

USAGLAŠENOST PROPISA KOJI UREĐUJU INTERNU REVIZIJU SA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA - Primer Makedonije, Crne Gore i Srbije -

Apstrakt

Interna revizija je jedna od komponenti interne finansijske kontrole i jedan od mehanizama za uspostavljanje finansijske discipline. Poslednjih godina je široko prihvaćena u javnom sektoru zemalja Zapadnog Balkana. Razlog za to može biti i činjenica što je uspostavljanje finansijske discipline u javnom sektoru jedan od uslova za pristupanje tih zemalja Evropskoj uniji. Propisi kojima je uređena interna revizija u tim zemljama moraju biti usklađeni sa međunarodnim standardima profesionalne prakse, a od njihovog kvaliteta, zavisi i kvalitet interne revizije, koja se obavlja u skladu sa njima. Predmet ove uporednopravne analize su propisi kojima je uređena interna revizija u Republici Makedoniji, Crnoj Gori i Srbiji. Razlog za takav izbor je činjenica što je interna revizija u Republici Makedoniji uređena sa najviše pravnih akata, Republika Crna Gora je do pre nekoliko godina bila u državnoj zajednici sa Republikom Srbijom, pa se na osnovu te analize može pronaći rešenje koje će unaprediti propise Republike Srbije kojima je uređena interna revizija u javnom sektoru, a samim tim i njen kvalitet.

Ključne reči: interna revizija, međunarodni standardi, propisi, objektivnost, stručno usavršavanje.

1. UVOD

Interna revizija je nezavisna, objektivna i konsultantska aktivnost, čiji je cilj doprinos povećanju vrednosti imovine i unapređenje poslovanja organizacije.¹⁶⁹

Svoj rad interna revizija zasniva na proceni rizika koji prete poslovanju organizacije, a njena aktivnost je usmerena na smanjenje mogućnosti njihovog negativnog uticaja na realizaciju poslovnih ciljeva organizacije, kao i na unapređenje funkcionisanja postojećih sistema kontrole (pisanih procedura, politika i drugih aktivnosti rukovodstva i zaposlenih, a koji treba da doprinesu da se poslovanje organizacije u kojoj su uspostavljene obavlja u skladu sa propisima, na ekonomičan i efikasan način, kao i očuvanju imovine i smanjenju mogućnosti njenog uništenja ili oštećenja). Obzirom da se radi o javnom sektoru trebalo bi imati u vidu činjenicu da cilj

¹⁶⁹ Definicija interne revizije sadržana je u Okviru profesionalne prakse interne revizije (The Professional Practices Framework), a nalazi se na veb stranici: <http://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 21.10.2012.

poslovanja institucija u javnom sektoru nije sticanje profita, već obezbeđivanje javnih dobara, koje je od značaja za funkcionisanje svake države. Njima se zadovoljavaju potreba građana i države kao celine. S obzirom na to da proizvodnja javnih dobara dovodi do stvaranja određenih troškova (javnih rashoda), potrebno je obezbediti sredstva (javne prihode) kojima će oni biti finansirani.¹⁷⁰ Osim obezbeđenja tih sredstava, neophodna je i njihova racionalna alokacija. Taj cilj se postiže uspostavljanjem finansijske discipline. Uspostavljanje i obezbeđivanje efektivne finansijske odgovornosti zahteva uspostavljanje mreže internih i eksternih kontrolnih mehanizama kojima se ona obezbeđuje, uključujući uspostavljanje adekvatnog računovodstva, finansijskog izveštavanja i interne i eksterne revizije.¹⁷¹ Kako bi se obezbedio kvalitet interne revizije, ona mora da bude usaglašena sa određenim parametrima. Ti parametri sadržani su u međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, koje je 2002. godine doneo i objavio Institut internih revizora (SAD).¹⁷² Obzirom da se propisi zemalja razlikuju i zavise pre svega od društveno-političkih okolnosti određene zemlje, neophodno je izvršiti uporednopravnu analizu tih propisa kako bi se pronašlo najbolje rešenje, koje u najvećoj meri obezbeđuje adekvatan kvalitet interne revizije, a radi ostvarenja cilja zbog kojeg se ona uspostavlja.

Nacionalnim propisima Makedonije, Crne Gore i Srbije predviđeno je da se interna revizija u tim zemljama obavlja u skladu sa međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije koje je izdao i objavio međunarodni institut internih revizora. Nacionalni propisi treba da su u potpunosti usaglašeni sa međunarodnim standardima interne revizije. Postoje tri vrste međunarodnih revizorskih standarda-atributivni standardi, standardi rada interne revizije i standardi implementacije. Atributivni standardi se odnose na karakteristike organizacija u kojima je uspostavljena interna revizija i karakteristike internih revizora. Standardi rada odnose se na aktivnosti interne revizije i održavanje nivoa kvaliteta rada, dok se standardi implementacije odnose na primenu preporuka interne revizije. U ovom radu analizirani su samo neki od tih standarda, bez kojih prema mišljenju autora interna revizija ne može da ostvari svoj pun potencijal.

¹⁷⁰ S.R. Stojanović, *Fiskalni federalizam*, Institut za uporedno pravo, Centar za antiratnu akciju, Beograd 2005, 25.

¹⁷¹ A. Rabrenović, *Financial accountability as a condition for EU membership*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2009, 55.

