U N I V E R Z I T E T S I N G I D U N U M
BEOGRAD
DEPARTMAN POSLEDIPLOMSKIH STUDIJA

MASTER RAD

SUPSTANTIVNA ANALIZA KONCEPTA REVIZIJE PRAVILNOSTI I USPEŠNOSTI JAVNOG SEKTORA

Mentor:
Prof. dr Ljubiša Stanojević

Student:
Dragana Bursać
401682/2009

Beograd, 2010. godina

SADRŽAJ

1. UVOD 4
2. METODOLOŠKI ASPEKTI IZRADE RADA 7
2.1. Empirijski značaj efektivnosti i efikasnosti u obavljanju revizije u javnom sektoru 7
2.2. Definisanje osnovnih pojmova koji će biti korišćeni u istraživanju 9
2.3. Metode istraživanja 9
2.4. Teorijsko hipotetički okvir 10
2.5. Generalna hipoteza 11
2.5.1. Prva posebna hipoteza 11
2.5.2. Druga posebna hipoteza 11
2.5.3. Vreme istraživanja 12
3. PREDMET I CILJEVI ISTRAŽIVANJA 13
4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE BUDŽETA 14
4.1. Definicija budžeta 14
4.2. Funkcije budžeta 14
4.3. Priprema i donošenje budžeta 15
4.3.1. Priprema budžeta 16
4.3.2. Donošenje budžeta 17
4.4. Upravljanje izvršenjem budžeta 17
5. KARAKTERISTIKE FINANSIJSKE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA 23
6. PROCES FINANSIJSKE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA 25
6.1. Planiranje projekta revizije 25
6.2. Materijalnost i revizorski rizik u reviziji javnog sektora 30
6.3. Ocena pouzdanosti sistema internih kontrola u javnom sektoru 34
6.4. Revizorski uzorak 38
6.5. Analitičke procedure primenjene u javnom sektoru 43
6.6. Korišćenje rada drugih revizora i eksperata 47
6.7. Revizorski dokaz u realizaciji koncepta efektivnosti i efikasnosti u postupku obavljanja revizije u javnom sektoru 50
6.8. Dokumentovanje kao faktor koncepta efektivnosti i efikasnosti u postupku obavljanja revizije u javnom sektoru 53
7. REVIZIJA SAGLASNOSTI U JAVNOM SEKTORU 55
8. REVIZIJA PRAVILNOSTI JAVNOG SEKTORA 62
8.1. Predmet, ciljevi i karakteristike revizije pravilnosti 62
8.2. Uvod u proces revizije pravilnosti 64
8.3. Planiranje revizije pravilnosti 67

8.3.1. Upoznavanje sa subjektom revizije 68
8.3.2. Definisanje materijalnosti 69
8.3.2.1. Kvantitativni aspekt materijalnosti 70
8.3.2.2. Kvalitativni aspekt materijalnosti 71
8.3.2.3. Određivanje materijalnosti 72
8.3.3. Procenjivanje moguće greške u finansijskim izveštajima i računanje tačnosti 73
8.3.4. Podela finansijskih izveštaja na komponente 73
8.3.5. Procena rizika 74
8.3.6. Odabir pristupa reviziji 75
8.3.6.1. Direktni dokazni postupci (suštinski testovi) 79
8.3.6.2. Analitički postupci 79
8.3.6.3. Testiranje internih kontrola 79
8.3.7. Priprema plana revizije/Memoranduma o planiranju 80
8.3.7.1. Elementi Memoranduma o planiranju 80
8.3.7.2. Pregled Memoranduma o planiranju 81
8.4. Implementacija revizije pravilnosti 81
8.4.1. Revizijski dokazi 82
8.4.1.1. Metode prikupljanja dokaza 83
8.4.1.2. Kvalitet dokaza 83
8.4.1.3. Tehnike prikupljanja dokaza uz pomoć kompjutera (CAAT-Computer Assisted Audit Techniques) 84
8.4.2. Evaluacija i istraživanje utvrđenih nepravilnosti i slabosti kontrola u toku revizije 84
8.4.3. Evaluacija rezultata sprovedenih analitičkih postupaka i testova kontrola 85
8.4.4. Evaluacija rezultata sprovedenih direktnih dokaznih postupaka 86
8.4.5. Konačna sveobuhvatna evaluacija 87
8.4.5.1. Postupak revizora kada greške probiju materijalnost 87
8.4.5.2. Kvalitativni faktori 88
8.4.6. Radni papiri revizora 88
8.4.6.1. Priprema i održavanje radnih papira 88
8.4.6.2. Sadržaj radnih papira 89
8.4.6.3. Tekući dosije 89
8.4.6.4. Stalni dosije 90
9. REVIZIJA USPEŠNOSTI JAVNOG SEKTORA 91
9.1. Predmet, ciljevi i karakteristike revizije uspeha 91
9.2. Uvod u proces revizije uspeha 97
9.3. Pristupi reviziji uspeha 98
9.4. Planiranje revizije uspeha 99
9.4.1. Strateško planiranje revizije uspeha 99

9.4.2. Preliminarna studija 101
9.4.2.1. Svrha preliminarne studije 103
9.4.2.2. Postupak izrade preliminarne studije 103
9.4.3. Memorandum o planiranju revizije uspeha 104
9.5. Implementacija revizije uspeha 107
9.5.1. Svrha faze izvođenja i pristup ispitivanju 107
9.5.2. Dokazi u reviziji uspeha 108
9.5.3. Glavna studija 111
9.5.3.1. Tehnike prikupljanja podataka 111
9.5.3.2. Izvođenje nalaza revizije 113
9.5.3.3. Formulisanje nalaza, zaključaka i preporuka 115
9.5.3.4. Izveštaj o preliminarnim nalazima 115
9.6. Praćenje realizacije preporuka (follow-up) 115
9.6.1. Cilj i svrha praćenja 115
9.6.2. Sprovođenje praćenja 116
9.6.3. Izveštaj o praćenju 117
10. ZAKLJUČAK 118
11. LITERATURA 121

1. UVOD

Revizija javnog sektora je od posebnog značaja i ima izuzetno važnu ulogu u zemljama koje su u tranzicionim ciklusima ka tržišnoj privredi. Ta revizija je tim značajnija jer su pomenute zemlje upućene u u razmenske, investicione i sve druge ekonomske integracione procese u okviru svetskog tržišta. Takođe, od kvaliteta poslovanja svakog privrednog subjekta i svih drugih proizvodnih i neproizvodnih subjekata zavisi eksterno i međunarodno funkcionisanje ekonomije i celine sistema svetskog tržišta.

U ovim složenim odnosima, racionalna upotreba javnih rashoda i racionalno ponašanje budžetskih institucija postaju nerazdvojni segment ekonomičnosti i efektivnosti svih ekonomskih subjekata, a time i ekonomskih uslova razmene. Upotreba javnih rashoda i racionalno ponašanje budžetskih institucija su od presudne važnosti za privredu i društvo jedne zemlje, kao i za njen privredni i razvojni potencijal. Ovim se podrazumeva i poslovna funkcija budžetskih institucija – ona može proizvesti impulse poslovnih i ekonomskih uspeha koji predstavljaju neposredne impulse budućnosti. Stoga je nužno stalno prisustvo eksterne i interne revizije kao marginalni trošak uspeha sa maksimalnim efektima.

Jedan od temeljnih i nezaobilaznih mehanizama u funkcionisanju moderne pravne države kao skladnog organizma je i institucija državnog budžeta. On se formira prikupljanjem poreza i doprinosa - kako od građana, tako i od pravnih lica, a akumulirana sredstva se potom stavljaju pod nadležnost vlade i Ministarstva finansija, te njihovih predstavnika. Izuzetno je važno da budžet bude iskorišćen na optimalan način, uz poštovanje odgovarajućih etičkih normi i maksimalan stepen transparentnosti. Međunarodna institucija posvećena reviziji i monitoringu eksploatacije državnog budžeta (SAI) bazira svoju delatnost na blagovremenoj informisanosti javnosti o: adekvatnoj i zakonitoj upotrebi javnih sredstava; stepenu uspeha pri realizaciji prvobitno postavljenih ciljeva; efikasnosti, ekonomičnosti i etičnosti upotrebe javnih finansija; konkretnom stepenu odgovornosti svakog od predstavnika javnog sektora.

Ovaj rad zasniva svoju metodološku projekciju na analizi, istraživanju, zaključcima i opredeljenjima za postupak revizije koji treba neposredno da doprinese jačanju finansijske i budžetske discipline, ali i na opredeljenjima za primenu takvih metoda i tehnika koje će imati neposredni uticaj na niz ekonomskih aspekata budućeg ponašanja budžetske institucije koja je predmet revizije, kao što su: ponašanje menadžmenta, poslovno odlučivanje, maksimizacija efekata i dr. Rezultati revizije, ocenjujući efektivnost i efikasnost, treba da imaju poseban uticaj na finansijsko upravljanje i primenu odgovarajućih računovostvenih i finansijskih postupaka, ali i na buduću primenu od strane kvalifikovanih subjekata interne kontrole i državne revizije.

Svakako je izuzetno značajno da revizija na državnom nivou bude sprovedena profesionalno i sasvim objektivno - “sine ira et studio” - a za njenu optimalnu realizaciju od velike pomoći može biti primena niza savremenih teorija i koncepata revizije pravilnosti i revizije uspeha, koji se mahom zasnivaju na: konceptu fer prezentacije, konceptu dužne profesionalne pažnje, konceptu nepristrasnosti, konceptu razumnog uveravanja, te konceptu revizijskog dokaza. Glavni cilj predstojećeg rada je istraživanje uticaja pojedinih koncepata pri

njihovoj primeni na konkretne etape revizijskog procesa, kao i pokušaj iznalaženja integralnog, sintetičkog rešenja koje bi na najbolji mogući način saželo postojeća iskustva. Pomenuti cilj svakako podrazumeva polazište da savremeni koncepti revizije nisu idealni, te da je neophodno modifikovati ih i prilagoditi zadatom kontekstu okruženja. Istraživanje će biti zasnovano na uobičajenim metodološkim postupcima: analizi brojnih primarnih i sekundarnih podataka, sintezi zaključaka nastalih kao plod analitičko-deskriptivnog pristupa, verifikaciji validnosti pojedinih teoretskih postavki pri njihovoj implementaciji u stvarnosti, a konačno i komparaciji pojedinih relevantnih metodologija, standarda i praksi koje su na svakodnevnom nivou zastupljene u konkretnim institucijama za reviziju.

Ovakvo usmerenje rada upućuje nas i na analizu revizije uspešnosti u složenim okolnostima u kojima na poslovanje utiču savremeni marketing i menadžment, poslovno odlučivanje itd. Na taj način možemo pratiti poslovanje budžetske institucije koja funkcioniše na modernim principima. I zaista, najnoviji rezultati prve revizije Završnog računa srpskog budžeta pružaju mogućnost da se zaključi da na efektivnost i efikasnost odnosno uspešnost budžetskih institucija utiče složena aktivnost niza subjekata, od kojih je većina aktivna unutar samih institucija. Neophodne su složene, urgentne mere, a ne samo pokušaji da se ispravi revizijom nađeno: na primer, taksativno je utvrđeno da se milijarde odlivaju na ugovore o delu za poslove za koje plate dobijaju činovnici; da se ti ugovori ne dokumentuju izveštajima o urađenom; da se ti ugovori sklapaju bez tendera; da se preduzeća angažuju za nepostojeće poslove. Ove primedbe zahtevaju ne samo prilagođavanje poslovanja i svrsishodnost raspolaganja sredstvima, već i promenu poslovanja i prilagođavanja finansijskih postupaka u datoj instituciji. Niz je i drugih zadataka u oblasti promene ponašanja organa upravljanja i rukovođenja (koja obuhvata i analizu prognoze i trenda, itd.).

Ova i druga polazna opredeljenja u izradi revizije pojedine budžetske institucije uslovljavaju sadržaj analize ovoga rada. Naime, susrećući se sa izazovima, potrebama i mogućnostima revizije na početku XXI veka, koncepti i usmerenja revizije moraju sve više biti inovativni, proaktivni, fleksibilni i u svemu fokusirani na kvalitet, ali i zasnovani na međunarodnim i domaćim standardima, i to polazeći od zakonske regulative. Kvalitet primene odgovarajućeg koncepta u institucijama budžeta postaje presudan faktor koji izdvaja određene revizorske činjenice, odnosno oblik i sadržaj dokumentacije. U revizorskom „sagledavanju“ kvaliteta finansijskog izveštavanja i poslovnog odlučivanja kao kvaliteta menadžerske funkcije leže bogate empirijske osnove za eventualnu promenu ponašanja ka novom i profitabilnijem. Rečju, koncept efektivnosti i efikasnosti insistira na originalnim načinima revizija, analitičkim procedurama i ispitivanjima, pribavljanju revizorskih dokaza i dokumentacije revizije javnog sektora. U Srbiji ovaj koncept tek treba da se iskaže u praksi.

Za razliku od finansijskih revizija, ocena (revizija) efektivnosti i efikasnosti analiziranog subjekta nameće niz posebnih oblika, metoda i kriterijuma kojima se ocenjuju postignuti rezultati poslovanja i „na osnovu uočenih nedostataka predlažu mere menadžmentu za poboljašanje poslovanja.“[1]

[1] Dragojlović, D., *Primenjena revizija u privredi i javnom sektoru*, Građevinska knjiga, Beograd, 2007, str. 341.

U ovim aktivnostima, uvažavaju se tačno utvrđen postupak i tehnike kako bi se revizija obavljala kontinuirano (tokom cele godine), onoliko obuhvatno i relevantno koliko su tehnike i postupci u stanju da menadžmentu ponude sistematizovane podatke o praksi upravljanja. U ovom kontekstu, revizija treba da elemente efikasnosti i efektivnosti predstavi kao presudne elemente upravljanja kvalitetom u javnom sektoru. Otuda i interna revizija postaje nezamenljivi faktor razvoja moderne poslovnosti.

Ovaj master rad, koji analizira koncepte efektivnosti i efikasnosti i koncepte revizije pravilnosti i uspešnosti javnog sektora, polazi od precizno utvrđenih koncepcija izučavanja i analize koji imaju svoju metodološku zasnovanost, a pre svega predmetnu određenost koju je razvila nauka o metodologiji društvenih istraživanja. Metodološko polazište tematski postavljenog projektnog zadatka biće izloženo u narednom delu rada.

2. METODOLOŠKI ASPEKTI IZRADE RADA

Istraživačko-analitički zadatak primene koncepta efektivnosti i efikasnosti predstavlja egzaktnu formu u kojoj „analiza treba da podvrgne posmatranju, ispitivanju, oceni i formulisanju dijagnoze onih procesa koji su se desili“[2], a istovremeno predstavlja i istraživanje koje ocenjuje određene aktivnosti i njihove efekte.

Nauka revizije se konstituiše i evoluira jer su promene društvenog i ekonomskog ponašanja poslovno-proizvodnih subjekata veoma izražene. Otuda je treba shvatiti kao proces, i to posebno u oblasti revizije javnog sektora. Već iz uvoda se može zaključiti da se radi o veoma složenim procesima i mehanizmima koji moraju biti ocenjeni putem revizije pravilnosti i uspešnosti, i to po fazama utvrđivanja načina korišćenja javnih dobara. U ovom delu govorimo o metodološkim i predmetnim određenjima kada je ova oblast u pitanju. U okviru ovih opredeljenja utvrđujemo šta će biti predmet daljeg istraživanja u okviru ovog rada i kako planiramo da ga ostvarimo.

2.1. EMPIRIJSKI ZNAČAJ EFEKTIVNOSTI I EFIKASNOSTI U OBAVLJANJU REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Empirijski značaj efektivnosti i efikasnosti, pored pravilnosti postupaka i utvrđenih menadžerskih oblika ponašanja u rukovođenju i upravljanju, podrazumeva i niz utvrđenih koncepata i sistema kvaliteta i pokazatelja. Pitanje kvaliteta koncepta, postupaka i oblika ove vrste revizije veoma je prisutno u teoriji i praksi savremenih naučnih proučavanja, a naročito poslednjih godina XX i u prvoj deceniji XXI veka. Kvalitet eksternih i internih revizija je izrastao u najkonkurentnije oružje brojnih vlada širom sveta. Pri tome, pobednici su oni koncepti koji uspeju da razviju inovativnu kulturu u kojoj će uspešnost u promenama, ali i u obimu u kojem budžetski korisnici postaju nosioci takvih promena, voditi društvenom progresu.

Pojam koncepta revizije veoma je teško definisati i zato što to nije statičan sadržaj. Najčešće se kaže da je u pitanju empirijski sadržaj, koji čini da je nešto bolje od nečega drugog, jer je u pitanju relativna i subjektivna veličina. Današnjem lakšem definisanju koncepta revizije umnogome doprinose i kriterijumi koji su upravo zbog toga i formulisani. Koncept revizije se stalno menja i oplemenjuje novim kvalitativnim sadržajima iz kojih rezultiraju novi empirijski pokazatelji.

U savremenom organizovanju revizije, kvalitet ocene i sagledavanja efektivnosti i efikasnosti znatno je pojašnjen i pojednostavljen zahvaljujući korišćenju odgovarajućih

[2] Knežević, G., *Analiza finansijskih izveštaja*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009, str.5.

revizorskih standarda i postupaka zasnovanih na merilima kvaliteta, uspešnosti i načina poslovanja. Dimenzijama kvaliteta definisan je kvalitet i iz menadžerskog ugla, što je vrlo važno zbog shvatanja i poimanja kvaliteta iz ugla rezultata revizije i promene budućeg ponašanja subjekata revizije.

Kada se govori o upravljanju kvalitetom u savremenim konceptima i postupcima revizije (ali i o njihovoj pravilnosti), moraju se imati u vidu pokazatelji i empirijski podaci efektivnosti i efikasnosti. Efektivnost podrazumeva proizvodnju roba i usluga koje su po meri kupca, dok efikasnost predstavlja međusobni odnos između postignutih rezultata i korišćenih resursa. Oba ova procesa u savremenom poslovanju su neodvojiva jer je efektivnost osnova uspeha, a efikasnost minimalni uslov za opstanak nakon postignutog uspeha.

Koncept obavljanja revizije u budžetskim institucijama, sa insistiranjem na efektivnosti i efikasnosti, postao je najjače sredstvo za postizanje kvalitativne prednosti, naročito zbog toga što revizije budžetskih institucija ne obuhvataju finansijske izveštaje odnosno završne račune. Široki obuhvat revizije mora odgovoriti i na pitanja o uspešnosti angažovanja finansijskih sredstava, kvalitetu upravljanja i uspešnosti rada menadžmenta. Time revizije postaju najznačajnije sredstvo pomoću koga društvo realizuje glavni i osnovni cilj, a to je ekonomija i kvalitet rada i ponašanja u javnom sektoru. Taj glavni i osnovni cilj se može opisati i kao potreba za zadovoljenjem najširih savremenih zahteva putem rezultata revizije, a uz pomoć procesa koji moraju kontinuirano meriti efektivnost i efikasnost uz predloge i zahteve za unapređivanjem kvaliteta poslovanja kao i za razvijanjem upravljanja u najširem smislu. Time je cilj najšireg koncepta revizije usmeren i na prevenciju problema, a ne samo na njegovo rešavanje kada se već pojavi.

Savremena organizacija postupka obavljanja revizije sa orijentacijom i na ekonomske faktore postojećeg budžetskog subjekta posvećena je pre svega kvalitetu na tri nivoa: organizacionom, procesno-ekonomskom i operativno-finansijskom. Samo na taj način rezultat je kvalitetan i zadovoljavajući.

Sa teorijskog nivoa sagledavanja sadržaja i strukture revizije potrebno je koristiti sva adekvatna naučna dostignuća i racionalne predloge, a zatim procesom operacionalizacije prelazimo na konkretno-istorijski nivo, sa željom da se upoznamo sa posebnim i pojedinačnim u okviru predmeta istraživanja.

Istraživanje ekonomskih kvaliteta postupka revizije biće pojedinačno, pretežno empirijsko, aktuelno, deskriptivno, sadržaće elemente klasifikacije, a sve sa ciljem da bude primenjeno.

2.2. DEFINISANJE OSNOVNIH POJMOVA KOJI ĆE BITI KORIŠĆENI U ISTRAŽIVANJU

U ovom istraživanju potrebna je preciznost u upotrebi pojmova i termina. Otuda potreba njihovog definisanja. Opredelili smo se za sledeće:

- Javni sektor "...se odnosi na nacionalne vlasti, regionalne uprave (npr. republičke, pokrajinske, teritorijalne), lokalne samouprave (npr. gradske i opštinske) i slične državne entitete (agencije, odbore, komisije i preduzeća)"[3]

- Budžetske institucije su oblici organizovanja javnog sektora koje imaju svoju pravnu i finansijsku, upravljačku i menadžersku samostalnost

- Revizija finansijskih izveštaja predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja (Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, Službeni glasnik RS, br.101/2005., čl.2.)

- Načelo efektivnosti (uspešnosti) predstavlja stepen do kojeg su postignuti postavljeni ciljevi, kao i odnos između planiranih i ostvarenih efekata određene aktivnosti (isti Zakon, čl.2.). Naučno poimanje ovoga pojma vezano je za sposobnost budžetske institucije da pribavi neophodne resurse i da ih što efikasnije iskoristi, odnosno da oceni stepen ostvarivanja svojih ciljeva.

- Načelo efikasnosti prestavlja odnos između postignutih rezultata u prizvodnji roba i pružanju usluga i iskorišćenih resursa za proizvodnju, odnosno pružanje usluga (isti Zakon, čl.2.). Radi se o uspešnosti ulaganja (inputa) u rezultate, u cilju da se sa manje ulaganja postignu veći i kvaliteniji rezultati u poslovanju. Naravno, tu spada i efikasnost upravljanja marketing-aktivnostima, predstavljena kao odnos troškova za date aktivnosti i kvaliteta ostvarenih rezultata.

Drugi pojmovi korišćeni u ovom radu su šire poznati i opštiji naučni pojmovi, pa ih nema potrebe navoditi.

2.3. METODE ISTRAŽIVANJA

U ovom radu koristiće se metode i tehnike koje su adekvatne istraživanju ekonomskih pojava, procesa, problema i fenomena koji proizilaze iz analize finansijskih izveštaja i drugih podataka a izražavaju efikasnu reviziju i koncept efektivnosti i efikasnosti. Empirijska proverljivost postavljenih hipoteza uslovljava primenu metoda teorijskih apstrakcija kao sintetičkog teorijskog metoda, ali i osnovnih metoda logičkog mišljenja i adekvatnih metoda „naučnog saznavanja i istraživanja".

[3] *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2004, str.10.

Korišćenjem ovih metoda, a na osnovu prethodnih rezultata istraživanja, moguće je zadovoljavajuće ostvarenje naučnog i društvenog cilja istraživanja. Ni jednom od prethodno navedenih postupaka ne daje se isključiva prednost, pa se zato kaže da je istraživački pristup integrativan i sintetički.

Sama primena naučnih metoda u procesu naučnog saznanja u ovom radu zasniva se na planiranim postupcima i orijentaciji istraživanja (induktivnog i deduktivnog karaktera). Sama preciznost predmeta istraživanja usloviće kriterijume primene metoda i tehnika za prikupljanje podataka. Iskustveno-empirijska osnova ovoga istraživanja opredeljuje nas za primenu statističke metode, analize sadržaja dokumenata, komparativne metode, kao i drugih metoda. U celini istraživačko-analitičkog poduhvata primenićemo i metode ali i tehnike prikupljanja podataka iz raspoloživih izvora u budžetskim institucijama ali i van njih. To će biti podaci koji se odnose na predmetno određenje našeg istraživanja (npr. uporedni ekonomski podaci sličnih državnih institucija i javnih preduzeća). Biće korišćena analiza dokumenata koji se planiraju u finalnom konceptu rada.

Verifikacija podataka će se vršiti na osnovu dva modela. Prvi je aprioristički i on polazi od istinitosti određenih hipoteza, a drugi je ultra-empiristički koji odbacuje pretpostavke koje se ne mogu nezavisno verifikovati.

2.4. TEORIJSKO-HIPOTETIČKI OKVIR

U okviru ovog rada, istraživanje i analiza će biti usmeravani u pravcu potvrđivanja ili osporavanja postavljenih hipoteza. Proces zaključivanja će biti usmeravan i prikupljenom građom ali i celinom sadržaja hipoteza. Naravno, ovaj proces podrazumeva precizno pojmovno definisanje sadržaja revizije, karaktera te sfere javne potrošnje, karaktera izdataka, ekonomisanja, poslovnog uspeha, racionalnog upravljanja i dr. Istraživanje ovih vrednosti i normi koje ih regulišu tj. sadržaja, oblika i nosioca, ostaje odlučujući predmet za koje se opredeljuje ovaj rad.

Obzirom na tematsko određenje predmeta istraživanja, utvrđuje se pristup hipotetičkim stavovima o značaju revizije, ekonomskoj stvarnosti vezanoj za efektivnost i efikasnost, poziciji sagledavanih državnih institucija u javnim finansijama. Otuda je generalna hipoteza (ali i posebne) šireg sadržaja i konkretizuje celinu istraživanja, način analize i dokazivanja.

Istraživanje polazi od opredeljenja koje će analizu usmeriti na prikupljanje i obradu empirijske građe i drugih naučnih izvora, imajući u vidu potrebu interdisciplinarnosti koja je sadržana u sledećem hipotetičkom okviru.

2.5. GENERALNA HIPOTEZA

Često se koncept efektivnosti i efikasnosti dovodi u vezu sa opštim stanjem javnih finansija, te karakterom i usmerenošću svih vrsta revizije u jednoj državnoj instituciji. Koncept revizije, koji u svom postupku realizacije mora da sadrži usmerenje ka kvalitativnim faktorima funkcionisanja, upravljanja i rukovođenja u jednoj budžetskoj instituciji, mora proizaći iz karaktera funkcionisanja ali i primene validnih kriterijuma efektivnosti i efikasnosti. Kvalitet sposobnosti i uspešnosti nije lako definisati, ali je sigurno da to nisu apsolutne veličine – naprotiv, relativne su. Ne postoje jedinstvene mere kvalitetne efektivnosti i efikasnosti. Radi se o složenim egzaktnim merama po kojima je nešto bolje od nečeg drugog. One se menjaju tokom reprodukcije budžetske institucije, ali i od jedne godine do druge, a uveliko zavise i od mnogobrojnih aspekata njihovog delovanja. U meri u kojoj je jedna državna institucija spoznala značaj uključivanja koncepta efektivnosti i efikasnosti u svoje tekuće poslovanje, zavisiće i ostvareni rezultati te institucije i stepen ekonomskog kvaliteta njenog poslovanja i razvoja.

2.5.1. Prva posebna hipoteza

Lakše definisanje koncepta efektivnosti i efikasnosti obuhvata i posebne sadržaje i specifičnu analizu učinjenih operacija.

Prva pojedinačna hipoteza

Posebni kriterijumi sadržaja koncepta i same revizije biće celovito formulisani da bi se olakšalo definisanje pojmova efektivnosti i efikasnosti koji predstavljaju osnovu validnosti koncepta upravljanja i rukovođenja ali i suštinu revizije.

Indikatori: teorija revizije, racionalizam, input-autput model.

Druga pojedinačna hipoteza

Definisanje kvaliteta olakšano je postojanjem međunarodnih profesionalnih regulativa MRC/MSFI, MCR, i dr.

Indikatori: standardi budžetskog računovodstva, budžetska načela, klasifikacija, tačnost, standard kvaliteta izrade.

2.5.2. Druga posebna hipoteza

Uspeh sprovođenja koncepta racionalne ekonomije sredstava, upravljanja i rada menadžmenta koji rezultira kvalitetom u državnoj instituciji ogleda se kroz efektivnost, efikasnost i sprovođenje koncepta kvaliteta na svim nivoima poslovanja.

Prva pojedinačna hipoteza

Efektivnost i efikasnost podrazumevaju stepen do kojeg je zadovoljena potreba korisnika i mogućnost ekonomisanja, tj. zadovoljavajuće primene kvalitativnih faktora ponašanja i uspeha postignutog, ali kroz optimalno zadovoljenje korisnika.

Indikatori: teorija menadžmenta, teorija upravljanja, karakter budžetskog računovodstva, knjigovodstvo, način korišćenja bužetskih sredstava.

Druga pojedinačna hipoteza

Sprovođenje revizije sa orijentacijom na efektivnost i efikasnost mora stvoriti koncept koji je posvećen kvalitetu, a posebno sprovođenju kvaliteta na organizacionom, procesnom, funkcionalnom i operativnom nivou.

Indikatori: teorija menadžmenta, menadžment totalnim kvalitetom (TQM), teorija marketinga i marketiških odrednica.

2.5.3. Vreme istraživanja

Istraživanje je sprovedeno početkom 2010. godine.

3. PREDMET I CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Predmet istraživanja ovoga rada je naučna i stručna analiza, kritičko poimanje i projekcija funkcionisanja budžetskih institucija sa aspekta ekonomske efektivnosti i efikasnosti, a u cilju projekcije savremenosti i adekvatnih iskustava u ekonomiji. Naša praksa funkcionisanja i pozicije budžetskih institucija u svojim aktuelnim manifestantnim vidovima uputiće ovo istraživanje najpre na teorijsko-stručnu zasnovanost i pravnu uslovljenost, odnosno stručno-pravnu i ekonomsku "sposobnost" donošenja normativnih rešenja i strategija za optimizaciju uslova i mogućnosti – a zatim i na projekciju uslova za novu praksu i pojavne oblike ponašanja budžetskih institucija, u skladu sa tendencijama u najrazvijenijim zemljama i budžetskim racionalisanjem i ekononomisanjem u savremenim svetskim tokovima.

Naučni cilj istraživanja je naučna deskripcija i klasifikacija revizijske ocene državnih ustanova i javnih preduzeća, ali i drugih budžetskih institucija u Srbiji, s težnjom da se esencijalna područja racionalnog i ekonomičnog u ponašanju menadžmenta, budući da su u pitanju egzaktne rezultante, istraže do nivoa naučnog objašnjenja. Analiza dobijenih rezultata teorijskih promišljanja i empirijskih istraživanja trebalo bi da prezentira određene smernice u domenu odgovarajuće teorijske i praktične delatnosti budžetskih subjekata i stratega budžetske politike, kao i da omogući dedukovanje relevantnih zaključaka i predloga. Upravo, značaj ovog istraživanja se i ispoljava u dobijanju validnih i naučno verifikovanih saznanja o ponašanju bužetskih subjekata, koja imaju za cilj stvaranje zdravih budžetskih institucija koje će uspešno poslovati i stvarati kvalitetne oblike rada i ponašanja.

Kroz argumentovano dokazivanje i prezentovanje dokaznih rezultata, kao i kroz sveobuhvatno sagledavanje postojećeg stanja, definišu se sistemska i institucionalna rešenja, mere i aktivnosti koje će omogućiti dalju i bržu promenu ponašanja, odnosno započinjanje kvalitativno nove faze funkcionisanja na bazi izveštaja budžetskih institucija.

Posmatrano sa naučnog stanovišta, treba istaći da je od posebnog značaja i to što će nova saznanja koja se odnose na predmet istraživanja omogućiti dalje kontinuirano istraživanje ove problematike.

4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE BUDŽETA

4.1. DEFINICIJA BUDŽETA

Savremene države prikupljaju javne prihode radi finansiranja javnih rashoda. Oni se prikupljaju u vidu poreza, doprinosa, taksi i drugih oblika javnih prihoda. Potrebno ih je rasporediti na veliki broj korisnika i unapred utvrđenih namena. Postoji nekoliko institucija za finansiranje javnih rashoda: budžeti, budžetski fondovi, finansijski programi, posebni računi i podračuni i slično.

Jedna od najznačajnijih i najvažnijih finansijskih institucija je budžet. On predstavlja jedini i osnovni instrument prikupljanja javnih prihoda i finansiranja javnih rashoda u savremenim državama.

Razvoj budžeta prati razvoj parlamentarizma i tzv. subjektivnog budžetskog prava predstavničkih tela.[4]

Reč budžet potiče od latinske reci „bulga“ što znači kožna torba. Ne postoji jedinstvena definicija budžeta, već puno različitih definicija koje su rezultat razlika u pristupu njegovom istraživanju. Jedna od definicija koje se čine najprihvatljivijim je definicija M. Todorovića prema kojoj je budžet sistematski i u brojkama izražen pregled državnih prihoda i državnih rashoda koji obeležava cilj i odnos državnih potreba i ima da posluži kao obavezan privredni plan za državno gazdinstvo, u budućem periodu. Druge definicije budžet posmatraju kao instrument fiskalne politike i politike raspodele sredstava radi realizacije političkih, ekonomskih i socijalnih funkcija države. Budžet predstavlja plan prihoda i rashoda države utvrđen za određeno vremensko razdoblje koje obično traje jednu godinu. Ova definicija predstavlja neku vrstu opšteprihvaćene definicije budžeta u našim uslovima koju je dao B. Jelčić. U svakoj državi budžet je osnovni dokument kojim se uređuje finansiranje velikog broja funkcija države i glavni instrument distribucije sredstava pojedinim korisnicima.

4.2. FUNKCIJE BUDŽETA

Osnovne funkcije budžeta su: 1) politička, 2) planska, 3) pravna, 4) ekonomska, 5) finansijska i 6) kontrolna.

Politička funkcija se najčešće koristi u mnogim državama kao snažno sredstvo za ostvarivanje određenih političkih ciljeva. On utiče na rad, život i razvoj zemlje te stoga ima političku funkciju i po pravilu ga donosi predstavničko telo.

[4] Jelčić, B, *Javne finansije*, “Informator”, Zagreb, 1997, str. 380

Planska funkcija budžeta je utkana u samu prirodu dokumenta koji donosi predstavničko telo krajem tekuće godine za narednu godinu. Taj dokument sadrži bilans planiranih prihoda i rashoda i može se reći da je budžet po definiciji plan koji se zasniva i na elementima drugih planskih dokumenata.

Pravna funkcija budžeta nastaje iz niza pravnih odnosa koji nastaju među raznim subjektima koji su uključeni u svim fazama izrade, donošenja i izvršenja budžeta. Budžet se donosi u formi zakona i nadovezuje se na niz pravnih akata na osnovu kojih će se budžet izvršavati.

Ekonomska funkcija je značajna tamo gde se budžetskim rashodima želi postići neki ekonomski cilj. Potreba za intervencijom države se pokazala kao neophodna u situacijama drastičnih nestabilnosti u privredi koje su se na kraju manifestovale kao krize. Država je intervenisala anticikličnim budžetom, budžetom povećanim sredstvima prikupljenim zajmom, što bi trebalo rezultovati oživljavanjem privrede. Time bi se privreda trebala izvući iz krize i ući u razdoblje konjukture, kada bi se trebala vraćati pozajmljena sredstva.

U principu, ekonomske funkcije i efekti budžeta dolaze do izražaja kroz dejstvo budžeta na alokaciju resursa, kroz redistributivnu i stabilizacionu funkciju budžeta.[5]

Planiranjem rashoda kojima će sredstva biti alocirana drugim subjektima u društvu ispunjava se socijalna funkcija budžeta.

Kada je u pitanju stabilizaciona funkcija budžeta postoje različita shvatanja. Klasično shvatanje podrazumeva potpuno odbacivanje mogućnosti postojanja budžetskog deficita ili suficita. Savremena shvatanja u prvi plan stavljaju ravnotežu na nivou narodne privrede u celini, a zatim i ravnotežu budžeta. Zapravo, savremena shvatanja ističu potrebu da se izvršenjem budžeta osigura stabilnost privrede i društva.

Finansijska funkcija budžeta posledica je usklađivanja obima rashoda i obima prihoda i ostvaruje se stalnim traženjem ravnoteže između njih.

Kontrolna funkcija budžeta ogleda se u kontroli parlamenta nad izvršnom vlašću (vladom) u fazi izvršenja budžeta, a može da ostvari i kontrolu rada državne uprave u celini.

4.3. PRIPREMA I DONOŠENJE BUDŽETA

Budžet je akt koji se, obično u formi zakona, donosi svake godine. U jednoj godini se izvršava važeći budžet, vrše pripreme za donošenje budžeta za sledeću godinu i obavlja kontrola izvršenja budžeta iz prethodne godine. Rasprava o novom budžetu u parlamentu završava se pre početka nove budžetske godine.

[5] R.P. Musagrave, *Javne finansije u teoriji i praksi*, "Institut za javne finansije", Zagreb, 1992, str. 4-15

4.3.1. Priprema budžeta

Zakonski okvir za budžetiranje je sastavljen od nekoliko nivoa po hijerarhiji: ustav, zakon koji reguliše pitanja budžeta i drugi vezani zakoni (o računovodstvu, o upravljanju javnim dugom, o upravljanju trezorom, o finansijskoj kontroli, o reviziji, o finansijama lokalnih zajednica), zakon o godišnjem budžetu i razni podzakonski akti i instrukcije.

Ključno mesto među pobrojanim propisima svakako ima zakon koji reguliše vremenski raspored i procedure za pripremu, odobrenje, izvršenje, računovodstvo, dostavljanje konačnog izveštaja o izvršenju budžeta predstavničkom telu i eksternu reviziju godišnjeg izveštaja o izvršenju budžeta. Organic Budget Law (zakon o budžetskom sistemu) propisuje ovlašćenja i odgovornosti za pripremu, upravljanje i izvršenje godišnjeg budžeta.

