dr Branislav RADULOVIĆ

REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Državna revizorska institucija Crne Gore

dr Branislav RADULOVIĆ

REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

p r i r u č n i k

za polaganje revizorskog ispita
za zvanje državni revizor

drugo izdanje

Izdavač:
Državna revizorska institucija

Za izdavača:
dr Milan Dabović

Recenzent
Prof dr. Gordana Paović-Jeknić

Lektor
Katarina Milonjić

Štampa:
Golbi d.o.o. – Podgorica

Tiraž:
100

CIP – Каталогизација у публикацији
Национална библиотека Црне Горе, Цетиње

ISBN 978-9940-752-02-6
COBISS.CG-ID 38602512

S a d r ž a j:

Recenzija

Prvo poglavlje:
Uvod u osnove revizije javnog sektora
1. Uloga i ciljevi revizije javnog sektora 9
   1.1. Pojam i uloga finansijskih izvještaja 10
   1.2. Kontrola finansijskog izvještavanja 10
2. Terminološko i pojmovno određenje revizije 12
3. Definicija državne revizije 14
4. Razlika između državne i komercijalne revizije 14
   4.1. Elementi razlikovanja državne i komercijalne revizije 17
5. Razlika između eksterne i unutrašnje revizije 18

Drugo poglavlje:
Vrste revizija javnog sektora
1. Parlamentarna budžetska kontrola..... 21
2. Unutrašnja finansijska kontrola javnog sektora..... 24
   2.1. Definicija i elementi PIFC-a 24
   2.2. Modeli uspostave PIFC-a 26
   2.3. Normativna uređenost PIFC-a u Crnoj Gori 27
3. Državna eksterna revizija – osnovni aspekti..... 31
   3.1. Državna revizija u sistemu podjele vlasti 32
   3.2. Ciljevi državne revizije 33
   3.3. Rezultati i priroda izvještaja vrhovne državne revizije 34
   3.4. Međunarodni principi za formiranje nacionalnih SAI 37
   3.5. Institucionalni okvir za vršenje državne revizije u Evropi 38
   3.6. Finansijska nezavisnost SAI 40
   3.7. Odnos eksterne državne i unutrašnje revizije 41
4. Vrste eksternih revizija javnog sektora 43
   4.1. Vrste revizija prema metodu 43
   4.2. Vrste revizija prema vremenu kontrole 43
   4.3. Vrste revizija prema subjektima 44
   4.4. Vrste revizija prema predmetu 45
   4.5. Vrste revizija prema sadržaju 45

Treće poglavlje:
Revizija javnog sektora u Crnoj Gori
1. Ustavna i zakonska pozicija vrhovne državne revizije 51
2. Nadležnosti vrhovne revizorske institucije 52
3. Predmet državne revizije 54
4. Organizacija, upravljanje i način odlučivanja 56
5. Mehanizam ostvarivanja nezavisnosti DRI 56
   5.1. Nezavisnost u odnosu na zakonodavnu vlast 57
   5.2. Nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast 58
   5.3. Nezavisnost u odnosu na subjekte revizije 58

Četvrto poglavlje
Procesni aspekti revizije javnog sektora u Crnoj Gori
1. Osnovne procesne radnje u vršenju državne revizije 61
2. Postupak izrade i usvajanaja Godišnjeg plana revizija 61
3. Pojam i sadržaj detaljnog plana revizije 63
4. Materijalnost u reviziji 64
5. Pojam i karakteristike revizorskih dokaza 65

6. Metode revizije javnog sektora 67
6.1. Osnove metodologije revizije javnog sektora 67
6.2. Unifikacija i standardizacija revizorske metodologije 69
6.3. Vrste metoda revizije javnog sektora 71
6.4. Analitički postupci u reviziji javnog sektora 73
6.5. Kompilacija i pouzdanost revizorskih metoda 75
6.6. Uzorkovanje u reviziji 76
7. Dokumentaciona i terenska revizija 78
7.1. Obavještavanje subjekta revizije 78
7.2. Vršenje revizije na terenu 79
8. Revizorski zapisnik 80
9. Vrste i osnovni elementi izvještaja o reviziji 81
9.1. Izrada izvještaja o pojedinačnoj reviziji 81
9.2. Izjašnjenje subjekata revizije 81
9.3. Izrada konačnog izvještaja i završetak postupka revizije 82
9.4. Godišnji izvještaj – postupak izrade i sadržaj 83
10. Kontrola kvaliteta vršenja revizije 84
11. Odgovornost subjekta revizije 87
11.1. Odgovrnost za finansijsko izvještavanje 87
11.2. Odgovornost subjekta revizije zakršenja ili povrede propisa 87

Peto poglavlje:
Međunarodne organizacije za reviziju javnog sektora
1. Osnivanje i funkcionisanje INTOSAI-a 91
2. Organi INTOSAI-a 92
3. EUROSAI – organizacija evropskih vrhovnih revizorskih institucija 98
3.1. EUROSAI standardi 99
3.2. Sadržaj EUROSAI standarda 99
4. Evropski revizorski sud 100
4.1. Sastav i rad Evropskog revizorskog suda 101
4.2. Organizaciona struktura Evropskog revizorskog suda 102
4.3. Područje rada Suda 103
4.4. Javnost rada Evropskog revizorskog suda 104

