



УНИВЕРЗИТЕТ У БАЊОЈ ЛУЦИ
UNIVERSITY OF BANJA LUKA

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

**ДОПРИНОС ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПОВЕЋАЊУ
ЕФИКАСНОСТИ И ЕФЕКТИВНОСТИ ЕНТИТЕТА
ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ**

МАСТЕР РАД

Ментор:

проф. др Душко Шњегота

Кандидат:

Драгана Стојичић

Бања Лука, 2019. године



УНИВЕРЗИТЕТ У БАЊОЈ ЛУЦИ
UNIVERSITY OF BANJA LUKA

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

**ДОПРИНОС ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПОВЕЋАЊУ
ЕФИКАСНОСТИ И ЕФЕКТИВНОСТИ ЕНТИТЕТА
ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ**

МАСТЕР РАД

Ментор:

проф. др Душко Шњегота

Кандидат:

Драгана Стојичић

Бања Лука, 2019. године



UNIVERSITY OF BANJA LUKA

FACULTY OF ECONOMICS

**INTERNAL AUDIT CONTRIBUTION TO INCREASE THE
EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF THE PUBLIC
SECTOR ENTITY IN THE REPUBLIC OF SRPSKA**

MASTER THESIS

Mentor:

prof. phd Dusko Snjegota

Candidate:

Dragana Stojicic

Banja Luka, 2019

МЕНТОР

др Душко Шњегота, редовни професор,
Економски факултет Универзитета у Бањој Луци,
Катедра за рачуноводство и пословне финансије

ДОПРИНОС ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПОВЕЋАЊУ ЕФИКАСНОСТИ И ЕФЕКТИВНОСТИ ЕНТИТЕТА ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

Резиме

Управљање у јавном сектору подразумева усмјеравање процеса, програма и активности према унапријед дефинисаном циљу који подразумева задовољење јавног интереса и јавних потреба свих појединаца у друштву. Одговорност за законито, ефикасно и ефективно управљање у јавном сектору је на руководиоцима јавног сектора, а успостављање функције интерне ревизије им може помоћи да на ефикасан, ефективан и законит начин организују и проводе процесе управљања у пракси.

Ово истраживање има за циљ да се идентификује допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности ентитета јавног сектора, путем давања одговора на питања у којој мјери интерна ревизија одговара задацима који се пред њу постављају, у којој мјери доприноси ефективности и ефикасности ентитета јавног сектора, те у којој мјери јој руководиоци тих ентитета пружају подршку у раду. На основу резултатаведеног емпиријског истраживања у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске, може се закључити да интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања тих институција. Резултати истраживања показују да интерна ревизија у буџетским институцијама јавног сектора још увијек има првобитно замишљену улогу ревизије, која подразумева провјеру усклађености пословања са законским и другим прописима и провјеру рачуноводствених и система интерне контроле, што је далеко од савјетодавне улоге интерне ревизије у процесима пословног одлучивања, коју има интерна ревизија у развијеним земљама. Резултати истраживања показују да се резултати рада интерне ревизије свде на један сегмент пословања углавном

финансијско пословање, док су друге функције које се очекују од интерне ревизије занемарене. То указује на чињеницу да није довољна искориштеност могућности интерне ревизије. На основу наведеног, можемо доћи до закључка да степен развоја функције интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске није у складу са теоретским схватањем њене улоге и достигнутом степеном развоја интерне ревизије као професије у развијеним земљама.

Да би интерна ревизија наставила свој развој и више доприносила побољшању пословања буџетских институција, неопходно је промовисати проактивни приступ интерне ревизије окренут ка будућности, а не пасиван приступ ревидирања само прошлих догађаја.

Кључне ријечи: интерна ревизија, јавни сектор, ефикасност, ефективност

Научна област: Рачуноводство и ревизија

Научно поље: Интерна ревизија јавног сектора

Класификациона ознака: S 192 Рачуноводство

Тип одабране лиценце Креативне заједнице: Ауторство – некомерцијално – без прерада (CC BY-NC-ND)

Mentor

Dusko Snjegota, PhD, Full Professor

University of Banja Luka, Faculty of Economics

Department for Accounting and Business Finance

**INTERNAL AUDIT CONTRIBUTION TO INCREASE THE
EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF THE PUBLIC
SECTOR ENTITY IN THE REPUBLIC OF SRPSKA**

Summary

Public sector management involves streamlining processes, programs and activities according to predetermined goal that means all public interest and public needs satisfied of all individuals in the society. The responsibility for lawful, efficiency and effective public sector management is at the head of the public sector, and the establishment of an internal audit function can help them to organize and implement management processes in an efficient, effective and lawful way.

This research aims to identify contribution of internal audit to increasing the efficiency and effectiveness of public sector entities, by providing answers to the extent to which internal audit responds to the tasks to be set up, to what extent contributes to the effectiveness and efficiency of public sector entities, and to what extent the managers of these entities provide support to the internal audit function. Based on the results of the conducted empirical research in the budget institutions of the public sector of the Republic of Srpska, it can be concluded that the internal audit can contribute to increasing the efficiency and effectiveness of the operations of these institutions. The results of the research show that the internal audit in the budget institutions of the public sector still has a primarily thought-out audit role, which involves checking business compliance with legal and other regulations and checking accounting and internal control systems, which is far from the advisory role of internal audit in business decision-making processes, which has internal audit in developed countries. The results of the research show that the results of the

internal audit function are reduced to one segment of the business mainly financial operations, while other functions expected from the internal audit are ignored. This indicates that the internal audit capability is not sufficient. Based on the above, we can conclude that the level of development of the internal audit function in the budget institutions of the public sector of the Republic of Srpska is not in accordance with theoretical understanding of its role and the achieved degree of development of internal audit as a profession in the developed countries. In order to continue its development and to contribute more to the improvement of the operations of budget institutions, it is necessary to promote proactive approach to internal audit towards the future, rather than a passive approach to auditing only past transaction.

Key words: internal audit, public sector, efficiency, effectiveness

Scientific Field: Accounting and auditing

Specific Scientific Field: Public sector internal audit

Classification Mark: S 192 Accounting

The type of Creative Commons license : Autorship – Non-Commercial – Non-Derivatives (CC BY-NC-ND)

САДРЖАЈ

1.	УВОД.....	1
1.1.	Проблем и предмет истраживања	3
1.1.1.	Проблем истраживања.....	3
1.1.2.	Предмет истраживања	4
1.2.	Циљеви истраживања	4
1.2.1.	Научни циљеви истраживања.....	5
1.2.2.	Друштвени циљеви истраживања	6
1.3.	Хипотезе истраживања	7
1.4.	Начин и методе истраживања	8
1.5.	Идентификација и операционализација варијабли.....	11
1.6.	Очекивани резултати истраживања.....	12
1.6.1.	Научни допринос истраживања.....	12
1.6.2.	Прагматични допринос истраживања	13
2.	ТЕОРИЈСКИ ОКВИР ЈАВНОГ СЕКТОРА, ИНТЕРНЕ И ЕКСТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ	14
2.1.	Јавни сектор.....	14
2.1.1.	Појам и улога јавног сектора.....	15
2.1.2.	Организација јавног сектора.....	16
2.2.	Интерна ревизија у јавном сектору	18
2.2.1.	Појам, улога и значај интерне ревизије у јавном сектору	21
2.2.2.	Методологија рада интерне ревизије у јавном сектору.....	24
2.3.	Екстерна ревизија у јавном сектору.....	25
2.3.1.	Појам, врсте и значај екстерне ревизије у јавном сектору	28
2.4.	Теоријски аспекти доприноса ревизије повећању ефикасности и ефикасности пословања и финансијског извјештавања у јавном сектору	29
2.4.1.	Допринос екстерне ревизије повећању ефикасности и ефикасности пословања и финансијског извјештавања у јавном сектору	32
2.4.2.	Допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефикасности пословања у јавном сектору.....	33
3.	ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ.....	36

3.1. Међународни оквир за дјеловање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске.....	36
3.1.1. Законска регулатива о дјеловању интерне ревизије у Републици Српској	37
3.2. Циљеви дјеловања интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске	40
3.3. Успостављање и независност интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске	41
3.4. Принципи интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске	42
3.5. Методологија рада и процес обављања интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске.....	44
3.6. Права и обавезе интерног ревизора.....	46
3.7. Контрола квалитета интерне ревизије јавног сектора	47
3.8. Сарадња интерне и екстерне јавног сектора Републике Српске	49
3.9. Досадашњи развој и очекивани правци развоја интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске	52
4. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ ДОПРИНОСА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПОВЕЋАЊУ ЕФИКАСНОСТИ И ЕФЕКТИВНОСТИ ЕНТИТЕТА ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ.....	54
4.1. План и методе истраживања	54
4.2. Популација и узорак истраживања	57
4.4. Резултати истраживања	64
4.4.1. Анализа улоге и значаја интерне ревизије у процесима стратешког управљања у буџетским институцијама јавног сектора	68
4.4.2. Анализа улоге и значаја интерне ревизије у откривању и спречавању превара у буџетским институцијама јавног сектора	72
4.4.3. Анализа доприноса интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања	74
4.4.4. Анализа сарадње интерне ревизије са другим учесницима у пословању ентитета јавног сектора	78
4.4.5. Интерна ревизија у јавном сектору Републике Српске у поређењу са интерном ревизијом јавног сектора других земаља	84
5. ДИСКУСИЈА	87
5.1. Тестирање хипотеза	87
5.1.1. Тестирање помоћних хипотеза	88
5.1.2. Тестирање главне хипотезе.....	93
5.2. Приједлози рјешења, мјера и акција за практичну примјену.....	95

5.3. Прагматични допринос истраживања	96
6. ЗАКЉУЧАК.....	98
7. ЛИТЕРАТУРА	100
ПОПИС ГРАФИКОНА И ТАБЕЛА.....	110
Попис графикона	110
Попис табела.....	110
ПРИЛОГ 1 – АНКЕТНИ УПИТНИК	111

1. УВОД

Током 18. вијека, индустријска револуција је донијела масовну производњу, која је као посљедицу имала настанак нових облика организација. Власници нових облика организација су доносили капитал у организацију, али нису имали контролу над радом организације. Формиран је управни одбор као тијело које је пружало информације о раду организације, али се јавио проблем увјерења да се средствима управљало у складу са законским и интерним правилима и прописима, те је настала потреба да независна особа у организацији провјери извјештаје у складу с тим. Тако је дошло до настанка функције интерне ревизије која се првобитно разликовала од екстерне ревизије самим тим што је организована и функционише унутар организације. Највећи допринос прихватању и развоју интерне ревизије као професије дао је Институт интерних ревизора (ИА)¹ 1941. године који је основан у САД. Првобитни задаци интерне ревизије били су усмјерени на провјеру трансакција и финансијских извјештаја. Од средине 80-тих, било је неколико великих пословних неуспјеха и превара у финансијским извјештајима, које вањске ревизорске фирме нису успјеле открити. Група организација, позната као Treadway комисија² издала је 1987. године своје приједлоге који су били од великог значаја за развој интерне ревизије. Извјештај Комисије наглашава важност одржавања система интерних контрола, успостављање учинковите и објективне функције интерне ревизије, те координацију интерне и екстерне ревизије.

Ревизија у данашњем смислу је основана у касном деветнаестом вијеку, као посљедица комплексности модерног пословања. Ревизорска струка је доживјела значајне и брзе промјене након 1990. године као резултат убрзаног раста свјетске привреде. Те промјене су се односиле на проширење функције ревизије и на пружање савјетодавних услуга, при чему се почињу различито посматрати улога и задаци функције интерне и екстерне ревизије.

¹ИА -The Institute of Internal Auditors

²The Treadway Commission је национална комисија која је основана и финансирана од стране 5 највећих професионалних рачуноводствених организација и института у Америци: the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) и the Institute of Management Accountants (IMA).

Слично као и у приватним компанијама, руководиоци у институцијама јавног сектора извршавајући своје функције имају одговорност за посао који обављају. Јавна одговорност према пореским обвезницима из чијих доприноса и обезбјеђују ресурсе за финансирање и који су им те функције и повјерили, и према јавности уопште, подразумева да порески обвезници и јавност имају право да буду информисани о раду институција јавног сектора. Састав јавног сектора у већини земаља чине услуге као што су војска, полиција, јавни превоз, одржавање јавних путева, јавно образовање, здравствена заштита, јавни пензионисани систем, јавна администрација. С обзиром да су руководиоцима ентитета јавног сектора повјерена значајна финансијска средства и надлежности, јавља се потреба за провјером начина управљања повјереним финансијским средствима и овлашћењима. То је и довело до настанка функције ревизије у јавном сектору.

Успостављање и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске дефинисано је Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске³ (у даљем тексту Закон) и Законом о јавним предузећима⁴. Субјекти на које се примјењује пропис којим се уређује рад јавних предузећа успостављају јединицу интерне ревизије и одбор за ревизију у складу са прописима о јавним предузећима и неће бити предмет овог истраживања. У овом раду истраживање је ограничено на буџетске институције јавног сектора које имају обавезу успостављања интерне ревизије у складу са Законом.

Рад је подијељен у 5 дијелова. У уводном дијелу рада објашњавају се проблем, предмет, циљеви, хипотезе и методе истраживања, очекивани резултати и допринос истраживања. У другом теоријском дијелу објашњавају се појам и улога јавног сектора, појам, улога и значај интерне и екстерне ревизије и допринос интерне и екстерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања и финансијског извјештавања у јавном сектору. Трећи дио рада се односи на анализу функције интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске. Четврти дио рада се односи на емпиријско истраживање доприноса интерне ревизије повећању

³ "Службени гласник Републике Српске", бр. 91/16

⁴ "Службени гласник Републике Српске", бр. 75/04 и 78/11

ефикасности и ефективности ентитета јавног сектора Републике Српске. У петом дијелу рада је извршено тестирање хипотеза, те предложена рјешења и мјере за побољшања у пракси. Ово истраживање је усмјерено на испитивање доприноса који интерна ревизија може дати повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора Републике Српске и има за циљ да подстакне развој интерне ревизије као професије.

1.1. Проблем и предмет истраживања

1.1.1. Проблем истраживања

Према INTOSAI⁵ смјерницама за ревизију GOV 9140 – Независност интерне ревизије у јавном сектору, дјелокруг интерне ревизије обухвата систематично и дисциплиновано испитивање и оцјењивање ефикасности процеса управљања ризицима, система интерних контрола и процеса управљања организацијом, а у циљу да побољша пословање и помогне организацији да оствари своје циљеве. Институције јавног сектора Републике Српске имају законску обавезу да у складу са дефинисаним критеријумима успоставе функцију интерне ревизије у оквиру своје организационе структуре.

Имајући у виду чињеницу да теорија наглашава значај успостављања функције интерне ревизије и да је интерна ревизија законска обавеза у Републици Српској, у овом раду ће бити акценат на **проблему истраживања** који гласи: **Да ли интерна ревизија доприноси повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора Републике Српске и да ли је довољна искориштеност резултата њеног рада.** Кроз ово се прожимају питања о улози и значају интерне ревизије у процесу стратешког управљања у институцијама јавног сектора, улози и значају интерне ревизије у откривању и спречавању превара, доприносу интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризицима, контролама и процесима управљања, систему интерне контроле, степену развоја

⁵INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

функције интерне ревизије у Републици Српској, степену сарадње са другим учесницима у пословању институције.

1.1.2. Предмет истраживања

Улога функције интерне ревизије огледа се у процјени и побољшању процеса управљања ризицима, контроле и управљања у јавном сектору. Да би се остварили циљеви пословања неопходно је дефинисати политике и процедуре које ће представљати механизме за добро управљање и процјену ризика пословања, за ефикасне контроле и ефикасно управљање пословним процесима одређеног ентитета јавног сектора.

Предмет истраживања су улога и значај интерне ревизије у ентитетима јавног сектора Републике Српске у којима се успостављање функције интерне ревизије врши у складу са Законом. Емпиријско истраживање доприноса интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности ентитета јавног сектора биће проведено на репрезентативном узорку буџетских институција јавног сектора у Републици Српској, а кога чине министарства у Влади Републике Српске, Народна скупштина Републике Српске, јединице локалне самоуправе, управне организације и агенције у саставу Владе Републике Српске. Ово истраживање има за циљ да прикаже на који начин је успостављена функција интерне ревизије у ентитетима јавног сектора и да ли тако организована помаже управи да побољша и унаприједи пословање ентитета. Неопходно је утврдити да ли постојећа организација и функција интерне ревизије доприноси повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора у Републици Српској.

1.2. Циљеви истраживања

Имајући у виду значај дефинисаног проблема и посљедица које у практичној примјени узрокују ти проблеми појављују се слједећи циљеви истраживања:

- Научни циљеви истраживања и
- Друштвени циљеви истраживања.

1.2.1. Научни циљеви истраживања

„Научни циљеви истраживања одређују ниво и дубину спознаје које морамо остварити да бисмо ријешили постављени проблем” (Тодоровић, Тодоровић 2015, стр.66). Проблем овог истраживања треба сагледати на начин да остваримо следеће групе научних циљева:

Научно описивање – приказује научно описивање самог појма ревизије, њене улоге и значаја уопште, улоге и значаја ревизије јавног сектора, појаву и развој улоге и значаја интерне ревизије у јавном сектору, те описивање улоге и значаја интерне ревизије јавног сектора у институцијама у Републици Српској, њеног функционалног и организационог облика. Поред тренутне слике дефинисаног проблема истраживања биће описано на који начин организовати и успоставити функцију интерне ревизије у институцијама јавног сектора, тако да њено постојање и дјеловање даје значајан допринос њиховом функционисању.

Објашњење - ово истраживање има за циљ да пружи информације зашто и како је функција интерне ревизије организована у институцијама јавног сектора, те на који начин треба да обезбједи своју независност и објективност како би дала значајан допринос унапређењу пословања институцијама јавног сектора и свакодневно пружала помоћ и подршку у њиховом раду.

Класификација - класификацијом се може доћи до карактеристика проблема истраживања које имају узрочно-посљедичну зависност:

- Користи од ефикасне и функционалне интерне ревизије се односе на друштвене користи које ће се остварити, а које се огледају у пружању помоћи институцијама јавног сектора да дјелују и управљају јавним ресурсима одговорно и са интегритетом, те да својом одговорношћу и интегритетом побољшају своје дјеловање, обезбјеђујући повјерење грађана и јавности уопште.
- Негативне посљедице неефикасне интерне ревизије успостављене у институцијама јавног сектора само да би се испуниле законске обавезе, огледају се у немогућности остварења тачности и поузданости рачуноводствених података, расипању јавних средстава, неотклањању ризика од превара, неоткривању слабости у процесима управљања, немогућности да се открију

неуспјешни и неучинковити пословни процеси, неуказивању на непоштовање законских прописа што све доводи до неостварења стратешких и развојних циљева институција јавног сектора и нестабилног функционисања институционалних система.

Научно откриће - циљ је да се идентификују спознаје о значају и улози интерне ревизије у институцијама јавног сектора која доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања.

Научно предвиђање - на основу анализе могућих фактора који умањују улогу и значај интерне ревизије у институцијама јавног сектора биће дате препоруке на који начин у институцијама јавног сектора успоставити функцију интерне ревизије која ће допринијети повећању ефикасности и ефективности. Идентификацијом главних фактора који утичу на улогу и значај интерне ревизије биће предвиђени правци даљег развоја и унапређења функције интерне ревизије јавног сектора.

1.2.2. Друштвени циљеви истраживања

У условима недостатка јавних средстава неопходних да би држава обезбиједила јавне услуге и добра својим грађанима, потребно је посебну пажњу посветити начину кориштења јавних средстава од стране одговорних лица у институцијама јавног сектора.

Ово истраживање има за циљ да на основу утврђених научних циљева и резултата истраживања буџетске институције јавног сектора Републике Српске успоставе функцију интерне ревизије на начин да помогне у остварењу стратешких и развојних циљева јавног сектора, да укаже на значај и важну улогу и допринос интерне ревизије унапређењу функционисања јавног сектора. Друштвени циљ овог истраживања је да се идентификује допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности ентитета јавног сектора који успостављају функцију интерне ревизије у складу са Законом, путем давања одговора на питања у којој мјери интерна ревизија одговара задацима који се пред њу постављају, у којој мјери доприноси ефективности и ефикасности ентитета јавног сектора, те у којој мјери јој руководиоци тих ентитета пружају подршку у раду.

1.3. Хипотезе истраживања

На основу теоријских претпоставки, резултата претходно извршених истраживања, дефинисаног проблема, предмета и циљева истраживања у овом раду, дефинисане су главна и помоћне хипотезе.

ГХ: Интерна ревизија јавног сектора у Републици Српској може дати значајан допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција у Републици Српској.

На основу прихваћених теорија и доказаних теоријских истраживања претпоставља се да интерна ревизија у јавном сектору може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција у Републици Српској. "Главна хипотеза је мисаони одговор на проблем и посљедице проблема истраживања, а помоћне хипотезе су мисаони одговори на узроке проблема" (Тодоровић, Тодоровић 2015, стр. 72). У циљу анализе узрока проблема истраживања дефинисане су следеће помоћне хипотезе:

ПХ1: Успостављање институционално и организационо независне функције интерне ревизије без икаквих ограничења и рестрикција на просуђивање интерних ревизора, те јачање капацитета интерне ревизије обезбиједиће њену пуну функционалност са аспекта повећања ефикасности и ефективности пословања буџетских институција.

Овом хипотезом се полази од претпоставке да ће успостављање функције интерне ревизије функционално и организационо независне унутар организације имати бољи ефекат на побољшање пословања, него у случајевима када постоје одређене рестрикције и уплитање менаџмента у рад интерне ревизије. Претпоставља се да је јачање капацитета интерне ревизије предуслов за ефикасно функционисање интерне ревизије. Те поставке су основа за дефинисање следеће помоћне хипотезе према којој функција интерне ревизије проширује своју традиционалну улогу на пружање савјетодавних услуга за догађаје у будућности.

ПХ2: Усмјереност функције интерне ревизије на побољшање будућег пословања буџетских институција, а не само на сагледавање прошлих догађаја, допринијеће повећању ефикасности и ефективности њиховог пословања.

Ново вријеме носи и нове изазове за функционисање јавног сектора, што захтијева и нове и боље управљачке капацитете који ће моћи предвидјети и одговорити на

изазове који их очекују. Унапређење система управљања подразумева унапређивање постојећих механизма, у овом случају функције интерне ревизије. Овом хипотезом се полази од претпоставке да усмјереност функције интерне ревизије само на сагледавање прошлих догађаја, што је била првобитна улога интерне ревизије, неће у довољној мјери дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања.

***ПХЗ:** Успостављањем односа добре сарадње и повјерења између руководиоца буџетске организације и интерног ревизора, утицаће на повећање ефикасности и ефективности буџетских институција.*

Овом хипотезом се полази од претпоставке да управа буџетске институције има примјерену комуникацију, добру сарадњу и повјерење у рад интерне ревизије. Резултати ранијих истраживања указују на чињеницу да управа у јавном сектору веома често гледа на интерну ревизију као на полицајца и инспектора унутар организације који само жели да укаже на неке неправилности. Полазећи од претпоставке да управа очекује од интерне ревизије да дода нову вриједност организацији и да при том има добру комуникацију и сарадњу, интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања.

***ПХ4:** Максимално кориштење резултата рада интерне ревизије од стране управе буџетских институција повећаће ефикасност и ефективност њиховог пословања.*

Овом хипотезом се полази од претпоставке да је управа буџетских институција увела функцију интерне ревизије, не само да би задовољила регулаторне захтјеве, него и да очекује од интерних ревизора помоћ и подршку у раду и максимално користи резултате њиховог рада. Имајући у виду чињеницу да је улога интерне ревизије да пружи увјеравање да су извршене праве ствари на прави начин, али и да врши процјену ризика, утиче на контролу и управљање, претпоставка је да уколико се максимално искористе резултати рада интерне ревизије, може допринијети повећању ефикасности и ефективности пословања.

1.4. Начин и методе истраживања

У циљу проналажења одговора на истраживачко питање биће кориштене различите методе и технике истраживања, које ће омогућити системско прикупљање података у складу са истраживачким предметом и циљевима. Користиће се технике

истраживања које ће омогућити провођење истраживања, добијање информација о рјешењу проблема истраживања и информација које рјешавају проблем у организацији провођењем истраживања.

Примјеном *методе научног посматрања* потребно је доћи до објективног описа стварног стања и разумијевања процеса обављања интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора, те утицаја на пословање институција.

У циљу провјере дефинисаних хипотеза, неопходно је прикупити бројне податке анализом закона, теоријских поставки, ранијих истраживања, извјештаја организација, и у ту сврху ће бити кориштена *метода анализе*. Метода анализе ће бити кориштена приликом проучавања литературе, постављања и тестирања хипотезе, проналажења, класификовања и описивања узрока који доводе до настанка проблема, а све у циљу проналажења могућих рјешења проблема.

У циљу прикупљања примарних података, кориштењем методе *интервју*, потребно је доћи до мишљења и ставова руководиоца буџетских институција јавног сектора и интерних ревизора у јавном сектору, како би уочили добре и лоше стране функције интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора. Циљ интервјуа је сагледавање тренутног стања у погледу улоге и значаја интерне ревизије и њеног доприноса унапређењу пословања буџетских институција јавног сектора.

Метода синтезе ће бити кориштена након извршене анализе проблема истраживања зато што је неопходно све податке, спознаје, и могуће утицаје протумачити и повезати, те извести закључке о положају интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора и могућим правцима даљег развоја.

У циљу провјере хипотеза биће кориштене *статистичке методе*. Прикупљени подаци ће бити приказани табеларно и графички. За утврђивање истинитости појединих ставова, одређених тврдњи и хипотеза биће кориштена *метода доказивања*. Сврха ове методе је утврдити тачност неке спознаје.

Метода дескрипције ће бити кориштена за описивање појава, процеса и стварних чињеница.

Метода компилације ће бити кориштена у циљу цитирања ставова и закључака из различитих извора.

Историјском методом ће бити приказана хронологија, развој и узрочно-последичне везе о предмету истраживања.

У циљу прикупљања података о мишљењима и ставовима тачно одређених испитаника биће дефинисана прецизна питања у облику *анкетног упитника*. Анкетни упитник ће бити упућен интерним ревизорима запосленим у буџетским институцијама јавног сектора, али и руководиоцима буџетских институција јавног сектора. Упитник ће бити састављен од низа питања неопходних да би се дао одговор на предмет овог истраживања. Неопходно је доћи до одговора на следећа питања: 1) истражити постојеће стање и присутност интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора, 2) колики је допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора, 3) да ли постоји сарадња запослених у буџетским институцијама јавног сектора и интерних ревизора, 4) независност интерних ревизора у раду, 5) да ли руководиоци буџетских институција јавног сектора користе резултате рада и препоруке интерне ревизије приликом пословног одлучивања и у којој мјери, 5) компетентност интерних ревизора за укључивање у процес пословног одлучивања и друга питања.

Примјеном методе класификације ће бити дефинисан поступак помоћу кога се врши сврставање појмова у коначан скуп класа на основу особина тих појмова. На основу мишљења експерата и квалификованих стручњака за истраживању проблематику биће дефинисан проблем истраживања, економске и друштвене последице проблема, варијабле и индикатори, те главни и помоћни узроци проблема.

У циљу доношења одговарајућих закључака биће кориштене *методе индукције и дедукције*. Метода индукције - на основу обављеног истраживања путем посматрања, анкете, интервјуа и других сличних техника, те након анализе добијених резултата, потребно је донијети закључке о постојећем стању и организацији интерне ревизије у јавном сектору и њеном значају за пословање јавног сектора. Метода дедукције - на основу података о тренутном стању, улози и значају интерне ревизије у јавном сектору, потребно је стећи нова сазнања са већим степеном извјесности и поузданости, која упућују на нове закључке и рјешења.

Делфи метода ће бити кориштена да би била дата прогноза како побољшати улогу и значај интерне ревизије за повећање ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора, уколико се буду примјењивале препоруке проистекле из овог истраживања или уколико се не буду примјењивале.

Приликом прикупљања и обраде података задовољени су основни методолошки принципи – објективност, поузданост, истинитост и систематичност и на тај начин донесени закључци и дате препоруке.