U postupku pripreme budžeta glavnu ulogu najčešće ima ministarstvo finansija koje je odgovorno za staranje i upravljanje celokupnim javnim novcem. Ono takođe ima i vodeću ulogu u održavanju čvrste finansijske discipline, staranju o poštovanju budžetskih zakona i primeni efektivne kontrole nad budžetskim rashodima.

Postupak pripreme budžeta sadrži više faza rada:

a) Prva faza je jasno definisanje ciljeva koji se primenom budžeta žele ostvariti. Pri tome se u obzir uzimaju pretpostavke budućeg razvoja privrede, stopa inflacije, stopa nezaposlenosti, visina budžetskog deficita i način njegovog pokrivanja. Stoga se u ovoj fazi prave makroekonomske projekcije za više godina, priprema se makroekonomski okvir za budžet, projektuju se maksimalni iznosi rashoda po sektorima i utvrđuju strategija i budžetska ograničenja. Ova faza završava se pripremom cirkularnog pisma u kojem se svim budžetskim korisnicima određuju okvirni iznosi budžeta i daju instrukcije vezano za planiranje rashoda.

b) U drugoj fazi, ministarstva, direkcije, agencije i uprave planiraju rashode koje treba realizovati. Planiranje rashoda se vrši na osnovu uputa i ciljeva koje je odredila vlada. Korisnici budžetskih sredstava moraju utvrditi prioritete za svoj resor i pripremiti argumentaciju koja će opravdati, kako izbor prioriteta, tako i sam zahtev za obezbeđenje sredstava u sledećoj budžetskoj godini. U ovoj fazi izrade budžeta neophodna je intenzivna komunikacija sa ministarstvom finansija kako bi ustanovili u kojoj meri su realni njihovi zahtevi za sredstvima.

c) Treća faza podrazumeva aktivnosti ministarstva finansija na prikupljanju predloga pojedinih resora. Ministarstvo finansija analizira i ocenjuje te predloge i predlaže izmene nekih zahteva ukoliko se to pokaže opravdanim.

d) Četvrta faza je rezervisana za usklađivanje različitih zahteva i predloga pojedinih budžetskih korisnika sa raspoloživim sredstvima koje odražavaju planirani prihodi budžeta. U ovoj fazi ključnu ulogu ima ministar finansija koji mora pomiriti različite interese. Krajnji rezultat ove faze je nacrt budžeta koji, nakon usaglašavanja zahteva korisnika sa mogućnostima države, priprema ministarstvo finansija i dostavlja vladi na izjašnjavanje.

e) Peta faza je ujedno i poslednja faza jer u njoj, nakon sprovedene rasprave o nacrtu budžeta i eventualnih korekcija nacrta, vlada utvrđuje predlog budžeta za sledeću budžetsku godinu i upućuje ga u parlamentarnu proceduru.

4.3.2. Donošenje budžeta

Postupak donošenja budžeta je propisan zakonom i različit je u različitim državama. Budžet je najčešće zakonski akt te se o predlogu budžeta koji je sačinila vlada raspravlja u parlamentu. Svrha uključivanja parlamenta u proceduru donošenja budžeta je da se preispita opravdanost predloga vlade o budžetskim prihodima i rashodima za narednu godinu i da se u skladu s tim izvrše potrebne izmene i dopune predloga budžeta.

Donošenje budžeta u parlamentu se takođe sastoji od nekoliko faza. U prvoj fazi procedure donošenja budžeta o predlogu budžeta raspravljaju odgovarajuća parlamentarna tela nadležna za pitanja budžeta. Rasprava koja se vodi prilikom usvajanja budžeta u parlamentu je često vrlo žučna jer je to obično povod da se raspravi o ukupnoj politici vlade. Predsednik vlade i ministri koriste raspravu da istaknu uspehe postignute u prethodnom periodu i da ponude argumente koji opravdavaju potrebu nastavka iste politike, dok opozicija ukazuje na propuste, promašaje, neracionalno trošenje i slično. Nakon što parlament usvoji budžet, on se objavljuje u službenim glasilima u kojima se inače objavljuju zakoni.

4.4. UPRAVLJANJE IZVRŠENJEM BUDŽETA

Termin koji se upotrebljava za označavanje aktivnosti koje se preduzimaju u cilju ubiranja budžetskih prihoda i dodeljivanja istih onim korisnicima i za one namene koje su utvrđene budžetom je izvršenje ili implementacija budžeta. Stoga se razlikuje izvršenje budžeta na strani prihoda i izvršenje budžeta na strani rashoda.

Tokom budžetske godine vlada periodično obaveštava parlament o prikupljanju budžetskih prihoda i njihovom trošenju. Ukoliko dođe do poremećaja budžetske ravnoteže zbog smanjenja prihoda ili povećanja rashoda, vlada zahteva od parlamenta ponovo uspostavljanje narušene ravnoteže kroz izmene budžeta (rebalans budžeta).

Proces izvršenja budžeta nije prosti mehanizam za obezbeđenje realizacije planiranih prihoda i rashoda. To je faza u kojoj se upotrebljavaju javna sredstva za implementaciju politika koje su zapravo inkorporirane u budžet. Često se dešavaju poremećaji u makroekonomskom razvoju koji se svakako reflektuju i na budžet. Zbog toga uspešno izvršenje budžeta zavisi od sposobnosti države da se bori sa promenama u makroekonomskom okruženju. Efikasno izvršenje budžeta podrazumeva:

- obezbeđenje da budžet bude izvršen u skladu sa onim što je usvojio parlament,
- prilagođavanje izvršenja budžeta značajnim promenama nastalim u makroekonomskom okruženju,
- rešavanje problema koji se pojave u toku izvršenja budžeta, i

- upravljanje nabavkama i korišćenje resursa na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

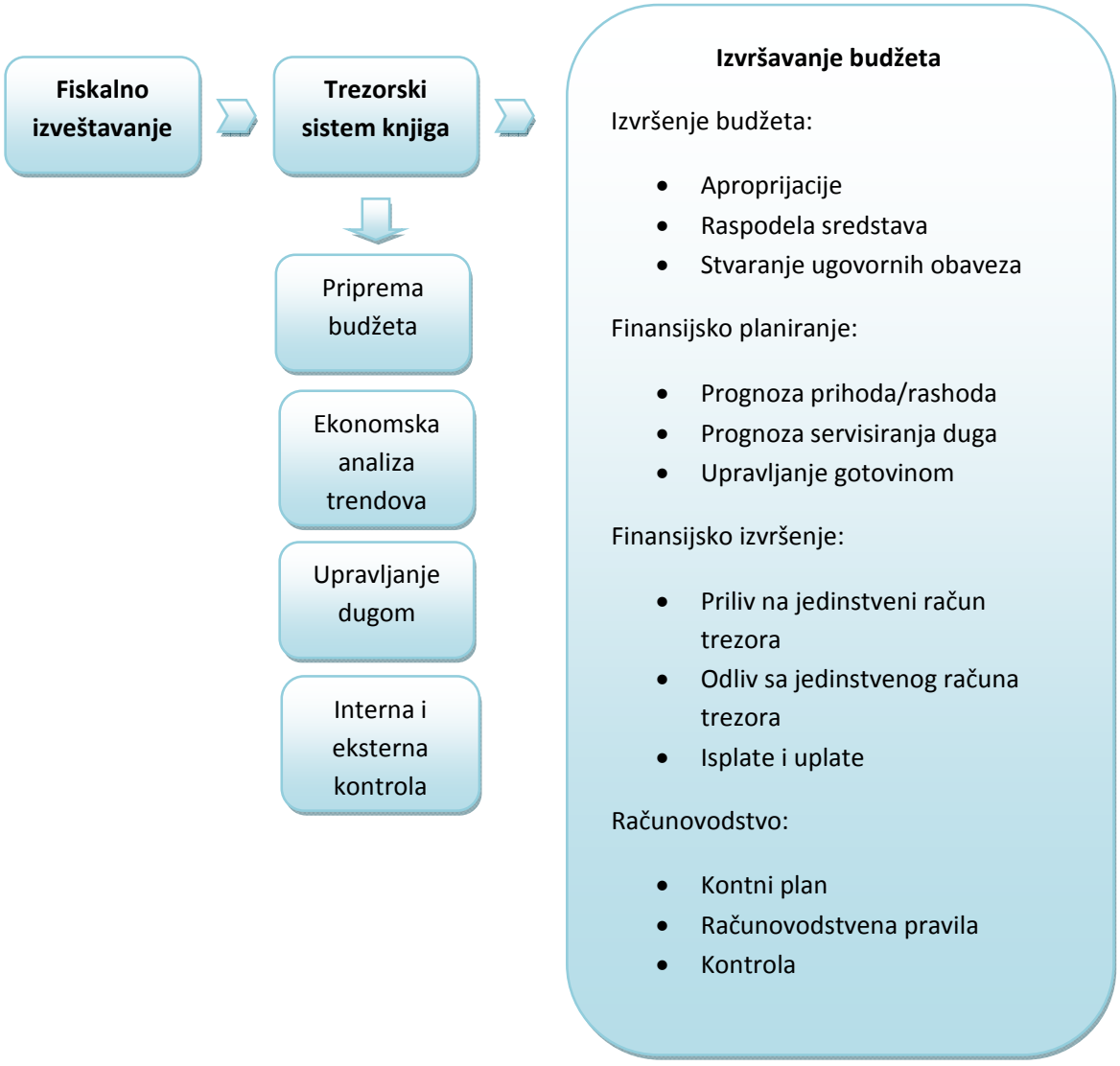
Vlada treba da obezbedi efikasno izvršenje budžeta i racionalno upravljanje finansijskim resursima. Finansijski menadžment u javnom sektoru, posebno u administraciji, uključuje više različitih aktivnosti: formulisanje fiskalne politike, pripremu budžeta, izvršenje budžeta, upravljanje finansijskim operacijama, uspostavljanje računovodstvenih pravila i kontrola, održavanje evidencije različitih podataka, te reviziju i evaluaciju finansijskih učinaka i rezultata realizacije vladinih politika i programa. U sklopu ovog širokog okvira finansijskog menadžmenta javnog sektora posebno mesto ima funkcija trezora. Trezor, naime, ima zadatak postizanja gore pomenutih ciljeva i u tu svrhu obavlja i neke od sledećih aktivnosti:[6]

- upravljanje novčanim sredstvima;
- upravljanje vladinim bankovnim računima;
- računovodstvo i izveštavanje;
- finansijsko planiranje i prognoziranje gotovinskih tokova;
- upravljanje državnim dugom i garancijama;
- administriranje stranim grantovima i odgovarajućim fondovima iz međunarodne pomoći;
- upravljanje finansijskim sredstvima.

U nekim zemljama, odelenje trezora je fokusirano samo na novčana sredstva i na funkciju upravljanja dugom, dok je u drugim upravljanje dugom u nadležnosti posebnih agencija. Trezor takođe vrši kontrolu izvršenja budžeta i aktivnosti vezane za računovodstvo. Vrlo često je odelenje trezora u organizacionom smislu locirano unutar strukture ministarstva finansija ali u nekoliko zemalja je trezor potpuno nezavisan od ministarstva finansija. Tada je neophodna bliska koordinacija između trezora i ministarstva finansija jer izvršenje budžeta mora biti zasnovano na prioritetima utvrđenim u budžetu. Glavne funkcije koje ima trezor prikazane su u tabeli koja sledi:

[6] Allen R, Tommasi D, *Managing Public Expenditure*, "A Reference Book for Transition Countries", OECD/SIGMA, Paris, 2001, str.241

Tabela 1. Glavne funkcije trezora



Upravljanje novčanim sredstvima (gotovinom)

Svrha upravljanja novčanim sredstvima je: kontrola ukupne potrošnje, izvršenje budžeta na efikasan način, smanjenje troškova vladinih zaduženja i maksimiziranje oportunitetnih troškova resursa.

Da bi izvršenje budžeta bilo efikasno nužno je obezbediti da:

- potraživanja budu izmirena u skladu sa ugovorenim uslovima,
- prihodi budu prikupljeni na vreme,
- troškovi transakcija budu minimizirani,
- pozajmice (zaduženja) budu izvršene uz najnižu moguću kamatnu stopu ili da se dodatna sredstva obezbede investiranjem u hartije od vrednosti, i da
- plaćanja budu izvršena blagovremeno, najkasnije na dan dospeća.

Najosetljivije pitanje je upravljanje gotovinom i zato savremena praksa velikog broja zemalja primenjuje centralizovano upravljanje gotovinom putem jedinstvenog računa trezora (JRT). JRT je račun ili grupa povezanih računa preko kojih država vrši sva plaćanja.

U praksi se primenjuje nekoliko metoda centralizacije transakcija i gotovinskih tokova koji se mogu grupisati u sledeće kategorije:[7]

- *Jedinstveni račun trezora i centralizovana računovodstvena kontrola*. Po ovom modelu svi zahtevi za plaćanje budžetskih korisnika i dokumentacija na osnovu koje se vrše plaćanja (fakture, ugovori, odluke i sl.) se dostavlja trezoru koji ih proverava i, ukoliko su zahtevi kompletan i regularan, planira njihovo plaćanje.
- *Pasivni jedinstveni račun trezora koji čini samo jedan centralni račun.* Prema ovom modelu, plaćanja direktno vrše budžetski korisnici, ali putem jedinstvenog računa trezora. Trezor putem plana izvršenja budžeta postavlja gotovinska ograničenja za ukupan iznos transakcija i ne proverava pojedinačne transakcije.
- *Pasivni jedinstveni račun trezora koji uključuje nekoliko podračuna*. U ovom slučaju, jedinstveni račun trezora je organizovan po sledećem principu:

1) ministarstva imaju račune kod centralne banke, a oni su podračuni računa trezora;
2) potrošačke agencije imaju račune u centralnoj banci ili u poslovnim bankama koje mora odobriti trezor;
3) računi potrošačkih agencija su računi čije je stanje nula i novac se prebacuje na te račune kad su posebna plaćanja odobrena ili banke prihvataju platne naloge koje su korisnici budžetskih sredstava poslali do određenog iznosa koji je odredio trezor;
4) računi potrošačkih agencija se automatski prazne na kraju svakog dana;
5) centralna banka konsoliduje poziciju vlade na kraju svakog dana tako što uključuje stanja na svakom od vladinih računa. Ovaj sistem dozvoljava, ali ne

[7] Allen R, Tommasi D, *Managing Public Expenditure*, "A Reference Book for Transition Countries", OECD/SIGMA, 2001, str.244

zahteva, različite bankovne aranžmane, a plaćanja se mogu obavljati preko banaka izabranih putem postupka javnog nadmetanja.

Opisani modeli za centralizaciju novčanih salda daju identične rezultate. Rizik je u tome što može doći do neefikasnosti i do pojave korupcije, a prednost je što interno upravljanje u nadležnosti potrošačkih agencija zadržava centralnu kontrolu nad gotovinom.

Računovodstvo i izveštavanje

Trezor je odgovoran za razvijanje i održavanje kontnog plana, postavljanje vladinih računovodstvenih standarda u dogovoru sa profesionalnim (domaćim i međunarodnim) telima, pripremu pravilnika o računovodstvu za budžetske korisnike i pripremu zakonskih predloga u oblasti računovodstva i izveštavanja koje se odnosi na državne institucije, za izvršenje budžeta, izveštavanje o izvršenju budžeta nadležnih tela, za vladine finansije, za pripremu drugih zakonom propisanih izveštaja (polugodišnjih, godišnjih i dr.), te za izradu statističkih izveštaja vezanih za finansije vlade.

Upravljanje vladinim bankovnim računima

Komercijalne banke mogu biti uključene u proces prikupljanja prihoda ili plaćanja troškova, ali pregovore oko aranžmana sa tim bankama obavlja trezor. Trezor može imati otvorene depozitne račune u komercijalnim bankama koje su izabrane nakon sprovedene procedure javnog nadmetanja kako bi se postigli najpovoljniji uslovi.

Finansijsko planiranje i planiranje gotovinskog toka

Finansijsko planiranje i planiranje gotovinskog toka ima za cilj usklađivanje odliva gotovine sa prilivom gotovine i pripremanje planova uzimanja pozajmica. Planovi gotovine trebaju biti pripremljeni unapred i dostavljeni korisnicima budžetskih sredstava i trebaju biti ažurirani svaki mesec što zahteva usku koordinaciju između trezora, odelenja za budžet i poreske uprave. Pripremanje ovih planova je primarni zadatak trezora.

U pripremi plana za izvršenje budžeta i plana gotovine, kao i u realizaciji tih planova treba poštovati sledeće principe:

- Da bi pripremile programe izvršenja, agencije unapred trebaju znati iznos sredstava koji će im biti doznačen.
- Sredstva trebaju biti doznačena u određeno vreme, a u slučaju problema izmenjen plan treba dostaviti ministarstvu finansija.

Planovi moraju biti brižljivo pripremljeni i realni i u tu svrhu treba uzeti u obzir sledeće elemente:

- Finansijske potrebe za tekuće ugovorne obaveze.
- Gotovinske tokove treba vezati za ugovorne obaveze.

Prognoze mesečnih prihoda treba da pripremi trezor i one trebaju biti redovno ažurirane jer zahtevaju ekonomsku analizu i upravljačku kompetentnost da bi se uzele u obzir sve promene u sistemu poreske uprave. Prognoza prihoda treba da bude zasnovana na proceni prihoda i izveštajima o prikupljanju prihoda, rezultatima ekonomskih posmatranja i dr.

5. KARAKTERISTIKE FINANSIJSKE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

Zadatak finansijske revizije javnog sektora jeste da utvrdi činjenice koje potvrđuju ili pobijaju pregledani finansijski izveštaj i koje verno prikazuju stanje budžetske institucije, u skladu sa odgovarajućim standardima revizije javnog sektora.

Revizija finansijskih izveštaja javnog sektora, uključujući i budžetske institucije, treba da potvrdi reprezentativnost tih izveštaja, njihovu tačnost, kao i to da li su poslovna dešavanja u protekloj godini predstavljena u skladu sa međunarodnim standardima.

Ovde treba napomenuti da finansijski izveštaji javnog sektora i budžetskih institucija ne moraju biti isti. Razlika se može sastojati u informacijama koje sadrži privatni sektor, odnosno finansijski izveštaji javnog sektora mogu biti u potpunosti različiti, ili dopunski u odnosu na informacije iz privatnog sektora. Pored obezbeđivanja finansijskih ciljeva i pružanja određenih usluga, zadatak javnog sektora neće sadržati informacije o tom aspektu poslovanja. Zbog toga se od javnog sektora zahteva da uz finansijske izveštaje priloži i informacije o aktivnostima, tj. modifikatorima svog poslovanja. Stoga je neophodno izvršiti modifikaciju, imajući u vidu obim i prirodu postupka revizije finansijskih izveštaja javnog sektora, u odnosu na obim i prirodu postupka revizije finansijskog izveštaja privatnog sektora.

Normativna regulativa nalaže zvanično imenovanje revizora finansijskih izveštaja javnog sektora, koji nakon imenovanja ne može odustati, ili odbiti poverenu mu funkciju. Takođe je zakonom utvrđeno ko može da bude imenovan za revizora, posmatrano sa profesionalnog stanovišta. Prilikom izbora se moraju zadovoljiti zahtevi za stručnim i profesionalnim obavljanjem ove funkcije, kao i etički kodeksi, odnosno moraju se pružiti dokazi o kvalitetu ličnosti budućeg javnog revizora.

Revizor ima obavezu da, tokom postupka revizije finansijskih izveštaja budžetske institucije, dokumentuje pitanja koja su od velikog značaja za obezbeđivanje dokaza koji potvrđuju njegovo mišljenje, kao i dokaza koji potvrđuju valjano i sveobuhvatno obavljenu reviziju, tj. reviziju koja je obavljena u skladu sa važećim principima i standardima revizije javnog sektora. Papir, kao nosilac informacije, predstavlja osnovu posla revizije javnog sektora, na kome i revizor obavlja svoj posao. Međutim, samom revizoru on pomaže u:

- Planiranju i obavljanju revizije,
- Nadzoru i pregledu revizijskog posla, i
- Evidentiranju revizijskih dokaza koji će podupirati mišljenje revizora.

Iz navedenog se može zaključiti da su radni papiri u vlasništvu revizora javnog sektora, te da ne mogu biti iskorišćeni kao računovodstvena evidencija revidiranog entiteta javnog sektora.

Na osnovu svega rečenog, revizor ima obavezu da uspostavi neophodnu proceduru za obezbeđenje poverljivosti i čuvanja radnog materijala.

Proces revizije javnog sektora se, u nekim situacijama na osnovu iskustva, ne odvija po principu nezavisnosti, što može imati za posledicu umanjeno prosuđivanje revizora. To neminovno dovodi do sprečenosti revizora da utvrdi činjenično (istinito) stanje, odnosno revizor biva onemogućen da prikupi dovoljno dokaza ne bi li neke radnje okarakterisao kao pogrešne, ili kriminalne. U takvoj situaciji, revizor javnog sektora uočene greške stavlja u odnos sa *bitnim iznosom*, tj. prikuplja merodavne podatke i dokaze koji će ga uputiti na razumno uverenje da ukupan efekat mogućih grešaka ne prelazi bitan iznos. Bitan iznos jeste upravo profesionalna procena revizora. Zbog toga se revizijskom riziku (riziku prisutnosti suštinskih grešaka u finansijskim izveštajima javnog sektora) posvećuje posebna pažnja u reviziji.

Specifičnost revizije finansijskih izveštaja javnog sektora se ogleda i po cilju i po obimu. Specifičnosti njenih karakteristika su uslovljene normativnom regulativom i specifičnim formama javnog sektora, što ima za posledicu različit pristup i stil kako vršenja revizije, tako i vršenja revizije saglasnosti, posmatrano u celini revizorskog postupka.

Proces revizije je veoma bitan za svaku državu, a pogotovo za zemlje u tranziciji, jer „...svaka država u fazi tranzicije ima nužnu potrebu da javnu potrošnju svede na najmanju moguću meru, uz istovremeno obezbeđivanje potpune transparentnosti u pogledu načina i dinamike utroška budžetskih sredstava poverenih različitim korisnicima...“[8] Zbog navedenog, neophodno je da se ustanove pravila i zakonski okviri po kojima će se ovaj proces odvijati, kao i da se obezbedi neophodna autonomija u radu institucija koje sprovode ove kontrolne aktivnosti, kako bi rezultati predstavljali proizvod nezavisnih analitičkih istraživačkih aktivnosti ovih institucija. Sve ovo mora biti utvrđeno normativnom regulativom, što je uostalom i jedna u nizu karakteristika savremenih država, ustanovljenih na načelima vladavine prava.

[8] Majstorović, A., *Državna revizija u sistemu odbrane*, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 2008, str. 30.

6. PROCES FINANSIJSKE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

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

Faza planiranja revizije jeste opšta strategija procesa revizije i nudi detaljan opis prirode, vremena i obima revizije koja mora biti obavljena efikasno i na vreme. Bitan segment ove faze jeste i sastavljanje plana po kojem će revizija biti izvršena. Plan se izrađuje u svakoj budžetskoj instituciji zasebno. Planiranje mora biti isključivo bazirano na zakonskim normama, kao i na revizijskoj regulativi i standardima revizije javnog sektora. U plan se ugrađuje i način i postupak ocene postojećeg upravljanja i rukovođenja sa aspekta ekonomskih faktora i pokazatelja koji iskazuju efektivnost i efikasnost.

Faza izvođenja revizije, kako i samo ime kaže, odnosi se na sam postupak revizije finansijskih izveštaja jedne institucije, tj. podrazumeva rad samog revizora. U ovoj fazi se izvode kontrolni i suštinski testovi transakcija, vrši se procena verovatnoće postojanja grešaka u finansijskim izveštajima i po potrebi se sprovode analitičke procedure za već testirane transakcije, ocenjuju se faktori uspešnosti, inputi efektivnosti i efikasnosti (korišćenje zaposlenih, opreme, materijala, sredstava, materijalne osnove poslovanja itd). Neophodno je i merenje autputa principom jediničnih troškova ili drugim raspoloživim postupcima.

Faza izveštavanja uključuje u posao revizora sastavljanje revizorskog izveštaja, odnosno vrednovanja rezultata revizije, kao i javno informisanje, tj. objavljivanje njegovih nalaza i rezultata do kojih se došlo tokom vršenja procesa revizije. Poseban deo izveštaja sadrži upute kako povećati odgovornost i obezbediti adekvatno donošenje odluka.

6.1. PLANIRANJE PROJEKTA REVIZIJE

Planiranje revizije predstavlja fazu razvijanja "opšte strategije i detaljnog pristupa za očekivanu prirodu, vreme i obim revizije"[9] na osnovu čega će revizor uspeti da obavi reviziju na efektivan način.

Proces planiranja mora biti usklađen sa ciljevima organizacije. "Proces planiranja obuhvata ustanovljavanje:

- Ciljeva
- Programa rada na angažovanju
- Planova angažovanja kadrova i finansijskih budžeta

[9] *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.90.

- Izveštaja o aktivnostima."[10]

Pre konkretnog procesa revizije pojedinačne budžetske institucije vrši se sastavljanje plana. Evidencija o planu mora da bude detaljna kako bi mogla da posluži za sastavljanje liste uputstava koja su namenjena osoblju angažovanom na reviziji, kao i za kontrolu i evidenciju ispravno obavljenog posla.

Planiranjem revizije pomaže se rad Vrhovnih revizorskih institucija na tri načina:[11]

- Racionalnost: postupak i rezultati planiranja zahtevaju logičnu procenu zadataka koje Vrhovne revizorske institucije moraju savladati, kao i utvrđivanje jasnih ciljeva,
- Očekivanja: pojedini revizorski zadaci dovode se u vremensku vezu, tako da se jasnije mogu prepoznati prioriteti,
- Koordinacija: koordinacija revizorskih politika (strategija) Vrhovnih revizorskih institucija i njihovog konkretnog rada na reviziji.

Vrhovna revizorska komisija mora da odobri sačinjeni plan, kako bi se on smatrao važećim. Pored toga, neophodno je da plan sadrži:

1) Informacije o pojedinačnoj budžetskoj instituciji koja će biti revidirana,
2) Procenu rizika i materijalnosti,
3) Preliminarnu ocenu sistema internih kontrola,
4) Prirodu, vreme i obim postupka revizije,
5) Uključivanje rada drugih revizora i eksperata i
6) Ostala pitanja.

1) Prikupljanje informacija, što je predmet revizije, jeste suštinski deo procesa planiranja, jer informacije prikupljene na taj način omogućavaju revizoru da identifikuje razumne događaje, poslovne promene i praksu poslovanja entiteta koji bi mogli uticati na finansijsko izveštavanje, ali i na revizorsko ispitivanje. Prikupljanje takvih informacija je kontinuiran i kumulativan proces, jer se one prečišćavaju i dopunjuju u kasnijim fazama revizije.

[10] *Profesionalna praksa interne revizije*, The Institute of Internal Auditors, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 181.
[11] *Evropske smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda*, (prevod sa engleskog), Beograd, 1998, str.9.

Informacije o budžetskoj instituciji koja će biti revidirana se prikupljaju iz raznih izvora, na primer iz:[12]

- radnih papira revizora, ukoliko je isti revizor bio angažovan na prošlogodišnjoj reviziji iste institucije,
- dijaloga sa menadžmentom institucije javnog sektora koja će biti revidirana,
- izveštaja interne revizije,
- dokumentacije, kao što su budžetske preporuke i dokumentacija Vrhovne revizorske institucije,
- zakona i regulative koja važi za konkretni entitet,
- posete konkretnoj instituciji javnog sektora,
- interne dokumentacije te budžetske institucije, kao što su njen godišnji plan i izveštaj o uspešnosti, interne instrukcije, radne instrukcije, uputstva za primenu standarda, uputstva za obavljanje poslova, instrukcije finansijskog mendžmenta, izveštaji računovodstva institucije, izveštaji budžeta, zapisnici sa nekih sastanaka i slično,
- interneta i drugih medija, itd.

Prikupljene informacije o datoj instituciji javnog sektora koja će biti revidirana, revizor koristi kasnije u procesu revizije i zbog toga je potrebno da razmotri kako one utiču na finansijske izveštaje i da li su njihov sastavni deo.

Prikupljene informacije revizor će koristiti za:

- identifikovanje problema i procenjivanje rizika,
- uspostavljanje efektivne i efikasne revizije,
- vrednovanje revizijskih dokaza i
- pružanje što boljih usluga revidiranom entitetu.

2) Procena rizika i materijalnosti, kao deo revizorskog plana, zaslužuje posebnu pažnju zbog složenosti problema koji se planira. Ovaj deo plana:

- ocenjuje inherentni kontrolni rizik revizije,
- određuje nivo materijalnog značaja za svrhe revizije,
- procenjuje mogućnost nastanka materijalno značajne greške ili kriminalne radnje,
- identifikuje složene računovodstvne oblasti.

3) Preliminarna ocena sistema internih kontrola je specifična u reviziji budžetskih institucija, jer revizor javnog sektora često ima dodatne dužnosti u odnosu na dužnosti

[12] Prema: *ISA 310-Poznavanje poslovanja. Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.98.

revizora koji procenjuje sistem internih kontrola u entitetu privatnih sektora. Naime, "sistem interne kontrole označava sve politike i postupke"[13] koje je menadžment budžetske institucije prihvatio u svrhu ostvarivanja svojih ciljeva, a ciljevi ostvarivanja javnog sektora mogu uključiti ciljeve koji proističu iz zakona i druge regulative, vladinih uredbi i državnih direktiva, pa je na revizoru da sa posebnom pažnjom razmotri da li su postupci interne kontrole konkretne institucije javnog sektora delotvorni za reviziju koju će on obavljati.

Revizor budžetske institucije zbog toga mora da obavi širi i detaljniji uvid kako bi mogao da:

- identifikuje vrste potencijalno materijalno značajnih pogrešnih iskazivanja u finansijskim izveštajima,
- razmotri faktore rizika materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja i
- osmisli prikladne postupke revizije

4) Prirodu, vreme i obim postupka revizije, revizor javnog sektora planira sa ciljem da predvidi:

- sve moguće premene,
- uticaj informacione tehnologije na reviziju i
- rad interne revizije.

U procesu planiranja segmenata revizije, od velikog značaja je da revizor stekne razumevanje o značaju aktivnosti kompjutersko-informacionog sistema, kao i o značaju raspoloživosti podataka za reviziju. Ovde se značaj ogleda u činjenici da postoje one budžetske institucije u kojima je kompjuterski informacioni sistem značajan, a gde revizor treba da pronikne u suštinu uticaja tog sistema na procenu inherentnog i kontrolnog rizika, jer sve to može uticati na obim, prirodu i vreme izvođenja postupaka revizije – ali pre svega na ocenu efektivnosti i efikasnosti rada date budžetske institucije.

5) Ukoliko se nastoji da se uključe u rad i drugi revizori, taj proces se mora odvijati po planu, tj. mora se utvrditi na koji način će njihov rad uticati na proces revizije. Revizor javnog sektora je u obavezi da proceni profesionalnu kompetentnost drugih revizora i eksperata, kao i da izvrši određene postupke kako bi dokazao da je rad drugog revizora ili eksperta adekvatan za svrhe konkretne revizije. To se odnosi posebno na aktivnosti vezane za efikasnost i efektivnost budžetske institucije. Pored angažovanja drugih revizora i eksperata, revizor javnog sektora treba da razmotri aktivnosti interne revizije

[13] *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.107.

koja je, između ostalog uspostavljena i radi ispitivanja, ocene i praćenja adekvatnosti računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole entiteta javnog sektora. Ovde moramo dodati i to da se angažovanje rada internog revizora koristi samo onda kada se stekne utisak da će njegov doprinos biti od značaja za eksternu reviziju finansijskih izveštaja date budžetske institucije.

6) Revizorski plan može da sadrži i ostala pitanja kao što su:

- uslovi koji zahtevaju posebnu pažnju,
- uslovi angažovanja i obaveze koje proističu iz propisa,
- priroda i rokovi izveštaja koje je sastavila budžetska institucija koja će biti revidirana,
- druge komunikacije sa budžetskom institucijom koja će biti revidirana i
- sva ostala pitanja koja mogu biti u vezi sa konkretnom revizijom budžetske institucije.

Planiranje navedenih elemenata revizorskog plana (ili koncepta) predstavlja kompleksan proces kojim se žele postići sledeći ciljevi:[14]

- utvrditi način na koji se mogu ostvariti pravne obaveze i drugi prioriteti, koji su relevantni za reviziju,
- odrediti obim revizije, ciljevi revizije i očekivani rezultati revizije,
- objasniti kako treba prikupljati i analizirati revizorske dokaze koji su potrebni za postizanje planiranih ciljeva (posebno iz oblasti relevantnosti i korisnosti),
- identifikovati resurse koji će biti potrebni i koji će se stvarno koristiti za reviziju, troškovnu uspešnost, pokazatelje zadovoljstva korisnika, pokazatelje kvaliteta radnog procesa i orgranizacije rada, društvene uporedne pokazatelje iz drugih sličnih institucija itd,
- odrediti visinu troškova i potrebno vreme za reviziju,
- omogućiti rukovodstvu da vrši nadzor i kontrolu revizije, kao i rad Vrhovne revizorske institucije u celini.

U suštini, zbog mogućih promena uslova tokom procesa revizije, ili neočekivanih postupaka konkretne revizije budžetske institucije, moguće je da tokom procesa revizije dođe do revidiranja plana revizije, s tim da sve izmene plana moraju biti evidentirane.

[14] Prema: *Evropske smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda* (prevod sa engleskog), 1998, str.9.

6.2. MATERIJALNOST I REVIZORSKI RIZIK U REVIZIJI JAVNOG SEKTORA

Ukoliko imamo u vidu subjektivan stav revizora, nastao kao rezultat profesionalnog prosuđivanja, materijalnost u reviziji finansijskih izveštaja javnog sektor je teško definisati.

Zbog toga, svakako je prihvatljivo shvatiti materijalnost kao veličinu koja određuje važnost nepredstavljene, ili pogrešno prikazane informacije u finansijskom izveštaju budžetske institucije.

Komitet za međunarodne računovodstvene standarde je definisao materijalnost sledećim rečima: "Informacija je materijalno značajna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske oduke koje bi korisnici doneli na bazi finansijskih izveštaja. Materijalnost zavisi od veličine stavke ili greške prosuđene u specifičnim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Otuda materijalnost pre obezbeđuje prag ili tačku razgraničenja nego kvalitativnu karakteristiku koju informacija mora imati da bi bila od koristi."[15]

Karakteristično za javni sektor je što revizor, pored primene profesionalnog prosuđivanja, mora da razmotri i sve zakone, propise i drugu regulativu koja može da utiče na procenu materijalnosti. To znači da materijalnost u javnom sektoru pored vrednosti uključuje i osetljivost koja obuhvata saglasnost sa zahtevima državnih organa, zakonitost i javni interes.

Revizor mora da postavi prihvatljiv nivo materijalnosti u procesu planiranja, ukoliko želi da otkrije kvantitativno pogrešna materijalna prikazivanja. Iz navedenog se može zaključiti da se u procesu planiranja revizorskog angažmana mora odrediti preliminarna ocena materijalnosti za finansijski izveštaj uzet kao celinu. Pored kvantiteta treba razmotriti i kvalitet odnosno prirodu pogrešnog prikazivanja, pri čemu treba obratiti pažnju na kontekst u kojem se pojavljuje. Revizor treba da ima u vidu: "U praksi, finansijski izveštaji su samo jedan, početni izvor informacija, i često ove informacije konkurišu u analizi zajedno sa ostalim izvorima informacija."[16]

Zbog toga, ocenu materijalne pozicije iz finansijskih izveštaja bužetske institucije treba posmatrati u odnosu na:

- opšte gledište dato u informaciji,
- ukupnost, čiji je ona deo,
- povezane pojmove i
- podudarne iznose iz ranijih godina.

Pored svega prethodno navedenog, materijalnost treba oceniti i u odnosu na:

[15] *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.101.

[16] Knežević, G., *Analiza finansijskih izveštaja*, Univerzitet singidunum, Beograd, 2009, str.26.

- stanja na pojedinim računima,
- vrste poslovnih događaja i
- vrste obelodanjivanja.

Veoma mali iznosi, kumulativno posmatrani, mogu imati materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje date budžetske institucije. Na primer, ukoliko revizor uoči grešku u proceduri, zaključiće da je u pitanju potencijalno materijalno pogrešan prikaz, odnosno imaće realno upozorenje o mogućnosti da se takva greška ponavlja svakog meseca.

U ocenjivanju efektivnosti i efikasnosti, revizori koriste razne kiterijume, kako kvalitativne, tako i kvantitativne. Kvantitativni kriterijumi nisu od velikog značaja u procesu planiranja revizije. Oni služe da bi svi koji su angažovani na zadatku revizije dobili sličnu predstavu po pitanju materijalnosti, pa se češće primenjuju kvalitativni kriterijumi za ocenu materijalnosti. Oni su posebno važni, jer se događa da kvantitativno nematerijalna transakcija postane materijalna u kvalitativnom smislu. Zbog toga revizor za ocenu kvalitativne materijalnosti razmatra odluke menadžmenta koje nisu u okvirima uobičajene prakse i zakonske regulative.

Obaveza revizora je da oceni efektivnost i efikasnost, jer od toga zavisi koliko će testova sprovesti. U samom postupku izračunavanja ove vrste uspešnosti polazi se od činjenice da što je veći iznos, veća je i mogućnost greške. Određivanje preliminarne ocene obavlja se prvo primenom kvantitativnih kriterijuma, a zatim i kvalitativnih. Utvrđuje se i osnovni iznos uspešnosti koji je jednak iznosu imovine (ili javnih prihoda) i procentu materijalnosti neophodan za celovitu ocenu uspešnosti. Nakon toga se svaki kvantitativno određeni preliminarni nivo efikasnosti i efektivnosti koriguje kvalitativnim elementima.