Šesto poglavlje:
Međunarodni standardi za reviziju javnog sektora
1. Okvir i principi klasifikacije Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) 109
2. Osnovni principi Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – značaj i sadržaj Lima deklaracije 113
3. Značaj i sadržaj Meksičke deklaracije o nezavisnosti SAI 115
4. Smjernice i dobre prakse INTOSAI – osnovni principi vršenja revizije javnog sektora 118
5. Značaj i principi Etičkog kodeksa INTOSAI-a (ISSAI 30) 120
6. Osnovni revizorski principi – treći nivo 122
6.1. Osnovni principi finansijske revizije – ISSAI 200 125
6.2. Osnovni principi revizije uspjeha (ISSAI 300) 127
6.3. Osnovni principi revizije usklađenosti (ISSAI 400) 129

Registar ključnih pojmova i riječi 133
Literatura 137

Recenzija

Priručnik „Revizija javnog sektora“ ***dr Branislava Radulovića****, istaknutog pravnika, profesora i člana Senata Državne revizorske institucije Crne Gore metodološki obuhvata sva osnovna pitanja budžetske kontrole i revizije javnog sektora, obuhvaćena sadržajem utvrđenim Pravilnikom o programu i načinu polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor.*

Profesor Radulović sistematično, precizno i jasno objašnjava sve elemente kontrole izvršenja budžeta, čime se omogućava budućim državnim revizorima i stručnoj javnosti da razumiju i prate svu kompleksnost i osjetljivost pitanja kontrole trošenja državnog novca i raspolaganja državnom imovinom.

Prateći sadržaj Pravilnika o programu i načinu polaganja ispita za sticanje znanja državni revizor, ovaj Priručnik obuhvata šest poglavlja, počev od osnova budžetske kontrole i revizije javnog sektora, vrsta revizije javnog sektora, preko eksterne državne revizije u Crnoj Gori, procesnih aspekata državne revizije, pa do međunarodne organizacije i međunarodnih standarda za reviziju javnog sektora.

U okviru ***prvog poglavlja****, autor objašnjava osnove budžetske kontrole i revizije javnog sektora, posebno ukazujući na kontrolu finansijskog izvještavanja (kontrola pravilnosti i kontrola efekata). Tako da u ovom, uvodnom dijelu posebno mjesto ima terminološko i pojmovno određenje revizije, kao i razlike između javnog i realnog sektora, odnosno državne i komercijalne revizije koje su pretpostavka da bi se mogao razumjeti značaj, karakteristike i ciljevi kontrole izvršenja budžeta u Crnoj Gori i savremenim državama.*

U ***drugom poglavlju*** *ovog Priručnika, posebnu vrijednost predstavlja detaljna i sveobuhvatna analiza najvažnijih vrsta budžetske kontrole u zavisnosti od organa koji vrše kontrolu: parlamentarna budžetska kontrola, unutrašnja finansijska kontrola javnog sektora i državna eksterna revizija.*

Treće i četvrto poglavlje *zauzimaju centralno mjesto u Priručniku i posvećeni su eksternoj državnoj reviziji u Crnoj Gori, odnosno postupku revizije.*

Posebno analizirajući nadležnost vrhovne revizorske institucije Crne Gore, njenu nezavisnost, predmet revizije, organizaciju, način upravljanja i odlučivanja kao i postupak revizije od usvajanja Godišnjeg plana revizije pa do izvještaja o reviziji, omogućava se budućim državnim revizorima da steknu znanja o osnovnim pitanjima institucionalne, eksterne, nezavisne, stručne i objektivne budžetske kontrole u Crnoj Gori, odnosno postupku revizije kao neophodnog preduslova za obavljanje revizije u praksi.

Veliki značaj ima i dio koji se odnosi na vrste eksternih revizija javnog sektora u Crnoj Gori, tako da su u Priručniku stručno i kvalitetno analizirane revizije prema metodu, prema vremenu obavljanja kontrole, prema subjektima, predmetu i sadržaju čime je zaokružena cijelina koja se odnosi na teorijske i praktične aspekte revizije javnog sektora.

Peto i šesto poglavlje *posvećeno je organizaciji i načinu rada Evropskog revizorskog suda kao i Međunarodnim standardima za reviziju javnog sektora (INTOSAI i EUROSAI standardi).*

Priručnik je pisan jasnim i razumljivim stilom, uz visoki stručni i pedagoški nivo obrade predmetne materije, a po svojoj sadržini, obimu i načinu obrade, korišćenim metodama i literaturi predstavlja kvalitetan rad koji će omogućiti prvenstveno polaznicima, da u okviru polaganja revizorskog ispita, usvoje znanje i osposobe se za buduće zvanje državnog revizora.

