revizija zaštite životne sredine sadrži sve tipove revizije koje inače sprovode vrhovne institucije za reviziju. To su revizija pravilnosti (revizija finansijskih izveštaja i revizija usaglašenosti) i revizija uspeha. U tom kontekstu pažnja revizije može biti posvećena obelodanjivanju sredstava i obaveza vezanih za zaštitu životne sredine, usaglašenost sa zakonima, sporazumima i konvencijama kao i mere koje je ustanovio revidirani entitet u cilju promocije ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Generalno, finansijski izveštaji entiteta javnog sektora imaju tendenciju da izbegnu pitanja životne sredine. Međutim, činjenica je da postoje troškovi, pitanja poštovanja propisa i uspeha koji se tiču obaveza i politika životne sredine koji trebaju biti reflektovani u finansijskim izveštajima. Takav je Međunarodni računovodstveni standard 37- Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina koji obezbeđuje opšta razmatranja vezano za priznavanje i objavljivanje rezervisanja i potencijalnih obaveza, uključujući one koji su proistekli iz aktivnosti zaštite životne sredine.

Računovodstveni standardi zahtevaju i niz dodatnih objavljivanja u napomenama uz finansijske izveštaje koja uključuju:

- delatnost (granu) u kojoj posluje entitet i pitanja životne sredine koja su relevantna za tu delatnost,
- računovodstveni tretman troškova zaštite životne sredine koji je primenjen (npr. koji troškovi su uključeni u finansijski izveštaj, kada je izvršena kapitalizacija ili utrošak pojedinih stavki i sl.),
- kazne i penale nastale zbog kršenja propisa koji regulišu zaštitu životne sredine i
- obaveze obnavljanja životne sredine.

Činjenica je dakle, da je značaj računovodstva očuvanja životne sredine sve više naglašen pa prema tome i postojeći standardi moraju biti prilagođeni pitanjima životne sredine, a revizori moraju oceniti kako su ta pitanja tretirana u finansijskim izveštajima za šta već imaju uporište u postojećim standardima revizije.

Međunarodni komitet revizijskih praksi (IAPC) definiše pitanje životne sredine u finansijskoj reviziji kao:

- inicijative za sprečavanje, smanjivanje ili otklanjanje šteta nastalih u životnoj sredini i inicijative za očuvanje obnovljivih i neobnovljivih resursa (takve inicijative mogu biti zhtevane zakonom i drugim propisima ili ugovorom, ili mogu biti preduzete samoinicijativno),
- posledice kršenja propisa i zakona koji regulišu oblast životne sredine,
- posledice štete nanete životnoj sredini, ili drugim prirodnim resursima,
- posledice indirektnih obaveza nametnutih zakonom ( npr. obaveze za štete koje su uzrokovali prethodni vlasnici).

S tim u vezi, računovođe i revizori su fokusirani na obaveze koje imaju entiteti u vezi sa zaštitom životne sredine. Međutim, u novije vreme je naglašeno uključivanje tzv. sredstava zaštite/očuvanja životne sredine. To su sredstva koja pružaju svojevrzne usluge zaštite i očuvanja životne sredine kao što su: prirodni rezervati, navodnjavanja, kontrola klime i druge neekonomske funkcije kao što su lepša i zdravija životna sredina. Poklanjanje pažnje ovim sredstvima je još u ranoj fazi razvoja i izraženije je u privatnom sektoru.

## **5. TEORIJSKI OKVIR (OSNOVA) REVIZIJE JAVNOG SEKTORA**

### **5.1.. Limska deklaracija**

Najznačajniji dokument, uz revizijske standarde i etički kodeks, koji reguliše oblast državne revizije je Limska deklaracija o smernicama i pravilima revizije, a usvojena je 1977. godine na IX Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih institucija za reviziju održanom u Limi. Glavni cilj Limske deklaracije je pozivanje na nezavisnu reviziju institucija vlasti sa namerom da ovaj zahtev preraste u standard koji će omogućiti vrhovnim institucijama za reviziju da ispune svoju ulogu. Međutim, zahtevi Limske deklaracije se ne zadovoljavaju samo deklarativnim postizanjem nezavisnosti, nego ova nezavisnost zahteva postojanje uporišta u zakonodavstvu. Demokratija i vladavina prava su stubovi na kojima je zasnovana Limska deklaracija, pa stoga ne čudi što ima odlučujući uticaj na kreiranje zakonskih rešenja koja se tiču državne revizije, primereno uslovima u svakoj pojedinoj državi.

Smernice i pravila revizije u deklaraciji su strukturirani u sedam delova i to:

- opšte odredbe,
- nezavisnost,
- odnosi s parlamentom, vladom i administracijom,
- ovlašćenja vrhovnih institucija za reviziju,
- metode revizije, revizijsko osoblje, međunarodna razmena iskustava,
- izveštavanje i
- nadležnost vrhovnih institucija za reviziju.

#### **Opšte odredbe**

Revizija javnog sektora nije sama sebi cilj, nego predstavlja neophodan deo regulatornog sistema čiji je cilj otkrivanje devijacija od unapred utvrđenih standarda i kršenja principa legaliteta, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti u finansijskom upravljanju javnim sredstvima i to dovoljno rano da bi bilo moguće preduzeti korektivne mere u pojedinačnim slučajevima, one koji su odgovorni naterati da prihvate odgovornost, dobiti kompenzaciju ili preduzeti korake na sprečavanju pojave takvih prekršaja.

Državna revizija se može sprovoditi prethodno i naknadno. Prethodna revizija predstavlja pregled pre stvarnog nastanka događaja ili pregled koji prethodi administrativnim i

finansijskim aktivnostima, dok se naknadna revizija sprovodi nakon nastanka događaja ili završene aktivnosti.

U sklopu svojih nadležnosti, SAI tradicionalno imaju zadatak da izvrše reviziju legalnosti (zakonitosti) i regularnosti (pravilnosti) finansijskog menadžmenta i računovodstva, što podrazumeva i zakonito trošenje novca i pouzdano izveštavanje. Pored toga, postoji još, kao poseban oblik državne revizije i revizija uspeha, koja dobija sve veći značaj. Ona je usmerena na ispitivanje izvedbe, ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti javne administracije.

### **Nezavisnost**

Vrhovne institucije za reviziju mogu obaviti svoj zadatak na objektivan i efektivan način, samo ako su nezavisne od tela koje je predmet revizije i ako su zaštićene od bilo kakvih eksternih uticaja. Međutim, SAI su deo države kao celine, što znači da ne mogu imati apsolutnu nezavisnost. Ipak, da bi SAI mogle izvršiti svoje zadatke neophodno je da imaju organizacionu i funkcionalnu nezavisnost.

Uspostavljanje SAI sa stepenom nezavisnosti potrebnim za ispunjenje zadate uloge treba biti utemeljeno u ustavu, dok se detalji mogu definisati u zakonu. Posebno treba biti garantovana adekvatna pravna zaštita od strane vrhovnog suda protiv bilo kakvog uplitanja u nezavisnost kao i nadležnosti za vršenje revizije.

### **Odnosi sa parlamentom, vladom i administracijom**

Ustav i zakon osim što obezbeđuju pravnu zaštitu nezavisnosti SAI, takođe treba da garantuju visok stepen slobode inicijative i autonomije u odnosu na parlament. To ne sme biti ugroženo čak ni u slučaju da SAI deluju kao agent parlamenta ili sprovodi reviziju po njegovim uputstvima. Ove veze trebaju biti uređene u skladu sa specifičnostima svake zemlje.

Posebno osetljivo pitanje je odnos SAI i vlade, njenih administrativnih organa i drugih, njoj potčinjenih institucija. To je iz razloga što SAI vrši reviziju njihovih aktivnosti, što ne znači da je vlada potčinjena SAI. Naprotiv, vlada ima potpunu i isključivu odgovornost za svoje postupke i propuste i ne može biti oslobođena odgovornosti pozivanjem na nalaze i ekspertska mišljenja SAI.

### **Ovlašćenja vrhovnih institucija za reviziju**

U vezi istraživanja koje vrši, SAI treba da ima pristup svim zapisima i dokumentima koji se odnose na finansijsko upravljanje, kao i mogućnost da zatraži bilo koju informaciju ako smatra da joj je potrebna.

To treba biti rezultat procene šta joj je pogodnije. Putem zakonskih odredbi ili od strane SAI trebaju biti određeni vremenski termini za dostavljanje traženih informacija, zapisa, dokumenata, uključujući tu i finansijske izveštaje. SAI treba biti ovlašćena da se obrati organima koji su odgovorni za preduzimanje neophodnih mera i od njih zahteva da utiču na organizaciju koja je objekat revizije.

### **Metode revizije, revizorsko osoblje i međunarodna razmena iskustava**

SAI treba sprovoditi reviziju u skladu sa programom koji sama utvrdi. To ne znači da javna tela ne mogu da zatraže specijalnu reviziju. Revizija retko može uključiti sveobuhvatnu proveru pa zbog toga SAI po pravilu koristi pristup revijskog uzorkovanja. Metode revizije trebaju pratiti napredak nauke i tehnike vezanih za finansijski menadžment.

Prilikom zapošljavanja revizora, SAI treba uzeti u obzir kvalifikacije i visok moralni integritet koji su neophodni za uspešno izvršenje revizije. Posebnu pažnju treba posvetiti permanentnom usavršavanju teorijskih i praktičnih znanja kroz interne, univerzitetske i međunarodne programe. Pored tradicionalnih znanja o pravu, ekonomiji i računovodstvu, profesionalni razvoj treba uključiti i druge tehnike poslovnog upravljanja kao i elektronsku obradu podataka.

Međunarodna razmena ideja i iskustava u okviru INTOSAI je efikasno sredstvo koje pomaže SAI da ispune svoje zadatke. To podrazumeva učešće na kongresima, seminarima i obukama organizovanim u saradnji sa UN i drugim međunarodnim institucijama te učestvovanjem u radu regionalnih radnih grupa i praćenjem raznih stručnih publikacija.

### **Izveštavanje**

SAI treba imati ovlašćenje i ustavnu obavezu da godišnje o svojim nalazima nezavisno izveštavaju parlament ili neko drugo nadležno telo. Taj izveštaj treba biti publikovan. Na taj način će biti osigurana široka distribucija izveštaja i diskusija o njihovom sadržaju, kao i omogućena prilika za implementaciju nalaza i preporuka SAI. Generalno, godišnji izveštaji trebaju obuhvatiti sve aktivnosti SAI. Ukoliko postoje pitanja zaštićena zakonom ili zaslužuju zaštitu, SAI treba pažljivo odmeriti korist i štetu koji mogu nastati njihovim obelodanjivanjem.

### **Nadležnost vrhovne institucije za reviziju**

Osnovne nadležnosti SAI trebaju biti utvrđene u ustavu, dok detalji moraju biti razrađeni u zakonu. Kakva i kolika ta ovlašćenja trebaju biti zavisi od konkretne situacije i specifičnosti

svake zemlje. Sve javne finansijske operacije, bez obzira na to da li se one i na koji način odražavaju na državni budžet trebaju biti predmet revizije u nadležnosti SAI.

Obzirom da država sklapa ugovore sa značajnim vrednostima i organizuje javne radove, neophodno je izvršiti detaljnu reviziju sredstava koja se koriste u ove svrhe. Predmet državne revizije zato treba biti javna tenderska procedura prikupljanja najpovoljnijih ponuda u smislu cene i kvaliteta.

Činjenica da se značajna sredstva troše na opremu za elektronsku obradu podataka, dovoljan je razlog da i ta oblast bude predmet revizije SAI.

Ekspanzija ekonomskih aktivnosti države često rezultira time da država osniva preduzeća na koja se primenjuju zakoni koji važe za privatni sektor. Ukoliko država u tim preduzećima ima značajno učešće ili ima dominantan uticaj, onda ovakva preduzeća trebaju takođe biti predmet revizije SAI.

Nadležnost SAI treba uključivati i međunarodne i nadnacionalne organizacije finansirane doprinosima zemlje članice. Takve revizije trebaju uzeti u obzir nivo korišćenih sredstava i zadatke tih organizacija i trebaju slediti principe koji su slični onima kojima se rukovodi revizija koju sprovode SAI u zemljama članicama.

## 5.2. INTOSAI standardi

Tokom višegodišnjeg iskustva u sprovođenju državne revizije SAI su se suočavale sa različitim problemima koji su u suštini zajednički i iz kojih je proistekla potreba za razvijanjem okvira koji će biti primenljiv u različitim političkim i pravnim uslovima u kojima deluje državna revizija. Takvo nešto mogli su jedino pružiti standardi revizije definisanjem postupaka koje treba primenjivati u sprovođenju državne revizije.

Standardi revizije usvojeni su na XIV Kongresu INTOSAI u Vašingtonu održanom 1992. godine i dopunjeni na XV Kongresu održanom 1995. godine u Kairu.

INTOSAI standardi odražavaju konsenzus najboljih praksi koje se primenjuju u vrhovnim institucijama za reviziju.

Revizijski standardi INTOSAI su strukturirani u četiri dela:

1. Osnovni postulati,
2. Opšti standardi,
3. Standardi područja rada,
4. Standardi izveštavanja.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> [www.saifbih.ba/zakon](http://www.saifbih.ba/zakon)

## **Osnovni postulati državne revizije**

Osnovni postulati INTOSAI revizijskih standarda su osnovne pretpostavke, konzistentni preduslovi, logični principi i zahtevi koji pomažu u razvijanju revizorskih standarda i služe revizorima u formiranju njihovih mišljenja i izveštaja.

Standardi revizije trebaju biti u skladu sa osnovnim postulatima i obezbeđuju minimum smernica revizorima koje će im pomoći u određivanju koraka koje trebaju preuzeti i procedura koje moraju primeniti tokom revizije.