1.5. Идентификација и операционализација варијабли

У циљу добијања адекватних резултата овог истраживања, те у складу са постављеном главном хипотезом, могу се издвојити сљедеће варијабле:

- *Допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања институција јавног сектора – зависна варијабла мијења се под утицајем независне варијабле истраживања и*
- *Искориштеност резултата рада интерне ревизије у јавном сектору – независна варијабла истраживања.*

Да би интерна ревизија дала свој допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора, уз испуњење осталих предуслова за њено функционисање, неопходно је да управа јавног сектора максимално искориштава резултате рада интерне ревизије и да захтијева и очекује од интерне ревизије да допринесе побољшању пословања. У противном, резултати рада интерне ревизије постају сами себи сврха и циљ. Дефинисана зависна варијабла, допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања институција јавног сектора, зависи и мијења се под утицајем независне варијабле, искориштеност резултата рада интерне ревизије у јавном сектору.

Водећи рачуна о карактеристикама варијабли у проблему, циљевима и хипотезама истраживања, те претходним научним сазнањима о проблему истраживања, биће кориштени одређени индикатори за мјерење зависне и независне варијабле. За разлику од приватног сектора код кога се успјешност пословања мјери најчешће финансијским показатељима, пословање институција јавног сектора има своје специфичности. Као индикатори за мјерење зависне варијабле биће кориштени број

интерних ревизора у институцији, број извршених ревизија током године, број датих препорука наведених у ревизорским извјештајима током године, број откривених неуспјешних и неучинковитих операција у пословању руководства, број препорука које указују на непоштовање законских прописа у току године, број препорука које указују на непоштовање интерних прописа у институцији, број препорука које указују на нетачност рачуноводствених и оперативних података који служе као подлога за пословно одлучивање, организацијски облик интерне ревизије, % радног времена које обавља интерна ревизија који се односи на финансијску ревизију, ревизију пословања и савјетовање менаџмента.

У циљу провјере у којој мјери се користе резултати рада интерне ревизије биће кориштени сљедећи индикатори за мјерење независне варијабле: број проведених препорука из извјештаја интерне ревизије, учесталост одржаних састанака интерних ревизора са руководиоцима буџетских организација, ниво сарадње и повјерења између руководства и интерних ревизора, учешће интерних ревизора у припреми стратешких одлука менаџмента, ниво знања интерних ревизора из области рачуноводства и финансија, анализе, информатике, организације, управљања, те међуљудских односа, број обука и подручје усавршавања интерних ревизора у току године, ниво независности интерне ревизије приликом доношења закључака, препорука и оцјена.

1.6. Очекивани резултати истраживања

1.6.1. Научни допринос истраживања

Научни допринос резултата овог истраживања се огледа у наглашавању значаја функције интерне ревизије у институцијама јавног сектора у Републици Српској. ”Пракса захтијева континуирани развој и побољшање што ствара нове проблеме који траже рјешења, која се добијају научним истраживањем” (Тодоровић, Тодоровић 2015, стр. 221). Резултати овог истраживања ће употпунити постојеће теорије о наглашавању улоге и значаја функције интерне ревизије са новим спознајама које могу да вриједе као рјешење проблема недовољне искориштености резултата рада интерне ревизије.

1.6.2. Прагматични допринос истраживања

Прагматични допринос резултата овог истраживања се огледа у остварењу прагматичних циљева истраживања. Ово истраживање има за циљ да на основу утврђених научних циљева и резултата истраживања институције јавног сектора Републике Српске успоставе функцију интерне ревизије на начин да помогне у остварењу стратешких и развојних циљева јавног сектора и да укаже на значај и важну улогу интерне ревизије у повећању ефикасности и ефективности пословања јавног сектора.

Прагматични циљ истраживања треба да доприносе да се правилно процијене и оцијене утицаји главних независних варијабли које могу контролисати руководиоци и интерни ревизори у институцијама јавног сектора.

Ово истраживање даће прагматични допринос многим интересним групама. Наглашавањем улоге и значаја интерне ревизије, даје се значајан допринос доношењу ефикасних пословних одлука од стране руководства јавног сектора, што утиче на унапређење пословања. Управо ревизија доприноси одговорности и транспарентности управљања у јавном сектору. Веома је важно да они који су одговорни за трошење јавног новца морају и да сnose одговорност, како би се осигурало да се јавни ресурси чувају и правилно користе у складу са законом и одговарајућим правилима, процедурама и стандардима на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Ово истраживање има за циљ да на основу утврђених научних циљева и резултата истраживања нагласи важност успостављања снажне функције интерне ревизије која ће дати што већи допринос стабилности система и јачању одговорности у институцијама јавног сектора. Одговори на истраживачка питања ће помоћи да се утврде слабости у функционисању интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора и предложи мјере и препоруке за унапређења.

2. ТЕОРИЈСКИ ОКВИР ЈАВНОГ СЕКТОРА, ИНТЕРНЕ И ЕКСТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

2.1. Јавни сектор

Сама ријеч *јавни* у појму *јавни сектор* указује на то да је ријеч о сектору који припада свима нама, који је јавни и који постоји да би се задовољиле јавне потребе.

Јавне потребе могли бисмо дефинисати као такав облик потреба грађана, привредних и других организација и свих осталих субјеката друштвено-економског и друштвено-политичког организовања које се јављају као синтетички израз њиховог друштвеног заједништва и економске, социјалне и политичке међузависности и повезаности у оквирима јавно-правних колективитета, чије се задовољавање врши на нивоима, односно у оквирима тих колективитета и уставом и законом утврђених аутономних организација (нпр. у сфери обавезног социјалног осигурања) на начин којим се обезбјеђује остваривање општих друштвених и колективних интереса, који се састоје у стварању што повољнијих општих услова за функционисање и унапређивање економског, политичког, културног и социјалног живота (Милојевић, Тркља 2000, стр. 45).

Основна карактеристика јавног сектора је да задовољи потребе које су од општег значаја за све грађане. "Јавна добра се карактеришу тиме што нису ривална и што се из њихове потрошње нико не може искључити, при чему сваки појединац троши исту количину јавног добра, мада не нужно у жељеној количини" (Rosen, Gayen 2009, стр. 74). Јавни сектор својим дјеловањем треба да створи такво окружење које ће свим људима пружити једнаке шансе за живот, рад и успјех. Организације које чине јавни сектор једне земље треба да дјелују на начин да задовоље основне економске, културне и социјалне услове за живот грађана те земље. Јавни сектор једне земље прикупља различите порезе од грађана и из тако прикупљених средстава врши прерасподјелу на начин да свим грађанима пружи одређена јавна добра и јавне услуге. На тај начин јавни сектор треба да обезбиједи економску једнакост грађана, те различитим мјерама и инструментима утиче на правилну прерасподјелу јавних добара.

Кључни фактор при одређивању ефикасности јавног или приватног сектора при обезбјеђењу јавних добара је тржишни амбијент (Rosen, Gayen 2009, стр. 73). Ови аутори су дошли до закључка да монопол у приватном власништву не даје

ефикасне резултате са друштвеног становишта, док предузеће које припада јавном сектору може да послује ефикасно уколико има конкуренцију. Бројни су примјери и искуства многих земаља који показују да успјешније послује предузеће из приватног сектора у односу на предузеће из јавног сектора, а која послују под истим условима и у оквиру исте дјелатности. Најважнији циљ власника предузећа приватног сектора јесте профитабилност пословања, за разлику од предузећа и институција јавног сектора којима примарни циљ треба да буде задовољење јавних потреба. Често се истиче да се јавни сектор и институције и предузећа која га чине веома често користе да би се остварили политички, а не јавни интереси. Рад руководиоца институција јавног сектора често је изложен политичким притисцима оних који су их и поставили на такве позиције, због чега је врло често занемарена ефикасност и ефективност пословања. Такав начин дјеловања јавног сектора враћа нас на теорију Адама Смита, према коме ће општи интереси бити најбоље остварени уколико буду препуштени слободном дјеловању.

2.1.1. Појам и улога јавног сектора

Под јавним сектором се подразумевају јавне институције и предузећа које је држава формирала и за њих издвојила властита средства са циљем да грађанима обезбиједи јавна добра и пружи различите јавне услуге као што су војска, полиција, јавно образовање, здравство и врши различита плаћања по том основу. "Држава купује различита добра – од компјутера и опреме за администрацију до аутомобила и авиона за државне органе, али и различите услуге које се односе на државну администрацију, образовање, полицију, здравство" (Иванић 1999, стр. 544). Тако настају државни расходи. Државе се веома често сусрећу са проблемом како финансирати све те расходе, а да при томе све јавне потребе буду задовољене. Улога јавног сектора је да обезбиједи економску и политичку стабилност и социјалну сигурност својих грађана. Институције јавног сектора не послују на комерцијалној основи као предузећа у приватном сектору, јавне институције послују с циљем обезбјеђења различитих јавних добара и услуга грађанима. "Јавна добра се дијеле на добра која тржиште или неће да обезбјеђује или би их обезбјеђивало у недовољним количинама, као што је национална одбрана, то је примјер чистог јавног добра и добра чије принудно коришћење подстиче држава,

као што су сигурносни појасеви у аутомобилима и основно образовање то је примјер обавезног јавног добра (Stiglitz 2004, стр. 79). Према томе, институције јавног сектора треба да обезбиједе добра и услуге грађанима иако не остварују профит од таквог пословања.

Јавна предузећа су дио јавног сектора и то су предузећа која је основала држава с циљем да послују на комерцијалној основи, али и да обављају дјелатности од општег интереса. Примјер таквих предузећа у Републици Српској су Јавно предузеће шумарства "Шуме Републике Српске" и Јавно предузеће "Аутопутеви Републике Српске", која послују с циљем остварења добити, али имају обавезу да заштите ресурсе који имају велики значај за друштво у цјелини.

Јавни сектор се финансира из прихода државе, а које највећим дијелом чине порези прикупљени од пореских обвезника. То је и разлог зашто су грађани и заинтересовани за начин коришћења и расподеле пореских прихода државе, јер путем плаћања пореза које намеће држава, индиректно учествују у финансирању државних расхода. Јавни сектор би требао да буде организован на начун да пружи једнаке могућности за све.

2.1.2. Организација јавног сектора

Током историје теоретичари су наглашавали различиту улогу државног сектора у економији. Адама Смит је у свом дјелу „Истраживање природе и узрока богатства народа,, које је први пут објављено у Лондону 1776. године, наглашавао да ће општи интереси бити најбоље остварени ако буду препуштени слободном дјеловању. Друго становиште је заступао теоретичар John Maynard Keynes, који је у свом дјелу "Општа теорија запослености, камате и новца" објављеном 1936. године наглашавао да држава има значајно мјесто у регулисању привредних питања. Крајем 80-тих година, многи теоретичари су све више гледали на државни раст као на природни процес, него као на посљедицу утицаја државе. Такве су ставове заузеле и најразвијеније земље свијета и препоручивале су их као примјер добре економске политике. У данашње вријеме од државе се очекује да регулише многе области, од обезбјеђења услуга као што су војска, полиција, здравство, образовање

па до изградње и унапређења инфраструктурних капацитета као што су мостови, путеви, тунели, водоснабдијевање, канализација, електро и телекомуникације.

Јавни сектор се различито организује у различитим државама. Заједничко за све државе је да јавни сектор пружа јавне услуге које задовољавају потребе свих појединаца и читаве друштвене заједнице. Статистика државних финансија – (GFS 2001)⁶, у оквиру укупног јавног сектора разликује:

1. општу државу (централна држава, регионални и локални нивои),
2. јавна предузећа,
3. јавне финансијске институције.

"Сектор опште државе чине све институционалне јединице које обављају државне функције, као и све јединице које послују на нетржишној и непрофитној основи, а под контролом су државних јединица" (Пољашевић 2014, стр. 20).

Према дефиницији ПА јавни сектор се састоји од централне владе и свих јавно контролисаних и јавно финансираних агенција, организација и других ентитета који пружају јавне програме, добра и услуге.

Јавни сектор у Републици Српској је организован на начин да садржи општу државу и јавна предузећа. Јавне финансијске институције у Републици Српској, иако су постојале, своје пословање завршавају са неуспјехом и пропадају. Јавни сектор у Републици Српској подразумева све институције које су основане Уставом Републике Српске или је њихово оснивање регулисано законом. Јавни сектор Републике Српске чине министарства у Влади Републике Српске, агенције, фондови социјалне сигурности, јавна предузећа и друге организације у којима Република Српске има учешће у власништву.

У условима ограничених финансијских ресурса и све већих политичких утицаја на управљање у јавном сектору, пословање институција јавног сектора у Републици Српској је предмет великог интересовања јавности. Ревизија јавног сектора представља важан механизам праћења пословања јавног сектора, имајући у виду да

⁶GFS - Government Financial Statistics

се извјештаји екстерне ревизије јавно објављују. Интерна ревизија представља значајан инструмент у пружању доприноса институцијама јавног сектора када је ријеч о ревизијској професији у цјелини.

2.2. Интерна ревизија у јавном сектору

Развој интерне ревизије као професије пратиле су бројне професионалне организације и теоретичари који су се бавили различитим истраживањима у овој области. Као резултат тога настале су различите дефиниције саме функције интерне ревизије, дефинисани услови за њено дјеловање, прописани стандарди и смјернице који олакшавају њено дјеловање у пракси.

"Недовољност екстерне ревизије узрок је увођења интерне ревизије а посебно онда када је екстерна ревизија ограничена само на испитивање финансијских извјештаја, ако руководство жели бољи и већи увид у обавјештења о правилности одвијања пословног процеса и ако при том жели сазнати и специфичности о том процесу које екстерни ревизори не уочавају" (Крајчевић, et al. 1972, стр. 12). Према Chambersu (2018), јака и ефективна функција интерне ревизије би требала бити препозната као веома важан и виталан играч у добром управљању и у складу с тим треба да заузима важно мјесто у организацији у којој дјелује.

Кључне ријечи које су присутне у дефиницијама појмова ревизије су независност и објективност. То говори о потреби да се овим појмовима посвети посебна пажња када је ријеч о дефинисању функције интерне ревизије. ПА дефинише ове појмове на следећи начин:

"Објективност је непристрасан ментални суд који захтијева од интерних ревизора да изврши ангажмане на такав начин да они имају искрену вјеру у производ свог рада и да нису направили значајне компромисе по питању квалитета. Објективност захтијева од интерних ревизора да не подреде свој суд о интерној ревизији судовима других."

"Независност је слобода од услова који могу бити пријетња способности интерне ревизије да на непристрасан начин извршава своје обавезе. Пријетња

независности мора бити контролисана на нивоу индивидуалног ревизора и ревизије, на функционалним и организационим нивоима."

Општеприхваћено стајалиште је да је принцип независности једнако важан за ефикасан рад и интерних и екстерних ревизора, али постоје различита мишљења о могућем нивоу независности једних и других. "Интерни ревизор мора бити независан у свом раду и на његов рад не могу утицати они чији рад испитује, али ипак никад не може бити независан у смислу независности екстерног ревизора, зато што су запослени у организацији у којој врше ревизију" (Hayes et al. 2002, стр.15). Питањима независности и објективности ревизора су се бавили многи аутори, па тако Pelletier (2018, стр. 1) сматра да ако посматрамо интерну и екстерну ревизију и њихову одговорност и једни и други су одговорни својим надређенима, интерни ревизори су запослени у организацији а екстерни долазе изван организације, али плаћања за њихове услуге се врше из истих буџетских средстава. Иако постоје различита размишљања у погледу нивоа независност интерних и екстерних ревизора, заједнички став свих теоретичара је да је независност основни услов за рад и интерних и екстерних ревизора.

Према Кодексу професионалне етике за интерну ревизију (МФ РС 2017, стр. 2), интерни ревизори треба да покажу највиши ниво професионалне објективности у прикупљању и преношењу информација о процесу или активности која се испитује и при томе треба да направе избалансирану процјену свих релевантних околности на које не могу да утичу њихови или интереси других приликом доношења својих судова. "Независност и објективност у јавном сектору посебно је важна за остваривање потпуног надзора и контроле употребе јавних средстава и економске стабилности земље, али је са настанком глобалне финансијске кризе и откривањем бројних финансијских скандала озбиљно пољуљано повјерење у ревизорску професију" (Драгојевић, Милојевић 2012, стр. 7). Интерни ревизори морају радити на промовисању ефикасне функције интерне ревизије и бити спремни да у условима сложеног пословања одговоре на све изазове и негативне утицаје који нарушавају њихову независност и објективност.

Надаље, професионалне организације и бројни аутори су се бавили истраживањем функције интерне ревизије у погледу савјетодавне улоге интерне ревизије која је усмјерена на активности и пословање у будућности. Hayes et.al., (2002, стр. 3-4) је

наглашавао да ће у скорој будућности ревизори бити задужени за процјену ефикасности система и његову прилагођеност стварним потребама. Према Swansonu и Marshu (1991, стр. 1), функцију интерне ревизије треба подићи на један виши ниво, њена улога је значајна не само за организацију у којој дјелује, она може да унаприједи пословање модерног друштва у цјелини. Према резултатима истраживања које је проведено у оквиру Фондације за истраживање која дјелује у оквиру ИА (1999), а које је предводио William Birkett, функција интерне ревизије је проширена на послове превенције ризика, пружање савјета, олакшавање промјена и побољшање пословања.

Као што наводе аутори и показују резултатим проведених истраживања можемо закључити да у новије вријеме, када је ријеч о интерној ревизији, акценат се ставља на савјетодавну улогу коју би интерна ревизија требала да има у организацији у којој дјелује. Јавни сектор је специфично окружење у којем интерни ревизори не могу лако изразити своју савјетодавну улогу. Интерни ревизори би требали да пружају савјетодавне услуге руководиоцима буџетских институција чије су одлуке и процеси управљања условљени политичким утицајима, да ли ће и чије савјете уважити руководилац зависи од њега самог. То значи да снажна функција интерне ревизије може бити успостављена у јавном сектору само ако постоји воља свих у ланцу пословања и ако постоји међусобна сарадња и подршка у раду између интерних ревизора и њихових руководилаца. Ова проблематика је навела многе ауторе да се баве анализом и истраживањем односа сарадње и повјерења између интерних ревизора и менаџмента.

Дефиниција интерне ревизије према којој интерна ревизија помаже менаџменту да дода вриједност и унаприједи пословање организације, указује на важност добре сарадње и повјерења између интерних ревизора и менаџмента. Иако је професионална регулатива дефинисала однос менаџмента и интерних ревизора, специфичност тих односа захтијева додатна емпиријска истраживања. Баришић (2013, стр. 11) је истраживала да ли су сарадња интерних ревизора с менаџментом и подршка вишег менаџмента интерној ревизији повезане с ефикасношћу интерне ревизије. Резултати истраживања показују да је присутан висок ниво интеракције интерне ревизије с менаџментом и његове подршке интерној ревизији и представља значајну детерминанту учинковитости интерне ревизије. То пакузују и резултати истраживања које су провели Sarens и Beelde (2005, стр. 353), али они указују на то

да постоје велика очекивања и менаџмента и интерних ревизора у њиховим односима, али та сарадња није увијек позитивна.

У циљу анализе искориштености резултата рада интерне ревизије и очекивања од интерне ревизије, потребно је размотрити теоријске поставке и резултате досадашњих истраживања различитих аутора.

Према резултатима истраживања које је провела ПА (2010, стр. 33) на бази одговора 13.582 испитаника из више од 107 земаља 5 најважнијих активности интерне ревизије у 2010. години су се односиле на: ревизију пословања коју је вршило 89% испитаника, ревизију усклађености је вршило 89% испитаника, процјену финансијског ризика је вршило 72% испитаника, провјеру постојања превара и корупције вршило је 71% испитаника, оцјену контролних механизма вршило је 69% испитаника. Око 20% испитаника је сматрало да ће се будуће активности интерне ревизије односити на ревизију процеса управљања, процјене ризика, ревизију успјешности пословања засновану на моделу мјерења успјешности пословања (balanced scorecard), ревизију етике и социјалне одрживости.

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске (у даљем тексту ГСРЈС) се бавила ревизијом организације и функционисања интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске и утврђено је да улога руководства институција јавног сектора није одговарајућа у погледу разумијевања мјеста и улоге интерне ревизије и коришћења резултата рада интерне ревизије. Истраживања показују да постоје проблеми у схватању улоге и значаја интерне ревизије од стране оних који би требали да се залажу за њено увођење и од које би имали корист. То је разлог зашто је потребно бавити се истраживањима у овој области како би се дао већи значај овом проблему и подстакao бржи развој ревизорске професије у јавном сектору.

2.2.1. Појам, улога и значај интерне ревизије у јавном сектору

Најзначајнији допринос увођењу интерне ревизије као професије како у приватни тако и у јавни сектор представља оснивање ПА у САД 1941. године. Према званичним подацима ПА, Институт броји више од 185.000 чланова у више од 170 земаља и представља организацију која пружа основ за функционисање интерне ревизије у свијету.

Према ПА мисија интерне ревизије је да унапређује и штити организационе вриједности кроз пружање услуга објективног и на ризику базираног увјеравања, савјетовања и увида.

ПА је 1978. године први пут издао стандарде интерне ревизије под називом *Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије* (у даљем тексту МСППИР). Како стандарди нису обухватили све могуће ситуације које се могу десити у пракси дошло је до издавања великог броја смјерница. Ни на тај начин се није могло одговорити свим новонасталим захтјевима и проблемима у пракси, те је требало сагледати нове захтјеве који се пред интерну ревизију постављају и наћи начин за њихово рјешавање. Тако је 1999. године ПА издао извјештај који представља IPPF⁷ *Оквир професионалне праксе интерне ревизије*. Његову структуру чине: 1) обавезне смјернице које чине дефиниција интерне ревизије, Кодекс професионалне етике за интерну ревизију и Стандарди и 2) препоручене смјернице, које чине практични савјети и водичи.

Према дефиницији ПА интерна ревизија представља независну контролну активност унутар предузећа усмјерену на преглед односно испитивање пословних операција и трансакција у односу на филозофију, пословну стратегију, план и задатке које је одредио менаџмент. Из саме дефиниција интерне ревизије може се закључити да је најважнији предуслов за функционисање интерне ревизије принцип независности, а најважнија функција интерне ревизије је да врши контролу активности менаџмента. "Теорија и пракса интерне ревизије у развијеном свијету интерну ревизију радије сврстава у област контроле менаџмента него у област ревизије финансијских извјештаја" (Андрић et al., 2004, стр 393). Ревизија финансијских извјештаја представља један од задатака интерне ревизије, али од интерне ревизије се више очекује да пружи подршку менаџменту у циљу побољшања процеса управљања, а тиме и допринесе повећању ефикасности и ефективности пословања.

"Интерна ревизија представља – попут екстерне ревизије – критичко и накнадно испитивање протеклог збивања у институцији, а то испитивање – за разлику од екстерне ревизије – врше органи институције која се испитује" (Крајчевић, et al. 1972, стр 11). Овакво схватање се постепено напушта и од интерне ревизије се све

више очекује да буде усмјерена на будуће активности и на тај начин допринесе побољшању пословања. Интерна ревизија се примарно разликује од екстерне ревизије по томе што је организована унутар организације са циљем да има савјетодавну улогу и да помогне менаџменту да руководи процесима на ефикасан и ефективан начин.

Институције јавног сектора имају низ одговорности, као што су запошљавање кадрова, уговарање за набавке роба или продају роба и услуга, одобравање активности, евидентирање трансакција и догађаја, праћење и извјештавање о проведеним активностима. Уколико су све ове активности одговорно проведене, резултат ће бити ефикасно и ефективно пословање. У супротном, јавиће се грешке, злоупотребе и неефикасно пословање институције. Уредбе и прописи не дају увијек јасне смјернице за провођење активности, зато је важно да институције јавног сектора имају своје интерне механизме помоћу којих ће вршити праћење пословања и да их третирају као важно средство за постизање циљева. Интерна ревизија има велики значај за обезбјеђивање функционисања и адекватности контрола, али је често занемарена, посебно у јавном сектору у земљама у развоју.

Интерна ревизија испитује и оцјењује: свеобухватност и примјењивост организационих, управљачких, услужних, рачуноводствених, финансијских, комерцијалних, маркетинжких и других интерних оперативних контрола, ефикасност и ефективност система интерних контрола, ниво сагласности свих интерних контрола са пословном стратегијом предузећа које је успоставило менаџмент, адекватност и ефикасност система интерних контрола и система политике квалитета који спадају у рачуноводствену интерну контролу, испитивање и превенцију грешака и криминалних радњи, успјешност пословања појединих сегмената у предузећу и приједлог активности за побољшање (Андрић et al., 2004, стр.393).

Једна од највећих заблуда када је ријеч о интерној ревизији је да су сви интерни ревизори рачуновође чији се посао своди само на провјеру финансијских трансакција и да не могу пуно да понуде организацији. Ова схватања потпуно угрожавају постојање функције интерне ревизије и спрјечавају развој функције интерне ревизије. Треба имати на уму да је улога интерне ревизије разнолика и дав интерни ревизори могу обављати различите послове на којима могу изразити своју креативност, иновативност и фокусираност на будућност. Веома важно је да менаџмент види интерну ревизију као функцију која помаже у процесима

управљања у институцији, а не као функцију извршења и провјере рачуноводствених послова.

Интерна ревизија је постала веома важан механизам провјере и обезбјеђења одговорности и контрола у јавном сектору. Према INTOSAI смјерницама за ревизију GOV 9140 - Независност интерне ревизије у јавном сектору, интерни ревизори могу бити вриједан савјетодавни ресурс унутрашњој контроли, али интерни ревизор не треба да буде замјена јаког система интерне контроле.

2.2.2. Методологија рада интерне ревизије у јавном сектору

Методологија рада интерне ревизије представља скуп процеса или поступака који се примјењују приликом процјене ризика, контрола и процеса управљања у јавном сектору. У настојању да се задовоље посебне потребе у јавном сектору у погледу регулисања области интерне ревизије ИА пружа информације посебно прилагођене интерним ревизорима јавног сектора. Начин или методологија рада интерне ревизије у јавном сектору дефинисани су МСППИР и Кодексом професионалне етике за интерну ревизију, те ближе дефинисани законима, стратегијама, правилницима, и смјерницама о интерној ревизији. "Смјернице за рад не смију спутавати и утицати на ревизора у доношењу суда о испитаној материји јер би се у том случају интерна ревизија могла изродити и од ње не би било оне користи која се очекује" (Крајчевић et al., 1972, стр. 141). Поступање по дефинисаним МСППИР омогућава професији интерне ревизије да оствари резултате и пружи организацији оно што се од ње очекује. Интерни ревизор не мора строго поступати по прописаним МСППИР и Смјерницама, у новије вријеме се од интерног ревизора очекује да изрази своју креативност и иновативност и тиме допринесе побољшању пословања.

Структуру МСППИР чине:

1. Атрибутивни стандарди,
2. Радни стандарди и
3. Стандарди спровођења.

Атрибутивни стандарди описују карактеристике организација и појединаца који се баве пословима интерне ревизије. Ови стандарди описују сврху, овлаштења, одговорности, принципе независности и објективности, стручност, принцип дужне професионалне пажње, осигурање и побољшање квалитета рада интерне ревизије.

Радни стандарди описују процес обављања послова интерне ревизије и одређују критеријуме на основу којих се оцјењује квалитет рада интерне ревизије.

Стандарди спровођења представљају допуну атрибутивним и радним стандардима, а описују неке специфичности које се јављају при обављању ревизорских послова. Разликујемо сет стандарда провођења за обављање услуга увјеравања и савјетодавних услуга.

Сврха методологије рада интерне ревизије је да дефинише начин рада и обављање интерне ревизије, те да помогне у разумијевању и прихватању ревизорских техника које ће у свом раду примјењивати интерни ревизори.

2.3. Екстерна ревизија у јавном сектору

Одбор за међународне стандарде ревизије и услуга увјеравања (IAASB)⁸, који је установљен од стране Међународне федерације рачуновођа (IFAC)⁹, је дефинисао стандарде ревизије (ISA) према којима су одговорности екстерног ревизора:

- Да идентификује и процијени ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извјештајима који су настали због преваре или грешке и да обављајући ревизорске процедуре прибави довољно одговарајућих доказа који ће бити основа за ревизорско мишљење и
- Да стекне разумијевање интерних контрола.