Profesor Radulović, kao ugledni crnogorski pravnik, sa dugogodišnjim akademskim iskustvom i decenijskim iskustvom na poslovima člana Senata Državne revizorske institucije, odnosno kolegijuma koji prate pojedinačne revizije, uspješno je povezao svoja teorijska i praktična iskustva i sačinio odličan Priručnik koji je nezamjenljiv u dijelu razumijevanja i obavljanja revizije javnog sektora.

Na osnovu izvršene analize, u svojstvu izabranog recenzenta i provjere kvaliteta sadržaja priručnika „Revizija javnog sektora“ autora dr Branislava Radulovića, mišljenja sam da se radi o kvalitetnom tekstu sa stručnog, profesionalnog i pedagoškog aspekta koji će pomoći budućim državnim revizorima da razumiju osjetljiva pitanja bužetske kontrole i u okviru nje revizije javnog sektora, kao najsloženijih pitanja budžetskog prava u svim savremenim državama. Preciznije, bez ovakve dobre teorijske osnove, nemoguće je uspješno obaljati poslove provjere/revizije zakonitog i racionalnog trošenja državnog novca.

Konačno, na osnovu svega izloženog preporučujem objavljivanje priručnika „Revizija javnog sektora“ autora dr Branislava Radulovića, člana Senata Državne revizorske institucije, koji će koristiti ne samo budući državni revizori, nego i svi drugi koji se bave teorijskim i praktičnim pitanjima državne revizije ili koje na profesionalnom nivou interesuje ova problematika.

Podgorica, 25. 10. 2018.

Prof. dr Gordana Paović-Jeknić

Pravni fakultet Univerziteta Crne Gore

Prvo poglavlje

UVOD U OSNOVE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA



„Revizija nije posao za svakoga nego za izabrane.“

Prof. dr Mirko Andrić

UVOD U OSNOVE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

1. Uloga i ciljevi revizije javnog sektora

Uspješno i zakonito funkcionisanje države i njenih entiteta pretpostavlja postojanja institucionalne, profesionalno-stručne i nezavisne kontrole raspolaganja *javnim finansijama* i državnom imovinom.

Institucionalna kontrola budžetskih sredstava, sprovedena metodama revizije, umanjuje mogućnost zloupotrebe državnih sredstava i podiže stepen povjerenja građana u *javni sektor*. Tu se inkorporira i pravo javnosti da bude tačno, potupno i blagovremeno informisana o načinu potrošnje, zakonitosti i cjelishodnosti iste. Objavljivanjem izvještaja o reviziji podiže se stepen povjerenja u način potrošnje javnih sredstava, pa se na taj način građani i pravna lica motivišu da izvršavaju svoje poreske i druge fiskalne obaveze.

Zadatak budžetske kontrole i revizije javnog sektora je da utvrdi da li finansijski izvještaji državnih institucija i drugih subjekata koji koriste javna sredstva tačno i potpuno prikazuju finansijski položaj i rezultate poslovanja u skladu sa odgovarajućim standardima i propisanim okvirom za finansijsko izvještavanje[1].

Revizija se generalno definiše kao proces „pružanja uvjerenja o pouzdanosti informacija sadržanih u finansijskim izvještajima“.[2] U javnom sektoru, sa stanovišta budžetske kontrole i revizije finansijskih izvještaja suštinski mogu se indetifikovati *dva ključna zadatka*:

Prvo – revizija finansijskih izvještaja u javnom sektoru treba da potvrdi ili ospori ispravnost (tačnost i zakonitost) objelodanjenih finansijskih izvještaja državnih institucija, koje planiraju i sprovode politiku u datoj oblasti, odnosno treba da utvrdi da li su njihovi *finansijski izvještaji* reprezentativno, sveobuhvatno i u skladu sa međunarodnim standardima predstavili poslovne događaje za izvještajni period.

Drugo – revizija, pored toga što izražava mišljenje o tačnosti i zakonitosti finansijskih izvještaja kontrolisanih subjekata, izražava i *mišljenje* da li su kontrolisna sredstva iskorištena za odgovarajuće namjene shodno utvrđenim politikama, odnosno da li su odgovorna lica za javna sredstva njima upravljala na *efikasan i ekonomičan način*.

[1] Hayes, Schilder, Dassen, Walage: „Principi previzije - međunarodna praksa“, Mc Graw-Hill Internacional (UK), 2002.
[2] B. Soltani: „Revizija – međunarodni pristup“, poglavlje „Priroda i ciljevi revizije“, Univerzitet – Sorbona, Pariz, 2009, str. 4.

Temeljni principi funkcionisanja budžetske kontrole i revizije finansijskih izvještaja **subjekata javnog sektora** sadržani su međunarodnim revizorskim standardima, koji su nastali na osnovama *„Deklaracije iz Lime“* koja se u međunarodnoj zajednici vrhovnih državnih revizorskih institucija tretira kao *„Magna Carta“* državne revizije. Međunarodni revizorski standardi potpuniji i precizniji izraz dobili su u **INTOSAI standardima** koji su nastali kao potreba ujednačavanja revizorske prakse, primjenom jednoobrazne procedure i pravila u revizijama državnih subjekata, čija dalja operacionalizacija i konkretizacija izvršena je u **EUROSAI standardima**, koji su usvojeni od strane zajednice evropskih vrhovnih revizorskih sudova i institucija.