Definisana uspešnost se, tokom revizije, alocira na pojedine račune bilansa stanja (kao "trenutne slike finansijkog položaja") i bilansa uspeha (kao sadržaj "…informacija o uspešnosti").[17] Najčešće se to čini na osnovu subjektivne procene revizora koji se rukovodi prethodnim iskustvima i alocira materijalnost tamo gde se većina grešaka pojavljuje ili gde revizor očekuje da će se greška pojaviti, iako postoje decidno utvrđene metode za alokaciju uspešnosti:[18]

- relativna važnost računa – materijalnost se alocira na osnovu relativnog odnosa jednog računa sa sintetičkim iskazom istog,
- relativna varijabilnost računa – materijalnost se alocira na osnovu standardne devijacije procesirane transakcije i
- profesionalan stav – upoređuje se procenjena materijalnost sa ukupnom preliminarnom ocenom materijalnosti.

[17] Knežević, G., *Analiza finansijskih izveštaja*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009, str.16.

[18] Pickett, S., *Osnovni priručnik za internu reviziju*, JW Wiley, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 53.

Procenom materijalnosti, revizor može uticati na racionalizaciju postupka revizije i troškova koji nastaju u tom procesu, jer što je nominalni iznos alocirane materijalnosti manji, revizor mora da sprovede više kontrolnih testova.

Materijalnost je u tesnoj vezi sa revizorskim rizikom. Revizorski rizik predstavlja rizik da će revizor izraziti neodgovarajuće mišljenje u slučajevima kada finansijski izveštaj i drugi relevantni pokazatelji budžetske institucije sadrže materijalno značajne greške.

Materijalnost i revizorski rizik su u obrnuto proporcionalnoj srazmeri, odnosno što je viši nivo materijalnog značaja, to je niži nivo revizorskog rizika i obrnuto.

Pored ocene materijalnosti i procene revizorskog rizika, zadatak svakog revizora je i osmišljavanje postupka revizije koji će osigurati smanjenje rizika na prihvatljivo nizak nivo, jer ne postoji praktičan način kojim bi se sveo na nulu.

Takođe, i revizorski rizik predstavlja profesionalni stav samog revizora. Praksa je pokazala da je bilo pokušaja da se razvije osnovni matematički model ocene rizika, kao i da se rizik kvantifikuje, ali zbog mnoštva različitih subjektivnih faktora, to nikad nije učinjeno. Praksa pokazuje da Vrhovne revizorske institucije revizorski rizik postavljaju izuzetno nisko, često na nivou od samo 1%.

Za potpuniju analizu treba shvatiti suštinu rizika i "važnost upravljanja rizikom za organizaciju. Kodeksi dobrog korporativnog upravljanja zahtevaju od odbora da uvede sistem upravljanja rizikom i da informiše svoje akcionare o ovom sistemu."[19]

Opšte je prihvaćeno da se revizorski rizik posmatra kroz svoje tri sastavne komponente, to jest:

1) Inherentni rizik je rizik od mogućnosti da će se materijalno značajna greška pojaviti u finansijskim izveštajima ili pojedinačno na nekim računima, u slučajevima nepostojanja interne kontrole.

Revizor, tokom procesa planiranja, treba da proceni inherentni rizik na nivou svih finansijskih izveštaja, a u toku same revizije treba da poveže tu procenu sa materijalno značajnim stanjima na računima i vrstama poslovnih događaja, kao i sa nivoom tvrdnje.

Na pojavu inherentnog rizika utiču uslovi iz okruženja, a oni se ne mogu kontrolisati, što znači da se ni pojava inherentnog rizika ne može kontrolisati. Jedino je menadžment budžetske institucije u mogućnosti da uspostavi posebne procedure rada koje će obezbediti realnost finansijskog izveštavanja i da organizuje jake sisteme kontrole koji će onemogućiti pojavu inherentnog rizika. Pojava specifičnih računa i transakcija koje su predmet revizije, takođe utiče na pojavu inherentnog rizika, tj. na mogućnost nenamerno, ali netačno prikazanih finansijskih izveštaja.

[19] Pickett, S., *Osnovni priručnik za internu reviziju*, JW Wiley, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 53.

Inherentni rizik utiče na ciljeve revizije, a posebno na procenu, prezentaciju i obelodanjivanje finansijskih izveštaja budžetske institucije. Stoga bi trebalo uspostaviti jak sistem interne kontrole. Međutim, ako se tako postupi, ocena inherentnog rizika će biti nerazdvojna od ocene kontrolnog rizika. Za revizora je to korisno jer će testirati kontrolnu proceduru i njeno funkcionisanje, a na osnovu toga će zajedno proceniti i inherentni i kontrolni rizik. Ukoliko bi pokušao da razdvoji ocenu inherentnog i kontrolnog rizika, revizor bi sebe doveo u položaj da ne izvrši odgovarajuću procenu rizika.

2) Kontrolni rizik je rizik od mogućnosti da će se pojaviti materijalno značajna greška u finansijskim izveštajima ili pojedinačno na nekim računima, čak i u slučajevima kada postoji interna kontrola, ako ona nije odgovarajuća.

Iz navedenog možemo zaključiti da u slučaju inherentnih ograničenja bilo kog računovodstvenog sistema i sistema inherentne kontrole, uvek postoji izvestan kontrolni rizik, a pošto je teško pronaći internu kontrolu koja je u potpunosti sigurna i tačna, razumljivo je da svaki sistem interne kontrole sa sobom nosi određen stepen rizika.

Imajući u vidu da revizor može da proceni da li sistem interne kontrole funkcioniše delotvorno, osnovano se može zaključiti da li je rizik od pogrešnog prikazivanja visok ili nizak. Što je interna kontrola efikasnija revizor procenjuje manji rizik, i obrnuto.

3) Detekcioni rizik. On podrazumeva rizik od pogrešno prikazanih finansijskih izveštaja zbog postojanja grešaka koje revizor neće otkriti ni svojim testovima ni razvijenim političkim procedurama. U praksi se detekcioni rizik javlja zbog toga što revizor nije dovoljno dobro pripremio revizorske procedure, kao i zbog toga što revizorski test nikada ne čini 100% transakcija koje su predstavljene u finansijskom izveštaju budžetske institucije.

Detekcioni rizik postoji nezavisno od inherentnog i kontrolnog rizika. Naime, inherentni i kontrolni rizik revizor samo procenjuje i ne može da utiče na njih, a detekcioni rizik može da kontroliše, što znači da detekcioni rizik ima inverzan odnos sa inherentnim i kontrolnim rizikom, odnosno u slučaju manjeg inhrentnog i kontrolnog rizika revizor prihvata veći stepen detekcionog rizika i obrnuto.

Tabela 2. Detekcioni rizik

		Procena kontrolnog rizika		
		VISOK	**SREDNJI**	**NIZAK**
Procena inherentnog rizika	**VISOK**	Veoma nizak	Nizak	Srednji
	SREDNJI	Nizak	Srednji	Viši
	NIZAK	Srednji	Viši	Najviši

Rizik će, dakle, biti uvek prisutan, imajući u vidu sve tri komponente revizorskog rizika i činjenicu da je rizik revizije uvek subjektivna ocena samog revizora, s tim da će ga revizor kvalitativno oceniti kao nizak, srednji ili viši.

6.3. OCENA POUZDANOSTI SISTEMA INTERNIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja i javna preduzeća osnovana od strane Republike, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravna lica nad kojima Republika, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala, ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda, uspostavljaju sisteme interne kontrole za sve transakcije računa prihoda i rashoda, računa finansijskih sredstava i obaveza i računa finansiranja, kao i upravljanja državnom imovinom.

Sistem interne kontrole označava sve politike i postupke koje prihvata navedena budžetska institucija da bi ostvarila postavljene ciljeve. S obzirom da ciljevi budžetskih institucija mogu biti pod uticajem javnosti i mogu uključivati ciljeve koji proističu iz zakona i druge regulative, vladinih uredbi i direktiva, revizor mora dobro da razmotri izvor i karakter postavljenih ciljeva kako bi mogao sa sigurnošću da proceni delotvornost sistema interne kontrole.

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

Revizorovo razumevanje sistema internih kontrola bazira se na predašnjem iskustvu u slučajevima kada je revizor već obavljao reviziju konkretnog entiteta javnog sektora. Ali, ako to nije slučaj, razumevanje sistema internih kontrola revizor će zasnovati na osnovu:[20]

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

Važno je da revizor razmotri da li su interne kontrole funkcionisale u toku čitavog obračunskog perioda, jer ako su primenjivane bitno različite kontrole, revizor mora posebno da razmatra svaku od njih.[21]

Takođe, revizor mora 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 i preko 100. Kod razmatranja pitanja da li kontrola funkcioniše na zadovoljavajući način treba voditi računa o sledećim tačkama:[22]

1) značaj kontrole u okviru čitavog sistema,
2) mera u kojoj revizor želi da se pouzda u zadovoljavajuće funkcionisanje kontrole i period u kojem je sistem funkcionisao na zadovoljavajući način,
3) obim i vrsta transakcija na koje se sistem primenjuje,
4) činjenica da većina kontrolisanih proba najčešće ne obezbeđuje dokaze da je sistem funkcionisao, već samo da nije pogrešio.

Širina proučavanja i procenjivanja sistema interne kontrole u budžetskim institucijama zavisi od ciljeva revizije i od stepena predviđenog poverenja. Ipak, ocena sistema internih kontrola obuhvata:

- Inspekciju dokumentacije za poslovne promene i druge događaje,
- Ispitivanje i posmatranje internih kontrola koje ne ostavljaju revizorski trag, kao što je indentifikovanje osobe koja vrši neku funkciju, a ne identifikovanje osobe koja bi trebala da je vrši,

[20] *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.111.
[21] Prema: *ISA 400 – Ocene rizika i interna kontrola*, *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.115.
[22] *Evropske smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda* (prevod sa engleskog), Beograd, 1998, str.37-38.

- Pokazatelje zadovoljstva korisnika – pravovremenost, pristupačnost, pouzdanost i trajnost robe ili usluge iz budžetskih institucija i javnog sektora,
- Pokazatelje radnog procesa.

Revizor mora, tokom ocenjivanja sistema interne kontrole, da obezbedi revizorske dokaze kako bi potkrepio procenu rizika. To upućuje na tesnu vezu između kontrolnog rizika i ocene sistema internih kontrola, jer ako je stepen kontrolnog rizika nizak, revizor treba da pribavi što više dokaza da je sistem interne kontrole na odgovarajući način ustrojen i da efikasno funkcioniše. Prilikom pribavljanja takvih dokaza revizor mora da razmotri kako su interne kontrole primenjene, koliko su dosledno primenjivane u toku obračunskog perioda i ko ih je primenjivao. Čest je slučaj da se funkcionisanje internih kontrola smatra efikasnim, a da postoje izvesna odstupanja od utvrđenih, odnosno propisanih kontrola. To se događa zbog različitih faktora, a najčešće zbog:[23]

- promene zaposlenih,
- značajnih fluktuacija u obimu poslovnih promena i
- ljudskih grešaka.

Međutim, kada se takva odstupanja razotkriju, revizor vrši specifična ispitivanja, nakon čega obezbeđuje da se proverama kontrola na odgovarajući način pokrije period u kom je odstupanje nastalo.

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru[24] definisano je da su finansijsko upravljanje i kontrola sveobuhvatan sistem internih kontrola, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje uspostavlja rukovodilac korisnika javnih sredstava, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti kroz poslovanje u skladu s propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima; realnost i integritet finansijskih poslovnih izveštaja; dobro finansijsko upravljanje; zaštitu sredstava i podataka (informacija).

Zakonom o budžetskom sistemu[25], u članu 67, propisano je sledeće: interna revizija se uspostavlja u direktnim korisnicima sredstava budžeta Republike i organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja, javnim preduzećima osnovanim od strane Republike, odnosno lokalne vlasti, pravnim licima osnovanim od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravnim licima nad kojima Republika, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala, ili od 50% glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnog prihoda.

[23] Prema: *ISA 400 - Ocene rizika i interna kontrola, Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.114.
[24] *Službeni glasnik RS*, br. 82/07
[25] *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005 i 54/2007

Na kraju, revizor procenjuje kvalitet sistema internih kontrola. On ima obavezu da, ukoliko uoči materijalno značajne slabosti u sistemu internih kontrola, odmah, ako je to moguće, o tome obavesti zakonodavni ili drugi državni organ.

Na ovom mestu se valja osvrnuti i na standarde interne revizije, kako su opisani u Okviru profesionalne prakse, koji sadrži osnovne elemente ove profesije. "On obezbeđuje konzistentan, organizovani metod percepcije fundamentalnih principa i procedura koje čine internu reviziju jedinstvenom, disciplinovanom i sistematskom akrivnošću. Svrha standarda je:

- naznačivanje osnovnih principa koji predstavljaju praksu interne revizije onakvu kakva bi trebala da bude,
- obezbeđivanje okvira za obavljanje širokog spektra aktivnosti interne revizije kojima se kreira dodatna vrednost,
- utvrđivanje osnove za merenje učinka interne revizije,
- poboljšanje procesa i poslovanja organizacije."[26]

Najčešće vrste interne kontrole sa kojima se revizori susreću, i na koje se u nekoj meri mogu osloniti, su:[27]

1) Organizaciona kontrola – subjekti revizije imaju organizacioni plan kojim je definisana nadležnost i tok informacije o svim aspektima aktivnosti subjekta revizije.
2) Odvajanje zadataka – jedno od najvažnijih sredstava kontrole je odvajanje onih nadležnosti ili zadataka čije bi integrisanje dozvolilo određenom licu da sam evidentira i sprovede kompletnu transakciju. Odvajanjem zadataka smanjuje se rizik namernih manipulacija ili grešaka, dok se nivo kontrole povećava. Funkcije koje treba međusobno odvojiti obuhvataju: ovlašćenje, čuvanje, knjiženje i, u slučaju kompjuterskog računovodstvenog sistema, razvoj sistema i svakodnevnu obradu računarskih postupaka.
3) Fizička kontrola – ovo je vrsta interne kontrole koja se odnosi na zaštitu imovinskih predmeta i obuhvata postupke i sigurnosne mere, kojima treba garantovati da pristup ovim imovinskim predmetima ostane ograničen na ovlašćeno osoblje.
4) Ovlašćenje i odobrenje – sve transakcije treba da podležu ovlašćenju ili odobrenju odgovarajućeg nadležnog lica kako bi se mogle impelementirati. Granice ovih ovlašćenja treba da budu donesene pojedinačno.
5) Aritmetička i računovodstvena kontrola – predstavlja internu kontrolu u okviru računovodstva kojom treba da se osigura da su transakcije koje treba knjižiti i obraditi odobrene, da su sve obuhvaćene i da su obrađene na pravilan i tačan način. Ova kontrola obuhvata proveravanje aritmetičke tačnosti knjiženih stavki, ažuriranje i proveravanje

[26] Pickett, S., *Osnovni priručnik za internu reviziju*, JW Wiley, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 134.
[27] Prema: *Evrospke smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda* (prevod sa engleskog), Beograd, 1998, str.34.

zbirova, vršenje poravnanja, proveru kontrolnih računa, odnosno konta i privremenih obračuna, kao i sačinjavanje dokumenata na način kako to subjekt revizije praktikuje.

6) Osoblje – treba predvideti postupke koji garantuju da osoblje raspolaže sposobnostima koje su neophodne za ispunjavanje njihovih zadataka. Svaki sistem može da funkcioniše na odgovarajući način samo onda kada lica koja ga opslužuju karakteriše kompetentnost i poštenje. Prilikom uređenja sistema kontrole treba voditi računa o kvalifikacijama, izboru i obuci osoblja, s jedne strane, i o ličnim osobinama zaposlenih, s druge strane.
7) Nadzor – svaki sistem interne kontrole treba da predviđa nadzor nad rutinskim transakcijama i njihovim pismenim sastavljanjem od strane odgovarajućih lica.
8) Rukovodstvo (menadžment) – to su kontrole koje vrše rukovodeće službe izvan svakodnevne rutine sistema. Tome pripadaju i opšti nadzor koji vrši rukovodstvo, ispitivanje računa menadžmenta i njihovo upoređivanje sa budžetima, internom revizijom i svim drugim posebnim kontrolnim postupcima.
9) Finansijski kontrolor – u nekim državama finansijski kontrolor deluje kao nezavisna kontrolna instanca na koju je preneta široka paleta obaveza. Praksa je da finansijski kontrolor odobri neku transakciju samo ako se uverio u zakonitost i pravilnost, kao i u raspoloživost sredstava.

6.4. REVIZORSKI UZORAK

Izražavanje mišljenja revizora o saglasnosti računovodstvenih izveštaja sa računovodstvenim standardima predstavlja finansijsku reviziju javnog sektora. Tačnije, to podrazumeva primenu revizorskih postupaka i ocenjivanje rezultata na osnovu kojih će revizor formirati i izraziti mišljenje o računovodstvenim izveštajima javnog sektora. Međutim, 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.

Shodno tome, određivanje uzorka odnosno revizorsko uzorkovanje označava primenu revizorskih postupaka na stavke koje čine manje od 100% stavki sadržanih u saldu nekog računa ili grupi nekih događaja.[28]

Određivanje uzorka sa sobom nosi i rizik od mogućnosti da revizorov zaključak neće biti identičan onome koji bi se izveo da je celokupna populacija bila predmet revizije. Iz toga proizlazi da revizorov uzorak mora da bude reprezentativan.

Mora se imati u vidu da rizik postoji i u slučajevima kada se revizija obavlja na populaciji jer postoje rizici koji dolaze od faktora koji nisu vezani za uzorkovanje. To su rizici koji nastaju kao rezultat grešaka osoblja, ili njihovog neuspeha u otkrivanju grešaka.

[28] Prema: *ISA 530 – revizijsko uzorkovanje*, Međunarodni standardi revizije (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.159.

Znajući da se rizik revizije ne može totalno eleminisati, rezumljivo je da će se rizik pojaviti i u reviziji koja proverava funkcionisanje sistema internih kontrola i u reviziji koja sprovodi različite revizorske aktivnosti i koncepte. Odnosno:[29]

a) u reviziji koja proverava funkcionisanje sistema i internih kontrola preti:

- rizik nedovoljnog oslanjanja na rezultat uzorka, koji predstavlja postojanje rizika bez obzira na to što rezultat uzorka ne potkrepljuje revizorovu ocenu kontrolnog rizika, iako bi stvarni stepen funkcionisanja kontrola takvu ocenu mogao da potkrepi, i
- rizik od prekomernog oslanjanja na rezultat uzorka, koji predstavlja rizik bez obzira na to što rezultat uzorka potkrepljuje revizorovu ocenu kontrolnog rizika i ako stvarni stepen funkcionisanja kontrola takvu ocenu ne može da potkrepi.

b) u reviziji koja sprovodi različite revizorske testove postoji:

- rizik pogrešnog odbacivanja rezultata uzorka, koji predstavlja revizorski rizik koji se javlja bez obzira što rezultat uzorka potkrepljuje zaključak da iskazano stanje na računu ili grupi poslovnih događaja sadrži materijalno značajne greške, a tih grešaka nema, i
- rizik od pogrešnog prihvatanja uzorka, koji predstavlja obrnut rizik u odnosu na rizik pogrešnog odbacivanja rezultata uzorka, odnosno rizik koji se javlja kada rezultat uzorka potkrepljuje tvdnju da stanje na računu ili grupi poslovnih događaja ne sadrži materijalno značajne greške, a takvih grešaka ima.

Treba imati u vidu da i rizik nedovoljnog oslanjanja na rezultat i rizik pogrešnog odbacivanja rezultata uzorka utiču na efikasnost revizije, ali su manje opasni od rizika prekomernog oslanjanja na rezltat uzorka i rizika od pogrešnog prihvatanja rezultata uzorka koji dovode do pogrešnog mišljenja revizora.

Za formiranje uzorka se najčešće koristi statističko uzrokovanje koje je zasnovano na zakonu verovatnoće. Nestatističko uzorkovanje koje se oslanja na subjektivan sud revizora i vrednovanje rezultata takođe može biti isto tako efikasno.

[29] Prema: *ISA 530 – revizijsko uzorkovanje, Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.161.

Sledeći pregled paralelno opisuje ova dva tipa uzorkovanja:

Tabela 3. Statističko i nestatističko uzorkovanje

STATISTIČKO UZORKOVANJE	NESTATISTIČKO UZORKOVANJE
Omogućuje merenje rizika uzorkovanja Bazirano na statističkoj teoriji	Ne omogućuje merenje rizika uzorkovanja Bazirano na iskustvu, znanju i informacijama
Veličinu uzorka determiniše rizikom preteranog oslanjanja i stopom devijacije populacije	Veličinu uzorka determiniše relativnim pojmovima
Pri odredjivanju veličine uzorka barata kvantifikovanim parametrima	Pri odredjivanju veličine uzorka subjektivno kvantifikuje parametre populacije

Ne uzimajući u obzir tip uzorkovanja mogu se primeniti sledeći metodi izbora uzorka:

1) *Metod slučajnog uzorka* – obezbeđuje da svaka jedinica iz populacije može da bude izabrana u uzorak čime se obezbeđuje reprezentativnost pojave. Primenu metoda slučajnog uzorka omogućuje tablica slučajnih brojeva. To je tablica nasumice generisanih brojeva u kojoj revizor proizvoljno bira jedan broj i nastavlja dalje po dijagonali po kolonama ili po redovima da bira cifre za jedinice iz populacije. Tablica je interesantna jer revizor u svakom trenutku može da krene od početka.
2) *Sistemski izbor* – metod koji bira stavke korišćenja konstantnih intervala, gde se prvi interval određuje slučajnim izborom. Tako se stvara uzorak koji čini svaka n-ta stavka populacije.
3) *Hazardni izbor* – izbor jedinica u uzorak bez nekog specijalnog razloga, ali i bez svesne predrasude. Na primer, uzorak se može sastojati od 80 faktura koje se biraju jednostavnim izvlačenjem faktura iz registratora. Ovaj metod je izuzetno lak za korišćenje, ali nosi veliki rizik od izbora nereprezentativnog uzorka.

Prilikom razmatranja problema metoda uzorkovanja, neophodno je spomenuti veličinu uzorka. Za određivanje veličine uzorka, to jest broja elemenata u uzorku, koriste se matematičke formule, s tim da se moraju posebno sagledati i faktori koji utiču na veličinu uzorka.

Veličina uzorka se, shodno tome, za postupke revizije koja proverava funkcionisanje sistema internih kontrola budžetskih institucija, određuje pod dejstvom faktora koji utiču na nastajanje devijacija od predviđene procedure interne kontrole (tabela 4), a veličina uzorka za postupke revizije koja koristi različite revizorske testove određuje se na osnovu faktora koji utiču na ocenu pouzdanosti novčanih iznosa.

Tabela 4. Faktori koji utiču na veličinu uzorka za postupke revizije koja proverava funkcionisanje sistema internih kontrola

FAKTORI	USLOVI KOJI ZAHTEVAJU MANJI UZORAK	USLOVI KOJI ZAHTEVAJI VEĆI UZORAK
Ocena kontrolnog rizika	Veći rizik	Manji rizik
Greška koja se može tolerisati	Prihvatljiva veća greška	Prihvatljiva manja greška
Dopustiv rizik prekomernog oslanjanja	Veći rizik	Manji rizik
Očekivana greška	Manja stopa odstupanja	Veća stopa odstupanja
Broj stavki u populaciji	Nema efekta	Nema efekta

Ne obazirući se na tip uzorkovanja, metod izbora uzorka, njegovu veličinu i namenu, revizor polazi od stava da postoji:

1) greška koja se može tolerisati ("Tolerantna greška je maksimalna greška u populaciji koju su revizori voljni da private i ipak zaključe da je cilj revizije ostvaren. U slučaju suštinskog testiranja, tolerantna greška se odnosi na revizorsko rasuđivanje o materijalnoj značajnosti. U slučaju testiranja usklađenosti, to je maksimalna stopa devijacije od propisane kontrolne procedure koju je revizor voljan da prihvati"[30]), i
2) očekivana greška ("Ukoliko revizor očekuje da će greške biti prisutne u populaciji, onda se obično mora pregledati veći uzorak od onog koji se koristi kada se greške ne očekuju, kako bi se zaključilo da postojeća greška u populaciji nije veća od planirane tolerantne greške. Manji uzorci su opravdani kada se očekuje da će populacija biti bez grešaka. Kada se određuje očekivana greška u populaciji, revizor treba da razmatra pitanja poput nivoa grešaka identifikovanih tokom prethodno izvršenih revizija, izmene procedura organizacije i podataka koji su dobijeni posle ocene interne kontrole i na osnovu rezultata procedura analitičkog ispitivanja"[31]).

Revizor je spreman da prihvati, odnosno toleriše tzv. maksimalnu grešku u populaciji, a da ipak zaključi da je rezultatom uzorka postignut cilj revizije. Razlikuje se greška koja se može tolerisati prilikom provere internih kontrola i greška koja se može tolerisati kod postupka revizorskog testiranja. Za razliku od greške koja se može tolerisati prilikom provere internih kontrola, koja predstavlja maksimalno odstupanje od propisanog kontrolnog postupka koje je revizor spreman da prihvati na osnovu preliminarne procene kontrolnog rizika, greška koja se

[30] *Profesionalna praksa interne revizije*, The Institution of Internal Autiors, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 268.
[31] *Profesionalna praksa interne revizije*, The Institution of Internal Autiors, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 268.

može tolerisati kod postupka revizorskog testiranja predstavlja maksimalan pogrešan iznos na nekom računu ili grupi poslovnih događaja, koji je revizor spreman da prihvati. Dakle, greška koja se može tolerisati u postupku provere internih kontrola vezana je za planiranje, a greška koja se može tolerisati u postupku revizorskog testiranja vezana je za materijalni značaj. Za oba postupka važi pravilo da, ako je greška koja se može tolerisati manja, revizor budžetske institucije mora da izabere veći uzorak, i obrnuto.

Tabela 5. Faktori koji utiču na veličinu uzorka za postupke revizije suštinskog ispitivanja

	FAKTORI	USLOVI KOJI ZAHTEVAJU MANJI UZORAK	USLOVI KOJI ZAHTEVAJU VEĆI UZORAK
1.	Ocena kontrolnog rizika	Manji rizik	Veći rizik
2.	Smanjenje detekcionog rizika	Veća primena suštinskih testova	Manja primena suštinskih testova
3.	Greška koja se može tolerisati	Prihvatljiva veća greška	Prihvatljiva manja greška
4.	Očekivana greška	Manje greške	Veće greške
5.	Vrednost populacije	Manji značaj	Veći značaj
6.	Broj stavki u populaciji	Nema efekta	Nema efekta
7.	Prihvatljiv nivo detekcionog rizika	Prihvatljiv viši nivo	Prihvatljiv niži nivo
8.	Stratifikacija	Vrši se ako je primereno	Ne vrši se

Očekivana greška podrazumeva dve mogućnosti:

- da revizor u startu očekuje postojanje greške u populaciji, pa da u tom slučaju bira veći uzorak i
- da revizor ne očekuje postojanje greške u populaciji, pa da u tom slučaju bira manji uzorak.

Na kraju, kada revizor odabere ozorak uvažavajući sve navedene postupke, ima obavezu da oceni rezultate tog uzorka, odnosno da:

- analizira greške otkrivene u uzorku,
- projektuje otkrivene greške u uzorku na celokupnu populaciju i

- preispita rizik od uzorkovanja.

Analiza grešaka u uzorku podrazumeva potvrđivanje istinitosti da li je identifikovana stavka zaista greška. U nekim slučajevima će revizor brzo pribaviti dokaz koji će potvrditi identifikovanu stavku kao grešku, ali u nekim to neće biti u mogućnosti da učini. Tada primenjuje alternativne postupke revizije. U slučaju da ni na taj način nije u mogućnosti da obezbedi dokaz o postojanju ili nepostojanju greške, identifikovana stavka će se tretirati kao greška. Pored ovoga, analiza grešaka podrazumeva i razmatranje kvalitativnih aspekata grešaka. Takav vid ispitivanja uključuje razmatranje prirode i uzroka greške, kao i moguće efekte greške na ostale faze revizije.

Može se koristiti više metoda za projektovanje grešaka otkrivenih u uzorku na čitavu populaciju, uz obavezu da se upotrebi ista metoda kao i pri izboru uzorka i da se razmotre kvalitativni aspekti nađenih grešaka.

Poslednji korak koji revizor mora da preduzme pre samog postupka revidiranja finansijskih izveštaja razmatrane budžetske institucije jeste preispitivanje rizika od uzorkovanja. To podrazumeva stepen prekoračenja nivoa greške, odnosno preispitivanje da li greške u populaciji prekoračuju nivo greške koja se može tolerisati. Kako bi revizor ovo uspeo da izvede, upoređivaće projektovanu grešku sa greškom koja se može tolerisati na nivou populacije, pri čemu uzima u obzir i rezultate ostalih postupaka revizije koji su relevantni za određene kontrole ili za određene tvrdnje u računovodstvenim izveštajima budžetskih institucija. U slučaju da je projekcija greške veća od greške koja se može tolerisati, revizor mora ponovo da proceni rizik od uzorkovanja, jer u slučaju da taj rizik nije prihvatljiv mora proširiti ili vršiti alternativne postupke revizije.[32]

6.5. ANALITIČKE PROCEDURE PRIMENJENE U JAVNOM SEKTORU

Analitičke procedure koje primenjuje revizor javnog sektora predstavljaju procedure procene rizika i zbog toga su specifičnije u odnosu na one koje primenjuju revizori privatnog sektora.

Ove procedure predstavljaju vrstu kritičkog ispitivanja, počevši od samog planiranja revizije, preko postupaka revizije, pa do revizirskog pregleda finansijskih podataka i pokazatelja radi lakšeg oblikovanja sveobuhvatnog zaključka.

Specifičnost analitičkih procedura u reviziji u javnom sektoru, a posebno kod pojedinih budžetskih institucija, bazirana je na činjenici da svi entiteti javnog sektora proizvode i koriste kombinovane informacije i podatke, odnosno istovremeno koriste i projektovane i stvarne informacije i zajedno ih obelodanjuju u svojim izveštajima.

[32] Prema: *ISA 530 – revizijsko uzorkovanje, Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.165.

Na primer, u budžetskoj instituciji:

- ne postoji direktna veza između prihoda i rashoda,
- osnovna sredstva se ne knjiže kao dugoročna ulaganja pa se ne mogu povezati odnosno uporediti sa drugim kategorijama, na primer zalihama,
- nedostaju statistički podaci i podaci o delatnosti entiteta,
- postoji česta veza između finansijskih i nefinansijskih informacija,
- informacije nisu direktno uporedive kada se posmatraju iz perioda u period, jer dolazi do promena u pisanim pravilima i državnim politikama, i slično.

Priloženi razlozi pred revizora javnog sektora postavljaju zahtev da se bavi upoređivanjem finansijskih informacija jednog entiteta sa:

- predviđenim rezultatima entiteta, odnosno planovima i projekcijama ili podacima koje revizor očekuje, i
- informacijama o istim odnosno sličnim budžetskim institucijama.

Isto tako, analitičke procedure koje upotrebljava revizor budžetske institucije razmatraju odnose između:

- elemenata finansijskih informacija za koje se očekuje da će potvrditi predviđenu strukturu zasnovanu na iskustvu budžetske institucije, i
- prihoda i troškova za koje se očekuje da će biti potvrđeni korišćenjem drugih podataka.

Analitičke procedure u finansijskoj reviziji javnog sektora se kreću u rasponu od prostog upoređivanja projekata do složenih analiza koje se vrše pomoću savremenih statističkih tehnika, a na revizoru, odnosno na njegovom profesionalnom sudu, ostaje izbor postupaka, metoda i nivoa njihove primene. Revizor će analitičke procedure koristiti u fazi planiranja revizije i u fazi izvođenja revizije, ali i u fazi opšteg pregleda na kraju revizije.

U fazi planiranja revizori upotrebljavaju analitičke postupke kako bi:

- potvrdili i poboljšali svoje znanje o aktivnosti entiteta revizije,
- identifikovali oblasti potencijalnog rizika revizije,
- identifikovali značajne nerutinske ili neuobičajne transakcije i/ili salda,
- planirali način, vreme i obim analitičkih postupaka koje će primeniti u sledećoj fazi revizije – fazi izvođenja.

U fazi izvođenja revizije, revizor upotrebljava analitičke postupke prognoze. To su postupci koji podrazumevaju provere koje variraju od jednostavnog obračuna salda do kompleksnih analiza regresije. Prilikom sprovođenja prognostičkih provera revizor mora da:[33]

- odredi maksimalnu razliku koja rezultira iz postupka,
- shvati odnos salda i promenjenih veličina koje je koristio u prognozi,
- potvrdi pouzdanost korišćenih podataka,
- izračuna predviđeni iznos,
- identifikuje sve značajne razlike između salda računa i predviđenog iznosa,
- preispita sve razlike i pribavi dodatne dokaze, i
- proceni rezultate.

Faza opšteg pregleda na kraju revizije predstavlja završnu fazu u kojoj revizor treba da primeni analitičke postupke na osnovu kojih će doneti opšti zaključak o tome da li je završni zaključak revidiranog izveštaja za budžetsku instituciju u skladu sa njegovim aktivnostima. Analitički postupci koji se upotrebljavaju u praksi često su isti kao i analitički postupci koji se upotrebljavaju u fazi planiranja revizije.

Analitička ispitivanja podrazumevaju:[34]

1) ***Analizu prognoze*** – to je najsnažniji analitički postupak utvrđivanja prognoze koji koristi relevantne finansijske i operativne podatke iz finansijskog izveštaja, što znači da se traga za razlikama između očekivne i iskazane vrednosti u finansijskom izveštaju
2) ***Analizu trenda*** – koristi se za analiziranje promena koje su se dešavale tokom dužeg vremenskog perioda. Prikupljaju se informacije o glavnim faktorima poslovanja i na taj način se stiže do očekivanih budućih vrednosti. Takođe se koristi i za upoređivanje trendova za različite regione, lokalne entitete i druge organizacione jedinice vlade, kao i rezultata određenog perioda sa rezultatima ostvarenim u prethodnom periodu

Tehnike za analizu trenda obuhvataju:

- grafičke metode,
- upoređivanje tekućeg perioda sa prethodnim periodima,
- proporcionalne prosečne vrednosti,
- klizne prosečne vrednosti,
- statističke analize vremenskih serija i
- tehnike višestrukih promenljivih veličina.

[33] Prema: *Evropske smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda* (prevod sa engleskog), Beograd, 1998, str.82.
[34] www.rrv.se

3) ***Analizu odnosa (tzv. analizu na osnovu koeficijenata)*** – predstavlja utvrđivanje logičkog odnosa između različitih informacija u samom izveštaju. Analize koje se najčešće koriste u praksi su:

- Metoda indeksnih brojeva sa zajedničkom osnovom – koja podrazumeva upoređivanje stavki prihoda i rashoda sa ukupnim prihodima, ili upoređivanje pozicija u bilansu sa ukupnom imovinom.
- Analiza finansijskih parametara – koja podrazumeva upoređivanje salda u okviru završnog računa i pomaže revizoru da shvati informacije sadržane u završnom računu, odnosno da shvati odnos salda i identifikuje promene u tom odnosu.

Analitičke procedure predstavljaju veoma efikasno sredstvo pomoću koga revizori donose pravovremene, efikasne i valjane procene i zaključke. Analitičke procedure, u celini procesa revizije, veoma su korisne "za identifikovanje, između ostalog: neočekivanih razlika; odsustva razlika, kada se one očekuju; potencijalnih grešaka; potencijalnih nepravilnosti ili nezakonitih radnji; drugih neuobičajenih, ili neredovnih transakcija ili događaja.[35]

Ove procedure mogu obuhvatati:[36]

- Poređenje informacija za tekući period sa sličnim informacijama za prethodne periode.
- Poređenje informacija za tekući period sa budžetima ili prognozama.
- Istraživanje veze finansijskih informacija sa odgovarajućim nefinansijskim informacijama (na primer, evidentirani trošak za plate u poređenju sa prosečnim brojem zaposlenih).
- Istraživanje veza među elementima informacija (na primer, fluktuacija evidentiranog troška kamate u poređenju sa izmenama u povezanim saldima dugovanja).
- Poređenje informacija sa sličnim informacijama iz drugih organizacionih jedinica.
- Poređenje informacija sa sličnim informacijama iz privredne delatnosti organizacije.

U ovim aktivnostima sadržane su osnove koncepta izrade zaključaka i sugestija, nalaza i ocena vezanih za efektivnost i efikasnost budžetske institucije.

Revizor javnog sektora ima obavezu da pribavi i ispita odgovarajuća objašnjenja i odgovarajuće dokaze, odnosno da pristupi dodatnim proverama, u slučajevima kada upotrebljenim analitičkim procedurama identifikuje značajne fluktuacije, ili odnose koji nisu kozistentni s drugim relevantnim informacijama, kao i u slučajevima kada informacije odstupaju od unapred predviđenih iznosa.

[35] *Profesionalna praksa interne revizije*, The Institute of Internal Auditors, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005, str. 378.
[36] *Ibidem*, str. 378.