Специфичност екстерне ревизије јавног сектора у односу на екстерну ревизију привредних друштава се огледа у проширеној улози екстерне ревизије на разматрање законитости и усклађености финансијских трансакција.

⁸ IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

⁹ IFAC – International Federation of Accountants

Према Оквиру за ревизију јавног сектора, ревизија јавног сектора доприноси добром управљању тако што:

- Осигурава корисницима независне, објективне и поуздане информације, закључке или мишљења;
- Унапређује одговорност и транспарентност, подстиче стално унапређење и примјерено кориштење јавних средстава и имовине;
- Јача ефективност ентитета који се финансирају из јавних средстава;
- Подстиче промјене кроз осигуравање знања, врши свеобухватне анализе и даје препоруке за унапређење засноване на тим анализама.

Карактеристика екстерне ревизије јавног сектора је да су основни принципи на којима се базира рад ревизије, принципи независности и објективности, више изложени ризику нарушавања него што је то случај са екстерном ревизијом привредних друштава. Поред представника ентитета који је предмет ревизије, који желе да заштите своје личне интересе, на рад ревизора јавног сектора могу утицати и многи други корисници ревизорских извјештаја. Према Лимској декларацији (ISSAI 1)¹⁰ независност Врховних ревизорских институција (у даљем тексту ВРИ) треба да буде обезбијеђена уставом и законом, што јој даје висок степен аутономности. Лимском декларацијом није прописана апсолутна независност зато што је та независност могућа само у демократским друштвима у којима постоји владавина закона.

Многи теоретичари су се бавили питањима независности ВРИ. Према Allenu и Tommasiu (2001, стр. 269) независност ревизорских процеса би требало да буде обезбијеђена оснивањем ВРИ као организације одвојене од владе чији су мандат и задаци прописани уставом или законом. Те ВРИ су одговорне и имају обавезу да извјештавају само законодавну власт. Други начин обезбјеђења независности ВРИ јесте именовање управе и чланова ВРИ при чему се јасно дефинише и њихова независност од стране законодавне и извршне власти. Примјери такве организације и обезбјеђења независности ВРИ су Бугарска, Њемачка, Норвешка, Словенија. ВРИ имају право да подносе директно парламенту захтјеве за финансијска средства. Ови аутори истичу да ефективна независна ревизија може на неколико начина помоћи

¹⁰ ISSAI 1 – The Lima Declaration

јавном сектору у управљању и пружити објективне информације парламенту и јавности о томе како јавни сектор управља јавним средствима:

- Откривањем злоупотреба при коришћењу јавних средстава и слабости у постојећим контролама;
- Идентификовањем примјера неефективности који ако се коригују могу позитивно утицати на пословне процесе;
- Обезбјеђењем поузданих података о резултатима различитих програма јавног сектора и издавањем препорука за побољшања.

Иако међународни ревизорски стандарди, а прије свега Лимска декларација прописују да се надлежности ВРИ прописују уставом, у Републици Српској надлежност ВРИ није прописана уставом. Надлежности ВРИ у Републици Српској су прописане само законом, што утиче на успјешност дјеловања и развоја професије екстерне ревизије.

ВРИ Енглеске је у својој публикацији "State Audit in the European Union" (2001, стр. 7) описала 4 главна типа организација ВРИ која постоје у Европској Унији. Први тип звани "court" је организација која има правосудну функцију. Француска, Белгија, Португал, Шпанија, Италија и Грчка су примјери земаља у којима екстерна ревизија има и правосудну функцију. Други тип организације ВРИ је "collegiate", тијело које нема правосудну функцију, а примјери таквих ВР су у Холандији, Њемачкој и Луксембургу. Трећи тип организације је независна ревизорска организација којом управља главни ревизор и примјери су у Енглеској, Ирској и Данској и четврти тип организације ВРИ је независна ревизорска организација којом управља главни ревизор и у структури владе су али независни од ње и примјери тако организованих ВРИ су у Шведској и Финској.

Независност екстерне ревизије у јавном сектору није могуће апсолутно постићи, али је могуће постићи у значајној мјери, само уколико је оснивање ВРИ уставом дефинисано, њено дјеловање законом ближе регулисано и уколико је дефинисана судска заштита за њено оснивање и дјеловање.

2.3.1. Појам, врсте и значај екстерне ревизије у јавном сектору

"Увођењем обавезе да ревизију обављају независна лица, Законом из 1855-56. године у Великој Британији, установљена је по први пут у свијету институција независне екстерне ревизије" (Андрић et al., 1997, стр.9). Према Водичу Института за интерну ревизију (SG, ИА)¹¹, који дефинише улогу ревизије у јавном сектору, ревизорска активност јавног сектора мора бити организована на начин да омогући ентитетима у јавном сектору да испуне своју дужност да буду одговорни и транспарентни јавности, остварујући своје циљеве ефикасно, ефективно, економично и етички. Сви руководиоци јавног сектора имају примарну одговорност да осигурају да се јавни послови спроводе у складу са законом и одговарајућим прописима, и да се јавним новцем управља са интегритетом, поштено и професионално. Екстерна ревизија јавног сектора има веома важну улогу у провјери да ли руководиоци јавног сектора јавне послове обављају у складу са законом и одговарајућим прописима и да ли поступају у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности. Ревизија јавног сектора треба да пружи објективне информације о учинку извршне власти.

Ревизија јавног сектора доприноси побољшању процеса управљања и одлучивања и обезбјеђује ефикаснију употребу јавног новца. Да би ревизија јавног сектора остварила тако важне циљеве, свијест о значају и важности ревизије јавног сектора треба бити подигнута на виши ниво, на шта указују и многи аутори. Према Мосегу, сви представници ВРИ широм свијета треба да предузму мјере за подизање свијести свих корисника услуга ревизије - националних и међународних – да би подстакли јачање принципа независности ВРИ, јачање капацитета ревизије као професије и побољшање рачуноводствених система. (Moser 2015, стр. 21).

Са становишта циља ревизије разликујемо следеће врсте екстерне ревизије:

1. Финансијска ревизија (ревизија финансијских извјештаја и законитости рада јавног сектора)
2. Ревизија успјешности и
3. Ревизија заштите животне средине.

¹¹Institute of Internal Auditing, Supplemental Guidance – Role of Auditing in Public Sector Governance

Финансијска ревизија у јавном сектору има кључну улогу у унапређењу система и процеса управљања јавним средствима. Пружајући непристрасне, независне и објективне процјене о истинитости, тачности и усклађености финансисјких извјештаја са општеприхваћеним регулативама, законским и другим прописима, ревизија јавног сектора помаже институцијама да унаприједи своје пословање, улијева повјерење јавности у њихов рад, те подиже одговорност на виши ниво. Према INTOSAI стандардима ревизор треба да изврши детаљну анализу финансијских извјештаја и утврди да ли су:

1. Финансијски извјештаји припремљени у складу са прихватљивим рачуноводственим стандардима;
2. Финансијски извјештаји приказани узевши у обзир околности у којима се налази субјект који је предмет ревизије;
3. Објављени подаци о различитим елементима финансијских извјештаја довољни;
4. Различити елементи финансијских извјештаја правилно оцијењени, измјерени и презентовани.

Ревизија успјешности или ревизија учинка је посебна врста ревизије у оквиру ревизије јавног сектора и подразумева ревизију економичности, ефикасности и ефективности пословања институција које подлијежу ревизији. Ревизија заштите животне средине је релативно новији вид ревизије који све више добија на значају због све већих еколошких проблема који погађају човјечанство. Утемељена је 1992. године у Вашингтону на 14. Међународном конгресу ВРИ.

Према ISSAI стандардима ревизија јавног сектора има основну улогу да законодавним или тијелима задуженим за надзор, управљање и широј јавности обезбиједи информације, те независне и објективне процјене у погледу обављања повјерених дужности и учинка владиних политика, програма и пословања.

2.4. Теоријски аспекти доприноса ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања и финансијског извјештавања у јавном сектору

Амерички савез рачуновођа (American Accounting Association) је дефинисао ревизију као *систематичан процес објективног добијања и процјене доказа*

везаних за изјаве управе предузећа о економским активностима и догађајима, како би се одредио степен сагласности између тих тврдњи и установљених критерија, а добијени резултати пренијели заинтересованим корисницима. Arens и Loebbecke (1991. стр.2) су дефинисали ревизију као процес прикупљања и процјене доказа о одређеним информацијама, те извјештавања о степену сагласности између тих информација и утврђених критерија за оцјену њихове реалности и објективности. Наведене дефиниције су уопштене и односе се и на интерну и екстерну ревизију. Интерну и екстерну ревизију врше независне особе које морају објективно да изврше процјене економских активности и догађаја и поредећи такве процјене са дефинисаним критеријумима доносе закључке на бази којих врше увјеравања о тим активностима и догађајима. Интерна ревизија има ширу улогу, те се од интерне ревизије очекује да пружи руководиоцима савјетодавне услуге. Слично као и у приватном сектору, ревизија јавног сектора треба да изврши процјене ефикасности пословања, процјене функционисања пословних процеса, процјене усклађености пословања са прописима.

Многи аутори су се бавили истраживањем доприноса ревизије ефикасном и ефективном управљању у јавном сектору.

Ревизија јавног сектора није сама себи циљ, она представља нераздвојни дио регулаторног система помоћу којег треба да се открију одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа законитости, ефикасности, ефективности и економичности управљања јавним финансијама довољно рано, да би се омогућило предузимање неопходних корективних мјера у циљу спрјечавања или бар отежавања настанка негативних последица због неодговорног понашања појединаца у власти” (Сретеновић, Андријевић 2015. стр.79).

Из ове дефиниције се може закључити да је улога ревизије јавног сектора да уочи одступања од дефинисаних стандарда и принципа ефикасности, ефективности и економичности у пословању јавног сектора и да о томе информисе јавност и на тај начин утиче на повећање одговорности институција јавног сектора приликом трошења јавних средстава. Успјех јавног сектора се може оцијенити његовом способношћу да свим грађанима обезбиједи економску и политичку стабилност и социјалну сигурност. Сходно томе, Тривунац и Станојевић (2009, стр. 6) наглашавају да ревизори у јавном сектору треба да имају овлашћења и способности да процјењују интегритет финансијских и програмских активности јавног сектора, као и ефикасност и ефективност тих утрошака и програма.

Поставља се питање у којој мјери ревизија јавног сектора доприноси повећању транспарентности, одговорности и ефикасности и ефективности јавног сектора. Мјерење доприноса екстерне ревизије јавног сектора врши се поређењем рада ВРИ са прописаном INTOSAI методологијом према којој ВРИ треба да раде у складу са добром међународном праксом. Развијен је оквир за мјерење учинка ВРИ под називом SAI PMF¹². Индикатори мјерења ефикасности екстерне ревизије су независност у раду, мандат ВРИ, квалитет менаџмента, резултати рада финансијске ревизије, ревизије учинка, ревизије усклађености са прописима, ниво професионалног усавршавања особља ВРИ, ниво комуникације са парламентарном, извршном и судском власти, ниво комуникације са медијима и грађанима. Принципи независности и мандат ВРИ су описани у Лимској и Мексичкој декларацији и представљају примјер најбоље праксе. Лимска и Мексичка декларација дефинишу финансијску независност, независност у раду и независност управе ВРИ, а све ово би требало бити дефинисано правним оквиром.

У циљу мјерења ефикасности и ефективности интерне ревизије ПА препоручује практични приручник *Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency*, који помаже интерним ревизорима да измјере ефикасност и ефективност свог рада, пружајући упутства за успостављање процеса мјерења перформанси, идентификујући кључне мјере и пружајући смјернице за праћење и извјештавање заинтересованих страна. Индикатори ефикасности могу бити квалитативни и квантитативни. У Приручнику за мјерење ефикасности и ефективности интерне ревизије као квантитативни индикатори се наводе број састанака управе на којима је присутан и интерни ревизор, % реализованих планираних интерних ревизија, ниво професионалног развоја интерних ревизора, број сертифицираних интерних ревизора, број проведених препорука, % проведених у односу на укупан број датих препорука. Квалитативни индикатори су базирани на прикупљању различитих информација путем упитника и интервјуа, које могу додатно описивати функцију интерне ревизије.

¹² SAI PMF – Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework

2.4.1. Допринос екстерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања и финансијског извјештавања у јавном сектору

У теорији постоји много дискусија и разматрања појма управљања, како у приватном тако и у јавном сектору. Теоретичари су покушавали дати одговор на питање како управљати да би се остварио добар резултат и вршене су анализе значајних пропуста који су се дешавали у процесима управљања у приватном и јавном сектору. Екстерна независна ревизија има значајну улогу и пружа подршку ефективном и добром управљању у јавном сектору. Потврда ефикасног и доброг управљања у институцијама јавног сектора од стране екстерне ревизије има значајну улогу у изградњи повјерења у рад институција јавног сектора.

Одговорност и транспарентност су кључни принципи за постизање ефикасног управљања у јавном сектору. Веома је важно да они који су одговорни за трошење јавног новца морају и да сnose одговорност уколико се уоче одређене неправилности у раду. Одговорно понашање представника ентитета јавног сектора ће осигурати коришћење и чување јавних ресурса у складу са законом и одговарајућим правилима, процедурама и прописима, а све то ће довести до ефикасног и економичног пословања. Транспарентно управљање подразумијева да јавност треба да буде информисана о томе шта и како се ради у институцијама јавног сектора. Екстерна ревизија јавног сектора може обезбиједити такве информације путем ревизорских извјештаја, који се јавно објављују и на тај начин подстицати јачање принципа одговорности и транспарентности. Да би извјештаји које сачињавају ентитети јавног сектора били убједљивији, важно је независно и компетентно мишљење о тим извјештајима. С обзиром да се ревизорски извјештаји јавно објављују, доступни су јавности, то има велики психолошки утицај на оне који су одговорни за трошење јавних средстава.

Буџет једне државе доноси највиши законодавни орган, парламент и стога мора бити информисан о употреби средстава и вршити надзор над њима. Такве информације добија од екстерне ревизије јавног сектора која врши посебну контролу извјештавања о трошењу финансијских средстава од стране државних органа и институција, што доводи до рационалнијег, намјенског и планског трошења тих средстава.

Допринос екстерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања у јавном сектору се огледа у стварању додате вриједности у јавном сектору кроз подстицање ефикасног и ефективног трошења јавних новца, те унапређења финансијског управљања путем сталног праћења и ревизије финансијских извјештаја. "Задњих се година тражило од струке да пружа услуге изван оквира традиционалне ревизије финансијских извјештаја, што је било веома тешко због постојања ревизијских стандарда који су прописивали правила, али је на то одговорено издавањем низа посебних стандарда провјере информација који имају шири оквир и допуштају ревизору да удовољи потребама друштва" (Messier 1997, стр. 9). Развој ревизијске професије у том правцу све више доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања у цјелини, а не само финансијског извјештавања у јавном сектору.

2.4.2. Допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања у јавном сектору

Према Моделу интерне ревизије за јавни сектор (IA-CM)¹³ допринос интерне ревизије јавном сектору се заснива на три кључна елемента:

1. Осигурање – управљање, ризик и контрола,
2. Увид – катализатор, анализа и процјена,
3. Објективност – интегритет.

Интерна ревизија треба да осигура организационе, процесе управљања ризиком и контролне процесе који помажу организацији јавног сектора да оствари стратешке, оперативне и финансијске циљеве. Интерна ревизија је и катализатор за побољшања ефикасности и ефективности пословања и то путем давања мишљења и препорука базираних на анализама пословних процеса. Базирана на принципима интегритета и објективности, интерна ревизија обезбјеђује додатну вриједност институцијама јавног сектора.

¹³ IA-CM -Internal Audit Capability Model for the Public Sector је модел развијен од стране Истраживачке фондације ИА, 2009. године, с намјером да нагласи значај интерне ревизије у јавном сектору.

Да бисмо утврдили допринос интерне ревизије у јавном сектору није могуће користити једноставну рачуницу коришћењем економских трошкова и користи зато што је то област која се тешко квантификује. Неопходно је да дођемо до закључака у вези са утврђивањем неутрживих вриједности, као што су допринос побољшању процеса процјене и управљања ризицима, организације, контроле и управљања. Сврха интерне ревизије је да оцијени и побољша учинковитост управљања ризицима организације, контроле и управљања. Интерна ревизија разматра учинковитост пословања неке организације, али и настоји додати вриједност организацији препознавањем, разумијевањем и управљањем високоризичних подручја унутар организација. Интерна ревизија осигурава поузданост и цијеловитост финансијских и пословних информација.

Према Станишићу (2015, стр. 168) интерни ревизори, поред функције увјеравања, понекад дјелују у консултантској улози за унапређење процеса управљања ризиком пословања, пружајући савјете руководиоцима о концептима управљања ризицима и обезбјеђујући инструменте и технике којима се руководиоцима помаже да анализирају ризике и осмишљавају контролне активности. "Интерна ревизија ће проактивно и независно идентификовати и процјењивати кључне пословне ризике и служити као катализатор и иницијатор за унапређење контрола, пословања, стратегија и планова" (Ђурасовић 2007, стр. 148). Процјеном ризика одређују се и препознају приоритетна подручја која захтијевају пажњу ревизора. На основу прикупљених података и информација, ревизор ће разумјети процесе и поступке организације, оцијенити контроле провођењем тестова контроле, а све у циљу давања препорука за побољшање пословних процеса. На тај начин интерни ревизор врши провјеру контрола и предлаже мјере за њихово унапређење, чиме доприноси и унапређењу пословања. Управа организације је одговорна за успостављање и одржавање ефикасног и ефективног система интерних контрола и за осигурање да се ресурси користе на начин да доводе до остварења циљева. Интерна ревизија помаже управи пружајући независне процјене о учинковитости интерних контрола. Али ипак, Поповић, et al., (2014, стр. 95) истиче да не постоји такав систем интерне контроле и интерне ревизије који би заштитио организацију од свих нежељених дјеловања.

Интерна ревизија доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања обављајући једну од следећих врста ревизија: ревизију система, ревизију усклађености, ревизију успјешности, ревизију информационих технологија и ревизију програма и пројеката које финансира Европска унија. Веома је важно да се у организацији обављају све врсте ревизија, што доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања, подизању свијести запослених о потреби усклађивања пословних активности са интерним политикама и процедурама и законским рјешењима и прописима, побољшању учинковитости кориштења ресурса и откривању могућих превара и неправилности.

Grocholski, предсједник GAC¹⁴ (2018) је у свом чланку "A Clear Picture" истакао да је за успјех интерне ревизије од виталног значаја боље разумијевање улоге интерне ревизије од стране свих унутар организације. То значи да сви у процесу управљања морају да схвате да постоји потреба за интерном ревизијом, да додаје нову вриједност организацији и да постоји симбиоза у односу управе и интерних ревизора. Одбор за савјетодавне услуге ИА (2018) објашњава да интерна ревизија поред извршавања традиционалних задатака треба да постане агилна и иновативна на начин да се може лако трансформисати у некога ко може брзо одговорити на изазове непредвидивог окружења.

Интерна ревизија својим дјеловањем неће директно отклонити недостатке унутар организације, али може уочити неправилности у пословању и дати приједлоге за побољшање. На тај начин интерна ревизија представља важан механизам за унапређење пословања унутар организације. Извршни директор ИА Richard Chambers (2018), је на свом блогу изнио мишљење да функција интерне ревизије може бити једнако ефикасна као и средства, обука и таленат који су доступни. Навео је да интерни ревизори нису непогрешиви, а узимајући у обзир реалност буџета и оправдање трошкова, такође не могу бити свугдје присутни. То значи да интерни ревизори могу ревидирати било шта, али не и све, а основни лимитирајући фактор су расположива средства.

¹⁴ GAC – Global Advocacy Committee of IIA

3. ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

3.1. Међународни оквир за дјеловање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Професионална организација која је дала највећи допринос успостављању и развоју функције интерне ревизије на међународном нивоу је ИА. ИА прописује правила и даје смјернице за рад интерне ревизије, која су прихваћена од стране бројних земаља широм свијета.

Мисија ИА је да обезбеди динамичан развој професије интерне ревизије путем:¹⁵

- Заговарања и промовисања вриједности коју интерна ревизија може додати својој организацији,
- Обезбјеђивања свеобухватних професионалних образовних и развојних могућности, стандарда и других смјерница за професионалну праксу и програме сертификације,
- Истраживања, ширења и промовисања знања о интерној ревизији и њеној улози у контроли, управљању ризицима и управљању,
- Обучавања практичара и других о најбољим праксама у интерној ревизији и
- Окупљања интерних ревизора широм свијета у циљу размјене информација и искустава.

ИА промовише IPPF који укључује МСППИР, Етички кодекс за професионалну праксу интерних ревизора, практичне савјете и праксе и друге смјернице и публикације које су од значаја за развој професије.

IPPF је најзначајнија објава која садржи детаљан преглед правила и упутстава за рад интерне ревизије, дефинише мисију и циљеве интерне ревизије и садржи детаљне смјернице за рад интерних ревизора.

Обавезујући стандарди за интерну ревизију су стандарди бјављени од стране ИА и усвојени од стране Централне јединице за хармонизацију финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије Републике Српске (у даљем тексту ЦЈХ).

¹⁵www.theiia.org

Основна сврха ових стандарда јесте успостављање међународног оквира професионалног дјеловања интерне ревизије који представља основу за њено функционисање, оцјену рада и унапређење. Међународни стандарди врховних ревизорских институција и МСППИР представљају опште услове који омогућавају стварање окружења у којем интерна ревизије обавља своје дужности у складу са важећим законима и прописима. Стандарди су универзални и имају за циљ да важе за све чланове професије интерне ревизије. ПА је прописао Етички кодекс за професионалну праксу интерних ревизора, који садржи минималне захтјеве у погледу понашања и етичке културе у професији. Patty Miller, предсједник Одбора за међународне стандарде интерне ревизије је у свом чланку у часопису „Tone at the Top,”¹⁶ (2015, стр. 1) навео да МСППИР представљају компас за планирање и извршавање њиховог рада, укључујући и припрему за ревизију и провођење ревизије.

Из домена професионалне регулативе, функција интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске је организована у складу са:

1. Стандардима издатим од стране ПА, а који су усвојени од стране ЦЈХ,
2. Кодексом професионалне етике за интерну ревизију, који је издат од стране ПА и усвојен од стране ЦЈХ,
3. Методологијом и Упутством о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, која је издата од стране ЦЈХ.

3.1.1. Законска регулатива о дјеловању интерне ревизије у Републици Српској

Босна и Херцеговина и Европска унија су 2008. године потписале споразум под називом "Споразум о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране и Босне и Херцеговине, са друге

¹⁶ „Tone at the Top,” *Тон на врху* је двомјесечни часопис који садржи ставове, мишљења и идеје извршног директора, одбора директора, ревизорског одбора ПА о темама карактеристичним за јавни сектор.

стране" (у даљем тексту Споразум). Глава VIII – Политика сарадње, члан 90. – Сарадња у области ревизије и финансијске контроле Споразума гласи:

Сарадња између страна биће усмјерена на приоритете везане за правну тековину (acquis) Заједнице у области интерне финансијске контроле у јавном сектору и екстерне ревизије. Стране ће нарочито сарађивати с циљем да, израдом и усвајањем одговарајућих прописа развијају интерну финансијску контролу у јавном сектору, укључујући финансијско управљање и контроле, функционално независну интерну ревизију, не независне системе екстерне ревизије у Босни и Херцеговини, у складу са међународно прихваћеним стандардима контроле и ревизије, те методологијама и најбољом праксом ЕУ. Сарадња ће такође бити усмјерена на јачање капацитета и обуке за институције с циљем развијања интерне финансијске контроле у јавном сектору као и екстерне ревизије у Босни и Херцеговини, која такође подразумијева успостављање и јачање Централних јединица за усклађивање система за финансијско управљање и контролу и систем интерне ревизије (ДЕИ БиХ 2018, стр. 53).

Генерална дирекција за буџет Европске комисије дефинисала је услове за успостављање и развој интерне финансијске контроле у јавном сектору земаља које су у процесу придруживања Европској унији. Овај Споразум је ступио на снагу 2015. године. Споразумом је договорено успостављање и сарадња при увођењу законске регулативе на нивоу БиХ и њених ентитета. На основу овог Споразума донесен је Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске¹⁷, Закон о интерној ревизији у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине¹⁸ и Закон о интерној ревизији институција Босне и Херцеговине¹⁹. У сваком од нивоа власти у БиХ основана је ЦЈХ чији руководиоци чине Координациони одбор ЦЈХ у саставу Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине који је основан с циљем хармонизације прописа из области интерне ревизије јавног сектора Босне и Херцеговине.

Систем интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске обухвата три елемента:

1. Финансијско управљање и контрола,
2. Интерна ревизија и

¹⁷ "Службени гласник Републике Српске", бр. 17/08

¹⁸ "Службене новине ФБиХ" бр. 47/08

¹⁹ "Службени гласник БиХ" бр. 27/08

3. ЦЈХ

Успостављање функције интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске је предвиђено Законом. Овај Закон је престао да важи и замијењен Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске. Законом су дефинисани:

1. Улога и задаци интерне ревизије,
2. Успостављање и независност интерне ревизије,
3. Методологија рада интерне ревизије,
4. Права и одговорности руководиоца јединице за интерну ревизију и интерних ревизора,
5. Услови за обављање послова руководиоца јединице и интерног ревизора.

Подзаконски акти којима се ближе уређује рад интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске су:

1. Оквирна повеља интерне ревизије²⁰
2. Етички кодекс интерних ревизора²¹
3. Упутство за рад интерних ревизора у јавном сектору²²
4. Упутство за рад интерних ревизора у јавном сектору од 1 до 24²³
5. Правилник о садржају извјештаја и начину извјештавања интерне ревизије²⁴,
6. Извјештај о интерној ревизији објављен²⁵
7. Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске.

Према усвојеном концепту Европске комисије, у оквиру Министарства финансија успостављена је ЦЈХ која има за циљ да предлаже, хармонизује, координира и прати наведена правила и прописе. ЦЈХ има задатак да регулише и надзире систем финансијског управљања и контроле, регулише и надзире функцију интерне ревизије, припрема програме обуке и врши надзор над провођењем тих програма, координира и сарађује са међународним професионалним организацијама и

²⁰"Службени гласник Републике Српске", бр. 24/17

²¹"Службени гласник Републике Српске", бр. 24/17

²²"Службени гласник Републике Српске", бр. 84/17

²³"Службени гласник Републике Српске", бр. 84/17

²⁴"Службени гласник Републике Српске", бр. 96/17

²⁵"Службени гласник Републике Српске", бр. 96/17

асоцијацијама, извјештава о систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске.

Према подацима из Консолидованог годишњег извјештаја о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске, са 31.12.2017. године који је припремила ЦЈХ (2017, стр. 10) функција интерне ревизије до краја 2017. године успостављена је у 41 институцији јавног сектора, што је више него удвостручено у односу на податке из 2011. године до када је 18 институција успоставило функцију интерне ревизије.

3.2. Циљеви дјеловања интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Према ПА, сврха интерне ревизије је да обезбиједи независно осигурање да процеси менаџмента, управљања и интерне контроле организације дјелотворно функционишу. Полазећи од прописане сврхе и циљева дјеловања и доприноса који интерна ревизија може пружити, успостављена је функција интерне ревизије и у институцијама јавног сектора у Републици Српској. Законом је дефинисан начин на који интерна ревизија доприноси остваривању циљева субјекта уз примјену систематичног и дисциплинованог приступа у оцјењивању пословања субјекта:

1. Планирањем послова ревизије, идентификовањем и процјеном природе и нивоа ризика у вези са сваком активношћу код субјекта,
2. Процјеном адекватности и ефикасности система финансијског управљања и контроле путем идентификовања, процјене и управљања ризиком од руководиоца субјекта, усаглашености пословања са законима и другим прописима, упутствима за рад, интерним актима и уговорима, провјере тачности, поузданости и потпуности финансијских и других пословних информација, провјером ефикасности, ефективности и економичности пословања, провјером заштите средстава и информација, провјере извршавања задатака и постизања циљева и давањем препорука субјекту за побољшавање система финансијског управљања и контроле.