Osnovni postulati standarda državne revizije su:

1. SAI treba da razmotri usaglašenost sa INTOSAI standardima u svim oblastima koje smatra materijalno značajnim,
2. SAI treba primenjivati svoju vlastitu procenu u različitim situacijama koje nastaju u toku državne revizije,
3. s povećanjem javne svesti očigledno je porasla potreba za javnom odgovornošću lica (ili entiteta) koja upravljaju javnim resursima tako da postoji veća potreba za uspostavljanje procesa odgovornosti i njegovog uspešnog funkcionisanja,
4. razvoj odgovarajućih sistema informacija, kontrole, procene i izveštavanja u okviru javnog sektora olakšaće proces odgovornosti. Menadžment je odgovoran za korektnost i primerenost forme i sadržaja finansijskih izveštaja i drugih informacija,
5. odgovarajući organi vlasti trebaju osigurati donošenje prihvatljivih računovodstvenih standarda za finansijsko izveštavanje i objavljivanje prilagođeno potrebama države, a entiteti kod kojih se obavlja revizija trebaju razviti specifične i merljive ciljeve i norme uspeha,
6. dosledna primena prihvatljivih računovodstvenih standarda treba rezultirati fer prezentovanjem finansijskog položaja i rezultata poslovanja,
7. postojanje odgovarajućeg sistema interne kontrole smanjuje rizik grešaka i neregularnosti,
8. zakonske odredbe bi trebale olakšati saradnju sa telima gde se obavlja revizija u održavanju i omogućavanju pristupa svim relevantnim podacima koji su neophodni za celovitu ocenu aktivnosti koje podležu reviziji,
9. sve revizijske aktivnosti trebaju biti u okviru nadležnosti koje ima SAI
10. SAI treba raditi na unapređenu tehnika za revidiranje valjanosti mera uspeha

## **Opšti standardi**

Opšti standardi državne revizije uključuju standarde koji se primenjuju kako na revizore tako i na SAI i uključuju aspekte nezavisnosti, sukoba interesa, kompetentnosti i dužne pažnje.

Nezavisnost i objektivnost revizora i SAI je ključni preduslov za sprovođenje revizije i kredibilitet njenih izveštaja i podrazumeva da oni trebaju biti nezavisni od zakonodavne vlasti, izvršne vlasti i entiteta kod kojih se obavlja revizija. Odnosi sa zakonodavnom vlasti su posebno važno pitanje jer se radi o jednom od glavnih korisnika usluga SAI, te se zbog toga od SAI može očekivati da ostvari blisku saradnju sa parlamentom i njegovom komisijom ili odborom. Međutim, ti odnosi ni na koji način ne smeju ugroziti nezavisnost SAI, posebno njenu slobodu programiranja, planiranja i sprovođenja revizije, kao i samostalnost izbora predmeta i metoda rada.

Ključno pitanje za SAI treba biti da obezbedi potpunu nezavisnost od izvršne vlasti. To podrazumeva da vlada ne može izvršiti uticaj na SAI u sprovođenju njene nadležnosti što uključuje davanje naloga za vršenje ili nevršenje revizije, izmene plana revizije, te korekcije ili brisanja nalaza, zaključaka ili preporuka revizije. Ipak, određeni stepen saradnje između vlade i SAI je poželjan u područjima kao što je davanje stručnih saveta u vezi sa računovodstvenim standardima, politikama ili formom finansijskih izveštaja. Ali u tom slučaju treba izbeći bilo kakvu obavezu ili odgovornost koja bi mogla narušiti nezavisnost SAI. Najosetljivije područje odnosa SAI i vlade je obezbeđenje sredstava za rad SAI. To je posledica činjenice da se SAI finansira iz budžeta koji izvršava vlada putem nadležnog ministarstva. SAI bi trebalo osigurati dovoljno sredstava kako bi ispunila svoje obaveze na razuman način, a bilo kakav pokušaj vlade da umani sredstva ili na drugi način ograniči SAI u ispunjenju svoje zakonske nadležnosti treba biti predmet izveštaja koji će SAI dostaviti parlamentu.

Da bi ispunila svoju ulogu, SAI mora biti nezavisna i objektivna i zbog toga, prilikom određivanja revizora koji će izvršiti konkretnu reviziju, treba voditi računa da se izbegne sukob interesa članova revizionog tima i entiteta koji podleže reviziji.

Vrhovne revizorske institucije moraju ovladati različitim veštinama i iskustvima potrebnim za uspešno ispunjavanje svog mandata. To implicira da revizor treba odabrati osoblje sa odgovarajućim obrazovanjem i iskustvom primereno prirodi, delokrugu i složenosti konkretnog revizorskog zadatka. SAI treba da kontinuirano prati i razvija najnovije metodologije revizije, uključujući tehnike bazirane na sistemima, metode analitičkih pregleda, statističko uzorkovanje i reviziju automatizovanih informacionih sistema.

Dužna pažnja podrazumeva da revizor treba biti oprezan u situacijama kada postoje slabosti u kontrolama, neadekvatno čuvanje dokumenata, greške i neuobičajene transakcije ili rezultati koji bi mogli ukazivati na prevaru, nepravilnosti i nezakonitosti ili nepoštenje.

Dužnu pažnju SAI treba posvetiti angažovanju eksternih stručnjaka da bi se osigurala njihova kompetencija i spremnost za posebne zadatke u koje se trebaju uključiti. Pri tome svakako treba ispoštovati zahtev da se sačuva kvalitet izvršene revizije i imati na umu da saveti dobijeni od eksternih eksperata ne oslobađaju SAI za izraženo mišljenje i zaključke izvedene tokom revizije.

Dužnu pažnju treba pokloniti sprečavanju zloupotreba informacija dobijenih tokom sprovođenja revizije. One se mogu koristiti u svrhe koje nisu u okviru delokruga revizije i oblikovanja mišljenja i izveštaja revizora, pa je važno da SAI sačuva njihovu tajnost.

### **Standardi područja rada**

Svrha standarda područja rada u državnoj reviziji je uspostavljanje kriterijuma ili opšteg okvira za svesne, sistematske i uravnotežene korake ili akcije koje treba slediti revizor. Ovi koraci i akcije predstavljaju pravila po kojima revizor postupa prilikom prikupljanja dokaza tokom procesa revizije. Standardi područja rada koji se mogu primeniti na sve oblike revizije su: planiranje, supervizija, proučavanje i procenjivanje interne kontrole, usaglašenost sa primenljivim zakonima i propisima, revizijski dokaz i analiza finansijskih izveštaja.

Prilikom izrade opšteg plana revizije SAI treba odrediti entitete ili područja koja predstavljaju prioritete. Po prioritetima se zatim izrađuju detaljni pojedinačni planovi revizije i tom prilikom revizor treba upoznati okruženje u kojem revidirani entitet posluje, revizor treba da razume sistem upravljanja i odgovornosti kao i interne kontrole i internu reviziju. U ovoj fazi se vrše i preliminarne procene ovih sistema i određuju ciljevi revizije, materijalnost i vrste testova koje treba izvršiti.

Supervizija je bitna radi veće sigurnosti ostvarenja ciljeva revizije i održavanja kvaliteta revizije i neophodna je bez obzira na stručnost pojedinih revizora. Treba biti usmerena na suštinu i metodu revizije i obezbeđuje da:

- a) svi članovi revizorskog tima jasno i dosledno slede plan revizije,
- b) se revizija obavlja u skladu sa standardima revizije i praksom SAI,
- c) se planirani koraci revizije trebaju pratiti dosledno, osim ako ne budu odobrene promene plana,
- d) radni papiri sadrže dokaze koji adekvatno podržavaju sve zaključke, preporuke i mišljenja,

- e) revizor ostvari planirane ciljeve revizije,
- f) revizorski izveštaj uključi zaključke, preporuke i mišljenja.

Pre završetka revizorskog izveštaja celokupan rad revizije treba da pregleda iskusniji član revizijskog osoblja. Pregled treba izvršiti u svakoj fazi procesa revizije i treba obezbediti da su:

- sve procene i zaključci revizora zasnovani na čvrstim, merodavnim, relevantnim i razumnim dokazima kao osnovi revizorskog izveštaja,
- sve greške, nedostaci i neobična pitanja ispravno identifikovani, dokumentovani i adekvatno rešeni ili su u fazi rešenja od strane iskusnih revizora,
- promene i poboljšanja neophodne za buduće revizije identifikovane, evidentirane i uzete u obzir pri izradi budućih planova revizije i u aktivnostima razvoja osoblja.

U slučaju sprovođenja revizije sa potvrdom, proučavanje i procena interne kontrole se odnose uglavnom na kontrole koje doprinose zaštiti imovine i resursa i na osiguranje tačnosti i kompletnosti računovodstvenih evidencija.

Kod revizije usaglašenosti fokus je na kontrolama koje pomažu rukovodstvu u primeni zakona i propisa, a u slučaju revizije uspeha težište je na kontrolama koje pomažu vođenju poslovanja na ekonomičan, efikasan i efektivan način. Obim proučavanja i procene interne kontrole zavisi od ciljeva revizije, pouzdanosti internih kontrola, kompjuterizacije računovodstvenih i drugih sistema i slično.

Kod vođenja revizije pravilnosti treba izvršiti testiranje usaglašenosti sa primenljivim zakonima i propisima. Revizorski postupci trebaju obezbediti razumno uverenje otkrivanja grešaka, nepravilnosti i nezakonitih radnji koje mogu imati direktan materijalno značajan uticaj na iznose sadržane u finansijskim izveštajima ili na rezultate revizije podudarnosti.

U slučaju postojanja indicija koje ukazuju na nezakonitosti koje mogu indirektno uticati na rezultate revizije, revizor treba biti vrlo oprezan, posebno u određivanju mere u kojoj će nezakonitosti uticati na rezultate revizije.

Revizorski nalazi, zaključci i preporuke moraju biti bazirani na dokazima prikupljenim testiranjem pravilno odabranih uzoraka.

Tehnike prikupljanja dokaza su inspekcija, posmatranje, ispitivanje i potvrđivanje. SAI trebaju obezbediti da tehnike koje koriste revizori omoguće razumno uverenje svih kvantitativno značajnih grešaka i neusaglašenosti i trebaju voditi računa da dokaz bude merodavan, relevantan i razuman.

Svi dokazi trebaju biti adekvatno dokumentovani u radnim papirima revizora, uključujući plan, obim testova i nalaze revizije.

Analiza finansijskih izveštaja je usmerena na utvrđivanje postojanja očekivanih povezanosti između različitih elemenata finansijskih izveštaja i identifikaciju neočekivanih veza ili trendova.

Revizor putem analize treba da utvrdi jesu li:

- finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa računovodstvenim standardima,
- finansijski izveštaji prezentovani uzimajući u obzir okolnosti u kojima deluje revidirani entitet,
- u dovoljnoj meri prezentovana objavljivanja o različitim elementima finansijskih izveštaja i
- različiti elementi finansijskih izveštaja pravilno procenjeni, vrednovani i prezentovani.

### **Standardi izveštavanja državne revizije**

Na kraju svake revizije SAI treba rukovodstvu revidiranog entiteta dostaviti pisani izveštaj o reviziji. U zavisnosti od prirode revizije, izveštaj može uključiti mišljenje o finansijskim informacijama sadržanim u finansijskim izveštajima i drugim pitanjima kao što je usaglašenost transakcija i/ili poslovanja sa zakonima i propisima, te izveštaj o reviziji uspešnosti. Sadržaj mišljenja ili izveštaja treba biti lako razumljiv i bez nejasnoća ili dvosmislenosti, te treba uključiti samo informacije koje su potkrepljene merodavnim i relevantnim revizijskim dokazima. Isto tako izveštaj treba biti nezavisan, objektivan, fer i konstruktivan.

Pod pojmom izveštavanje podrazumeva se mišljenje revizora i druge primedbe u vezi sa finansijskim izveštajima koje su rezultat revizije pravilnosti i izveštaj revizora u slučaju revizije uspešnosti.

Revizorsko mišljenje na set finansijskih izveštaja je najčešće sažetog, standardizovanog oblika i odražava rezultate sistematski izvršene revizije.

## **5.3. GAGAS standardi**

Opšteprihvaćene standarde revizije za javni sektor (GAGAS)<sup>18</sup>, koji su poznatiji pod nazivom „Žuta knjiga“, upotrebljavaju državni revizori da bi obezbedili kompetentnost, integritet, objektivnost i nezavisnost u planiranju, nadziranju i izveštavanju njihovog posla.

GAGAS standardi moraju biti u skladu sa drugim profesionalnim standardima, kao što su:

---

<sup>18</sup> Generally Accepted Government Auditing Standards

- standardi American Institute of Certified Accountants (AICPA);
- standardi Institute of Internal Auditors (IIA);
- standardi American Evaluation Association (AEA).

Standardi AICPA su inkorporisani u GAGAS pa ne postoji problem adekvatne implementacije, ali standardi IIA, AEA i drugih profesionalnih tela koji nisu uključeni u GAGAS, moraju biti u skladu s njima.

S obzirom da revizorske agencije u SAD pružaju usluge finansijske revizije, atestacije, revizije uspešnosti i nerevizorske usluge, GAGAS se dele na:

1. Opšti standardi,
2. Standardi izvođenja finansijske revizije,
3. Standardi izveštavanja finansijske revizije,
4. Standardi atestacije,
5. Standardi izvođenja revizije uspešnosti,
6. Standardi izveštavanja revizije uspešnosti.

#### **1. Opšti standardi obuhvataju:**

- Standard nezavisnosti,
- Standard profesionalnog mišljenja,
- Standard kompetentnosti i
- Standard kvalitativne kontrole i uveravanja.

Standard nezavisnosti podrazumeva kako nezavisnost vrhovne revizorske institucije, tako i nezavisnost revizora, odnosno njihovu ličnu nezavisnost, nezavisnost od okruženja i organizacionu nezavisnost.

Standard profesionalnog mišljenja određuje da ono treba da bude prisutno i kod planiranja i kod vršenja revizije i atestacije, kao i kod iskazivanja mišljenja u izveštaju nakon obavljenog posla.

Standard kompetentnosti nalaže da svi učesnici u procesu revizije i atestacije moraju da budu kompetentni kako bi izvršili postavljene zadatke, a to podrazumeva posedovanje tehničkih znanja i stručnosti, kao i dodatnih znanja za revizore koji obavljaju finansijsku reviziju i atestaciju uz obaveznu permanentnu kontinuiranu edukaciju.

Standardi kvalitativne kontrole i uveravanja obavezuju sve jedinice javnog sektora kod kojih se vrši revizija i/ili atestacija u skladu sa GAGAS standardima da uspostave kvalitetan sistem interne kontrole koji će biti sposoban da pomogne revizoru u njegovom poslu.

