

Časopis za poslovnu teoriju i praksu
Rad primljen: 29.04.2022.
Rad odobren: 07.06.2022.

UDK 657.6:334.72.021(497.6RS)
DOI 10.7251/POS2228207R
COBISS.RS-ID 136423681
Pregledni rad

Rakonjac Danijela, Poreska uprava Republike Srpske, Banja Luka, Bosna i Hercegovina, rakonjac.danijela@gmail.com

Babić Zoran, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, Bosna i Hercegovina

Mičić Saša, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, Bosna i Hercegovina

ULOGA INTERNE REVIZIJE U UNAPREĐENJU FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRPSKE

Rezime: Cilj rada je analizirati efikasnost korišćenja javnih sredstava od strane budžetskih korisnika u Republici Srpskoj. Hipoteza testirana u istraživanju je da je interna revizija, kao jedan od tri elementa u sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru ključan elemenat uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadataka budžetskih korisnika na javan, ekonomičan, efikasan i efektivan način. U radu su identifikovani brojni faktori koji mogu uticati na povećanje kvaliteta poslovanja subjekata iz javnog sektora Republike Srpske.

Rezultati istraživanja potvrdili su postavljenu hipotezu da je uloga interne revizije ključna u pogledu sistema finansijskog upravljanja i kontrole, odnosno u procjeni najrizičnijih oblasti, definisanju ciljeva kontrola, definisanju i sprovođenju programa pregleda sistema u oblastima sa najvišim rizicima te davanju preporuka da se kontrole poboljšaju tamo gdje je potrebno. Bosna i Hercegovina, država kandidat za članstvo u Evropskoj uniji, započela je aktivnosti na uspostavljanju i razvoju interne revizije u skladu sa konceptom sistema javnih internih finansijskih kontrola u javnom sektoru – Public internal financial control (PIFC), a koji je razvila Evropska komisija. U posljednjih nekoliko godina uočava se intenzivan razvoj interne revizije, a efikasna javna uprava ima ključnu ulogu u procesu evrointegracija.

Rad je nastao na osnovu javno dostupne literature, prvenstveno zakonskih i drugih propisa koji uređuju oblast finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije, uz korišćenje podataka i informacija dobijenih od Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije te uzimajući u obzir zahtjeve Međunarodnih standarda za profesionalnu praksu interne revizije.

Ključne riječi: javni sektor, finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija, upravljanje rizicima

JEL klasifikacija: H83

UVOD

Jedan od preduslova za ulazak Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju (EU) je i obaveza iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju koja podrazumijeva uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola koji će biti zasnovan na međunarodno priznatim standardima upravljanja i kontrole (Chow i Pontoppidan 2019). Veliki značaj za BiH ima pregovaračko poglavlje 32 – Finansijski nadzor, koji obuhvata četiri najznačajnije oblasti: javna interna finansijska kontrola, eksterna revizija, zaštita finansijskih interesa EU i zaštita evra od falsifikovanja. Strategijom reforme javne uprave i pripadajućim Akcionim planom, koji je usvojila Vlada Republike Srpske,

navedena je obaveza uspostavljanja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske u skladu sa međunarodno priznatim standardima finansijskog upravljanja i kontrole (u daljem tekstu: FUK). Reforma javne uprave ima ključnu ulogu u procesu evropskih integracija, ali osim toga kao glavni razlog reforme javne uprave ističe se i odgovornost i troškovna efikasnost državne službe (Vivian i Maroun 2018). Obzirom na to da je BiH na putu pridruživanja EU, a da su u EU izraženi zahtjevi za transparentnošću i polaganjem računa za dio potrošenih javnih sredstava, nametnula se i potreba za uvođenjem javne finansijske kontrole u javnom sektoru. Primarni propis koji uređuje područje FUK-a u Republici Srpskoj je Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske (u daljem tekstu: Zakon). Od svih budžetskih organizacija se očekuje da provode PIFC, a Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije (Ministarstvo finansija RS) je institucija nadležna za izradu metodoloških smjernica i koordinaciju razvoja PIFC-a u javnom sektoru Republike Srpske.

Predmet rada je istraživanje uloge interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske, odnosno definisanje uloge i značaja interne revizije u sistemu FUK-a, upravljanju rizicima u javnom sektoru te doprinos efektivnosti ovog procesa. Jedan od temeljnih zadataka interne revizije postaje pomaganje (savjetovanje) menadžmentu u ostvarenju ciljeva, obezbjeđujući sistematičan i disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Na taj način interna revizija postaje bitan faktor i učesnik u cjelokupnom sistemu i procesu upravljanja.

Cilj rada je da pokaže ulogu revizije u sistemu FUK-a u javnom sektoru Republike Srpske i da ukaže na to koji su to efekti rada internih revizora doprinijeli unapređenju rada organizacije. Odnosno, cilj rada je da ukaže da interna revizija doprinosi kvalitetnijem upravljanju organizacijom putem nadzora, ispitivanja i preporuka.

1. FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLA

Zakon je definisao sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske kao sistem finansijskih i drugih kontrola koji obuhvata osim organizacione strukture i metode i postupke rada internih kontrola, a koje uspostavlja odgovorno lice sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja definisanih zadataka na javan, zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način. Pod javnim sektorom smatraju se korisnici budžeta Republike Srpske, jedinice i korisnici sredstava lokalne samouprave, kao i vanbudžetski fondovi, agencije, javna preduzeća ustanove i organizacije u kojima je Republika Srpska većinski vlasnik (u daljem tekstu: subjekti).

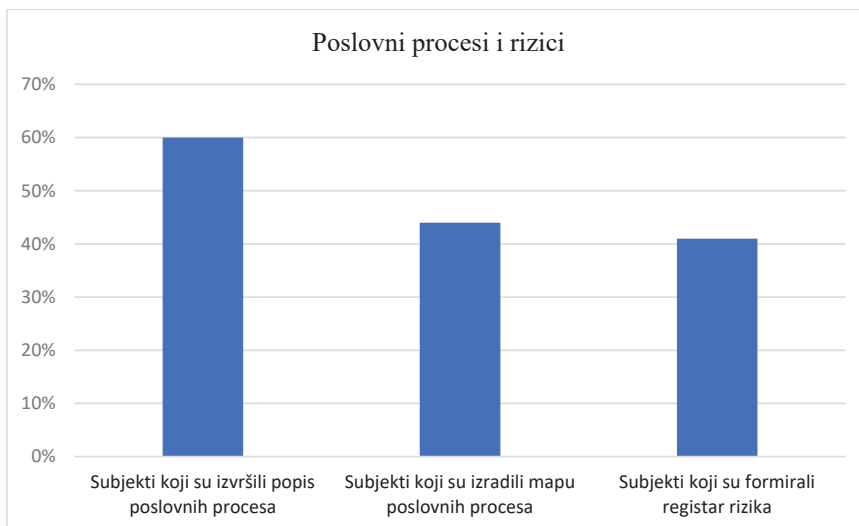
Sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske čine FUK, interna revizija i Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije (CJH). Uspostavljanje sistema FUK-a obavezuje je za sve subjekte javnog sektora i na svim nivoima unutar subjekta, bez obzira na njihovu veličinu i broj zaposlenih.

Aktivnosti na uspostavljanju i razvoju FUK-a u javnom sektoru Republike Srpske obavljaju se sistemski, prvenstveno kroz izradu predmetnih propisa kojima je definisan metodološki okvir i organizovanje obuka od strane CJH.

Rukovodilac subjekta uspostavlja FUK-a putem akata i procedura i odgovoran je za njihovo pravilno i efikasno funkcionisanje. Uspostavljeni FUK omogućava da se ispunjavaju ciljevi subjekta na efikasan, efektivan i ekonomičan način s jedne strane, kao i da se prilikom realizacije svakodnevnih aktivnosti u ostvarivanju definisanih ciljeva obezbijedi usklađenost sa relevantnim zakonskim, podzakonskim propisima i internim aktima.

Prema Godišnjem izvještaju o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2020. godine (CJH 2021), u Republici Srpskoj postoji preko 1.000 subjekata javnog sektora koji su u obavezi da uspostave sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa Zakonom. Do kraja 2020. godine, u 320 subjekata imenovano je

lice odgovorno za FUK, a 227 subjekata dostavili su Izvještaj o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola. Pregled subjekata javnog sektora, koji su izvršili popis poslovnih procesa, izradili mapu poslovnih procesa i formirali registar rizika, prema dostavljenim izvještajima CJH, dat je u grafikonu 1.



Grafikon 1. Evidencija poslovnih procesa i registra rizika (Autori, na osnovu podataka CJH 2021)

Kod subjekata koji imaju formiran registar rizika najviše se utvrđuju rizici na nivou ključnih poslovnih procesa (58%), a zatim na nivou operativnih ciljeva (57%).

Takođe, kod malog broja (33%) prethodno navedenih subjekata, koji su dostavili izvještaj, je vršena interna revizija, obzirom na to da u većem broju istih ne postoji jedinica interne revizije (subjekti ne ispunjavaju Zakonom predviđene kriterijume za uspostavljanje iste).

S povećanjem javne svijesti povećava se i potreba za upravljanjem javnim dobrima te je upravljačka odgovornost sve evidentnija i značajnija. Ključnu ulogu u procesu evrointegracija ima efikasna javna uprava koja treba da omogući uspješne pregovore sa EU. Rukovodioci subjekata korisnika javnih sredstava neposredno su odgovorni za definisanje ciljeva, realizaciju strateških planova, upravljanje rizicima, poštovanje zakonitosti, pravilnosti kao i za efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima, uspostavljanje uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih, donošenje internih akata za uspostavljanje i razvoj FUK-a i dr. Upravljačka odgovornost se odnosi na rukovodioca subjekta, ali delegiranjem ovlaštenja, odgovornost se prenosi i na niže rukovodioce i zaposlene. To se postiže konkretizacijom zadataka u definisanim procesima, na način da se jasno zna ko šta treba da kontroliše, na osnovu čega i u kojim rokovima, kako se dokazuju sprovedene kontrole i sl.