Обављајући набројане активности, сврха интерне ревизије је да обезбиједи независно осигурање да процеси менаџмента, управљања и интерне контроле организације дјелотворно функционишу.

Циљеви дјеловања интерне ревизије се односе на унапређење процеса и поступака путем препорука усмјерених на побољшање рада унутар институција. Интерни ревизори немају улогу полицајца или судије у институцији, нити прописују казне или санкције, њихова улога је да помогну институцији пружајући савјете и препоруке које доприносе побољшању и унапређењу пословања. Интерни ревизори имају савјетодавну улогу, треба да помогну свом руководиоцу да правилно, економично и ефикасно обави своје задатке. За разлику од екстерних ревизора који своје извјештаје припремају за потребе парламента, интерна ревизија помаже руководству ентитета да унаприједи управљање.

3.3. Успостављање и независност интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Функција интерне ревизије у дијелу јавног сектора Републике Српске којим су обухваћени корисници прихода буџета је организована кроз:

1. Јединицу интерне ревизије која би требало да буде успостављена у оквиру ентитета јавног сектора или
2. Јединицу интерне ревизије успостављену у саставу Министарства финансија Републике Српске за ентитете који не задовољавају критеријуме које дефинише Закон, као што су укупан годишњи буџет, број запослених, комплексност трансакција и степен ризика који је укључен.

Према Закону обавеза успостављања интерне ревизије у јавном сектору је дефинисана на начин да је субјект обавезан да успостави јединицу интерне ревизије, ако испуњава један од сљедећих критеријума:

1. Има оперативни буџет који је већи од 10.000.000 КМ годишње,
2. Има у радном односу више од 200 запослених и
3. Извршава трансакције чији је износ већи од 15.000.000 КМ годишње, укупан промет у бруто билансу.

Наведени критеријуми су дефинисани на начин да постоји већи ризик код институција које имају већи број запослених и већи број трансакција, при чему интерна ревизија може дати значајан допринос пословању организације. Уколико организација не испуњава наведене критеријуме, а процијени да постоје неке ризичне области пословања и да интерна ревизија може дати допринос побољшању ефективности и ефикасности пословања, може да одлучи да организује функцију интерне ревизије

Један од основних атрибута интерне ревизије јесте независност. Независност значи да служба за интерну ревизију ради потпуно независно и без било каквих притисака од стране менаџмента. Обзиром да је интерна ревизија дио субјекта, у пракси се јавља проблем како може бити независна од управљачких структура. Организацијска независност представља услов за обављање ревизорских активности. Ревизори треба да буду независни од оних које требају ревидирати, како би без ометања могли обавити свој задатак. Заједно са објективношћу, независност утиче на квалитет ревизорског рада и већи степен ослањања на резултате рада.

Функционална независност подразумијева да интерни ревизори обављају послове интерне ревизије на начин да нико од заинтересованих страна не може утицати на њихов рад. Интерни ревизоре не обављају задатке руководства институције, они имају искључиво савјетодавну улогу, помажу да институција унаприједи системе, политике, процедуре и пословање у цјелини.

3.4. Принципи интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Основни принципи интерне ревизије су утемељени у основним документима који регулишу област интерне ревизије, а то су МСППИР, утврђени од стране ПА, Оквирна повеља интерне ревизије, Кодекс професионалне етике за интерну ревизију те различита упутства којима се детаљније разрађују послови интерне ревизије. Ова регулатива је прихваћена и примјењује се у раду интерне ревизије у Републици Српској и обавезујућа је за све интерне ревизоре.

Да би интерна ревизија пружила разумно увјеравање о функционисању контрола, процеса управљања ризицима и управљању, те пружила савјете за унапређење тих процеса, неопходно је да се у свом раду придржава одређених принципа. *Независност* је један од основних принципа на којем се темељи ревизорски рад. Само независан ревизор чије је понашање професионално без пристрасности и потпуно политички неутралан може обављати ревизорске активности које само на тај начин могу допринијети побољшању пословања организације. ЦЈХ врши оцјену принципа независности интерне ревизије у ентитетима јавног сектора на основу следећих показатеља:

- Организациона независност од других дијелова субјекта;
- Запошљавање 2 интерна ревизора, од којих је један руководиоца интерне ревизије;
- Руководилац интерне ревизије одговара само руководиоцу субјекта;
- Припремање планова врши руководиоца интерне ревизије, о одобравању врши руководиоца субјекта;
- Интерни ревизори обављају само послове интерне ревизије;
- Постоји слободан приступ свим подацима и информацијама и слобода испитивања неправилности и извјештавања о уоченим неправилностима.

Уколико су сви ови показатељи позитивно оцијењени може се сматрати да је принцип независности испоштован и да су створени предуслови за рад интерне ревизије, о чему извјештава ЦЈХ путем консолидованог годишњег извјештаја припремљеног на основу прикупљених информација из годишњих извјештаја о интерној ревизији појединачних ентитета јавног сектора.

Посједовање одређених знања, вјештина и праксе, односно њихова *професионална оспособљеност и компетентност* у раду је предуслов за успјешан рад интерних ревизора. Према Закону поштовање принципа професионалне оспособљености и компетентности подразумијева да интерни ревизор мора да испуњава поред општих и посебне услове:

- Да има завршен први циклус студија који се вреднује са најмање 240 ECTS бодова,
- Да има најмање три године радног искуства у траженом степену стручне спреме, од чега двије године на пословима интерне или екстерне ревизије, и

- Да има сертификат и лиценцу за обављање послова интерне ревизије у јавном сектору.

Професионално понашање интерног ревизора, као и усвакој другој професији мора да буде такво да својим понашањем не нарушава углед професије, да поштено и фер извршава своје задатке цијенећи своје знање и искуство, али и знање и искуство других. Интегритет и објективност су веома битни принципи на којима се заснива рад интерних ревизора. Поштено, искрено и објективно извршавајући своје активности интерни ревизор може дати допринос организацији у којој је запослен.

У току поступка ревизије неког процеса, интерни ревизор прикупља бројне информације које не смије користити или објелоданити трећој страни, само у случају ако је то законом дозвољено, мора поштовати *принцип повјерљивости*. Повјерљиве информације не смије користити за лични интерес, а све то произилази из других принципа којих се мора придржавати у току ревизије.

Јавна одговорност интерног ревизора подразумева да интерни ревизор одговорно и морално приступа ревизорским активностима на начин да ствара добру и позитивну слику и углед институције у којој ради. Све своје активности морају да подреде јавним интересима.

3.5. Методологија рада и процес обављања интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Интерна ревизија у јавном сектору Републике Српске врши се у складу са МСППИР и прописима којима је уређена функција интерне ревизије у Републици Српској, а то су: Упутство за интерне ревизоре јавног сектора, Оквирна повеља интерне ревизије, Кодекс професионалне етике за интерну ревизију. ЦЈХ доноси Оквирну повељу којом се уређује општи приступ интерној ревизији, сврха и циљ ревизије, улога, одговорности, овлаштења, сарадња интерне ревизије са екстерном ревизијом. Сваки руководилац јединице за интерну ревизију доноси повељу на основу Оквирне повеље коју је објавила ЦЈХ. Кодекс професионалне етике за интерну ревизију уређује основне принципе на којима се базира рад интерне ревизије и правила понашања интерних ревизора.

Процес обављања интерне ревизије у јавном сектору дефинисан је Приручником о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, који прописује методологију рада, а издат је од стране ЦЈХ и подразумемијева следеће фазе:

1. процјена ризика,
2. планирање ревизије,
3. обављање ревизије,
4. извјештавање и
5. праћење спровођења датих препорука.

Прва фаза у процесу ревизије је идентификација и процјена ризика на бази различитих фактора. Постоје различите врсте ризика које треба узети у обзир као што су финансијски, управљачки, стратешки, оперативни, правни, социјални, политички и друге врсте ризика.

На основу резултата процјене ризика, врши се израда плана ревизије. На бази стратешког плана који се доноси на период од три године врши се израда годишњег плана, те на бази стратешког и годишњег плана руководиоца јединице врши израду плана појединачне ревизије. План појединачне ревизије детаљно описује предмет, циљеве, обим, трајање методе, технике, врсте ревизорских провјера.

Након планирања ревизије особље интерне ревизије прикупља релевантне информације увидом у документацију, врши анализе, провјере, процјене и документовање прикупљених података на бази којих ће донијети закључке и препоруке. Сажетак налаза ревизије, закључака и специфичних препорука службено се доставља руководиоцу субјекта код којег се врши ревизија. Одговорно лице има прилику да у року од 5 дана од дана пријема нацрта достави приговоре на наводе из нацрта из извјештаја. Након обављених консултација, интерни ревизор израђује коначни ревизорски извјештај, који доставља одговорном лицу субјекта. Након пријема коначног ревизорског извјештаја, руководиоца организације у року од 30 дана врши израду акционог плана за предузимање одређених мјера за отклањање одређених недостатака и реализацију препорука. Праћење извршења датих препорука може се вршити накнадним прегледом, извјештајем о извршеним препорукама и путем ревизорског ангажмана у наредној години.

3.6. Права и обавезе интерног ревизора

Права и обавезе интерног ревизора проистичу из основних принципа на којима се заснива интерна ревизија. Етички кодекс за професионалну праксу интерних ревизора прописује правила понашања интерних ревизора и садржи минималне захтјеве у погледу понашања и етичке културе интерних ревизора.

Према МСППИР функција интерне ревизије се огледа у изражавању независног и објективног увјеравања, као и пружању савјетодавних услуга намијењених стварању додате вриједности и унапређењу пословања организације. Приликом пружања услуга увјеравања, интерни ревизор врши оцјену прикупљених доказа да би донио закључке о одређеном процесу које ће саопштити управи. Приликом пружања савјетодавних услуга, интерни ревизор пружа услуге на захтјев управе и при томе не преузима одговорност за донесене одлуке на бази тих савјета. Постоје одређена ограничења уколико је функција интерне ревизије пружање услуга увјеравања за подручја гдје је претходно пружала савјетодавне услуге. МСППИР 1130 – Нарушавање независности и објективности дефинисано је да функција интерне ревизије може пружати услуге увјеравања за подручја гдје је функција интерне ревизије била пружање савјетодавних услуга, под условом да природа услуге савјетовања не нарушава објективност.

Интерни ревизори имају право да у складу са општеприхваћеним стандардима за интерну ревизију и постојећим законодавством, самостално утврде облик и методе ревизије. У току ревизорског процеса интерни ревизори имају право да несметано прибаве потребну документацију у оквиру организације у којој су запослени и изван ње, строго поштујући принцип повјерљивости. Прикупљајући информације, интерни ревизор може да затражи од управе и других запослених у организацији образложења за одређена питања као и провјеру копија прикупљених докумената, расположивости имовине и средстава, али и писане информације од трећих страна. У току ревизорског процеса, интерни ревизор може да сарађује са особљем других јединица за интерну ревизију, као и екстерним ревизорима који врше ревизију унутар организације, а све у циљу размјене искустава и најбољих пракси. Интерни ревизори су у обавези да поштују основне принципе рада прописане за функцију интерне ревизије, али и обавезу да се придржавају основних политика и стратегија организације у којој врше своју функцију.

Интерни ревизори морају имати организацијске способности, морају бити поштени, прецизни у процјенама, повјерљиви, како би могли комуницирати с људима различитих професија. Неопходно је да разумију проблеме, знају да планирају свој рад, бране своје мишљење. Интерни ревизори треба да пруже потребне препоруке за спрјечавање грешака које могу имати за резултат неке санкције или казне или могу неповољно да утичу на углед институције, пружају савјете о економским и финансијским питањима, рачуноводственим, пореским, тренутном поступку рјешавања спорова око незаконитости и другим питањима из своје надлежности. Веома је важно познавање регулаторних и законодавних аката који се односе на радно, финансијско, пореско и економско законодавство.

Интерна ревизија је професија у којој људи морају развијати своје вјештине у различитим областима које су важне за постизање успјеха. Техничке вјештине су неопходне, али нису довољне. Бити успјешан интерни ревизор значи да мора да има самопоуздање, преговарачке вјештине, да буде иновативан и фокусиран на будуће активности.

3.7. Контрола квалитета интерне ревизије јавног сектора

Као и друге професије, интерна ревизија би требала настојати да испоручи најбољу услугу коју може. МСППИР су дефинисани тако да организације могу прилагодити интерну ревизију својим околностима и могу постојати другачији законски и регулаторни захтјеви. Пратећи смјернице дате у IPPF и слушајући потребе организација, интерни ревизори могу пружити висококвалитетне услуге. Стандарди дефинишу шта интерна ревизија може учинити како би осигурала квалитет. Искуства и праксе у области обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије могу послужити руководиоцима интерне ревизије. Наиме, у организацијама које немају успостављен програм обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије, најбоље праксе и искуства у овој области могу у великој мјери олакшати формулисање и спровођење овог програма. Петровић (2012, стр. 9) истиче да у организацијама које имају успостављен програм обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије водеће праксе и искуства могу послужити као репер за упоређивање односно утврђивање да ли активности

интерне ревизије иду у правом смјеру, тј. да ли се њима осигурава квалитет и додаје вриједност организацији.

Према МСППИР програм осигурања квалитета подразумева осмишљавање програма који ће омогућити:

1. Провјеру да ли су послови интерне ревизије обављени у складу са МСППИР,
2. Провјеру да ли се интерни ревизори понашају у складу са Етичким кодексом за интерне ревизоре,
3. Процјену ефикасности и ефективности интерне ревизије и
4. Идентификовање могућности за унапређења.

Да би се осигурао и обезбиједио квалитет интерне ревизије, неопходно је вршити интерну и екстерну контролу квалитета. Интерна контрола квалитета подразумјева континуирану провјеру рада интерних ревизора од стране компетентних особа унутар организације. Екстерна контрола квалитета подразумјева провјеру рада интерне ревизије једном у 5 година од стране независног екстерног процјенитеља. МСППИР 1320 – Извјештавање о програму осигурања квалитета и унапређења дефинише потребу саопштавања резултата процјене квалитета менаџменту организације. Функција интерне ревизије утиче на ефикасност и ефективност пословања организације уколико интерна ревизија обавља своје задатке квалитетно у складу са прихваћеним стандардима и принципима најбоље праксе. Да би се то постигло неопходно је да се врши оцјена квалитета рада интерне ревизије и интерно, од стране руководиоца и екстерно од стране стручних и професионалних лица.

Закон дефинише постојање Савјета за праћење система финансијског управљања и интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске, који има задатак да прати активности на успостављању и развоју интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору и предлаже мјере које је неопходно предузети. Савјет за праћење система финансијског управљања и интерне ревизије надзире рад и активности које је руководиоца субјекта предузео након обављене процјене ризика и интерне контроле.

Да би помогли ревизорима у пракси, ПА је израдио практични Приручник за осигурање квалитета и програм побољшања (QAIP).²⁶ Према овом приручнику квалитет треба процијенити како на нивоу појединачног ревизорског ангажмана, тако и на ширем нивоу активности интерне ревизије. Приручник ће олакшати рад интерним ревизорима и помоћи да се постигне квалитет и усклађеност са стандардима.

3.8. Сарадња интерне и екстерне јавног сектора Републике Српске

У фази планирања ревизије, екстерни ревизори врше оцјену система интерних контрола у организацији у јавном сектору, а у чијем саставу је и функција интерне ревизије. Повољна оцјена дозвољава екстерним ревизорима да се ослањају на резултате интерне ревизије, што утиче на природу, временски оквир и обим процедура екстерне ревизије. Приликом изражавања мишљења екстерни ревизори могу користити резултате интерне ревизије, али је искључива одговорност за изражено мишљење, одговорност екстерног ревизора.

С обзиром на чињеницу да интерни ревизори дјелују унутар организације у којој су запослени и да добро познају пословање организације, а да екстерни ревизори с друге стране, раде са већим бројем организација, веома је битно успоставити добру и квалитетну сарадњу, како би и интерна и екстерна ревизија биле што успјешније. Постојање ефикасне и квалитетне интерне ревизије је интерес и екстерних ревизора, јер се у свом раду могу користити резултатима интерних ревизора.

У циљу успостављања добре сарадње и координације између интерних и екстерних ревизора, неопходно је да екстерна ревизија разумије улогу, сврху, циљеве, методологију рада интерних ревизора и обрнуто.

Интеракција и сарадња између интерних и екстерних ревизора треба да помогне институцијама јавног сектора да боље разумију препоруке за побољшања. Добра комуникација између интерне и екстерне ревизије би требала бити корисна и једној и другој страни, како у току ревизорских процеса, тако и при дефинисању

²⁶ QAIP - Quality assurance and improvement program

препорука. Минималан ниво сарадње између интерних и екстерних ревизора подразумева координирано планирање ревизије да би се избјегло дуплирање и преклапање посла, доступност извјештаја интерне ревизије, континуирану координацију и дискусију о заједничким питањима.

У циљу побољшања сарадње између екстерних и интерних ревизора веома је важна размјена информација и комуникација у почетној фази процеса ревизије у току процјене ризика, ослањање екстерних ревизора на оцјене интерних контрола од стране интерних ревизора, размјена погледа на методологију и оквир ревизије у циљу бољег разумијевања приступа ревизији, редовни састанци у циљу дискусије о релевантним питањима.

Према МСППИР 610 – Кориштење рада интерних ревизора, питања која могу утицати на ревизорово просуђивање да ли је рад интерног ревизора адекватан за сврху ревизије укључују:

- Објективност,
- Техничке компетенције,
- Професионална дужна пажња,
- Комуникација.

Објективност, компетентност, поступање с дужном професионалном пажњом су принципи које интерни ревизор мора испоштовати да би екстерни ревизор могао да се ослони на рад интерног ревизора. Интерни ревизор може бити објективан ако постоји организациона и функционална независност интерне ревизије, ако има директан приступ онима који су задужени за управљање и ако не постоје услови или ограничења која намеће управа. Интерни ревизор је технички компетентан уколико је члан релевантних професионалних удружења, посједује адекватну техничку обуку и знање потребно за обављање интерне ревизије и ако постоји утврђен план и програм едукације. Поступајући с дужном професионалном пажњом, интерни ревизор правилно планира, надзире, прегледа и документује своје активности, а у складу са адекватним ревизијским приручницима, програмима рада и другом литературом. Комуникација између екстерног и интерног ревизора може бити најефикаснија онда када постоји слободна комуникација између њих. Екстерни ревизор треба да има приступ релевантним извјештајима интерног ревизора и треба бити упознат са свим значајним питањима које је уочио интерни ревизор, а која могу утицати на рад екстерног ревизора, али исто тако екстерни

ревизор извјештава интерног ревизора о значајним питањима која могу имати утицаја на функцију интерне ревизије. Праћењем ових корака обезбједиће се континуирано побољшање и унапређење квалитета, како интерне, тако и екстерне ревизије. Овакав приступ ће допринијети побољшању повјерења заинтересованих корисника у процесе ревизије и на тај начин ће ревизија допринијети побољшању пословања институција јавног сектора.

С обзиром да се јавни сектор суочава са недостатком финансијских средстава, због чега промовише уштеде на свим нивоима власти, веома је битно повећати контроле јавних трошкова и учинковитост пружања јавних услуга. Управо ту долази до изражаја значај интерне и екстерне ревизије, чија сарадња и координација доприноси квалитетнијем трошењу јавних средстава и пружању јавних услуга.

ЦЈХ има важну улогу у успостављању сарадње и координације између интерне и екстерне ревизије коју проводи ГСРЈС, што је према Закону у њеној надлежности. Анализирајући препоруке које је дала ГСРЈС у извјештајима проведених ревизије, може се уочити да се веома често наглашава јачање система интерних контрола у институцијама јавног сектора чије праћење врши интерна ревизија, при чему наглашава значајну улогу интерне ревизије у обезбјеђењу функционалног система интерних контрола. Искуства ГСРЈС показују да Главна служба за ревизију као врховни ревизијски ауторитет у Републици Српској кроз ревизијске ангажмане у финансијској ревизији и ревизији учинка дјелује у правцу афирмације и развоја унутрашњих капацитета за контролу и ревизију укључујући систем интерних контрола, систем управљања ризицима, евалуације, а посебно у правцу јачања улоге интерне ревизије” (Бојић 2013, стр.60).

Координациони одбор ЦЈХ је одржао конференцију о сарадњи интерне ревизије и ВРИ у јавном сектору на свим нивоима у Босни и Херцеговини, на којој је учествовало 180 интерних ревизора из Босне и Херцеговине, при чему је наглашено да обје ревизије имају своје мандате, а заједнички циљ им је подизање квалитета управљања јавним финансијама, те да ће учешће на сличним догађајима приближити и отворити канале комуникације између интерних и екстерних ревизора што ће имати за посљедицу јасније и сврсисходније препоруке ревизије. Порука са ове конференције је била да се послови интерне и екстерне ревизије не

искључују, него се допуњују, с обзиром да екстерни ревизори имају искуства са пословањем различитих организација, а интерни ревизор има знање о својој организацији.

Према Стратегији развоја ГСРЈС РС у периоду од 2014. до 2020. године (ГСРЈС 2013, стр. 13) кључне претпоставке за успостављање ефикасне сарадње између екстерних и интерних ревизора обухватају уважавање основних вриједности на којима се ревизорска професија темељи, комуникација, узајамно повјерење и разумијевање, разумијевање ревизорских процеса, независност, професионална компетентност и интегритет. На тај начин развој интерне ревизије ће утицати на развој екстерне ревизије и обрнуто.

3.9. Досадашњи развој и очекивани правци развоја интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске

Примарну улогу у успостављању, функционисању и развоју интерне ревизије у Републици Српској има ЦЈХ, која је организационо позиционирана у Министарству финансија. Организована је у четири одјељења:

1. Одјељење за регулисање и надзор система финансијског управљања и контроле;
2. Одјељење за регулисање и надзор функције интерне ревизије;
3. Одјељење за информације и комуникације из дјелокруга активности Централне јединице за хармонизацију и
4. Одјељење за припрему програма за обуку интерних ревизора и надзор над провођењем програма за обуку.

Иако су систематизована радна мјеста која би била задужена за провођење активности сваког од наведених одјељења, попуњена су само 4 радна мјеста и обављају послове из дјелокруга Одјељења за информације и комуникације из дјелокруга активности ЦЈХ.

Ако узмемо у обзир чињеницу да се у периоду од успостављања функције интерне ревизије сваке године радило на јачању капацитета у смислу повећања броја запослених интерних ревизора и њиховог професионалног усавршавања, то указује да постоји воља за успостављање и јачање функције интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске. Као и у свакој другој области финансијска средства су

један од ограничавајућих фактора у развоју, али не и најзначајнији. Веома важно је познавање улоге и значаја интерне ревизије за организацију и постојање воље за њено успостављање. При томе, важну улогу имају и сами интерни ревизори који требају:

- Сазнати која су очекивања управе и заинтересованих страна од функције интерне ревизије;
- Упознати управу и заинтересоване стране о доприносу који интерна ревизија може пружити;
- Вршити промоцију функције интерне ревизије у цијелој организацији путем примјера добре праксе.

Развој функције интерне ревизије има велике могућности и простор за унапређења и побољшања. Очекивани правци развоја интерне ревизије у јавном сектору у Републици Српској се односе на промовисање основног принципа на којем се заснива рад интерне ревизије, а то је независност, јачање подршке раду интерне ревизије од стране управе, координација рада и комуникација са екстерном ревизијом, континуирани професионални развој, размјена идеја, знања и искустава са другим интерним ревизорима и њиховим професионалним организацијама.

Првобитна улога интерне ревизије, која је представљала административно средство са фокусом на усаглашеност се мијења. Развој и унапређење функције интерне ревизије јавног сектора у Републици Српској треба да буде усмјерен у правцу проширења традиционалне улоге интерне ревизије на развој интерне ревизије која има савјетодавну улогу и доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања. У том процесу, поред професионалног усавршавања и развоја капацитета интерне ревизије, веома важно је да се развија свијест руководиоца ентитета јавног сектора у смислу бољег разумијевања улоге и значаја интерне ревизије. Као резултат тих процеса можемо очекивати да интерна ревизија може да обезбиједи не само подршку процесима управљања, него и да идентификује простор за побољшања и пружи савјете за унапређења.

Интерна ревизија као професија се све више суочава са изазовима и новим могућностима. Многи теоретичари идентификују технологију као кључ успјеха у овој професији која се континуирано развија. Поред технологије, као изазове са којима се сусреће професија интерне ревизије, Miller (2015, str. 19) наводи:

- Политичке притиске који се дијелом могу избјећи, али су увијек присутни;
- Професионалне компетенције интерних ревизора су важне, али нису довољне за добре резултате интерне ревизије;
- Није довољно само постојање комуникације интерних ревизора са управом, она мора бити проактивна, објективна и фер.

Слично наведеном, у Републици Српској развој функције интерне ревизије прате бројни изазови. Правац развоја функције интерне ревизије у Републици Српској ће зависити од свих унутар јавног сектора који имају утицаја на развој интерне ревизије и њиховог опредјељења да се суоче са тим изазовима.

4. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ ДОПРИНОСА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ПОВЕЋАЊУ ЕФИКАСНОСТИ И ЕФЕКТИВНОСТИ ЕНТИТЕТА ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

4.1. План и методе истраживања

Мјерење ефикасности и ефективности функције интерне ревизије се може вршити квалитативним али и квантитативним индикаторима. Према Приручнику за мјерење ефикасности и ефективности интерне ревизије, који је објављен од стране ПА, као што је већ наведено у теоретском дијелу рада, као квантитативни индикатори се наводе број састанака управе на којима је присутан и интерни ревизор, % реализованих планираних интерних ревизија, ниво професионалног развоја интерних ревизора, број интерних ревизора, број проведених препорука, % проведених у односу на укупан број датих препорука, што ће бити анализирано у овом раду. Карактеристике као што су професионализам, знање и искуство интерних ревизора, вријеме проведено на раду, користи од интерне ревизије и очекивања менаџмента и интерних ревизора су квалитативне карактеристике које ћемо путем овог истраживања покушати описати, а на бази података прикупљених путем анкетног упитника.

Као што је наведено у уводном дијелу рада, да би се дошло до одговора на истраживачко питање, кориштене су различите методе и технике истраживања које

су омогућиле системско прикупљање података у складу са истраживачким предметом и циљевима. "Научне методе су стандардизовани плански поступак који се користи како би се дошло до одговора на истраживачко питање" (Тодоровић, Тодоровић 2015, стр. 137). С обзиром да свака метода има одређене предности и недостатке, у овом раду су кориштене научне методе које су обезбиједиле објективне, поуздане, прецизне податке и информације, при чему је обезбијеђена функционална повезаност свих елемената који се истражују.

У циљу објективног описа и разумијевања функционисања интерне ревизије у буџетским институцијама у Републици Српској кориштена је метода посматрања. Да би приказали хронологију и развој функције интерне ревизије кориштена је историјска метода. Метода анализе је кориштена приликом проучавања литературе, постављања и тестирања хипотезе и проучавања прикупљених података и информација. Методом дескрипције је описано функционисање интерне ревизије у институцијама буџетских корисника. Да би прикупили податке, који су методом класификације сортирани и повезани у цјелину, формиран је анкетни упитник. Да би сагледали тренутно стање у погледу схватања улоге и значаја интерне ревизије и њеног доприноса унапређењу пословања буџетских институција јавног сектора, путем интервјуа се дошло до мишљења и ставова интерних ревизора и њихових руководиоца. Методом доказивања су потврђени ставови и истинитост одређених тврдњи. У ситуацији када није било могуће успоставити комуникацију са интерним ревизорима и њиховим руководиоцима лицем у лице, креиран је анкетни упитник, и достављен испитаницима путем електронске поште. Упитник је био достављен интерним ревизорима, али и запосленима који руководе пословним активностима. Анкетирање је проведено у раздобљу од почетка септембра до краја новембра 2018. године. Нека питања су се односила на чињенична стања као што су облик организовања, број ревизора, број препорука, а у неким питањима су понуђена два и више одговора са којима се испитаници слажу или не. Од укупно послатих 40 упитника, попуњене анкетне упитнике је вратило 24 испитаника, што чини стопу поврата 60%, те су прикупљени подаци значајни и омогућавају доношење квалитетних закључака. Кориштена је метода дедукције којом се на основу прикупљених података о тренутном стању, улози и значају функционисања интерне ревизије у јавном сектору дошло до нових сазнања са већим степеном извјесности и поузданости и која су помогла при доношењу закључака и приједлога

за побољшања. Методом компарације су поређени подаци до којих смо дошли током истраживања са подацима земаља у окружењу. Обрада прикупљених података о предмету истраживања је извршена статистичком методом, а подаци су приказани табеларно и графички. На основу обављеног истраживања путем посматрања, анкете, интервјуа, те након анализе резултата, кориштена је метода индукције при доношењу закључака о постојећем стању и организацији интерне ревизије у јавном сектору. Поред методе индукције, кориштена је метода синтезе, како би све податке, спознаје, и могуће утицаје протумачили и повезали, те извели закључке о положају интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора и могућим правцима даљег развоја. Да би прогнозирали побољшану улогу и значај интерне ревизије за повећање ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора, уколико се буду примјењивале препоруке проистекле из овог истраживања или уколико се не буду примјењивале, кориштена је делфи метода.