## **2. Standardi izvođenja finansijske revizije su:**

a) Standardi izvođenja AICPA

b) GAGAS dodatak

Prisutna su tri standarda izvođenja AICPA:

- Rad revizora mora da bude adekvatno planiran, čak i u slučajevima kada postoji kvalitetan nadzor u jedinici koja je predmet revizije,
- Dobro razumevanje internih kontrola je osnov revizorskog plana i determiniše prirodu, vreme i područje rada revizora,
- Pre procesa revizije potrebno je uspostaviti kvalitetnu i dobru evidenciju nastalih događaja, a to je moguće kroz inspekciju, opažanje i ispitivanje sastavljenih finansijskih izveštaja, kao i kroz potvrđivanje odgovornosti za njih.

GAGAS propisuje dodatne standarde za finansijsku reviziju i priključuje ih AICPA standardima. Dodatak GAGAS standarda se odnosi na:

- Revizorsku komunikaciju-koja pretpostavlja da se informacije o prirodi, vremenu i opsegu planiranog testiranja moraju razmenjivati između revizorske kancelarije, individualnih revizora i jedinica javnog sektora kod kojih se revizija vrši.
- Razmatranje rezultata prethodne revizije i atestacije-nalaže revizorima da razmotre rezultate prethodne revizije i atestacije i da tadašnja saznanja i preporuke direktno dovedu u vezu sa revizijom koja se sada vrši.
- Otkrivanje materijalnih grešaka –obavezuje revizora da obezbedi jasno uverenje da su otkrivene materijalne greške posledica sklopljenih štetnih ugovora ili zloupotreba i da imaju direktan materijalan efekat na finansijske izveštaje i druge finansijske informacije.
- Razvoj-je standard koji podrazumeva razvoj revizorskih procedura na osnovu kojih će biti olakšano otkrivanje materijalnih grešaka koje imaju uticaj na finansijske izveštaje, a samim tim i na izveštaje revizora, što znači da je razvoj standard koji je vezan i za revizorsko izveštavanje.
- Revizorsku dokumentaciju-koja se odnosi na planiranje, nadziranje i izveštavanje revidiranih procesa, a predstavlja osnovu za zaključivanje i davanje preporuka revizora.

### **3. Standardi izveštavanja finansijske revizije su:**

a) AICPA standardi izveštavanja,

b) GAGAS dodatak standardima izveštavanja finansijske revizije

AICPA postavlja četiri opšteprihvaćena standarda izveštavanja:

- Revizorski izveštaj treba formulisati i obelodaniti mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji prezentovani u skladu sa Opšteprihvaćenim standardima računovodstva.
- Revizorski izveštaj treba da identifikuje okolnosti u kojima računovodstveni principi nisu konzistentno primenjeni.
- Obelodnjene informacije u finansijskim izveštajima se posmatraju kao razumljive i adekvatno predstavljene, osim u slučajevima kada revizor drugačije saopšti u svom izveštaju.
- U slučaju da revizor nema pozitivno mišljenje o prezentovanim finansijskim izveštajima, obavezan je da objasni zašto izražava takvo mišljenje. To znači da revizorski izveštaj treba da sadrži jasnu indikaciju o obavljenom poslu revizora i stepenu odgovornosti koju je on preuzeo.

Dodatak GAGAS standarda se odnosi na:

- Izveštavanje u skladu sa GAGAS standardima-podrazumeva da revizori u svom izveštaju jasno naglase da li je obavljena revizija entiteta javnog sektora u skladu sa GAGAS standardima.
- Izveštaj o internim kontrolama-treba da bude uključen u revizorski izveštaj.
- Izveštaj o nedostacima-obavezuje revizora da izvesti o nedostacima internih kontrola kao i otkrivenim materijalnim greškama koje su posledica sklopljenih štetnih ugovora, prevara ili zloupotreba.
- Privilegovane i poverljive informacije-se neće obelodaniti u revizorskom izveštaju ukoliko je to zabranjeno, ali će se objasniti priroda takvih informacija i biće jasno naglašeno da je njihovo izostavljanje neophodno.
- Izdavanje i distribucija izveštaja-podrazumeva predstavljanje revizorskog izveštaja svim zainteresovanim korisnicima, s tim da se obavezno mora voditi računa o privilegovanim i poverljivim informacijama. Izdavanje i distribucija izveštaja podrazumeva sve revizorske izveštaje bez obzira na iskazano mišljenje.

#### **4. Opšti standardi, standardi izvođenja i standardi atestacije su:**

- a) AICPA opšti standardi i standardi izvođenja atestacija
- b) GAGAS dodatak opštim standardima i standardima izvođenja atestacije
- c) AICPA standardi izveštavanja
- d) GAGAS dodatak standardima izveštavanja atestacije.

Opšti standard AICPA koji se odnosi na izvođenje atestacija nalaže atestantu da sprovede angažman samo ako ima razloga da veruje da se iskazi mogu oceniti prema razumnim kriterijumima koje će svako moći da razume i ako veruje da se iskaz može može relativno konzistentno ocenjivati ili meriti prema njima.

Postoje dva standarda AICPA koji se odnose na izvođenje atestacije:

- Prvi standard određuje da rad treba dekvatno planirati, a da saradnike, ako ih ima, treba nadgledati.
- Drugi standard određuje da treba sakupiti dovoljno dokaza kako bi se obezbedila razumna osnova za zaključak koja se iznosi u izveštaju o obavljenoj atestaciji.

Dodatak GAGAS standarda se odnosi na:

- Revizorsku komunikaciju-koja pretpostavlja da se informacije o prirodi, vremenu i opsegu planiranog testiranja moraju razmenjivati između kancelarije koja vrši atestaciju, individualnih revizora tj. atestanata i jedinica kod kojih se atestacija vrši.
- Razmatranje rezultata prethodne revizije i atestacije-nalaže atestantima da razmotre rezultate prethodne revizije i atestacije i da tadašnja saznanja i preporuke direktno dovedu u vezu sa atestacijom koja se sada vrši.
- Interne kontrole-su dodatni standard GAGAS-a koji podrazumeva da će atestant prilikom planiranja atestacije obezbediti dobro razumevanje internih kontrola i da će dizajnirati procedure kojima će omogućiti objektivnu atestaciju.
- Otkrivanje materijalnih grešaka –obavezuje atestanta da obezbedi jasno uverenje da su otkrivene materijalne greške posledica sklopljenih štetnih ugovora i da imaju direktan materijalan efekat na izveštaje atestacije.
- Razvoj-je standard koji podrazumeva razvoj atestacionih procedura na osnovu kojih će biti olakšano otkrivanje materijalnih grešaka koje imaju uticaj na izveštaje atestanta,
- Dokumentacija atestacije-koja se odnosi na planiranje, nadziranje i izveštavanje, a predstavlja osnovu za zaključivanje i davanje preporuka atestanta.

AICPA postavlja četiri opšteprihvaćena standarda izveštavanja koji se odnose na sve tipove izveštaja atestacionog angažmana:

- Izveštaj treba da identifikuje iskaze o kojima se izveštava i da navede karakter angažmana.
- Izveštaj treba da navede zaključak atestanta s osvrtom na to da bude prikazan u skladu sa utvrđenim kriterijumima.
- izveštaj treba da navede sve iznete rezerve atestanta na prezentovane iskaze.
- Izveštaj o atestacionom angažmanu treba da sadrži izjavu kojom se ograničava njegova upotreba za lica koja su dogovarala kriterijume i procedure atestacionog angažmana.

Dodatak GAGAS standarda se odnosi na:

- Izveštavanje u skladu sa GAGAS standardima-podrazumeva da su atestanti u obavezi da u svom izveštaju jasno naglase da li je obavljena atestacija u skladu sa GAGAS standardima.
- Izveštaj o internim kontrolama i uočenim nedostacima-obavezuje atestanta da izvesti o nedostacima internih kontrola, kao i o otkrivenim materijalnim greškama.
- Izveštaj o odgovornosti-je izveštaj o tome ko snosi odgovornost za uočene nedostatke internih kontrola i za otkrivene greške.
- Privilegovane i poverljive informacije-se neće obelodaniti u izveštaju, ukoliko je to zabranjeno, ali će se objasniti priroda takvih informacija i biće jasno naglašeno da je njihovo izostavljanje neophodno.
- Izdavanje i distribucija izveštaja o izvršenoj atestaciji-podrazumeva predstavljanje izveštaja svim zainteresovanim korisnicima, s tim da se obavezno mora voditi računa o privilegovanim i poverljivim informacijama.

#### **5. Standardi izvođenja revizije uspešnosti su:**

- Planiranje,
- Supervizija,
- Evidencija,
- Revizorska dokumentacija.

Planiranje-je standard revizije uspešnosti koji nalaže da rad revizora mora da bude adekvatno planiran.

Supervizija je standard koji se odnosi na osoblje koje vrši reviziju uspešnosti i nalaže da ono mora da bude pod strogim nadzorom.

Dovoljna, kompetentna i relevantna evidencija omogućuje razumnu osnovu za revizorske nalaze i zaključke.

Revizorska dokumentacija se odnosi na planiranje, nadziranje i izveštavanje revidiranih procesa, a predstavlja osnovu za zaključivanje i davanje preporuka revizora.

#### **6. Standardi izveštavanja revizije uspešnosti su**

- Forma izveštaja,
- Sadržina izveštaja,
- Kvalitativni elementi izveštaja,
- Izdavanje i distribucija izveštaja

Forma izveštaja je standard izveštavanja revizije uspešnosti koji definiše revizorski izveštaj kao rezultat revizije uspešnosti, što znači da se mora sastaviti nakon svake obavljene revizije.

Sadržina izveštaja je propisana GAGAS standardima, odnosno određeno je da izveštaj mora da sadrži:

- opis cilja revizije i korišćene metodologije,
- nalaze o internim kontrolama i uočenim nedostacima,
- zaključak,
- preporuke,
- izjavu o saglasnosti sa GAGAS standardima,
- izjavu o odgovornosti i
- izjavu o privilegovanim i poverljivim informacijama.

Kvalitativni elementi izveštaja su uređeni standardom i obuhvataju:

- pravovremenost,
- kompletnost,
- tačnost,
- objektivnost,
- ubedljivost,
- jasnost i
- sažetost.

Izdavanje i distribucija izveštaja-podrazumeva predstavljanje izveštaja svim zainteresovanim korisnicima, s tim da se obavezno mora voditi računa o privilegovanim informacijama.

## **5.4. Kodeks etike za revizore javnog sektora**

Etički principi obuhvataju karakteristike koje većina ljudi povezuje sa moralnim ponašanjem kao što su: poštenje, samostalnost, ispunjavanje obećanja, lojalnost, odgovornost, nepristrasnost i slično<sup>19</sup>.

Ponašanje u skladu sa ovim principima je potrebno da bi društvo funkcionisalo na uredan način pa su zato mnoge opšteprihvaćene etičke vrednosti ugrađene u zakone. Međutim, neke vrednosti kao što je npr. integritet, ne mogu biti ugrađene u zakon. To je dovoljan razlog zbog kojeg su sve prihvaćene profesije izgradile vlastiti kodeks profesionalne etike.

Međunarodna organizacija vrhovnih institucija za reviziju je prepoznala značaj prihvatanja odgovornosti SAI prema javnosti tj. društvu u celini i vođena time na XVI Kongresu INTOSAI u Montevideu donela je internacionalni etički kodeks za revizore u javnom sektoru. Etički kodeks sadrži vrednosti i principe kojima bi se trebali rukovoditi revizori u svom svakodnevnom radu. Nezavisnost, ovlašćenja i odgovornost državnih revizora postavljaju SAI i njenom osoblju visoke etičke zahteve.

Svrha INTOSAI etičkog kodeksa je stvaranje osnove za donošenje nacionalnih etičkih kodeksa koji će uvažiti kulturne, jezičke, pravne i društvene sisteme pojedinih zemalja. Međutim, nije dovoljno samo doneti vlastiti etički kodeks, već SAI mora naći način da sve revizore upozna sa vrednostima i principima sadržanim u nacionalnim kodeksima i obavezu njegove primene u praksi. Ponašanje revizora treba uvek i u svim okolnostima biti besprekorno. U suprotnom, može doći do sumnje u integritet revizora i SAI koju predstavlja kao i u kvalitet i validnost njihovog revizionog rada, a samim tim i do stvaranja sumnje u pouzdanost i kompetenciju SAI.

S druge strane, od fundamentalne je važnosti da SAI kod parlamenta i javnosti uživa poverenje, pouzdanost i kredibilitet. To se upravo postiže usvajanjem etičkog kodeksa i primenom njegovih ključnih principa: integriteta, nezavisnosti, objektivnosti, poverljivosti i kompetentnosti.

---

<sup>19</sup> [www.saifbih.ba/zakon](http://www.saifbih.ba/zakon)

## **Integritet**

Integritet je suštinska vrednost etičkog kodeksa koja obavezuje državne revizore da se pridržavaju visokih standarda besprekornog ponašanja tokom rada i u odnosima sa osobljem revidiranog entiteta.

Integritet se može meriti u smislu šta je ispravno i pravično i od revizora traži da se pridržavaju forme i duha revizije i etičkih standarda, te principa nezavisnosti, objektivnosti profesionalnog ponašanja pri odlučivanju stalno imajući na umu javni interes.

## **Nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost**

Nezavisnost podrazumeva da revizor zauzme nepristrasan stav prilikom sprovođenja revizorskih testova, analiziranja rezultata rada i oblikovanja revizorskih izveštaja. To znači da revizor mora biti nezavisan u odnosu na entitete u kojima se vrši revizija, ali i u odnosu na ostale interesne grupe. U tu svrhu revizori se trebaju ponašati na način koji jača njihovu nezavisnost.

Osim što moraju biti nezavisni, revizori moraju težiti objektivnosti u donosu na pitanja koja su predmet njihove revizije. Princip objektivnosti nalaže revizoru da bude fer, intelektualno pošten i da izbegava sukob interesa.

Nezavisnost može biti ugrožena eksternim pritiskom ili uticajem na revizore, predrasudama koje revizori imaju o nekim pojedincima, pravnim subjektima, projektima i programima u kojima se vrši revizija, prethodnim zaposlenjem u pravnom subjektu gde se vrši revizija, ili ličnim i finansijskim vezama koje mogu izazvati sukob lojalnosti ili interesa. Da bi ostali nezavisni revizori se moraju uzdržati od uključivanja u sva pitanja u kojima imaju interes.