6.6. KORIŠĆENJE RADA DRUGIH REVIZORA I EKSPERATA

Imajući u vidu da je revizija finansijskih izveštaja javnog sektora složen proces, u kojem se pored računovodstvenih i revizorskih znanja često zahtevaju i izvesna specijalistička znanja, revizor javnog sektora može da upotrebi rad drugog revizora, rad interne revizije, a ima mogućnost i da tokom revizije koristi rad eksperata. Ovo je značajna mogućnost, ali i potreba, ako treba razmotriti koncept efektivnosti i efikasnosti razmatrane budžetske institucije.

Angažovanje rada drugog revizora od strane revizora javnog sektora ne podrazumeva njihov zajednički rad, kao ni povezanost angažovanog revizora sa prethodno angažovanim revizorom, već podrazumeva da glavni revizor finansijskih izveštaja javnog sektora koristi rad drugih revizora koji su obavili posao revizije u nekim delovima revidiranog entiteta.

Ukoliko finansijski izveštaji više jedinica javnog sektora, posmatrani pojedinačno, nisu materijalno značajni, dok zajednički posmatrani jesu, i tada se može upotrebiti rad drugih revizora. Međutim, potreba za korišćenjem rada drugih revizora ne postoji u slučajevima kada revizor utvrdi da finansijski izveštaji pojedinačnih entiteta javnog sektora nisu od materijalnog značaja.

Revizor mora da oceni da li je njegovo samostalno učešće u reviziji javnog sektora dovljno, pa da se na osnovu takve procene opredeli za ili protiv korišćenja rada drugih revizora. Da bi procena bila adekvatna potrebno je razmotriti:[37]

- materijalni značaj delova finansijskih izveštaja,
- stepen znanja u odnosu na revidirani entitet,
- rizik materijalno značajnog pogrešnog iskaza i
- potrebu izvršavanja dodatnih postupaka.

U slučaju da se revizor opredeli za korišćenje rada drugog revizora potrebno je da:

- oceni njegovu profesionalnu kompetentnost,
- obezbedi dokaz da je rad drugog revizora adekvatan za njegove potrebe,
- razmotri njegovu nezavisnost,
- utvrdi njegov hijerarhijski položaj u organizaciji, čime potvrđuje njegovu nezavisnost,
- proceni odgovornost pripremljenih izveštaja od strane drugog revizora i
- razmotri značajne nalaze drugog revizora.

Ukoliko glavni revizor zaključi da rad drugog revizora neće biti od koristi, onda je u obavezi da konstatuje ograničenje obima revizije i da se uzdrži od davanja mišljenja.

[37] Prema: *ISA 600 – Korišćenje rezultata drugog revizora*, *Međunarodni standard revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.200-201.

Praksa je da glavni revizor upotrebljava rad drugog revizora u sledećim situacijama:

- za reviziju celog sistema računovodstva javnog sektora,
- za reviziju konsolidovanih ili zajedničkih finansijskih izveštaja manjeg broja jedinica javnog sektora,
- za revizijska razmatranja koja su u vezi sa klijentima koji koriste uslužne organizacije, i
- za reviziju saglasnosti.

Revizor može koristiti i rezultate rada interne revizije u procesu revizije finansijskih izveštaja javnog sektora.

Interna revizija je definisana od strane javnog sektora. Ona predstavlja unutrašnjeg, odnosno ličnog, kontrolora koji ispituje, ocenjuje i prati adekvatnost i efikasnost računovodstvenih sistema i sistema internih kotrola javnog sektora, tako da se i njeni ciljevi razlikuju od ciljeva eksternog revizora javnog sektora, odnosno cijeva Vrhovne revizorske institucije. Međutim, evidencija interne revizije može da pronađe značajno mesto u radu eksterne revizije javnog sektora, odnosno da omogući modifikaciju vrste i vremena eksterne revizije, kao i smanjenja nivoa postupaka eksternog revizora, iako nikada ne moze da ih zameni u potpunosti. To je zbog samih zadataka interne revizije javnog sektora po kojima interna revizija:

- pregleda računovodstveni sistem i sistem interne kontrole budžetske institucije,
- ispituje finansijske i poslovne informacije,
- pregleda ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovanja javnog sektora,
- obavlja nefinansijske kontrole i
- pregleda usaglašenost sa zakonima, regulativom i ostalim internim dokumentima.

Revizor ima obavezu da ispita da li je interna revizija budžetskih institucija i javnog sektora u celini korisna za njegov rad ili nije pre nego što upotrebi izveštaj interne revizije u svrhe vršenja eksterne revizije. To čini ocenjujući njene sledeće funkcije:

- Organizacioni status – ocenjuje se status interne revizije u okviru budžetske institucije i javnog sektora i, u zavisnosti od toga, njena objektivnost.
- Delokrug rada – ocenjuje se da li menadžment budžetske institucije i javnog sektora postupa po preporukama interne revizije.
- Stručnu kompetentnost – ocenjuje se da li su zaposlena lica u internoj reviziji obučena, iskusna i profesionalna.
- Dužnu profesionalnu pažnju – ocenjuje se da li je interna revizija pravilno planirana, nadgledana i dokumentovana.

Posebno se obraća pažnja:

- da li su doneti zaključci interne revizije potkrepljeni zadovoljavajućim revizorskim dokazima,
- da li su izveštaji interne revizije konzistentni sa rezultatima izvršenog rada i
- da li su izuzeci ili neuobičajena pitanja pravilno razrešeni od strane interne revizije.

U slučaju pozitivno ocenjenog rada interne revizije od strane revizora javnog sektora, on će se osloniti na dostupne materijale. Međutim, ukoliko oceni da rad interne revizije ne može da bude od koristi, eksternu reviziju će obaviti ne razmatrajući izveštaje interne revizije.

Pored revizora javnog sektora, ostavlja se mogućnost korišćena usluga eksperata, tj. rezultata njihovog rada, pri čemu se za eksperte smatraju lica, ili firme koje poseduju neophodne, posebne veštine, kao i znanja i iskustvo u određenoj oblasti koja deluje van oblasti revizije i računovodstva javnog sektora.

To znači da glavni revizor javnog sektora može da koristi rad eksperta u slučajevima kada je za reviziju potrebno:[38]

- izvršiti procenu sredstava (npr. objekata, zemljišta, dragocenosti i sl.),
- kvantifikovati iznose korišćenjem specijalizovanih tehnika ili metoda koje sam revizor javnog sektora ne koristi,
- utvrditi stepen završenih poslova ili poslova čije je izvršenje u toku,
- dobiti mišljenje pravnika u vezi sa ugovorima, aktima i propisima i sl.

Revizor javnog sektora, pre upotrebe rezultata rada eksperata, treba da oceni njegovu kompetentnost i objektivnost, kao i da obezbedi zadovoljavajući dokaz da je delokrug rada eksperta odgavarajući za svrhe revizije javnog sektora.

Glavni revizor može da izda izveštaj sa pozivom na rezultate rada eksperta ukoliko pozitivno oceni njegov rad, kompetentnost i objektivnost, i obezbedi dokaze o tome. U suprotnom, obavezno je razrešiti sporna pitanja i nakon toga se opredeliti za jednu od sledećih mogućnosti:

- primeniti dodatne postupke,
- angažovati drugog eksperta, ili
- modifikovati mišljenje o samom revizorskom izveštaju.

[38] Prema: *ISA 620 – Korišćenje rezultata rada eksperata, Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str. 210.

6.7. REVIZORSKI DOKAZ U REALIZACIJI KONCEPTA EFEKTIVNOSTI I EFIKASNOSTI U POSTUPKU OBAVLJANJA REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Od revizora se zahteva merodavan, relevantan i pouzdan dokaz koji će opravdati njegove procene i zaključke, što čini suštinu finansijske revizije javnog sektora. Kada je u pitanju sadržaj ocena efektivnosti i efikasnosti u budžetskim institucijama potrebno je da budu jednako zastupljeni i naglašeni kako kvalitativni tako i kvantitativni sadržaji, aspekti i dokazi.

U ovome radu dokaze definišemo na sledeći način: „Dokazi su dokumenta i informacije koje u toku procesa revizije revizor treba da prikupi kako bi njegovo mišljenje bilo verodostojno i argumentovano.“[39]

To znači da je svrha dokaza da potvrdi da li je revizorova hipoteza istinita, odnosno da sa razumnim stepenom sigurnosti potvrdi:

- da li je finansijski izveštaj istinit,
- da li je finansijski izveštaj pogrešan ili
- da li je nemoguće izvršiti potvrđivanje istinitosti finansijskog izveštaja,
- kakav je status relevantnosti i korisnosti kao faktora efektivnosti i efikasnosti.

Revizorski dokaz se pribavlja na osnovu:

1) revizorskih provera funkcionisanja internih kontrola i
2) sprovođenja suštinskih testova ili mini-pilot istraživanja.

Pribavljanje revizorskog dokaza na osnovu *provere funkcionisanja sistema internih kontrola* obavezuje revizora da proveri strukturu i sadržaj računovodstvenog sistema i strukturu sistema internih kontrola u zadatoj budžetskoj instituciji. On treba da utvrdi da li su struktuirani i postavljeni na način pogodan za sprečavanje ili otkrivanje materijalno značajnih pogrešnih iskaza. Osim toga treba da proveri njihovo funkcionisanje, to jest da utvrdi da li sistemi funkcionišu efikasno i da li funkcionišu u toku celog posmatranog perioda.

Za proveru funkcionisanja sistema kontrola, revizor će upotrebiti materijalne kontrolne testove:

a) koji su dizajnirani da obezbede dokaze koji se koriste za procenu rizika kontrole. To su:

   - upitnici rukovodstvu,
   - inspekcija dokumenata i

[39] Andrić, M., *Revizija računovodstvenih iskaza*, Ekonomski fakultet, Subotica, 2002, str.114.

- posmatranje zaposlenih pri radu.

b) koji su usmereni na politike i procedure strukture interne kontrole, na konzistentnost primene i na stav onih koji ih primenjuju.

c) Pribavljanje revizorskog dokaza pomoću *testova* za cilj ima potkrepljivanje tvrdnji u finansijskim izveštajima, koje su eksplicitno ili implicitno date izjave rukovodstva i sastavni su deo finansijskog izveštaja.

Uobičajeno je da se testira:[40]

- postojanje – provera da li sredstvo ili obaveza postoji na određeni dan,
- prava i obaveze – provera da li sredstvo ili obaveza pripada entitetu javnog sektora na određeni dan,
- nastanak – provera da li su poslovne promene ili događaji nastali u periodu koji obuhvata finansijski izveštaj,
- sveobuhvatnost – provera da li su sredstva, obaveze, poslovne promene i događaji proknjiženi,
- iskazivanje vrednosti – provera da li su sva sredstva i obaveze proknjiženi po odgovarajućoj vrednosti koja se prenosi u naredni period,
- odmeravanje – provera da li su poslovne promene ili događaji proknjiženi u ispravnom iznosu, a prihodi i rashodi alocirani na ispravan period,
- prezentacija i obelodanjivanje – provera da li je pozicija obelodanjena, klasifikovana i opisana u skladu sa promenljivim okvirom za finansijsko izveštavanje,
- pokazatelji procesa koji pomažu proceni efikasnosti,
- merenje rezultata koji se odnose na efektivnost.

Dokazi se prikupljaju na osnovu revizorskih testova koji moraju biti kvalitetno dizajnirani. Slab test može da rezultira nepouzdanim i pogrešnim zaključcima, odnosno nerelevantnim i nepouzdanim dokazima. Najčešće se primenjuju testovi prikazani na narednom prikazu, odnosno:

a) testovi transakcija – koji omogućavaju da se otkrije nepravilnost i greška u pojedinačnom poslovnom događaju,
b) testovi salda – koji su usmereni na pojedinačne iznose računa biznisa. To znači da se testovima salda potvrđuje tačnost ili otkriva greška na pojedinačnim računima,
c) analitičke procedure – kojima se upoređuju tekući podaci perioda, kao i podaci ostvarenog sa podacima planiranog, i

[40] Prema: *ISA 500 – Revizijski dokaz, Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998, str.132-135.

d) analitičke procedure efektivnosti i efikasnosti.

Podloga za ocenu stepena kontrolnog rizika sastoji se od dovoljnosti i adekvatnosti dokaza, koje pribavlja i sagledava revizor, bilo da se oni pribavljaju proverama funkcionisanja internih kontrola ili sprovođenjem različitih revizorskih testova.

Adekvatnost je merilo kredibiliteta revizorskog dokaza, odnosno njegovog značaja u odnosu na konkretnu tvrdnju i merilo njegove pouzdanosti, dok je dovoljnost merilo obima pribavljenih dokaza.

Revizor je obavezan da svoje tvrdnje argumentuje pouzdanim dokazom, što nije lako, jer pouzdanost dokaza zavisi od konkretne okolnosti i pod uticajem izvora revizorskog dokaza. Zato se u praksi za procenu pouzdanosti dokaza razmatra da li je dokaz pribavljen iz eksternih ili internih izvora, direktno ili indirektno, pismeno ili usmeno. Najpouzdaniji je dokaz pribavljen iz eksternih izvora, pismenim putem, direktno. Smatra se, ipak, da je revizorski dokaz ubedljiv ako su delovi dokaza iz različitih izvora i različitih perioda konzistentnosti.

Pouzdanost dokaza zavisi i od postupka prikupljanja, tj. od toga da li je dokaz prikupljen:[41]

- inspekcijom – ispitivanjem evidencija sa stanovništa formalne i materijalne ispravnosti,
- posmatranjem – nadgledanjem postupaka koje klijent obavlja,
- potvrđivanjem – pribavljanjem informacija od strane drugih lica,
- računskom kontrolom – proverom tačnosti podataka u izvornim dokumentima,
- analitičkim postupcima – analizom pokazatelja i njihove konzistentnosti sa drugim informacijama,
- fizičkom proverom – kontrolom obavljenom brojanjem koja daje dokaz o postojanju, ili
- upitnicima – koje popunjavaju zaposleni u entitetu javnog sektora.

Nivo pouzdanosti dokaza je visok u slučajevima kada je dokaz dobijen fizičkom proverom i računskom kontrolom. Međutim, nivo pouzdanosti u odnosu na takve dokaze opada u slučajevima kada je dokaz pribavljen potvrđivanjem, inspekcijom ili analitičkim procedurama, ali i pored toga je pouzdaniji u odnosu na onaj koji je pribavljen upitnikom ili posmatranjem.

Revizor najpre treba da uzme u obzir propisani zakonski okvir, ili druge propise, uredbe, odnosno direktive, koje su relevantne za tu oblast, kao i specijalne revizorske zahteve, prilikom određivanja da li je dokaz zadovoljavajući, a nakon primene tih ograničenja na svoje prosuđivanje treba da primeni koncept efikasnosti i efektivnosti i druga merila za uvrđivanje pouzdanosti dokaza, odnosno zadovoljnosti njime.

[41] www.rrv.se

6.8. DOKUMENTOVANJE KAO FAKTOR KONCEPTA EFEKTIVNOSTI I EFIKASNOSTI U POSTUPKU OBAVLJANJA REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Revizori su obavezni da dokumentuju revizorski dokaz, jer takva dokumentacija:[42]

- potvrđuje revizorsko mišljenje,
- povećava uspešnost i delotvornost revizije,
- služi kao izvor informacija za sastavljanje revizorskog izveštaja,
- služi kao dokaz da je revizor poštovao revizorske standarde,
- olakšava planiranje i nadzor,
- pomaže profesionalnom razvoju revizora,
- dokazuje da je posao revizije zadovoljavajuće obavljen i
- pruža dokaz o obavljenom radu u slučajevima da se revizor ubuduće poziva na taj rad.

Vodeći računa da budu zadovoljene sve okolnosti i potrebe revizora u vezi sa svakom pojedinačnom revizijom, revizor sam osmišljava i organizuje dokumentaciju jer oblik i sadržaj dokumentacije nije propisan, već je revizor dodeljuje na osnovu:

- prirode angažmana,
- forme izveštaja o obavljenoj reviziji javnog sektora,
- prirode kompleksnosti posla revidiranog konceptom efikasnosti i efektivnosti,
- prirode i stanja računovodstvenog sistema internih kontrola revidirane budžetske institucije i
- potrebe u konkretnim uslovima.

Sadržaj i oblik dokumentacije koja potkrepljuje revizorski dokaz odražava stepen revizorove profesionalnosti, iskustva i znanja.

Praksa je da revizor prikupi dokumentaciju koja se odnosi na:

- zakonski okvir u kojem posluje entitet javnog sektora,
- internu regulativu kojom se određuje poslovanje javnog sektora,
- ugovore i zapisnike,
- opšte informacije o samom entitetu,
- dokaz o planiranju revizije,
- dokaz o revizorovom razumevanju računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola date budžetske institucije,
- dokaze o proceni rizika,

[42] www.intosai.org

- dokaze o reviziji procene rizika,
- dokaze o sagledavanju rada interne revizije,
- analize poslovanja revidiranog entiteta,
- analize značajnih koeficijenata trendova,
- evidenciju o prirodi, vremenu i obimu revizorskih postupaka,
- dokaze o sagledavanju rada drugog revizora,
- prepisku sa drugim revidiranim entitetom,
- mišljenje parlamenta,
- zaključke revizora,
- finansijske izveštaje revidiranog entiteta javnog sektora,
- dokaze o efikasnosti i efektivnosti,
- izveštaj revizora i slično.

Obim dokumentacije koju će revizor prikupiti u svoj radni dosije je pitanje profesionalnog prosuđivanja, zato što nije neophodno niti moguće dokumentovati svako pitanje koje revizor razmatra. U tu dokumentaciju mogu i parlament i vlada imati uvid, ali je ne mogu koristiti kao zamenu za svoju računovodstvenu evidenciju.

Revizor ima obavezu da sačuva određene informacije za koje je zakonom naloženo da imaju karakter "poslovne tajne", to jest da ih ne obelodani javnosti. Međutim, revizor može da ih obelodani u skladu sa potrebama prakse i u skladu sa zakonskim i profesionalnim zahtevima, u slučaju da su dokumentovane informacije van obaveze „čuvanja poslovne tajne". Iz toga proizlazi da se moraju uspostaviti odgovarajući postupci za obezbeđenje i čuvanje dokumentacije revizora.

Samo ukoliko je revizorska dokumentacija potpuna, odnosno kada je revizorski dosije u skladu sa propisanim standardom revizije, revizor može da izvede validan zaključak i da ga obelodani u svom izveštaju o obavljenoj reviziji entiteta javnog sektora.

Adekvatna dokumentacija je takođe važna zbog preispitivanja dokumenata, nadzora nad revizorskim osobljem i osiguranjem kvaliteta, odnosno ona:

a) omogućava Vrhovnoj revizorskoj instituciji da:
   - utvrdi da li su ostvareni ciljevi revizije,
   - se osigura da je delegiran rad obavljen na propisani način,
   - proceni ocene do kojih je revizor došao u toku revizije i utvrdi oblasti gde bi mogao da bude neophodan dodatni rad radi prikupljanja dokaza potrebnih za sastavljanje zaključaka ili davanje preporuka, i
   - izvrši preispitivanje revizorskih radnih dokumenata nadzor revizorskog osoblja na efikasniji i efektivniji način.

b) obezbeđuje osnov za vršenje nezavisnih revizija u cilju osiguranja kvaliteta.

7. REVIZIJA SAGLASNOSTI U JAVNOM SEKTORU

Pored klasičnog pregleda tačnosti finansijskih izveštaja, finansijska revizija javnog sektora podrazumeva i reviziju saglasnosti. Revizija saglasnosti predstavlja samo dodatnu dimenziju finansijske revizije javnog sektora, odnosno reviziju usaglašenosti poslovanja sa poslovanjem u celom javnom sektoru, odnosno sa važećim zakonima i ostalom zakonskom regulativom.

Kako praksa pokazuje, revizor javnog sektora treba da primeni integrisani revizorski pristup koji pokriva i reviziju finansijskih izveštaja i reviziju saglasnosti, kad god je to moguće.

Proces revizije saglasnosti podrazumeva proveru kojom potvrđuje da budžetska institucija svoje finansijske transakcije obavlja u skladu sa:

- zvaničnom zakonskom regulativom,
- ostalim zakonskim propisima,
- parlamentarnim zahtevima, i
- internom regulativom same budžetske institucije.

Preduslov za poslovanje budžetske institucije, koji je u saglasnosti sa zakonom i normativnom regulativom, tiče se principa poštenja, integriteta, izbegavanja ličnog interesa i izbegavanja rasipanja javnog novca. Sve je to ugrađeno u celinu koncepta merenja uspešnosti, a posebno koncepata efektivnosti i efikasnosti. Revizor, pre ocene saglasnosti poslovanja javnog sektora sa zakonom, ocenjuje sve navedene elemente koji se u praksi nazivaju ocena prikladnosti. Ukoliko je prikladnost ocenjena pozitivno, pristupa se reviziji saglasnosti.

Reviziju saglasnosti revizor obavlja u skladu sa važećim standardima revizije za javni sektor i standardima kvalitativne kontrole. Proces revizije se zasniva na tri koraka:[43]

1) revizor se upoznaje sa zakonskim okvirom po kojem budžetska institucija obavlja svoje poslovanje,
2) sprovodi testove kojima utvrđuje saglasnost i
3) donosi zaključak i sačinjava izveštaj o reviziji saglasnosti.

[43] Prema: *Practice Note 10: Audit of financial statements of public sector bodies in the United Kingdom (revised), Consultation draft, The auditing practices board,* June 2005.

U sprovođenju koncepta efektivnosti i efikasnosti u postupku obavljanja revizije u budžetskim institucijama ovaj proces se iskazuje na sledeći način:

1) Prvi korak u izvođenju revizije saglasnosti je upoznavanje i razumevanje zakonskog okvira po kom entitet javnog sektora obavlja svoje poslovanje i potrebno ga je sprovesti kako bi se omogućilo identifikovanje poslovnih događaja i učinjenih transakcija koje možda imaju materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje, uspešnost i efektivnost odnosno efikasnost.

Ako je reč o složenim zakonskim normama, budžetska institucija sačinjava interna pravila i procedure, odnosno kompleksne zakone prevodi u više internih pravila i procedura koje su, takođe, predmet razmatranja revizora.

Revidirana budžetska institucija snosi odgovornost za obezbeđivanje zakonitosti svog poslovanja, kao i za tačnost podataka predstavljenih u finansijskim izveštajima. Takođe je odgovorna i za prevođenje kompleksnih zakona u interne procedure i pravila, kao i za nadgledanje sprovođenja istih.

Revizor snosi odgovornost za ocenu koju iznosi po pitanju primene zakona u revidiranoj budžetskoj instituciji, zbog čega se nikada apsolutno ne oslanja na interna pravila i procedure koje je propisala sama budžetska institucija na osnovu sopstvenog razumevanja važećeg zakonskog okvira. To znači da revizorovo mišljenje mora da bude bazirano na evidenciji koja je u skladu sa važećom zakonskom regulativom, a ne sa onom koja je proizvod razumevanja revidirane budžetske institucije. U tu svrhu revizor sprovodi testove kontrole i testove primene postojećih procedura, a u slučaju kompleksnih zakona mora da proveri i proces njihovog prevođenja u operativne procedure i pravila koja definišu finansijske transakcije budžetske institucije.

Radi što boljeg upoznavanja normativnog okvira po kome budžetska institucija obavlja svoje poslovanje, i razumevanja istog, revizor može da upotrebi i izveštaje interne kontrole kao i interne revizije ove institucije, s tim da prvo proveri njihovu tačnost. On je u obavezi, da pre kontrole zakonitosti tj. pre revizije saglasnosti, razmotri sistem i procedure koje je budžetska institucija projektovala kako bi obezbedila saglasnost svojih transakcija sa važećim zakonskim okvirom.

2) Sledeći korak u reviziji saglasnosti jeste testiranje saglasnosti. Predstavlja način kojim se utvrđuje da li su sve načinjene transakcije prihoda i rashoda u skladu sa propisanim zakonskim okvirom, a podrazumeva sledeće aktivnosti:

- procenu materijalnosti,
- procenu revizorskog rizika,
- primenu revizorske procedure,
- primenu analitičke procedure,
- utvrđivanje usaglašenosti sa direktivama EU,

- utvrđivanje zakonitosti prihoda i rashoda,
- otkrivanje zakonitosti,
- dokumentovanje saglasnosti sa zakonima,
- upotrebljavanje rada drugih revizora (interne revizije i drugih eksperata) , i
- obezbeđivanje zakonskih izveštaja.

Procena materijalnosti obavezuje revizora da obezbedi dovoljno prikladne evidencije kojom potkrepljuje sopstveno mišljenje o transakcijama prihoda i rashoda koje je javni sektor tj. budžetska institucija načinila. U reviziji saglasnosti, revizor javnog sektora utvrđuje materijalnost kao kvalitativnu karakteristiku koja obuhvata saglasnost sa zahtevima državnih organa, zakonima i javnim interesom, dok se kod revizije finansijskih izveštaja utvrđuje materijalnost za kvantitativne (vrednosne) stavke u finansijskim izveštajima. Shodno tome, revizorska procena materijalnosti uključuje i kvantitativno i kvalitativno razmatranje, a utiče kako na revizorski plan kojim se planira revizorski posao utvrđivanja saglasnosti, tako i na revizorske procene i izveštaje o rezultatima rada.

Procena rizika se, kao i u reviziji finansijskih izveštaja, odnosi na procenu inherentnog i kontrolnog rizika.

Inherentni rizik je rizik od mogućnosti da će se pojaviti 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.

Tabela 6. Rizici revizije saglasnosti i moguće procedure za ocenu rizika

RIZIK	OPIS	PROCEDURE
Kompleksnost zakona	Što je zakonska regulativa kompleksnija, veća je mogućnost greške, što se odgađa zbog: 1. pogrešnog razumevanja, 2. pogrešnog tumačenja, ili 3. pogrešne primene zakona.	Formalne procedure za prevođenje zakonskih obaveza u operativne instrukcije. Formalni kontrolni plan, prpreman i nadgledan od strane menadžmenta budžetske institucije. Pregled šema kontrolnog plana i operativnih procedura od strane interne revizije ili nekih drugih nezavisnih revizija.
Novi zakoni	Novi zakoni mogu da zahtevaju uvođenje novih administrativnih i kontrolnih procedura, što može da rezultira greškom u činu definisanja ili sprovođenja zahtevanih kontrola.	Kontrole identifikuju uključivanje formalnih procedura za prevođenje zakonskih zahteva u interna pravila. Formalni kontrolni plan i nezavisni pregledi operatvnih instrukcija kao i kontrolni planovi, predstavljaju procedure koje se primenjuju za praćenje novih zakona.
Prihvatanje usluga i programa preko trećeg lica	Kada se preko tr. lica dostavlja i implementira program, postoji direktna kontrola o njegovoj primeni koju sprovode agenti tr. lica.	Formalno slaganje između budžetske institucije i agenta je definisano kontrolnim procedurama koje se primenjuju za administrativne usluge. Menadžment kontrola i praćenje aktivnosti od strane trećeg lica. Inspekciska poseta interne revizije trećeg lica zbog pregleda sistema i procedura, uključujući procenu saglasnosti sa zakonom.

		Nezavisna sertifikacija prihoda i rashoda od strane revizora trećeg lica.
Nastali prihodi i rashodi koji su ostvareni na osnovama zakonski obelodanjenih zahteva	Budžetske institucije mogu da potvrde saglasnost sa odlukama koje mogu da budu ograničene. Npr. specifični prihodi koji nastaju kao poklon, a nisu predmet revizorske procene.	Uspostavljanje kriterijuma za stvaranje zahteva, jasno postavljanje instrukcija za identifikovanje odstupanja od postavljenih pravila. Standardni zahtevi za revizorsku dokumentaciju koja će predstavljati dokaz revizora mogu da budu osporeni zbog potrebe podržavanja novih zakona. Fizička inspekcija za potvrđivanje saglasnosti. Procedure za procenu finansijskog stanja i za snimanje kontinuirane solventnosti. Nezavisna sertifikacija od strane nezavisnog revizora.

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

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.

Osnovna svrha testova kontrole jeste da procene da li je inherentni rizik materijalnih grešaka visok, odnosno da identifikuju specifične rizike revizije saglasnosti sa zakonom.

Objekat stvarne revizorske procedure uobičajeno podrazumeva reviziju rashoda, tj. konstatuovanje da li su rashodi javnog sektora načinjeni u saglasnosti sa zakonom i da li je postignut traženi cilj testova kontrole pri proceni inherentnog rizika. Tim putem se takođe proverava da li je revizorska evidencija sakupljena na osnovu testova kontrole u skladu sa zakonom i zakonskom regulativom.

Zbog povezanosti inherentnog rizika i revizorskih procedura, korisno je paralelno sagledati vrste rizika u reviziji saglasnosti i vrste kontrolnih testova i procedura koji se mogu primeniti za njegovu ocenu.

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

Zakonitosti prihoda i rashoda podrazumevaju 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. Tako u slučajevima kada je uočena neusaglašenost sa zakonom i zakonskom regulativom, revizor neće prekinuti revizorski proces, već će zahtevati od menadžmenta revidirane budžetske institucije da sastavi poseban izveštaj o saglasnosti, čime će dobiti novi materijal na osnovu čega će razmotriti nastale materijalno pogrešne iznose.

Dokumentovanje saglasnosti sa zakonima predstavlja revizorsku evidenciju koja se pribavlja iz testova kontrole i primenjenih procedura revizora. Međutim, postoje slučajevi kada direktna dokumentacija nije dostupna revizoru, pa revizor zahteva dodatne izveštaje kojima će se potvrditi obezbeđena zakonitost u period revizije. Takvi izveštaji ne spadaju u domen revizorske odgovornosti, jer on odgovara samo za navode o oceni saglasnosti koje navodi u svom mišljenju izraženom u revizorskom izveštaju.

Upotreba rada drugih revizora koristi se u slučajevima da se:

- konsoliduju ili spajaju izveštaji više budžetskih institucija,
- obezbeđuju specifični prihodi i
- primaju usluge od uslužnih organizacija.

Moguće je upotrebiti, na identičan način kao i u reviziji finansijskih izveštaja budžetske institucije, i rad interne revizije i drugih eksperata.

4) Jedna od poslednjih aktivnosti koja obavezuje revizora budžetske institucije u procesu revizije saglasnosti jeste donošenje zaključka i sačinjavanje izveštaja u kojem izražava mišljenje da li su učinjene i obelodanjene transakcije u saglasnosti sa zakonima i zakonskom regulativom. Uporedo sa tim, on mora da podnese izveštaj i o pitanjima kao što su neodgovarajući sistemi kontrole i nezakonite radnje i greške.

*

* *

Mišljenje revizora o saglasnosti se najčešće izražava u pisanoj formi, u vidu posebnog izveštaja, ali može biti i u okviru izveštaja o finansijskoj i drugoj reviziji javnog sektora.

U zavisnosti od toga da li postoji saglasnost, ili ne, između revidiranih transakcija i važećih zakona, zavisi i da li će revizor izraziti pozitivno, ili negativno mišljenje.

U slučajevima da ne postoji saglasnost sa zakonima i zakonskom regulativom, kao i u slučajevima kada postoji sumnja o neusaglašenosti, revizor razmatra sve implikacije finansijskih izveštaja javnog sektora. To podrazumeva ponovno razmatranje procenjenog rizika revizije, razmatranje kontrola u odnosu na izraženu materijalnost, ali i ponovno razmatranje stepena poverenja revizora u okruženje entiteta javnog sektora i u njegov menadžment. Najbolji način za to ponovno razmatranje jeste primena dodatnih testova kojima će se ponovo testirati "sumnjive" transakcije.

U situaciji otkrivanja neusaglašenosti, revizor zahteva da menadžment budžetske institucije preduzme korektivne mere za njihovo otklanjanje. Ukoliko nije moguće preduzeti korektivne akcije, revizor će od revidirane institucije zahtevati dodatne izveštaje o saglasnosti sa zakonima i zakonskom regulativom, uz puno pravo da takve izveštaje zahteva i od parlamenta i od drugih entiteta koji predstavljaju treća lica, ali jesu učesnici u transakcijama koje se preispituju.

Revizor je u obavezi da izrazi negativno, ili kvalifikovano mišljenje o preduzetoj reviziji saglasnosti, ukoliko i pored svega navedenog 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 – naravno, u skladu sa svim pravilima koja važe za obelodanjivanje kriminalnih radnji i grešaka.

Ukoliko postoje slučajevi gde nedostaci utiču na sopstvene postupke revidirane budžetske institucije, ali i u onim slučajevima gde utiču na rad, tj. aktivnost drugih entiteta, zahteva se izrada dodatnih izveštaja, što predstavlja čestu pojavu u reviziji saglasnosti, a što je karakteristično za one slučajeve gde postoje nedostaci u internim kontrolama.

Pored ocene revizora, koja je od presudnog značaja za proces revizije budžetske institucije, kritike, preporuke, sugestije i zaključci se mogu, takođe, izraziti i u drugim izveštajima, a sve u cilju daljeg boljeg poslovanja entiteta javnog sektora.

8. REVIZIJA PRAVILNOSTI JAVNOG SEKTORA

U prethodnom delu rada definisali smo elemente teorije revizije javnog sektora sa posebnim naglaskom na savremene koncepte revizije javnog sektora i zaključili da su svi oni relevantni za reviziju pravilnosti, kao jedan od dva glavna oblika revizije koji se sprovode u javnom sektoru. U ovom delu rada istaživanja su usmerena na implementaciju bazičnih koncepata revizije u reviziji pravilnosti, posmatranih kroz glavne faze opšteg modela procesa revizije pravilnosti javnog sektora. U svakoj od faza revizije pravilnosti dominantan značaj ima neki od koncepata revizije. Neki koncepti se protežu tokom celog procesa revizije i zbog toga su takvi slučajevi naglašeni u daljem tekstu.

Pre svega treba razmotriti predmet, cilj i karakteristike revizije pravilnosti i, u okviru uvoda u proces revizije pravilnosti, utvrditi opšti model procesa revizije.

8.1. PREDMET, CILJEVI I KARAKTERISTIKE REVIZIJE PRAVILNOSTI

Predmet revizije pravilnosti javnog sektora su finansijski izveštaji entiteta javnog sektora i regularnost transakcija o kojima ti izveštaji informišu. Regularnost podrazumeva usaglašenost transakcija sa zakonima i propisima, a u literaturi se mogu pronaći i termini kao što su podudarnost, zakonitost, legalnost, saglasnost i dr. U stvari, radi se o reviziji pravilnosti javnog sektora koja obuhvata reviziju finansijskih izveštaja i reviziju usaglašenosti.

Revizija se sprovodi s ciljem utvrđivanja realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja i usaglašenosti vezanih transakcija sa zakonima i propisima.

Kriterijumi na osnovu kojih se prosuđuje objektivnost i istinitost finansiiskih izveštaja su odgovarajuća računovodstvena načela i standardi za javni sektor44, računovodstveni propisi (npr. Zakon o računovodstvu i finansijskom izveštavanju), kao i usvojene računovodstvene politike entiteta kod kojeg se obavlja revizija finansijskih izveštaja.

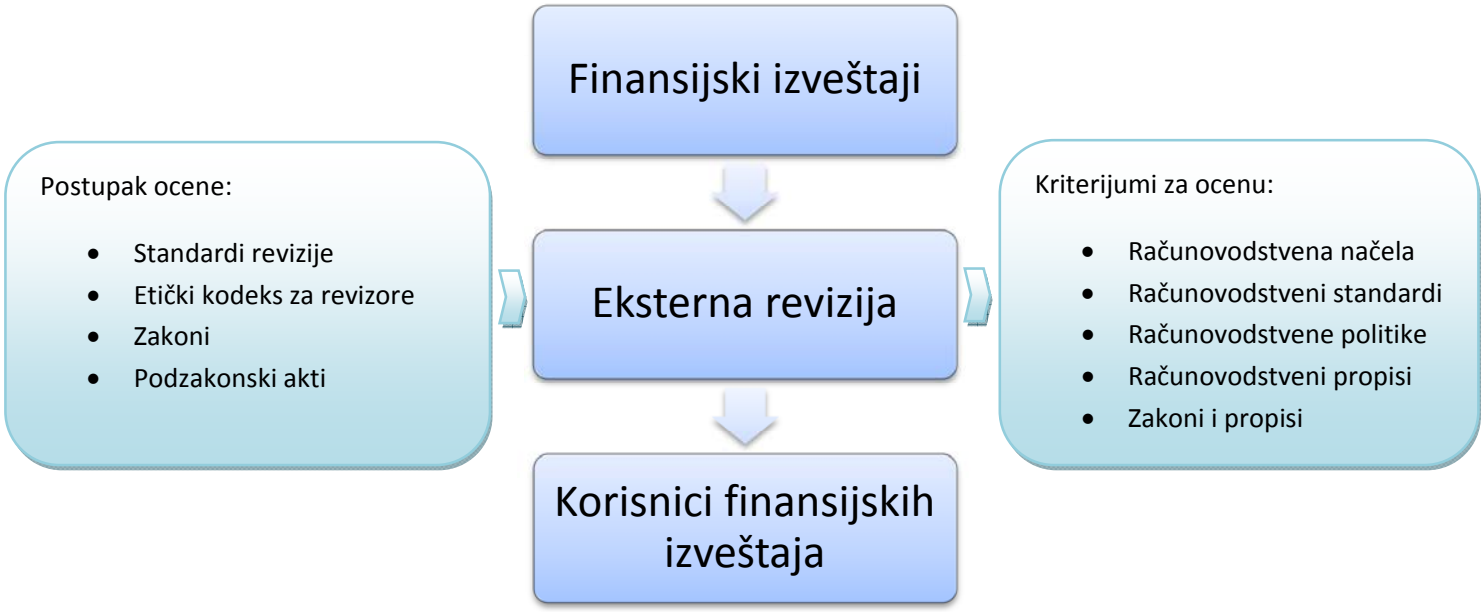
Kriterijumi za prosuđivanje regularnosti transakcija su zakoni i propisi koji su relevantni za delovanje entiteta javnog sektora koji je subjekt revizije. Radi se o velikom broju zakona među kojima najvažnije mesto imaju Zakon o budžetu i zakoni koji regulišu finansiranje entiteta javnog sektora, kao i različiti podzakonski akti kojima Vlada ili Ministarstvo finansija detaljnije reguliše oblast javnih finansija i uopšte upotrebu javnih sredstava.