Да би резултати истраживања били јасно и логички представљени, издвојене су зависна и независна варијабла истраживања. *Зависна варијабла, допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских корисника*, мијења се под утицајем *независне варијабле, искориштеност резултата рада интерне ревизије у јавном сектору*. Примјеном наведених метода и техника истраживања прикупљени су подаци и информације на основу којих је вршена провјера хипотеза, полазећи од хипотеза на nižем нивоу. У циљу обезбјеђења аргумената у провјери хипотеза утврђени су индикатори за мјерење зависне и независне варијабле.

Искориштеност резултата рада интерне ревизије мјерена је бројем проведених препорука из извјештаја, учесталости и потребом одржавања састанака руководиоца са интерним ревизорима, нивоом сарадње и повјерења између руководства и интерних ревизора, учешћем интерних ревизора у припреми стратешких одлука менаџмента, нивоом знања интерних ревизора из области рачуноводства и финансија, анализе, информатике, организације, управљања, те међуљудских односа, бројем обука и подручја усавршавања интерних ревизора у току године, нивоом независности интерне ревизије приликом доношења закључака, препорука и оцјена.

Допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских корисника утврђен је бројем интерних ревизора у институцији, бројем извршених ревизија током године, бројем датих препорука наведених у ревизорским извјештајима током године, бројем откривених неуспјешних и неучинковитих операција у пословању руководства, бројем препорука које указују на непоштовање законских прописа у току године, бројем препорука које указују на непоштовање интерних прописа у институцији, бројем препорука које указују на нетачност рачуноводствених и оперативних података који служе као подлога за пословно одлучивање, организацијски облик интерне ревизије, процентом радног времена које обавља интерна ревизија који се односи на финансијску ревизију, ревизију пословања и савјетовање менаџмента.

Зависна варијабла се налази у проблему овог истраживања, а који гласи: *да ли интерна ревизије доприноси повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора Републике Српске*. Независна варијабла, искориштеност резултата рада интерне ревизије у јавном сектору, описује, класификује и објашњава зависну варијаблу, односно показује да допринос интерне ревизије повећању ефикасности пословања буџетских институција зависи од степена искориштености резултата рада интерне ревизије.

4.2. Популација и узорак истраживања

Да би било извршено тестирање постављених хипотеза прикупљени су примарни и секундарни подаци о функционисању интерне ревизије у буџетским институцијама Републике Српске. Примјеном анкетног упитника прикупљени су примарни подаци. Овим истраживањем су обухваћени буџетски корисници, на централном и локалном нивоу, који су у складу са Законом успоставили функцију интерне ревизије и буџетски корисници који нису успоставили функцију интерне ревизије.

Прикупљање ових података се вршило достављањем образаца упитника на званичне адресе институција које су у узорку истраживања.

Поред примарних података прикупљени су и секундарни подаци које чине законодавна и професионална регулатива из области интерне ревизије, научни радови и истраживања домаћих и иностраних аутора.

Приликом дефинисања узорка истраживања извршена је анализа броја буџетских институција јавног сектора које су успоставиле функцију интерне ревизије. Од укупно 16 министарстава у Влади Републике Српске, 9 министарстава има успостављену јединицу за интерну ревизију у свом саставу, а од 64 локалне заједнице, 11 локалних заједница је успоставило функцију интерне ревизије у свом саставу.



Графикон 1: Преглед успостављања интерне ревизије на нивоу Министарстава у Влади Републике Српске



Графикон 2: Преглед успостављања интерне ревизије на локалном нивоу

Приликом дефинисања узорка истраживања, извршена је и анализа званичних извјештаја ЦЈХ у погледу броја буџетских корисника који су успоставили функцију интерне ревизије и начина организовања. ЦЈХ је институционално почела са радом 2009. године, а први сачињени извјештаји из којих се можемо упознати са историјским развојем функције интерне ревизије у јавном сектору су урађени 2011. године. Табела 1 у наставку садржи наведене податке.

Табела 1: Успостављање функције интерне ревизије код буџетских корисника који чине популацију истраживања по годинама

Назив субјекта	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
Републичке институције	0	3	6	10	11	12	20
Општине/Градови	8	9	10	9	10	10	11

Извор: Консолидовани годишњи извјештаји о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске са стањем на дан 31.12.2017. године

Из табеле је видљиво да се из године у годину повећава број републичких институција које чине министарства у Влади РС, агенције и управне организације, које имају успостављену функцију интерне ревизије. Иако је закон који регулише област интерне ревизије у институцијама јавног сектора ступио на снагу 2008. године, тек након 4 године, у 2012. години успостављена је функција интерне ревизије у 3 републичке институције: Министарство локалне управе и самоуправе, Универзитет у Бањалуци и Предсједник Републике Српске. Након ступања на снагу новог закона који регулише област интерне ревизије, скоро да је удвостручен број републичких институција које су успоставиле функцију интерне ревизије. У току 2017. године, од укупно 64 локалне заједнице у Републици Српској, 8 локалних заједница је успоставило функцију интерне ревизије у 2011. години, а у 2017. години само 3 локалне заједнице више. Према подацима Консолидованог годишњег извјештаја о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске са стањем на дан 31.12.2017. године који је сачињен од стране ЦЈХ, 17 републичких институција и 11 локалних има успостављену функцију интерне ревизије у својој организацији.

Посматрајући податке о броју институција које су успоставиле функцију интерне ревизије на локалном и републичком нивоу, може се уочити из године у годину бржи раст броја републичких институција него општина и градова који су успоставили функцију интерне ревизије.

Емпиријско истраживање доприноса интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности буџетских институција у Републици Српској извршено је на узорку од 24 буџетске институције и то 14 институција које припадају општинском нивоу власти и 10 институција које припадају републичком нивоу власти. Од укупно 14 локалних заједница које су у узорку истраживања, 5 институција није успоставило функцију интерне ревизије, док је код свих 10 институција на републичком нивоу, које су у узорку истраживања, функција интерне ревизије успостављена.

У оквиру буџетских институција које представљају популацију истраживања, узорак истраживања чини 5 министарстава у Влади Републике Српске, 5 републичких институција и 14 локалних заједница.

У првом дијелу анкетног упитника прикупљени су општи подаци о буџетским институцијама које су у узорку истраживања, а на основу којих ћемо извршити груписање институција и анализу по тим групама. Ти подаци се односе на број запослених у организацији, висину оперативног буџета и нивоу власти коме припада организација.

Табела 2: Испитаници према броју запослених у организацији

Број запослених у организацији	Број анкетираних	% анкетираних
а) до 50 запослених	8	33%
б) од 51 до 200 запослених	11	46%
в) више од 200 запослених	5	21%
Укупно	24	100%

Према резултатима истраживања, највише анкетираних институција има од 51 до 200 запослених у радном односу, али има успостављену функцију интерне ревизије у својој организацији, иако је један од законских критеријума за успостављање интерне ревизије више од 200 запослених. То указује на чињеницу да су неке

буџетске институције успоставиле функцију интерне ревизије због великих ризика које носе висина оперативних буџета и висина трансакција које обављају.

Табела 3: Испитаници према висини оперативног буџета

Висина оперативног буџета	Број анкетираних	% анкетираних
а) до 1.000.000 КМ	1	4%
б) од 1.000.000 до 10.000.000 КМ	7	29%
в) више од 10.000.000 КМ	16	67%
Укупно	24	100%

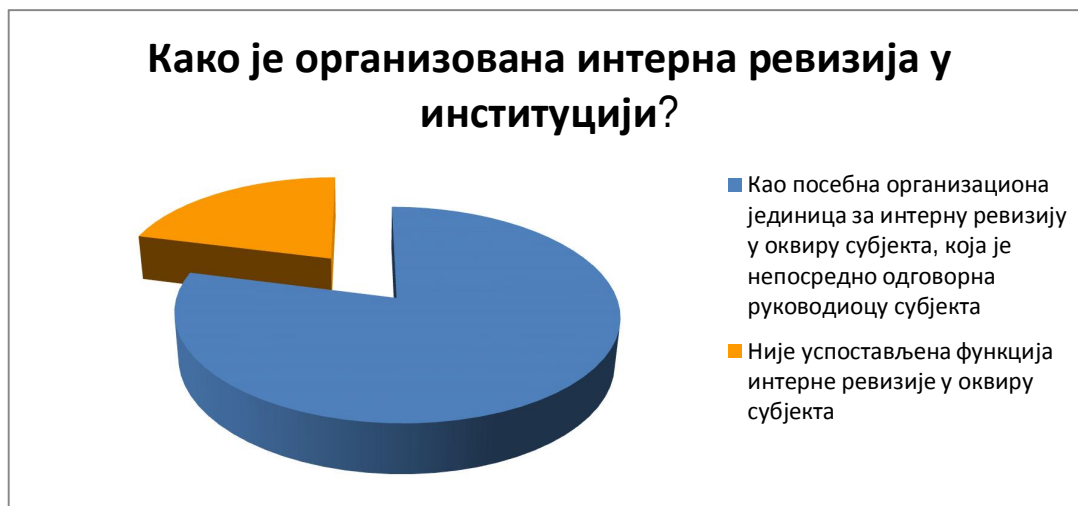
Према подацима наведеним у табели највише анкетираних организација, 67% има оперативни буџет већи од 10.000.000 КМ. Трошење велике количине новца намеће потребу постојања ефикасних механизма финансијског управљања и рад са одговорношћу и дужном пажњом у складу са прописима и правилима везаним за финансијско управљање. Ради даљег јачања кредибилитета, буџетски корисници успостављају функцију интерне ревизије, чије функционисање ће бити предмет истраживања у дефинисаној популацији, а с циљем доказивања да интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања институција у јавном сектору.

Што се тиче нивоа власти којем припадају организације анкетираних испитаника, резултати истраживања показују да је највише испитаника 14 из организација које припадају локалном нивоу власти, а 10 испитаника је из организација које припадају републичком нивоу власти.

Табела 4: Испитаници према нивоу власти којем припада организација

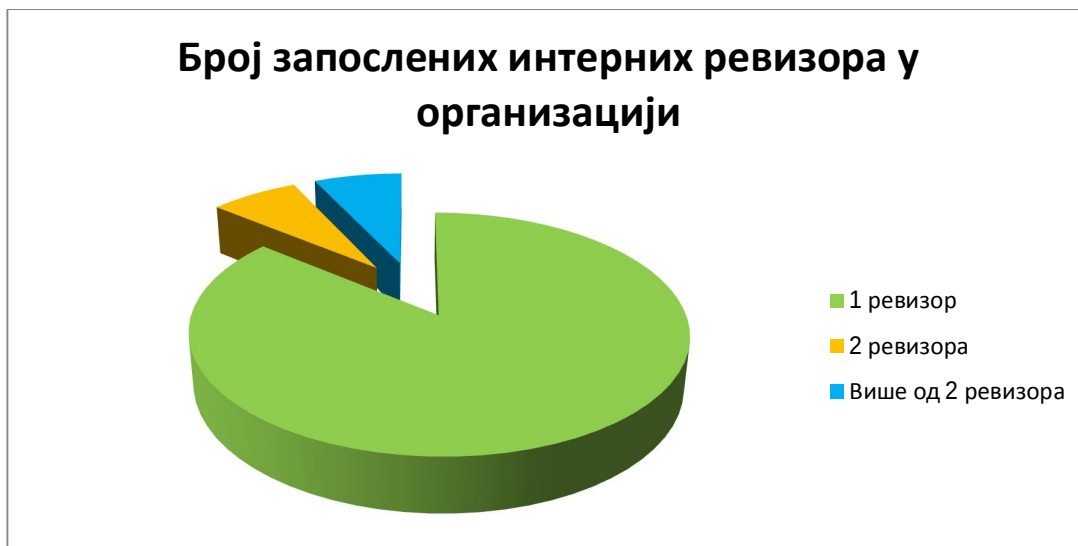
Ниво власти	Број анкетираних	% анкетираних
а) општински ниво власти	14	58%
б) републички ниво власти	10	42%
Укупно	24	100%

Од укупног броја анкетираних, 79% има посебно организовану јединицу за интерну ревизију у оквиру субјекта, која је непосредно одговорна руководиоцу субјекта, а у 21% организација није успостављена функција интерне ревизије.



Графикон 3: Анкетирани према облику организације функције интерне ревизије

Према подацима добијеним путем овог истраживања 86% анкетираних организација у којима је успостављена посебна организациона јединица за интерну ревизију има запосленог само једног интерног ревизора, 7% организација има запослена 2 интерна ревизора и 7% организација има запослено више од 2 интерна ревизора. Према подацима ЦЈХ од 17 републичких институција које имају успостављену функцију интерне ревизије, само 4 републичке институције запошљавају више од 1 интерног ревизора, док је ситуација другачија када је ријеч о броју запослених интерних ревизора у општинама/градовима. Од укупно 11 општина/градова у којима је успостављена интерна ревизија, у 3 општине/града запослено је 3 интерна ревизора, а у 3 општине/града је запослено 2 интерна ревизора. Према томе, и подаци добијени истраживањем одабраног узорка упућују на исти закључак да се јавља проблем у обезбјеђењу функционалне независности интерне ревизије и немогућности да тако организована одговори на захтјеве који се пред њу постављају и које налажу међународни стандарди и прописи за дјеловање интерне ревизије.



Графикон 4: Број запослених интерних ревизора у организацијама које имају посебну организациону јединицу за интерну ревизију

Анализом прикупљених података може се уочити корелација између броја запослених институције и висине оперативног буџета у односу на облик организовања функције интерне ревизије, што значи да законска обавеза значајно утиче на увођење функције интерне ревизије. Иако је законски остављена могућност институцијама да успоставе функцију интерне ревизије уколико се суочавају са одређеним ризицима и сматрају да би интерна ревизија могла пружити допринос пословању, резултати истраживања показују да нико од испитаника није успоставио функцију интерне ревизије у својој организацији уколико не прелази законом дефинисане критеријуме. Анализирајући податке и информације дате у званичним извјештајима Владе Републике Српске, не може се пронаћи тачан број институција које имају законску обавезу да успоставе функцију интерне ревизије, као ни број институција које су успоставиле функцију интерне ревизије у својој организацији, али нису били у обавези.

4.3.Ограничења у истраживању

Циљ овог истраживања је да се идентификује допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора. Да бисмо проверили да ли интерна ревизија даје свој допринос истраживали смо како је

организована функција интерне ревизије, који су њени капацитети, одговара ли задацима који се пред њу постављају, у којој мјери доприноси ефикасности и ефективности пословања и у којој мјери јој руководиоци јавног сектора пружају подршку у раду.

Да бисмо дошли до одговора на постављена питања и до мишљења интерних ревизора о њиховом значају, улози и могућностима, али и мишљења руководиоца и њихових очекивања од интерне ревизије, планирано је да у узорку истраживања буду интерни ревизори буџетских институција јавног сектора, али и њихови руководиоци. Приликом истраживања интерни ревизори су показали велику заинтересованост и дали значајан допринос овом истраживању, за разлику од њихових руководиоца, са којима је било врло тешко успоставити комуникацију и разговарати на тему доприноса интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања институција којима управљају или добити одговор на достављени анкетни упитник. То представља једну врсту ограничења у овом истраживању, зато што би било веома корисно имати и јасну слику која су то очекивања руководиоца од интерне ревизије, и да ли они имају сазнања и спознаје о могућностима и доприносу интерне ревизије институцији у којој су запослени.

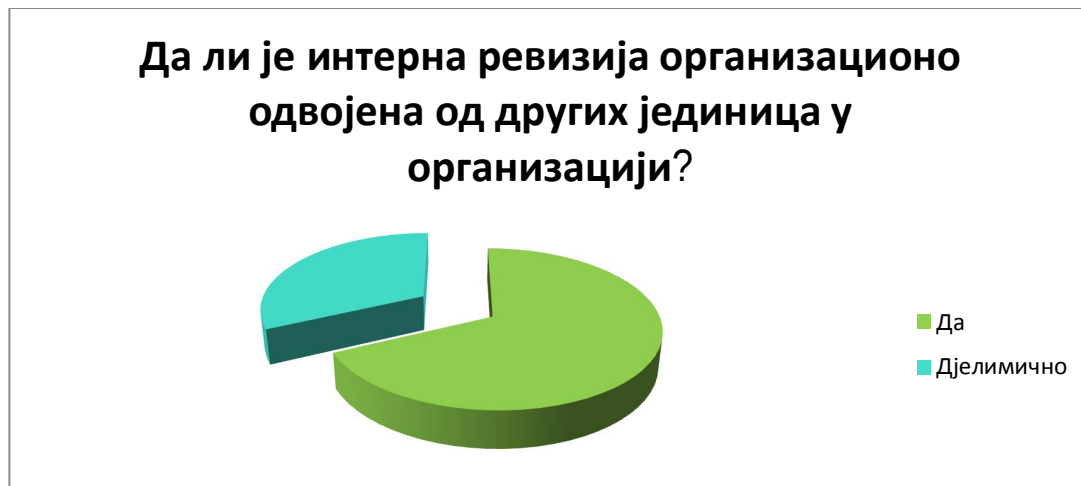
4.4. Резултати истраживања

У циљу добијања одговора на питања у којој мјери интерна ревизија одговара задацима који се пред њу постављају, у којој мјери доприноси ефективности и ефикасности буџетских институција јавног сектора, те у којој мјери јој руководиоци тих ентитета пружају подршку у раду, проведено је истраживање на основу којег се дошло до одређених резултата, те закључака и препорука за побољшања.

Циљ овог рада је био да кроз анализу рада интерних ревизора у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске и резултате њиховог рада докажемо да интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања организације.

Да би постигли дефинисане циљеве, неопходно је да, прије свега, извршимо анализу основних претпоставки за функционисање интерне ревизије, како би стекли разумијевање у каквим условима дјелује интерна ревизија у Републици Српској и да ли као таква може дати допринос повећању ефикасности и ефективности буџетских институција, или нису обезбјеђени основни предуслови за њен рад.

Како је наведено у теоретском дијелу рада, МСППИР прописују и многи теоретичари који се баве истраживањем функције интерне ревизије сматрају да је независност, како функционална тако и организациона, један од основних предуслова за њено ефикасно функционисање. Стога је било важно испитати да ли је интерна ревизија, у складу са професионалном регулативом и примјерима добре праксе, организационо одвојена од других јединица у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске. Резултати истраживања показују да је од 19 анкетираних организација у којима је успостављена функција интерне ревизије 68% испитаника одговорило да је јединица за интерну ревизију организационо одвојена од других јединица, а 32% испитаника сматра да је дјелимично независна.



Графикон 5: Организациона независност интерне ревизије

Од 19 организација које имају успостављену функцију интерне ревизије, 58% испитаника сматра да постоји потпуна независност, 42% испитаника се изјаснило да руководиоци утичу на њихов рад.



Графикон 6: Ниво независности у раду интерних ревизора

Из добијених резултата можемо закључити да није у потпуности испуњен испуњен један од основних предуслова за функционисање интерне ревизије, а то је функционална и организациона независност.

Да би интерна ревизија пружила допринос организацији у којој дјелује неопходно је да интерни ревизори проводе све врсте интерних ревизија. Резултати истраживања показују да се у анкетираним организацијама у којима је успостављена функција интерне ревизије највише обавља ревизија усклађености и финансијска ревизија. То значи да интерна ревизија у организацијама јавног сектора још увијек има првобитно замишљену улогу ревизије, која подразумијева провјеру усклађености пословања са законским и другим прописима и провјеру рачуноводствених процеса, што је далеко од савјетодавне улоге интерне ревизије у процесима пословног одлучивања, коју има интерна ревизија у развијеним земљама и коју теоретичари све више заговарају. У анкетираним организацијама није рађена ниједна ИТ ревизија.



Графикон 7: Врсте интерне ревизије које обављају буџетске институције

До сличних података је дошла и ГСРЈС проводећи ревизију учинка (2017 стр. 22) у институцијама јавног сектора, при чему је у извјештају наведено да се 80% ревизорских ангажмана односило на ревизију усклађености и финансијску ревизију.

Иако је МСППИР дефинисано да интерни ревизори могу обављати само послове интерне ревизије у организацији, резултати проведене ревизије учинка од стране ГСРЈС (2017 стр. 22) указују на постојање праксе да интерни ревизори обављају и неке друге послове по налогу руководиоца а то су:

- Учешће интерних ревизора у различитим радним групама и комисијама;
- Израда одређених аката;
- Сарадња са ГСРЈС која је изван домена сарадње прописане МСППИР, израда акционих планова за провођење препорука и праћење и извјештавање о извршеним препорукама ГСРЈС.

У разговору са интерним ревизорима приликом достављања анкетног упитника, интерни ревизори запослени у 2 министарства су дали одговоре да су ангажовани на пословима припремања тендерске документације. Такве информације нам указују на нарушавање принципа функционалне независности, што доводи у

питање функционисање интерне ревизије у тим институцијама. Анализирајући Консолидовани годишњи извјештај ЦЈХ нису наведене примједбе сличног карактера.

Према подацима добијеним путем овог истраживања, 79% испитаника је одговорило да је планирано 2 до 5 ревизија у току 2017. године, 11% испитаника је одговорило да је планирано 6 до 10 ревизија и 10% испитаника је одговорило да је планирано више од 10 ревизија. Испитаници су одговорили да су све планиране интерне ревизије у току 2017. године и извршене, тако да нема одступања од плана. До сличних закључака се долази и ако се изврши анализа Консолидованог годишњег извјештаја ЦЈХ (МФ РС 2017, стр. 104), према коме је 87% извршених ревизија у односу на број планираних у годишњем плану за буџетске институције на које се односи ово истраживање. То одступање је прихватљиво узимајући у обзир да су у тим организацијама извршене накнадно планиране ревизије по захтјеву руководиоца, јер су уочена одређена ризична подручја пословања која је било потребно ревидирати.

Да би сагледали стварну улогу и значај интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора, у сљедећим поглављима је извршена анализа улоге и значаја интерне ревизије у процесима стратешког управљања, у откривању и спречавању превара, у побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања, сарадње интерне ревизије са другим учесницима у пословању, те извршено поређење степена развоја интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске са степеном развоја интерне ревизије развијених земаља.

4.4.1. Анализа улоге и значаја интерне ревизије у процесима стратешког управљања у буџетским институцијама јавног сектора

Путем овог истраживања покушало се доћи до одговора на питање каква је улога интерне ревизије у процесима стратешког управљања у буџетским институцијама јавног сектора у Републици Српској. Процес стратешког управљања подразумијева веома сложен процес утврђивања стратешких и оперативних циљева, те

активности и мјера које је потребно предузети да би се остварио жељени резултат у организацији. Руководилац субјекта је одговоран за одређивање циљева организације, дефинисање стратегија за остварење тих циљева, те за постигнуте резултате. То је веома сложен процес, при чему интерна ревизија може дати допринос, а све у циљу побољшања процеса управљања. Резултати истраживања указују на то да постоје одређени проблеми који произлазе из чињенице да руководиоци буџетских организација још увијек не схватају улогу интерне ревизије и допринос који може дати побољшању квалитета пословања. На то указује податак да је од 19 укупно анкетираних који имају успостављену функцију интерне ревизије 68% одговорило да интерни ревизори немају учешће у доношењу стратешких одлука од стране руководиоца у организацији, 26% има мало учешће и 6% има велико учешће, што је приказано графиконом:



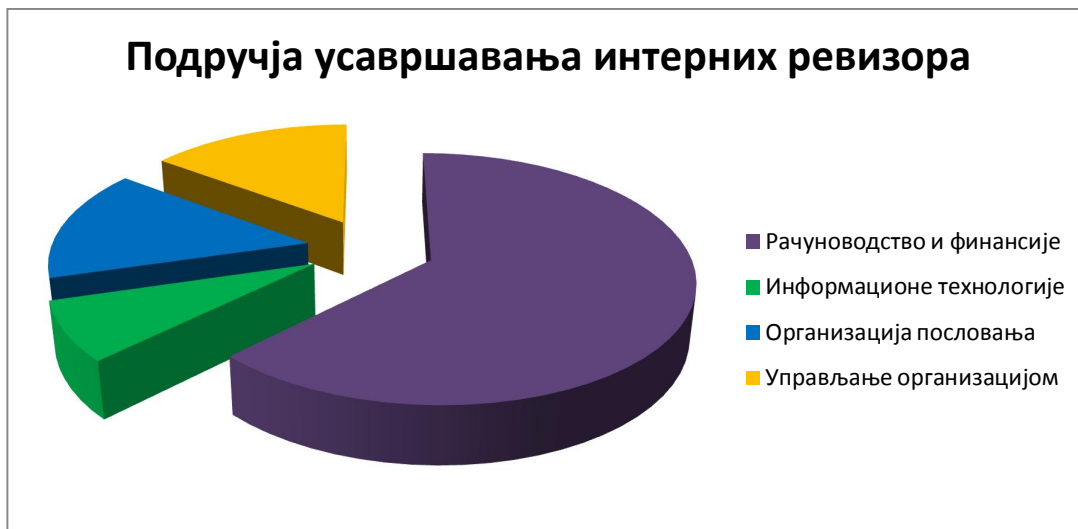
Графикон 8: Учешће интерних ревизора у доношењу стратешких одлука

Интерни ревизори не одлучују при доношењу стратешких одлука, у јавном сектору постоје органи одлучивања и извршења. Да ли ће савјетодавна активност бити узета у обзир, зависи од више фактора, посебно у политичком окружењу у коме се налази јавни сектор. Ревизија се више бави активностима које су окончане, дајући препоруку како да се у наредном периоду та активност унаприједи. Коначна одлука није на интерној ревизији, нити може бити, ревизија нема одговорност за

доношење одлука ни реализацију препорука, већ само за давање мишљења, препорука и савјета.

Да би утврдили узроке проблема, односно дали одговор на питање зашто руководиоци буџетских институција не укључују интерне ревизоре у процесе стратешког планирања, поред истраживања која се односе на схватање значаја и улоге интерне ревизије од стране руководиоца организације, истраживали смо и да ли су интерни ревизори довољно компетентни и да ли имају одређена подручја усавршавања која ће им омогућити стицање нових знања и вјештина којима могу допринијети процесима стратешког управљања.

Од укупно анкетираних, 89% испитаника је одговорило да су рачуноводство и финансије подручја усавршавања која имају у току године, само 11% испитаника је имало усавршавања из области информационих технологија, а 21% из области организације пословања и управљања организацијом, док усавршавања из области међуљудских односа не постоје, што је приказано сљедећим дијаграмом:



Графикон 9: Подручја усавршавања интерних ревизора

Да би својим радом утицали на квалитет пословања путем унапређења постојеће праксе, али и стварања нове вриједности, интерни ревизори морају континуирано усавршавати и своја знања и вјештине, што у пракси није тако, на шта указују резултати истраживања. Усавршавање знања само из области рачуноводства и финансија није довољно да би интерни ревизори могли одговорити и другим

задацима који се пред њих постављају. Размјена искустава и знања са интерним ревизорима земаља у окружењу, као и у свакој другој области, би помогло да интерни ревизори максимално допринесу побољшању пословања у својој организацији. Резултати истраживања указују да 95% испитаника сматра да би присуство интерних ревизора на међународним семинарима и обукама, те посјете одјелењима интерне ревизије у јавном сектору развијених земаља унаприједило њихова знања и вјештине, а тиме и пословање организације у којој раде.