Objektivnost i nepristrasnost je posebno značajna u fazi izveštavanja o izvršenoj reviziji. Revizorski zaključci, mišljenja i izveštaji trebaju biti tačni, objektivni i isključivo zasnovani na dokazima kao što nalažu standardi revizije.

## **Politička neutralnost**

Državna revizija obuhvata mnoge institucije koje su direktno ili indirektno vezane za politiku. Stoga je posebno važno očuvati stvarnu i pojavnu političku neutralnost SAI, kao i revizora. Tamo gde revizori učestvuju u političkim aktivnostima moraju razmotriti efekat koji bi to moglo imati na nepristrasno obavljanje njihove profesionalne dužnosti. U svakom slučaju revizori moraju biti svesni da učešće u političkim aktivnostima može dovesti do profesionalnog sukoba.

### **Sukob interesa**

Sukob interesa može nastati zbog velikog broja razloga, počev od trivijalne dileme do ekstremnog slučaja zloupotrebe ili drugih nezakonitih radnji. Zbog toga je važno da revizori budu svesni toga i oprezni u vezi sa faktorima koji dovode do sukoba interesa.

Do sukoba interesa može doći u sledećim slučajevima:

- kada je osim revizije revizorima dozvoljeno pružanje drugih usluga revidiranim telima, da bi se sukob izbegao revizor treba voditi računa da takve usluge ili savete ne obuhvate odgovornost i ovlašćenja revidiranog subjekta,
- primanje poklona može uticati na nezavisnost i integritet pa revizori trebaju izbeći mogućnost sukoba interesa, recimo odbijanjem poklona,
- bliski odnosi sa rukovodstvom ili osobljem revidiranog entiteta mogu stvoriti utisak izostanka nezavisnosti i zato revizori trebaju izbegavati preteranu bliskost,
- korišćenje svoje pozicije u privatne svrhe može dovesti do sumnje u objektivnost i nezavisnost i povećati rizik od korupcije te se stoga zabranjuje,
- informacije dobijene tokom revizije ne smeju biti iskorišćene kao sredstvo za obezbeđenje koristi sebi i drugima ili čijim bi otkrivanjem neko mogao steći prednost ili naneti štetu drugima.

### **Kompetencija**

Revizori se uvek moraju ponašati profesionalno i primenjivati najviše profesionalne standarde tokom obavljanja revizije. Na taj način će moći kompetentno i nepristrasno izvršavati svoje obaveze i ovlašćenja. Ukoliko revizor nema potrebne kompetencije za obavljanje konkretnog posla onda ne sme prihvatiti takav posao.

Državni revizori moraju poznavati i primenjivati revizijske i računovodstvene standarde, načela finansijskog poslovanja, politike, procedure i prakse. Pored toga, potrebno je da dobro razumeju ustavne, pravne i institucionalne principe kojima se rukovode revidirani subjekti. Revizori moraju kontinuirano ažurirati i usavršavati svoja znanja i veštine, kako bi mogli izvršiti svoje profesionalne obaveze.

## **6. VRHOVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA (SAI)**

### **Karakteristike i uloga vrhovnih institucija za reviziju**

Da bi odgovorila na sve zahteve koji se pred nju postavljaju revizija javnog sketora se institucionalizuje u svakoj zemlji kao Vrhovna revizorska institucija. Vrhovna revizorska institucija je uvek regulisana zakonski, a moraju joj se obezbediti ovlašćenja o potpunom i slobodnom pristupu svim dokumentima i informacijama. S druge strane ista ta zakonodavna tela su jedan od glavnih korisnika njihovih izveštaja, pa je izuzetno važno da Vrhovne revizorske institucije budu nezavisne i nepristrasne, odnosno da sačuvaju objektivan pristup.

Vrhovnu revizorsku instituciju često nazivaju „glavni revizor“. Zadatak joj je da izvrši nezavisan pregled finansijskih transakcija države, finansijskih izveštaja i svih aktivnosti državnih organizacija, kao i da sačini nezavisan izveštaj u skladu sa vežećim revizorskim standardima i nacionalnom zakonodavnom regulativom.

Ključne osobine Vrhovne revizorske institucije su:

- zakonitost,
- nezavisnost,
- snaga prava i obaveza državne revizije,
- obelodanjivanje revizorskih izveštaja i
- obezbeđenje ekspertize.

Zakonitost predstavlja organizovanje državne revizije kao zakonskog, a ne izvršnog tela. U skladu sa tim na čelo revizorske kancelarije koja će vršiti državnu reviziju imenuje se kvalifikovano lice od strane Parlamenta.

Nezavisnost revizorske organizacije i njenih revizora je od ključnog značaja jer obezbeđuje da njen rad neće trpeti bilo kakav uticaj bilo kojom vezom koja može postojati sa organom koji je podvrgnut reviziji.

Nezavisnost procesa eksterne revizije obično se postiže stvaranjem vrhovne institucije za reviziju kao organizacije odvojene od vlade, uz mandat i obim rada institucije definisan u ustavu ili zakonu. Vrhovna institucija za reviziju obično je odgovorna samo državnim zakonodavnim telima kojima podnosi i izveštaj. Od ključnog je značaja da postoji istinska institucionalna nezavisnost Vrhovne institucije za reviziju. Vrhovna institucija za reviziju mora imati pravo da zahteve u pogledu finansiranja podnosi direktno parlamentu. Ona treba imati neupitan statutarni autoritet za određivanje obima revizije, za pribavljanje svih dokumenata i zapisa relevantnih za reviziju, te da donosi svoj sud u pogledu rezultata revizije

o kojima treba podneti izveštaj. Izveštaji o reviziji u principu trebaju biti javni dokumenti, što je praksa poznata mnogim zemljama.

Ne samo da vrhovna institucija za reviziju mora biti nezavisna, već nezavisni moraju biti i pojedinačni revizori u pogledu revizija na kojima rade.

Snaga prava i obaveza državne revizije počiva na zakonu. Pravo revizora je da ima pristup svim dokumentima i informacijama kao i da mu se obezbede traženi odgovori na postavljena pitanja kada on proceni da je to neophodno za izvođenje relevantnog zaključka. Obaveza revizora je da izvrši započetu državnu reviziju bez obzira na trajanje mandata na koji je on izabran.

Obelodanjivanje revizorskih izveštaja je proizvod revizorskog procesa. Sastavlja se u propisanoj formi i upućuje parlamentu ili drugim zakonodavnim telima onih organizacija i institucija koje su revidirane. Svaki izveštaj se obelodanjuje s ciljem da bude dostupan javnosti.

Obezbeđenje ekspertize (rada nezavisnih eksperata) se vrši kada Vrhovna revizorska institucija proceni da nema dovoljno kvalifikovano i vešto osoblje za vršenje revizije.

Najvažnije je obezbediti efektivnu odgovornost, što je i osnovni cilj Vrhovne revizorske institucije. Praksa pokazuje da postavljanje Vrhovne revizorske institucije na poziciju između zakonodavnog organa države (parlament) i njenog izvršnog organa (vlada) utiče na stvaranje odgovornosti, odnosno na preduzimanje korektivnih akcija za poboljšanje dotadašnjeg rada.

Zajedničko za sve SAI je činjenica da su njihove nadležnosti propisane ustavom i/ili zakonom. Skoro sve imaju isti zadatak da ispituju i informišu parlament ili druga nadležna tela o:

- pouzdanosti finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora, uključujući javne kompanije,
- usaglašenosti poslovanja ili transakcija sa zakonima i propisima,
- ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti sa kojom su korišćena javna sredstva u realizaciji vladinih programa i aktivnosti.

Državna revizija se često naziva i veže isključivo za reviziju javnih rashoda. Iako je glavno težište na ispitivanju rashoda, državna revizija obuhvata i reviziju javnih prihoda što je i logično obzirom da budžet ima prihodnu i rashodnu stranu pa je logično da se izvrši provera obe strane.

## **Odnos između Vrhovne revizorske institucije i drugih državnih procesa**

Vrhovna revizorska institucija i druge državne službe treba da sarađuju i da razmenjuju iskustva u cilju povećavanja radne sposobnosti i same delotvornosti rada. Dobar odnos između Vrhovne revizorske institucije i ostalih državnih tela je dobra zamisao, ali činjenica je da uvek postoji problem u odnosu između uspostavljanja i održavanja nezavisnosti i onoga što subjekti revizije očekuju, odnosno njihovog poverenja u revizorski posao i revizorski izveštaj. Pored toga, ambijent u kom se ti odnosi razvijaju je dinamičan, pa revizor mora da bude pripremljen na činjenicu da će se uvek sretati sa novim okolnostima i izazovima.

Vrhovna revizorska institucija mora da uspostavi čvrstu vezu sa:

1. parlamentom,
2. vladom,
3. civilnim društvom i
4. internom revizijom.

Veza između Vrhovne revizorske institucije i parlamenta kao zakonodavnog tela države objašnjena je Limskom deklaracijom: Deklaracija navodi da je „nezavisnost Vrhovne revizorske institucije garantovana Ustavom konkretne zemlje“ i da je Vrhovna revizorska institucija ustavom ovlašćena da nezavisno izveštava parlament ili drugo kompetentno javno telo o svojim nalazima, kao i da objavi izveštaj.

Parlament ili njegov ovlašćeni odbor razmatra izveštaje Vrhovne revizorske institucije i može, ukoliko proceni da treba, da pozove odgovorna lica revidiranih subjekata da daju objašnjenja za evidentne nalaze, kao i da im saopšti preporuke koje je dala Vrhovna revizorska institucija. Izveštaji Vrhovne revizorske institucije treba da budu osnova za dalji rad parlamenta, jer pored uočenih nepravilnosti, daju i moguće modele korekcije i poboljšanja tako što izveštavaju o načinima očuvanja kapitala, legalnom i efektivnom trošenju sredstava i poželjnim budućim aktivnostima.

Veza između Vrhovne revizorske institucije i vlade kao izvršnog tela je, takođe, objašnjena Limskom deklaracijom. Definisano je da Vrhovna revizorska institucija revidira aktivnosti vlade, njenih administrativnih organa i svih drugih pomoćnih institucija. Navedeno ne znači da je vlada podređena Vrhovnoj revizorskoj instituciji već da snosi punu odgovornost za ono što je uradila i/ili propustila, pa ne može da izbegne rad revizora i izražavanje njegovog nezavisnog ekspertskog mišljenja. Dobar odnos između Vrhovne revizorske institucije i vlade je osnova za kvalitetan revizorski proces, jer vlada pomaže Vrhovnoj revizorskoj instituciji u vršenju procesa revizije dajući potrebna objašnjenja i

pružajući tražena dokumenta. Isto tako Vrhovna revizorska institucija može da pomogne vladi u njenom svakodnevnom radu upućujući je na važeću zakonodavnu regulativu i njenu pravilnu upotrebu.

Veza između Vrhovne revizorske institucije i civilnog društva proizilazi iz činjenice da se revizorski izveštaj mora obelodaniti i prezentovati zainteresovanoj javnosti. Postojanjem ove veze javnost dobija informacije o državnim tokovima novca, odnosno o poreskim plaćanjima građana i potrošenim sredstvima od strane države. Postoje specifične publikacije koje su poverljive, strogo kontrolisane i limitirane za upotrebu, pa zbog toga nisu dostupne javnosti.

Veza između Vrhovne revizorske institucije i interne revizije je, za razliku od veze sa parlamentom, vladom i javnosti, operacionalna veza. Interna revizija ima zadatak da oceni aktivnosti unutar državnog subjekta i dostavi izveštaj o utvrđenim nepravilnostima i preporukama za njihovo otklanjanje. Nezavisna je od menadžmenta i političkih uticaja, pa je u mogućnosti da poboljša rad državnih organa. Interna revizija je odgovorna za poštovanje uspostavljenih standarda i zakona, kao i za monitoring celokupne efikasnosti posla. Vrhovna revizorska institucija uvek prvo pregleda izveštaje interne revizije i ako utvrdi da je efektivno i efikasno radila upotrebiće te materijale kao osnov za svoju kontrolu i reviziju, odnosno tretiraće ih kao dokumenta pre-revizije i na njima bazirati svoj dalji rad.

### **Principi i modeli organizovanja SAI**

U svetu postoje tri prepoznatljiva modela eksterne revizije javnog sektora: Međutim, svaka zemlja je različita i čak i tamo gde SAI u najvećoj meri sledi jedan od tri modela organizovanja, postoji mogućnost manjih ili većih varijacija u njihovom mandatu i organizaciji.

Tri glavna modela eksterne revizije javnog sektora su:

1. Anglosaksonski ili parlamentarni model,
2. Model suda ili Napoleonov model i
3. Odbor ili kolegijalno telo.

### **Anglosaksonski model**

Ovaj model je u najvećoj meri baziran na principima sadržanim u Limske deklaraciji i INTOSAI standardima. Primenuje se u Velikoj Britaniji, Irskoj, Danskoj, Australiji i drugim zemljama Komonvelta, te u jednom broju afričkih zemalja, uglavnom bivših britanskih kolonija.

U Velikoj Britaniji i Irskoj je ustanovljen sredinom devetnaestog veka u sklopu reforme javne administracije, a od 1886. godine u potpunosti je uspostavljena parlamentarna kontrola nad javnim novcem. Od tada parlament odobrava rashode entiteta javnog sektora, a generalni revizor kontroliše trošenje fondova i revidira finansijske izveštaje entiteta javnog sektora.

Danas, u sklopu anglosaksonskog modela, rad SAI je bitno vezan za sistem parlamentarne odgovornosti. Radi se u suštini o jednom zatvorenom krugu odgovornosti sastavljenom od više vezanih postupaka sa tri glavna aktera: parlamentom, vladom i SAI.