1.1. Pojam i uloga finansijskih izvještaja

Primarno za sagledavanje *materijalnih i procesnih* aspekata kontrole i revizije neophodno je prethodno precizno odrediti *pojam i ulogu finansijskog izvještavanja* i njeno određenje sa stanovišta predmeta revizije.

Predmet revizije su *finansijski izvještaji* koji predstavljaju skup finansijskih iskaza (bilansa) i drugih pratećih izvještaja, koje su subjekti revizije, shodno važećoj normativi i ustanovljenim standardima, dužni da sastavljaju i objavljuju.

Pravna lica u *javnom – državnom sektoru* dužna su da sastavljaju finansijske iskaze u skladu sa nacionalnom normativom i Međunarodnim računovodstvenim standardima za finansijsko izvještavanje (MRS), jer država i njeni entiteti imaju dužnost da „dokažu svoju odgovornost, a to čine preko **finansijskih izvještaja**“.[3]

Finansijsko izvještavanje se, uz sistemski zakon o budžetu, dodatno razrađuje pravilnicima kojima se propisuje način pripreme, sastavljanja, podnošenja, kao i sadržina finansijskih izvještaja i iskaza potrošačkih jedinica, državnih fondova, jedinica lokalne samouprave i drugih pravnih lica koja se na osnovu posebnih propisa finansiraju iz budžeta.

1.2. Kontrola finansijskog izvještavanja

Kontrola finansijskog izvještavanja u normativnom smislu predstavlja skup pozitivnih propisa kojima, se uređuju osnovni instituti, postupci i organi koji vrše kontrolu finansijskih izvještaja i postupanja upravljačkih struktura.

Za korisnike finansijskih izvještaja posebno je značajan nalaz **nezavisnog revizora** o tačnosti, sveobuhvatnosti i zakonitosti prezentovanih bilansa[4].

[3] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 18.
[4] B. Radulović: „Finansijska regulativa i kontrola“, MBS, Podgorica, 2009, str. 21.

Revizija finansijskih izvještaja pruža *„razumno uvjeravanje“* da su tvrdnje menadžmenta ispitane i potvrđene od strane stručnog i nezavisnog subjekta. Finansijski izvještaji koji nijesu bili predmet kontrole **ne obezbjeđuju sigurnost** korisnicima da isti daju realan i objektivan prikaz stanja.

Usljed nepostojanja odgovarajuće kontrole neke obaveze se mogu predvidjeti i izostaviti iz bilansa stanja ili neke komponente imovine mogu biti precijenjene kao rezultat aritmetičkih grešaka ili posljedica nepoznavanja opšteprihvaćenih računovodstvenih standarda, na štetu korisnika izvještaja.[5]

Termini kontrola i revizija imaju slično značenje, ali **kontrola je širi pojam od revizije**, jer svaka kontrola nije revizija. *„Kontrola“* vodi porijeklo od francuske riječi *„controle“* koja označava dvostruki registar, dvostruko računovodstvo da bi se izbjegle greške ili zloupotrebe. Istovremeno je sinonim za nadzor ili nadgledanje nečijeg rada. Pojam kontrola je veoma širok i u ovom segmentu se određuje kao provjeravanje i praćenje pravilnosti primjene i sprovođenja zakonskih i na zakonima zasnovanih propisa.[6] Takođe, ona je i upoređivanje faktičkog stanja finansijskih izvještaja sa stanjem kakvo bi trebalo da bude.

Kontrole mogu biti različite u zavisnosti šta je predmet kontole, pa tako postoje: kontrole dokumenata, blagajni, ekonomičnosti i efikasnosti rada, angažovanja sredstava, kao i kontrole knjigovodstva ili knjiženja. U osnovi treba razlikovati finansijsku kontrolu od *kontrole pravilnosti i kontrole efekata poslovanja* subjekata revizije.

Kontrola pravilnosti (tačnosti i zakonitosti) usmjerena je u pravcu provjere formalne strane finansijskih dokumenata, poslovnih finansijskih knjiga i pozitivno-pravnih propisa kojima se reguliše postupak vođenja finansijske evidencije, donošenje nadležnih i kompetentnih odluka o finansijskom poslovanju i način izvršavanja tih odluka, uz računovodstvenu tačnost finansijskih izvještaja.