Najvažniji segment FUK-a su poslovni procesi, kao ključni preduslov za utvrđivanje rizika subjekta i sastavljanje registra rizika. Proces uspostavljanja FUK-a počinje popisivanjem (mapiranjem) poslovnih procesa. Poslovni procesi se utvrđuju i popisuju prvenstveno na nivou organizacionih jedinica, a zatim se sa zaposlenim koji učestvuju u procesima priprema tok procesa. Poslovni procesi su već prisutni u okviru poslovnog sistema subjekta jer se na osnovu njih odvijaju svakodnevne aktivnosti, ali su nevidljivi ukoliko nisu popisani, odnosno odvijaju se po nepisanim pravilima te ih nije lako uvijek prepoznati. Prilikom mapiranja procesa, vrši se i kreiranje dijagrama toka odvijanja procesa sa prikazom ulaza, zadataka i aktivnosti u odgovarajućem redoslijedu. Mape

i dijagrami toka pomažu da poslovni proces bude vidljiv te doprinose boljem razumijevanju i komunikaciji među zaposlenima.

Ukoliko se u subjektu procesi ne popišu ili se ne propišu adekvatno, povećava se mogućnost za proizvoljnost u procesu rada, odnosno stvara se teren za razne vrste zloupotreba koje mogu imati negativan uticaj na poslovanje i ciljeve subjekta. Jedno od najvažnijih načela za uspostavljanje FUK-a jeste definisanje i precizna podjela funkcija, zadataka, dužnosti i odgovornosti. Subjekti javnog sektora smatraju se uređenim, ukoliko postoje procedure i pravila u svakom procesu i podprocesu njihovog funkcionisanja. Poslovni proces predstavlja opšti, sveobuhvatni dio određene radnje, a procedura predstavlja korake i način postupanja u okviru predmetnog procesa.

Nakon identifikovanja poslovnih procesa, vrši se izrada procedura za popisane procese uz primjenu COSO okvira (kontrolno okruženje, procjena rizika, kontrolne aktivnosti, praćenje i nadzor i informisanje i komunikacija). COSO okvir je usmjeren na uključivanje FUK-a u proces upravljanja i predstavlja opšteprihvaćen sistem internih kontrola, odnosno dobru praksu interne kontrole.

Veoma važna karakteristika sistema FUK-a je ta da se on proteže kroz cijelu organizaciju javnog sektora i utiče na sve njene aspekte - na sve zaposlene, aktivnosti, procese, itd. Takođe, sistem FUK-a je prvenstveno sistem preventivnog karaktera, jer se u toku realizacije određenih aktivnosti mogu uočiti propusti i preduzeti odgovarajuće mjere kako bi se spriječilo njihovo dalje dejstvo i umanjile potencijalno negativne posljedice. Kvalitet sistema FUK-a prvenstveno zavisi od opšteg odnosa rukovodstva subjekta prema postojanju i poštovanju jasnih pravila odvijanja poslovanja.

Da bi se ostvarili potpuni benefiti od uspostavljanja FUK-a, neophodno je voditi računa da implementacija sistema ne završi kao formalno poštovanje relevantnih propisa, već da se obezbijedi kontinuirana implementacija kako je i osmišljena te da se ista prilagođava rizicima i promjenama sa kojima se subjekt suočava.

Efikasan sistem interne kontrole podrazumijeva kontinuirano praćenje dostignutog nivoa razvoja sistema FUK-a u institucijama, kroz propisane (polugodišnje i godišnje) forme izvještaja (Santis i Grossi i Bisogno 2018). Sistem potpunog, pravovremenog i pouzdanog izvještavanja o efikasnosti i efektivnosti uspostavljenog sistema FUK-a treba da rezultira unapređenjem kvaliteta rada subjekata javnog sektora.

2. ULOGA I ZNAČAJ INTERNE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Interna revizija jedna je od tri komponente sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, čija primjena treba da obezbijedi nadzor nad transparentnošću korišćenja javnih sredstava i efikasnost javne uprave. Interna revizija je prema Zakonu nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje subjekta. Ona pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan i disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Cilj interne revizije je da rukovodiocu subjekta javnog sektora Republike Srpske pruži objektivno uvjeravanje i da savjete koji će mu biti od pomoći u efiksnom izvršavanju njegovih obaveza, istovremeno provjeravajući da li je uspostavljeni upravljački i kontrolni mehanizam ekonomičan i efikasan, te dosljedan u odnosu na postavljene ciljeve subjekta, dajući preporuke u vezi sa aktivnostima koje su predmet revizije. Interna revizija vrši naknadni pregled (nadzor), prvenstveno funkcionisanja sistema FUK-a i ostvarenja poslovanja subjekta u skladu sa usvojenim ciljevima.

U Republici Srpskoj, subjekti organizuju jedinicu za internu reviziju sa najmanje dva zaposlena interna revizora, u koje se ubrajaju i oni interni revizori koji su na obuci, a sam način organizovanja propisan je Zakonom.

Vremenom, interna revizija se razvila u visokostručnu savjetodavnu funkciju čije se područje rada intenzivno razvija – od ocjene računovodstvenih, finansijskih izvještaja pa sve do provjere i ocjene ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti cjelokupnog poslovnog procesa. Na osnovu prethodno navedenog, za internu reviziju se u teoriji i praksi kaže da ima obilježje “3E” (ekonomičnost,

efektivnost i efikasnost). Interna revizija treba da obuhvati ispitivanje i ocjenjivanje adekvatnosti i efikasnosti sistema FUK-a u cilju unapređenja poslovanja subjekta.