¹⁷² Međunarodni standardi interne revizije objavljeni su prvi put 1978. godine od strane Međunarodnog instituta internih revizora (SAD) kao nacionalni interne revizije. Kasnije su te standarde prihvatile i druge zemlje. Predmet ove uporednopravne analize su trenutno važeći standardi. Od 1. januarara 2013. godine primenjivaće se revidirani međunarodni standardi interni revizije, koji se nalaze na veb stranici: <http://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>, 21.10.2012.

2. MEĐUNARODNI STANDARDI PROFESIONALNE PRAKSE INTERNE REVIZIJE

Prema međunarodnim standardima interne revizije interni revizori moraju biti nezavisni i objektivni u svom radu. Nezavisnost mora biti prisutna tokom celokupnog procesa revizije, kako prilikom određivanja obima revizije u planu pojedinačne revizije, tako i prilikom njenog obavljanja kod subjekta i saopštavanja rezultata rukovodiocu organizacije u kojoj je ona sprovedena. Radi postizanja toga neophodno je u nacionalnim propisima predvideti adekvatne mehanizme za postizanje nezavisnosti. U skladu sa standardima objektivnost interne revizije podrazumeva da se mišljenje i zaključak revizora o određenoj činjenici ili okolnosti zasniva na osnovu ocene revizorskog dokaza, tj. određenog dokumenta. Međutim, ni tada revizorsko mišljenje nije u potpunosti lišeno subjektivnosti, jer nemaju svi istu sposobnost zapažanja određenih okolnosti ili isti nivo znanja. Npr. ukoliko je predmet revizije sistem internih kontrola za jednog internog revizora on može biti kvalitetniji, a za drugog manje kvalitetan.

U skladu sa standardima interni revizor je u obavezi da obavesti nadležno lice ukoliko postoji mogućnost da njegova nepristrasnost ili objektivnost budu narušene ili ukoliko postoji u određenoj situaciji sukob interesa. Interni revizor ne sme da ocenjuje aktivnosti za koje je prethodno bio odgovoran. Lica koja obavljaju internu reviziju moraju da poseduju odgovarajući nivo znanja, o čemu se mora voditi računa kako prilikom njihovog zaposlenja u jedinici za internu reviziju, tako i kasnije prilikom dodeljivanja ovlašćenja za obavljanje konkretne revizije. Ukoliko interni revizori nemaju znanje ili ne poseduju veštine neophodne za obavljanje određene revizije, rukovodilac je u obavezi da njeno obavljanje poveri drugim licima. Iako se od internih revizora očekuje da imaju dovoljan nivo znanja kako bi otkrili da određeni dokazi prilikom vršenja revizije u organu ukazuju na mogućnost postojanja krivičnog dela, od njih se naravno ne očekuje da poseduju isti nivo znanja kao organi krivičnog gonjenja ili da preduzimaju mere iz nadležnosti tih organa. Interni revizori, takođe moraju da poseduju neka osnovna znanja iz oblasti informacionih tehnologija, ali nije neophodno da to bude isti nivo znanja koje mora da poseduje interni revizor u čijoj je isključivoj nadležnosti revizija informacionih tehnologija.

U skladu sa standardima interni revizor prilikom rada mora da se pridržava dužne profesionalne pažnje, pod kojom se ne podrazumeva potpuna eliminacija grešaka, već preduzimanje svih neophodnih radnji za svođenje grešaka na najmanju meru. To znači da su interni revizori pre svake revizije u obavezi da pažljivo prouče obim posla neophodan za ostvarenje cilja revizije, predmet revizije, finansijsko upravljanje i kontrolu u organizaciji, verovatnoću nastanka grešaka, ili drugih nepravilnosti u poslovanju subjekta revizije. Oni moraju da budu dovoljno pripremljeni kako bi u toku revizije prepoznali rizike (nepredviđene okolnosti) koji mogu uticati na ciljeve poslovanja. Interni revizori su u obavezi da postupaju sa dužnom pažnjom i prilikom davanja savetodavnog mišljenja. Zbog toga su u skladu sa standardima u obavezi da se kontinuirano edukuju.

Veliki uticaj na kvalitet interne revizije ima kako interno, tako i eksterno ocenjivanje. U skladu sa međunarodnim standardima interno ocenjivanje podrazumeva ili samoocenjivanje učinka interne revizije, ili ocenjivanje od strane drugih lica u organizaciji koja u dovoljnoj meri poznaju funkcionisanje revizije. Eksterno ocenjivanje se mora vršiti bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanih lica koja nisu zaposlena u organizaciji u kojoj je uspostavljena konkretna jedinica za internu reviziju. Pri izboru tih lica se takođe mora voditi računa o otklanjanju mogućnosti sukoba interesa.