Према подацима Консолидованог годишњег извјештаја о успостављању и развоју интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске који се односи на 2017. годину (МФ РС 2017, стр.122-123), само 3 интерна ревизора су имала прилику да учествују на међународним семинарима из области интерне ревизије у јавном сектору, при чему је један интерни ревизор био присутан на 5 међународних семинара, један на 2 и један на једном међународном семинару. То указује на чињеницу да у буџетским институцијама није посвећено довољно пажње јачању капацитета интерне ревизије путем обука и размјене искустава и добрих пракси земаља у окружењу. Према подацима из извјештаја ЦЈХ у току 2017. године организоване су 4 обуке за интерне ревизоре и запослене на пословима финансијског управљања и контроле у јавном сектору Републике Српске. Највећи број приједлога који се односе на развој функције интерне ревизије које су интерни ревизори у својим извјештајима достављали ЦЈХ односио се на потребу провођења већег броја обука интерних ревизора за рад у јавном сектору. Програме обука би требало специјализовати за интерне ревизоре у јавном сектору, с обзиром на специфичности пословања институција јавног сектора.

Законом је дефинисано доношење одређених аката који се односе на професионални развој, обуке и критеријуме запошљавања интерних ревизора, а што је у надлежности ЦЈХ. У току 2018. године МФ РС је донијело Правилник о условима за стицање звања овлаштени интерни ревизор у јавном сектору који ближе дефинише политику професионалног развоја и позицију интерних ревизора, што ће имати за посљедицу организованији и плански развој функције интерне ревизије у јавном сектору.

4.4.2. Анализа улоге и значаја интерне ревизије у откривању и спречавању превара у буџетским институцијама јавног сектора

У оквируведеног истраживања покушало се доћи до одговора на питање каква је улога и значај интерне ревизије у погледу откривања и спречавања превара у буџетским институцијама јавног сектора. Свједоци смо свакодневних оптужби које су присутне у јавности о постојању корупције и превара када је ријеч о трошењу јавног новца. Под финансијским преварама у јавном сектору подразумијевамо лажно финансијско извјештавање, корупцију, те противправно присвајање средстава. Према МСППИР, уколико уочи неправилности у раду, интерни ревизор је обавезан да информише руководиоца субјекта о утврђеним неправилностима и елементима који указују на кривично дјело. У том случају интерни ревизор треба да прекине поступак ревизије и у писменој форми информише руководиоца субјекта. Непоштовање законских и других прописа указује на чињење дјела која представљају противправно присвајање материјалних и нематеријалних користи односно представљају корупцију. Чињеница да интерна ревизија може уочити неправилности и извјештавати о томе је довољан разлог да схватимо важност интерне ревизије и значај који она има за организацију и друштво у цјелини.

Анализом добијених резултата путем овог истраживања утврђено је да је 69% испитаника одговорило да је у току 2017. године дато до 5 препорука које се односе на непоштовање законских прописа у организацији, 25% испитаника је одговорило да је у току 2017. године дато од 6 до 10 препорука, а 6% испитаника је одговорило да је дато више од 10 препорука.

Резултати истраживања показују да је интерна ревизија у буџетским институцијама јавног сектора дала значајан допринос спречавању неправилности узимајући у обзир број датих препорука које се односе на непоштовање законских прописа.

Истраживањем се дошло до резултата да је од укупног броја испитаника 93% одговорило да је у току 2017. године дато до 5 препорука у извјештајима интерне ревизије, а које указују на истинитост и објективност исказа у финансијским извјештајима, 7% испитаника је одговорило да је дато од 6 до 10 препорука.

Анализом добијених резултата можемо закључити да интерна ревизија има веома значајну улогу у откривању превара у буџетским институцијама јавног сектора с обзиром да су погрешна приказивања или прикривање података и информација у финансијским извјештајима најчешће сигнал за одређену превару у институцији јавног сектора. Имајући у виду чињеницу да интерна ревизија нема алате и механизме кажњавања или санкционисања за утврђене неправилности, да ли ће руководиоци уважити дате препоруке интерне ревизије или не, зависи од њих самих.

Надаље, истраживањем се дошло до резултата да је 63% испитаника одговорило да су извјештаји интерне ревизије били предмет разматрања од стране управе, али нису донесени закључци, 21% испитаника је одговорило да извјештаји интерне ревизије нису били предмет разматрања и 16% испитаника је одговорило да су извјештаји интерне ревизије били предмет разматрања и донесени су одређени закључци.



Графикон 10: Разматрање извјештаја интерне ревизије од стране управе

Резултати показују да је највише извјештаја интерне ревизије разматрано од стране управе, али нису донесени закључци, што утиче на смањен допринос интерне ревизије побољшању пословања. Уколико управа не користи резултате рада интерне ревизије, ти резултати постају сами себи сврха и циљ. Удружење економиста Републике Српске - SWOT је организовало радионицу с циљем јачања улоге интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске при чему је у часопису

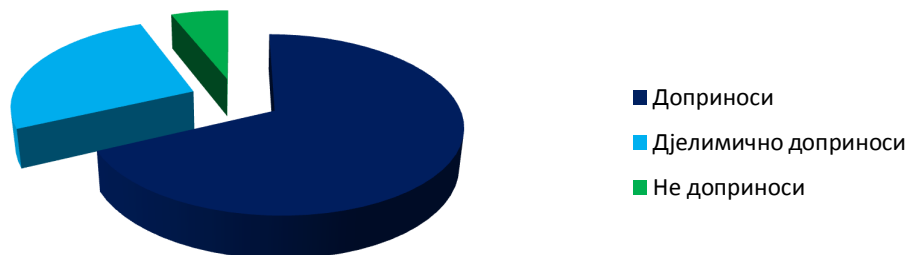
Newsletter (2014, стр. 27) констатовано да се јављају проблеми када је ријеч о функционисању интерне ревизије као што су изостанак подршке интерним ревизорима кроз институције система као и подршке руководства њихових матичних организација, непостојање промоције и објављивања домаће позитивне праксе када је ријеч о доприносима интерне ревизије као и непостојање добре комуникације и сарадње између управе и интерних ревизора, што утиче на лошије резултате рада интерне ревизије.

4.4.3. Анализа доприноса интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања

Управљање ризицима представља управљање процесом идентификовања околности које могу негативно утицати на ефикасност пословања и предузимање мјера које могу утицати на смањење или елиминисање тих околности. Руководилац буџетске институције дефинише организационе циљеве и задатке, врши процјену ризика и дефинише управљање ризицима. Веома је важно да постоји неко унутар организације ко прати и надгледа те процесе и може да сугерише уколико уочи неке пропусте и недостатке. Систем финансијског управљања и контроле треба да буде постављен тако да обезбиједи да се у организацији све обавља на јаван, законит, економичан и ефикасан начин. Такав систем треба да успостави одговорно лице буџетске институције. Управо ту долази до изражаја значај интерне ревизије и могућност интерних ревизора да својом савјетодавном улогом помогну у тим сложеним процесима.

Један дио анкетног упитника се односи на истраживање улоге и доприноса интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања. Резултати истраживања показују да је 68% испитаника одговорило да се потпуно слажу са тврдњом да интерна ревизија помаже руководиоцима буџетске институције у процесима идентификовања, процјене и управљања ризицима, 26% испитаника се дјелимично слаже и 6% испитаника се не слаже са том тврдњом.

**Мишљење интерних ревизора о
доприносу интерне ревизије побољшању
процеса идентификвања, процјене и
управљања ризицима**

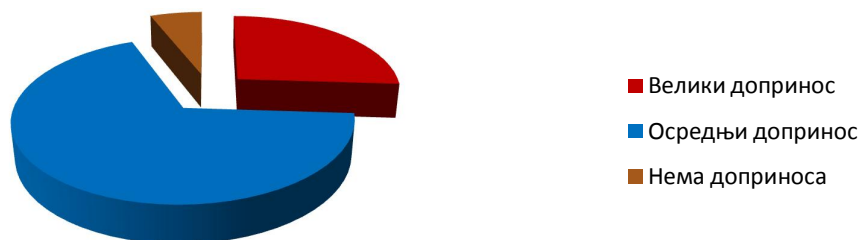


Графикон 11: Допринос интерне ревизије побољшању процеса идентификовања, процјене и управљања ризицима

То значи да су резултати истраживања показали да интерна ревизија помаже руководиоцима организације у процесима идентификовања, процјене и управљања ризицима, што представља и један од задатака интерне ревизије, чиме оправдава своје постојање.

У оквиру оцјене доприноса интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања циљ је био утврдити како испитаници оцјењују допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања организације. Резултати истраживања показују да је 26% испитаника одговорило да сматра да интерна ревизија може дати велики допринос повећању ефикасности и ефективности пословања организације, 68% испитаника је одговорило да је осредњи допринос и 6% испитаника сматра да интерне ревизија не доприноси повећању ефикасности и ефективности пословања у њиховој организацији.

Мишљење испитаника о доприносу интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања у њиховој организацији



Графикон 12: Мишљење испитаника о доприносу интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања у њиховој организацији

Резултати истраживања показују да анкетирани испитаници сматрају да интерна ревизија даје допринос повећању ефикасности и ефективности пословања, али поставља се питање какав је стварни допринос интерне ревизије у Републици Српској. На скали од 1 до 5, при чему 1 означава веома мали допринос, а 5 изузетно велики допринос, највише испитаника је оцијенило допринос интерне ревизије са 3 (42%), што одговара мишљењу испитаника да интерна ревизија пружа осредњи допринос повећању ефикасности и ефективности пословања у организацији у којој су запослени.

Оцјена доприноса интерне ревизије на скали од 1 до 5



Графикон 13: Мишљење испитаника о доприносу интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања организације у Републици Српској

Слични закључци се могу извести из Консолидованог извјештаја ЦЈХРС за 2017. годину, у коме је наведено да су интерни ревизори у јавном сектору дали 1177 препорука и да је укупан број provedених препорука 622, односно 53%. То значи да интерна ревизија даје допринос побољшању пословања ентитета јавног сектора, али постоје и одређени проблеми на шта указује број непроведених препорука. Ако претпоставимо ситуацију у којој се не би ријешило 622 одређених пропуста, неправилности или уколико би се пропустило унаприједити 622 ситуације у пословању у буџетским институцијама, можемо замислити какве то посљедице оставља на ефикасност и ефективност пословања. Та чињеница несумњиво указује на значајан допринос који интерна ревизија пружа пословању институција јавног сектора.

Поставља се питање који су то проблеми у функционисању интерне ревизије који умањују значај и допринос повећању ефикасности и ефективности пословања организације. Да би анализирали узроке проблема истраживали смо резултате интерне ревизије и искориштеност тих резултата од стране управе. Резултати истраживања показују да је интерна ревизија дала допринос посебно када је ријеч о усклађености пословања са законима и другим прописима будући да су резултати истраживања показали да су највише рађене ревизије усклађености. Ови подаци показују да се резултати рада интерне ревизије свode на један сегмент пословања углавном усклађеност са прописима, док су друге функције које се очекују од интерне ревизије занемарене.

Овим истраживањем се покушало доћи и до одговора на који начин реагује управа на препоруке дате у извјештају интерне ревизије. 21% испитаника је одговорило да управа не предузиме мјере, 5% испитаника сматра да управа не разумије препоруке интерног ревизора, 63% испитаника је одговорило да управа предузима мјере којима рјешава проблем и 11% испитаника је одговорило да управа предузима мјере којима не рјешава проблем. То значи да постоји развијена свијест о значају и улози интерне ревизије, али још увијек није на највишем нивоу. Сви испитаници су се сложили са тврдњом да интерна ревизија доприноси бољем угледу и мишљењу других о организацији у којој раде. С обзиром да интерни ревизори највећим

дијелом немају учешће у доношењу стратешких одлука организације, и веома мало учешће у процесу идентификације, процјене и управљања ризицима пословања, функција интерне ревизије се највећим дијелом своди на сагледавање прошлих догађаја, а не на побољшање будућег пословања буџетских институција, што се у новије вријеме очекује од интерне ревизије.

4.4.4. Анализа сарадње интерне ревизије са другим учесницима у пословању ентитета јавног сектора

С обзиром да буџетске институције јавног сектора располажу огромном количином новца којег троше у циљу задовољења јавних потреба, неопходно је да се изврши провјера начина управљања финансијским средствима и овлашћењима и провјера истинитости и објективности припремљених финансијских извјештаја. Као одговор на потребу јавности да располаже са информацијама о томе да ли јавни сектор послује на начин да задовољи опште интересе свих, развила се функција ревизије, интерне и екстерне, која се може посматрати и као средство које подстиче одговорно понашање запослених у јавном сектору. Екстерна ревизија врши провјеру пословања буџетских институција и извјештава јавност о налазима ревизије. Интерна ревизија нема мандат да извјештава јавност о налазима ревизије, али имајући у виду да екстерни ревизори треба да имају приступ релевантним извјештајима интерног ревизора и требају бити упознати са свим значајним питањима које је уочио интерни ревизор, и резултати рада интерне ревизије на неки начин постају доступни јавности.

Сарадња екстерних и интерних ревизора подразумијева размјену информација и комуникацију у почетној фази процеса ревизије у току процјене ризика, ослањање екстерних ревизора на оцјене интерних контрола од стране интерних ревизора, размјену погледа на методологију и оквир ревизије у циљу бољег разумијевања приступа ревизији, редовне састанке и комуникацију у циљу дискусије о релевантним питањима.

Резултати истраживања показују да је присутна сарадња интерних и екстерних ревизора у буџетским институцијама у Републици Српској. На анкетно питање како бисте оцијенили постојећу сарадњу интерне ревизије са ГСРЈС највише испитаника

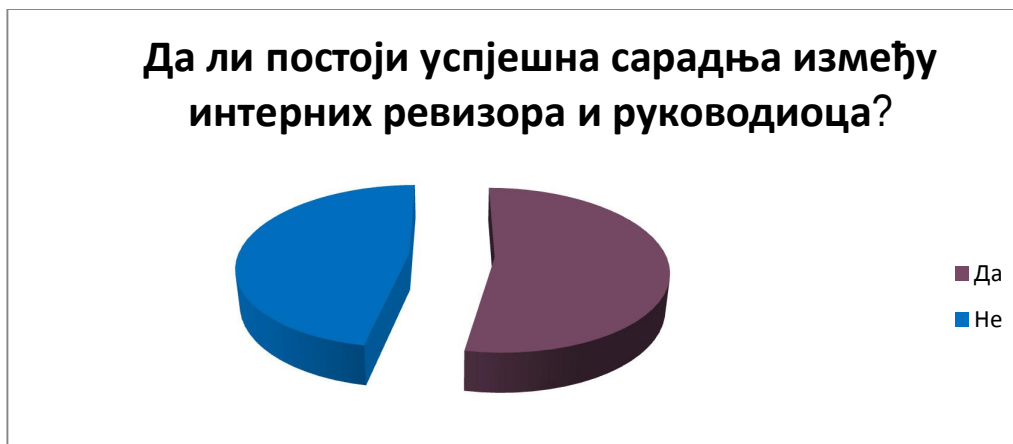
је одговорило да је сарадња добра 53%, сарадња је веома добра одговорило је 37% испитаника и 10% испитаника је одговорило да сарадња није добра.



Графикон 14: Сарадња интерне и екстерне ревизије

Резултати истраживања показују да постоји сарадња између интерних и екстерних ревизора, али и да није на највишем нивоу.

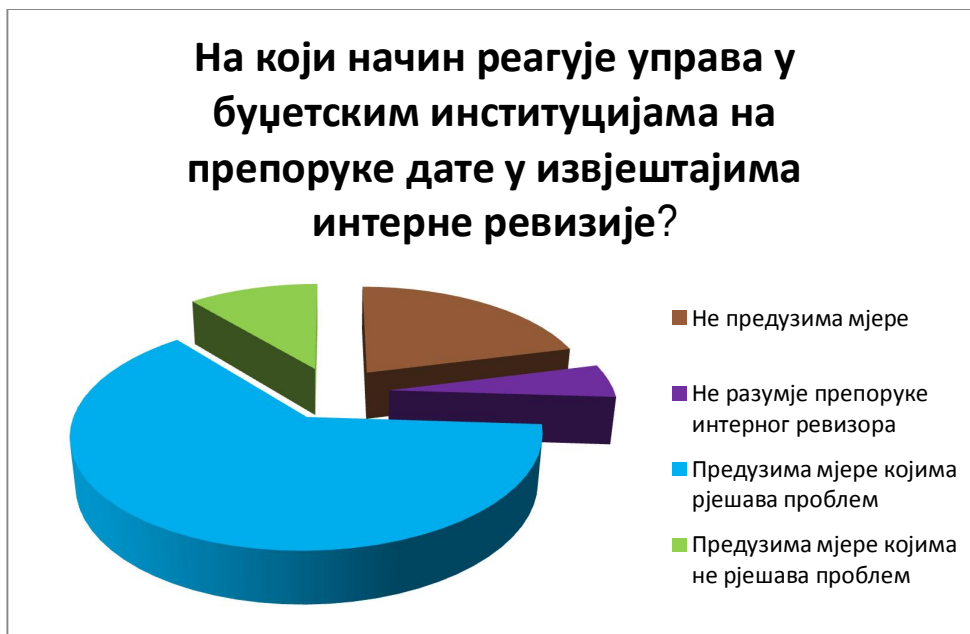
Да бисмо добили одговор на питање каква је сарадња интерних ревизора са руководиоцима буџетских институција, једно од анкетних питања је било да ли сматрате да постоји успјешна сарадња и повјерење између руководиоца и интерних ревизора у организацији. Од укупно анкетираних 19 интерних ревизора, 53% је одговорило да постоји успјешна сарадња и повјерење између њих и њихових руководиоца, док је 47% испитаника одговорило да није успјешна сарадња и не постоји повјерење између њих. Ако се изврши анализа одговора испитаника на питања организационе и функционалне независности интерних ревизора у раду може се успоставити корелација тих одговора са одговорима интерних ревизора о постојању добре сарадње између интерних ревизора и руководиоца организације. С обзиром да нису у потпуности испоштовани принципи организационе и функционелне независности, а које у највећој мјери треба обезбиједити управа организације, то доводи до закључка да и сарадња између интерних ревизора и управе није на задовољавајућем нивоу.



*Графикон 15: Сарадња интерних и екстерних ревизора са руководством
ентитета јавног сектора*

Надаље, резултати истраживања показју да је 79% испитаника одговорило да се менаџмент не уплиће у ревизорске процедуре, сви испитаници су одговорили да интерни ревизори имају слободан приступ свим запосленим, евиденцијама и документацији релевантној за ревизију, 42% испитаника је одговорило да је сарадња са управом у току ревизорских процеса активна, 47% испитаника је одговорило да управа не врши притисак на интерне ревизоре да модификују или искључе одређене чињенице из извјештаја.

Да бисмо дошли до одговора на питање који су то проблеми који нарушавају добру сарадњу интерне ревизије са управом једно од анкетних питања је било на који начин реагује управа на препоруке дате у извјештају интерне ревизије. На ово анкетно питање је 21% испитаника одговорило да управа не предузима мјере, 5% испитаника је одговорило да не разумије препоруке интерног ревизора, 63% испитаника сматра да управа предузима мјере којима рјешава проблем и 11% испитаника сматра да управа не предузима мјере којима рјешава проблем. Резултати показују да управа у јавном сектору различито реагује на препоруке дате у извјештају интерне ревизије.



Графикон 16: Реакција управе на препоруке интерне ревизије

Анализом добијених резултата истраживања дошли смо до закључка да је једна од слабих тачака функције интерне ревизије недовољна комуникација са менаџментом и перцепција менаџмента да интерна ревизија не даје велики допринос побољшању пословања организације. Према извјештају ревизије учинка коју је провела ГСРЈС разумијевање мјеста и улоге интерне ревизије од стране руководства институција јавног сектора није на потребном нивоу и постоје различита мишљења о значају и улози интерне ревизије. У извјештају је наведено да постоје различита схватања мјеста и улоге интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске:

- Схватање интерне ревизије као механизма побољшања перформанси пословања;
- Схватање интерне ревизије као функције наметнуте Законом;
- Схватање интерне ревизије као подршке остваривању улоге ГСРЈС.

Слични закључци се могу извести и из резултатаведеног истраживања који показују да руководиоци јавног сектора имају различита очекивања од интерне ревизије. Резултати истраживања показују да је на питање која су очекивања од интерног ревизора у организацији 26% испитаника одговорило да су очекивања управе да интерни ревизор помогне у рјешавању оперативних питања, 63%

испитаника је одговорило да управа очекује да интерни ревизор понуди рјешење за уочене проблеме приликом вршења ревизије, 16% испитаника је одговорило да управа очекује да интерни ревизор буде одговоран за провођење интерне контроле и 32% испитаника је одговорило да управа очекује да интерни ревизори допринесу бољем угледу и мишљењу других о организацији у којој раде.



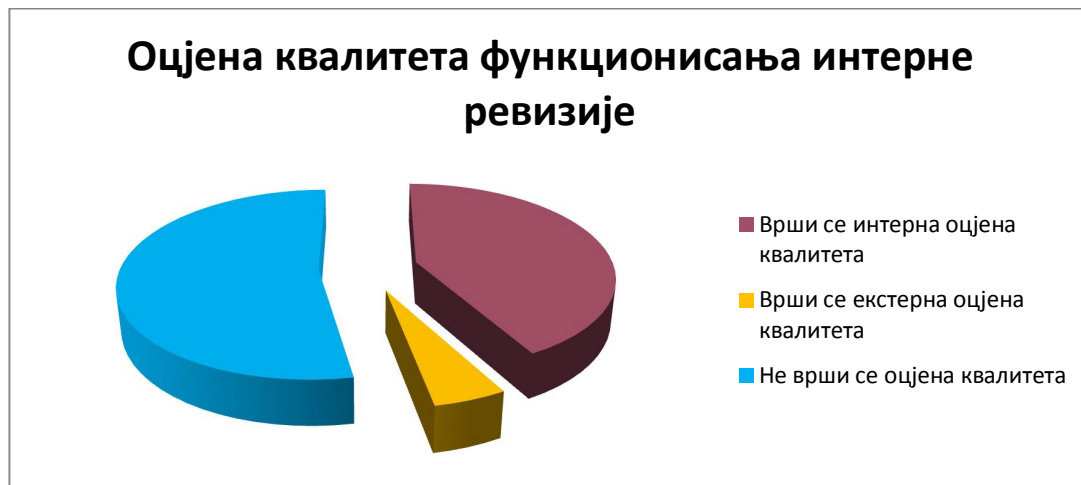
Графикон 17: Очекивања управе од интерне ревизије

Највише испитаника је одговорило да се од интерне ревизије очекује да понуди рјешење за уочене проблеме. Интерни ревизор може дати препоруку, а не конкретно рјешење у смислу да се намеће начин реализације дате препоруке, јер је то одлука руководства, посебно ако препорука није везана за неусклађеност са прописима, већ се односи на повећање ефикасности рада и ефективности употребе буџетских средстава. Управа треба да изврши анализу и да донесе одлуку о конкретном рјешењу које ће уз разумно ангажовање ресурса дати највеће ефекте.

Једно од анкетних питања је било да ли се извјештаји интерне ревизије разматрају од стране управе и да ли управа доноси одређене закључке. 63% испитаника је одговорило да управа разматра извјештаје интерне ревизије, али не доноси закључке, 21% испитаника је одговорило да управа не разматра извјештаје и 16% испитаника је одговорило да управа разматра извјештаје и доноси закључке. Највише испитаника је одговорило да управа разматра извјештаје али не доноси закључке, што указује на то да разматрањем извјештаја без доношења одређених

закључака којима ће наложити рјешавање уочених проблема, управа само задовољава форму али не и суштину коришћења резултата рада интерне ревизије.

Коришћење резултата рада интерне ревизије од стране управе зависи и од квалитета функционисања интерне ревизије у организацији. Према резултатима истраживања 42% испитаника је одговорило да се унутар организације врши оцјена квалитета функционисања интерне ревизије, 5% испитаника је одговорило да се врши екстерна оцјена квалитета и већина испитаника 53% је одговорило да се не врши оцјена квалитета. Иако МСППИР дефинишу постојање програма осигурања квалитета функције интерне ревизије, ПА је израдио практични Приручник за осигурање квалитета и програм побољшања функције интерне ревизије, Законом је прописано функционисање Савјета за праћење функционисања система финансијског управљања и интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске, резултати истраживања показују да се екстерна оцјена квалитета углавном не врши. Слични закључци се могу пронаћи и у извјештају ревизије учинка коју је провела ГСРЈС, гдје је наведено да је надзор над активностима интерне ревизије непотпун, формалан, административан, те да активности интерне ревизије нису контролисане у складу са МСППИР.



Графикон 18: Оцјена квалитета функције интерне ревизије

Узимајући у обзир да сви ови резултати истраживања показују да постоје одређени проблеми када је ријеч о сарадњи интерне ревизије са управом, истраживали смо и какав углед и репутацију има интерна ревизија у буџетским институцијама. На

анкетно питање да ли се слажете са тврдњом да интерна ревизија има добру репутацију у вашој организацији, 42% испитаника је одговорило да се потпуно слажу са наведеном тврдњом, 47% испитаника је одговорило да се дјелимично слажу и 11% испитаника је одговорило да се не слажу са наведеном тврдњом.



Графикон 19: Мишљење испитаника о угледу и репутацији интерне ревизије у организацији

4.4.5. Интерна ревизија у јавном сектору Републике Српске у поређењу са интерном ревизијом јавног сектора других земаља

ПА је глобална организација која представља интерне ревизоре и утиче на развој, промоцију и размјену најбољих пракси интерне ревизије широм свијета. У Европи дјелује Конфедерација Института интерних ревизора (ЕСПА)²⁷ и представља удружење европских Института интерне ревизије. Основана је с циљем да помогне развоју, промоцији и размјени најбољих пракси интерне ревизије у приватном и јавном сектору. Броји 34 европске земље чланице. Први пут изван Америке и Канаде Институт интерних ревизора је основан у Енглеској 1948. године.

²⁷The European Confederation of Institutes of Internal Auditing

У Републици Српској дјелује Удружење интерних ревизора од 2010. године и његови основни задаци и циљеви су:²⁸

- Развој струке интерне ревизије у Републици Српској;
- Успостављање и одржавање стандарда за професионалну праксу интерне ревизије и стандарда за оцјењивање квалитете организације интерне ревизије;
- Професионални развој и сертификавање интерних ревизора;
- Промовисање праксе интерне ревизије свим заинтересованим странама;
- Повезивање удружења интерних ревизора у земљи и шире у циљу размјене знања и искуства о интерној ревизији.

У циљу утврђивања доприноса интерне ревизије побољшању пословања потребно је упоредити добијене резултата овог истраживања са резултатима сличних истраживања код нас и у земљама у окружењу. Новаковић, Јовићевић и Симин (2018. стр. 82) су се бавили истраживањем доприноса интерне ревизије пословном управљању у Србији и дошли до закључка да интерна ревизија доприноси побољшању пословног управљања, али да степен развоја интерне ревизије није у потпуности усклађен са савременим поимањем њене улоге у пословању и да степен развоја интерне ревизије не кореспондира са достигнутим степеном развоја те професије у земљама развијене тржишне привреде. Тушек и Север (2007. стр. 293) су се бавили емпиријским истраживањем улоге интерне ревизије у повећању квалитета пословања предузећа у Републици Хрватској и дошли су до закључка да је неспоран допринос интерне ревизије повећању квалитета пословања, али степен развоја интерне ревизије у Хрватској није на нивоу развијености те професије у земљама развијене тржишне привреде. Према резултатима истраживања које је провео Ђузелић (2016. стр. 184) у ФБИХ, наведено је да интерна ревизија у јавном сектору ФБиХ није на задовољавајућем нивоу, али да квалитетно успостављена функција интерне ревизије може представљати важан инструмент праћења успјешности пословања организације. Резултати ревизије учинка коју је провела ВРИ Црне Горе, а која се односи на ефикасност интерне ревизије у јавном сектору показују да руководиоци јавног сектора Црне Горе још увијек у довољној мјери не

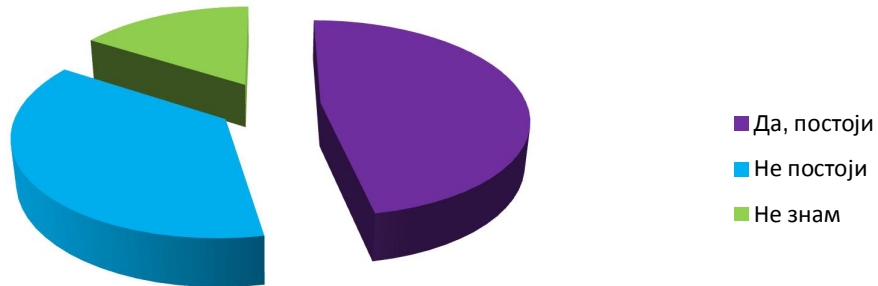
²⁸ Статут Удружења интерних ревизора Републике Српске

препознају значај интерне ревизије и треба да у складу са одговорностима, предузимају активности у дијелу успостављања, јачања и развоја интерне ревизије.