Bazni elementi takvog sistema su:

- parlament odobrava sredstva za troškove vlade i drugih javnih tela,
- vlada i svi njeni organi kao i ostala javna tela troše sredstva, sačinjavaju i dostavljaju finansijske izveštaje o tome,
- reviziju tih izveštaja obavlja SAI,
- SAI dostavlja revizorski izveštaj na razmatranje parlamentu putem odgovarajućeg parlamentarnog komiteta. Komitet analizira revizorske izveštaje po utvrđenoj proceduri, sačinjava nacrt svog izveštaja sa zaključcima i/ili preporukama i dostavlja ga vladi i/ili entitetima javnog sektora. U tom procesu poziva i sasluša odgovorna lica i postavlja upite,
- vlada odgovara na izveštaj parlamentarnog komiteta i obrazlaže šta je preduzela u vezi sa njihovim preporukama obično baziranim na izveštaju revizije.

U anglosaksonskom modelu državna kancelarija za reviziju ima jednog rukovodioca na čelu koji se najčešće naziva glavni ili generalni revizor. Sva prava, ovlašćenja i odgovornosti skoncentrisani su na ličnost generalnog revizora, a ne na instituciju. U cilju osiguranja nezavisnosti generalnog revizora moraju postojati jake mere zaštite opredmećene u preciznim zakonskim odredbama. Odredbe mogu sadržavati mogućnost da parlament može opozvati generalnog revizora samo ukoliko se za to stvore zakonski uslovi (pravosnažna sudska presuda), generalni revizor mora imati slobodu izbora i zapošljavanja osoblja Kancelarije i parlament mu treba direktno, bez uplitanja vlade, odobriti budžet. Takođe treba imati potpunu slobodu odlučivanja o planu i programu revizije, izboru revizijskih metoda i sadržaja izveštaja koje dostavlja direktno parlamentu.

SAI organizovane na ovaj način su više fokusirane na reviziju finansijskih izveštaja (sa potvrdom) nego na reviziju saglasnosti. Stoga pretežno zapošljavaju osoblje sa profesionalnim iskustvom računovođa i revizora.

Nedostatak ovog modela je što veliki deo ovlašćenja u rukama jednog lica, generalnog revizora, njegovu poziciju čini vrlo snažnom. Zbog toga javnost, članovi parlamenta i svi drugi moraju imati visok nivo poverenja prema generalnom revizoru. To je moguće samo ako on ima besprekoran lični integritet i profesionalnu kompetentnost.

Ako se želi da anglosaksonski model funkcioniše na pravi način, onda je neophodno naglasiti prepoznatljivu i aktivnu ulogu koju ima parlament u praćenju izveštaja i mišljenja generalnog revizora. Konačno, to je bitno i za funkcionisanje sistema odgovornosti jer parlament drži odgovornom vladu, a generalni revizor daje informacije i alat da ta kontrola bude efektivna. Ako članovi parlamenta ili nadležna parlamentarna komisija, ne preduzimaju aktivnosti ili ne uzimaju za ozbiljno izveštaje revizora, onda sistem neće funkcionisati kako je zamišljeno tj. neće biti postignut puni efekat. Da bi to izbegao parlament treba da osigura da vlada odgovori na njegove preporuke, da ih implementira ili objasni zašto ih nije implementirala ako nije.

### **Model suda**

Po ovom modelu eksterna institucija za državnu reviziju je integralni deo sudskog sistema koja deluje nezavisno od izvršne i zakonodavne vlasti. Moguće je da ima samo ograničene odnose sa državnim parlamentom. Ključni aspekt sudskog sistema odgovornosti je da se relevantni vladini službenici obično drže odgovornim za određene iznose novca koji ne smeju biti isplaćeni bez određenog odobrenja ili preko iznosa utvrđenog u budžetu.

Osnovni elementi sudskog sistema su:

- na nivou države parlament usvaja godišnji budžet,
- javne računovođe su službenici ministarstva finansija, locirani u drugim ministarstvima i ostalim telima i organima vlade i oni su lično odgovorni za pravilnu upotrebu fondova i za pripremu godišnjeg finansijskog izveštaja o utrošcima budžetskih sredstava,
- ministarstvo finansija obično igra aktivnu ulogu u propisivanju pravila za javne računovođe i druge službenike i proveravanju da li se ova pravila poštuju. To se može vršiti putem funkcije interne revizije u smislu da revizori iz ministarstva finansija vrše funkciju interne revizije vlade u celini čak i ako oni nisu zaposleni u drugim ministarstvima i telima koje revidiraju,
- sud revizora sprovodi reviziju godišnjih finansijskih izveštaja koje pripremaju javne računovođe. Često je slučaj da se zajedno izvrši revizija finansijskih

izveštaja za nekoliko godina unazad umesto da SAI sprovodi reviziju svih izveštaja svake godine,

- SAI donosi sud o zakonitosti rada javnih računovođa i zavisno od toga može:
  - o osloboditi obaveze javnog računovođu od dalje odgovornosti ako je zadovoljna sa radom, odnosno ako su sve transakcije izvršene na zakonit način,
  - o izreći kaznu ako su pronađene nezakonite transakcije,
- na kraju budžetskog perioda, ministarstvo finansija sačinjava konsolidovani obračun javnih rashoda države. SAI prezentuje izveštaj o izvršenoj reviziji parlamentu u kome navodi zapažanja o reviziji pojedinih javnih računovođa kao i širi analitički pregled poštovanja procedura. Parlament se može osloniti na ovaj izveštaj kada raspravlja o poverenju vladi na kraju svake godine.

SAI organizovane po modelu suda imaju sudsku nadležnost i njihovi članovi su sudije koje imaju ovlašćenja za sankcionisanje odgovornih lica u entitetima javnog sektora koji su predmet revizije. Glavni fokus rada revizorskih sudova je verifikacija zakonitosti izvršenih transakcija u entitetima javnog sektora. To je jedan od glavnih razloga što profesionalno osoblje u revizorskim sudovima u najvećoj meri čine pravnici i u znatno manjoj meri stručnjaci ekonomske i finansijske struke.

Sudski sistem je tradicionalno koncentrisan na reviziju usaglašenosti sa pravilima i propisima u cilju obezbeđenja informacije da li je novac pravilno utrošen. Znatno manji značaj daje se pitanjima finansijskog menadžmenta kao što su ekonomičnost, efikasnost i efektivnost upotrebe javnih sredstava što može rezultirati visokim rizikom da dođe do nepotpunog sagledavanja stanja.

U ovom sistemu je slabije naglašena uloga parlamenta što utiče na redukovanje transparentnosti u sistemu javne odgovornosti. U klasičnom sudskom sistemu novčane kazne koje izrekne sud revizora trebaju biti uplaćene na račun korisnika budžeta ili na jedinstveni račun budžeta zavisno od zakonskog rešenja. Postoje slučajevi u kojima je dozvoljeno da celi iznos ili deo izrečene novčane kazne pripada sudu. To može da predstavlja konflikt interesa obzirom da sud može imati direktnu korist od svojih odluka što takođe dovodi u pitanje nepristrasnost presuda.

Problem nedovoljne transparentnosti u sudskom modelu državne revizije može se rešiti na različite načine. SAI obično obezbeđuje parlamentu godišnji izveštaj o izvršenju državnog budžeta o kojem se javno diskutuje i to može biti šansa za otvaranje prema javnosti. U tu svrhu SAI može sačiniti ovaj izveštaj tako što će naglasiti stvari koje su najinteresantnije za

parlament i istovremeno pokušati prezentovati svoj rad širem auditorijumu. Druga opcija može biti da sud prezentuje dodatne izveštaje parlamentu tokom godine, što mu daje još jednu mogućnost publikovanja svog rada. Tamo gde postoji mogućnost da sud ima korist od svojih odluka treba dodatno pojasniti takvu situaciju.

### **Odbor**

Ovaj model podrazumeva da institucijom za reviziju upravlja telo sastavljeno od nekoliko članova u formi upravnog odbora ili akademskog tela koje donosi zajedničke odluke. Model odbora se u potpunosti uklapa u okvire parlamentarnog sistema odgovornosti. Ključna razlika u odnosu na anglosaksonski model je to što odborom upravlja kolektivno telo, raspodela odgovornosti i način odlučivanja. Izveštaji o reviziji i mišljenja koji su prethodno usaglašeni na odboru se dostavljaju parlamentu gde najčešće postoji parlamentarna komisija zadužena za javne račune koja ih razmatra. Odbor nema sudsku funkciju iako većina njih imaju naziv suda što može biti zbunjujuće. Korišćenje ovog naziva prvenstveno ukazuje na kolegijalni način odlučivanja, a moguće je da takav naziv ima i određeni psihološki efekat. Osnovna struktura parlamentarnog modela odgovornosti je veoma slična kao i u anglosaksonskom modelu, a ključna razlika je u internoj strukturi institucije.

Vrhovna institucija za reviziju organizovana po modelu odbora ima sledeće karakteristike:

- upravni odbor sačinjavaju članovi istog ranga i predsednik odbora,
- u zavisnosti od veličine SAI, može biti ustanovljeno nekoliko pododbora od kojih svaki ima nadležnost odlučivanja o pitanjima revizije u okviru njihovog područja odgovornosti. Uobičajeno je postojanje neke vrste apelacionog komiteta čiji je zadatak da razmatra sporne odluke pojedinih pododbora,
- članovi odbora obično imaju veliku slobodu u određivanju njihove metodologije rada i zato postoje različiti pristupi reviziji među članovima pododbora u okviru iste institucije,
- postoji jaka zaštita nezavisnosti članova odbora i pododbora koji često imaju isti status kao sudije u smislu imenovanja i povlačenja sa dužnosti,
- težište rada revidiranog subjekta je manje uslovljeno činjenicom da je to akademsko telo nego opštim zakonodavnim ili istorijskim kontekstom zemlje u kojoj deluje,

- osoblje vrhovne institucije za reviziju ima različito obrazovanje, ali većinu čine revizori.

Sistem je generalno sveobuhvatan i može pomiriti različite stavove i tačke gledišta. U slabom kontrolnom finansijskom okruženju, ovaj sistem smanjuje mogućnost zloupotrebe ovlašćenja od strane moćnih pojedinaca unutar same vrhovne institucije za reviziju. Međutim, proces donošenja odluka može biti spor i otežan ali za ovakav model se opredeljuju oni koji daju primat pravičnosti u donošenju odluka u odnosu na ekspeditivnost odlučivanja.

U zavisnosti od stepena autonomije koju imaju pojedini pododbori ili članovi suda, mogu postojati različiti pristupi reviziji u okviru iste institucije i tada može doći do toga da odbor kao celina neće prema spoljnom svetu odašiljati istu poruku.

Ove probleme treba rešavati oprezno, posebno pri pokušaju ujedinjavanja jedinstvenog pristupa, jer članovi SAI to mogu shvatiti kao pretnju njihovoj nezavisnosti. Jedan od pristupa je da se institucija za reviziju uporedi sa najboljom praksom u skladu sa međunarodnim standardima.

## **6.1.. Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI)**

Današnji stepen razvoja revizije javnog sektora u svetu se prihvata kao nešto što se samo po sebi podrazumeva. Međutim, do pre samo pola veka položaj državne revizije nije bio nimalo zavidan. Veliki broj zemalja nije imao konzistentnu vrhovnu revizijsku instituciju, a čak i tamo gde je postojala državna revizija često nije služila na čast revizijskoj profesiji.

Događaj koji se ispostavio ključnim u daljem razvoju revizije javnog sektora bio je okupljanje predstavnika 34 vrhovne revizorske institucije u Havani 1953. godine kada je na prvom konstitutivnom Kongresu osnovana organizacija INTOSAI.

Osnivanjem INTOSAI otpočet je proces objedinjavanja napora u uspostavljanju međunarodne sradnje u oblasti državne revizije koji će u velikoj meri oblikovati državnu reviziju u predstojećim godinama i dati snažan zamajac njenom naglom razvoju. Osnovna ideja prilikom osnivanja INTOSAI-a bila je da se kroz zajednički rad kumuliraju, razmenjuju i uvećavaju znanja i ideje na opštu dobrobit svih članica, što se ogleda i u glavnom motu koji je uzet iz latinskog jezika i glasi: „Exerientia mutua omnibus prodest“ ( „Zajedničko iskustvo doprinosi svima“).

Iz mota su proistekli i osnovni principi INTOSAI-a:

- Jednaka prava za sve članove. INTOSAI je uspostavljen na temeljnim principima jednakosti svih zemalja članica i dobrovoljnosti članstva i učešća u radu ove organizacije što omogućuje svakoj vrhovnoj revizorskoj instituciji da se kandiduje i preuzme vođstvo u organizaciji;
- Napolitičnost. INTOSAI je osnovan kao samostalna i napolitična organizacija sa ciljem delovanja u interesu svih svojih članica, negujući politiku nemešanja u unutrašnja politička pitanja i odnose države i baveći se isključivo profesionalnim temama;
- Nezavisnost. Kao što se svaka vrhovna revizorska institucija mora truditi da ostane nezavisna od vlade kako bi mogla da ostvari svoju kontrolnu funkciju, tako se i INTOSAI trudi da ostane nezavisan u međunarodnim odnosima. U cilju očuvanja kredibiliteta INTOSAI ne prihvata donacije bogatih zemalja ili institucija;
- Briga za vrhovne revizorske institucije u slabije razvijenim zemljama. INTOSAI se trudi da pomogne vrhovnim revizorskim institucijama koje iz bilo kog razloga nisu dostigle željeni nivo uspešnosti da uhvate priključak sa drugima.

Zahvaljujući načinu organizovanja i delovanja, INTOSAI je u mogućnosti da pomogne svim vrhovnim revizorskim institucijama bez obzira na zakonodavstvo u njihovim zemljama i na njihovu organizacionu strukturu budući da se standardi i saopštenja formulišu na konceptualnoj osnovi, a ne na nivou krutih pravila.

### **Organizaciona struktura INTOSAI**

INTOSAI izvršava svoju misiju i ostvaruje zacrtane ciljeve putem različitih tela, programa i aktivnosti. Najvažnija tela su:

- Međunarodni kongres,
- Upravni odbor,
- Generalni sekretarijat,
- Regionalne radne grupe,
- Komiteti i radne grupe.

### **Međunarodni kongresi**

Kongres INTOSAI je vrhovni organ ove organizacije i čine ga sve njene članice.