Kontrola efekata ima za cilj provjeru finansijskog poslovanja u opsegu kao što su:

- **efektivnost** (effectivnes) – *odnos između željenih i ostvarenih učinaka*, tj. do koje mjere su postignuti planirani ciljevi i odnos između željenog rezultata i ostvarenog rezultata neke aktivnosti;
- **efikasnost** (efficiency) – *odnos između ulaza i izlaza rada, novca i stvari potrebnih za ostvarenje cilja*, tj. odnos između rezultata i utrošenih finansijskih sredstava da bi se taj rezultat postigao;

[5] D. Milojević: „Revizija finansijskih izveštaja“, FTB Beograd BBA, Beograd, 2006, str. 28.
[6] S. Kukoleča: „Organizaciono-poslovni leksikon“, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990, str. 655.

- **ekonomičnost** (economy) – *minimiziranje troškova*, tj. da li su ostvareni minimalni utrošci pri obavljanju neke djelatnosti, vodeći računa o postignutom kvalitetu.

Za tačnost finansijskih izvještaja **odgovorna** je uprava subjekta revizije, a za njihovu verifikaciju je odgovoran revizor koji vrši finansijsku kontrolu, čija je funkcija da finansijskim izvještajima obezbijedi kredibilitet.[7] Finansijska kontrola, kao radnja koja treba da verifikuje finansijske izvještaje kontrolisanog subjekta, može biti:

- **interna** – ako je vrše stručno lice *interni revizor*, koje je, kao stalno zaposleni, dio organizacione strukture kontrolisanog subjekta;
- **eksterna** – ako je vrši *eksterni revizor* (pravno ili fizičko lice) ovlašćen za reviziju, koji je nezavisan u odnosu na subjekt kontrole i ne pripada njegovoj organizacionoj strukturi.

Postupak kontrole/revizije poslovanja i finansijskih izvještaja može vršiti samo lice koje ima zvanje – revizora. Revizor *(revizor, lat. – ispitivač, računoispitivač)* je „stručno lice koje je, na osnovu zakona, ovlašćeno od nadležnog državnog organa da vrši reviziju poslovanja i koje pored stručnih posjeduje i etičke kvalitete koji se utvrđuju posebnim pravilnicima za sticanje revizorskog zvanja i etičkim kodeksom revizora“[8].

Revizor, pored „utvrđenih kvalifikacija i moralnog integriteta“[9] na koje upućuju standardi revizije i etički kodeksi, mora imati posebne analitičke sposobnosti tumačenja i povezivanja dokaza u cilju valjane ocjene dokaza i formiranja nepristrasnog stava. Revizor treba da ima „stepen odgovornosti, mudrosti i brige za društvenu dobrobit, koji se ne zahtijeva niti se nalazi kod drugih zanimanja, pa stoga revizija nije posao za „svakoga“ nego za izabrane.“[10]

2. Terminološko i pojmovno određenje revizije

Termini *kontrola i revizija* predstavljaju svojevrsne sinonime i pored činjenice što termin revizija ima tretman uži u odnosu na sve šta bi se moglo podvesti pod pojam – kontrola finansijskih izvještaja. To iz razloga što finansijski izvještaji mogu biti predmet kontrole i od strane npr. organa upravnog nadzora, tužilaštva ili predstavničkih tijela kroz postupak usvajanja završnih računa.

[7] Hayes, Schilder, Dassen, Walage: „Principi revizije - međunarodna praksa“, Mc Graw-Hill Internacional (UK), 2002.
[8] INTOSAI zajednica usvojila je 1992. god. „Etički kodeks revizora javnog sektora“.
[9] Tačka 14-1 „Revizorski kadar“ – Lima deklaracija o smjernicama za vršenje revizije.
[10] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 23.

Kontrola se može sprovoditi i u djelu prikupljanja sredstava (npr. radnje koje sprovodi Poreska uprava) ili kontrole koje interno sprovode privredni subjekti, što se ne može podvesti pod pojam revizije.

U teoriji ne postoji potpuna unifikacija, kako u terminološkom, tako i u pojmovnom određenju instituta kontrole i revizije. Međutim, i pored činjenice da se često koriste kao sinonimi, postoji njihovo jasno pojmovno razgraničenje, posebno u dijelu metoda i postupaka, kao i vrste organa koji je sprovode.

Termin revizija potiče od latinskog izraza *„revisio"* koji označava – „ponovno viđenje, ponovno gledanje". „Revizija je sredstvo pomoću kojeg se jedno lice uvjerava od strane drugog lica u kvalitet stanja i status nekog predmetnog pitanja koje je ovo drugo lice ispitivalo".[11] Prema Vujakliji[12] termin „revizija" pored „ponovnog viđenja, ponovnog gledanja", označava i „pregled, obnovu procesa, poslednji pregled". Termin revizije u međunarodnoj pravnoj i ekonomskoj teoriji i praksi sve više dobija šire značenje i pojavljuje se u više oblika (eng. *audit* – pregled računa, revizija, v. sl. pregledati). U savremenoj ekonomskoj misli revizija predstavlja „svaku sistemsku i detaljno provedenu naknadnu kontrolu poslovanja". Kukoleča[13] određuje da: „**revizija finansijskog poslovanja** obuhvata detaljno ispitivanje čitavog poslovanja u određenom periodu ili ispitivanje jednog užeg sektora i vrši se kada je potrebno precizno rasvijetliti pravo stanje, kad se sumnja na postojanje finansijskih zloupotreba ili kad je to potrebno organima upravljanja iz nekih posebnih razloga".