Поредећи резултате истраживања доприноса интерне ревизије у земљама у окружењу, уочава се да постоје проблеми у функционисању улоге и доприноса интерне ревизије побољшању пословања и у тим земљама, слично као и код нас. ГСРЈС је извршила ревизију учинка која се односи на функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске, при чему је донесен закључак да нису у потпуности испуњени услови за развој и функционисање интерне ревизије и да не дјелује системски и организовано због чега постоје ограничења у погледу испуњавања мисије и улоге интерне ревизије. Према извјештају ревизије учинка интерна ревизија у јавном сектору Републике Српске функционише у условима непотпуног правног оквира и неусклађености подзаконских аката са правном и професионалном регулативом. Узимајући у обзир чињеницу да је ријеч о професији која на глобалном нивоу све више промовише своју савјетодавну улогу и да интерна ревизија и у развијеним земљама још увијек није у потпуности прихваћена као таква, промовисање њене улоге и подизање свијести о доприносу који интерна ревизија може да пружи треба да буде улога будућих истраживача ове проблематике. Овај рад треба послужити као подстицај за даљње истраживање доприноса интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања институција јавног сектора.

У циљу добијања тренутне слике о нивоу развијености интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске, постављено је анкетно питање шта мисле интерни ревизори о нивоу развијености њихове професије у јавном сектору Републике Српске и резултати истраживања показују да су сви испитаници одговорили да је интерна ревизија у јавном сектору Републике Српске на nižем нивоу развијености у односу на функционисање интерне ревизије јавног сектора земаља у окружењу. Надаље, ако извршимо анализу добијених података путем овог истраживања, уочићемо да постоји једнак број испитаника када је ријеч о постојању или непостојању воље и знања за успостављање и даљи развој функције интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске. 47% испитаника сматра да постоји воља и знање за даљи развој и унапређење функције интерне ревизије, 37% испитаника се не слаже са том тврдњом и 16% испитаника не зна да ли постоји стварна воља и знање.

**Постоји ли знање и воља за успостављање
и даљи развој функције интерне ревизије
у институцијама јавног сектора у
Републици Српској?**



Графикон 20: Мишљење испитаника о постојању знања и воље за даљи развој функције интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске

5. ДИСКУСИЈА

5.1. Тестирање хипотеза

Проблем истраживања је гласио: Да ли је интерна ревизија допринијела повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора Републике Српске и да ли је била довољна искориштеност резултата њеног рада. Кроз ово су се прожимала питања о улози и значају интерне ревизије у процесу стратешког управљања у институцијама јавног сектора, улози и значају интерне ревизије у откривању и спречавању превара, доприносу интерне ревизије побољшању ефикасности управљања ризицима, контролама и процесима управљања, систему интерне контроле, степену развоја функције интерне ревизије у Републици Српској, степену сарадње са другим учесницима у пословању институције.

Предмет истраживања су били улога и значај интерне ревизије у субјектима јавног сектора Републике Српске у којима се успостављање функције интерне ревизије врши у складу са Законом. Емпиријско истраживање доприноса интерне ревизије

повећању ефикасности и ефективности ентитета је проведено на репрезентативном узорку буџетских институција јавног сектора у Републици Српској, а кога чине Министарства у Влади Републике Српске, Народна скупштина Републике Српске, јединице локалне самоуправе, управне организације и агенције у саставу Владе Републике Српске.

Циљ истраживања је био да покажемо на који начин је успостављена функција интерне ревизије у тим институцијама јавног сектора и да докажемо да ли тако организована помаже управи да побољша и унаприједи пословање организације. Било је неопходно утврдити да ли постојећа организација и функција интерне ревизије доприноси повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора у Републици Српској.

На основу дефинисаног проблема, предмета и циљева истраживања, постављена је главна и помоћне хипотезе.

5.1.1. Тестирање помоћних хипотеза

Циљ овог истраживања усмјерен је на доказивање важности и значаја интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора и њеног доприноса повећању ефикасности и ефективности њиховог пословања. Према постављеним теоријским оквирима истраживања и прихваћеним резултатима истраживања других аутора, ово истраживање је започето полазећи од претпоставке да интерна ревизија у Републици Српској може дати допринос побољшању пословања буџетских институција. У циљу анализе резултата овог истраживања извршена је анализа теоријских поставки и ставова и мишљења других аутора.

Да би била доказана главна хипотеза истраживања која гласи да интерна ревизија јавног сектора у Републици Српској може дати значајан допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција у Републици Српској, полазимо од доказивања помоћних хипотеза.

ПХ1: Успостављање институционално и организационо независне функције интерне ревизије без икаквих ограничења и рестрикција на просуђивање интерних

ревизора, те јачање капацитета интерне ревизије обезбиједиће њену пуну функционалност са аспекта повећања ефикасности и ефективности пословања буџетских институција.

Овом хипотезом полазимо од претпоставке да је у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске успостављена институционално и организационо независна функција интерне ревизије, која дјелује без било каквих утицаја и ограничења која утичу на њихово просуђивање. У циљу утврђивања нивоа независности интерне ревизије и њених капацитета ово истраживање је усмјерено на испитивање облика организованости у буџетским институцијама јавног сектора, како на локалном тако и регионалном нивоу. За потребе овог истраживања кориштени су и званични подаци ЦЈХ, према којима је интерна ревизија успостављена у 41 субјекту на начин да је успостављена јединица за интерну ревизију или је запослен 1 интерни ревизор. Од укупно 16 министарстава у Влади Републике Српске, 9 Министарстава или 56% има успостављену интерну ревизију. Од укупно 64 локалне заједнице, 11 локалних заједница или 17% је успоставило интерну ревизију. У периоду од увођења функције интерне ревизије у институције јавног сектора, тј. од 2011. године до данас број републичких институција које су успоставиле функцију интерне ревизије је 7 пута већи, док код локалних заједница није примijeћен значајнији раст. Приликом успостављања функције интерне ревизије основни разлог њеног успостављања у наведеним институцијама јесте испуњење законских критеријума а то су висина оперативног буџета и број запослених. Иако је законски остављена могућност институцијама да иако не испуњавају законске критеријуме, могу да успоставе функцију интерне ревизије уколико уоче да постоји висок ниво ризика који може утицати на њихово пословање, нема институција које су сматрале да треба успоставити функцију интерне ревизије. То значи да законска обавеза углавном утиче на одлуку о оснивању интерне ревизије и да је у институцијама јавног сектора потребно развијати свијест о доприносу који ова функција може да пружи. У институцијама које немају обавезу успостављања посебне организационе јединице за интерну ревизију, интерну ревизију треба да врши Централна јединица за интерну ревизију организована у саставу Министарства финансија. Сама чињеница да интерна ревизија у тим организацијама није организована унутар њих самих, нарушава

основне предуслове које је потребно обезбиједити да би интерна ревизија могла дати допринос побољшању пословања.

Да би извршили анализу степена независности интерних ревизора у свом раду, анкетирали смо интерне ревизоре у буџетским институцијама које имају успостављену функцију интерне ревизије. Након завршеног анкетирања дошли смо до резултата да 58% испитаника сматра да постоји потпуна независност, 42% испитаника се изјаснило да руководиоци утичу на њихов рад. Резултати истраживања показују да анкетирани испитаници, који су потпуно независни у свом раду, сматрају да тако организована интерна ревизија, организационо и функционално независна може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања, али поставља се питање какав је стварни допринос интерне ревизије у Републици Српској. На скали од 1 до 5, при чему 1 означава веома мали допринос, а 5 изузетно велики допринос, највише испитаника је оцијенило допринос интерне ревизије са 3 (42%), оцјеном 4 је оцијенило 37% испитаника, оцјеном 5 оцијенило је 11% испитаника и са 1 и 2 оцијенило је по 5% испитаника. Резултати истраживања показују да постоји потреба за додатним јачањем капацитета интерне ревизије те да би и посјете међународним обукама умногоме помогле усавршавању и допуни постојећих знања и вјештина интерних ревизора имајући у виду да је 95% испитаника одговорило да би присуство интерних ревизора на међународним семинарима и обукама, те посјете одјељењима интерне ревизије у јавном сектору развијених земаља, унаприједило њихова знања и вјештине а тиме и пословање организације у којој раде, 5% испитаника сматра да присуство на међународним семинарима не би ојачало капацитете интерне ревизије.

Према томе, резултати које смо добили истраживањем потврђују постављену помоћну хипотезу према којој успостављање институционално и организационо независне функције интерне ревизије без икаквих ограничења и рестрикција на просуђивање интерних ревизора, те јачање капацитета интерне ревизије обезбиједиће њену пуну функционалност са аспекта повећања ефикасности и ефективности пословања буџетских институција.

ПХ2: Усмјереност функције интерне ревизије на побољшање будућег пословања буџетских институција, а не само на сагледавање прошлих догађаја, допринијеће повећању ефикасности и ефективности њиховог пословања.

Истраживачком хипотезом ПХ2 полазимо од претпоставке да ће интерна ревизија која је усмјерена на побољшање будућег пословања буџетских институција, а не само на прошле догађаје, допринијети повећању ефикасности и ефективности пословања. Резултати истраживања показују да су сви испитаници одговорили да се у организацијама којима они припадају највише обавља ревизија усклађености и ревизија система. То значи да интерна ревизија у организацијама јавног сектора још увијек има првобитно замишљену улогу ревизије, која подразумијева провјеру усклађености пословања са законским и другим прописима и провјеру рачуноводствених процеса, што је далеко од савјетодавне улоге интерне ревизије у процесима пословног одлучивања, коју има интерна ревизија у развијеним земљама. У анкетираним организацијама није рађена ниједна ИТ ревизија, док је ревизија учинка и финансијска ревизија рађена у 6 организација, ревизија система је рађена у 10 анкетираних организација и ревизија усклађености је рађена у свим организацијама. То указује на усмјереност интерне ревизије само на прошле догађаје и на чињеницу да интерна ревизија још увијек није прихваћена као функција која има савјетодавну улогу унутар организације. Од 19 укупно анкетираних 68% испитаника је одговорило да интерни ревизори немају учешће у доношењу стратешких одлука од стране руководиоца у организацији, и мало учешће у процесу идентификације, процјене и управљања ризицима пословања. То нас доводи до закључка да се функција интерне ревизије највећим дијелом своди на сагледавање прошлих догађаја, а не на побољшање будућег пословања буџетских институција, што се очекује од интерне ревизије. Ако сагледамо резултате истраживања, према којима се 93 % испитаника из организација које су обезбиједиле функционалну и организациону независност интерне ревизије и који проводе све врсте интерних ревизија у организацији, изјаснило да је као резултат провођења препорука интерне ревизије дошло до унапређења пословања организације.

Према томе, резултати које смо добили истраживањем потврђују постављену другу помоћну хипотезу према којој усмјереност функције интерне ревизије на побољшање будућег пословања буџетских институција, а не само на сагледавање

*прошних догађаја, може допринијети повећању ефикасности и ефективности
њиховог пословања.*

*ПХЗ: Успостављањем односа добре сарадње и повјерења између руководиоца
буџетске организације и интерног ревизора, утицаће на повећање ефикасности и
ефективности буџетских институција.*

Резултати истраживања показују да је од укупно анкетираних 19 интерних ревизора 53% одговорило да постоји успјешна сарадња и повјерење између њих и њихових руководилаца, док је 47% одговорило да није успјешна сарадња и не постоји повјерење између њих. На успјешну сарадњу и повјерење између интерне ревизије и менаџмента указују и резултати истраживања према којима је 79% испитаника одговорило да се менаџмент не уплиће у ревизорске процедуре, 42% испитаника је одговорило да је сарадња са менаџментом у току ревизорских процеса активна, 47% испитаника је одговорило да менаџмент не врши притисак на интерне ревизоре да модификују или искључе одређене чињенице из извјештаја и сви испитаници су одговорили да интерни ревизори имају слободан приступ свим евиденцијама, запосленим и документацији релевантној за ревизију. Од укупно 10 анкетираних испитаника који сматрају да постоји успјешна сарадња и повјерење између њих и њихових руководилаца, сви испитаници су се изјаснили да су ревизорски извјештаји и препоруке интерне ревизије били разматрани од стране управе и донесени су одређени закључци. Као резултат тога, предузете су одређене мјере од стране управе, које су допринијеле побољшању пословања.

Уколико постоји добра комуникација, сарадња и повјерење између интерних ревизора и управе, резултати рада интерне ревизије су бољи, што се огледа у броју датих и реализованих препорука, а тиме и допринос интерне ревизије побољшању пословања, чиме је поткријепљена трећа помоћна хипотеза.

ПХ4: Максимално кориштење резултата рада интерне ревизије од стране руководилаца буџетских институција повећаће ефикасност и ефективност њиховог пословања.

Овом хипотезом се претпоставља да управа потпуно разумије и прихвата улогу и значај интерне ревизије и да очекује од интерне ревизије да повећа ефикасност и ефективност пословања.

Истраживањем се дошло до резултата да је 63% испитаника одговорило да су извјештаји интерне ревизије били предмет разматрања од стране управе, 21% испитаника је одговорило да извјештаји интерне ревизије нису били предмет разматрања, али нису донесени закључци од стране управе и 16% испитаника је одговорило да су извјештаји интерне ревизије били предмет разматрања и донесени су одређени закључци. Према резултатима истраживања у буџетским институцијама јавног сектора влада мишљење да интерна ревизија може дати допринос али резултати истраживања показују да се не користе у довољној мјери резултати њеног рада.

Резултати истраживања показују да се резултати рада интерне ревизије свODE на један сегмент пословања углавном финансијско пословање, док су друге функције које се очекују од интерне ревизије занемарене. То указује на чињеницу да није довољна искориштеност могућности интерне ревизије. Овим истраживањем се дошло и до одговора на питање на који начин реагује управа на препоруке дате у извјештају интерне ревизије. 21% испитаника је одговорило да управа не предузиме мјере, 5% испитаника сматра да управа не разумије препоруке интерног ревизора, 63% испитаника је одговорило да управа предузима мјере којима рјешава проблем и 11% испитаника је одговорило да управа предузима мјере којима не рјешава проблем. Анализом добијених резултата долазимо до закључка да је у највећем броју случајева као резултат дјеловања интерне ревизије и ослањања њихових руководица на резултате њиховог рада, довело до рјешавања проблема у пословању буџетских институција.

Према томе, резултати до којих смо дошли путем овог истраживања потврђују постављену четврту помоћну хипотезу, према којој максимално кориштење резултата рада интерне ревизије од стране руководица буџетских институција повећава ефикасност и ефективност њиховог пословања.

5.1.2. Тестирање главне хипотезе

Главну хипотезу дефинишемо на основу дефинисаног проблема истраживања:

ГХ: Интерна ревизија јавног сектора у Републици Српској може дати значајан допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција у Републици Српској.

Полазећи од теоријских претпоставки доприноса интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања институција јавног сектора и на основу резултата емпиријске провјере путемведеног истраживања може се констатовати да буџетске институције у јавном сектору Републике Српске могу ефикасније и ефективније пословати захваљујући доприносу интерне ревизије. Ниво доприноса интерне ревизије ће зависити од поштовања основних принципа на којима се заснива рад интерне ревизије. Полазећи од одговора испитаника на питања из упитника повезаних са главном и помоћним хипотезама истраживања, анализа резултата показује да су се сви испитаници сложили са тврдњом да интерна ревизија јавног сектора у Републици Српској може допринијети бољем руковођењу и ефикаснијем трошењу јавних ресурса и тиме дати значајан допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција у Републици Српској. У циљу пружања одговора на истраживачко питање да ли интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања, резултати истраживања указују на то да је интерна ревизија дала значајан допринос путем великог броја препорука које сигурно могу допринијети да се у буџетским институцијама ради ефикасније и ефективније, док ће за тај допринос бити ускраћене институције које немају успостављену функцију интерне ревизије.

На основу резултата добијених путем овог истраживања, доноси се закључак да се прихвата главна истраживачка хипотеза, а то је да *интерна ревизија јавног сектора у Републици Српској може дати значајан допринос повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција*. У прилог овом закључку иде и чињеница да су прихваћене претпоставке дате у помоћним хипотезама.

Резултати истраживања показују да постоје и проблеми у функционисању интерне ревизије у буџетским институцијама Републике Српске, на које треба обратити пажњу и које треба покушати отклонити у наредном периоду, како би искористили функцију интерне ревизије и њен допринос који може да пружи побољшању пословања.

5.2. Приједлози рјешења, мјера и акција за практичну примјену

Полазећи од резултата истраживања добијених на бази постављеног проблема, предмета, хипотеза и циљева истраживања, долазимо до закључка да интерна ревизија може бити вриједан ресурс у институцијама јавног сектора и да би допринос овог рада могао да буде схватање чињеничног стања по питању функционисања интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора и подизање свијести и промовисање користи и значаја које институције могу имати од дјеловања интерне ревизије.

Сматрамо да би било од велике користи да се предузму одређене мјере у циљу јачања улоге и значаја интерне ревизије.

Проведено истраживање се односи само на буџетске институције јавног сектора, али не и на цијели јавни сектор који укључује фондове и јавна предузећа, те би свеобухватније истраживање, на ширем узорку, сигурно било од користи за промовисање улоге и значаја интерне ревизије и доприноса који јавни сектор може имати од њеног дјеловања.

Полазећи од резултата истраживања који указују на то да интерна ревизија може дати допринос побољшању пословања буџетских институција, потребно је да све буџетске институције, које нису успоставиле функцију интерне ревизије, размотре могућности увођења интерне ревизије у своју организацију, а не само у случајевима кад их закон обавезује на то.

Неопходно је да Удружење интерних ревизора које представља професију интерне ревизије у Републици Српској уложи додатне напоре на промовисању интерне ревизије и користи коју ова професија може да пружи јавном сектору, те да организује семинаре и радионице на које ће бити позвани руководиоци јавног сектора, како би им проширили знања о значају и улози интерне ревизије и користи коју од функционисања интерне ревизије могу имати у процесима управљања и одлучивања.

Руководиоци буџетских институција јавног сектора би требало да максимално користе резултате рада интерне ревизије, да разматрају њихове извјештаје и

препоруке које дају и посматрају интерну ревизију као вриједан савјетодавни ресурс који може пружити много организацији.

У циљу јачања и унапређења интерне ревизије и доприноса који она пружа, неопходно је континуирано образовање интерних ревизора и упознавање са добрим праксама и искуствима која имају интерни ревизори у свијету, који су већ прошли кроз почетне фазе развоја интерне ревизије у својим земљама. Знање, вјештине, креативност и иновативност треба да буду фокус будућег дјеловања интерне ревизије у Републици Српској.

У циљу ефикасног функционисања интерне ревизије, неопходно је да буџетске институције размотре могућности запошљавања већег броја интерних ревизора, имајући у виду да су резултати истраживања показали да је у 86% организација запослен само један ревизор.

Сарадња између руководиоца буџетских институција јавног сектора, интерних и екстерних ревизора треба да буде на највишем професионалном нивоу, при чему ће међусобно повјерење сигурно допринијети побољшању пословања, што је у интересу свих нас.

5.3. Прагматични допринос истраживања

Полазећи од дефинисаног циља истраживања који се односи на наглашавање улоге и значаја функције интерне ревизије у повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција јавног сектора Републике Српске, ово истраживање пружа прагматичан допринос у бољем схватању степена развоја и будућих праваца развоја интерне ревизије као професије.

У данашње вријеме, када се јавни сектор суочава са бројним изазовима, домаћим и међународним политичким утицајима, веома је тешко управљати на начин да се осигура да се јавни ресурси чувају и правилно користе у складу са законом и одговарајућим правилима и процедурама на економичан, ефикасан и ефективан начин. У моменту када буду политички изабрани за руководиоце буџетских институција, појединци сматрају да је једноставно управљати буџетским

средствима имајући у виду чињеницу да се не послује на комерцијалној основи, али тек након доласка на руководеће позиције схватају колико је тешко пословати на начин да јавни интереси буду задовољени, политички интереси испоштовани а процеси управљања у складу са законима. У таквим околностима интерна ревизија може да пружи много, имајући у виду савјетодавну улогу коју има. Стога прагматични допринос овог истраживања јесте схватање значаја функције интерне ревизије и доприноса који она може да пружи управи у процесима пословног одлучивања, оцјене и процјене ризика пословања и чувања и правилног кориштења јавних средстава.

Резултати истраживања су показали да је у институцијама у којима је успостављена функција интерне ревизије, интерна ревизија дала велики број препорука, које је управа разматрала, прихватила и реализовала, при чему је сигурно унапређено њихово пословање. Иако се допринос интерне ревизије у буџетским институцијама тешко може мјерити једноставном рачуницом користећи економске трошкове и користи, чињеница да је интерна ревизија указала само на један пропуст у поштовању закона и прописа на примјер и тиме допринијела повећању одговорности у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином, показује веома важну улогу и значај ове професије у повећању ефикасности и ефективности пословања буџетских институција.

Ово истраживање би требало да помогне да се боље схвати улога и значај функције интерне ревизије и да очекивања од интерне ревизије буду већа. Уколико очекивања буду већа, функција интерне ревизије ће морати да се прилагоди и одговори на начин да пружи вриједност која се од ње очекује.

6. ЗАКЉУЧАК

Интерна ревизија у јавном сектору у Републици Српској као професија јавља се веома касно у односу на развијене земље. Чињеница да је интерна ревизија у Републици Српској уведена у пословање јавног сектора 73 године након оснивања ПА у Америци, говори о степену развоја интерне ревизије као професије. Управо је то разлог због којег је проведено ово истраживање, којим се настојало указати на постојеће стање у дјеловању интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске и ниво развијености и схватања улоге и значаја интерне ревизије.

На основу резултатаведеног емпиријског истраживања у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске, може се закључити да интерна ревизија може дати допринос повећању ефикасности и ефективности пословања тих институција. Од укупно 19 анкетираних интерних ревизора запослених у институцијама у којима је успостављена функција интерне ревизије, 68% испитаника сматра да је јединица за интерну ревизију организационо одвојена од других јединица, а 58% сматра да су потпуно независни у свом раду, без било каквих утицаја на њихов рад. У тим институцијама су испуњени основни предуслови за функционисање интерне ревизије и као таква може да пружи значајан допринос ефикасности и ефективности пословања. Имајући у виду да су резултати истраживања показали да не постоји организациона и функционална независност интерне ревизије у свим анкетираним институцијама, неопходно је да се у тим институцијама успостави интерна ревизија чије ће дјеловање бити усклађено са законским прописима и само тако ће моћи пружити допринос организацији у којој дјелује. Уколико постоје било какви утицаји који угрожавају независност интерне ревизије, таква интерна ревизија ће представљати само званично покриће за неправилности у раду управе и неће пружити допринос пословању који се од ње очекује. Резултати истраживања показују да интерна ревизија у буџетским институцијама јавног сектора још увијек има првобитно замишљену улогу ревизије, која подразумева провјеру усклађености пословања са законским и другим прописима и провјеру рачуноводствених и система интерне

контроле, што је далеко од савјетодавне улоге интерне ревизије у процесима пословног одлучивања, коју има интерна ревизија у развијеним земљама. Надаље, скоро половина испитаника сматра да не постоји успјешна сарадња и повјерење између њих и њихових руководица, што би требало да буде кључ успјеха у дјеловању интерне ревизије. Резултати истраживања показују да се резултати рада интерне ревизије свode на један сегмент пословања углавном финансијско пословање, док су друге функције које се очекују од интерне ревизије занемарене. То указује на чињеницу да није довољна искориштеност могућности интерне ревизије. На основу наведеног, можемо доћи до закључка да степен развоја функције интерне ревизије у буџетским институцијама јавног сектора Републике Српске није у складу са теоретским схватањем њене улоге и достигнутим степеном развоја интерне ревизије као професије у развијеним земљама.

Да би интерна ревизија као професија наставила свој развој и више доприносила побољшању пословања буџетских институција, неопходно је промовисати проактивни приступ интерне ревизије окренут ка будућности, а не пасиван приступ ревидирања само прошлих догађаја. Да би се то постигло неопходно је да интерни ревизори имају потпуну функционалну и организациону независност, као и висок ниво знања и вјештина. На тај начин је могуће очекивати да ће интерна ревизија пружити већи допринос пословању буџетских институција.

На основу утврђених научних циљева и резултата овог истраживања желимо да нагласимо важност успостављања снажне функције интерне ревизије, која ће дати велики допринос стабилности система и јачању одговорности у буџетским институцијама јавног сектора.

7. ЛИТЕРАТУРА

КЊИГЕ

1. Coderre, D. (2011), *Интерна ревизација, Аутоматизацијом до ефикасности*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије.
2. Hayes, R. et al., (2002) *Принципи ревизије – Међународна перспектива, Превод*. Бања Лука: Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске.
3. Rosen, H. и Gayer, T. (2009), *Јавне финансије*. Београд: Економски факултет Београд.
4. Stiglitz, J. E, (2004), *Економија јавног сектора*. Београд: Економски факултет Београд.
5. Switzer, M. S. (2007), *Извјештаји интерне ревизије после Sarbanes-Oxly закона, Приручник за процес извјештавања*. Београд: Космос Београд.
6. Андић, М. et al. (1997). *Ревизија*. Суботица: Економски факултет у Суботици.
7. Андрић, М. и група аутора, (2007), *Ревизија јавног сектора*. Суботица: Економски факултет Универзитета у Суботици.
8. Божић, Р. и Кондић Н. (2012), *Ревизија финансијских извјештаја, Водич кроз практичну ревизију*. Бања Лука: Економски факултет Универзитета у Бањалуци, Финрар д.о.о. Бањалука.
9. Ђурасовић, В. (2007), *Интерна контрола и интерна ревизија*. Бања Лука: Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске.
10. Иванић, М. (1999). *Принципи економије*. Бања Лука: Економски факултет Универзитета у Бањој Луци.
11. Јакшић, Д. и Андрић, М. (2005). *Зашто је потребна ревизорска верификација финансијских извјештаја, Анали Економског факултета у Суботици*. Суботица: Економски факултет Универзитета у Суботици.
12. Крајчевић, Ф. et al. (1972). *Ревизија и контрола код конвенционалне и аутоматске обраде података*. Загреб: Информатор. Издавачка кућа, Загреб.
13. Крсмановић, Б. et al., (2004), *Ревизија - теорија и пракса*. Суботица: Економски факултет Универзитета у Суботици.

14. Messier, W. (1997). Ревизија. Приручник за ревизоре и студенте с рјешењима задатака. II допуњено издање. Загреб: Фабер и Згомбић Плус.
15. Милојевић, А. и Тркља, М. (2000). *Јавне финансије*. Источно Сарајево: Економски факултет Универзитета у Источном Сарајеву.
16. Милуновић, М. (2011). *Унапређење интерне ревизије у јавном сектору Републике Србије, Војно дјело*. Београд: Генералштаб војске Србије.
17. Недељковић, Љ. et al., (2011). *Развој интерне ревизије у јавном сектору Републике Србије*. Београд: Институт за економију и финансије, Ревизор.
18. Pickett Spencer, К.Н. (2007), *Извјештаји интерне ревизије послје Sarbanes-Oxly закона, Превод*. Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд.
19. Pickett Spencer, К.Н. (2007), *Основни приручник за интерну ревизију, Званични превод*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије.
20. Pickett Spencer, К.Н. (2008), *Интерни ревизор у пракси, Професионална пракса интерне ревизије, Званични превод*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије.
21. Петровић, З. (2010), *Међународни стандарди ревизије*. Београд: Универзитет Сингидунум.
22. Пољашевић, Ј. (2014). Финансијско извјештавање у јавном сектору. Бања Лука: Економски факултет Универзитета у Бањој Луци. Финрар доо.
23. Станишић, М. (2014), *Интерна контрола и ревизија*. Београд: Универзитет Сингидунум, Београд.
24. Тодоровић, З. и Тодоровић, И. (2015), *Методологија научног истраживања у економији*, Бања Лука: Економски факултет Универзитета у Бањој Луци.
25. Чалија, Х. (2006). *Врсте ревизије јавног сектора*. Београд: Ревизор, Институт за економију и финансије.