Kongres se održava svake tri godine, a istim predsedava šef SAI zemlje u kojoj se kongres održava. Svaka SAI učesnica kongresa ima jedan glas bez obzira na broj članova

delegacije koja učestvuje u radu Kongresa, a rezolucije koje donosi ovo telo se donose prostom većinom, osim rezolucije o amandmanima na Statut INTOSAI, gde je potrebna dvotrećinska većina glasova.

Radni deo Kongresa je organizovan preko radnih i plenarnih sednica na kojima Kongres:

- diskutuje i usvaja preporuke o pitanjima koja su od zajedničkog profesionalnog interesa sa namerom da promoviše razmenu ideja i iskustava,
- daje zadatke Upravnom odboru i Generalnom sekretarijatu INTOSAI,
- imenuje Komisije i određuje njihov delokrug rada,
- usvaja i menja Statut INTOSAI,
- razmatra sva pitanja koja je pre Kongresa utvrdio Upravni odbor,
- usvaja trogodišnji budžet INTOSAI,
- odobrava godišnji izveštaj i revidirane finansijske izveštaje Generalnog sekretarijata,
- određuje na predlog Upravnog odbora zemlju čija će SAI organizovati sledeći kongres,
- odlučuje o stvarima koje se odnose na međunarodnu saradnju SAI,
- imenuje na predlog Upravnog odbora revizore organizacije,
- odlučuje o svim drugim stvarima koje su u vezi sa ovom institucijom i nisu navedene u Statutu.

### **Upravni odbor**

Upravni odbor sačinjava 16 članova koji se, radi obezbeđenja vođstva i kontinuiteta između dva Kongresa, sastaju najmanje jednom godišnje.

Zadaci Upravnog odbora propisani su Statutom i obuhvataju važna pitanja koja bitno utiču na aktivnosti organizacije kao što su:

- određivanje da li SAI koje žele da se pridruže INTOSAI ispunjavaju uslove prijema i odlučuju o prijemu,
- prepoznavanje potreba i želja regionalnih radnih grupa raznim vidovima saradnje u okviru INTOSAI,
- formiranje finansijskog komiteta,
- usvajanje godišnjeg budžeta,
- pregledanje, prihvatanje i dostavljanje Kongresu godišnjih izveštaja Generalnog sekretarijata i druga pitanja.

### **Generalni sekretarijat**

Obezbeđuje centralnu administrativnu podršku organizaciji u celini, upravlja njenim budžetom, pomaže Upravnom odboru i Kongresu i podržava ostale aktivnosti INTOSAI.

Generalni sekretarijat ima sedište u Beču, gde je istovremeno i sedište Austrijskog suda revizora. Predsednik Austrijskog suda revizora je istovremeno i šef Generalnog sekretarijata ili Generalni sekretar.

Statutom INTOSAI propisani su zadaci ovog tela:

- održavanje kontakata sa i između članica INTOSAI, u periodu između dva kongresa,
- pomoć Upravnom odboru i komisijama u ispunjenju svojih zadataka, promocija organizacije i funkcionisanja regionalnih radnih grupa,
- organizovanje seminara, studija i drugih aktivnosti koje promovišu ciljeve INTOSAI,
- pripremanje i dostavljanje Upravnom odboru nacrt trogodišnjeg budžeta, kao i godišnjih finansijskih planova,
- izvršenje i evidentiranje izvršenja budžeta INTOSAI,
- publikovanje vlastitih godišnjih izveštaja i dostavljanje Upravnom odboru,
- izvršavanje ostalih zadataka koje odredi Kongres ili Upravni odbor.

### **Regionalne radne grupe**

INTOSAI ima sedam radnih grupa koje su uspostavljene u cilju promocije ciljeva INTOSAI na regionalnoj osnovi i na taj način obezbeđuju članicama mogućnost da se fokusiraju na pitanja karakteristična za njihov region. Predsedavajući radnih grupa na redovnim sesijama Kongresa prezentuje izveštaje o njihovim aktivnostima tokom tri godine koje su prethodile sesiji Kongresa. Regionalne radne grupe su:

- Organizacija Latinske Amerike i Kariba ( OLACEFS),
- Afrička organizacija vrhovnih revizijskih institucija (AFROSAI),
- Arapska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (ARABOSAI),
- Azijska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (ASOSAI),
- Južno-pacifička asocijacija vrhovnih revizijskih institucija (SPASAI),
- Organizacija vrhovnih revizijskih institucija Kariba (CAROSAI),
- Evropska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI).

### **Komiteti i radne grupe**

Veliki deo tehničkog rada INTOSAI se odvija u komitetima i radnim grupama, uspostavljenim da unaprede profesiju razvijanjem i izdavanjem profesionalnih standarda, smernica, metodologija, bibliografija i drugih praktičnih materijala. INTOSAI članice učestvuju u radu komiteta pridruživanjem, davanjem komentara na razne materijale i dokumente koje priprema komitet i prisustvom na tehničkim sesijama tokom Kongresa.

Radi rešavanja specifičnih problema uspostavljaju se i studijske grupe, kao npr. studijska grupa za komunikacije, koja je formirana 1993. godine sa zadatkom da razvije strategije i odnosne publikacije radi jačanja komunikacije među INTOSAI članicama.

## **7. REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U KOMPJUTERIZOVANOM OKRUŽENJU**

Danas je teško zamisliti da je uopšte moguće uspešno organizovati proces računovodstvenog evidentiranja bez primene nekog tehnološkog nivoa informacionih i telekomunikacionih tehnologija. Primena savremenih dostignuća informacionih i telekomunikacionih tehnologija od strane klijenata revizije nametnula je potrebu revizorima da razmotre njihov uticaj na proces računovodstvenog evidentiranja i formiranja mišljenja o finansijskim izveštajima.

Upotreba kompjutera u procesiranju računovodstvenih podataka uticala je i na potrebne veštine i nivo kompetentnosti koji se zahtevaju od državnog revizora. U promenljivim uslovima rada državni revizor mora da odgovori rastućim potrebama. Složeno informatičko okruženje u kome se izvodi revizija ne sme da dovede do formiranja revizorskog mišljenja na nivou uveravanja koji je manji od razumnog, kako se to zahteva opšteprihvaćenim standardima.

Entiteti koji su subjekti revizije javnog sektora svoje svakodnevne aktivnosti obavljaju primenom neke forme kompjuterizovanog informacionog sistema. Značaj informacionog sistema proističe iz značaja koje pouzdane, tačne, potpune i blagovremene informacije imaju na efikasnost i zakonitost rada entiteta. Bez obzira na veličinu, tip i delokrug entiteta njegov informacioni sistem se zasniva na tri osnovne aktivnosti: ulazu, obradi i izlazu podataka.

Ulaz predstavlja prikupljanje sirovih podataka koji potiču iz organizacije ili njenog okruženja. Obradu čini konvertovanje sirovih podataka u primereniju i korisniju formu. Izlaz uključuje transferisanje obrađenih informacija ka njihovim korisnicima.

Kompjuterski informacioni sistemi prikupljaju podatke njihovim prenošenjem sa papirnih dokumenata ili direktnim unosom u kompjuterski sistem putem tastature ili nekog drugog sredstva. Kompjuterski informacioni proces, prema Međunarodnim standardima revizije, „postoji kada je kompjuter bilo kog tipa ili veličine uključen u obradu finansijskih informacija preduzeća klijenta koje su od značaja za reviziju“. Gotovo svi entiteti u nekoj formi koriste kompjutere za obradu računovodstvenih informacija. Step primene varira od jedne ili dve samostalne aplikacije do mnoštva aplikacija koje su potpuno integrisane u sistem kompjuterskog vođenja knjigovodstva, uključujući i kompjutersko generisane finansijske izveštaje po potrebi.

U savremenom tehnološkom okruženju postoje određene specifičnosti kojih državni revizor treba biti svestan.

U kompjuterske sisteme većine entiteta uvedene su računarske mreže što dozvoljava distribuiranu obradu na lokalnim terminalima. U ovakvom okruženju problemi koji se tiču obrade i skladištenja računovodstvenih podataka mogu biti značajno drugačiji od onih gde je prisutna centralna obrada. U distribuiranim sistemima postoji potencijalna opasnost da će lokalna obrada biti izvršavana mimo standardnih kontrola koje su uvode iz centra.

Kompjuterska obrada polako ali nepovratno dovodi do evolucije medijuma koji se javljaju kao nosioci podataka i informacija, što znači da promenu doživljava i jedan od glavnih predmeta rada revizora-dokumentacija klijenta. Postepeno se sužava obim papirnih dokumenata kao nosilaca podataka koji su neposredno omogućavali da državni revizor kontroliše odnosno rekontroliše revizijski trag. U većini kompjuterizovanih računovodstvenih sistema većina podataka se kreira i čuva na kompjuterskim diskovima. Ponekad oni mogu biti čuvani samo za kratko vreme, čime se uvode značajna ograničenja u testiranju podataka. Postoje određene situacije u računovodstvenom evidentiranju kada je kompjuter programiran da sam inicira određene transakcije. U takvim okolnostima dolazi do odsustva ulazne i izlazne dokumentacije koja je značajna za aktivnosti revizora. To dovodi do eliminisanja revizijskog traga koji je jedno od najvažnijih sredstava za detekciju grešaka u zapisima računovodstvenih transakcija. Revizijski trag omogućuje rekonstrukciju celog procesnog lanca od konačnog rezultata iskazanog u finansijskim izveštajima, do izvorne dokumentacije koja sadrži dokaze o nastanku i sadržini poslovnih događaja. Revizori trebaju imati na umu činjenicu da se podaci i informacije o transakcijama u uslovima kompjuterske obrade podataka mogu menjati bez fizičkog traga, što predstavlja ozbiljan nedostatak i smetnju.

Kompjuterskim programima i podacima je često moguće pristupiti kroz kompjutere koji se nalaze na udaljenim lokacijama, pa se u odsustvu adekvatnih kontrola javlja povećan potencijalni rizik od neovlašćenog pristupa i izmene podataka i programa od strane osoba unutar i izvan entiteta. Problem, takođe, predstavlja i činjenica da veće količine podataka i programa mogu biti memorisane na kompjuterskim diskovima i eksternim memorijama koje su lako prenosive i podložne su krađama ili uništenju.

Obrada računovodstvenih podataka uz upotrebu kompjutera ima neke specifičnosti koje su značajne za revizora. Kompjuteri imaju repetitivne i matematičke sposobnosti koje nisu svojstvene čoveku jer izvode operacije uvek na način na koji su programirani. Ako su pravilno programirani kompjuterizovani računovodstveni sistemi su mnogo pouzdaniji od manuelnih. To omogućava revizoru da stekne poverenje u ispravnost računovodstvenih

podataka na osnovu manjeg obima revizijskih testova nego kod manuelnih. Državni revizor treba biti svestan činjenice da kompjuter može biti programiran da u specifičnim uslovima obradi transakcije na nerutinski način, pa je zbog toga neophodno nadgledanje rada programera i testiranje kompjuterskih programa . Istovremeno evidentiranje na više računa i datoteka zahteva dodatnu pažnju državnih revizora, jer transakcija koja je pogrešno uneta u kompjuterizovani računovodstveni sistem rezultira pogrešnim iznosima na više različitih računa.

Upotreba kompjutera za obradu računovodstvenih podataka u entitetima obveznicima revizije javnog sektora imala je značajan uticaj na reviziju, ipak ključne karakteristike revizije nisu se u potpunosti promenile. Primena savremenih informacionih i telekomunikacionih tehnologija od strane entiteta nije uticala na osnovni cilj i delokrug revizije. Državni revizor i dalje treba da vrši reviziju pravilnosti i reviziju uspešnosti. Osim toga, upotreba kompjutera u obradi računovodstvenih podataka ne rezultira ni promenama osnovnih revizijskih procedura odnosno operativnog kostura procesa revizije.

Ipak, korišćenje računovodstvenih sistema zasnovanih na kompjuterima odražava se na promenu postupaka koje državni revizor koristi u vrednovanju i testiranju sistema internih kontrola entiteta i testiranju validnosti, kompletnosti i tačnosti finansijskih izveštaja.

Primena informatičkih tehnologija od strane revidiranih entiteta dovela je do proširenja aktivnosti revizora. budući da se računovodstveni podaci unose u računarski sistem i čuvaju u elektronskoj formi, kao i to da su mnoge interne kontrole ugrađene u funkcionisanje kompjuterskog sistema državni revizor prilikom razmatranja računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola entiteta mora da razmotri i informatičku komponentu ovih sistema.

Na taj način menja se sadržina procesa sticanja razumevanja klijenta, procene rizika i izvođenja revizijskih testova. Usložnjavanje revizije koje iz toga proističe delom može biti kompenzovano primenom dostignuća savremenih informatičkih tehnologija od strane revizora.

Razlozi i koristi od primene ovih tehnologija od strane državnog revizora mogu se sažeti u sledeće:

- povećana produktivnost;
- državni revizori mogu da obave zadatke koji se inače ne bi mogli obaviti manuelno;
- niži troškovi koji proističu iz skraćanja vremena koje je neophodno za obavljanje revizije;

- povećana mogućnost suočavanja sa težim problemima bez oslanjanja na osoblje klijenta.

U konkretnoj revizijskoj praksi državni revizor će se nužno susretati sa širokom paletom problematičnih situacija prilikom kojih će težište njegove pažnje biti usmereno na proveravanje da li su u operativnost kompjuterskog sistema ugrađeni odgovarajući i efektivni kontrolni mehanizmi, te da li oni stvarno deluju. Greške i nepravilnosti koje nastaju pri kompjuterskoj obradi podataka mogu značajno uticati na pouzdanost podataka, njihovu pravilnu obradu, sigurnost imovine i kompjuterskih zapisa i efektivnost entiteta u ostvarivanju proklamovanih ciljeva.

Smanjenje verovatnoće nastanka greški i nepravilnosti prilikom obrade podataka je jedna od bitnih odgovornosti menadžmenta. Kao odgovor uprava entiteta mora da pokaže spremnost za razvijanje svih ključnih elemenata kontrolne strukture:

- opštih i
- aplikativnih kontrola.

### **Opšte kontrole**

Opštim kontrolama se stvara okruženje u okviru kojeg funkcionišu aplikativne kontrole. Revizori obično počinju razmatranje internih kontrola kompjuterskog sistema pregledom opštih kontrola. Ovakav pristup je efikasniji s obzirom da efektivnost specifičnih aplikativnih kontrola u velikoj meri zavisi od postojanja i efektivnosti opštih kontrola nad svim aktivnostima kompjuterskog informacionog sistema.