Rukovodstvo subjekta ima obavezu da procjenjuje rizike i uspostavlja efektivne kontrole kako bi se realizovali postavljeni/definisani ciljevi i smanjio rizik poslovanja (Dashkeev i Turnovsky 2018). Interni revizori u javnom sektoru u svojoj funkciji nadzora procjenjuju i izvještavaju o uspješnosti tih napora. Interni revizori realizuju aktivnosti na sistematičan i objektivan način kako bi stekli detaljno razumijevanje prirode poslovnog procesa i izveli zaključke na osnovu prikupljenih dokaza. Ovakav pristup omogućava internim revizorima da steknu objektivnu sliku o problemima, resursima, ulogama i odgovornostima, kao i da ta saznanja prenesu u vidu nalaza, zaključaka i preporuka i na taj način animiraju zainteresovane strane da iz novog ugla posmatraju svoje aktivnosti, procese i probleme. Na taj način interni revizori doprinose povećanju uspješnosti poslovnih procesa koji su predmet revizije i istovremeno povećaju mogućnost subjekta da uspješnije rješava slične probleme.

Rukovodilac subjekta odgovoran je za uspostavljanje funkcionalne i nezavisne interne revizije kao važnog elementa sistema internih finansijskih kontrola.

Interni revizori, takođe, pomažu subjektu da posmatra stvari unaprijed, na način da prepoznaju trendove i ukažu na predstojeće izazove i to prije nego što problemi nastanu. Oni treba da prepoznaju rizike i mogućnosti koje nastaju kao posljedica ubrzanog razvoja nauke i tehnologije i kompleksnosti današnjeg društva.

Poslovi interne revizije, prema Zakonu, obuhvataju pet faza i to: procjena rizika, planiranje revizije, obavljanje revizije, izvještavanje i praćenje sprovođenja datih preporuka.

Obzirom na ograničene ljudske resurse u jedinicama za internu reviziju, uobičajeno je da se revizorski angažmani zasnivaju na procjeni rizika u najkritičnijim oblastima poslovanja subjekta, a što im omogućava da pomognu subjektu da umanja njihov uticaj ili da bolje procijeni obim prihvatljivog rizika. Rizik je oduvijek predstavljao realnost poslovanja svakog poslovnog subjekta. Interna revizija zasnovana na rizicima obezbjeđuje korisne i vrijedne informacije koje omogućavaju subjektu da kvalitetnije upravlja svojim rizicima. Ocjena efektivnosti sistema upravljanja rizicima je veoma kompleksna aktivnost, koja od internih revizora zahtijeva značajna znanja i vještine, naročito u okolnostima velikog nedostatka literature, smjernica i uputstava iz predmetne oblasti. U toku vršenja ovih aktivnosti, veoma je važno voditi računa o tome da se ne ugrozi nezavisnost i objektivnost internih revizora. Krajnju odgovornost za upravljanje rizicima ima rukovodilac subjekta, a interna revizija treba da bude aktivno uključena u ovaj proces kroz nadziranje i ocjenu sistema upravljanja rizicima, obzirom na to da može značajno doprinijeti njegovom unapređenju. Uloga interne revizije u procesu upravljanja rizicima zavisi od brojnih faktora kao što su veličina subjekta, profil rizika, obučenosn internih revizora i dr.

Aktivnost internog revizora ne svodi se samo, kako se to nerijetko misli, na identifikovanje problema u poslovanju subjekta, već i na kontinuirano pronalaženje novih rješenja i predlaganje istih rukovodiocu subjekta.

Interni revizori prilikom provjere vjerodostojnosti dostupne, raspoložive dokumentacije ocjenjuju politiku, procedure, ovlašćenja, kvalitet odlučivanja i upravljanja, kvalitet metodologija i postupaka, pojedine faze poslovanja subjekta i sl. Na ovaj način, provjerene i verifikovane informacije čine poslovno odlučivanje pouzdanijim, sigurnijim i bržim, jer se isto bazira na informacijama provjerenim od strane stručnih, objektivnih i nezavisnih osoba (zaposlenih).

Takođe, interna revizija istražuje i analizira planove, programe, politike i postupke kako bi što objektivnije mogla ocijeniti planiranje na nivou subjekta i njegovih organizacionih dijelova, naročito u smislu ocjene mogućnosti ostvarivanja postavljenih ciljeva i adekvatnost organizacionih rješenja koja bi trebala obezbijediti njihovo ostvarenje. Istovremeno, zadatak interne revizije je da kritički prati realizaciju ukupnog i pojedinačnih planova te informiše rukovodioca subjekta o

odstupanju od standarda i planiranih ciljeva te da da preporuke u vezi sa mogućim korektivnim akcijama kojima bi se uočena odstupanja uklonila ili umanjila (DeFond i Zhang 2014).