Pojam revizija u međunarodnoj pravnoj i ekonomskoj teoriji i praksi sve više dobija šire značenje i pojavljuje se u više oblika (eng. *audit* – pregled računa). U savremenoj ekonomskoj teoriji revizija predstavlja „svaku sistemsku i detaljno provedenu naknadnu kontrolu poslovanja". Revizija finansijskog poslovanja „obuhvata detaljno ispitivanje čitavog poslovanja u određenom periodu ili ispitivanje jednog užeg sektora i vrši se kada je potrebno precizno rasvijetliti pravo stanje, kad se sumnja na postojanje finansijskih zloupotreba ili kad je to potrebno organima upravljanja iz nekih posebnih razloga".[14] Komitet za osnovne koncepte revizije Američkog instituta ovlašćenih javnih računovođa **definisao** je reviziju kao: „sistematski proces napristrasnog **prikupljanja i vrednovanja dokaza** o nekim tvrdnjama koje se odnose na ekonomske aktivnosti i događaje".

[11] Tom Lee: Corporate Auditing Theory, Chapman and Hall, London, 1993, str. 15.
[12] M. Vujaklija: Leksikon stranih reči i izraza, Prosveta, Beograd, str. 808.
[13] S. Kukoleča: „Organizaciono-poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda", Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990, str. 1319.
[14] S. Kukoleča: „Organizaciono-poslovni leksikon izraza, pojmova i metoda", Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1990, str. 1319.

3. Definicija državne revizije

Revizija ima za cilj utvrđivanje stepena korespondentnosti između datih tvrdnji i nekog prethodno definisanog kriterijuma, kao i saopštavanje rezultata tih upoređivanja zainteresovanim korisnicima.[15]

Po drugoj definiciji[16] revizija se određuje kao: „sistemski proces, koji izvodi nezavisan i kompetentan revizor, koji skuplja i vrednuje dovoljne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posljedicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i objelodanjivanje tih aktivnosti iskazano u računovodstvu i nivo saglasnosti iskazivanja tih promjena sa računovodstvenim standardima. Utvrđeni rezultati nalaza se, na odgovarajući način, saopštavaju zainteresovanim korisnicima u vidu revizorskog izvještaja."

Revizija javnog sektora nastala je na temeljima komerecijalne revizije, ali vremenom, s obzirom na specifikum predmeta, subjekata revizije, metoda i postupaka ima nešto drugačije određenje i **definiše** se kao:

– Metodološki utvrđen i sistematski proces prikupljanja i vrednovanja dokaza u postupku kontrole državnih organa i drugih subjekata koji raspolažu javnim sredstvima, koji vrši nezavisan i kompetentan državni revizor u skladu sa ustanovljenim revizorskim i računovodstvenim standardima, u cilju utvrđivanja da li su finansijski izvještaji pravilno sastavljeni, te da li je upravljanje javnim finansijama i državnom imovinom vršeno uspješno shodno utvrđenim politikama[17].

4. Razlika između državne i komercijalne revizije

Razumijevanje razlika između državne i komercijalne revizije važno je iz razloga jer se radi o postupcima koje se sprovode u dva različita sektora (javni i komercijalni) i što finansijski izvještaji subjekata javnog i komercijalnog sektora:

- nijesu istovjetni u pogledu sadržaja, uređenosti i načina podnošenja;
- ne funkcionišu na istim nacionalnim i međunarodno prihvaćenim standardima i
- ne odnose se na iste subjekte revizije.

[15] David Ricchiute: Auditing – principles and standards, Boston, 1989, str. 215.
[16] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: nav. djelo, str. 17.
[17] B. Radulović: „Finansijska regulativa i kontrola", MBS, Podgorica, 2009. str. 32.

U savremenoj finansijskoj literaturi[18] danas se, polazeći od funkcije i prirode poslovanja, izdvaja *pet osnovnih elemenata razgraničenja* javnog i komercijalnog – realnog sektora i to:

Prvo – različiti su **ciljevi** poslovanja jer javni sektor služi ostvarenju javnih, opštih i kolektivnih ciljeva, a realni sektor usmjeren je na postizanje što većeg profita u poslovanju i usmjeren je na ostvarivanje partikularnih interesa osnivača privrednog društva ili preduzetnika.

Drugo – drugačiji je odnos prilikom **utvrđivanja veličine potrebnih sredstava,** jer javni sektor ostvaruje samo onoliko prihoda koliko mu je neophodno za zadovoljenje javnih potreba. Država ima isključivo ovlašćenje da ustanovljava prihode, njihovo uvođenje i utvrđuje visinu prihoda koji pripadaju pojedinim nosiocima javnih ovlašćenja[19]. Nasuprot tome u realnom sektoru ne postoji subjektivna granica veličine prihoda, već veći prihodi (dobit) znače veći poslovni uspjeh i teži se njihovom stalnom multipliciranju.