Ukoliko su finansijski izveštaji i vezane transakcije usklađeni sa ovim kriterijumima, revizor u svom izveštaju može istaći da su finansijski izveštaji realni i objektivni i da su transakcije izvršene u skladu sa zakonima i propisima, što znači da su sredstva utrošena u planirane svrhe.

[44] Misli se na: *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, "Savez računovođa i revizora Srbije i Savez računovođa i revizora Republike Srpske", Beograd-Banja Luka, 2007.

Kvalitet obavljene revizije, a samim tim i kvalitet finansijskih izveštaja koji su namenjeni širokom krugu korisnika, zavisi i od definisanog postupka ocenjivanja usklađenosti tih finansijskih izveštaja (i transakcija) s unapred postavljenim kriterijumima. Taj postupak ocenjivanja usklađenosti definisan je standardima revizije, zakonima i propisima.

Tabela 7. Kriterijumi za ocenu i određivanje postupka ocenjivanja realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja i regularnosti transakcija



Naglašavanje kriterijuma za ocenjivanje realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja veoma je važno i ti kriterijumi se moraju naglasiti u revizorskom izveštaju. To je bitno i zbog činjenice da korisnici izveštaja žele znati šta je korišćeno kao kriterijum za ocenjivanje, zbog toga što različiti kriterijumi mogu uslovljavati i različitu ocenu. Na taj način postupa se u skladu sa konceptom fer prezentacije, prema kojem primena računovodstvenih standarda treba da dovede do fer prezentacije.

Krucijalno mesto u definisanju postupka ocenjivanja realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja pripada revizijskim standardima kao poslednjoj karici između teorije i prakse revizije. U kontekstu postupka značajan je i Etički kodeks za revizore javnog sektora koji sadrži skup pravila ponašanja kojih se revizori moraju pridržavati u svojim postupcima.

Zakonski okvir u kojem deluje subjekt revizije, uključujući i podzakonske akte, zauzima centralno mesto u određivanju postupka regularnosti transakcija o kojima informišu finansijski izveštaji.

Prilikom sprovođenja revizije pravilnosti čiji će se rezultati javno objaviti u revizorskom izveštaju, mora jasno biti istaknuto koji standardi su korišćeni u definisanju postupka revizije, zbog toga što postoji mogućnost pojave razlika između nacionalnih i međunarodnih revizijskih standarda, pa je moguće da finansijski izveštaji budu realni i objektivni po jednim, ali ne i po drugim standardima. Pored toga, isticanjem revizijskih standarda koje su koristili, revizori pokazuju da su ispunili svoj deo odgovornosti vezan za koncept fer prezentacije.

8.2. UVOD U PROCES REVIZIJE PRAVILNOSTI

Savremena revizija pravilnosti obuhvata ne samo reviziju finansijskih izveštaja i usaglašenost transakcija sa zakonima i propisima, već i direktnu ili indirektnu reviziju internih kontrola, reviziju ispravnosti odluka rukovodstva entiteta, usklađenost sa politikama, kao i pravilima ponašanja. Bez obzira na to šta je osnovni cilj revizije, odnosno šta je osnovno što revizor treba da dokaže, proces revizije se sprovodi po unapred definisanoj metodologiji, kako bi revizor mogao da prikupi dovoljno relevantnih dokaza. Dakle, radi se o izuzetno složenom procesu, pa se njegovom obavljanju ne može pristupiti rutinski i površno. Međutim, uzmemo li u obzir činjenicu da su postupci revizije pretežno standardizovani, opasnost od rutinskog i površnog obavljanja posla uvek postoji. Standardi revizije pružaju samo okvir, ali ne i gotova rešenja za konkretno sprovođenje revizije u svakoj situaciji, ostavljajući tako dovoljno prostora za ozbiljnije razmišljanje i profesionalni sud. Dakle, reč je o složenom i celovitom procesu koji je istovremeno, u velikoj meri, subjektivan proces. To znači da ne postoji egzaktna i univerzalna metodologija čija bi primena obezbedila revizorima izražavanje kvalitetnih mišljenja.

Revizija pravilnosti javnog sektora se sprovodi uz primenu Međunarodnih standarda revizije koje je izdao IFAC (MRS) i Međunarodnih standarda vrhovnih institucija za reviziju (ISSAI) koje je izdao INTOSAI. Sam postupak primene standarda neposredno je vezan sa metodologijom koju primenjuju pojedine SAI. Standardi eksplicitno ne propisuju metodologiju, ali se iz njih može videti njena osnovna naznaka. Na primer, ISSAI 300, koji obuhvata područje rada revizije javnog sektora, kaže: „Svrha standarda područja rada je uspostaviti kriterije ili opšti okvir za svrsishodne, sistematske i uravnotežene korake ili akcije koje revizor treba slediti. Ovi koraci i akcije predstavljaju pravila istraživanja koje revizor, kao tragač za dokazima, implementira kako bi ostvario specifične rezultate.“[45]

Standardi podučja rada navedeni u ISSAI 300 su:

a) Revizor treba planirati reviziju na način koji obezbeđuje da je revizija visokog kvaliteta izvršena na ekonomičan, efikasan, efektivan način i pravovremeno;
b) Rad revizijskog osoblja na svakom nivou i fazi revizije treba biti pravilno nadgledan tokom revizije, a radne papire treba da pregleda stariji član revizijskog osoblja;

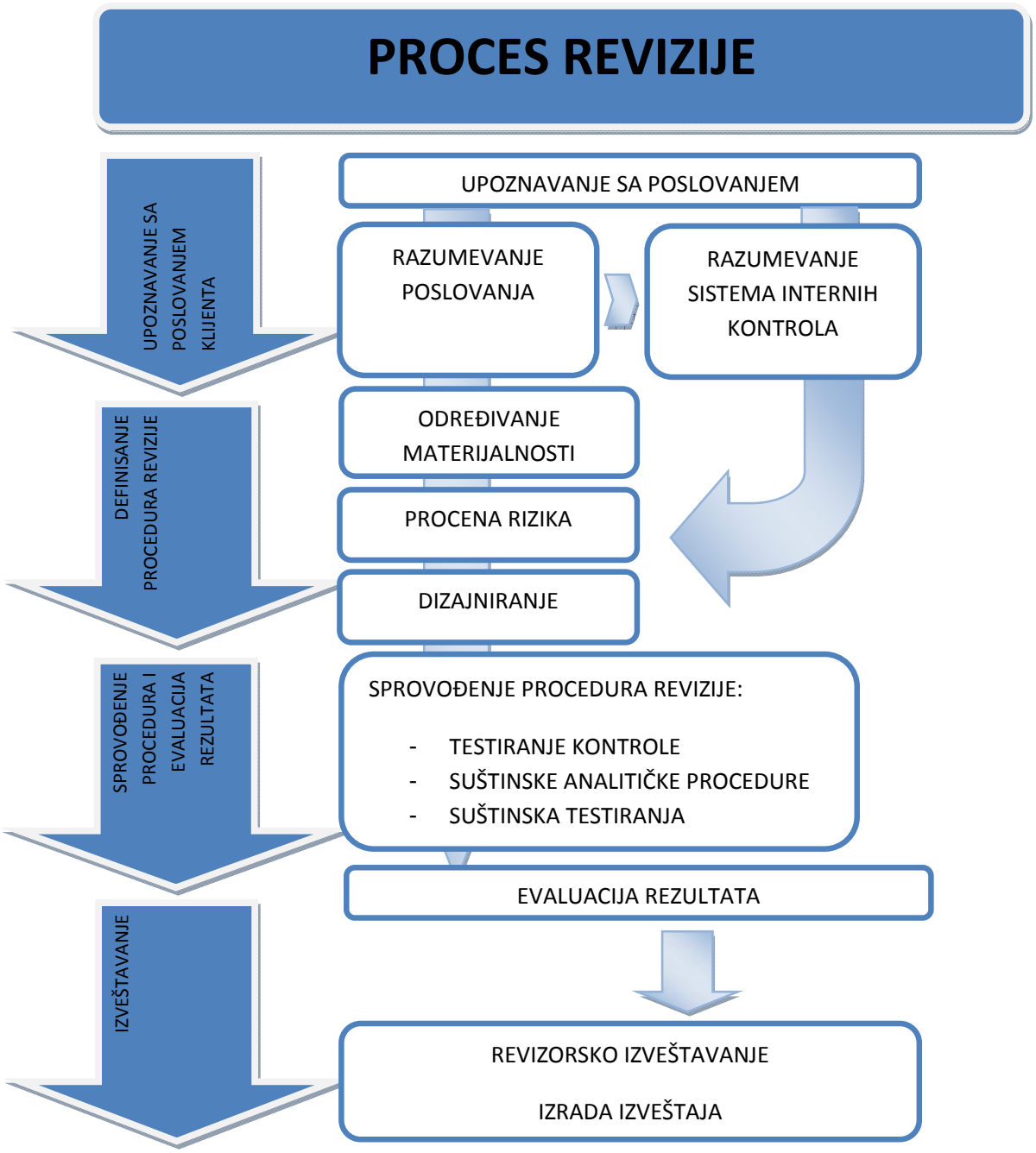
[45] *Code of Ethics and Auditing Standards*, “Auditing Standards Committee”, INTOSAI, str.49

c) Revizor, pri određivanju obima revizije, treba proučiti i evaluirati pouzdanost internih kontrola;
d) Pri sprovođenju revizije pravilnosti, treba testirati usaglašenost sa primenjivim zakonima i propisima. Revizor treba da dizajnira postupke i korake revizije da bi obezbedio razumno uveravanje otkrivanja grešaka, neregularnosti i nelegalnih radnji koje mogu uticati na iznose u finansijskim izveštajima ili na rezultate revizije usaglašenosti;
e) Treba dobiti kompetentan, relevantan i razuman dokaz koji podržava prosuđivanja i zaključke revizora u vezi sa organizacijom, programom, aktivnostima ili funkcijom koja se reviduje;
f) U reviziji pravilnosti i drugim tipovima revizije kada je to primenjivo, revizori vrše analizu finansijskih izveštaja da bi ustanovili da li su oni u skladu sa prihvatljivim standardima finansijskog izveštavanja. Analize trebaju biti izvršene u meri koja će obezbediti racionalnu osnovu za izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima.

Pažljivom analizom ovog standarda, ali i komparacijom sa MRS, može se razumeti da proces revizije pravilnosti implementira savremene koncepte revizije javnog sektora kroz tri faze: **fazu planiranja, fazu izvođenja i fazu izveštavanja**.

Radi se o modelu procesa revizije pravilnosti koji predstavlja neku vrstu najmanjeg zajedničkog sadržaoca. Ono što je bitno napomenuti je da navedene faze revizije ne treba posmatrati odvojeno, što se nažalost često dešava, već da treba naglasiti i dodatno istražiti veze i odnose između pojedinih faza.

Veze između faza je moguće sagledati i na modelu procesa revizije prikazanom u tabeli broj 8 koja sledi:



Na bazi ovog modela, a polazeći od zahteva za racionalnim i svrsishodnim procesom revizije, pokušaćemo definisati integralni pristup u sprovođenju pojedinih faza revizije pravilnosti koji se zasniva na analizi međuzavisnosti i povezanosti ključnih faza procesa revizije.

U najkraćem, s konceptualne tačke gledišta, model kreće od finansijskih izveštaja koji su pripremili entiteti i u kojima je rukovodstvo izrazilo neke tvrdnje, tj. dalo izjave o vrstama i regularnosti transakcija u finansijskim izveštajima i sa njima povezanim računima. Te izjave se mogu odnositi bilo na kompletnost nekog konta, bilo na procenu nekog konta. Posao revizora je da potvrdi izjave uprave.

Da bi to uradio, revizor treba definisati ciljeve revizije koji se mogu posmatrati kao protivteža (u smislu sučeljavanja) izjavama ili tvrdnjama rukovodstva.

Nakon identifikacije računa, klasa transakcija i sa njima povezanih izjava rukovodstva i ciljeva revizije, revizor određuje prirodu, obim i vremenski raspored postupaka revizije koje treba izvršiti. Da bi to uradio, izvršiće analizu rizika za svaku kombinaciju salda računa, vrstu transakcije i ciljeve revizije, odnosno utvrdiće podložnost te kombinacije riziku pogrešnog navoda. Pored toga revizor će morati da utvrdi tačnost s kojom će izvršiti reviziju. Razumno je pretpostaviti da će revizor prihvatiti veću toleranciju prilikom revizije velikog entiteta, nego prilikom revizije malog entiteta. Ovde se zatim postavlja pitanje materijalnosti i dopustivih grešaka u procesu revizije.

Ovakav postupak će pomoći revizoru da odredi obim i način revizije, prikupi i evaluira dokaze i izvede zaključak kako bi mogao izraziti mišljenje ili izdati izveštaj.

8.3. PLANIRANJE REVIZIJE PRAVILNOSTI

Planiranje je proces tokom kojeg se uči i ovladava problemima čiji je rezultat plan koji omogućava da se bavimo poznatim problemima umesto da idemo u neizvesnost.

Svaka ljudska aktivnost koja pretenduje da bude uspešna i da ostvari unapred željeni rezultat zahteva osmišljen i planski pristup koji ima za cilj da koordinira sredstva, vreme i ukupne napore radi ostvarivanja tog rezultata. Proces revizije je tipičan primer ljudske delatnosti koji zahteva upravo takav pristup.

Značaj i neophodnost planiranja naglašen je i u dostupnoj revizijskoj literaturi, što nije iznenađujuće s obzirom na činjenicu da implementacija koncepata revizije počinje u fazi planiranja. Najveći značaj u planiranju revizije pravilnosti imaju koncept dužne profesionalne pažnje, koncept nezavisnosti i koncept razumnog uveravanja, a treba uvek imati na umu i koncepte fer prezentacije i revizijskog dokaza. Shodno tome, važno je da revizor planira reviziju po svojoj savesti, bez uticaja sa strane i da upozna revidovani entitet u meri koja će mu omogućiti da reviziju usmeri na rizična područja u kojima se mogu pojaviti materijalno značajne greške i neregularnosti.

Dakle, revizor uvek mora planirati reviziju vodeći računa o zahtevima pravovremenosti, ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, ali i o drugim zahtevima standarda koji se odnose na obezbeđenje pouzdanih i kvalitetnih izveštaja revizora.

To je moguće postići samo uz uvažavanje koncepta dužne profesionalne pažnje u kojem su upravo sadržani takvi zahtevi. Prema tom konceptu, planiranje revizije pravilnosti treba da obuhvati sledeće aktivnosti:

- Upoznavanje sa subjektom revizije
- Određivanje materijalnosti
- Procenu mogućih grešaka u finansijskim izveštajima
- Podelu subjekta revizije na komponente
- Procenjivanje rizika
- Odabir pristupa reviziji
- Pripremanje plana revizije

Planiranje revizije ima i dodatnu dimenziju koja podrazumeva poštovanje entiteta kod kojeg se vrši revizija i jačanje kredibiliteta institucije za reviziju. To znači da revizija bude planirana tako da se što manje vremena provede u prostorijama revidovanog entiteta i da se u njih dođe sa pripremljenim programima ispitivanja. Tako će se ostaviti više vremena entitetu da se posveti svojim redovnim aktivnostima, a istovremeno će biti pokazana profesionalnost institucije i/ili revizora, čime se automatski jača njen kredibilitet. Naravno i revizija će biti efikasnija.

8.3.1. Upoznavanje sa subjektom revizije

Standardi revizije zahtevaju da revizor stekne razumevanje entiteta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole, u meri dovoljnoj za identifikovanje i procenu rizika postojanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima (bilo usled kriminalne radnje ili greške) u meri neophodnoj za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka.

Drugim rečima, revizor treba poznavati ili upoznati poslovanje entiteta u meri koja je dovoljna da bi mogao identifikovati i razumeti događaje, transakcije i prakse koje, po njegovom sudu, mogu imati značajan uticaj na finansijske izveštaje, na samo ispitivanje ili na revizorski izveštaj.

Poznavanje i razumevanje entiteta podrazumeva opšte razumevanje politika i područja delovanja, organizacione strukture, zakonskog okvira u kojem entitet deluje i detaljnije znanje o načinu na koji entitet vrši svoju misiju.

Opšti cilj je da revizor dobije dovoljno informacija koje će mu omogućiti da proceni entitet i njegovo okruženje, identifikuje i proceni rizike pogrešnog prikazivanja (zbog greške ili prevare) i planira i sprovede revizijske postupke kojima će proveriti da li finansijski izveštaji sadrže pogrešne iskaze i neregularnosti.

Stečeno znanje o revidovanom entitetu treba biti dokumentovano i strukturisano u četiri ključna područja:

- **Spoljno okruženje -** obuhvata poslovno okruženje entiteta, sektor u kojem deluje, političko okruženje, očekivane događaje, odnose sa telima koje finansira, zahteve izveštavanja, organizacionu strukturu, interes parlamenta i dr.
- **Zakonski okvir** - pokriva sve zakone i podzakonske akte relevantne za poslovanje revidovanog entiteta uključujući one koje donose Parlament, Vlada ili Ministarstvo finansija.
- **Opšte kontrolno okruženje** - odnosi sa na opšte kontrolne faktore koji su kategorisani kao: organizacija entiteta, obaveze i odgovornosti, integritet i etičke vrednosti, procedure procene rizika i sisteme kontrole i nadzora. Dobijene informacije će takođe uključiti delegiranje ovlašćenja i odgovornosti menadžmenta i osoblja, postojanje kodeksa ponašanja, stav prema finansijskom izveštavanju, postavljanje ciljeva za značajne aktivnosti i efektivno planiranje i budžetiranje.
- **Analiza podataka** - obuhvata analitičke postupke koji se sprovode u fazi planiranja koji pomažu revizoru da bolje razume poslovanje entiteta i informiše se o procedurama procene rizika.

8.3.2. Definisanje materijalnosti

Cilj revizije je da omogući revizoru izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima. Međutim, revizor ne može formirati mišljenje o finansijskim izveštajima bez razmatranja materijalnosti. Finansijski izveštaji retko mogu biti apsolutno tačni i prihvata se postojanje određenog stepena tolerancije. Ta tolerancija se naziva **materijalnost** i *Međunarodni standardi revizije* je definišu na sledeći način: "lzostavljanja ili netačna prikazivanja stavki su materijalno značajna ako mogu, pojedinačno ili kolektivno, uticati na odluke ili procene korisnika na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalni značaj zavisi od prirode greške, veličine izostavljanja ili netačnog prikazivanja u datim okolnostima. Priroda ili veličina stavke, ili kombinacija obe, mogu biti odlučujući faktor."[46]

Prilikom odlučivanja o tome da li je neka stvar materijalna, treba imati na umu korisnike finansijskih izveštaja. Revizor treba u sklopu dela planiranja koje se odnosi na razumevanje klijenta da pažljivo razmotri ko su ključni korisnici izveštaja, kao i stepen i prirodu njihovog interesa. Korisnici finansijskih i revizorskih izveštaja javnog sektora uključuju Parlament, Ministarstvo finansija, novinare, donatore, sponzore, civilno društvo, širu javnost i druge koji posluju sa telima javne administracije.

Prilikom odabira revizijskih postupaka za koje smatra da će smanjiti rizik izražavanja pogrešnog mišljenja na prihvatljivo nizak nivo, revizoru pomaže procena materijalnosti. Materijalnost i rizik su međusobno povezani iz razloga što su to dva glavna faktora koja

[46] Misli se na: *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, "Savez računovođa i revizora Srbije i Savez računovođa i revizora Republike Srpske", Beograd-Banja Luka, 2007., str. 33

određuju prirodu i obim revizijskih postupaka koje treba sprovesti. Međutim, važno je napomenuti da rizik ne utiče na prosuđivanje u vezi sa materijalnošću. "Rizik se odnosi na verovatnoću pojave greške, a materijalnost na stepen do kojeg greška može biti tolerisana."[47]

Materijalnost je relativan pojam. Nešto može biti materijalno u jednim uslovima dok u drugim neće biti. Zbog toga je procena materijalnosti u konačnom stvar profesionalnog prosuđivanja revizora, a može se posmatrati sa kvantitativnog i kvalitativnog aspekta.

8.3.2.1. Kvantitativni aspekt materijalnosti

Kvantitativni aspekt materijalnosti je najbolje izražen u situaciji kada revizor procenjuje najviši nivo pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima u celini, za koji očekuje da će biti prihvatljiv za korisnike izveštaja, a sa namerom da izrazi istinit, fer i ispravan pogled o izveštajima. Dakle, revizor posmatra **materijalnost po vrednosti**.

U situaciji kada je u sklopu seta finansijskih izveštaja bilans stanja značajno veći (u smislu visine iznosa) od bilansa uspeha, prihvatljivo je postaviti posebne nivoe materijalnosti i za bilans stanja i za bilans uspeha. To revizoru omogućava da na pravi način fokusira revizijske postupke koje će izvesti. Prilikom postavljanja posebnog nivoa materijalnosti, revizor treba da obrati pažnju na to kako greške iz bilansa stanja utiču na bilans uspeha.

S obzirom da ne postoji decidno propisan nivo materijalnosti koji se mora primeniti u svim slučajevima, jedino što nam može pomoći jesu sugestije o mogućim rasponima nivoa materijalnosti, a jedna takva sugestija kaže: "Pri utvrđivanju ukupnog praga značajnosti određenog revizijskog zadatka, revizor javnog sektora mora razmotriti specifičnosti svog zadatka i činjenicu da su korisnici računa javnog sektora uglavnom veoma zainteresovani za pravilnost i zakonitost poslovanja tog sektora. Prag značajnosti kod ovih revizija teži zadržati nizak nivo zato što postoji naročit interes za ispitivanjem pravilnosti i zakonitosti poslovanja javnog sektora. Primeren prag značajnosti mogao bi, na primer, biti između 0,5% i 2% one vrednosti koja najbolje odražava nivo finansijske aktivnosti nekog tela ili revizijskog subjekta. Osnovica praga materijalnosti će najčešće biti ukupni iznos prihoda i rashoda, ali u nekim situacijama može biti i druga vrednost, kao što je ukupna sredstva ili ukupne obaveze - za ove slučajeve može se utvrditi neki drugi primereni raspon postotka."[48]

Kao što smo već rekli, utvrđivanje nivoa materijalnosti je stvar prosuđivanja revizora, ali zbog doslednosti u primeni veoma je važno da ga Vrhovna institucija za reviziju (SAI) utvrdi svojom politikom.

Stoga su mnoge institucije za reviziju usvojile raspone za određivanje nivoa materijalnosti. Evropski sud revizora je svojom politikom utvrdio da revizori trebaju postaviti prag materijalnosti između 0,5% i 2% ukupnih rashoda ili ukupnih prihoda, dok je kancelarija za

[47] The National Audit Office of UK, Financial Audit Manual, 2006-2007, str. 172
[48] European Court of Auditors, European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, 1998., str. 17

reviziju Velike Britanije utvrdila materijalnost u rasponu 0,5% do 1% ukupnih rashoda ili ukupnih sredstava i 5% do 10% prosečnog dobitka ili profita.

8.3.2.2. Kvalitativni aspekt materijalnosti

Kvalitativni aspekt materijalnosti je najbolje izražen u situaciji gde revizor razmatra prihvatljiv nivo pogrešnih prikazivanja koji se odnose na transakcije, pojedine račune i obelodanjivanja upućivanjem na prirodu greške ili neregularnosti i na njihov kontekst u finansijskim izveštajima, a ne samo na vrednost pogrešnog prikazivanja. Dakle, revizor posmatra **materijalnost po prirodi** i **materijalnost po kontekstu**.

Pri razmatranju materijalnosti po prirodi, revizor je više zainteresovan za pojedine aspekte delovanja revidovanog entiteta i pojedine stavke, nego za finansijske izveštaje u celini.

Nešto može biti po prirodi materijalno iz dva razloga:

1. Postojanje specifičnih zahteva za obelodanjivanje koji traže viši stepen pažnje i tačnosti nego što je to uobičajeno.
2. Postojanje pitanja koja su od takvog značaja za parlament da će on biti zainteresovan za greške i propuste koji mogu biti znatno ispod procenjenog nivoa materijalnosti u kvantitativnom smislu.

Materijalnost po kontekstu je usmerena na greške i propuste koji mogu biti važni zbog toga što mogu promeniti utisak koji korisnici mogu steći analizirajući finansijske izveštaje.

Najbolji primeri za materijalnost po kontekstu su u slučajevima kada postoji vrlo mala greška ili stavka koja u bilansu uspeha entiteta pretvara dobit u gubitak ili kada zbog pogrešne klasifikacije nekog rashoda na pogrešni konto rezultuje prekoračenjem odobrenog iznosa na toj stavci. Kontekst stavke, njena pozicija u finansijskom izveštaju i uticaj koji ima čine je materijalnom i zato zahteva da bude pomenuta u revizorskom izveštaju.

Verovatnoću pojave pogrešnih iskaza ili neregularnosti koji su materijalni po prirodi treba proceniti u fazi planiranja dok će procena pogrešnih iskaza sa aspekta materijalnosti po kontekstu najčešće biti izvršena pri kraju revizije. Međutim, revizori moraju biti svesni mogućnosti postojanja takvih grešaka tokom implementacije revizije.

Planirana ili **preliminarna materijalnost** je ona materijalnost koja se proceni u fazi planiranja. Međutim, ona treba biti ponovo razmotrena ako se tokom implementacije revizije pronađu novi faktori ili pitanja koja mogu uticati na validnost pretpostavki na osnovu kojih je procena izvršena.

8.3.2.3. Određivanje materijalnosti

Određivanje materijalnosti je propisano u ISSAI standardima gde se kaže da u planiranju revizije revizor treba odrediti materijalnost stvari koje su predmet razmatranja.[49]

Materijalnost treba biti određena u fazi planiranja revizije i preispitivana tokom procesa revizije kako bi bilo potvrđeno da je procena materijalnosti još uvek prihvatljiva i da se može koristiti kao merilo za određivanje da li je nivo otkrivenih grešaka ili neregularnosti u okviru prihvatljivih granica. Zato je koncept materijalnosti relevantan u svim fazama revizije.

Određivanje materijalnosti je stvar profesionalnog suda revizora, dok je kod određivanja nivoa očekivane greške koja se može tolerisati (prihvatljive greške) situacija nešto drugačija. Naime, revizor se treba staviti u poziciju korisnika finansijskih izveštaja kako bi odredio nivo očekivane prihvatljive greške.

Razmatranje materijalnosti se vrši kako bi lakše bilo odrediti prirodu i obim revizijskih procedura, uključujući i veličinu uzoraka, i radi evaluacije efekata koje mogu imati greške i nepravilnosti sadržane u finansijskim izveštajima.

Nivo materijalnosti se postavlja za svaki pojedinačni set finansijskih izveštaja i obično se daje kao numerička vrednost. Moguće je i korišćenje najznačajnijih i najvažnijih stavki sadržanih u finansijskim izveštajima kao baze za postavljanje materijalnosti.

U slučaju entiteta koji uglavnom troše budžet na administraciju kao što su vladina ministarstva, kao osnova se najčešće uzimaju ukupni rashodi. U slučaju entiteta koji prikupljaju ili naplaćuju poreze, iznos prikupljenih ili naplaćenih prihoda je najvažnija stavka i zbog toga se najčešće koristi kao osnova za postavljanje materijalnosti. U slučajevima kao što su investicione banke ili socijalni fondovi, korisnici finansijskih izveštaja su više zainteresovani za njihova ukupna sredstva, neto aktivu, ukupan promet ili dobit i zato se ove stavke mogu koristiti pri određivanju materijalnosti.

Materijalnost se obično određuje u rasponu od 0,5% do 2% ukupnih rashoda, ukupnih prihoda i ukupnih sredstava ili od 5 do 10% neto dobiti. Izračunava se na osnovu svake od pobrojanih osnova - upoređuju se dobijeni rezultati i razmatraju odnosi između njih pre odabira osnove za računanje materijalnosti i određivanja nivoa materijalnosti.

Revizor može odrediti niži nivo materijalnosti za pojedinačne stavke u finansijskim izveštajima, ako korisnici istih očekuju veću tačnost. Takvi slučajevi mogu biti postojanje specifičnih zahteva za obelodanjivanja, mogućnost da greške reflektuju neregularnosti, situacije u kojima iznosi reflektuju zakonska rešenja ili gde se iznosi trebaju slagati sa ostalim finansijskim izveštajima. Revizor takođe može odrediti niži nivo materijalnosti za stavke ili grupe stavki koje mogu biti važne zbog postojanja specifičnih okolnosti - na primer, ako greška pretvara suficit u deficit suprotno višegodišnjim trendovima iskazanim u izveštajima ili ako greška utiče na to da li će entitet ostvariti važne finansijske ciljeve.

[49] *Code of Ethics and Auditing standards*, "INTOSAI", op.cit, str. 51-52

8.3.3. Procenjivanje moguće greške u finansijskim izveštajima i računanje tačnosti

Procenu moguće greške u finansijskim izveštajima koja će se koristiti prilikom računanja veličine uzorka treba izvršiti nakon određivanja nivoa materijalnosti.

Ukoliko revizor ima informacije o greškama iz prethodnih revizija, procenu greške može zasnivati na tim osnovama. Međutim, u slučaju da ga njegovo ranije iskustvo navodi na sumnju o materijalnim greškama, to će značiti drugačiji pristup proceni moguće greške i samoj reviziji.

Dakle, procena greške je stvar iskustva i procene i nigde nije decidno propisana, tako da su institucije za reviziju prinuđene da same utvrde politiku ili način procenjivanja grešaka kako se ista ne bi razlikovala od revizora do revizora.

Jednu takvu politiku je usvojila Britanska kancelarija za reviziju prema kojoj, u odsustvu istorijskih informacija o greškama, revizor procenjuje da je greška 10% od nivoa materijalnosti ukoliko očekuje niži nivo greške ili 20% od nivoa materijalnosti ako očekuje viši nivo greške.[50]

Prema istoj politici revizor izračunava i brojku poznatu kao "tačnost" koju takođe koristi za računanje veličine bilo kojeg uzorka. Radi se o brojci koja podrazumeva tačnost ili preciznost sa kojom računa revizor kada procenjuje grešku. Obično se uzima iznos jednak 80% do 90% razlike između nivoa materijalnosti i procenjene moguće (očekivane) greške, što obezbeđuje da se dobije dovoljno dokaza koji će potkrepiti mišljenje revizora. Može se odabrati i veći procenat u ovom rasponu, ako postoji mogućnost da greške imaju manje varijacije svake godine. Niži procenat u okviru raspona treba izabrati ako postoji uverenje da je greška nepredvidiva. Sve razloge i druge informacije na osnovu kojih je izvršena procena greške i tačnosti treba evidentirati u radnim papirima.

Da bi revizija bila efikasna, gornja granica greške bi trebala biti jednaka materijalnosti ali je potrebno ostaviti malo prostora za manevrisanje u slučaju pojave neočekivane greške radi planiranja tačnosti.

8.3.4. Podela finansijskih izveštaja na komponente

Finansijski izveštaji obelodanjuju informacije prema utvrđenom redosledu i srodne račune grupišu u više komponenata ili elemenata finansijskih izveštaja. To revizoru omogućava da definiše više komponenata finansijskih izveštaja koji su predmet revizije u nameri odabira odgovarajućeg pristupa reviziji za svaku od tih komponenata. Komponente se sastoje od takvog tipa transakcija koje su predmet sličnih kontrola ili imaju slične nivoe rizika, i obično se finansijski izveštaji dele na grupe srodnih računa na osnovu redosleda kojim su informacije u finansijskim izveštajima obelodanjene.

[50] *The National Audit Office of the UK Financial Audit Manual*, 2007, str. 340

Prilikom definisanja komponenti revizori trebaju koristiti profesionalno prosuđivanje i nastojati da balansiraju između suviše malog broja komponenti, što može značiti da je usvojen pogrešan pristup reviziji, i suviše velikog broja, što može uticati na efikasnost revizije.

Tipične grupe računa za entitet javnog sektora su plate i naknade, nabavke, grantovi i prihodi. Za finansijski izveštaj bilans stanja grupe računa mogu uključiti fiksna sredstva, zalihe, kupce, dobavljače i druge obaveze, razna potraživanja, avanse i gotovinu.

8.3.5. Procena rizika

Za svaku komponentu finansijskog izveštaja vrši se procena rizika. Zajedno sa nivoom materijalnosti i procenjenom greškom, procena rizika determiniše obim posla koji revizor treba da obavi dok će mu identifikacija specifičnih rizika pomoći da dizajnira revizorske testove koje će fokusirati na važna pitanja.

Radi lakšeg planiranja revizije, koristi se opšteprihvaćeni model rizika koji se sastoji od četiri komponente: inherentni rizik, kontrolni rizik, detekcioni rizik i rizik revizije.

Inherentni rizik je podložnost salda računa ili grupe računa da sadrže greške koje mogu biti materijalne kada se saberu sa greškama drugih salda ili grupa računa bez obzira na postojanje internih kontrola.

Kontrolni rizik je rizik da se materijalne greške koje se pojavljuju u saldu ili grupi računa, kada se saberu sa greškama u drugim saldima/grupama računa postojeće interne kontrole, neće pravovremeno sprečiti, otkriti i ispraviti.

Detekcioni rizik je rizik da revizijske procedure neće otkriti greške koje postoje u saldima/grupama računa i koje mogu biti materijalne kada se saberu sa greškama drugih salda/grupa računa.

Rizik revizije je rizik da revizor može izraziti pogrešno mišljenje o pouzdanosti finansijskih izveštaja i regularnosti vezanih transakcija.

Revizija mora biti planirana na način da se revizijski rizik ograniči na prihvatljivo nizak nivo. Revizijski rizik se sastoji od:

a) rizika da neki račun/grupe računa i za njih vezane tvrdnje sadrže značajne pogrešne iskaze - greške (koje se sastoji od dve komponente: inherentnog rizika i kontrolnog rizika); i
b) rizika da revizor neće otkriti takve greške (poznat kao rizik detekcije - rizik neotkrivanja značajne greške).

Matematički to se može izraziti kao:[51]

Revizijski rizik = Inherentni rizik x Kontrolni rizik x Rizik detekcije

Odnos između kontrolnog rizika (ili inherentnog rizika) i detekcionog rizika je inverzan. Drugim rečima, ako se kontrolni rizik (ili inherentni rizik) povećavaju, detekcioni rizik se mora smanjiti.

8.3.6. Odabir pristupa reviziji

Prema ISSAI standardima revizije, revizor treba da odredi najefikasniji i najefektivniji pristup reviziji.[52]

Pristup reviziji predstavlja kombinaciju različitih tipova revizijskih testova koje treba sprovesti da bi se dobili dokazi neophodni za postizanje ciljeva revizije.

Ciljevi revizije trebaju biti:

- Prikupiti dovoljne, relevantne i pouzdane revizorske dokaze na osnovu kojih je moguće izraziti mišljenje o finansijskim izveštajima,
- Proceniti tačnost i kompletnost finansijskih izveštaja, aktivnosti i tela koji su predmet revizije,
- Potvrditi da su finansijski izveštaji korektno obelodanjeni, i/ili
- Potvrditi da li su transakcije o kojima informišu finansijski izveštaji legalne i regularne.

Specifični ciljevi revizije mogu se opisati kao testovi sledećih tvrdnji prikazanih u tabeli broj 9 koja sledi:

[51] Rick Hayes i drugi, *Principi revizije, međunarodna perspektiva*, prevod sa engleskog SRR RS, B. Luka, 2002, str. 178
[52] *Code of Ethics and Auditing standards*, INTOSAI, op.cit, str. 52

Tvrdnja	Definicija	Pitanja	Primeri
Kompletnost	Sve relevantne transakcije su evidentirane.	Da li su sve transakcije evidentirane u računovodstvu?	Kabinet ministra ima poseban račun za sitnije gotovinske isplate u iznosu do 100€. Troškovi plaćeni sa ovog računa tokom godine nisu evidentirani u finansijskim izveštajima.
Merenje	Sve transakcije su iskazane tačno.	Da li je vrednost iskazanih transakcija korektna?	Ministarstvo je kupilo opremu iz UK i račun glasi u funtama. Transakcija je evidentirana u iznosu jednakom iznosu izraženom u funtama bez prethodne konverzije u domaću valutu.
Nastanak	Sve evidentirane transakcije su se stvarno desile.	Da li su transakcije koje su evidentirane kao troškovi nastale u posmatranom obračunskom periodu?	Ministarstvo plaća avansom konferenciju koja će se održati u januaru, nakon isteka budžetske godine, kako bi potrošilo sredstva koja su preostala na toj budžetskoj stavci.
Regularnost/usaglašenost sa propisima	Sve transakcije su u skladu sa relevantnim zakonima i propisima.	Da li su transakcije zakonite i propisane?	Ministarstvo troši novac na opremu koja nije u okviru odobrenog budžeta i nabavka nije izvršena u skladu sa zakonom o nabavkama.
Obelodanjivanje	Sve transakcije su klasifikovane i opisane u skladu sa relevantnim propisima.	Da li su transakcije korektno klasifikovane i obelodanjene?	Troškovi plata osoblja za decembar su knjiženi na drugu budžetsku stavku na kojoj je ostalo neutrošenih budžetskih sredstava na kraju godine.