Izvještavanje o internoj reviziji podrazumijeva sastavljanje izvještaja o provedenoj reviziji i predstavlja krunu uložnog napora na planiranju revizije i izvođenju revizijskih angažmana. Izvještavanje o rezultatima izvršene interne revizije regulisano je Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije (u daljem tekstu: Međunarodni standardi) i to: Standard 2400 – Saopštavanje rezultata, Standard 2410 – Kriterijumi izvještavanja i Standard 2420 – Kvalitet izvještavanja. Izvještaji moraju da uključe ciljeve, obuhvat i rezultate angažmana. Takođe, izvještaji interne revizije moraju da budu tačni, objektivni, jasni, koncizni, konstruktivni, potpuni i blagovremeni, odnosno dati u pravom trenutku u skladu sa značajem obuhvaćene problematike kako bi omogućili rukovodstvu da preduzme odgovarajuće korektivne aktivnosti (Chychyla i Leone i Minutti 2019).

Interna revizija treba da, paralelno sa sve složenijim zahtjevima koji se postavljaju pred poslovno odlučivanje u savremenim uslovima, kontinuirano razvija nove pristupe u realizaciji aktivnosti internih revizora. Odnosno, interna revizija treba da se usmjerava na sagledavanje potencijalnih rizika u pojedinim područjima poslovanja i savjetovanje rukovodioca subjekta o mogućnostima upravljanja uočenim rizicima, tj. kreiranju i nadziranju odgovarajućeg sistema internih kontrola kojima će se ti rizici efikasno smanjivati. Predmet ispitivanja internih revizora treba da postane sveukupno poslovanje okrenuto budućnosti.

Veoma je važno da interna revizija sa rukovodiocem subjekta i revidiranim subjektima uspostavi saradnju i povjerenje, jer samo na taj način može opravdati svoje postojanje.

3. PRAVCI RAZVOJA INTERNE REVIZIJE

Početakom 2000-ih godina, SAD su potresali korporativni skandali usljed netačno prezentovanih informacija i krivotvorenih finansijskih izvještaja te je interna kontrola tretirana prvenstveno kao mehanizam za sprečavanje grešaka, prevara i krađa. Za razliku od SAD-a, zemlje EU zagovaraju pristup internoj kontroli baziran na principima. Za razliku od američkog pristupa koji internu kontrolu posmatra samo sa aspekta finansijskog izvještavanja, evropski pristup je mnogo širi i uključuje i upravljanje rizicima, kao jednim od efikasnijih elemenata finansijskog izvještavanja. Koordinacija uspostavljanja i razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske u nadležnosti je CJH.

Od presudne važnosti za internu reviziju u javnom sektoru Republike Srpske u narednom periodu je sticanje ugleda i povjerenja, a to se može postići samo dostizanjem i održavanjem visokog nivoa stručnosti, objektivnosti i nezavisnosti internih revizora u subjektu. Samo na taj način interni revizori mogu pružiti podršku i pomoći rukovodiocu subjekta u upravljanju rizicima te kreiranju i održavanju cjelokupnog sistema internih kontrola (Abernathy i Kubick i Masli 2019).

Jedinice za internu reviziju treba da formulišu povelju interne revizije, koju donosi rukovodilac subjekta, a kojom se uređuju opšti pristup interne revizije, svrha i cilj revizije, nezavisnost, uloga i djelokrug interne revizije, odgovornost rukovodioca jedinice za internu reviziju, ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini relevantnoj za obavljanje revizorske aktivnosti i dr.

Interni revizori moraju dobro poznavati cjelokupno poslovanje subjekta i njegov sistem internih kontrola (Steccolini 2019). Zbog toga je jako važno u narednom periodu voditi računa o kontinuiranom profesionalnom usavršavanju internih revizora kojim će unaprijediti svoje znanje, vještine i ostale sposobnosti, a u skladu i sa Međunarodnim standardom 1230 – Kontinuirano profesionalno usavršavanje.

Pored opštih i posebnih revizijskih znanja, za uspješno funkcionisanje jedinice za internu reviziju u javnom sektoru, interni revizori moraju posjedovati i znanja iz oblasti računovodstva i finansija,

informatike, organizacije i upravljanja i dr. Stručna znanja internih revizora moraju se kontinuirano nadograđivati.

Obzirom na uočene aktivnosti rukovodioca subjekata u javnom sektoru u smislu predanosti ostvarivanju postavljenih ciljeva, efikasnoj upotrebi resursa, etičkom ponašanju i naglašenoj odgovornosti, stvara se ambijent u kojem interni revizori treba da promijene pristup realizaciji svojih aktivnosti i to na način da iz konzervativnog, inspektorskog i pasivnog revidiranja pređu u novi proaktivni pristup orijentisan ka unapređenju poslovanja subjekta i pomoći subjektu da ostvari svoje definisane ciljeve (Mattei i Guthrie 2021).

Danas su u svijetu posebno naglašena očekivanja od interne revizije u smislu njenog aktivnog uključivanja u stvaranje dodatne vrijednosti subjekta, prvenstveno generisanjem informacija potrebnih za identifikovanje, razumijevanje i procjenu potencijalnih rizika. Kontinuirani zadaci internih revizora treba da budu briga o dograđivanju i održavanju kvalitetnog cjelokupnog sistema internih kontrola kao instrumenta upravljanja rizicima te da u saradnji sa rukovodiocem subjekta korijugu uočene nedostatke i probleme u navedenom sistemu.