U skladu sa standardima interna revizija se vrši na osnovu strateškog, godišnjeg i pojedinačnih planova revizije. Rukovodilac interne revizije sačinjava planove revizije, koji su zasnovani na rizicima, kako bi se omogućilo da organizacija ostvari ciljeve poslovanja. Plan angažovanja mora da sadrži i mišljenje višeg rukovodstva u vezi sa potencijalnim rizicima. Taj izveštaj i usvaja rukovodilac institucije u kojoj je uspostavljena interna revizija. Rukovodilac interne revizije je u cilju povećanja efikasnosti i sprečavanja dupliranja posla, u obavezi da saraduje sa drugim kontrolnim organima kako internim, tako i eksternim. (budžetskom inspekcijom, vrhovnom revizorskom institucijom). On bi trebalo da izveštava rukovodioca institucije o potencijalnim rizicima, rezultatima revizije i ostalim relevantnim pitanjima za adekvatno finansijsko upravljanje u organizaciji. Aktivnost interne revizije mora da vrednuje i da doprinese unapređenju kontrolnih procesa u organizaciji u kojoj je uspostavljena, kroz ocenu adekvatnosti i efikasnosti postojećih kontrola.

Ukoliko se interni revizori angažuju za savetodavna mišljenja van svoje organizacije u obavezi su da zaključe sporazum sa organizacijom koja ih angažuje u kojem će biti precizirani ciljevi i obim revizije, odgovornosti i očekivanja te organizacije od interne revizije. Ova mogućnost angažovanja revizora postojaće u slučaju da javno preduzeće ili indirektni korisnik budžetskih sredstava nema svoju internu reviziju, pa je iz tog razloga neophodno angažovati interne revizore zaposlene kod direktnog korisnika budžetskih sredstava. Svaka revizija mora da ima svoje ciljeve (ono što se želi postići određenom revizijom) definisane u planu pojedinačne revizije, kao i utvrđen obim koji će obezbediti postizanje tih ciljeva (npr. uvid u kadrovsku evidenciju neophodan je radi utvrđivanja broja zaposlenih lica). Izveštaji moraju da budu jasni, tačni, konstruktivni, potpuni i blagovremeni. Rukovodilac interne revizije u skladu sa međunarodnim standardima implementacije mora da prati ostvarenje preporuka sadržanih u izveštajima interne revizije.

3. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI MAKEDONIJI

Interna revizija u Republici Makedoniji uređena je Zakonom o internoj finansijskoj kontroli¹⁷³, kojim je osim interne revizije uređeno i funkcionisanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Pomenutim Zakonom nije prvi

¹⁷³ Zakon za javna vnatrešna finansijska kontrola, „Služben vesnik na Republika Makedonija, br. 90/09 i 12/11.

put uspostavljena interna revizija u Makedoniji. Ona je prvi put uspostavljena 2004. godine¹⁷⁴.

Prema Zakonu o internoj finansijskoj kontroli Republike Makedonije interna revizija se uspostavlja kako bi rukovodstvu subjekta obezbedila nezavisno i objektivno uveravanje i dala savetodavno mišljenje u cilju unapređenja rada organizacije i unapređenja efektivnosti interne kontrole. U skladu sa standardima međunarodne prakse interne revizije ona se obavlja na osnovu strateških i godišnjih planova koji se sastavljaju na osnovu objektivne procene rizika. Ona ocenjuje efektivnost, ekonomičnost i efikasnost finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na usaglašenost poslovanja sa zakonima, podzakonskim aktima i ugovorima, verodostojnost i sveobuhvatnost finansijskih i operativnih informacija, bezbednost imovine i podataka, kao i vršenje ostalih aktivnosti od značaja za funkcionisanje organizacije. Ona daje preporuke u vezi sa izradom procedura ili u vezi sa već izrađenim procedurama, i prati sprovođenje preporuka koje je dala u postupku revizije.

U skladu sa Zakonom interna revizija je organizaciono i funkcionalno nezavisna i direktno i isključivo odgovorna rukovodiocu subjekta u javnom sektoru u kojem je uspostavljena. Ona je funkcionalno nezavisna od ostalih organizacionih delova subjekta u kojem je osnovana, tako što samostalno planira, obavlja reviziju, sastavlja izveštaj i izveštava rukovodstvo o rezultatima revizije. Nezavisnosti i objektivnosti u radu internih revizora doprinosi i odredba kojom je predviđeno da interni revizori ne mogu biti otpušteni ili premešteni na drugo radno mesto zbog iznošenje preporuka u vezi sa određenim okolnostima.

Obzirom da je interna revizija za razliku od eksterne namenjena isključivo rukovodstvu organizacije u kojoj je uspostavljena, rukovodilac jedinice za internu reviziju u obavezi je da izveštava direktno rukovodioca institucije o regularnosti, efektivnosti, efikasnosti, izvršenja budžeta i finansijskog plana, pravilnosti i efikasnosti interne finansijske kontrole, uključujući i upravljanje sredstvima, i usaglašenosti finansijskih izveštaja o izvršenju budžeta ili finansijskih planova sa računovodstvenim standardima. Savetodavna mišljenja koja daje interna revizija odnose se na upravljanje rizikom, a rukovodilac interne revizije je u obavezi da pored pomenutih poslova daje i mišljenje na interne pravne akte koji su od značaja za obavljanje kontrole i interne revizije u organizaciji. To ne znači da on ili interni revizori treba da pišu te akte, jer bi u tom slučaju bili u sukobu interesa obzirom da revidiraju funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole i daju preporuke za njihovo unapređenje.