Tvrdnje rukovodstva za bilans stanja prikazane su u tabeli broj 10 koja sledi:

Tvrdnja	Definicija	Pitanja	Primer
Kompletnost	Sva sredstva i obaveze koje se odnose na obračunski period su evidentirane.	Da li su sva sredstva i obaveze evidentirane u izveštajima?	Automobil XX je vlasništvo entiteta i koristi ga direktor, ali nije uključen u evidenciju stalnih sredstava. Zato bilans stalnih sredstava nije kompletan.
Vlasništvo	Sva evidentirana sredstva i obaveze pripadaju revidovanom entitetu.	Da li su sredstva vlasništvo revidovanog entiteta?	Automobil YY koji koristi služba nabavke je iznajmljen od firme koja se bavi iznajmljivanjem automobila. Automobli neće biti uključen u regiustar stalnih sredstava entiteta.
Vrednovanje/Procena	Sredstva i obaveze su procenjene u skladu sa prihvatljivim računovodstvenim politikama koje se konstantno primenjuju.	Da li su sve evidentirane stavke korektno procenjene?	Automobil XY ima neto knjigovodstvenu vrednost 30.000€. Zbog intenzivne upotrebe ovlašćeni procenitelj ga je procenio na iznos 20.000€. Bilans stalnih sredstava je precenjen.
Postojanje	Sredstva ili obaveze prikazane u iskazima postoje na dan bilansiranja.	Postoje li bilansne stavke na dan bilansa stanja?	Automobil AB je evidentiran u registru iako je prodat pre datuma bilansa. Bilans stalnih sredstava je precenjen.
Obelodanjivanje	Sva sredstva i obaveze su obelodanjeni, klasifikovani i opisani prema okviru izveštavanja koji je u primeni.	Da li je stavka korektno sumirana i obelodanjena?	Automobil YZ nije bio evidentiran u registru fiksnih sredstava ali je bio prezentovan na računu dužnika. Zato bilans stalnih sredstava nije fer prezentovan.

Ove tvrdnje se primenjuju i kod gotovinske i kod obračunske računovodstvene osnove.

Revizor treba da razmotri pristup reviziji za svaku komponentu finansijskog izveštaja, kao i za sve tvrdnje u svakoj komponenti. Testiranje tvrdnji moguće je izvršiti na tri načina koja su prikazana u tabeli broj 11 koja sledi:

Direktni dokazni postupci/suštinski testovi	Revizori vrše testove pojedinačnih transakcija. Na primer, revizor odabere uzorak isplata za plate i uskladi ih sa relevantnim personalnim podacima, relevantnim koeficijentom obračuna sa namerom da bude siguran da je isplata izvršena po propisanom koeficijentu i licu koje je stvarno zaposleno u entitetu.
Analitički postupci	Revizori upoređuju finansijske podatke sa projekcijama koje potiču iz drugih izvora. Na primer, revizori koriste personalne evidencije i koeficijente plata radi predviđanja ukupnog iznosa rashoda za plate.
Testovi kontrole	Revizori potvrđuju da su interne kontrole adekvatne i onda testiraju da li one funkcionišu kako je zamišljeno tokom cele revizijske godine. Na primer, revizori će identifikovati kontrole isplate plata i proveriti da li one funkcionišu intervjuisanjem zaposlenih, posmatranjem zaposlenih, ponovnim vršenjem kontrolnih postupaka i kontrolisanjem da li su funkcionisale u praksi.

Ukoliko revizori smatraju da je kontrolni rizik nizak ili srednji, moraju testirati kontrole. Međutim, postoji velika verovatnoća da revizori neće moći da se oslone na interne kontrole entiteta i stoga će pristup reviziji svesti na sprovođenje direktnih dokaznih postupaka u kombinaciji sa analitičkim postupcima. Čak i kada bi se revizori mogli osloniti na interne kontrole, oni moraju sprovesti jedan broj direktnih dokaznih postupaka. Revizori trebaju razmotriti i korišćenje rada drugih, kao što je rad interne revizije. Međutim, treba napomenuti da revizori uvek sprovode direktne dokazne postupke.

Priroda revizijskih postupaka određena je metodom izvođenja testova koje je odabrao revizor (testiranje kontrola ili suštinska testiranja).

U fazi planiranja revizije, revizor vrši evaluaciju (određivanje vrednosti) uticaja kontrola na planirani pristup reviziji za svaku komponentu finansijskih izveštaja i odlučuje o tome da li je prikladnije da usvoji „kontrolni pristup“ ili „suštinski pristup“. Kontrolni pristup podrazumeva testiranje kontrola koje se vrši radi određivanja da li se može osloniti na sisteme kontrola i radi identifikacije uzroka problema. Suštinski pristup podrazumeva testiranje detalja u cilju određivanja da li su finansijski izveštaji pouzdani i izvršene transakcije legalne i regularne. Ciljano testiranje detalja se vrši radi kvantifikovanja uticaja slabosti kontrola ili problema. Bez obzira na to koji će pristup odabrati, revizor mora izvršiti neku formu suštinskih testova.

Pristup reviziji treba da bude sažeto i pregledno sistematizovan u sklopu plana revizije, tako da za svaku komponentu bude određena vrednost populacije, broj stavki u populaciji, metod uzorkovanja i veličina uzorka u procentima (%).

8.3.6.1. Direktni dokazni postupci (suštinski testovi)

Direktni dokazni postupci treba da obezbede revizijske dokaze u vezi sa revizijskim ciljevima kao što su kompletnost, tačnost, validnost i regularnost informacija koje su sadržane u finansijskim izveštajima. Oni uključuju testove detalja i analitičke postupke.

Testovi detalja podrazumevaju primenu sledećih postupaka: fizičko ispitivanje, ponovno računanje pojedinih stavki i transakcija, posmatranje i inspekciju pojedinih transakcija, salda računa i obelodanjivanja.

Da bi testovi detalja bili efektivni moraju se prethodno definisati sledeći elementi:

1. populacija koja će biti testirana,
2. metode selekcije koje će biti usvojene,
3. greška i
4. revizijski postupci.

Analitički postupci služe za analizu finansijskih informacija putem proučavanja odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka i uključuju testove razumnosti, pregled prometa i racio-analizu.

8.3.6.2. Analitički postupci

Analitički postupci pomažu revizoru da proceni da li su pojedini iznosi iskazani razumno. Na onim komponentama finansijskog izveštaja gde je lako predviđati iznose (plate, prihodi od lokalnih taksi i dr.) primena analitičkih postupaka je najprihvatljivija. Međutim, postoje stavke koje je teže predvideti jer značajno variraju od godine do godine (prodaja stalnih sredstava).

Analitički postupci su postupci revizije koji se koriste za analizu odnosa između:

1. stavki finansijskih podataka i nefinansijskih podataka u okviru istog perioda i
2. uporedivih finansijskih informacija iz različitih perioda.

Analitički postupci se primenjuju u fazi planiranja, u fazi testiranja i u fazi kompletiranja revizije. Oni su bazirani na očekivanjima da će odnosi koji trenutno postoje biti isti i slični u budućnosti ako nemaju jasne dokaze o suprotnim kretanjima.

8.3.6.3. Testiranje internih kontrola

U svakoj komponenti finansijskih izveštaja prisutan je rizik koji nazivamo inherentni rizik. Dobro vođen entitet će uspostaviti brojne kontrole koje će omogućiti da taj rizik bude anuliran ili umanjen.

Ukoliko revizor misli da se može osloniti na kontrole revidovanog entiteta, onda one trebaju biti testirane tokom faze planiranja. To revizoru omogućava da proceni interne kontrole pre nego što donese odluku o obimu postupaka i testova koje treba sprovesti tokom implementacije revizije.

Važno je naglasiti da revizor može smatrati da je moguće osloniti se na interne kontrole kroz sve komponente finansijskog izveštaja, ili samo na neke od njih.

8.3.7. Priprema plana revizije/memoranduma o planiranju

Revizori trebaju uvek da pripreme plan revizije (memorandum o planiranju) u kome postavljaju ciljeve revizije i opisuju način njihovog postizanja. Na taj način obezbeđuju pisani trag da su planirali reviziju saglasno konceptu dužne profesionalne pažnje i istovremeno sumiraju rezultate planiranja. Memorandum o planiranju takođe predstavlja sredstvo za monitoring napretka u izvođenju revizije i za kvalitetnu i profesionalnu reviziju.

8.3.7.1. Elementi memoranduma o planiranju

Plan revizije je pregledan i kratak dokument u kome se sumira kompletan rad na planiranju koji je povezan sa radnim papirima i napisan tako da sadrži sledeće elemente:

- Background;
- Materijalnost;
- Procena rizika;
- Ciljevi revizije;
- Pristup reviziji;
- Resursi i vremenski raspored;
- Ključni kontakti entiteta.

Memorandum o planiranju treba da pregledaju, odobre i potpišu najmanje dva rukovodioca u zavisnosti od strukture SAI.

Revizor tokom planiranja priprema program revizije u kojem postavlja šta će testirati u vezi sa svakom tvrdnjom ili izjavom.

Postoje uzorci programa koje je potrebno prilagoditi tako da testovi budu u skladu sa ciljevima svake konkretne revizije i da pokriju sve relevantne tvrdnje rukovodstva u finansijskim izveštajima.

Ukoliko revizor identifikuje specifične rizike i ne veruje da menadžment revidovanog entiteta ima uspostavljene adekvatne kontrole u tim područjima, on treba da obezbedi direktne dokazne testove primereno tim rizicima.

U programu revizije treba naznačiti:

- Cilj testa;
- Šta čini grešku;
- Populaciju koja će biti obuhvaćena.

8.3.7.2. Pregled memoranduma o planiranju

U instituciji za reviziju odgovorno lice treba da obezbedi da planirani posao bude dovoljan za postizanje ciljeva revizije. Proverava se da li je plan u skladu sa utvrđenim politikama i standardima, uključujući da su značajne procene razumne i potpuno potkrepljene u radnim papirima. Treba razmotriti i da li su planirani analitički postupci dobro i u celosti osmišljeni. Ukoliko je odgovorno lice zadovoljno sadržajem memoranduma o planiranju, ono će ga odobriti. U suprotnom treba prodiskutovati o spornim pitanjima i izvršiti potrebne izmene.

8.4. IMPLEMENTACIJA REVIZIJE PRAVILNOSTI

Cilj faze izvođenja revizije je sprovođenje revizijskih postupaka navedenih u planu revizije u skladu sa standardima revizije. To znači da se u ovoj fazi vrše testovi kontrola, suštinski analitički postupci i direktni dokazni testovi radi pribavljanja dokaza koji će potkrepiti mišljenje odnosno izveštaj revizora. Shodno tome, krucijalni značaj u ovoj fazi ima koncept revizijskog dokaza.

Ovaj deo revizije se u najvećoj meri sprovodi u prostorijama revidovanog entiteta, što znači da se ostvaruju svakodnevni kontakti sa njegovim menadžmentom i osobljem. Iz tog razloga može doći do narušavanja nezavisnosti jer revizori mogu biti izloženi raznim izazovima. Stoga je veoma važno odoleti takvim izazovima i odupreti se eventualnim pritiscima, jer će se na taj način ispoštovati koncept nezavisnosti.

U fazi izvođenja revizije, ključni značaj ima evaluacija rezultata sprovedenih testova i stoga tom delu revizije treba posvetiti posebnu pažnju, saglasno konceptu dužne profesionalne pažnje. Samo se na taj način revizor može pozvati na koncept razumnog uveravanja ako se eventualno pojave naknadno otkrivene greške i/ili neregularnosti i otvori pitanje kontrole kvaliteta izvršene revizije.

Standardi revizije nalažu da:

- revizijski postupci trebaju biti pravilno sprovedeni;
- rad revizijskog osoblja treba biti nadgledan u svim fazama revizije;
- uveravanje u vezi kontrola treba biti dobijeno izvođenjem testova kontrola, i
- treba dobiti dovoljno prihvatljivo uveravanje revizora.

Da bi revizija bila pravilno izvršena, svi članovi tima koji učestvuju u reviziji trebaju biti dobro upoznati sa planiranim pristupom reviziji.

Nadzor nad radom treba vršiti na različitim nivoima odgovornosti članova revizorskog tima i on uključuje:

- obezbeđenje da svaki član tima razume zadatak za koji je zadužen;
- obezbeđenje da posao bude izvršen u skladu sa planiranim pristupom;
- postavljanje i komunikacija značajnih pitanja koja se javljaju tokom revizije, procenjivanje mogućih implikacija i pomaganje u njihovom rešavanju;
- nadgledanje napretka u sprovođenju plana revizije svakog člana revizorskog tima.

Nakon kompletiranja revizije, treba izvršiti nezavisni pregled izvršenog posla po pojedinim segmentima revizije za koje su zaduženi članovi tima. Obično to rade iskusniji revizori koji nisu učestvovali u konkretnoj reviziji i oni trebaju pregledati da li:

- je posao izvršen prema planu;
- je posao adekvatno izvršen u svetlu dobijenih rezultata;
- je posao pravilno dokumentovan;
- su razmotrena sva važna pitanja koja su se pojavila tokom rada;
- su ciljevi planiranih procedura postignuti;
- su izvedeni zaključci konzistentni sa rezultatima obavljenog posla.

Shodno napred rečenom, implementacija revizije pravilnosti obuhvata:

- Prikupljanje dokaza;
- Evaluaciju rezultata testiranja;
- Izveštavanje menadžmenta revidovanog entiteta o određenim pitanjima koja se pojave tokom revizije;
- Pripremu radnih papira revizora.

8.4.1. Revizijski dokazi

Kada izvodi zaključke na kojima zasniva svoje mišljenje, revizor koristi informacije koje se nazivaju revizijski dokazi. Revizijski dokazi uključuju podatke sadržane u računovodstvenoj evidenciji i drugoj pomoćnoj evidenciji, obračunima i dokumentima, na osnovu kojih su pripremljeni finansijski izveštaji. Primeri revizijskih dokaza uključuju ugovore, fakture, dnevnik knjiženja, obračune, usaglašavanja, konfirmacije trećih strana, zapisnike sa sastanka odbora i druge slične dokaze.

Revizijski dokazi se prikupljaju tokom celog procesa revizije, od faze planiranja, tokom međuvremene ili završne faze revizije i u fazi kompletiranja revizije.

U fazi testiranja, revizijski dokazi obezbeđuju revizoru informacije kao što su da li su pojedina salda računa kompletna, validna i tačna. Na primer, verifikacija sredstava obezbeđuje dokaz da sredstva stvarno postoje.

U fazi formiranja mišljenja revizijski dokazi uključuju informacije koje se odnose na kompletnost, validnost i tačnost finansijskih izveštaja u celini, uključujući informacije vezane za konzistentnost finansiiskih izveštaja sa revizorovim poznavanjem poslovanja.

8.4.1.1. Metode prikupljanja dokaza

Metode prikupljanja dokaza su sledeće:

1) Inspekcija predstavlja postupak gde revizor fizičkim pregledom ispituje stvarna sredstva. Fizički pregled je najpouzdaniji i najkorisniji tip revizorskih dokaza i obično se primenjuje prilikom revizije opreme, inventara i gotovine.
2) Ispitivanje je dobijanje pisanih ili usmenih informacija od revidovanog entiteta.
3) Konfirmacija predstavlja postupak u kojem revizor traži pismenu ili usmenu potvrdu od trećeg lica kako bi verifikovao tačnost informacija u finansijskim izveštajima i obično se ovaj postupak koristi kod verifikacije obaveza i potraživanja. Konfirmaciju treba dobiti od treće strane direktnim kontaktom, a ne preko revidovanog entiteta.
4) Računska kontrola se odnosi na ponovno kontrolisanje uzorka obračuna ili prenosa informacija koje je izvršio revidovani entitet tokom perioda posmatranja.
5) Posmatranje podrazumeva da revizor posmatra određene aktivnosti kako bi bio siguran da je prikupljanje dokaza izvršeno sistematski i efektivno.

8.4.1.2. Kvalitet dokaza

Prihvatljivi revizijski dokazi koji mogu podržati mišljenje revizora moraju biti dovoljni, prikladni i relevantni.

Dovoljnost je mera kvantiteta revizijskih dokaza koja obezbeđuje razumnu osnovu za izvođenje zaključaka. Potrebni kvantitet revizijskih dokaza zavisi od rizika pogrešnog prikazivanja. Veći rizik pogrešnog prikazivanja će verovatno zahtevati više revizijskih dokaza da bi bilo obezbeđeno dovoljno uveravanje.

Prikladnost je mera kvaliteta revizijskih dokaza. Ukoliko je kvalitet dokaza visok, onda postoji mogućnost prikupljanja manje dokaza, s tim da treba voditi računa o tome da bude zadovoljen i kriterijum dovoljnosti. Kvalitet revizijskih dokaza je proizvod razmatranja relevantnosti i pouzdanosti revizijskih dokaza.

Relevantnost - revizijski dokazi trebaju omogućiti ili podržati postizanje ciljeva revizije, a posebno tvrdnji ili izjava koje se razmatraju u vezi sa klasama transakcija, saldima računa i/ili obelodanjivanjem.

Pouzdanost - ne postoje opšta pravila u vezi sa pouzdanošću različitih vrsta revizijskih dokaza i zbog toga je potrebno proceniti vrednost svakog pojedinog revizijskog dokaza. Pouzdanost revizijskog dokaza zavisi od njegovog izvora i prirode dokaza.

Postoje tri glavna izvora revizijskih dokaza:

1) dokazi koje generiše revizor,
2) dokazi koje generiše treća strana i
3) dokazi koje generiše revidovani entitet.

Dokazi koje generiše sam revizor su obično najpouzdaniji, dok revizijski dokazi iz nezavisnih izvora imaju veću snagu nego oni koji se dobiju od revidovanog entiteta.

Dokumentovani dokazi su pouzdaniji od dokaza dobijenih usmeno, a revizijski dokazi dobijeni na osnovu originalnih dokumenata su pouzdaniji od dokaza dobijenih na bazi fotokopija.

8.4.1.3. Tehnike prikupljanja dokaza uz pomoć kompjutera (CAAT-Computer Assisted Audit Techniques)

Tehnike prikupljanja dokaza uz pomoć kompjutera se u današnje vreme često koriste kao sredstvo za dobijanje revizijskih dokaza o kompletnosti i tačnosti informacija koje proizvodi informacioni sistem revidovanog entiteta. Jedan od kompjuterskih sredstava koji je našao široku primenu u SAI širom sveta je IDEA koja:

- pomaže razumevanju poslovanja,
- koristi kada se sprovode preliminarni analitički postupci,
- služi za testiranje kompletnosti i integriteta podataka,
- služi za forenzičke analize.

8.4.2. Evaluacija i istraživanje utvrđenih nepravilnosti i slabosti kontrola u toku revizije

Revizor treba izvršiti evaluaciju grešaka koje su otkrivene sprovođenjem dokaznih postupaka u toku celog procesa revizije. To čini tako što prvo proceni uticaj otkrivenih grešaka (ili greške) na mišljenje revizora o finansijskim izveštajima, a zatim i potrebu izvođenja dodatnih testova. Na taj način smanjuje rizik da će okončati reviziju bez dovoljno pouzdanih dokaza na osnovu kojih će izvoditi zaključke.

Nakon otkrivanja grešaka ili nedostataka u internim kontrolama, revizor treba da pristupi istraživanju uzroka njihovog nastanka. Greške otkrivene tokom testiranja, a posebno testiranja ključnih kontrola i stavki velikih iznosa, mogu sugerisati postojanje dubljih slabosti u njihovoj pozadini i navesti revizora da preispita procenu rizika koju je ranije napravio.

Takođe, otkrivene grške služe i za ažuriranje procene moguće greške, a ukoliko osnova materijalnosti bude bitnije povećana ili smanjena, recimo za više od 10% od one koju je revizor očekivao u fazi planiranja, treba izvršiti prilagođavanje nivoa materijalnosti.

Ukoliko revizor promeni svoju procenu rizika, procenu moguće greške ili nivoa materijalnosti, sve promene mora evidentirati u svojim radnim papirima zajedno sa razlozima zbog kojih je to učinio. Pored toga treba izračunati efekte promena na veličinu uzoraka za direktne dokazne testove, a zatim uneti izmene u plan revizije koje moraju biti pregledane i odobrene po istoj proceduri i od istih lica koja su odobrila početni plan revizije.

Izveštavanje rukovodstva revidovanog entiteta o značajnim pitanjima koja se pojave tokom revizije

U situacijma kada postoje slabosti u funkcionisanju kontrola kao što su neadekvatna knjiženja, greške, neobične transakcije i slični nalazi koji mogu biti indikacija prevare, revizori trebaju biti veoma oprezni. Faktori koji mogu uzrokovati uvećan rizik od prevare podrazumevaju:

- Plaćanja izvršena bez dokumentovanog osnova kao i isplate izvršene u nepoznata mesta nepoznatim ili sumnjivim pravnim i fizičkim licima;
- Neurednu evidenciju gde finansijska usaglašavanja nisu kompletirana ili su kompletirana od strane lica koja imaju druge dužnosti;
- Nekompletan trag revizije gde nedostaju važni dokumenti ili dokumenti koji izgledaju da su uništeni u nekoj "nezgodi";
- Insistiranje menadžera na tome da nemaju problema sa prevarama jer njihovo osoblje uživa njihovo puno poverenje i sl.

Revizor bi trebao što pre kontaktirati menadžment revidovanog entiteta u vezi sa utvrđenim činjenicama koje podrazumevaju da:

- je identifikovao značajne nedostatke u kontrolama;
- postoji osnovana sumnja u postojanje prevare čak i u slučajevima da mogući efekti na finansijske izveštaje nisu materijalni, ili
- je otkrio prevaru i materijalno značajnu grešku.

Veoma je važno da revizor pažljivo razmotri koga od rukovodilaca entiteta treba obavestiti o postojanju prevare, zbog toga što postoji verovatnoća da je neko od višeg rukovodstva uključen u to. U većini slučajeva prevare prikladno je o tome izvestiti rukovodioca koji je u hijerarhiji iznad lica za koje se veruje da je upleteno u prevaru.

8.4.3. Evaluacija rezultata sprovedenih analitičkih postupaka i testova kontrola

Nakon sprovedenih dokaznih postupaka, revizor vrši evaluaciju rezultata na osnovu čega će izraziti mišljenje o objektivnosti finansijskih izveštaja i izvestiti o regularnosti transakcija o kojima ti izveštaji informišu. Revizor nastoji da sazna da li finansijski izveštaji sadrže

materijalno značajne greške koje kao takve mogu da utiču na to da korisnici izveštaja donesu pogrešnu odluku.

Od profesionalnog suda revizora koji su učestvovali u reviziji u najvećoj meri zavisi evaluacija rezultata izvršenih revizijskih postupaka i zbog toga evaluaciju rezultata treba jasno dokumentovati kako bi mogla biti naknadno pregledana. Ona obezbeđuje da sva važna pitanja budu pravilno razmotrena pre izdavanja mišljenja o pouzdanosti finansijskih izveštaja.

Revizori vrše evaluaciju rezultata revizije svake pojedine komponente izveštaja i finansijskog izveštaja u celini. Evaluacija obuhvata greške otkrivene prilikom izvođenja direktnih dokaznih postupaka, rezultate analitičkih postupaka i rezultate testova kontrola izvršenih tokom implementacije plana revizije. Sveukupna evaluacija mora uključiti sve izvore informacija koje potkrepljuju uverenje revizora i koje moraju biti razmatrane zajedno u cilju obezbeđenja opšteg mišljenja o finansijskim izveštajima.

Evaluacija analitičkih procedura

Ukoliko analitički postupci rezultuju prognozama koje su u okviru prihvatljive razlike, revizor treba da uzme u obzir planirano uveravanje, a ako analitički postupci ne proizvedu prognoze koje ulaze u okvir prihvatljive razlike onda planirano uveravanje ne može biti uzeto u obzir i revizor mora pronaći alternativne revizijske postupke da bi obezbedio uveravanje. To znači više direktnih dokaznih postupaka. Bez obzira na to da li je prihvatljiva razlika probijena ili nije, razlika između prognoza i iznosa sadržanih u izveštaju nije greška i ova razlika ne treba biti uključena u evaluaciju ukupne greške.

Evaluacija testova kontrola

Ukoliko revizor utvrdi da interne kontrole ne deluju onako kako je zamišljeno, razmatra mogućnost testiranja ostalih kontrola. Revizor mora promeniti plan ako ne može identifikovati alternativne kontrole ili ako se alternativne kontrole pokažu neefektivnim. To znači više direktnih dokaznih postupaka. Ako testovi kontrola pokažu mnogo nedostataka to automatski ne znači da postoje monetarne greške ili neregularnosti u testiranoj komponenti finansijskog izveštaja. Na primer, ako analiza mesečnih promena plata nije izvršena, to ne znači da je račun plata za taj mesec pogrešan.

8.4.4. Evaluacija rezultata sprovedenih direktnih dokaznih postupaka

Od toga da li je revizor koristio tehniku statističkog uzorkovanja ili tehniku nestatističkog uzorkovanja zavisi kako će on evaluirati rezultate direktnih dokaznih postupaka. Ono što treba imati na umu kada se izvode zaključci na osnovu rezultata testiranja je to da samo uzorci koji su izabrani na validnoj statističkoj osnovi obezbeđuju rezultate koji se mogu ekstrapolisati na celu populaciju. To je važno zbog doslednog implementiranja koncepta razumnog uveravanja.

8.4.5. Konačna sveobuhvatna evaluacija

Revizor mora izvršiti evaluaciju celokupnog odnosno ukupnog nivoa greške jer treba da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima u celini, i u tu svrhu revizor dodaje skupa sve najverovatnije greške iz svake komponente finansijskih izveštaja i razmatra da li one utiču ili ne na bilans stanja ili na bilans uspeha. Shodno tome, revizor mora zadržati nezavisnost i sa dužnom profesionalnom pažnjom razmotriti situaciju u kojoj otkrije materijalno značajne greške, kao i uložiti dodatne napore u cilju obezbeđenja maksimalnog nivoa uveravanja u vezi sa njihovim postojanjem i nivoom materijalnosti.

8.4.5.1. Postupak revizora kada greške probiju materijalnost

Ukoliko revizor zaključi da postoji materijalno značajna greška u finansijskim izveštajima, treba pažljivo da razmotri kvalifikovanje mišljenja revizora uzdržavanjem od davanja mišljenja ili neslaganjima koja su dovoljna za mišljenje sa rezervom ili negativno mišljenje. Važno je da revizor identifikuje mogućnost materijalne greške u ranijoj fazi revizije tako da može razmotriti ovo pitanje pažljivo i ispitati sledeće alternative:

Tražiti od rukovodstva sprovođenje dodatnih postupaka

Revizor može zatražiti od rukovodstva revidovanog entiteta da izvrši dodatne postupke tamo gde postoji problem. Odgovornost rukovodstva je da obezbedi da njihovi finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške i zbog toga je moguće da revizor izvrši dodatne postupke koji obezbeđuju dodatno uverenje reviziji.

Obavljanje dodatnog rada

Kada rukovodstvo uradi sve što je moglo, tek onda revizor treba da razmotri obavljanje dodatnog rada sprovodeći dodatne revizijske procedure i da odredi da li postoji dovoljno dokaza da zaključi da finansijski izveštaji ne sadrže materijalne greške i neregularnosti.

Ograničavanje obima u mišljenju revizora

Ukoliko nijedan od prethodno pomenutih slučajeva nije izvodljiv ili ne obezbeđuje revizoru potrebno uveravanje, revizor može razmotriti ograničenje obima prilikom formiranja mišljenja revizora. Ako revidovani entitet, recimo, uništi evidenciju iz dva od sedam mesta, nikakav dodatni rad ne može uticati na zaključak revizora o finansijskim izveštajima. U tim slučajevima revizor će izraziti mišljenje sa ograničenjem obima i napomenuti da određena evidencija nije bila dostupna.

8.4.5.2. Kvalitativni faktori

Kada određuje mogućnost kvalifikovanja svog mišljenja revizor razmatra i kvalitativne faktore:

- Ukoliko revizor smatra da je revidovani entitet u slabom finansijskom stanju verovatno će izraziti mišljenje sa kvalifikacijom;
- Ukoliko revizor smatra da razlike uključuju posebno osetljiva područja verovatno će izraziti mišljenje sa kvalifikacijom;
- Ukoliko revizor smatra da su otkrivene greške minorne najverovatnije neće kvalifikovati mišljenje;
- Ukoliko revizor smatra da rukovodstvo revidovanog entiteta ne deluje sa integritetom, nije dobro obučeno ili nije objektivno verovatno će izraziti mišljenje sa kvalifikacijom;
- Ukoliko otkrivene greške nastave uticati na finansijske izveštaje u budućim godinama revizor će verovatno izraziti mišljenje sa kvalifikacijom.

8.4.6. Radni papiri revizora

Dokaze o izvršenom poslu obezbeđuju radni papiri. U slučaju nezavisne provere kvaliteta izvršene revizije, oni jedini obezbeđuju dokaz da je revizor bio savestan, nepristrasan, da je sproveo sve procedure u skladu sa dužnom profesionalnom pažnjom, što mu omogućava da u razumnoj meri izrazi mišljenje o fer prezentaciji finansijskih izveštaja i regularnosti odgovarajućih transakcija. Drugim rečima, radni papiri sadrže dokaze da je revizija izvršena saglasno konceptima revizije, što znači da su njeni rezultati pouzdani.

8.4.6.1. Priprema i održavanje radnih papira

Radni papiri obuhvataju sve informacije koje revizor smatra neophodnim da u potpunosti dokumentuje posao koji je izvršio i da obezbedi podršku za izveštaj revizora. Revizor obezbeđuje da su:

- Radni papiri dovoljno kompletni i tačni da podrže nalaze, zaključke i preporuke.
- Radni papiri jasni i mogu se razumeti bez obezbeđenja usmenog obrazloženja i da shodno tome korisnici radnih papira mogu lako da odrede njihovu svrhu, prirodu i obim izvršenog posla kao i zaključke revizora.
- Radni papiri čitki i uredni jer neuredni radni papiri mogu izgubiti dokaznu vrednost.
- Informacije sadržane u radnim papirima ograničene na materijalno značajna pitanja.
- Uključuju kopije materijala i dokumenata sa oznakama koje upućuju na njih.
- Kada se kopiraju radni papiri iz kompletiranog dosijea, original radnog papira se ostavlja u fajl da bi se održala njegova kompletnost.

- Radni papiri pripremljeni u elektronskoj formi predmet su istih standarda za pripremu, pregled i zadržavanje kao i manuelno pripremljeni radni papiri.

8.4.6.2. Sadržaj radnih papira

Osnovne informacije i format radnih papira treba da obuhvata:

1. Zaglavlje - treba imati oznaku (šifru) revizije, naziv revidovanog entiteta, opis predmeta, naziv finansijskog izveštaja koji se reviduje i period za koji se vrši revizija.

2. Ime i datum - treba navesti ime onoga ko priprema radni papir i datum pripreme radnog papira.

3. Svrha - treba biti eksplicitno navedena čak i u slučaju da je svrha radnog papira da bude revizorski dokaz jer ona ne mora biti dokaz nekome ko naknadno pregleda radni papir i nije mu bliska materija.

4. Analize - detaljan opis eksplicitno navedenih i sprovedenih revizijskih postupaka.

5. Zaključak - svi radni papiri trebaju sadržavati zaključak ili uputiti na radni papir gde se zaključak može naći. Ukoliko radni papir ne sadrži zaključak, onda naslov ili navedena svrha trebaju dati indikaciju da radni papir nema zaključaka kao što je slučaj sa osnovnim dokaznim materijalom.

6. Izvori i čuvanje informacija - izvor informacija i čuvanje informacija mora biti dodano svim informacijama uključenim u radne papire. Izvor ne doprinosi samo kredibilitetu dokaza, već obezbeđuje i praćenje procesa revizije ukoliko se zatraži.

7. Indeks radnog papira - indeksiranje olakšava pronalaženje informacija tokom revizije i nakon izvršene revizije.

8. Pozivanje na dokumente i upućivanje na druge radne papire - revizor treba obezbediti označavanje reference koje će voditi onoga ko pretražuje radne papire prema onim papirima koje zaista treba.

9. Obeležavanje korišćenjem simbola - notiranje se vrši upotrebom pisanih simbola koji moraju biti jasno objašnjeni na vidljivom mestu, najčešće na dnu radnog papira.

8.4.6.3. Tekući dosije

Tekući dosije obuhvata sve radne papire koji se odnose na revizijsku godinu. Revizori se trebaju pozvati na prošlogodišnji dosije u nameri da vide koji su problemi od tada nastali i kako ih savladati. Stariji tekući dosijei se obično arhiviraju i čuvaju nekoliko godina u slučaju da se neko žali na reviziju.

Tekući dosije sadrži:

- Plan revizije
- Programe revizije
- Opšte informacije
- Prilagođavanje i reklasifikaciona knjiženja
- Dokumente podrške

8.4.6.4. Stalni dosije

Stalni dosije obuhvata informacije o revidovanom entitetu od kontinuiranog interesa i relevantnosti u višegodišnjem periodu. Stalni dosije sadrži:

- Pravni okvir entiteta, ciljeve, razne izveštaje o aktivnostima, performansama i sl,
- Analize iz prethodnih godina i izveštaje koji imaju kontinuirani značaj za revizora,
- Informacije vezane za razumevanje internih kontrola i procenu kontrolnog rizika,
- Rezultate analitičkih postupaka iz prethodnih godina.

Stalni dosije treba pregledati da bi zadržao relevantnost i ažurnost i da bi se izbacili zastareli dokumenti. Važno je napomenuti da se tekući dosije pravi za svaku revizijsku godinu, a stalni dosije za svaki revidovani entitet.

9. REVIZIJA USPEŠNOSTI JAVNOG SEKTORA

Revizija uspešnosti javnog sektora znatno se razlikuje od revizije pravilnosti. To potvrđuju i rezultati analize primenjivosti, kako teorijskih osnova revizije, tako i savremenih koncepata revizije javnog sektora u reviziji uspeha. Nedvosmisleno je utvrđeno da mišljenje revizora, kao element revizijske teorije, nije relevantno u reviziji uspeha što važi i za koncept fer prezentacije. Međutim, rezultati analize su pokazali da koncept dužne profesionalne pažnje, koncept razumnog uveravanja i koncept revizijskog dokaza, ne samo da su potpuno primenjivi u reviziji uspeha, nego se mogu i ekstenzivnije tumačiti. Ipak, u osnovi teorije revizije uspeha leže ekonomičnost, efikasnost i efektivnost.

9.1. PREDMET, CILJEVI I KARAKTERISTIKE REVIZIJE USPEHA

Predmet državne revizije može biti širok spektar aktivnosti entiteta javnog sektora ili informacije o tim aktivnostima koje oni dostavljaju nadležnim telima. Predmeti se mogu razvrstati prema tipovima revizije koju provode SAI i po tome se razlikuju.

Većina SAI u svetu sprovodi reviziju uspeha u javnom sektoru, s tim da među pojedinim pristupima ovoj vrsti revizije postoje određene razlike. U nekim zemljama SAI ispituju efikasnost i efektivnost kompleksnih politika vlade ili preduzetih mera, sprovodeći vrlo detaljne analize u vezi sa tim problemima. U drugim zemljama, pristup je više ograničen na kratke preglede politike sprovođenja vladinih programa tj. rezultata. Bez obzira na razlike koje postoje, predmet revizije uspeha u javnom sektoru bi se mogao opisati kao "politika, programi, organizacija i menadžment".

„Politika se obično definiše kao napor da se ostvare određeni ciljevi sa određenim resursima i u određenom vremenu. Program može biti opisan kao set međusobno povezanih sredstava (pravnih, finansijskih, itd) koja omogućavaju implementaciju date politike vlade ili agencije. Organizacija može biti definisana na raličite načine, ali se uglavnom koristi da označi skup ljudi, strukturu i procese koji imaju za cilj ostvarivanje određenih ciljeva. Menadžment obično podrazumeva sve odluke, akcije i pravila za upravljanje, računovodstvo i razvoj ljudskih, finansijskih i materijalnih resursa."[53]

Višegodišnja praksa razvijenih zemalja u reviziji uspeha je pokazala da su kao predmeti revizije najčešće birani: provera efikasnosti javnih nabavki, efikasnost distribucije školskih udžbenika i lekova, efikasnost administracije u oblasti zapošljavanja, efikasnost održavanja puteva, efikasnost opravki i održavanja vladinog voznog parka, korišćenje policijskih kapaciteta i dr.

[53] *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004, str. 32

To su problemi koji su prisutni i u drugim zemljama ali mogu postojati i druga pitanja karakteristična za svaku državu pojedinačno koja mogu biti predmet revizije uspešnosti.