Interni revizori će i dalje djelovati naknadno – ocjenjujući postignute rezultate i nastale greške kako bi se iste u budućnosti izbjegle, ali i preventivno – gdje će aktivnosti imati za cilj pomoć rukovodiocu subjekta u sagledavanju potencijalnih rizika te predlaganju sistema internih finansijskih kontrola kojima će se oni na vrijeme ukloniti (umanjiti). Predmet revidiranja internog revizora postaće cjelokupno poslovanje subjekta okrenuto ka budućnosti. Izvještaji internog revizora su samo sredstvo komunikacije između interne revizije i revidiranog subjekta, odnosno rukovodioca subjekta u kojem interni revizor prezentuje revizijske rezultate i ocjene poslovanja revidiranog područja koje ispituje s preporukama potrebnih korektivnih akcija. U budućnosti se očekuje još i više prijedloga za smanjivanje, ublažavanje ili uklanjanje rizika i ocjene funkcionisanja postojećeg sistema internih finansijskih kontrola (Li i drugi 2018).

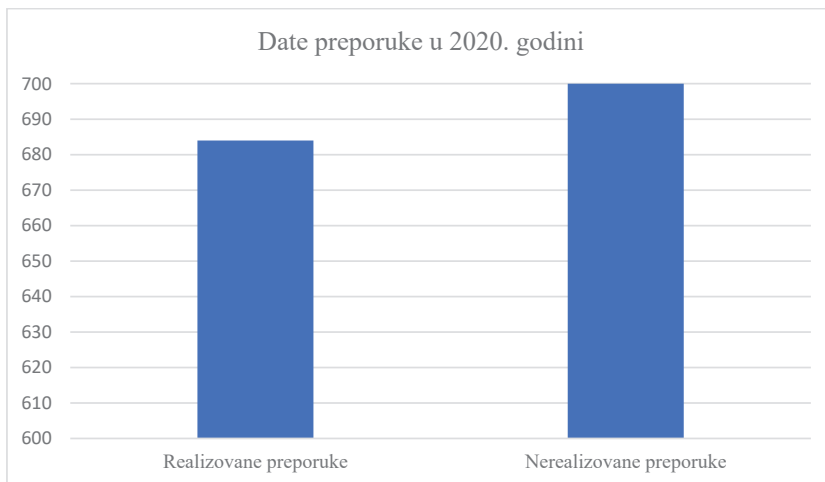
4. ZNAČAJ INTERNE REVIZIJE ZA FUK

U subjektima javnog sektora Republike Srpske internu reviziju su uspostavila 64 subjekta organizovanjem jedinice ili odjeljenja za internu reviziju, a 8 subjekata sistematizovanjem radnog mjesta – interni revizor bez formiranja jedinice ili odjeljenja (CJH 2021).

Uspostavljanjem interne revizije sa najmanje dva zaposlena interna revizora, rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizor, ispunjeni su minimalni zahtjevi propisani Zakonom i međunarodnim principima i standardima u pogledu funkcionisanja interne revizije. Na kraju 2020. godine 42 subjekta u Republici Srpskoj su uspostavila internu reviziju u skladu sa propisima, dok u 22 subjekta jedinica interne revizije funkcionise sa manje od dva zaposlena interna revizora.

Uspostavljanje i provođenje interne revizije sa jednim internim revizorom ne omogućava ostvarivanje funkcionalne nezavisnosti interne revizije, kao ni obavljanje poslova interne revizije veće složenosti u skladu sa međunarodnim standardima.

Prema Godišnjem izvještaju o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2020. godine (CJH 2021), Godišnji izvještaj o internoj reviziji za 2020. godinu dostavilo je 67 subjekata koji su u posmatranom periodu planirali 465 revizija. U 2020. godini izvršeno je ukupno 405 revizija u kojima su date 1.384 preporuke, dok ukupan broj provedenih preporuka u posmatranoj godini iznosi 684 (49%), a što je prikazano u grafikonu 2.



Grafikon 2. Realizacija datih preporuka interne revizije
(Autori, na osnovu podataka CJH 2021)

U subjektima u kojima je uspostavljen sistem FUK-a, interni revizori prilikom izrade strateškog plana interne revizije koriste, između ostalog i identifikovane procese i organizacione dijelove subjekta, kao i procjenu rizika identifikovanih procesa, odnosno organizacionih dijelova. Ukoliko subjekat ima uspostavljen FUK i knjigu procesa sa popisom i opisom procesa, identifikovane rizike po procesima i strateško planiranje internom revizoru u značajnoj mjeri je jednostavnije.

Aktivnosti FUK-a, opis poslovnih procesa podrazumijeva identifikovanje osnovnih elemenata procesa i obuhvata revizorski trag od početka do kraja, zaposlene odgovorne za sprovođenje, način i rokove za sprovođenje pojedinih procesa i aktivnosti i dr.

U toku sprovođenja revizije, prilikom preliminarnog planiranja i utvrđivanja ciljeva procesa i sistema te rizika, posao internog revizora je znatno olakšan korišćenjem dobro uspostavljenog i razvijenog sistema FUK-a.

Sa druge strane, FUK treba da koristi izvještaje interne revizije, prati sprovođenje preporuka, reakciju kontrolnog okruženja te vrši ocjenu rizika i unapređuje interne kontrole u skladu sa datim preporukama.