Stručnost interne revizije delimično se obezbeđuje propisivanjem uslova za obavljanje poslova internog revizora. Rukovodilac jedinice mora da bude lice koje ima bar tri godine iskustva na poslovima eksterne ili interne revizije. U cilju obezbeđenja objektivnosti i nepristrasnosti u njegovom radu u skladu sa standardima, Zakonom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju ne može da bude lice čiji je bračni drug, srodnik u pravoj liniji bez ograničenja, pobočni srodnik do četvrtog stepena srodstva, ili do četvrtog stepena tazbinskog srodstva bio zaposlen na rukovodećem radnom mestu u subjektu u kojem je on rukovodilac interne revizije u

¹⁷⁴ Zakonot za vnatrešna revizija vo javniot sektor, „Služben vesnik na Republika Makedonija, br. 64/04 i 22/07.

prethodne dve godine. Istim propisom je predviđeno da rukovodilac subjekta u kojem se uspostavlja jedinica za internu reviziju treba da bude o toj okolnosti pismeno obavešten od strane kandidata za mesto rukovodioca jedinice za internu reviziju. Obzirom da se na taj način obezbeđuje jedno od osnovnih načela za kvalitetno obavljanje revizije, načelo objektivnosti i nepristrasnosti, i sprečava sukob interesa, Zakonom je trebalo predvideti da je kandidat za radno mesto rukovodioca revizije u obavezi da obavesti rukovodioca organizacije u kojoj se uspostavlja interna revizija o toj okolnosti, Osim toga trebalo je predvideti i sankciju za nepoštovanje te obaveze (npr. smena rukovodioca u slučaju saznanja za postojanje takve okolnosti).

Zakonom je predviđeno da interni revizor mora da ima visoko obrazovanje, da završi obuku i položi ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru u skladu sa nacionalnim programom, ili da poseduje međunarodno priznat revizorski sertifikat, da ima najmanje dve godine radnog iskustva na poslovima eksterne ili interne revizije i da mu sudskom odlukom nije izrečena zabrana obavljanja dužnosti ili profesije dok traje ta zabrana. Obuku za ovlašćene interne revizore sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju čiji je zadatak pored obuke internih revizora i harmonizacija finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Interni revizori u cilju kvalitetnog obavljanja delatnosti imaju pravo na pristup svim dokumentima, pravo na uzimanje kopije, u nekim slučajevima i originala uz potpisivanje potvrde da se kod njih original nalazi, kao i na pravo na pismene ili usmene informacije od strane zaposlenih ili rukovodilaca u subjektu u javnom sektoru, a koje će biti od značaja za sprovođenje revizije. Na taj način omogućava se da se zaključci i mišljenja interne revizije zasnivaju na revizorskom dokazu.

Objektivnost u radu i nepristrasnost internih revizora obezbeđena je i odredbom kojom su predviđene mere za sprečavanje sukoba interesa. Rukovodilac interne revizije i interni revizor ne treba da obavlja određenu reviziju ukoliko je u toku prethodne godine bio zaposlen u organizacionoj jedinici u javnom sektoru u kojoj obavlja reviziju, ukoliko je rukovodilac interne revizije, interni revizor, njegov bračni drug ili srodnik do trećeg stepena srodstva bio rukovodilac u subjektu u javnom sektoru u kojem se vrši revizija, kao i drugih okolnosti (kumstvo, prijateljstvo) koje mogu dovesti u pitanje nepristrasnost internih revizora. Zahtev za izuzeće interni revizori podnose rukovodiocu jedinice za internu reviziju u pisanoj formi. I u ovom slučaju zakonske odredbe bi bile u većoj meri usaglašene sa međunarodnim standardima interne revizije da je predviđeno da su ta lica u navedenim slučajevima u obavezi da prekinu vršenje revizije nakon saznanja za postojanje neke od pomenutih okolnosti, kao i da o tome odmah obaveste rukovodioca jedinice za internu reviziju. Osim toga bilo je neophodno predvideti i da se mišljenje i preporuke revizora koji je postupio suprotno toj odredbi neće uzimati u obzir, tj. da se neće sprovoditi.

Revizija se u skladu sa makedonskim Zakonom obavlja na osnovu strateškog, godišnjeg i pojedinačnog plana interne revizije. Strateški i godišnji plan se donose na osnovu procene rizika, samostalno ih donosi rukovodilac jedinice za internu reviziju, a odobrava rukovodilac subjekta u kojem je ona uspostavljena. U tom delu makedonski zakon je usaglašen sa međunarodnim standardima, jer se revizije zasnivaju na planovima, koji se donose na osnovu procene rizika. Strateški plan se ne može

izmeniti, dok se godišnji može izmeniti ukoliko dođe do promene rizika ili planiranih resursa za njeno izvršenje. Zakonom Makedonije predviđeno je i osnivanje od strane Ministarstva finansija Revizorskog komiteta, čiji je zadatak praćenje rada interne revizije. Članovi tog komiteta su rukovodioci jedinica za internu reviziju, a Komitetom predsedava državni sekretar koji je zadužen za rukovođenje Centralnom jedinicom za harmonizaciju. Ovakvo rešenje je pozitivno ukoliko je cilj rada tog Komiteta razmena iskustava iz prakse i unapređenje interne revizije u javnom sektoru.