Treće – razlikuje se **način ostvarivanja prihoda**. Javni sektor najveći obim prihoda ostvaruje na bazi fiskalnog suvereniteta države i instrumentarija prinude u naplati poreza i drugih prihoda. Subjekti realnog sektora funkcionišu na tržišnom principu i ostvaruju prihode realizacijom proizvodnje, i pružanjem usluga.

Četvrto – **obim i trajanje** javnog sektora nije isti kao kod subjekata realnog sektora (privredna društva, banke, osiguravajuća društva itd.). Po pravilu javni sektor je trajno ustanovljen, tj. vremenski nije ograničen, dok to nije izričit princip u realnom sektoru koji se više veže za svoje osnivače i trajanje njihovog interesa.

Peto – različit je i **mehanizam odlučivanja**. Odluke o finansijskoj djelatnosti javnog (državnog) sektora donose se na način da budžet i poreske zakone usvaja Skupština na prijedlog Vlade. Javni prihodi se uvode zakonom, u kojem obliku se odobrava i državni budžet, gdje su planirani javni prihodi i javni rashodi na godišnjem nivou, na bazi prethodno utvrđenih ekonomskih politika. U realnom sektoru poslovne odluke donosi menadžment privrednog društva ili sam preduzetnik.

U okviru **realnog sektora** podrazumjevaju se sva pravna lica registrovana za obavljanje privredne ili društvene djelatnosti i dio stranog društva koje obavlja privrednu djelatnost. To su subjekti koji posluju na tržištu, ostvaruju dohodak i dužni su da izvrše registraciju kod nadležnog državnog organa. pored privrednih društava tu spadaju i banke i osiguravajuća društva.

---

[18] S. Božović: „Finansijsko pravo sa osnovama javnih finansija“, Univerziteta „Mediteran“, DPC Podgorica, Podgorica, 2011, str. 3–5.

[19] D. Aleksić, G. Paović-Jeknić: „Finansije i finansijsko pravo“, Univerzitet Crne Gore, Podgorica, 2001, str. 41.

U okviru **javnog sektora** podrazumijevaju se organi i organizacije koje upravljaju ili raspolažu budžetskim sredstvima i imovinom države i jedinica lokalne samouprave, fondovi, Centralna banka i druga pravna lica u kojima država učestvuje u vlasništvu, nezavisna regulatorna tijela, akcionarska društva i druga pravna lica u kojima država ili opštine imaju vlasnički udio ili je osnivač.

Svrha postojanja javnog sektora **nije ostvarenje profita**, već zadovoljenje javnih potreba i vršenje javnih funkcija. Subjekti se finansiraju iz javnih prihoda, posredstvom budžeta ili koriste budžetska sredstva i državnu imovinu[20]. U pojedinim slučajevima, kao što su to jedinice lokalne samouprave, državne regulatorne agencije ili privredna društva sa dominantnim učešćem države u akcijskom kapitalu, mogu biti istovremeno predmet i komercijalne i državne eksterne revizije.

Međunarodni računovodstveni standardi polaze od stava da se pojam javni sektor odnosi na: „nacionalne vlasti, regionalne uprave, lokalne samouprave i slične državne entitete“. Shodno navedenom pod javnim sektorom se podrazumijevaju[21]:

- svi korisnici javnih sredstava;
- teritorijalne autonomije i lokalne vlasti;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski javni fondovi;
- Centralna banka u dijelu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava;
- javna preduzeća koje je osnovao korisnik javnih sredstava;
- javna preduzeća u čijem kapitalu ili upravljanju ima učešće korisnik javnih sredstava;
- javna preduzeća koje je osnovala država;
- subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi i drugi subjekti koji koriste javna sredstva i državnu imovinu.

U određenju pojma javnog sektora treba jasno naglasiti da javne *finansije i državni budžet nijesu isti pojmovi* niti imaju isto određenje, mada se često kontrola javnih finansija poistovjećuje sa budžetskom kontrolom. Za razliku od javnih finansija, koje predstavljaju radnje prikupljanja državnih prihoda i stvaranja rashoda, odnosno trošenja finansijskih sredstava države – budžet predstavlja detaljan, godišnji obavezujući plan prikupljanja i trošenja novčanih sredstava države.

[20] G. K. Bauer: „Komentar Zakona o DRI“, GIZ, 2007, str. 25.
[21] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 4–5.

Dakle, budžet je uži pojam od javnih finansija, jer samo predviđa i raspoređuje javne rashode i prihode, odnosno povezuje ih u racionalan i koherentan sistem javnih finansija[22].

4.1. Elementi razlikovanja državne i komercijalne revizije

U revizorskoj zajednici danas se sve više naglašava razlika između državne i komercijalne revizije, koja se primarno određuje prema vrsti subjekata koji su predmet kontrole, računovodstvenim i revizorskim standardima koji se primjenjuju i po uređenosti na nacionalnom nivou.