Odnosno, interna revizija i finansijsko upravljanje i kontrola (FUK) predstavljaju dvije grane istog drveta.

FUK predstavlja kombinaciju procedura uspostavljenih od strane rukovodstva koje omogućavaju ispunjavanje ciljeva subjekta na etičan, efikasan, efektivan i ekonomičan način sa jedne strane te da se obavljanjem svakodnevnih aktivnosti u cilju realizacije definisanih ciljeva obezbijedi usklađenost sa zakonskim propisima, zaštita imovine i resursa, kao i pouzdano izvještavanje sa druge.

Efektivan FUK može rukovodiocu subjekta, bez obzira na kvalitet forme i način uspostavljanja pružiti samo razumno, ne i apsolutno uvjerenje u pogledu ispunjavanja ciljeva subjekta, jer FUK zavisi od ljudskog faktora i podložan je propustima prilikom njegovog definisanja, uspostavljanja, tumačenja, razumijevanja, nepoštovanja ili zloupotrebe, itd.

Uloga interne revizije u pogledu FUK-a je da izvrši procjenu oblasti koje su najrizičnije po pitanju ključnih ciljeva kontrole, definiše i sprovede program pregleda sistema u oblastima sa visokim rizicima, informiše rukovodioca subjekta o adekvatnosti kontrola, daje preporuke tamo gdje je to potrebno i prati realizaciju istih (akcioni plan) od strane revidiranog subjekta.

Pristup interne revizije koji se zasniva, između ostalog, i na COSO Okviru interne kontrole, može da rezultira jednim sveobuhvatnim sagledavanjem ukupnog sistema kontrola u subjektu. Ovakvim

pristupom interna revizija doprinosi usklađivanju ciljeva i najznačajnijih rizika, što je važan momenat u povećanju kredibiliteta interne revizije kao profesije, kao i njenog značaja za subjekt u kojem djeluje. Sistem se smatra efektivnim kada zadovolji standard interne kontrole po COSO okviru. Vrijednost koju interna revizija dodaje subjektu dolazi do izražaja kroz revidiranje aktuelnih pitanja, poslovnih procesa i davanje preporuka. Proces interne revizije omogućava priliku internim revizorima da pomognu subjektu u kretanju od nesavršene ka savršenoj kontroli na jedan konstruktivan način, čime se doprinosi trajnom povećanju dobrobiti samog subjekta.

Prema Međunarodnim standardima (Standard 2130 – Kontrola), definisano je da aktivnost interne revizije mora pomoći organizaciji u održavanju efektivnosti kontrola, procjenjivanjem njihove efektivnosti i efikasnosti i promovisanjem stalnog unapređenja. Takođe, Zakonom su propisani uloga i zadaci interne revizije te definisano da se interna revizija vrši radi davanja objektivnog stručnog mišljenja i savjeta o adekvatnosti sistema FUK-a u cilju unapređenja poslovanja subjekta. Međutim, interni revizori ne mogu niti smiju biti zamjena za adekvatan i snažan sistem finansijskog upravljanja i kontrole. Zadatak internih revizora je da (ne)potvrde adekvatnost postojećih kontrola i adekvatnost njihove primjene.

U praksi je moguća situacija da se revizijom određenog procesa ne uoče ni najmanje nepravilnosti u odnosu na zakonske, podzakonske propise, interne akte i dobru praksu iako za isti nije uspostavljen i dokumentovan sistem internih kontrola, odnosno kad se uočava primjena određenih „nepisanih pravila“. Taj proces je, takođe, rizičan i za njega treba uspostaviti sistem internih kontrola kako bi se obezbijedila usklađenost sa zakonskom regulativom i izbjeglo različito tumačenje i primjena u praksi.

Za ocjenu sistema finansijskog upravljanja i kontrole potrebno je preduzeti sljedećih sedam koraka:

1. Odrediti ciljeve kontrole za proces;
2. Utvrditi očekivane kontrole čije bi djelotvorno funkcionisanje doprinijelo ostvarivanju ciljeva;
3. Upoznati se sa procesom;
4. Identifikovati i evidentirati stvarne kontrole;
5. Procijeniti, sagledati slabe i jake strane Sistema;
6. Testirati kontrole;
7. Donijeti zaključak o kontrolama.

Veoma važno pitanje za internog revizora svakako je šta i na koji način navesti u izvještaju, naročito kada se uzme u obzir velika količina detalja do kojih se došlo u toku realizacije procesa interne revizije (Beromeu i Magee 2015). COSO okvir podrazumijeva da svi nedostaci treba da budu identifikovani i prezentovani te da i najmanje greške treba da se istraže kako bi se vidjelo čime su izazvane. O svim uočenim nedostacima FUK-a, koji mogu uticati na realizaciju bilo kojeg od ciljeva subjekta, treba informisati nadležne koji mogu preduzeti odgovarajuće korake.