Makedonski Zakon predviđa obavezu rukovodioca subjekta u javnom sektoru da sprečava rizik od nepravilnosti i krivičnih dela, kao i da odredi odgovorno lice koje će primati obaveštenja o nepravilnostima ili postojanju krivičnih dela poput prevare ili korupcije. Svi zaposleni, uključujući i interne revizore u obavezi su da obaveštavaju rukovodioca subjekta u javnom sektoru i lice zaduženo za prijem obaveštenja o postojanju okolnosti koje ukazuju na postojanje nepravilnosti ili krivičnih dela.

Ukoliko bi interni revizor u toku postupka revizije posumnjao na postojanje prethodno navedenih okolnosti u obavezi je da o tome obavesti rukovodioca jedinice za internu reviziju, a koji je u obavezi da o tome u pismenoj formi obavesti rukovodioca subjekta u kojem je uspostavljena jedinica za internu reviziju i lice zaduženo za prijem obaveštenja o nepravilnostima i krivičnim delima. Lice zaduženo za prijem obaveštenja u obavezi je da obavesti nadležno pravobranilaštvo, Ministarstvo finansija-Upravu za finansijsku policiju i finansijsku inspekciju u javnom sektoru, a u roku od 15 dana da o preduzetim merama u pisanoj formi obavesti i lice koje je prijavilo nepravilnost ili krivično delo, osim u slučaju anonimne prijave. Ukoliko to lice ne obavesti nadležne organe, lice koje ga je obavestilo o nepravilnostima ili postojanju osnova sumnje o izvršenom krivičnom delu u obevezi je da o tome obavesti nadležne organe. Takvo rešenje sadržano u makedonskom Zakonu, u potpunosti je usklađeno sa međunarodnim standardima profesionalne prakse internih revizora.

Vlada Republike Makedonije propisuje način saradnje organa, formu, sadržinu i rokove za izveštavanje o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela. Obzirom da su interni revizori u obavezi da prijave postojanje osnova sumnje o izvršenim nepravilnostima i krivičnim delima veoma je bitna njihovo kontinuirano stručno usavršavanje u skladu sa međunarodnim standardima.

Zakonom je predviđena izričita obaveza uspostavljanja interne revizije u javnom sektoru, obzirom da su propisane novčane kazne za pravna lica koja je ne uspostave u zakonskom roku. Ista kazna propisana je i za rukovodioca u subjektu revizije koji ne preduzme mere protiv prevara i nepravilnosti, tj. ne odredi lice za prijem obaveštenja i ne obavesti o tome nadležne organe.

Iako sadži brojna pozitivna rešenja, Zakon Republike Makedonije nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima, obzirom da njim nije predviđena obaveza i način kontinuiranog stručnog usavršavanja internih revizora, kao ni interno i eksterno ocenjivanje, a što je od velikog značaja za unapređenje kvaliteta interne revizije u javnom sektoru.

Osim Zakona od značaja za kvalitetno funkcionisanje interne revizije u Republici Makedoniji su i drugi pravni akti. Od tih propisa veliki značaj imaju Uredba o postupku

za sprečavanje nepravilnosti, načinu međusobne saradnje, formi, sadržini, rokovima i načinu izveštavanja o nepravilnostima¹⁷⁵, i Pravilnik o načinu vršenja interne revizije i načinu izveštavanja interne revizije¹⁷⁶.

4. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI

CRNOJ GORI

Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru¹⁷⁷ uređena je interna revizija u Republici Crnoj Gori¹⁷⁸. Tim propisom definisana je interna revizija i određena je njena svrha. U skladu sa tom odredbom interna revizija je nezavisno objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrednost i unapredi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbeđujući sistematičan, disciplinarni pristup oceni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Ona se vrši radi davanja objektivnog stručnog mišljenja i saveta o adekvatnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u cilju unapređenja poslovanja subjekta. U skladu sa međunarodnim standardima interne revizije predviđeno je da ona pomaže subjektu u ostvarivanju njegovih ciljeva uz primenu sistematičnog i disciplinarnog pristupa u ocenjivanju poslovanja subjekta. Osim toga ona može da daje i savetodavna mišljenja rukovodiocu subjekta u kojem je uspostavljena, ali samo ukoliko se to mišljenje odnosi na poboljšanje procesa poslovanja, upravljanja rizikom i kontrola.

Zakonom Crne Gore je predviđena je funkcionalna i organizaciona nezavisnost interne revizije. Funkcionalna nezavisnost se ostvaruje nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izveštavanjem o obavljenim revizijama, a rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizor mogu da obavljaju isključivo poslove interne revizije. Iako je Zakonom predviđeno da je rukovodilac jedinice za internu reviziju nezavisan u svom radu i da ne može da bude raspoređen na drugo radno mesto ili otpušten zbog navođenja određenih činjenica ili davanja preporuka u izveštaju o obavljenoj reviziji, Zakonom je trebalo predvideti isto i za interne revizore, zaposlene u jedinici za internu reviziju.

¹⁷⁵ Uredba za postupak za sprečavanje na nepravilnosti, načinot na megusebnata sorabotka, formata, sođrinata, rokovite i načinot za izvestuvanje za nepravilnostite, „Služben vesnik na Republika Makedonija“, br. 63/11 primenjuje se na subjekte javnog sektora i korisnike sredstava fondova Evropske Unije.

¹⁷⁶ Pravilnik za načinot na izvršuvanje na vnatrešnata revizija i načinot na izvestuvanje za revizijata, „Služben vesnik na Republika Makedonija“, br. 136/10.