Najznačajnije opšte kontrole su:

- organizacione kontrole,
- operacione kontrole,
- kontrole razvoja i dokumentovanja sistema i
- kontrole sigurnosti.

Efikasnost, svrsishodnost i pouzdanost i na području kompjuterskih informacionih sistema zavisi od kvalifikovanosti osoblja i jasne segregacije dužnosti.

Jasno razdvajanje odgovornosti poslova između zaposlenih radnika preduzeća ima za cilj da spreči da jedna osoba obavlja inkompatibilne funkcije. Segregacija dužnosti može imati različite forme, u zavisnosti od raspoloživosti osoblja i poslovnih aktivnosti preduzeća. U

kompjuterskom okruženju, kao primer razdvajanja dužnosti, može se uzeti razdvajanje razvoja kompjuterskog sistema od njegovog korišćenja.

Operacione kontrole predstavljaju politike i postupke kojima se reguliše način izvođenja operativnih aktivnosti u kompjuterskom sistemu. Za državnog revizora i njegov sud važno je ne samo da utvrdi postojanje politika i procedura kompjuterske obrade podataka, već i da li postoji primeren sistem praćenja njihove primene i otkrivanja odstupanja prakse od politike i procedura.

Kvalitet jednog kompjuterskog sistema u velikoj meri zavisi od adekvatnosti procedura za njegov razvoj i dokumentovanje, kao i kontrola koje imaju za cilj da se utvrđene procedure sprovedu u praksi. Ponekad se kompjuterski sistemi razvijaju bez odgovarajućih procedura, što može prouzrokovati velike probleme kako samom entitetu, tako i državnom revizoru.

Pod sigurnošću računovodstvenog sistema podrazumeva se zaštita kompjuterske opreme, programa i podataka od uništenja kao posledice hardverskih, softverskih i ljudskih grešaka, kao i zloupotrebe kompjutera. Kompjuterski sistemi su veoma osetljivi na mogućnost neovlašćene upotrebe. Problem se eksponencijalno povećava pri višekorisničkom radu sa bazama podataka u onlajn sistemu. Za onlajn sisteme je karakteristično mnoštvo terminala i telekomunikacioni prenos podataka. Povezani terminali su mnogo ranjiviji od samostalnih mikrokompjutera jer je sistemu moguće pristupiti sa većeg broja lokacija. Zbog toga je državni revizor zainteresovan za razmatranje strukture i funkcionisanja sistema i ugrađenih kontrolnih mehanizama.

Kontrole sigurnosti sistema prema njihovoj funkciji mogu se podeliti na:

- kontrole fizičkog pristupa sistemu i
- logičke kontrole sigurnosti.

Ograničenje fizičkog pristupa sistemu odnosi se, pre svega, na onlajn sisteme pošto je u uslovima postojanja samostalnih mikrokompjutera fizičko ograničavanje teško izvodljivo. Za ograničavanje fizičkog pristupa najčešće se koriste: zaključavanje prostorija, zaključavanje opreme, upotreba magnetski kodirane kartice, sprečavanje dovoda struje i slično, a objekti ograničenja fizičkog pristupa su serveri, terminali, datoteke.

Obezbeđivanje resursa isključivo ograničavanjem fizičkog pristupa nije delotvorno, jer bi osoba koja jednom uspe da neovlašćeno pristupi sistemu u bilo kojoj tački imala mogućnost neograničenog pristupa svim podacima i programima. U takvim okolnostima neophodno je razmotriti uvođenje i drugih vidova kontrola kojima će se očuvati bezbednost sistema.

Te kontrole se zovu logičke kontrole sigurnosti i u njih spadaju: prijavljivanje za rad u sistemu, autorizacija, identifikacija, enkripcija, kreiranje logova operativnog sistema i

antivirusna zaštita. S obzirom da su kontrole sigurnosti veoma kompleksne državni revizor treba pažljivo da planira svoje aktivnosti kako ne bi zanemario neke od ključnih aspekata potencijalnih pretnji narušavanja sigurnosti sistema.

### **Aplikativne kontrole**

Aplikativne kontrole čine kontrole na nivou kompjuterskih programa. Aplikativne kontrole su dizajnirane tako da osiguraju da su sve transakcije odobrene od strane ovlašćenih osoba, da su u potpunosti i tačno obrađene i memorisane, da je integritet podataka u datotekama sačuvan i da su imovina i sa njom povezani dokumenti i zapisi zaštićeni od fizičkog gubitka, krađe ili neovlašćene manipulacije.

Aplikativne kontrole imaju za cilj da osiguraju efektivnost i efikasnost funkcionisanja kompjuterskog sistema, kao i potpunost, tačnost i sigurnost obrade podataka. U osnovne aplikativne kontrole spadaju:

- kontrole unosa,
- kontrole obrade i
- kontrole izlaza.

Informacioni sistemi ne mogu tolerisati netačne ulazne podatke, pa je nužno da entiteti formulišu i uvedu kontrole koje trebaju da spreče da pogrešni podaci uđu u kompjuterski sistem ili bar da otkriju i otklone uočene greške čime će sistemu povratiti narušeni integritet. Kontrole unosa trebaju biti dizajnirane tako da pruže razumno uveravanje da su podaci koji se unose radi obrade pravilno odobreni i konvertovani u mašinski čitljivu formu. Najznačajnije kontrole unosa podataka su: kontrole validnosti, paketne kontrole, provere pomoću kontrole cifre i kontrole verifikacije.

Kompjuterska obrada podataka predstavlja unutrašnju aktivnost kompjutera kojom se izvode operacije nad podacima putem programskih instrukcija. Greške koje najčešće nastaju pri obradi podataka odnose se na pogrešna izračunavanja, pogrešnu programsku logiku, korišćenje pogrešne datoteke ili pogrešnog zapisa u datoteci i sl.

Kontrole izlaza treba da osiguraju ostvarenje dva ključna cilja:

- tačnost i kompletnost izlaza i
- distribucije izlaza samo ovlašćenom osoblju.

Cilj državnog revizora pri razmatranju aplikativnih kontrola je da proveri da li aplikativne kontrole ostvaruju postavljene kontrolne ciljeve i po potrebi da da preporuke za njihovo poboljšanje.

## 7.1. Primjena kompjutera kao revizijskog alata

Karakteristike kompjutera kao što su brzina, preciznost, sposobnost masovnog računanja i mogućnost memorisanja obimnih skupova podataka, idu u prilog tvrdnjama da će se računar sve češće javljati kao revizijsko sredstvo. Koristeći kompjuter državni revizor može pristupiti kompjuterskim zapisima i generisati informacije koje mu u protivnom nisu dostupne.

Evidentno je da državni revizor može korišćenjem kompjutera kao alata u znatnoj meri proširiti i produbiti kako intenzivnost, tako i efikasnost revizije.

Najznačajnije tehnike revizije pomoću kompjutera su<sup>20</sup>:

- test podaci,
- integrisani test podaci,
- paralelna simulacija i
- onlajn revizorski monitor.

### 1. Test podaci

Za testiranje uz primenu test podataka državni revizor mora kreirati izmišljene podatke koji će biti obrađeni od kompjuterskog sistema entiteta, pod nadzorom revizora. Test podaci treba da sadrže podatke za koje se očekuje da će biti obrađeni od strane sistema, kao i podatke koje sistem treba da odbaci jer nisu u skladu sa kontrolnim procedurama.

Koraci vezani za primenu test podataka su sledeći:

1. pregled dokumentacije klijenta i utvrđivanje njegovih internih kontrola,
2. kreiraju se simulirane transakcije, koje uključuju i primere pogrešnih,
3. simulirane transakcije se unose na revizorove radne papire zajedno sa pretpostavljenim kompjuterskim rezultatima,
4. simulirane transakcije se obrađuju od strane kompjuterskog programa, a rezultati se upoređuju sa očekivanjem.

Testiranje primenom test podataka i pored niza prednosti ima i nedostatke u koje spadaju:

- test podacima se ne mogu obuhvatiti sve greške koje se mogu javiti u kompjuterskom sistemu,
- i pored mera predostrožnosti državni revizor ne može biti siguran da li je program koji testira baš onaj koji entitet svakodnevno koristi,
- potrebno je mnogo vremena za kreiranje test podataka.

---

<sup>20</sup> Krsmanović, B., Andrić, M., Jakšić, D., Revizija, Proleter, Subotica, 2004.

## **2. Integrisani test podaci**

Integrisani test podaci predstavljaju varijantu tehnike test podataka. Razlika je u tome što se, umesto provere funkcionisanja kompjuterskog informacionog sistema entiteta dok ga entitet ne koristi, kod primene integrisanih test podataka simulirani podaci dodaju pravim podacima radi zajedničke obrade. I kod ove tehnike dobijeni kompjuterski rezultati se upoređuju sa očekivanjem, s tim da je potrebno osmisliti sistem razdvajanja i razlikovanja simuliranih podataka, kako bi se oni mogli ukloniti iz kompjuterskog sistema entiteta po završetku testiranja.

Prednost primene integrisanih test podataka je što omogućuju državnom revizoru da testira obradu podataka u stvarnim uslovima rada, kao i činjenica da kompjuter entiteta nije u potpunosti imobilisan u obavljanju svakodnevnih poslova za vreme testiranja.

## **3. Paralelna simulacija**

U paralelnoj simulaciji stvarni podaci se obrađuju i klijentovim i revizorovim programom, a zatim se dobijeni rezultati međusobno upoređuju radi otkrivanja razlika. Prednost primene paralelne simulacije je u tome što revizijski programi mogu koristiti dodatne kontrole. Nedostatak paralelne simulacije je u visokom trošku pisanja jedinstvenih programa za svaku reviziju. Revizor, ipak, može koristiti univerzalne programe za paralelnu simulaciju koje će koristiti za one procedure koje se ponavljaju u svakoj reviziji.

## **4. Onlajn revizijski monitor**

Sistemi onlajn unosa i obrade u realnom vremenu zasnivaju se na drugačijim principima, principima koji zahtevaju specifične oblike testiranja. Test tehnika koja je razvijena za testiranje upravo ovih sistema naziva se onlajn revizijski monitor. Ona obezbeđuje konstantno prisustvo revizora u obradi transakcija kroz ugradnju revizorskog koda u klijentove programe za obradu transakcija. Revizorov kod je prisutan tokom cele godine ili bar u nekom dužem vremenskom periodu. Njegov zadatak je da prati transakcije koje ulaze u kompjuterski sistem i da vrši uzorkovanje u nepravilnim intervalima.

Onlajn revizorski monitor ima brojne prednosti. Može se koristiti u radu sa sistemima koji procesiraju transakcije neposredno po njihovom nastanku. Monitor se može koristiti, a da pri tome nisu narušene normalne procesne rutine entiteta. Nedostatak ovog pristupa može doći do izražaja ako entitet sazna koje transakcije su predmet interesovanja revizora. On tada može prilagoditi svoje ponašanje i izbeći otkrivanje nepravilnosti. Zato informacije o kriterijumima selekcije transakcija predstavljaju poslovnu tajnu i od revizora se očekuje da se prema njoj odnosi sa dužnom pažnjom.

## 8. REVIZORSKI IZVEŠTAJI

SAI obično imaju ustavna i/ili zakonska ovlašćenja za izveštavanje, najčešće Parlamenta, a u nekim slučajevima i drugih nadležnih javnih tela. Pošto se izveštaji odnose na upotrebu javnih sredstava, međunarodni standardi i zakonska rešenja u većini zemalja predviđaju ( a praksa to potvrđuje) publikovanje revizorskih izveštaja sa ciljem da oni budu dostupni široj javnosti. Stoga činjenice i procene koje sadrže moraju biti predstavljene na objektivan i jasan način zadržavajući se na esencijalnim stvarima. Međutim to ne znači da se svi nalazi moraju i trebaju objavljivati. Naime, u svakoj državi postoje informacije koje su ili zaštićene velom tajne ili bi njihovo objavljivanje moglo naneti veću štetu nego korist. Zbog toga su i odredbe Limske deklaracije ostavile takvu mogućnost navodeći: „...samo onda kada su u to uključeni interesi vredni zaštite ili zaštićeni zakonom, SAI će pažljivo odvagati takve interese nasuprot dobrobitima koje proističu iz publikovanja“.

Standardi izveštavanja zahtevaju da na kraju revizije treba sastaviti pisano mišljenje ili izveštaj (zavisno od vrste revizije), vodeći računa da oni budu razumljivi, jasni, nedvosmisleni i potkrepljeni dokazima. Isto tako, standardi navode da je na SAI da odluči o aktivnostima koje treba preduzeti kada revizori otkriju prevare ili kršenje zakona.

Ono što je zajedničko za sve izveštaje državnih revizora su načela na kojima su bazirani sva revizorska mišljenja i izveštaji, a to su:

- a) revizorskom izveštaju ili mišljenju prethodi prikladan naslov kako bi ga korisnici jasno razlikovali od drugih sličnih dokumenata,
- b) mišljenje ili izveštaj mora biti ispravno potpisan i sa naznačenim datumom izveštaja,
- c) u izveštaju se trebaju precizno navesti cilj i delokrug revizije,
- d) izveštaj o reviziji pravilnosti treba priključiti i publikovati uz finansijske izveštaje na koje se on odnosi dok izveštaj o reviziji uspeha može biti samostalan; svi izveštaji trebaju sadržavati celovite informacije kako ih je sastavio revizor osim u izuzetnim slučajevima kada se radi o poverljivim ili zakonom zaštićenim informacijama,
- e) izveštaj treba identifikovati one kojima je upućen shodno preuzetoj obavezi, propisima i praksi,
- f) mišljenje ili izveštaj treba identifikovati finansijske izveštaje ( u slučaju revizije pravilnosti) ili područja ( u slučaju revizije uspeha) na koje se oni odnose,

- g) mišljenje ili izveštaj trebaju naznačiti zakonski osnov i ovlašćenja za sprovođenje revizije,
- h) mišljenje ili izveštaj trebaju ukazati na standarde revizije i praksu na osnovu kojih je izvršena revizija,
- i) revizijski izveštaji ili mišljenja trebaju promptno biti raspoloživi korisnicima .