ZAKLJUČAK

Istraživanje je potvrdilo postavljenu hipotezu da je interna revizija, kao jedan od tri elementa u sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, ključan elemenat uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadataka budžetskih korisnika na javan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Takođe, rezultati istraživanja su pokazali da interna revizija u javnom sektoru Republike Srpske još uvijek nije u dovoljnoj mjeri prepoznata od strane rukovodilaca, kao mehanizam pomoću kojeg se može uticati na transparentnije, efikasnije, efektivnije i ekonomičnije korišćenje javnih sredstava i stvaranje dodatne vrijednosti subjekta. Rukovodioci još uvijek nisu svjesni uloge i značaja interne revizije u javnom sektoru ili iz nekog razloga ne žele da budu svjesni.

Jedan od ciljeva rada bio je i da se utvrdi stepen uspostavljenosti jedinica za internu reviziju u subjektima koji imaju obavezu uspostavljanja iste - istraživanje je pokazalo da trenutna situacija

po pitanju uspostavljanja funkcionalne i nezavisne interne revizije nije na zavidnom nivou. Uspostavljanje adekvatnog sistema FUK-a i sprovođenje preporuka datih od strane internih revizora može doprinijeti uštedama i poboljšanju u trošenju javnih sredstava i direktno dodati vrijednost u poslovanju svakog budžetskog korisnika. Takođe, sistem FUK-a je potrebno kontinuirano pratiti u cilju procjene efikasnosti njegovog funkcionisanja i blagovremenog ažuriranja, kako bi se obezbijedilo da kontrole funkcionišu u skladu sa planom i mijenjaju u skladu sa promjenama u poslovanju i okruženju.

Ovo istraživanje je potvrdilo da interna revizija u javnom sektoru Republike Srpske još uvijek nema snagu da značajnije utiče na efikasnost korišćenja javnih sredstava od strane budžetskih korisnika te ukazalo na potrebu države da obrati posebnu pažnju na benefite interne revizije u povećanju kvaliteta poslovanja subjekta.

LITERATURA

1. Abernathy, John and Kubick, Thomas and Masli Adi. 2019. "The effect of general counsel prominence on the pricing of audit services". *Journal of Accounting and Public Policy*. 38: (1):1-14.
2. Bertomeu, Jeremy and Magee, Robert. 2015. "Mandatory disclosure and asymmetry in financial reporting". *Journal of Accounting and Economics*. 59(2-3): 284-300. Accessed 05.03.2022.
https://web.archive.org/web/20190412093118id_/https://core.ac.uk/download/pdf/82485810.pdf doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
3. Chow, Danny and Pontoppidan, Caroline Aggestam. 2019. "The United Nations' (UN) decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS)". *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 4:4-22. Accessed 05.03.2022.
<https://dro.dur.ac.uk/28061/1/28061.pdf> doi: 10.1108/JPBAFM-08-2018-0087.
4. Chychyla, Roman and Leone, Andrew and Minutti-Meza, Mguel. 2019. "Complexity of financial reporting standards and accounting expertise". *Journal of Accounting and Economics*. 67(1):226-253. Accessed 10.03.2022.
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410118301101>
doi:10.1016/j.jacceco.2018.09.005.
5. Dashkeev, Vladimir and Turnovsky, Stephen. 2018. "Balanced-budget rules and risksharing in a fiscal union". *Journal of Macroeconomics*. 57(9): 277-298. Accessed 02.04.2022. <https://ideas.repec.org/a/eee/jmacro/v57y2018icp277-298.html>
doi: 10.1016/j.jmacro.2018.06.008.
6. DeFond, Mark and Zhang, Jieying. 2014. "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*. 58(2-3): 275-326. Accessed 02.04.2022.
<https://ssrn.com/abstract=2411228> doi: 10.1016/j.jacceco.2014.09.002.
7. Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. 2021. "Godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kotrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2020. godine". Pristupili 04.04.2022.
<https://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/OM/harmonizacija>
8. Li, He and Dai, Jun and Gershberg, Tatiana and Vasarhelyi, Miklos. 2018. "Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach". *International Journal of Accounting Information Systems*. 28: 59-76. Accessed 04.04.2022.
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1467089516301415>
doi:10.1016/j.accinf2017.12.005.

9. Mattei, Giorgia and Guthrie, Giuseppe. 2021. “Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review”. *Meditari Accountancy Research*. 29(7): 94-134. Accessed 04.04.2022.
https://pdfs.semanticscholar.org/a1d2/2d719bf8e902d6eee1078a5c6faabc60b14d.pdf?_ga
doi: 10.1108/MEDAR-09-2020-1008.
10. Santis, Serena and Grossi, Giuseppe and Bisogno, Marco. 2018. “Public sector consolidated financial statements: a structured literature review”. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 30(2): 230-251. Accessed 05.04.2022.
<https://researchportal.hkr.se/en/publications/public-sector-consolidated-financial-statements-a-structured-lite-2?msclkid> doi 10.1108/JPBAFM-02-2018-0017.
11. Steccolini, Ileana. 2019. “Accounting and the post-new public management: Reconsidering publicness in accounting research”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 32(1):255-279. Accessed 05.04.2022.
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-03-2018-3423>
doi:10.1108/AAJ-03-2018-3423.
12. Vivian, Bruce and Maroun, Warren. 2018. “Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review”. *Meditari Accountancy Research*. 26(1): 44-69. Accessed 06.04.2022.
<https://www.researchgate.net/publication/323371190> doi:10.1108/MEDAR-03-2017-0131.