¹⁷⁷ Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru „Službeni list Crne Gore“, br. 73/08, 20/11 i 30/12.

¹⁷⁸ Zakonom o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru Crne Gore uspostavljena je interna revizija kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore, budžeta opština, državnih fondova, nezavisnih regulatornih tela, akcionarskih društava i drugih pravnih lica u kojima država ili opštine imaju većinski vlasnički udeo.

Revizija se obavlja u skladu sa strateškim, godišnjim i pojedinačnim planom revizije, a strateški i godišnji plan revizije se prema međunarodnim standardima donose na osnovu objektivne procene rizika. Zakonom je predviđeno da se najmanje jednom godišnje preispituje strateški plan u odnosu na rizike i obim revizije, ali nije predviđeno da se izmene i dopune strateških i godišnjih planova vrše takođe isključivo na osnovu objektivne procene rizika. Zbog toga bi u tom delu crnogorski Zakon trebalo uskladiti sa međunarodnim standardima interne revizije.

U cilju obezbeđivanja stručnosti za obavljanje interne revizije Zakonom su predviđeni uslovi za obavljanje poslova ovlašćenog internog revizora i rukovodioca jedinice za internu reviziju. Pomenutim propisom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizori moraju da poseduju odgovarajuće znanje za prepoznavanje indikatora prevare u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije, ali nije predviđeno na koji način se stiče to znanje.

Ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru Crne Gore mora da ima visoku školsku spremu, najmanje dve godine radnog iskustva na poslovima revizije, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i da ima položen ispit za ovlašćenog internog revizora u skladu sa programom koji utvrđuje Ministarstvo finansija. Rukovodilac jedinice za internu reviziju pored istih uslova koji su neophodni za ovlašćenog internog revizora mora da ima i najmanje pet godina radnog iskustva, od čega dve godine na poslovima revizije.

Kao pozitivno rešenje u Zakonu Crne Gore može se navesti odredba kojom se sprečava sukob interesa, a samim tim doprinosi i objektivnosti i nezavisnosti u radu interne revizije. U skladu sa tom odredbom interni revizor je u obavezi da obustavi sve aktivnosti u odnosu na određenu reviziju i bez odlaganja obavesti rukovodioca jedinice za internu reviziju o postojanju sukoba njegovih ličnih i poslovnih interesa, kao i u pogledu poslova na kojima je bio angažovan tokom godine koja prethodi godini u kojoj se vrši revizija i u odnosu na predmet revizije.

Zakon Republike Crne Gore nije u potpunosti usklađen sa međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, jer ne sadrži odredbe o obaveznom kontinuiranom stručnom usavršavanju internih revizora, što predstavlja jedan od bitnih uslova za kvalitetno obavljanje revizije. Osim toga taj propis ne sadrži ni odredbe o obaveznom internom i eksternom ocenjivanju internih revizora, što može biti u velikoj meri od uticaja na kvalitet njihovog rada. Takođe bi u narednom periodu trebalo predvideti i odredbe kojima se uređuje način obaveštavanja određenih lica koja su zadužena za informisanje nadležnih organa o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela u organizaciji, kao što je predviđeno Zakonom Republike Makedonije.

5. PROPISI KOJIMA JE UREĐENA INTERNA REVIZIJA U REPUBLICI SRBIJI

Interna revizija je u Republici Srbiji uređena Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru¹⁷⁹. Tim Pravilnikom propisani su

¹⁷⁹ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru „Službeni glasnik Republike Srbije“, broj 99/11.

zajednički kriterijumi za organizovanje i standardi i metodološka uputstva za postupanje i izveštavanje interne revizije i bliže uređeni poslovi interne revizije kod korisnika javnih sredstava. Interna revizija je definisana u skladu sa međunarodnim standardima kao aktivnost koja pruža nezavisno objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost, sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja organizacije, pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematično i disciplinovano preocjenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanja organizacijom.

U skladu sa međunarodnim standardima Pravilnikom je predviđeno da su jedinica za internu reviziju i interni revizor (ukoliko u instituciji ne postoji jedinica za internu reviziju, već poslove revizije obavlja samo jedan revizor) funkcionalno i organizaciono nezavisni i da direktno izveštavaju rukovodioca korisnika javnih sredstava o obavljenim revizijama. Funkcionalna nezavisnost uspostavlja se nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izveštavanjem o obavljenim internim revizijama, a organizaciona u odnosu na druge organizacione delove korisnika javnih sredstava, obzirom da je rukovodilac jedinice za internu reviziju ili interni revizor za svoj rad odgovoran isključivo rukovodiocu korisnika javnih sredstava u kojem je uspostavljena jedinica za internu reviziju. Kako bi se obezbedila objektivnost i nepristrasnost u radu i sprečio sukob interesa, a samim tim i kvalitet interne revizije Pravilnikom je predviđeno da se rukovodiocu interne revizije i internom revizoru ne može dodeliti obavljanje bilo koje druge funkcije i aktivnosti, osim aktivnosti interne revizije. Objektivnost interne revizije štiti se i odredbom kojom je predviđeno da rukovodilac interne revizije i interni revizor ne mogu biti otpušteni ili premešteni na drugo radno mesto zbog iznošenja činjenica i davanja preporuka u vezi sa internom revizijom.