Revizorski izveštaji koji se odnose na reviziju pravilnosti entiteta javnog sektora sadrže:

**Naslov i primalac izveštaja** – Izveštaj revizije treba da ima odgovarajući naslov koji pomaže čitaocu da utvrdi o kakvom izveštaju se radi i da ga lako razlikuje od ostalih izveštaja.

Izveštaj takođe treba biti naslovljen na onoga kome se dostavlja, a u slučaju revizije javnog sektora to je najčešće parlament.

**Uvodni paragraf** – Izveštaj treba da identifikuje revidovane finansijske izveštaje što uključuje navođenje naziva entiteta, kao i datuma i perioda na koji se finansijski izveštaji odnose. državna revizija se vrši na osnovu zakona i zato se u ovom delu navodi naziv zakona na osnovu kojih se vrši revizija. To je najčešće zakon o reviziji, a u nekim slučajevima i budžetski ili zakon koji reguliše pitanje javnih finansija.

**Izjava o odgovornosti** – Izveštaj treba da sadrži izjavu da je za pripremu finansijskih izveštaja, regularnost finansijskih transakcija i funkcionisanja sistema internih kontrola odgovorno rukovodstvo revidiranog entiteta kao i izjavu da je odgovornost revizora da izrazi mišljenje o tome da li finansijski izveštaji daju fer i istinit prikaz stanja, da li su transakcije izvršene u saglasnosti sa odobrenim budžetom i relevantnim propisima, a gde se zahteva, i o funkcionisanju sistema internih kontrola.

**Cilj i delokrug revizije** – Ovaj pasus predstavlja osnovu za izražavanje revizorskog mišljenja. U njemu revizor treba da navede revizijske standarde i prakse korištene prilikom obavljanja revizije. U ovom delu se takođe iznose činjenice o tome šta je revizor uradio tokom revizije.

**Stav u kome se izražava mišljenje** – U izveštaju treba jasno navesti da li finansijski izveštaji daju istinit i fer prikaz ostvarenih prihoda i rashoda ili finansijskog stanja entiteta u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Izveštaj nakon pasusa o mišljenju sadrži datum izdavanja revizorskog izveštaja koji treba biti posle datuma kojim su datirani finansijski izveštaji od strane menadžmenta revidiranog entiteta. Izveštaj se potpisuje ličnim imenom i moguće su varijante: da izveštaj potpisuje šef i članovi revizorskog tima; da izveštaj potpisuje generalni revizor; da izveštaj potpisuju i članovi revizorskog tima i generalni revizor.

**Datum u izveštaju revizije** – odgovarajući datum za izveštaj jeste datum kada je revizor završio najvažnije procedure revizije na terenu. Ovaj datum je važan za korisnike zbog toga što ukazuje na poslednji dan odgovornosti revizora za pregled značajnih događaja koji su se odigrali posle datuma finansijskih izveštaja.

Cilj svake revizije je formiranje revizorskog mišljenja o finansijskim izveštajima. Mišljenje revizora često je jedini deo revizije koji korisnici vide. Prema tome, posmatrano iz ugla korisnika, izveštaj predstavlja proizvod revizora. Izveštaj revizora predstavlja poslednji korak u celom procesu revizije. U teoriji i praksi revizije postoje sledeći tipovi revizijskih izveštaja ili mišljenja<sup>21</sup>:

- Standardni nekvalifikovani izveštaji revizije ( pozitivno ili potvrdno mišljenje ),
- Nekvalifikovani izveštaji revizije sa objašnjenjem ili izmenjenim tekstom ( mišljenje sa rezervom ),
- Kvalifikovan izveštaj sa negativnim mišljenjem, i
- Kvalifikovan izveštaj sa uzdržavanjem od mišljenja.

Pozitivno mišljenje ili mišljenje bez rezervi izdaje se kada su revizori uvereni da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške tj. kada smatraju da oni na istinit i fer način prikazuju poslovanje revidiranog subjekta i da su operacije klijenta u skladu sa propisima. INTOSAI standardi navode još i mogućnost izražavanja mišljenja o funkcionisanju sistema internih kontrola, te o pitanjima koja se odnose na nezakonite radnje i prevare. Pozitivno mišljenje se izražava kada je revizor zadovoljan u svim materijalnim pogledima na bazi spoznaje:

- da su finansijski izveštaji pripremljeni u skladu sa prihvatljivim računovodstvenim osnovama i politikama koje se dosledno primenjuju,
- da su izveštaji u skladu sa zakonskim zahtevima i relevantnim propisima,
- da su pogledi prezentovani u finansijskim izveštajima konzistentni sa revizorovim poznavanjem revidiranog subjekta,
- da su na odgovarajući način objavljena sva materijalno značajna pitanja relevantna za finansijske izveštaje.

---

<sup>21</sup> Stanišić, M., Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.god.,str 196.

Mišljenje sa rezervom se izražava u slučaju kada postoje okolnosti koje, prema proceni revizora, mogu imati materijalan značaj za finansijske izveštaje. Te okolnosti nastaju ako:

- postoje ograničenja na delokrug revizije,
- revizor smatra da izveštaji nisu celoviti, navode na pogrešan zaključak ili da postoji neopravdano odstupanje od prihvaćenih računovodstvenih standarda,
- postoji sumnja u pogledu iskaza u finansijskim izveštajima.

Zavisno od zakonskih rešenja u najvećem broju zemalja, pored navedenih okolnosti, uslovno mišljenje se izražava i u slučaju otkrivanja neregularnosti tj. neusaglašenosti sa zakonskim propisima i postojanja značajnih nedostataka u sistemu internih kontrola.

Revizor će izraziti mišljenje sa rezervom kada postoji sumnja o jednoj ili više pozicija u finansijskim izveštajima (zbog ograničenja obima ili otkrivanja materijalnih grešaka, koje su značajne, ali nisu bitne za razumevanje finansijskih izveštaja).

Revizorski izveštaj koji sadrži mišljenje sa rezervom, pre stava o izražavanju mišljenja, treba da ima stav u kome navodi jasno i koncizno činjenice o kojima postoji nesaglasnost tj. koji su razlozi za rezervu. Prilikom izražavanja mišljenja sa rezervom koristi se izraz „osim za“ efekte po pitanjima na koje se rezerva odnosi.

U slučajevima gde su otkrivene materijalno značajne greške i kada je efekat neusklađenosti značajan, revizor će izraziti negativno mišljenje. Izražavanje takvog mišljenja jasno ukazuje da finansijski izveštaji nisu fer prikazani, navodeći jasno i sažeto sva pitanja neslaganja. Kada revizor izrazi negativno mišljenje onda treba u izveštaju objasniti razloge za to mišljenje kao i moguće efekte negativnog mišljenja na finansijsko stanje i poslovanje klijenta.

Izveštaji revizora koji sadrže negativno mišljenje, pre stava o izražavanju mišljenja, treba da ima stav u kome se precizno navode pitanja o kojima postoji značajno neslaganje revizora. Izraz koji se koristi za negativno mišljenje obično počinje: „ Po našem mišljenju, zbog efekata pitanja navedenih u prethodnim stavovima, prezentovani finansijski izveštaji ne daju istinit i fer prikaz stanja i poslovanja“<sup>22</sup>.

Negativna mišljenja se ne izražavaju tako često i moraju postojati krupni razlozi (materijalno značajne greške) i dovoljno adekvatnih dokaza da bi se revizor opredelio da ga izrazi. Negativno mišljenje može prouzrokovati neku vrstu većeg političkog događaja koji može prouzrokovati posledice za odgovorna lica uključujući pokretanje sudskih procesa i sankcionisanje ili političku odgovornost koja može rezultirati smenjivanjem sa funkcije.

---

<sup>22</sup> Andrić M. i grupa autora, Revizija javnog sektora, Ekonomski fakultet Subotica, 2007., 235. str.

Ako revizor nije u mogućnosti da izrazi mišljenje u pogledu finansijskih izveštaja, uzimajući ih u celini, zbog ograničenja obima ili ako nije u mogućnosti da izvrši reviziju u skladu sa generalno prihvaćenim revizijskim principima, izraziće nemogućnost izražavanja mišljenja. Revizor će sažeto i jasno navesti razloge nemogućnosti izražavanja mišljenja u stavu koji prethodi stavu u kome se izražava mišljenje. Kod izražavanja ove vrste mišljenja potrebno je prilagoditi navode o odgovornosti revizora, pasus u kome se razmatra obim revizije i dodati pasus u kome se razmatra ograničenje obima prema sledećem: „Nismo bili u mogućnosti da prisustvujemo popisu zaliha i izvršimo konfirmaciju potraživanja za prihode od poreza zbog ograničenja koja je u vezi sa obimom našeg rada postavila Uprava za oporezivanje (revidirani subjekt)“.

Reči koje se koriste za izražavanje uzdržanog mišljenja su: „Zbog značaja pitanja iznetih u prethodnom stavu, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izveštajima.“<sup>23</sup>

Uzdržano mišljenje se daje u izuzetno retkim slučajevima.

Revizorski izveštaji koji se odnose na reviziju uspeha ne bi trebali biti suviše dugi kako ne bi unapred omeli mnoge ljude da ih pročitaju. Sa druge strane revizori moraju biti u mogućnosti da u potpunosti prezentuju svoja zapažanja u vezi sa predmetom revizije uspeha.

Struktura izveštaja će zavisi od sadržaja, korišćenih metoda, problema analize i slično, ipak postoji neka standardna struktura koja može biti od koristi revizorima. Revizorski izveštaji koji se koristi u praksi ima sledeću strukturu: rezime, uvod, dizajn i namere revizije, opis predmeta revizije, nalazi revizije, zaključci revizije, preporuke i dodaci.

Rezime je namenjen onima koji nemaju dovoljno vremena da pročitaju celi izveštaj i oni se na ovaj način trebaju fokusirati na najvažnija pitanja sadržana u revizorskom izveštaju.

Uvod može sadržavati reference na prethodna istraživanja ili prethodne revizije, kao i obrazloženje razloga zbog kojih se preduzima revizija uspeha.

Dizajn revizije treba da pokaže kako je organizovan rad revizije, da dopusti čitaocu da shvati kako je revizor došao do nalaza i zaključaka u revizorskom izveštaju.

Opis predmeta revizije su najčešće retrospektiva, ciljevi, relevantni zakoni, pravila i propisi, organizaciona struktura i sl.

U poglavlju nalazi revizori prezentuju zapažanja do kojih su došli tokom prikupljanja podataka, dok u poglavlju zaključci revizori navode svoje zaključke.

Na kraju revizori formulišu preporuke revidiranom subjektu i sugerišu akcije koje treba preduzeti. Dodaci se koriste za prezentaciju detaljnih opisa i nalaza i dodatna objašnjenja.

---

<sup>23</sup> Andrić M. i grupa autora, Revizija javnog sektora, Ekonomski fakultet Subotica, 2007., 235. str.

## ZAKLJUČAK

Prethodno izlaganje nedvosmisleno navodi na zaključak o važnosti revizije javnog sektora i njenom doprinosu kvalitetu i transparentnosti rada javnih institucija i istovremenom sticanju poverenja javnosti u rad tih institucija.

Vrhovna državna revizija kao nezavisna, profesionalna i nepolitička institucija formirana je u demokratskim i uređenim zemljama sa ciljem da parlamentu predstavi stručno, profesionalno i na dokazima zasnovano mišljenje o skladnosti trošenja finansijskih sredstava iz budžeta sa normama koje je parlament usvojio

Revizija javnog sektora nije ograničena samo na finansijske izveštaje, odnosno završni račun koji sačinjava vlada, već i na mišljenje o uspešnosti angažovanja finansijskih sredstava u odobrenim projektima i aktivnostima zaštite životne sredine.

Revizija javnog sektora je uvek potpuno nezavisna od vlade, a u profesionalnom smislu nezavisna i od parlamenta koji je formira. Nezavisno, profesionalno delovanje i izveštavanje državne revizorske institucije jedna je od osobina demokratskog uređenja države.

Reviziju javnog sektora obavljaju tela koja su formirana od strane zakonodavnog organa zemlje i mogu imati različita imena, a generalno se nazivaju vrhovne revizorske institucije.

Sa razvojem i implementacijom savremenih informacionih i telekomunikacionih tehnologija javni sektor postaje trodimenzionalan: sa jedne strane više birokratizovan, sa druge strane otvaraju se mogućnosti za efikasnu kontrolu prikupljanja finansijskih sredstava, a sa treće strane povećavaju se mogućnosti zometanja traga finansijskim sredstvima koja su se slila ili trebaju da se sliju u budžet.

Javni sektor je po značaju koji ima u upravljanju društvom, broju zaposlenih i prikupljanju finansijskih sredstava, upravljanju tim i drugim finansijskim resursima, kao i za težnju ka blagostanju vrlo važan.

Zbog toga se od državnih revizora zahteva ispunjavaju visoke moralne i stručne standarde

## LITERATURA

- Milovan Stanišić, Revizija, Univerzite Singidunum, Beograd 2006.
- Andrić M. i grupa autora, Revizija javnog sektora, Ekonomski fakultet Subotica, 2007.
- Andrić M., Krsmanović B., Jakšić D., Revizija – teorija i praksa, Subotica, 2004.
- Ekonomska enciklopedija, Savremena administracija, Beograd, 1986.
- R.Hayes, A.Schilder, R.Dassen, P.Wallage, Principi revizije (Međunarodna perspektiva), Savez računovodja i revizora Republike Srpske, Banja Luka 2002.
- IFAC, Međunarodni standardi revizije, Savez računovodja i revizora Srbije, Beograd, 2002.
- Standardi revizije Republike srpske, Savez računovođa i revizora R. S., Banja Luka, 2000.
- Pušara K. i Ristić Ž: Javne finansije-menadžment javnog sektora, Naučna knjiga, Beograd, 1991.
- Standardi revizije Republike srpske, Savez računovođa i revizora R. S., Banja Luka, 2000. god.
- „Finrar“, broj 3/04; 7/07; 4/04, Savez računovođa i revizora R. S.

### E-IZVORI:

- <http://www.ief.rs/public/rs/revizija/cesto> postavljana pitanja
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- [www.saif.ba/zakon](http://www.saif.ba/zakon)