Ustav ili zakon ovlašćuju SAI da sprovodi neke od oblika revizije uspeha u većini država. U nekim državama, SAI pod određenim uslovima ima obavezu da obavlja reviziju uspešnosti ili da izražava mišljenje o pouzdanosti rezultata što ih u svojim godišnjim izveštajima o poslovanju ili na drugi način objavljuju entiteti koji su predmet revizije. Čak i u onim zemljama u kojima ustav ili zakonodavstvo od SAI ne traže sprovođenje revizije uspešnosti, praksa pokazuje težnju za obavljanjem ovog posla u sklopu finansijske revizije (revizije pravilnosti). Takve revizije često zahtevaju da revizor stručnim prosuđivanjem oceni sisteme sa stanovišta efikasnosti i efektivnosti organizacionih struktura i postupaka, kao i sa stanovišta ekonomičnosti pojedinih aktivnosti.

Zbog razlika između revizije uspešnosti i revizije pravilnosti, koje se ogledaju u većem stepenu slobode u izboru područja rada, šireg obima i većih mogućnosti u prosuđivanju i tumačenju, mnoge SAI preduzimaju detaljna prethodna proučavanja pre izrade plana za reviziju uspeha.

To dokazuje da se radi o vrlo kompleksnoj vrsti revizije u kojoj su koncepti revizijskog dokaza, dužne profesionalne pažnje i nezavisnosti relevantni za sve delove ovog procesa. Koncept razumnog uveravanja je nezaobilazan ali su tri pomenuta koncepta preovlađujuća u reviziji uspeha. Svaki od njih ima nešto naglašeniji značaj u pojedinim fazama revizije. Naime, koncept nezavisnosti ima ključnu ulogu u strateškom planiranju studije revizije uspeha, koncept dužne profesionalne pažnje je posebno značajan u izradi preliminarne studije, a koncept revizijskog dokaza je izražen u fazi prikupljanja dokaza tokom izrade glavne studije.

Ciljevi revizije uspešnosti se razlikuju od SAI do SAI. Oni se mogu utvrditi osnovnim zakonom ili internim odlukama SAI. Većina SAI postavlja neke od sledećih globalnih ciljeva:

a) pružati nezavisno uveravanje zakonodavnom telu ili telima izvršne vlasti o ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti sprovođenja politika;
b) pružati nezavisno uveravanje zakonodavnom telu ili telima izvršne vlasti o pouzdanosti pokazatelja ili izveštaja o uspešnosti izvršenja zadatka koji objavljuje revidovani entitet;
c) utvrđivati područja slabog izvršavanja zadataka i na taj način pružati pomoć revidovanom entitetu, ili državnoj upravi generalno, u poboljšanju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja;
d) isticati primere "najbolje prakse" i na njih skretati pažnju jedinici koja je podvrgnuta reviziji i/ili državnoj upravi.[54]

U velikom broju država, ovlašćenja za sprovođenje revizije uspeha ne obuhvataju ispitivanje političke pozadine državnih, odnosno vladinih programa.

[54] *European Guidelines for Implementation INTOSAI Standards*, European Court of Auditors, 1998, op.cit, str. 97

Stoga revizija uspeha ne ispituje razloge političkih ciljeva, već ispituje aktivnosti vezane za planiranje, izvršenje i vrednovanje rezultata tih programa, a može obuhvatati i ispitivanje prikladnosti informacija koje su dovele do političkih odluka (ispitivanje faze planiranja političkih aktivnosti).

Revizija uspešnosti, kao nezavisna provera vladinih aktivnosti i realizacije programa iz perspektive efikasnosti, postaje sve značajnija komponenta ukupne javne administracije. U tom kontekstu ciljevi revizije uspeha su i da unapredi:

- implementaciju vladinih programa i drugih aktivnosti na što je moguće efikasniji način, kao i dostizanje zadovoljavajućeg nivoa ostvarivanja ciljeva uz visok stepen kvaliteta i uz ekonomičnu upotrebu resursa;
- održavanje važnih demokratskih, administrativnih i drugih građanskih vrednosti u vladinim programima kao i u različitim funkcijama u sklopu delokruga rada vlade;
- pripremu objektivnih informacija o rezultatima politika i administrativnih metoda koje služe kao osnova za donošenje odluka (onima koji odlučuju u parlamentu, vladi kao i drugim zainteresovanim).

Revizija uspeha ne polazi od finansijskih izveštaja i izjava koje oni sadrže i zbog toga vrhovne institucije za reviziju imaju veliku slobodu u odabiru predmeta revizije, polazeći pri tome od uočenih problema u nekoj oblasti u društvu.

Revizija uspeha je po svom karakteru šireg obima i daje više prostora za slobodno prosuđivanje i tumačenje za razliku od revizije pravilnosti koja podleže posebnim zahtevima i očekivanjima. Vremenski period koji pokriva revizija uspeha nije ograničen na obračunski period nego se može protezati i na ciklus od nekoliko godina, i obično se ne odnosi na određene finansijske ili druge izveštaje. Zbog toga se izveštaji revizije uspeha međusobno razlikuju, a pri njihovoj izradi potrebno je više rasprave i razboritog suprotstavljanja stavova.

Uprkos širem karakteru i mogućem obimu revizije uspeha, revizori uspeha moraju ići za tim da, što je moguće više u okolnostima pojedine revizije, obave reviziju uspeha u skladu sa ISSAI/INTOSAI revizijskim standardima. Oni naročito trebaju da:

- pri utvrđivanju obima i predmeta revizije prouče i vrednuju pouzdanost interne kontrole;
- planiraju reviziju na način koji osigurava pravovremeno izvođenje revizije visokog kvaliteta na ekonomičan, efikasan i efektivan način;
- obezbede pribavljanje kompletnog, relevantnog i razboritog dokaza za potkrepljivanje svojih prosuđivanja i zaključaka koji se odnose na organizaciju, program, aktivnost ili funkciju koju reviduju. Revizijski dokazi i doneti sudovi na osnovu revizijskih dokaza moraju se prikladno dokumentovati i podvrgnuti merilima za osiguranje kvaliteta.[55]

[55] *Code of Ethics and Auditing Standards*, Auditing Standards Committee, INTOSAI, str. 49-58

Pored činjenice da revizija uspešnosti može biti više otvorena prema donošenju slobodnih sudova i tumačenja od finansijske revizije, revizori uspeha moraju dodatno paziti na osiguranje nezavisnosti i objektivnosti izveštaja o reviziji.

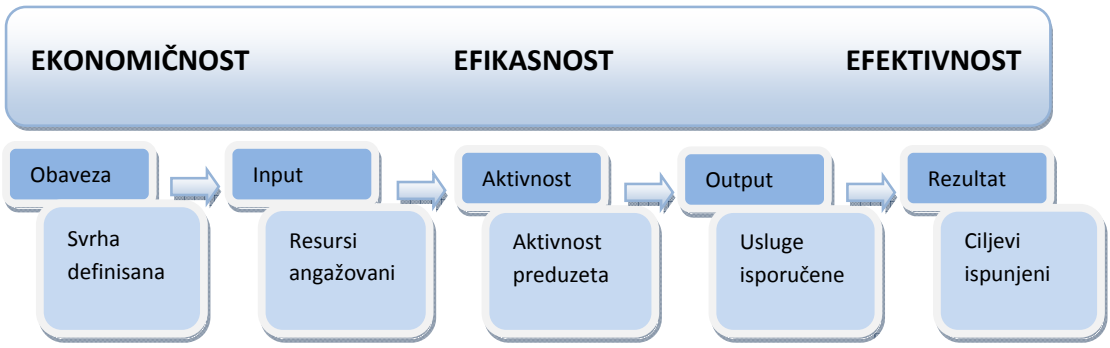
Kada su u pitanju merila ocenjivanja, videli smo da kod revizije pravilnosti revizor ispituje transakcije i prosuđuje ih kao „ispravne“ ili „neispravne“, „zakonite“ ili „nezakonite“. Ta merila ocenjivanja koja revizor koristi za izražavanje konačnog mišljenja na kraju revizije pravilnosti su relativno jednostavna i obično su unapred utvrđena (npr. Zakonom o osnivanju i radu entiteta ili standardima). Kod revizije uspeha izbor merila je više otvoren i prepušten samom revizoru. Pojmove ekonomičnost, efikasnost i efektivnost treba tumačiti u vezi sa predmetom revidovanja, a merila ocenjivanja će se razlikovati od revizije do revizije.

Prema ISSAI “treba pribaviti kompetentne, relevantne i razumne revizijske dokaze da se potkrepe revizorova prosuđivanja i zaključci koji se odnose na organizaciju, program, aktivnost ili funkciju koja se reviduje“.[56]

U finansijskoj reviziji većina dokaza teži čvrstoj određenosti („da/ne“, „ispravan/pogrešan“), dok je u revizijama uspeha to redak slučaj. Za njih je karakteristično da je dokaz više uverljivog karaktera. Revizor mora pažljivo izabrati prikladne revizijske postupke za pribavljanje čvrstih uverljivih revizijskih dokaza i iskoristiti sve mogućnosti za pribavljanje potrebnih dokaza. Revizor treba nastojati da pribavi različite vrste podataka iz različitih izvora pomoću različitih metoda. Ukoliko svi ti dokazi upućuju na isti zaključak, izveštaj revizora može biti uverljiviji.

Kada se reviduju područja gde su raspoloživi dokazi više sugestivni nego određeni, korisno je s revidovanim entitetom unapred prodiskutovati vrstu dokaza i način njihove analize i tumačenja. Takav pristup smanjuje rizik neslaganja između revizora i revidovanog entiteta u narednim fazama rada i može ubrzati postupak izveštavanja. Na taj način će revizor utvrditi područja mogućeg neslaganja, što će mu omogućiti pribavljanje mogućih dokaza za premošćavanje tog problema.

Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost predstavljaju teoretsku platformu za reviziju uspeha. Između ova tri pojma postoje interakcije i u cilju njihove ilustracije može se koristiti input – output model. Model podrazumeva tabelu broj 12 kojom se mogu prikazati sve aktivnosti u javnom sektoru:



[56] *Code of Ethics and Auditing Standards*, Auditing Standards Committee, INTOSAI, str. 57

Dakle, potrebna su sredstva da bi se nešto "proizvelo", a rezultat te "proizvodnje" su različite usluge građanima uz očekivanje da će rezultati tih aktivnosti proizvesti efekte.

Ekonomičnost znači minimiziranje troškova koji se tiču resursa korišćenih za određene aktivnosti, vodeći računa o odgovarajućem kvalitetu. Menadžerskim rečnikom, u pitanju je „držanje troškova pod kontrolom“.

Sprovođenje revizije ekonomičnosti je vrlo izazovan posao koji nije jednostavno obaviti. Revizori trebaju da procene da li odabrani inputi predstavljaju najekonomičnije korišćenje javnih sredstava, jesu li raspoloživi resursi korišćeni na ekonomičan način i da li je kvalitet inputa na zadovoljavajućem nivou.

Pitanja ekonomičnosti se pojavljuju kada entitet ili aktivnost može značajno smanjiti troškove inputa za dati nivo rezultata. Opšti rizik ekonomičnosti uključuje:

- rasipanje - upotreba resursa koji nisu neophodni za postizanje željenih rezultata;
- preplaćivanje - pribavljanje resursa koji su iskorišćeni ali nisu pribavljeni po nižim cenama;
- upotreba inputa boljeg kvaliteta od onog koji se traži - plaćanje višeg kvaliteta inputa nego što se zahteva za postizanje željenih rezultata.

Revizija ekonomičnosti je zato zainteresovana za utvrđivanje da li su izabrani najprihvatljiviji i jeftiniji inputi sa kojima bi bili postignuti zadati ciljevi. Stoga je ona usmerena na pitanja kao što su:

- da li je revidovani entitet nabavio prihvatljiv tip, kvalitet i kvantitet resursa uz minimalne troškove?
- da li revidovani entitet upravlja resursima sa vizijom minimizacije svih izdataka?
- da li je intervencija države mogla biti dizajnirana i implementirana na drugi način koji će rezultovati nižim troškovima?

Razmatranje ekonomičnosti navodi revizore na to da ispitaju procese i odluke menadžmenta revidovanog entiteta vezane za nabavke roba, usluga i radova. Revizori se posebno fokusiraju na određivanje da li je proces nabavke rezultovao dobijanjem najveće vrednosti. Oblasti revizije uključuju uspostavljanje detaljnih zahteva korisnika radi određivanja šta je očekivano od procesa nabavke roba, usluga i radova, identifikovanje potrebnog kvaliteta u vezi sa potrebnim rezultatom i određivanje željenog roka isporuke roba, usluga i radova. Revizori takođe ispituju sastavljanje i primenu kriterijuma bodovanja i selekcije ponuda.

Efikasnost znači korišćenje resursa na najbolji način. Osnovno pitanje se odnosi na to da li su resursi korišćeni na najbolji način i da li su se mogli postići isti ili slični rezultati u smislu kvaliteta i vremena obrta uz manje resurse. Revizorski nalazi koji se odnose na efikasnost su relativne prirode i mogu biti formulisani na način da se izvrši poređenje sa sličnim aktivnostima ili standardom koji je eksplicitno utvrđen. Revizori ponekad kao standard koriste najbolje prakse ili iskustva ukoliko su primenjivi. Tamo gde su pitanja suviše kompleksna i za njih nema

eksplicitnih kriterijuma ili standarda, procena efikasnosti se mora bazirati na raspoloživim informacijama i argumentima i mora biti u skladu sa analizama koje su izvršene tokom revizije. Revizija efikasnosti obuhvata aspekte kao što su:

- da li su ljudski, finansijski i drugi resursi efikasno korišćeni;
- da li su vladini programi, tela i aktivnosti efikasno vođeni, regulisani, organizovani, izvršeni, nadgledani i evaluirani;
- da li su aktivnosti u entitetima vlasti konzistentne sa utvrđenim ciljevima i zahtevima;
- da li su javne usluge kvalitetne, klijentu orijentisane i isporučene na vreme;
- da li su ciljevi vladinih programa ostvareni na isplativ način u smislu cene (koštanja).

Efikasnost je samo jedna dimenzija uspeha i pošto proizlazi iz odnosa između resursa, inputa i rezultata, koncepti efikasnosti i ekonomičnosti su neraskidivo vezani. Zbog toga je u nekim slučajevima pokušaj razdvajanja ova dva koncepta vrlo komplikovan.

Opšti rizici u vezi sa efikasnošću mogu uključivati:

- Propuste (upotrebljeni resursi ne vode željenim rezultatima);
- Neoptimalan input/output ratio (neefikasno zapošljavanje);
- Spora implementacija intervencije države i dr.

Kada je cilj revizije efikasnosti razmatranje rezultata, revizori najčešće ispituju procese pomoću kojih organizacija transformiše inpute u rezultate. Procena može uključiti izračunavanje jediničnih troškova proizvedenih rezultata ili koeficijenta efikasnosti i njihovu komparaciju sa prihvaćenim kriterijumima, koji mogu biti izvedeni iz sličnih organizacija, na osnovu prethodnog perioda ili standarda koje je sam revidovani entitet eksplicitno usvojio.

Efektivnost se odnosi na stepen u kojem određeni programi ili tela postižu svoje ciljeve i svrhu. Da bi procenili u kojoj meri su ciljevi ispunjeni, oni moraju biti jasno i precizno formulisani, odnosno ne smeju biti apstraktni i neodređeni.

Da bi se procenilo u kojoj su meri uočeni događaji povezani sa utvrđenim politikama, neophodno je izvršiti određena poređenja koja bi se u idealnim uslovima sastojala od merenja koja se sprovode pre i posle primene politike.

U praksi često nedostaje materijal potreban za upoređivanje što veoma otežava sprovođenje takvih poređenja, pa se pribegava alternativnim procenama uverljivosti pretpostavki na kojima je bazirana politika ili se prilikom odabira revizori opredeljuju za manje ambiciozna pitanja. Često se može posegnuti za procenom ili merenjem efektivnosti kroz upoređivanje rezultata sa ciljevima koji su utvrđeni politikom, što se naziva analizom postizanja ciljeva.

Prava primena revizije efektivnosti je usmerena na utvrđivanje u kojoj meri su korišćeni instrumenti doprineli ispunjenju ciljeva utvrđenih politikom ili na dokazivanje da su rezultati koji

su predmet razmatranja zapravo uzrokovani preduzetim aktivnostima, a ne nekim drugim faktorima. Na primer: ukoliko je cilj smanjenje nezaposlenosti, tada je potrebno utvrditi da li je smanjeni broj nezaposlenih rezultat preduzetih aktivnosti od strane revidovanog entiteta ili je to rezultat generalnog poboljšanja ekonomske klime nad kojim entitet nije imao nikakvog uticaja.

Opšti rizici u vezi sa efektivnošću obuhvataju:

- Nedostatke u dizajniranju politike (npr. neadekvatna procena potreba, nejasni ili nekoherentni ciljevi, neadekvatna sredstva za intervenciju ili nepraktičnost implementacije);
- Propusti menadžmenta (npr. nisu ostvareni ciljevi, menadžment nije utvrdio prioritete za ostvarivanje ciljeva).

Pri reviziji efektivnosti revizor može odlučiti da razmotri druga dva aspekta, jer je moguće da postoji situacija u kojoj su rezultati koje je ostvario revidovani entitet, aktivnosti, program ili operacija možda postigli željeni efekat, ali se postavlja pitanje: da li su korišćeni resursi upotrebljeni na ekonomičan i efikasan način?

Revizija uspeha postaje sve značajniji aspekt rada vrhovnih institucija za reviziju. Može se reći da će u budućnosti državna revizija biti prepoznatljiva upravo po reviziji uspeha. Na primer u SAD-u GAO - General Accountability Office (Američka SAI) - preko 90 % svog rada posvećuje reviziji uspeha. To nije iznenađujuće ako se zna da revizija uspeha daje veliki doprinos povećanju efikasnosti vlade.

9.2. UVOD U PROCES REVIZIJE USPEHA

Revizija uspeha može da obuhvata veliki broj tema i perspektiva koje pokrivaju ceo javni sektor i zbog toga revizori uspeha mogu koristiti i kombinovati mnoštvo metoda za prikupljanje podataka i procesiranje informacija, a podaci se tokom revizije prikupljaju u različite svrhe.

Gotovo je nemoguće opisati sve pristupe, modele i metode koje koriste revizori uspeha, ali je činjenica da revizija uspeha uključuje više različitih koraka kao što su planiranje, definisanje revizijskih pitanja, dizajniranje programa i studije revizije, kao i prikupljanje i analiza velikog broja podataka.

Revizija uspeha i revizija pravilnosti predstavljaju sistematski proces i stoga obavljanje revizije uspeha treba razraditi po pojedinim fazama rada i izvoditi ih logičkim redosledom.

Opšti okvir za sitematske korake ili akcije koji revizori uspeha trebaju slediti sadržan je u područjima rada državne revizije. Međutim, zbog navedenih razloga standardi ne daju precizan opis koraka ili faza procesa revizije uspeha koji bi bili primenjivani na jedinstven način ili bi posedovali univerzalni karakter.

U tabeli broj 13 je dat pregled procesa revizije uspeha koji se primenjuju u nekoliko evropskih zemalja:

Švedska	Finska	Holandija	Evropski sud revizora
Preliminarna studija	Preliminarna studija	Izbor predmeta revizije	Planiranje revizije
Glavna studija	Produkovanje dokaza revizije	Preliminarna studija	Faza ispitivanja
Finalizacija projekta	Izveštavanje	Izvođenje revizije	Faza izveštavanja
	Follow-up	Izveštavanje	

Podaci iz tabele ukazuju da revizija uspeha obuhvata više koraka i u najširem smislu čine je faza ili proces planiranja, proces izvođenja i proces praćenja (follow-up). Proces planiranja obuhvata različite faze od kojih je prva proces strateškog planiranja koji se bavi utvrđivanjem predmeta revizije uspeha u određenom, dužem periodu. Kada se jasno definiše tema koja će predstavljati predmet revizije uspeha, dolazi do izrade preliminarne studije (pre-study), čiji je cilj prikupljanje infomacija radi dizajniranja predloga za glavnu studiju. Tokom glavne studije akcenat treba biti na izradi konačnog izveštaja koji će biti upućen parlamentu, vladi, revidovanom entitetu i javnosti na razmatranje. Procedure praćenja (follow-up) obezbeđuju povratnu informaciju parlamentu i instituciji za reviziju i obuhvataju identifikaciju i dokumentovanje impakta revizije.

9.3. PRISTUPI REVIZIJI USPEHA

Revizija uspeha ima različite tradicije i ambicije u različitim državama. Vremenom su se izdvojila dva pristupa koja se znatno razlikuju a to su:

1. pristup orijentisan prema rezultatima
2. pristup orijentisan prema problemima

Pristup orijentisan prema rezultatima

Prema ovom pristupu, revizori proučavaju učinak u odnosu na revizijske kriterijume. Revizori mogu angažovati ili konsultovati eksperte koji će im pomoći u razvijanju kriterijuma koji su objektivni, relevantni, razumni i dostižni ukoliko nisu u stanju da sami odrede kriterijume. Ti kriterijumi omogućavaju da se izvrši procena nalaza do kojih su došli revizori. Pristup orjentisan prema rezultatima utvrđene nepravilnosti posmatra kao odstupanja od kriterijuma i u izveštaju revizor preporučuje eliminisanje takvih odstupanja. Shodno tome, za ovaj pristup se može reći da je normativne prirode.

Pristup orijentisan prema problemu

Prema ovom pristupu, nepravilnosti i problemi su polazna tačka revizije. Zadatak revizije je da potvrdi postojanje problema i analizira uzroke njihovog nastanka.

Cilj ovog pristupa je pružanje ažurnih informacija o problemima i način kako se baviti njima. Prednost ovog pristupa je to što revizori nisu ograničeni u svojim analizama i mogu razmatrati sve moguće materijalne uzroke.

Dakle, pristup orijentisan prema problemu karakteriše nezavisna analiza, a pristup orijentisan prema rezultatima nepristrasna procena ispunjavanja zadatih kriterijuma.

9.4. PLANIRANJE REVIZIJE USPEHA

U toku faze planiranja vrši se selekcija problema revizije i planira projekat revizije uspeha. Dakle, radi se o tekućem procesu koji se proteže i u fazu implementacije ili u glavnu studiju. Shodno tome, preovlađujući značaj u planiranju imaju koncept nezavisnosti i koncept dužne profesionalne pažnje.

Planiranje revizije uspeha obuhvata:

- Strateško planiranje,
- Izradu preliminarne studije,
- Pripremu Plana revizije (Memoranduma o planiranju).

9.4.1. Strateško planiranje revizije uspeha

Revizija uspeha, kao eksterna i nezavisna aktivnost, treba biti fokusirana na područja u kojima ona može doprineti poboljšanju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti korišćenja javnih resursa što joj omogućava veća sloboda koju obično ima u izboru predmeta revizije i pristupa reviziji. Iz tih razloga institucije za reviziju (SAI) moraju pažljivo razmotriti strategiju za odabir područja revizije uspeha koja će im omogućiti da postave prioritete i izvrše selekciju problema koji će biti predmet studije revizije uspeha. Takođe, mogu uzeti u obzir interesovanje vlade, parlamenta i celokupne javnosti za pojedina područja i probleme u tim područjima ili određenu društvenu delatnost, što će im pomoći u procesu odabira predmeta revizije gde područje može biti neki sektor privrede u kojem država vrši neku intervenciju.

Strateško planiranje je osnova za odabir teme za reviziju uspeha i mogući početak izrade preliminarne studije i treba da poštuje sledeći redosled koraka:[57]

1. Određivanje potencijalnih područja revizije iz kojih će biti izvršen strateški odabir teme ili predmeta za reviziju uspeha. Odabir područja revizije povlači za sobom strateški izbor koji može imati posledice po SAI jer je broj potencijalnih područja značajan, a kapacitet SAI ograničen i zato ovom izboru treba pristupiti sa dužnom pažnjom.

[57] *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004, str. 44

2. Uspostavljanje kriterijuma za odabir koji će se koristiti pri izboru teme za reviziju uspeha. Glavni kriterijum za odabir je verovatno primarni doprinos revizije u vezi sa procenom i unapređenjem funkcionisanja centralne vlade i njenih tela dok ostali opšti kriterijumi mogu biti:

- Dodata vrednost: Bolji izgledi sprovođenja upotrebljive revizije visokog kvaliteta ili subjekti koji su ranije bili predmet revizije ili nekog drugog pregleda mogu rezultovati dodatom vrednosti. Dodavanje vrednosti je obezbeđenje novih saznanja i pružanje novih perspektiva.
- Značajni problemi ili problematična područja: Veći rizik konsenkvenci u vezi sa ekonomičnošću, efikasnošću i efektivnošću ili poverenjem javnosti vodi većim problemima. Problem može biti ocenjen važnim ili materijalnim ako saznanja u vezi sa njim mogu sa velikom verovatnoćom uticati na korisnike izveštaja o reviziji uspeha. Aktivan i prema problemima orijentisan monitoring olakšava identifikovanje područja revizije.
- Rizici ili neizvesnosti: Strateško planiranje mora biti bazirano na analizi rizika ili manje teoretskoj analizi indikacija postojanja problema ili potencijalnih problema. Veći interes javnosti je prisutan tamo gde postoji razlog za sumnju u postojanje neefikasnosti, gde su veći rizici (manje saznanja) i gde je veća neizvesnost. Nagomilavanje takvih indikatora ili faktora koji su vezani za entitet ili vladin program mogu predstavljati značajan signal SAI i trebaju podstaći revizore da planiraju reviziju čiji će delokrug i obim zavisiti od detektovanog popisa. Sledeći faktori mogu biti indikacija višeg rizika (ili nezavisnosti):

  - Finansijski iznosi ili iznosi uključeni u budžet su bitni ili je došlo do značajnih promena u tim iznosima;
  - Područja koja su tradicionalno sklona riziku (javne nabavke, tehnologija, pitanja životne sredine, zdravlje itd.) ili područja neprihvatljivog rizika;
  - Nove ili hitne aktivnosti ili promene uslova (zahtevi, potražnja);
  - Kompleksna struktura upravljanja i nejasna podela odgovornosti;
  - Nepostojanje pouzdanih, nezavisnih i ažurnih informacija o efikasnosti i efektivnosti vladinih programa ili drugih intervencija.

Izbor tema za reviziju uspeha može biti bazirana na strateškom izboru, a ne na kriterijumima odabira koje primenjuju neke SAI. Strateški odabir ponekad može oslikavati ustavne i zakonske uslove i uspostavljene tradicije, a takođe može oslikavati „političku realnost“ jer za određene teme se ne očekuje da će biti predmet revizije. Strateško planiranje može biti korisno sredstvo za postavljanje prioriteta i odabir potencijalnih revizija koje će biti izvršene, dok sa druge strane može služiti kao mehanizam za izbor budućih tema revizije kao osnova za detaljnije planiranje. Takođe, ono može služiti kao instrument za donošenje strateških odluka o politici budućeg usmeravanja revizije.

Strateško planiranje može imati za cilj mnogo više od pronalaženja prikladnih tema i problema za reviziju uspeha. Strateško planiranje obično rezultuje koherentnim i ubedljivim programom revizije institucije za reviziju koji sadrži spisak područja revizije i obezbeđuje kratku

ocenu provizornih problema, pitanja i drugih argumenata. Strateško planiranje bi trebalo da bude osnova za operativno planiranje pojedinih revizija uspeha i alokaciju resursa.

9.4.2. Preliminarna studija

Zadatak revizije uspeha je da analizira uočene probleme kako bi pronašla njihove uzroke i predložila način njihovog otklanjanja. U celom planiranju revizije uspeha, pa i u izradi preliminarne studije, koncept dužne profesionalne pažnje ima dominantan uticaj. Podjednaku važnost imaju i ekonomičnost, efikasnost i efektivnost jer se tokom operativnog planiranja određuje vrsta studije koju treba izvršiti, a studije mogu biti fokusirane na jedan, dva ili sva tri pomenuta koncepta.

Raznolika priroda revizije uspeha uzrokuje stavljanje posebnog akcenta na potrebu detaljnog operativnog planiranja pojedinačnih revizija uspeha. Ono će pomoći da se odredi da li je konkretna revizija uspeha vredna ulaganja vremena i resursa i da li je izvodljiva. Operativno planiranje će olakšati postavljanje jasnih i razumnih ciljeva, definisanje realističnog pristupa reviziji, kao i utvrđivanje potrebnih resursa. Ukoliko revizija nije dobro planirana, postoji rizik da neće biti efikasna i efektivna.

Dakle, dobro pripremljen plan je neophodan za kvalitetno izvođenje revizije uspeha i može se reći da ima puno veći značaj nego u reviziji pravilnosti. U najkraćem, ono što se obično radi u formi preliminarne studije jeste definisanje ciljeva revizije uspeha, obima revizije i metodologije koja će omogućiti postizanje postavljenih ciljeva.

Operativno planiranje pojedinačnih revizija uspeha obuhvata dva glavna koraka:

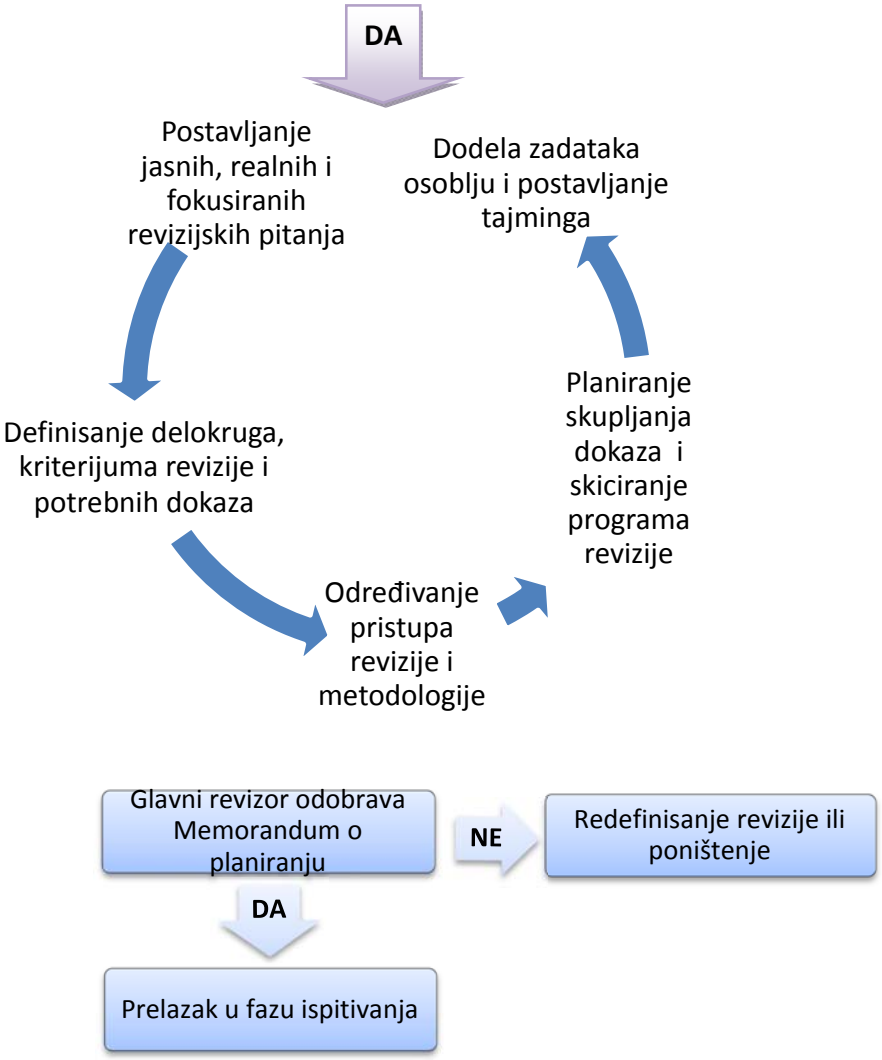
1. Preliminarna studija - služi kao osnov za određivanje da li je revizija izvodiva, realna i korisna i omogućava revizorima da razmotre značaj rizika ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i potencijalne ciljeve revizije, revizijski pristup i metodologiju.
2. Memorandum o planiranju revizije - definiše delokrug revizije, ciljeve i metodologiju, potrebne resurse i ključne pokazatelje koje treba dostići.

Rezultat operativnog planiranja treba biti predlog za sprovođenje konkretne revizije uspeha i najvažniji koraci u izradi tog predloga su sledeći:

- Definisanje specifičnih pitanja koja će biti predmet studije i definisanje ciljeva revizije uspeha;
- Određivanje obima revizije i oblikovanje (dizajniranje) revizije;
- Određivanje vremenskog rasporeda revizije, potrebnih resursa i osiguranja kvaliteta revizije.[58]

Faza planiranja revizije uspeha obuhvata više aktivnosti, a redosled njihovog izvođenja je prikazan u tabeli broj 14 u nastavku.

[58] *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004, str. 49


DA
Postavljanje jasnih, realnih i fokusiranih revizijskih pitanja
Dodela zadataka osoblju i postavljanje tajminga
Definisanje delokruga, kriterijuma revizije i potrebnih dokaza
Planiranje skupljanja dokaza i skiciranje programa revizije
Određivanje pristupa revizije i metodologije
Glavni revizor odobrava Memorandum o planiranju
NE
Redefinisanje revizije ili poništenje
DA
Prelazak u fazu ispitivanja

9.4.2.1. Svrha preliminarne studije

Svrha preliminarne studije je da:

- Prikupi informacije koje će uvećati znanje revizora o području revizije,
- Identifikuje revizijske probleme,
- Omogući donošenje odluke o tome da li početi sa glavnom studijom ili ne, i da
- Planira glavnu studiju u obliku radnog plana.

Dakle, svrha preliminarne studije je da utvrdi da li postoje uslovi za izradu glavne studije i ako postoje, da proizvede predlog za reviziju uspeha zajedno sa planom te revizije. Takođe, preliminarna studija omogućuje odgovornom licu da proceni da li je revizija realistična, realna i korisna, i ako jeste da obezbedi osnovu za detaljno planiranje revizije koje će biti sumirano u radnom planu revizije.

Obim preliminarne studije se razlikuje u zavisnosti od nivoa znanja koje o području revizije poseduju članovi revizionog tima. U slučaju da područje revizije i moguća revizijska pitanja nisu dobro poznata revizorima, neophodna je preliminarna studija većeg obima, u suprotnom preliminarna studija može imati manji obim. Kvalitetna preliminarna studija se može napraviti ukoliko se koristi manji broj iskusnih revizora uspeha. U ovoj fazi akcenat treba staviti na testiranje dostupnosti informacija i izvodljivosti metoda.

9.4.2.2. Postupak izrade preliminarne studije

Preliminarna studija uključuje sledeće aktivnosti:

1. RAZUMEVANJE PODRUČJA REVIZIJE

- Identifikacija ciljeva i suštine entiteta, programa, aktivnosti, funkcije i povezanih indikatora
- Određivanje resursa koji su raspoloživi za potrebe državne intervencije
- Određivanje odgovornosti za svakog učesnika ponaosob
- Identifikacija ključnih upravljačkih i kontrolnih procesa, uključujući IT sisteme
- Definisanje potrebe za informacijama koje treba menadžment i u svrhu kontrole
- Identifikovanje rizika ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti

2. SKICIRANJE REVIZIJE

- Uzimanje u obzir ranije izvršenih revizija i evaluacija
- Razmatranje potencijalnih revizijskih pitanja, kriterijuma, dokaza, metodologije, obima i uticaja revizije
- Razmatranje vremenskog rasporeda revizije i resursa potrebnih za izvođenje revizije

3. PROCENA DA LI JE REVIZIJA REALISTIČNA, IZVODLJIVA I KORISNA

9.4.3. Memorandum o planiranju revizije uspeha

Po donošenju odluke o izradi glavne studije pristupa se izradi Memoranduma o planiranju revizije koji najčešće ima standardni format definisan internom politikom institucije za reviziju. Standardi i različite revizijske smernice i uputstva ne propisuju njegov sadržaj već sugerišu minimum elemenata koje treba da sadrži.

Sam Memorandum predstavlja „ugovor" između revizorskog tima i odgovornog lica gde su jedni u obavezi da u utvrđenom roku isporuče rezultate ispitivanja u obliku izveštaja o reviziji koji je u skladu sa standardima kvaliteta, dok bi drugi trebalo da obezbede sve resurse neophodne za izvođenje takve revizije. Memorandum o planiranju revizije treba na jasan i koncizan način da identifikuje celokupan revizijski posao koji treba izvršiti, resurse i vreme koji su neophodni za obavljanje tog posla i da anticipira uticaj koji će imati rezultati revizije. Ovaj deo planiranja obavlja se detaljno i obuhvata definisanje specifičnih revizijskih pitanja ili hipoteza koja će biti predmet studije, vrstu studije koju treba preduzeti, način prikupljanja informacija i izvođenja analiza.

1. **DETALJNO PLANIRANJE REVIZIJE**

- Utvrđivanje delokruga revizije
- Definisanje revizijskih pitanja ili hipoteza
- Postavljanje revizijskih kriterijuma koji će se koristiti
- Identifikacija potrebnih revizijskih dokaza i njihovih izvora
- Definisanje metodologije revizije koja će se koristiti
- Razmatranje potencijalnih revizijskih zapažanja, preporuka i uticaja
- Određivanje vremenskog rasporeda, resursa i uređenje kontrole kvaliteta
- Komunikacija sa revidovanim entitetom ili više njih

2. **PROCENA DA LI JE RAZVIJENA DOVOLJNA OSNOVA ZA REVIZIJU**

3. **NACRT MEMORANDUMA O PLANIRANJU REVIZIJE**

Generalno gledano, operativno planiranje obuhvata: metodološko planiranje i administrativno planiranje.