U cilju obezbeđenja stručnosti internih revizora u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije Pravilnikom su predviđeni posebni uslovi za obavljanje poslova rukovodioca interne revizije i internih revizora.

Interni revizor, osim uslova propisanih zakonom i aktom o sistematizaciji radnih mesta, mora da ima najmanje tri godine iskustva na poslovima revizije, interne kontrole, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru u skladu sa programom koji donosi ministar finansija.

Pravilnikom¹⁸⁰ koji je važio do donošenja Pravilnika iz 2011. godine nije bila predviđena obaveza stručnog usavršavanja internih revizora. Sada je u tom delu novi Pravilnik usklađen sa međunarodnim standardima, obzirom da je njim predviđena obaveza ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru, da u cilju održavanja i usavršavanja nivoa profesionalnog znanja, pohađaju obuku za stručno usavršavanje koje organizuje i sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija u skladu sa svojim programom. Iako je sada Pravilnik usaglašen sa međunarodnim standardom interne revizije, ovoj odredbi se može zameriti ograničenje usavršavanja internih revizora obavezivanjem pohađanja isključivo obuke koju sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju. Obzirom da je standardima predviđeno da interni revizori moraju da poseduju i odgovarajući nivo znanja kako bi prepoznali osnove koji ukazuju

¹⁸⁰ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Službeni glasnik“, broj 82/07.

na postojanje krivičnih dela, kao i određeni nivo znanja iz oblasti informacionih tehnologija, može se pretpostaviti da će organizovanje stručnog usavršavanja predviđanjem obaveze isključivog pohađanja obuke koji organizuje Centralna jedinica za harmonizaciju onemogućiti interne revizore da steknu neophodna znanja, obzirom na njene brojne nadležnosti. Jedino se takva obuka na kvalitetan način može sprovesti ukoliko Centralna jedinica za harmonizaciju u cilju stručnog usavršavanja internih revizora i rukovodilaca jedinica za internu reviziju angažuje predavače koji su stručnjaci iz određenih oblasti i koji su u mogućnosti da na adekvatan način edukuju interne revizore. Zbog toga bi u narednom periodu trebalo doneti Pravilnik o stručnom usavršavanju internih revizora u javnom sektoru kojim će biti definisan način i program njihove edukacije.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju mora da ispunjava iste uslove kao i ovlašćeni interni revizori i da ima najmanje sedam godina iskustva na poslovima revizije, interne kontrole, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima. U cilju sprečavanja sukoba interesa Pravilnikom je predviđeno da rukovodilac jedinice za internu reviziju ne može da bude lice koje je bilo zaposleno na radnom mestu sa rukovodećim oblašćenjima u oblasti finansijskog upravljanja kod korisnika javnih sredstava u poslednje tri godine.

Pravilnik kojim je uređena interna revizija u Republici Srbiji ne sadrži odredbe kojima se sprečava sukob interesa kada su u pitanju interni revizori. Zbog toga bi u narednom periodu u tom delu, navedeni pravni akt trebalo uskladiti sa međunarodnim standardima.

U skladu sa standardima interna revizija se u Republici Srbiji obavlja na osnovu strateškog, godišnjeg plana i plana pojedinačne revizije. Strateški plan se u skladu sa standardima zasniva na proceni rizika, a godišnji na osnovu njega. Izmene strateškog i godišnjih planova takođe se rade na osnovu procene rizika. Iako je Pravilnikom predviđeno da se one rade na predlog rukovodioca interne revizije, trebalo je predvideti da predlog za izmenu može dati i interni revizor.

Novim Pravilnikom predviđena je još jedna odredba koja predstavlja novinu u odnosu na Pravilnik iz 2007. godine. Tom odredbom je predviđeno da se ocena kvaliteta rada jedinice za internu reviziju vrši internim i eksternim ocenjivanjem. Interno ocenjivanje sprovodi rukovodilac interne revizije stalnim pregledima izvođenja aktivnosti revizije i periodičnim pregledima samoocenjivanjem. Eksterno ocenjivanje sprovodi se analizom dostavljenih godišnjih izveštaja o radu interne revizije i periodičnim pregledom najmanje jednom u pet godina kod korisnika javnih sredstava, a koje sprovodi Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija prema programu ocenjivanja. Ocenjivanje se vrši na osnovu funkcionalne nezavisnosti, kvalifikovanosti i obučenosti internih revizora, planiranja i odabira područja za reviziju, analize rizika, objektivnosti procene, izveštavanja, odnosa sa kolegama i etike. Cilj ove odredbe jeste doprinos kvalitetnijoj internoj reviziji u javnom sektoru. Instrukcije za ocenu kvaliteta koje proprema Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija, a na osnovu kojih rukovodilac interne revizije utvrđuje program za ocenu kvaliteta rada jedinice za internu reviziju trebalo bi da budu objavljene na internet stranici Ministarstva finansija. Iako je Pravilnik kojim je uređena interna revizija

Republike Srbije u većoj meri u odnosu na stari Pravilnik usaglašen sa međunarodnim standardima, on zahteva dodatno usaglašavanje. Osim potrebe za predviđanjem odredbe kojom će se omogućiti sprečavanje sukoba interesa u radu interne revizije, trebalo bi predvideti i odredbe kojima će biti uređena saradnja sa licima određenim za prijavljivanje nepravilnosti i krivičnih dela, kao što je predviđeno Zakonom Republike Makedonije.