ПУБЛИКАЦИЈЕ, ЗАКОНСКИ И ПОДЗАКОНСКИ АКТИ

1. Бојић, М. (2013). Координација рада екстерне и интерне ревизије у јавном сектору, *Континуирана професионална едукација, Семинарски материјал*. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске.
2. Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске (Службени гласник Републике Српске, бр 17/08)

3. Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске (Службени гласник Републике Српске", бр 98/05, 20/14).
4. Закон о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске (Службени гласник Републике Српске", бр. 91/16).
5. IFAC (2002). *Међународни стандарди ревизије*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије.
6. IFAC (2012). *IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође*. Бања Лука: Савез рачуновођа и ревизора Србије, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Институт сертифициованих рачуновођа Црне Горе.
7. Одбор за Међународне стандарде ревизије и увјеравања. (2013). *Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих увјеравања и сродних услуга, Књига I*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Институт сертифициованих рачуновођа Црне Горе.
8. Одлука о преузимању оквира међународних стандарда врховних ревизионих институција – ISSAI оквира у Босни и Херцеговини, (Службени гласник Републике Српске број", бр. 55/11).
9. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. (2007), *Кодекс етике за професионалне рачуновође*. Бања Лука: Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске.

ИНТЕРНЕТ ИЗВОРИ:

26. Allegrini, M. et al. (2010). What is next for IA. *The IIA's Global Internal Audit Survey, CBOK Study*. [online]. Доступно на: <https://na.theiia.org/iia/PUBLIC%20Documents/2010-CBOK-Whats-Next-for-IA.pdf> (приступљено 05.09.2018.)
27. Allen, R. и Tomassi, D. (2001). Managing public expenditure A reference book for the transition countries. *OECD*. [online]. Доступно на: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf> (приступљено 18.11.2018.)
28. Arens, A. и Loebbecke, J. (1991). *Auditing, An Integrated Approach 7th Edition* Prentice Hall. [online]. Доступно на: https://books.google.ba/books?id=3P4bAQAAMAAJ&source=gbs_book_other_versions (приступљено 10.11.2018.)

29. European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI). (2016). Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework. [online]. Доступно на: https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/EN_SAI_PMF_2016.pdf (приступљено 27.10.2018.)
30. Miller, P. (2015). Internal Auditing Standards: Why they matter. Tone at the Top. The Institute of Internal Auditors. [online]. Доступно на: <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/TaT-July-Aug-2015.pdf> (приступљено 10.01.2019.)
31. Miller, P. (2018). The Power of Politics. New York Chapter of the IIA. [online]. Доступно на: <https://www.google.com/url?url=https://chapters.theiia.org/new-york/ChapterDocuments/Patty%2520Miller%2520Presentation.pptx&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiq6quO8eXfAhVLZVAKHafQAAsQFggYMAE&usg=AOvVaw0S9WQ4AlZ0Cp-2wyVICM7P> (приступљено 11.01.2019.)
32. Moser, J. (2015). The Role of SAIs in the Post-2015 Development Agenda. INTOSAI. [online]. Доступно на: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2015/170215_ASOSAI_GenAss_UN_Post_2015_report_GS.pdf (приступљено 11.01.2019.)
33. The Institute of Internal Auditors (2015). Tone at the Top. *International Journal of Government Auditing – Special INCOSAI XXII Edition*, [online]. Доступно на: <https://www.theiia.org/centers/aec/Pages/tone-at-the-top.aspx> (приступљено 08.09.2018.)
34. The Institute of Internal Auditors (2018). Eye on Business. *Internal audit magazine*. [online]. Доступно на: <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Editor%27s-Note-Keys-to-Succeed.aspx>. (приступљено 25.09.2018.)
35. The Institute of Internal Auditors (2018). Keys to Succeed. *Internal audit magazine*. [online]. Доступно на: <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Editor%27s-Note-Keys-to-Succeed.aspx> (приступљено 15.08.2018.)
36. The Institute of Internal Auditors. (2010). Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. [online]. Доступно на: <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Meas> (приступљено 18.10.2018.)

37. Birkett, William P. (1999). Competency Framework for Internal Auditing (CFIA). Alamonte Springs, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*. [online]. Доступно на: <https://www.referenceforbusiness.com/encyclopedia/Inc-Int/Internal-Auditing.html#ixzz5ZHkG7rdchhttps://www.referenceforbusiness.com/encyclopedia/Inc-Int/Internal-Auditing.html> (приступљено 06.08.2018.)
38. Баришић, И. (2015). Истраживање важности потпоре вишег менаџмента за активност интерне ревизије на примјеру подuzeћа у Републици Хрватској. *Зборник радова Економског факултета Свеучилишта у Мостару. Посебно издање 2015*. [online]. Доступно на: <https://hrcak.srce.hr/204404> (приступљено 08.01.2019.)
39. Grocholsky, G. (2018). Better explaining internal auditor's role to stakeholders is vital to its success, A Clear Picture, *Internal Auditor magazine*. [online]. Доступно на: <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/A-Clear-Picture.aspx> (приступљено 16.10.2018.)
40. Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске. (2017). Извјештај ревизије учинка "Организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске". [online]. Доступно на: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/report_attachments/2017/07/13/RU005-16_Lat_1.pdf (приступљено 08.08.2018.)
41. Дирекција за европске интеграције БиХ. (2018). Споразум о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране и Босне и Херцеговине, са друге стране. [online]. Доступно на: http://www.dei.gov.ba/bih_i_eu/spp/default.aspx?id=1172&langTag=bs-BA
42. Драгојевић, Д. и Милојевић, М. (2012), Независност и објективност интерних и екстерних ревизора у функцији спрјечавања финансијског криминала и корупције, *Socioeconomica – The Scientific Journal for Theory and Practice Socioeconomic Development*. [online] Доступно на: <http://socioeconomica.info/xmlui/bitstream/handle/11171/38/Dragutin%20Dragojevic.pdf?sequence=1> (приступљено 13.08.2018.)
43. Драгојевић, Д. И Милојевић, М. (2012). Независност и објективност интерних и екстерних ревизора у функцији спрјечавања финансијског криминала и корупције. *Socioeconomica – The Scientific Journal for Theory and Practice of Socioeconomic Development* Vol. 1, N1, pp. 6 – 22. [online].

- Доступно на:
<http://socioeconomica.info/xmlui/bitstream/handle/11171/38/Dragutin%20Dragojevic.pdf?sequence=1> (приступљено 05.09.2018.)
44. Државна ревизорска институција Црна Гора, (2017). Извјештај о ревизији
успјеха "Ефикасност унутрашње ревизије у јавном сектору". [online]
Доступно на:
<http://www.dri.co.me/1/doc/KONA%C4%85CAN%20IZVJE%C5%A0TAJ%20-%20EFIKASNOST%20UNUTRA%C5%A0NJE%20REVIZIJE%20U%20JAVNOM%20SEKTORU.pdf> (приступљено 08.09.2018.)
45. Ђузелић, И. (2016). *Интерна ревизија у функцији унапређења финансијске дисциплине у јавном сектору Федерације Босне и Херцеговине*. Магистарски рад, Бања Лука: Универзитет за пословн инжењеринг и менаџмент. [online].
Доступно на: <http://univerzitetpim.com/e-biblioteka/magistarski-radovi/ekonomski-fakultet-duzelic-ismet/> (приступљено 08.09.2018.)
46. IIA Advisory Council, (2018). Agility and Innovation, *Global perspectives and Insights* [online]. Доступно на: <https://global.theiia.org/news/Pages/IAs-Global-Perspectives-and-Insights-Highlights-Need-for-Agility-and-Innovation.aspx> (приступљено 14.11.2018.)
47. IMF (2001). Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001) International Monetary Fund. [online]. Доступно на: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/> (приступљено 04.10.2018.)
48. Institute of Internal Auditors. (2011). Supplemental Guidance: Public Sector Definition. [online]. Доступно на: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public%20Sector%20Definition.pdf> (приступљено 04.10.2018.)
49. INTOSAI. (1977). *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing*. Lima: Congress of INTOSAI. [online]. Доступно на: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/ (приступљено 06.11.2018.)
50. ISSAI. (2015). *The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. International Organization of Supreme Audit Institutions. [online].
Доступно на: <http://www.issai.org> (приступљено 04.10.2018.)
51. Извјештаји Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске о ревизији финансијских извјештаја буџетских корисника, јединица локалне

- самоуправе и фондова у Републици Српској. (Интернет) Доступно на:
http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 (приступљено 01.08.2018.)
52. Министарство финансија и трезора БиХ. (2016). Стратегија развоја система
интерних финансијских контрола у институцијама БиХ за период 2016-
2018. (Интернет) Доступно на: <https://www.mft.gov.ba/srb/index.php/2012-07-03-21-44-45/2012-07-03-21-46-54> (приступљено 18.11.2018.)
53. Министарство финансија Републике Српске (2017). Консолидовани
годишњи извјештај о успостављању и развоју интерне финансијске
контроле у јавном сектору Републике Српске, (Интернет) Доступно на:
[http://www.vladars.net/sr-SP-
Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Консолидовани%20годишњи%20извјештај%20ЦЈХ%20за%20ПИФИЦ%202017_499412196.pdf](http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Консолидовани%20годишњи%20извјештај%20ЦЈХ%20за%20ПИФИЦ%202017_499412196.pdf) (приступљено
22.10.2018).
54. Министарство финансија Републике Српске (2017). Оквирна повеља
интерне ревизије, (Интернет) Доступно на: [http://www.vladars.net/sr-SP-
Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Оквирна%20повеља%20интерне%20р
евизије%20Сл.гл.%2024_17_585578013.pdf](http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Оквирна%20повеља%20интерне%20ревизије%20Сл.гл.%2024_17_585578013.pdf) (приступљено 12.10.2018).
55. Министарство финансија Републике Српске (2017). Правилник о садржају
извјештаја и начину извјештавања интерне ревизије. (Интернет) Доступно
на: [http://www.vladars.net/sr-SP-
Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Правилник%20о%20садржају%20извјештаја%20и%20начину%20извјештавања%20интерне%20ревизије.%20Сл.
%20гл.%20РС%2096_17_572427884.pdf](http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Правилник%20о%20садржају%20извјештаја%20и%20начину%20извјештавања%20интерне%20ревизије.%20Сл.%20гл.%20РС%2096_17_572427884.pdf) (приступљено 01.10.2018).
56. Министарство финансија Републике Српске (2017). Упутство за интерне
ревизоре јавног сектора Републике Српске. (Интернет) Доступно на:
[http://www.vladars.net/sr-SP-
Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Упутство%20за%20интерне%20ревиз
оре%20јавног%20сектора%20Републике%20Српске.%20Сл.%20гл.%20РС%
2084_17_198532834.pdf](http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Упутство%20за%20интерне%20ревизоре%20јавног%20сектора%20Републике%20Српске.%20Сл.%20гл.%20РС%2084_17_198532834.pdf) (приступљено 14.10.2018).
57. Министарство финансија Републике Српске (2018). Приручник за интерне
ревизоре у јавном сектору Републике Српске (Интернет) Доступно на:
58. Министарство финансија Републике Српске. (2017). Кодекс професионалне
етике за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске. (Интернет)
Доступно на: <http://www.vladars.net/sr-SP->

Cyril/Vlada/Ministarstva/mf/Documents/Кодекс%20професионалне%20етике%20за%20интерне%20ревизоре_Сл.гл.%2024_17_576807736.pdf

(приступљено 15.11.2018).

59. Министарство финансија Републике Хрватске (2012). Приручник за финансијско управљање и контроле. (Интернет) Доступно на: <http://www.mfin.hr/hr/regulativa-i-propisi-vezani-uz-financijsko-upravljanje-i-kontrole> (приступљено 15.10.2018).
60. Министарство финансија Црне Горе (2011). Приручник за финансијско управљање и контроле. (Интернет) Доступно на: <http://www.mif.gov.me/organizacija/sektor-za-pifc/107135/Prirucnik-za-finansijsko-upravljanje-i-kontrole.html> (приступљено 15.10.2018).
61. Новаковић, С. et al. (2018) Интерна ревизија у функцији менаџмента. [online]. Доступно на: <https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/2217-401X/2018/2217-401X1801063N.pdf> (приступљено 18.11.2018.)
62. Pelletier, J. (2018). External Audit Should Rely on Internal Audit's Work. *The Institute of Internal Auditors*. [online]. Доступно на: <https://iaonline.theiia.org/blogs/Jim-Pelletier/2018/Pages/External-Audit-Should-Rely-on-Internal-Audit's-Work.aspx> (приступљено 12.11.2018.)
63. Pretorious, A. (2017). Working together to develop, achieve success, *International Journal of Government Auditing – Special INCOSAI XXII Edition*, Vol 44, No1. Стр. 27, [online]. Доступно на: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/3_goal3/IJGA_Issues/2017/eng_vol44_1_winter_2017.pdf (приступљено 08.09.2018).
64. Петровић, Н. (2012). Обезбјеђење и унапређење квалитета интерне ревизије. *Часопис Финрар број 2*. стр. 2.
65. Поповић, С. et al. (2014). Интерна контрола и интерна ревизија у функцији менаџмента. [online]. Доступно на: <http://www.vps.ns.ac.rs/SB/2014/3.1.pdf> (приступљено 08.11.2018.)
66. Sarens, G. и De Beelde, I. (2005). Interaction between internal audit and different organizational parties: An analysis of expectations and perceptions (353). Faculty of Economics and Business administration, Ghent University, Ghent. [online]. Доступно на: <http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/> (приступљено 08.08.2018.)

67. Swanson, G.A. и Marsh, H. (1991). Internal auditing theory – a systems view. [online]. Доступно на: <https://www.amazon.com/Internal-Auditing-Theory-Systems-View/dp/089930608X> (приступљено 8.10.2018.)
68. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. (2010). Статут Удружења интерних ревизора. Бања Лука: Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. (Интернет). Доступно на: <http://www.srrrs.org/dokumenti/uir/8Statut%20udruzenja%20internh%20revizora%20PRECISCENI%20TEKST.pdf> (приступљено 13.09.2018.)
69. Сретеновић, Р. и Андријевић Јанковић, Љ. (2015). *Значај ревизије јавног сектора за ефикасно управљање јавним финансијама*. Универзитет Сингидунум, Финиз. [online]. Доступно на: <http://portal.finiz.singidunum.ac.rs/Media/files/2015/78-82.pdf> (приступљено 18.11.2018.)
70. Станишић, М. (2015). Интерна ревизија у функцији управљања ризиком у привредним друштвима. Београд: Универзитет Сингидунум. [online]. Доступно на: <https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/1820-6859/2015/1820-68591502167S.pdf> (приступљено 16.09.2018.)
71. Тривунац Беке, Ј. и Станојевић, Љ (2009). Улога ревизије у управљању организацијом у јавном сектору. Удружење интерних ревизора Србије. [online]. Доступно на: <http://www.msp.co.rs/biblioteka/Uloga%20revizije%20u%20javnom%20sektoru.pdf> (приступљено 28.09.2018.)
72. Тушек, Б. и Север, С. (2007) Улога интерне ревизије у повећању квалитете пословања подuzeћа у Републици Хрватској. Зборник Економског факултета у Загребу. [online]. Доступно на: <https://hrcak.srce.file/41335> (приступљено 13.12.2018.)
73. UK National Audit Office Publication. (2001). State Audit in the European Union [online]. Доступно на: http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/09.%20External%20Accountability/State_Audit_Book2.pdf (приступљено 09.01.2019.)
74. Удружење економиста Републике Српске. (2014). Реформе сад или никад. Newsletter 2014. [online]. Доступно на: <http://swot.ba/wordpress/wp->

<content/uploads/SWOT-Newsletter%E2%80%93decembar-2014.pdf>

(приступљено 03.10.2018.)

75. Chambers, R. (2018). Future Developments That Could Elevate Internal Audit's Stature [online]. *The Institute of Internal Auditors* Доступно на: <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2018/Pages/5-Future-Developments-That-Could-Elevate-Internal-Audits-Stature.aspx5> (приступљено 03.10.2018.)
76. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. (2013). Internal Control – Integrated Framework. [online]. Доступно на: https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf (приступљено 07.11.2018.)

ПОПИС ГРАФИКОНА И ТАБЕЛА

Попис графикана

Графикон 1: Преглед успостављања интерне ревизије на нивоу Министарстава у Влади Републике Српске	58
Графикон 2: Преглед успостављања интерне ревизије на локалном нивоу	58
Графикон 3: Анкетирани према облику организације функције интерне ревизије	62
Графикон 4: Број запослених интерних ревизора у организацијама које имају посебну организациону јединицу за интерну ревизију.....	63
Графикон 5: Организациона независност интерне ревизије.....	65
Графикон 6: Ниво независности у раду интерних ревизора.....	66
Графикон 7: Врсте интерне ревизије које обављају буџетске институције	67
Графикон 8: Учешће интерних ревизора у доношењу стратешких одлука	69
Графикон 9: Подручја усавршавања интерних ревизора.....	70
Графикон 10: Разматрање извјештаја интерне ревизије од стране управе.....	73
Графикон 11: Допринос интерне ревизије побољшању процеса идентификовања, процјене и управљања ризицима	75
Графикон 12: Мишљење испитаника о доприносу интерне ревизије повећању ефикасности и еефективности пословања у њиховој организацији.....	76
Графикон 13: Мишљење испитаника о доприносу интерне ревизије повећању ефикасности и еефективности пословања организације у Републици Српској.....	76
Графикон 14: Сарадња интерне и екстерне ревизије.....	79
Графикон 15: Сарадња интерних и екстерних ревизора са руководством ентитета јавног сектора.....	80
Графикон 16: Реакција управе на препоруке интерне ревизије	81
Графикон 17: Очекивања управе од интерне ревизије	82
Графикон 18: Оцјена квалитета функције интерне ревизије	83
Графикон 19: Мишљење испитаника о угледу и репутацији интерне ревизије у организацији	84
Графикон 20: Мишљење испитаника о постојању знања и воље за даљи развој функције интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске	87

Попис табела

Табела 1: Успостављање функције интерне ревизије код буџетских корисника који чине популацију истраживања по годинама.....	59
Табела 2: Испитаници према броју запослених у организацији.....	60
Табела 3: Испитаници према висини оперативног буџета	61
Табела 4: Испитаници према нивоу власти којем припада организација	61

ПРИЛОГ 1 – АНКЕТНИ УПИТНИК

УПИТНИК

Поштовани,

Љубазно вас молимо за ваше вријеме за испуњавање анкетног упитника.

Истраживање се проводи за потребе израде мастер рада под називом: „Допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности ентитета јавног сектора Републике Српске,, на постдипломском студију на Економском факултету Универзитета у Бањалуци. Циљ истраживања је утврдити да ли постојећа организација и функција интерне ревизије доприноси повећању ефикасности и ефективности буџетских институција јавног сектора у Републици Српској.

Упитник попуњавате тако што на сваком од питања обиљежите квадратић за један или више понуђених одговора. Ваши одговори ће бити кориштени за потребе овог истраживања и потпуно су анонимни.

Унапријед вам захваљујемо што ћете издвојити дио свог времена и испунити анкетни упитник, чиме ћете допринијети овом истраживању и развоју науке.

1. Колико запослених има ваша организација?

- а. До 50 запослених ☐
- б. Од 51 до 200 запослених ☐
- в. Више од 200 запослених ☐

2. Колики је оперативни буџет у вашој организацији?

- а. До 1.000.000 КМ ☐
- б. Од 1.000.000 до 10.000.000 КМ ☐
- в. Више од 10.000.000 КМ ☐

3. Којем нивоу власти припада ваша организација?

- а. Општинском нивоу власти ☐
- б. Републичком нивоу власти ☐

4. Како је организована интерна ревизија у вашој организацији?

- а. Као посебна организациона јединица за интерну ревизију у оквиру субјекта, која је непосредно одговорна руководиоцу субјекта ☐
- б. Функцију интерне ревизије обавља Централна јединица за интерну ревизију успостављена у оквиру Министарства финансија ☐

5. Колико интерних ревизора је запослено у вашој организацији?

- а. 1 ревизор ☐
- б. 2 ревизора ☐
- в. Више од 2 ревизора ☐
- г. Нема запослених ☐

6. Да ли је интерна ревизија функционално и организационо одвојена од других јединица у организацији?

- а. да ☐
- б. Не ☐
- в. Дјелимично ☐

7. Које врсте интерне ревизије се обављају у вашој организацији?

- а. Ревизија система ☐
- б. Ревизија усклађености ☐
- в. Ревизија учинка ☐
- г. Финансијска ревизија ☐
- д. ИТ ревизија ☐

8. Како бисте оцијенили ниво независности интерне ревизије у раду у вашој организацији?

- а. Потпуна независност ☐
- б. Руководиоци утичу на рад интерне ревизије ☐

- в. Руководиоци значајно утичу на рад интерне ревизије ☐

9. Која подручја усавршавања имају интерни ревизори у току године?

- а. Рачуноводство и финансије ☐
б. Информационе технологије ☐
в. Организација пословања ☐
г. Управљање организацијом ☐
д. Међуљудски односи ☐

10. Да ли сматрате да би присуство интерних ревизора на међународним семинарима и обукама, те посјете одјељењима интерне ревизије у јавном сектору развијених земаља, унаприједило њихова знања и вјештине а тиме и пословање организације у којој раде?

- а. Да ☐
б. Не ☐

11. Колики је број планираних интерних ревизија према усвојеном плану за 2017. годину у вашој организацији?

- а. 1 ревизија ☐
б. 2 до 5 ревизија ☐
в. 6 до 10 ревизија ☐
г. Више од 10 ревизија ☐

12. Колики је број извршених интерних ревизија у току 2017. године у вашој организацији?

- а. 1 ревизија ☐
б. 2 до 5 ревизија ☐
в. 6 до 10 ревизија ☐
г. Више од 10 ревизија ☐

13. Број датих препорука у извјештајима интерне ревизије у току 2017. године у вашој организацији је:
- а. До 10 препорука ☐
 - б. Од 11 до 50 препорука ☐
 - в. Од 51 до 100 препорука ☐
14. Број проведених препорука датих у извјештајима интерне ревизије у току 2017. године у вашој организацији је:
- а. До 10 препорука ☐
 - б. Од 11 до 50 препорука ☐
 - в. Од 51 до 100 препорука ☐
15. Број датих препорука које указују на непоштовање законских прописа у извјештајима интерне ревизије у току 2017. године у вашој организацији је:
- а. До 5 препорука ☐
 - б. Од 6 до 10 препорука ☐
 - в. Више од 10 препорука ☐
16. Број датих препорука у извјештајима интерне ревизије које указују на истинитост и објективност исказа у финансијским извјештајима у току 2017. године је:
- а. До 5 препорука ☐
 - б. Од 6 до 10 препорука ☐
 - в. Више од 10 препорука ☐
17. На који начин се врши праћење датих препорука у извјештајима интерне ревизије у вашој организацији?
- а. Накнадним прегледом ☐
 - б. Извјештајем о извршеним препорукама ☐
 - в. Путем ревизорског ангажмана у наредној години ☐

18. Да ли су извјештаји интерне ревизије били предмет разматрања од стране управе у вашој институцији, и ако јесу да ли су донесени одређени закључци?
- а. Нису били предмет разматрања ☐
- б. Били су предмет разматрања, али нису донесени закључци ☐
- в. Били су предмет разматрања и донесени су закључци ☐
19. Која су очекивања од интерног ревизора у вашој организацији?
- а. Да помаже у рјешавању оперативних питања ☐
- б. Да понуди рјешење за уочене проблеме приликом вршења ревизије ☐
- в. Да буде одговоран за провођење интерне контроле ☐
- г. Да допринесе бољем угледу и мишљењу других о организацији у којој ради ☐
20. Да ли се врши оцјена квалитета функционисања интерне ревизије у вашој организацији?
- а. Врши се интерна оцјена квалитета ☐
- б. Врши се екстерна оцјена квалитета ☐
- в. Врши се интерна и екстерна оцјена квалитета ☐
- г. Не врши се оцјена квалитета ☐
21. Слажете ли се са тврдњом да функција интерне ревизије има добру репутацију у вашој организацији?
- а. Потпуно се слажем ☐
- б. Дјелимично се слажем ☐
- в. Не слажем се ☐
22. Да ли сматрате да интерна ревизија доприноси побољшању пословања организације?
- а. Значајно доприноси ☐
- б. Осредње доприноси ☐
- г. Не доприноси ☐
23. Да ли интерни ревизори имају учешће у доношењу стратешких одлука организације?

- а. Имају велико учешће ☐
- б. Имају мало учешће ☐
- в. Немају учешће ☐
- 24. Како бисте оцијенили допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања организације?**
- а. Велики допринос ☐
- б. Осредњи допринос ☐
- в. Нема доприноса ☐
- 25. Да ли се слажете са тврдњом да интерна ревизија помаже руководиоцима организације у процесима идентификовања, процјене и управљања ризицима?**
- а. Потпуно се слажем ☐
- б. Дјелимично се слажем ☐
- в. Не слажем се ☐
- 26. Да ли сматрате да је као резултат провођења препорука интерне ревизије дошло до унапређења пословања ваше организације?**
- а. Да ☐
- б. Не ☐
- в. Не знам ☐
- 27. Да ли сматрате да постоји успјешна сарадња и повјерење између руководиоца и интерних ревизора у вашој организацији?**
- а. Да ☐
- б. Не ☐
- 28. На који начин реагује управа у вашој организацији на препоруке дате у извјештају интерне ревизије?**
- а. Не предузима мјере ☐

- б. Не разумије препоруке интерног ревизора ☐
- в. Предузима мјере којима рјешава проблем ☐
- г. Предузима мјере којима не рјешава проблем ☐

29. Обиљежите тврдње са којима се слажете:

- а. Менаџмент се не уплиће у ревизорске процедуре ☐
- б. Интерни ревизори имају слободан приступ свим запосленим, евиденцијама, и документацији релевантној за ревизију ☐
- в. Сарадња са менаџментом у току ревизорских испитивања је активна ☐
- г. На интерне ревизоре се не врши притисак да модификују или искључе одређене чињенице из извјештаја ☐

30. Како бисте описали сарадњу интерне ревизије са Главном службом за ревизију јавног сектора Републике Српске?

- а. Веома добра ☐
- б. Добра ☐
- в. Није добра ☐
- г. Нема сарадње ☐

31. Које су слабе тачке функције интерне ревизије у вашој организацији?

- а. Недовољна комуникација са менаџментом ☐
- б. Недовољна стручност и компетентност интерних ревизора ☐
- в. Перцепција менаџмента да интерна ревизија не даје велики допринос ☐

32. Да ли се слажете са тврдњом да интерна ревизија може допринијети бољем руковођењу и ефикаснијем трошењу ресурса у јавном сектору Републике Српске?

- а. Слажем се ☐
- б. Не слажем се ☐

- в. Не знам ☐
33. Да ли сматрате да постоји довољно знања и воље за успостављање и даљи развој функције интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске?
- а. Слажем се ☐
- б. Не слажем се ☐
- в. Не знам ☐
34. На скали од 1 до 5 , гдје је "1" веома мали допринос, а "5" изузетно велики допринос, како бисте оцијенили допринос интерне ревизије повећању ефикасности и ефективности пословања у вашој организацији?
- а. 1 ☐
- б. 2 ☐
- в. 3 ☐
- г. 4 ☐
- д. 5 ☐
35. Како бисте оцијенили степен развијености интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске у односу на функционисање интерне ревизије јавног сектора земаља у окружењу?
- а. Нижи ниво развијености ☐
- б. Исти ниво развијености ☐
- в. Виши ниво развијености ☐