Sadržaj Memoranduma o planiranju nije striktno propisan standardima i stoga njegove elemente i strukturu određuje svaka institucija za reviziju pojedinačno. Međutim, moguće je pronaći različita uputstva i smernice za izradu planova revizije uspeha koja daju profesionalna tela ili pojedinci. Jedna takva smernica koja je našla široku primenu sadržana je u dokumentu koji obrađuje dostizanje visokog kvaliteta rada vrhovnih institucija za reviziju. Prema njoj, plan revizije treba imati minimum sledećih elemenata:[59]

1. Zakonski okvir za reviziju

2. Kratak opis aktivnosti, programa ili tela koji će biti revidovani, uključujući rezime rezultata pređašnjih revizija i njihov uticaj

3. Razloge za sprovođenje revizije

4. Faktore koji utiču na reviziju, uključujući one koji određuju nivo ili prag materijalnosti

5. Procenu rizika

6. Ciljeve revizije, obim revizije i pristup reviziji (dokaze koje treba dobiti, kada i kako)

- Nivo ili prag materijalnosti
- Sisteme koji će biti evaluirani i testirani
- Metodologije i kriterijume koje se planiraju koristiti
- Strategije uzorkovanja
- Predviđenu veličinu uzoraka
- Oslanjanje na druge revizore i/ili eksperte
- Posebne probleme koji se predviđaju

7. Potrebne resurse
- Specijaliste (ko i kada)
- Strane eksperte (ko i kada)
- Potrebe za putovanjima
- Vreme i budžet troškova

8. Procenjenu naknadu za reviziju (ukoliko je to prihvatljivo)

9. Odgovorne za komunikaciju u revidovanom entitetu

10. Vremenski raspored revizije, uključujući procenjeni datum dostavljanja izveštaja

11. Formu, sadržaj i korisnike konačnog izveštaja

[59] OECD/SIGMA, *Achieving high quality in the work of Supreme Audit Institutions*, "SIGMA PAPER No. 34", Paris, 2004

Memorandum o planiranju revizije treba da odobri generalni revizor ili neko od članova top menadžmenta ko ima tu nadležnost.

Primer sadržaja Memoranduma o planiranju koji koristi Evropski sud revizora:[60]

Rezime

Šta su područja ispitivanja i zbog čega?

- Opis područja revizije
- Materijalnost i rizici ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti
- Relevantnost
- Potencijalni uticaj (impakt)

Šta je delokrug revizije i koja su revizijska pitanja?

- Delokrug revizije
- Revizijska pitanja

Kako dobiti odgovore?

- Revizijski pristup
- Kriterijumi revizije
- Metodologija revizije
- Očekivani rezultat revizije

Koji će resursi biti angažovani i kada, supervizija i monitoring revizije?

- Resursi, troškovi, vremenski raspored
- Rizik od zakašnjenja i budžet
- Kontrola kvaliteta

Kako će klijenti biti obavešteni?

- Reference za razgovore

Zaključak/odobrenje plana

[60] *Performance Audit Manual*, The European Court of Auditors, 2007, str.51

9.5. IMPLEMENTACIJA REVIZIJE USPEHA

Faza izvođenja revizije uspeha na osnovu dobijenih dokaza formuliše nalaze i zaključke revizije uspeha. Dobijanje dokaza u reviziji uspeha je složen i specifičan postupak u kojem se prvo prikupljaju podaci koji, nakon kompilacije i analize, prerastaju u informacije koje podržavaju revizijske dokaze. Ako se proceni da su ti dokazi dovoljni izvode se zaključci, a u slučaju da se pokaže suprotno mora se prikupiti još podataka.

U ovoj fazi revizije uspeha dominantan značaj ima koncept revizijskog dokaza. Sama činjenica da se podaci i dokazi analiziraju upućuje na to da se mora imati u vidu koncept dužne profesionalne pažnje i koncept nezavisnosti, a pošto se podaci skupljaju uzorkovanjem neizostavno je i prisustvo koncepta razumnog uveravanja.

Izvođenje revizije uspeha (glavna studija) obuhvata:

- Prikupljanje i analizu podataka,
- Evaluaciju činjenica prema utvrđenim kriterijumima,
- Formulisanje nalaza i pripremu preliminarnog izveštaja.

9.5.1. Svrha faze izvođenja i pristup ispitivanju

Faza izvođenja revizije uspeha (faza ispitivanja) počinje u momentu započinjanja revizijskog rada koji sledi odobreni Memorandum o planiranju revizije i nastavlja se do početka izrade nacrta izveštaja o reviziji. Ova faza uključuje sprovođenje revizijskih procedura prikupljanja i analize podataka, evaluaciju činjenica naspram prethodno utvrđenih kriterijuma, formulisanje nalaza revizije i pripremu i izdavanje izveštaja o preliminarnim nalazima (preliminarni izveštaj).

Svrha faze ispitivanja je da se pribave dovoljni, relevantni i pouzdani revizijski dokazi koji će omogućiti revizoru da donese zaključak o revizijskom pitanju i potkrepi sve navode u revizorskom izveštaju.

Tokom faze ispitivanja revizije uspeha sprovode se revizijski postupci prikupljanja i analiziranja dokaza. Rezultujući dokazi se evaluiraju naspram prethodno determinisanih kriterijuma u cilju izvođenja nalaza revizije i utvrđuju se uzroci i efekti tih nalaza. Nalazi se putem preliminarnog izveštaja šalju revidovanom entitetu i od njega se traži pisani odgovor u vezi sa nalazima. Odgovor može biti: pozitivan (entitet se slaže sa nalazima revizije) i negativan (mora da sadrži komentare i obrazloženja o preliminarnim nalazima zbog nesaglasnosti). Ti komentari i obrazloženja, zajedno sa preliminarnim nalazima, obezbeđuju „sirovi" materijal na osnovu koga će se pripremiti preliminarna zapažanja za konačni izveštaj o reviziji. Od ključne je važnosti da revizori sa dužnom pažnjom iz različite perspektive razmotre aktivnosti koje reviduju, zadrže nepristrasan stav prema prezentovanim informacijama i istovremeno budu otvoreni za različite poglede i argumente.

9.5.2. Dokazi u reviziji uspeha

Priroda dokaza u reviziji uspeha

Revizija uspeha je bazirana na prosuđivanju koje treba da rezultuje više ubedljivim dokazima, nego konačnim sudom. Kombinacija ovih faktora zahteva od revizora da budu kreativni i fleksibilni u njihovom pronalaženju pravog tipa dokaza. Detaljne procene potreba za informacijama trebaju biti izvršene i u fazi planiranja i u fazi ispitivanja. Njihov cilj je izbegavanje mogućnosti da budu preopterećeni suvišnim informacijama, što obezbeđuje efikasnije eliminisanje nepotrebnih detalja i sortiranja i struktuiranja prikupljenih podataka. Trebalo bi unapred konsultovati eksperte u vezi prirode podataka koje je potrebno prikupiti i načina na koji će oni biti analizirani i interpretirani od strane revizora, sa ciljem smanjenja rizika nerazumevanja i potencijalng ubrzanja procesa revizije.

Dovoljnost, relevantnost i pouzdanost dokaza

Da bi se izvukao zaključak u vezi sa revizijskim pitanjem i da bi se potkrepili nalazi i preporuke revizora i time obezbedilo da sadržaj izveštaja o reviziji ima kritički osvrt, neophodno je dobiti dovoljne, relevantne i pouzdane dokaze. U odnosu prema dokazima revizije, moraju se zajedno razmotriti koncepti kvantiteta (dovoljnost) i kvaliteta (relevantnost i pouzdanost). Shodno tome, dokazi visokog kvaliteta mogu dovesti do smanjenja potrebe za velikim kvantitetom dokaza, a veliki kvantitet dokaza može biti zadovoljavajuć čak i ako pojedinačni dokazi nisu visokog kvaliteta. Važno je naglasiti da ne postoje precizne smernice za merenje stepena kvaliteta i kvantiteta dokaza, već da je to stvar profesionalnog prosuđivanja revizora.

Dokaz je dovoljan ukoliko postoji dovoljno elemenata koji ukazuju na to da su nalazi i zaključci revizora validni i da su preporuke prihvatljive. Dokaz je relevantan ukoliko se jasno i logično odnosi na revizijska pitanja, kriterijume i nalaze revizije. Dokaz je pouzdan ukoliko se identični nalazi dobijaju sprovođenjem testova, ponavljanjem ili dobijanjem iz drugih izvora.

Pri proceni kvantiteta i kvaliteta dokaza, potrebno je uzeti u ozir sledeće:

- Svrha u koju će se koristiti dokazi
- Nivo materijalnosti u monetarnom smislu ili značaj nalaza revizije
- Stepen nezavisnosti izvora dokaza
- Troškovi dobijanja dodatnih dokaza vezanih za verovatne koristi u smislu podrške nalaza i zaključaka
- Rizik od nekorektnih nalaza ili pogrešnih zaključaka
- Pažnja koja je posvećena prikupljanju i analizi podataka

Prilikom procenjivanja kvantiteta i kvaliteta dokaza, revizori moraju uzeti u obzir da jačina kombinacije činjenica može biti važnija nego jačina pojedinačnih činjenica.

Takođe, oni moraju biti sigurni da kvantitet i kvalitet dokaza smanjuje rizik pojave pogrešnih nalaza, zaključaka i preporuka. Nije moguće doći do nalaza revizije i do izvođenja zaključaka ukoliko proces prikupljanja dokaza ne da dovoljne, pouzdane i relevantne dokaze.

Izvori dokaza

Za prikupljanje dokaza treba koristiti različite izvore u cilju njihovog potvrđivanja, čime se dokazi čine pouzdanijim i obezbeđuje da se u obzir uzmu različite perspektive. Postoje tri šira izvora informacija za reviziju uspeha koji se mogu grupisati prema sledećem:

Direktno generisani od strane revizora	Kroz intervjue, preglede upitnika, ciljne grupe, direktni uvid i opažanje. Revizori mogu odrediti metode koje će obezbediti najkvalitetnije dokaze za pojedine revizije. Međutim, njihove sposobnosti u dizajniranju i primeni metoda će odrediti kvalitet dokaza.
Obezbeđeni od strane entiteta koji je predmet revizije	Informacije iz baze podataka, dokumenti, izveštaji o aktivnosti i fajlovi. Revizori moraju odrediti pouzdanost podataka koji su značajni za revizijska pitanja vršeći preglede i potvrđivanja, kao i testiranje kontrola vezanih za te informacije, uključujući opšte i aplikativne kontrole na podacima koji su kompjuterski obrađeni.
Obezbeđeni od treće strane	Koje mogu verifikovati drugi i čiji je kvalitet dobro poznat. Stepen u kojem se takvi podaci mogu koristiti kao dokazi revizije zavisi od stepena u kom njihov kvalitet može biti uspostavljen i njihovog značaja u vezi sa nalazima revizije.

Tipovi dokaza

Revizijski dokazi koji se dobiju iz gore pomenutih izvora mogu se grupisati u četiri tipa: fizički, dokumentarni, usmeni ili analitički, a mogu se dobiti i dokumentovati na sledeći način:

	RAZMATRANJE	REVIZIJSKE PROCEDURE ZA DOBIJANJE DOKAZA	DOKUMENTACIJA
FIZIČKI	Obično su ovo najubedljiviji dokazi, ali revizori moraju biti svesni da njihovo prisustvo na licu mesta može iskriviti sliku koja bi se inače pojavila da oni nisu tu i na taj način se smanjuje kvalitet ovih dokaza.	Direktan uvid ili posmatranje ljudi, imovine ili događaja	Zabeleške,fotografije,šeme, mape, crteži, uzorci ili audio/video materijali
DOKUMENTARNI	Ovi dokazi mogu biti u elektronskoj formi ili u formatu tvrde kopije. Međutim, korisna informacija ne mora uvek biti dokumentovana i tako oni čine neophodnim upotrebu drugih pristupa dokazivanja.	Pregled dokumenata, izveštaja, priručnika, literature, internet ili pretraživanje na web stranici	Izveštaji rukovodstva o učinku, politike i procedure, opisi sistema, pisma, ugovori i rezultati pretraživanja
USMENI	Usmeni dokazi su generalno značajni u reviziji uspeha jer su informacije dobijene na taj način ažurne i ponekad ih nije moguće dobiti iz drugih izvora. Ipak, informacije trebaju biti potkrepljene i izjave potvrđene ako će oni biti korišćeni kao dokazi.	Istraživanje ili intervjuisanje osoblja revidovanog entiteta ili treće strane, ciljnih grupa, ekspertni paneli i sl.	Rezime informacija dobijenih putem ovih metoda

ANALITIČKI	Ovi dokazi se dobijaju upotrebom profesionalnog prosuđivanja pri evaluaciji fizičkih, dokumentarnih i oralnih dokaza.	Analiziranja kroz rezonovanje, reklasifikovanje, računanje i upoređivanje.	Rezime analitičkih podataka, uključujući racionalizaciju, regresionu analizu, upoređivanje i kodiranje.

Prikupljajući dokaze upotrebom većeg broja metoda značajno se jača njihov kvalitet.

9.5.3. Glavna studija

Svrha glavne studije je:

- izvođenje memoranduma o planiranju,
- izvođenje revizijskih procedura i
- produkovanje revizorskog izveštaja visokog kvaliteta.

Ona treba biti izvršena u skladu sa najboljim praksama uz korišćenje savremenih tehnika i metodologija.

Izvršenje revizijskih procedura čine dva glavna aspekta:

1. analitički aspekt i
2. komunikacioni aspekt.

Analitički proces se odnosi na prikupljanje, analizu i evaluaciju podataka, dok proces komunikacije počinje onda kada se revizija prvi put predstavlja revidovanom entitetu, a nastavlja se različitim nalazima, argumentima i perspektivama koje nastaju tokom revizije.

Komunikacija podrazumeva dijalog sa klijentima. Revizori se mogu susresti sa različitim situacijama, od otvorenosti i spremnosti na saradnju do izbegavanja iste i tajnovitosti. Zato je važno da revizori pravovremeno informišu revidovani entitet o ciljevima i metodama revizije. Za efektivnu reviziju potrebno je uspostaviti konstruktivan proces interakcije. Jedan od načina uspostavljanja interakcije je aktivan dijalog tokom celog revizijskog procesa sa osobljem revidovanog entiteta, stručnjacima i drugim zainteresovanim.

9.5.3.1. Tehnike prikupljanja podataka

Pregledanje zapisa

Delotvoran način prikupljanja podataka omogućavaju dokumenti i iz tog razloga pregledanje zapisa predstavlja osnovu većine revizija uspeha. Oni sadrže razne vrste dokaza, kao što su na primer službene odluke i dokumenta korisnikovih i vladinih programa. Da bi se

ispitivanje obavilo uz što manje troškove, neophodno je utvrditi vrstu, lokaciju i dostupnost zapisa.

Revizijsko uzorkovanje

U revizijama uspeha, revizijsko uzorkovanje se koristi za pribavljanje dokaza. Može se desiti da se pojedini ciljevi uzorkovanja razlikuju, a da pritom osnovna načela uzorkovanja ostaju ista.

Sekundarne analize

Sekundarne analize se odnose na pregledavanje knjiga i časopisa iz područja predmetnog programa ili na pregled sasvim specifičnih studija iz tog područja, uključujući prethodne revizije i vrednovanja. One su korisne zbog toga što mogu proširiti znanje revizora o određenom području.

Anketiranje

Anketiranje se koristi za prikupljanje detaljnih i posebnih informacija od grupe ljudi ili organizacija. Veoma je korisno kad treba prikupiti informacije od velikog broja ispitanika o nekom specifičnom pitanju ili predmetu. S obzirom da postoje brojne tehnike anketiranja, izdvajamo poštu, telefon i lični intervju kao tehnike koje se najviše upotrebljavaju.

Intervju

Intervju je način prikupljanja informacija postavljanjem pitanja i dobijanjem odgovora. Može se koristiti u fazi planiranja i u toku samog ispitivanja, radi pribavljanja dokumenata, mišljenja i ideja koje se odnose na ciljeve revizije.

Ciljna grupa

Ciljna grupa je izabrana grupa pojedinaca (misli se na one pojedince koji su vezani za revidovane postupke ili aktivnosti) sastavljena da bi se prodiskutovalo neko pitanje ili tema.

Uporedna analiza

Uporedna analiza podrazumeva postupak upoređivanja metoda, aktivnosti, postupaka, proizvoda i usluga neke organizacije sa istim kategorijama istovrsnih organizacija, koje se smatraju stabilno uspešnim.

Prethodno-naknadno proučavanje

Ovim postupkom se upoređuju stanja pre i posle primene nekog programa. To je proučavanje kojim se skup ciljanih merenja prvi put sprovodi pre primene nekog programa, a drugi put posle njegove primene. Nedostatak ovog proučavanja je što se učinci ne mogu pouzdano pripisati programu.

Kvazi eksperimenti-praktični eksperimenti

Karakteristika praktičnih eksperimenata je slučajan odabir ciljeva za grupu na kojoj se izvodi eksperiment (eksperimentalna grupa) i grupu na kojoj se eksperiment ne izvodi (kontrolna grupa).

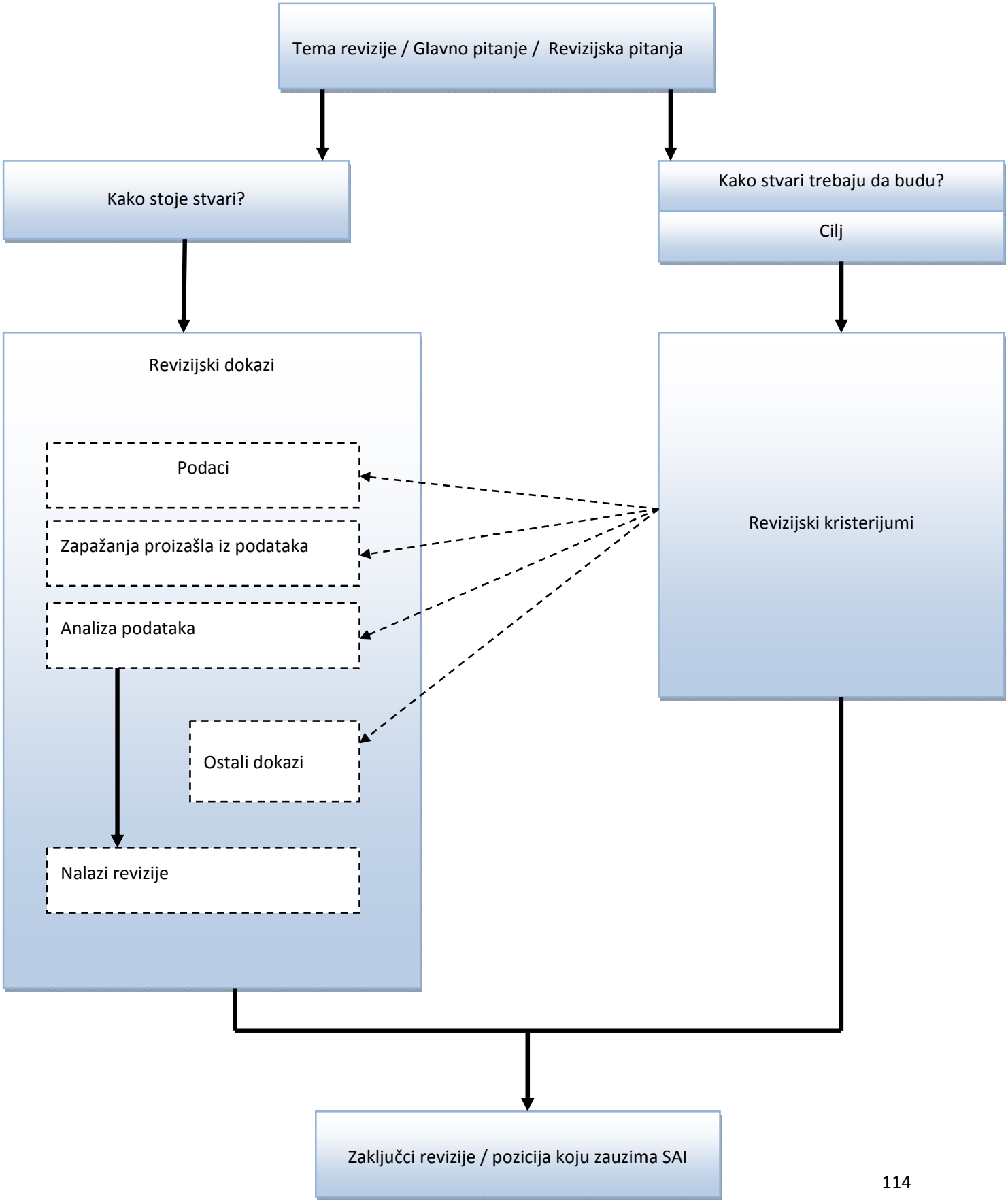
Model istraživanja uticaja u kojem se eksperimentalne i kontrolne grupe ne određuju slučajno naziva se kvazi eksperiment.

9.5.3.2. Izvođenje nalaza revizije

Nalazi revizije predstavljaju osnovu za dobijanje revizorskih dokaza. Revizori sakupljaju informacije u nameri da naprave objektivnu procenu aktuelnog učinka u odnosu na revizijske kriterijume. Ukoliko učinak ne zadovoljava kriterijume, potrebna su dalja istraživanja radi uveravanja da su rezultujući nalazi revizije i preporuke značajni, fer i dobro utemeljeni.

Sa revidovanim entitetom treba održavati redovan kontakt jer konstruktivna diskusija o inicijalnim nalazima pomaže obezbeđenju kvaliteta i kvantiteta dokaza.

Kako se dolazi do nalaza revizije i konačnih zaključaka revizora u vezi sa problemom revizije, detaljno je opisano u tabeli broj 10 koja sledi:


Tema revizije / Glavno pitanje / Revizijska pitanja
Kako stoje stvari?
Kako stvari trebaju da budu?
Cilj
Revizijski dokazi
Podaci
Zapažanja proizašla iz podataka
Analiza podataka
Ostali dokazi
Nalazi revizije
Revizijski kristerijumi
Zaključci revizije / pozicija koju zauzima SAI

9.5.3.3. Formulisanje nalaza, zaključaka i preporuka

U pripremi nalaza revizije neophodno je proceniti stepen poverenja u te nalaze bazirajući se na snazi dokaza. Ta procena mora biti jasno reflektovana u formulisanju nalaza.

Revizija uspeha treba biti usredsređena na obezbeđenje izbalansiranog pogleda na temu prezentujući ne samo nedostatke već i pozitivne nalaze i indikacije dobrih praksi.

Akcenat je na formulisanju nalaza revizije na konstruktivan i izbalansiran način. Takođe, treba odrediti da li je menadžment revidovanog entiteta svestan problema - ako jeste, ili ako je već preduzeo korektivne mere, onda to treba zabeležiti i uzeti u obzir prilikom izrade izveštaja o reviziji.

9.5.3.4. Izveštaj o preliminarnim nalazima

Svrha slanja izveštaja o preliminarnim nalazima revizije revidovanom entitetu je dobijanje odgovora u vidu potvrde da su činjenice i nalazi koje on sadrži tačni. Takvi odgovori mogu obezbediti dodatne dokaze ili informacije koje nisu bile dostupne tokom izvođenja revizije i preliminarne nalaze treba ponovo proceniti u svetlu komentara navedenih u odgovoru revidovanog entiteta.

Nakon sprovedene procedure, sva neslaganja oko faktičkog sadržaja nalaza, zaključaka i preporuka trebaju biti otklonjena i sva pitanja moraju biti identifikovana i analizirana veoma pažljivo. Razlike u stavovima koje se odnose na primenjene kriterijume ili na izvršene analize takođe treba pažljivo razmotriti. Konačni nalazi revizije moraju navesti razloge zbog kojih primedbe revidovanog entiteta na preliminarni izvestaj nisu prihvaćene. Isključivo oni nalazi koji su bili sadžani u preliminarnom izveštaju mogu biti uključeni u konačni izvestaj iz razloga što bi svaki novi nalaz mogao ugroziti kredibilitet revizije.

9.6. PRAĆENJE REALIZACIJE PREPORUKA (FOLLOW-UP)

Revizija uspeha se ne završava slanjem konačnog izveštaja o izvršenoj reviziji za razliku od revizije pravilnosti. Nakon okončanja revizije postavlja se pitanje: jesu li koncepti revizije relevantni i u procesu praćenja? Odgovor je svakako potvrdan i naredna razmatranja treba to da potkrepe.

9.6.1. Cilj i svrha praćenja

Proces praćenja (follow-up) treba da olakša efektivnu implementaciju preporuka datih u izveštaju o reviziji uspeha i da obezbedi povratnu informaciju revizorima, parlamentu i/ili vladi o efektima konkretne revizije uspeha. U procesu praćenja, revizori trebaju zadržati objektivnost i

nezavisnost i fokusirati se na pronalaženje odgovora na pitanje da li su identifikovani nedostaci korigovani pre nego na pitanje jesu li pojedine preporuke implementirane ili ne.[61]

Praćenje treba da pruži sliku o tome jesu li uočeni problemi adekvatno rešeni i u odnosu na to da pruži odgovor na pitanje koje sledeće korake moraju preduzeti revizori vezano za temu.

Cilj praćenja je i da utvrdi da li su se desile druge suštinske promene u aktivnostima revidovanog entiteta i u kojoj meri. Praćenje se obično oslanja na razumne pretpostavke vezano za to koji efekti revizije su uticali na promene u aktivnostima.

Generalno, praćenje implementacije preporuka revizije može služiti u sledeće svrhe:[62]

- Povećanje efektivnosti izveštaja o reviziji - primarni razlog za praćenje izveštaja o reviziji je da poveća verovatnoću da će preporuke biti implementirane;
- Asistiranje vladi i parlamentu - praćenje može biti korisno u vođenju akcija parlamenta;
- Evaluacija učinka (uspeha) institucije za reviziju - praćenje aktivnosti obezbeđuje osnovu za procenjivanje i evaluiranje učinka SAI i
- Stvaranje podstreka za učenje i razvoj - praćenje aktivnosti može doprineti boljem znanju i unapređenju praksi.

Svrha procesa praćenja je pružanje informacija revizorima koje će koristiti za planiranje budućih revizija. Informacije se odnose na trenutno stanje aktivnosti koje su revidovane, stepen implementacije preporuka revizije i da li su na promene koje su se desile ključno uticale date preporuke ili neki drugi faktori.

9.6.2. Sprovođenje praćenja

Nakon kompletiranja revizije uspeha, moguće je na različite načine doći do informacija koje se odnose na to kakve su reakcije revidovanog entiteta, parlamenta i medija. Mogu biti organizovane interne i eksterne konferencije, ali je za proveru kvaliteta izveštaja o reviziji najbolje pitati spoljne kritičare kao što su naučnici i stručnjaci iz različitih oblasti.

Praćenje se sprovodi u dve faze: plan praćenja i izveštaj o praćenju.

Plan praćenja sadrži:

1) pitanja koja treba pratiti,
2) način sprovođenja praćenja i

[61] *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004, str. 75

[62] *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004, str. 75

3) rok za dostavljanje izveštaja o praćenju.

9.6.3. Izveštaj o praćenju

Izveštaj o praćenju predstavlja poglede revizora o tome da li su preporuke date u izveštaju o reviziji adekvatno implementirane i da li su nedostaci koji su uočeni tokom revizije otklonjeni na prihvatljiv način.

Takođe, izveštaj o praćenju može sadržati i stav revizora oko daljih mera koje treba preduzeti u vezi revidovanih i praćenih aktivnosti. Revizori mogu odlučiti da okončaju praćenje onda kada su nedostaci otklonjeni ili da nastave praćenje ako nisu u dovoljnoj meri uvereni da su nedostaci otklonjeni.

Izveštaj o praćenju treba biti u pisanoj formi i može da sadrži sledeće delove:

- Implementacija plana praćenja;
- Nalazi do kojih se dođe tokom praćenja;
- Mere koje treba preduzeti u budućnosti;
- Izveštaj o praćenju za parlament.

10. ZAKLJUČAK

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja i javna preduzeća osnovana od strane Republike, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravna lica nad kojima Republika, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala, ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda, mogu biti predmet primene koncepta efektivnosti i efikasnosti kao oblika procene uspešnosti rada i poslovanja i upravljanja državnom imovinom.

U predlaganju osnova koncepta efektivnosti i efikasnosti u postupku obavljanja revizije u javnom sektoru, kao što se iz ovoga rada vidi, postoje zajednički kriterijumi i standardi za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru koji omogućuju da se finansijsko upravljanje i kontrola zasnuju kao sveobuhvatan sistem eksterno-internih kontrola, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje uspostavlja rukovodilac korisnika javnih sredstava, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti kroz sledeće odlike: poslovanje u skladu s propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima; realnost i integritet finansijskih poslovnih izveštaja; dobro finansijsko upravljanje; zaštitu sredstava i podataka (informacija).

U radu smo pokazatelje koncepta efektivnosti i efikasnosti u javnom sektoru prikazali kao širok spektar analitičkih izvora (sa orijentacijom na one zakonskim i drugim aktima uslovljene) kojima se mere i rezultati i tendencije koji razlikuju jedan subjekt od drugoga. Istakli smo da je uspešnost relativni koncept kojem se mora pažljivo i sistematski pristupati.

Revizija efektivnosti i efikasnosti može da obuhvati samo delove javnog sektora ili da ponudi rezultate prikazane kroz uspešne, manje uspešne, ili čak i neuspešne segmente poslovanja, ponašanja, funkcionisanja (zavisno od rezultata funkcije upravljanja ili menadžerskog rukovođenja).

Posebno smo u radu istakli koliko je značajna revizija efektivnosti i efikasnosti kao faktora uspešnosti jedne budžetske institucije.

Celina koncepta efektivnosti i efikasnosti na kome u radu insistiramo sastoji se od: a) prepoznavanja problema, b) planiranja projekta revizije, c) prikupljanja podataka, d) analiziranja podataka, empirijske građe i dokumenata, e) izrade revizorskog izveštaja. Naravno, sa svim specifičnostima koje revizija efektivnosti i efikasnosti sadrži.

Predmet naših istraživanja su bili i bazični koncepti revizije pravilnosti i uspešnosti javnog sektora, odnosno njihovo integralno sagledavanje i analiziranje.

Doslednom primenom bazičnih koncepata revizije obezbeđuje se da revizija javnog sektora ispuni svoju ulogu nepristrasnog informisanja o načinu korišćenja javnih sredstava i garantuje profesionalno, kvalitetno, ekonomično, efikasno i efektivno izvođenje revizije.

U okviru razmatranja teorijskih osnova revizije javnog sektora kao polazna osnova su uzeti elementi teorije revizije: ciljevi, postulati, koncepti, standardi i mišljenje revizora. Svi elementi su analizirani u smislu njihove relevantnosti za reviziju javnog sektora.

Ciljevi revizije pravilnosti i revizije uspeha analizom pokazuju posve različite rezultate. Revizija pravilnosti zasniva se na proveri finansijskih izveštaja sa ciljem korektnog i transparentnog obelodanjivanja svih postojećih finansijskih transakcija, a kako bi se formirao nepristrasan revizorski stav. Osnovni kriterijumi za donošenje validnog revizorskog mišljenja su kompletnost, postojanje, vlasništvo, vrednovanje, prezentovanje, legalnost i regularnost transakcija i pouzdanost operacija. Ciljevi revizije uspeha usmereni su pak na stepen ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti eksploatacije javnog budžeta.

Ono što je bilo u fokusu naših istraživanja jesu koncepti revizije. Temeljni koncepti revizije su: fer prezentacija, dužna profesionalna pažnja, nezavisnost, razumno uveravanje i revizijski dokaz.

Kada su u pitanju revizija finansijskih izveštaja privatnog sektora i revizija sa potvrdom kao deo revizije pravilnosti javnog sektora, došli smo do zaključka da koncept fer prezentacije ima isto značenje. Međutim, MRS JS zahtevaju dodatna obelodanjivanja uz finansijske izveštaje entiteta javnog sektora koji se odnose na izvršenje budžeta i usaglašenost sa zakonima, te zbog toga koncept fer prezentacije u reviziji javnog sektora ima dodatnu dimenziju koja se tiče revizije usaglašenosti, odnosno revizije pravilnosti. Revizija uspeha javnog sektora se ne odnosi na finansijske izveštaje i na usaglašenost transakcija sa zakonima i propisima i shodno tome ovaj koncept za nju nije relevantan.

Koncept dužne profesionalne pažnje jednako je važan i za reviziju pravilnosti i za reviziju uspeha, s tim što ima daleko više uticaja pri procesu revizije javnog sektora, nego privatnog.

Koncept nezavisnosti je univerzalnog karaktera. Relevantan je za sve vrste i u svakoj fazi revizije. Da li će revizor biti nezavisan u najvećoj meri je pitanje njegove ličnosti. Nezavisnost u reviziji javnog sektora ima dodatnu težinu s obzirom na činjenicu da je SAI deo državne administracije.

Koncept razumnog uveravanja jednako je univerzalan i važi za sve revizije i u svakoj fazi revizije.

Koncept revizijskog dokaza je od krucijalnog značaja i za reviziju pravilnosti i za reviziju uspeha. Dokaz u reviziji pravilnosti javnog sektora je sredstvo pomoću kojeg se hipoteza o „istinitosti i objektivnosti“ izveštaja potvrđuje ili opovrgava. U reviziji uspeha javnog sektora važi identičan princip, samo na temu problema ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Istražujući, došli smo do zaključka da se revizija uspeha i revizija pravilnosti umnogome razlikuju, kako u teorijskim polazištima tako i u praktičnim aspektima rada. Finansijska revizija teži primeni standarda, dok je revizija uspeha fleksibilnija kada su u pitanju izbor predmeta revizije, ciljeva, metoda i oblika izveštavanja. Revizija uspeha nema korene u reviziji koja se

sprovodi u privatnom sektoru, nije redovna revizija sa formalnim nalazima i mišljenjem i nije bazirana na standardizovanim kontrolnim listama. Umesto toga, ona se vrši periodično, po prirodi je širokog opsega i elastična je u smislu otvorenosti za različita mišljenja i tumačenja. Bitna razlika je činjenica da revizori uspeha sami ad hoc iznalaze kriterijume uspeha, dok finansijski revizori funkcionišu po principima unapred utvrđenih formula, tj. računovodstvenih standarda i zakona.

Sve do sada iznete činjenice još jednom potvrđuju da samo dosledna implementacija koncepata revizije omogućava optimalan proces revizije javnog sektora, a to je i bio cilj našeg istraživanja.

11. LITERATURA

1. Allen R, Tommasi D, *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*, "OECD/SIGMA", Paris, 2001

2. Andrić, M, *Revizija računovodstvenih iskaza*, Ekonomski fakultet, Subotica, 2002

3. Boynton, William C., Johnson, Raymond N., *Modern Auditing*, John Willey & Sons Inc., 2008.

4. *Code of Ethics and Auditing Standards*, Auditing Standards Committee, INTOSAI, Wien

5. Dragojlović, D., *Primenjena revizija u privredi i javnom sektoru*, Građevinska knjiga, Beograd, 2007.

6. *Ekonomski rečnik*, drugo dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006

7. *European Guidelines for Implementation INTOSAI Standards*, European Court of Auditors, 1998

8. *Evropske smernice za primenjivanje INTOSAI revizorskih standarda* (prevod sa engleskog), Beograd, 1998.

9. Filipović, I., *Revizija*, Split, 2008.

10. *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI Auditing Standards Committee, "Riksrevisionen", Stockholm, 2004

11. Jelčić, B, *Javne finansije*, "Informator", Zagreb, 1997

12. Knežević G., *Ekonomsko – finansijska analiza*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2007.

13. Knežević, G., *Analiza finansijskih izveštaja*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.

14. Majstorović, A., *Državna revizija u sistemu odbrane*, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 2008.

15. *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, Savez računovođa i revizora Srbije i Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Beograd-Banja Luka, 2007

16. *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2004

17. *Međunarodni standardi revizije* (prevod sa engleskog), Beograd, SRRS, 1998.

18. *Međunarodni standardi revizije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.

19. Milojević, D., *Finansijska revizija i kontrola*, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006.

20. OECD/SIGMA, *Achieving high quality in the work of Supreme Audit Institutions*, "SIGMA PAPER No. 34", Paris, 2004

21. *Performance Audit Manual*, The European Court of Auditors, 2007

22. Petrović Z., *Računovodstvena regulativa*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.

23. Pickett, S., *Osnovni priručnik za internu reviziju*, JW Wiley, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005.

24. Practice Note 10: *Audit of financial statements of public sector bodies in the United Kingdom (revised)*, Consultation draft, The auditing practices board, 2005.

25. *Profesionalna praksa interne revizije*, The Institute of Internal Auditors, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2005.

26. R.P. Musagrave, *Javne finansije u teoriji i praksi*, Institut za javne finansije, Zagreb, 1992

27. Rick Hayes i drugi, *Principi revizije, međunarodna perspektiva*, prevod sa engleskog SRR RS, B. Luka, 2002

28. Službeni glasnik Republike Srbije

29. Stanišić, M., *Metodologija revizije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.

30. Stanišić, M., *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.

31. Stanišić, M., Stanojević, Lj., *Revizija i primena kompjutera*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.

32. The National Audit Office of the UK, *Financial Audit Manual*, 2007

Internet sajtovi:
www.ifac.org
www.intosai.org
www.issai.org
www.rrv.se