6. ZAKLJUČAK

Na osnovu uporednopravne analize propisa kojima je uređena interna revizija u Republici Makedoniji, Crnoj Gori i Republici Srbiji može se zaključiti da nijedan od analiziranih propisa nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima interne revizije.

Zakon Republike Makedonije ne predviđa obavezu kontinuiranog stručnog usavršavanja internih revizora u javnom sektoru, što je jedan od uslova za kvalitetno obavljanje interne revizije. Tim Zakonom nije predviđeno ni obavezno interno i eksterno ocenjivanje internih revizora u javnom sektoru, što u velikoj meri doprinosi kvalitetu rada internih revizora. Makedonski Zakon sadrži odredbe kojima se sprečava sukob interesa na bolji način nego Zakon Crne Gore i Republike Srbije. Osim toga tim Zakonom je predviđeno lice za prijem obaveštenja o postojanju nepravilnosti i krivičnih dela u organizaciji, a na osnovu Zakona doneta je i Uredba kojom se uređuje postupak za sprečavanje nepravilnosti, način saradnje organa, forma, sadržina, rokovi i način izveštavanja o nepravilnostima uočenim u radu. Za razliku od drugih zemalja čiji su propisi bili predmet ove uporednopravne analize, Ministarstvo finansija Republike Makedonije donelo je Pravilnik kojim je uređen način obavljanja interne revizije, kao i način njenog izveštavanja.

Interna revizija je u Crnoj Gori, kao i u Republici Makedoniji uređena Zakonom kojim je uređeno i finansijsko upravljanje i kontrola. Iako je mnogo bolje rešenje postojanje jednog propisa kojim su uređene dve komponente interne finansijske kontrole u javnom sektoru, a smim tim omogućeno i njihovo bolje razumevanje, ni Zakon Crne Gore nije u potpunosti usaglašen sa međunarodnim standardima interne revizije. Taj propis ne sadrži odredbe kojima je predviđeno obavezno stručno usavršavanje internih revizora u javnom sektoru, kao ni obavezno interno i eksterno ocenjivanje interne revizije. Zakonom je predviđen način za sprečavanje sukoba interesa, što je u skladu sa međunarodnim standardima, ali ne i obaveza određivanja lica nadležnog za prijavljivanje nepravilnosti i krivičnih dela nadležnim organima, kao što je predviđeno makedonskim Zakonom.

Republika Srbija je jedina od zemalja čiji su propisi bili predmet ove uporednopravne analize u kojoj interna revizija nije uređena Zakonom, već Pravilnikom. Za razliku od propisa Republike Makedonije i Crne Gore, Pravilnikom kojim je uređena interna revizija u Republici Srbiji predviđeno je obavezno kontinuirano stručno usavršavanje internih revizora, kao i interno i eksterno ocenjivanje interne revizije. Tim aktom nije predviđena odredba kojom se sprečava sukob internesa internih revizora, za razliku od propisa Makedonije i Crne Gore, već samo odredba

kojom se sprečava sukob interesa kada je u pitanju rukovodilac jedinice za internu reviziju. Osim toga, u narednom periodu trebalo bi doneti podzakonski akt kojim bi bilo uređeno stručno usavršavanje internih revizora, a njihova edukacija usaglašena sa međunarodnim standardima. Istina je da cilj uspostavljanja interne revizije nije otkrivanje krivičnih dela, ali bi oni trebalo da poseduju neka osnovna znanja kako bi prepoznali osnove sumnje koji ukazuju na postojanje nekih dela, obzirom da se u standardima, kao i u propisima kojima je uređena interna revizija naglašava da interni revizor mora da ima dovoljno znanja kako bi prepoznao indikatore prevare, a prevara je Krivičnim zakonikom Republike Srbije predviđena kao krivično delo. U narednom periodu možda bi trebalo razmisliti mogućnost donošenja jednog propisa kojima će biti uređeno i finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija u javnom sektoru, obzirom da bi to moglo biti od velikog značaja za bolje shvatanje interne finansijske kontrole u javnom sektoru i harmonizaciju njenih komponenta, obzirom da se u Republici Srbiji nisu paralelno razvijale.

**HARMONIZATION OF NATIONAL INTERNAL AUDIT LEGISLATION
WITH INTERNATIONAL STANDARDS
- The example of Macedonia, Montenegro and Serbia -**

Summary

Internal audit is the one of the components of internal finance control and one of the mechanisms for establishment of finance discipline. During a past few years internal audit is being established in the public sector in the lands of West Balcan. Reason for that could be a fact that establishment of finance accountability in the public sector is the one of conditions for a membership in the European Union. Internal audit in the public sector is provided by legislation of the lands of West Balcan almost at the same period. Those legislation should be harmonized with the international standards of internal audit, because their's quality is very important for the quality of intenal audit. Subject of this comparative analyze are internal audit legislation in the Former Yougoslavian Republic of Macedonia, Montenegro and Serbia. Reason for those choices is that because internal audit in the Maceodnia is regulated by a lot of regulations, and Montenegro was for a very long time in the State Union with the Republic of Serbia. This analyze of legislation could be base for improvement of the national internal audit legislation of the Republic of Serbia.

Key words: internal audit, international standards, legislation, objectivity, improvement of knowledge.