Državna revizija (Governmental-State Auditing), za razliku od komercijalne nema *„klijenta"* sa kojim sklapa ugovor o reviziji, već subjekte revizije određuje shodno sopstvenoj procjeni i sopstvenim godišnjim i strateškim planovima. Ona se ne ostvaruje na inicijativu kontrolisanog subjekta, već po sopstvenoj procjeni vrhovnog revizorskog organa i shodno standardima INTOSAI-a[23] ne prihvata naloge za revizije od strane drugih organa, pa ni od strane svog osnivača – nacionalnih skupština. Državna revizija svoja, ustavom i zakonom, ustanovljena ovlašćenja dužna je da *vrši u javnom interesu* u ime i za račun države. Za razliku od komercijalne revizije koja se finansira iz prihoda po osnovu pruženih usluga, državna revizija se isključivo finansira budžetskim sredstvima. *Komercijalna revizija* nastaje po principu angažovanja od strane klijenta, s kojim se uspostavlja obligaciono-pravni odnos u vidu zaključenja ugovora u pismenom obliku za svaku godinu, kojim se regulišu uzajamni odnosi i načini plaćanja za pružene usluge.

Komercijalna revizija, koja ima za cilj da „stimuliše menadžere da više pažnje posvete efikasnosti računovodstvenih sistema i kvalitetu računovodstvenih informacija, jer su svjesni da će biti izvršena eksterna revizija"[24] vrši se u *privatnom interesu naručioca* revizije – fizičkog ili pravnog lica, odnosno skupštine akcionara.

Revizorske kuće, koje vrše komercijalnu reviziju, organizovane su kao privredna društva za obavljanje revizorskih poslova (društva za reviziju), a prema crnogorskom nacionalnom zakonodavstvu,[25] njih može osnovati lice koje ima zvanje sertifikovanog računovođe i koje ima tri godine iskustva na poslovima revizije od čega najmanje dvije godine na poslovima revizije pod nazorom ovlašćenog revizora (ovlašćeni revizor).

[22] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora", Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 5.
[23] Član 60 Lima deklaracije o reviziji javnog sektora.
[24] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: nav. djelo, str. 22.
[25] Član 15 Zakona o reviziji, „Službeni list RCG", br. 01/17.

Revizorska kuća uz vršenje poslova revizije može pružati i druge usluge (npr. savjetodava uloga), ali istovremeno ne može u istom subjektu vršiti reviziju i obavljati druge poslove.

5. Razlike između eksterne i unutrašnje revizije

Unutrašnja/interna revizija dominantno je revizija računopolagača i u osnovi je finansijska revizija i revizija zakonitosti postupanja istih. Eksterna revizija je šira po obuhvatu i odnosi se i na naredbodavce i efekte učinka, tj. ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti postupanja subjekta revizije.

Unutrašnja revizija sprovodi unutrašnji revizor koji je dio organizacione strukture kontrolisanog subjekta, a eksternu reviziju vrši nezavisan i samostalan državni organ, po sopstvenoj procjeni izbora subjekta revizije, vremena vršenja revizije i vrste revizije koju će primijeniti. Interni revizor nije nezavisan u onoj mjeri koliko i državni revizor koji ima institucionalnu zaštitu nezavisnosti i samostalnosti kroz zakonom ustanovljenu nesmjenljivost i stalnost položaja sa jasnim mehanizmima zaštite nezavisnosti u postupanju.

Državna eksterna i unutrašnja revizija u osnovi razlikuju se po: subjektu koji vrši reviziju, obuhvatu revizije i karakteru nezavisnosti[26].

Razlika između ove dvije vrste državne revizije je i u **karakteru izvještaja**.

- **Izvještaj interne revizije** je interan, služi da poboljša rad kontrolisanog organa, ali se ne objavljuje i ne dostavlja se predstavničkom tijelu.
- **Izvještaj državne revizije** je javan i služi predstavničkom tijelu da cijeni kvalitet završnog računa i rad kontrolisanih organa na osnovu pojedinačno izvršenih revizija.

Organ eksterne državne revizije na nacionalnom nivou ima karakter vrhovnog organa sa ustavno definisanom pozicijom i njegov konačni nalaz se ne može pobijati radnjama drugog organa i ne usvaja se od strane predstavničkg organa, već se samo razmatra prilikom usvajanja završnog računa. Stoga u savremenoj budžetsko-pravnoj teoriji jasno se pravi razlika između interne i eksterne kontrole i ističe da je: „institucionalna, eksterna i stručna kontrola izvršenja budžeta najefikasniji, najuspješniji i najznačajniji oblik budžetske kontrole u jednoj zemlji“.[27]

[26] B. Radulović: „Finasijska regulativa i kontrola“, Univerzitet „Mediteran“, Podgorica, 2009, str. 32.
[27] Isto.

Drugo poglavlje

VRSTE REVIZIJA JAVNOG SEKTORA



„Samo kontrola ljudskih radnji obezbjeđuje dobru vladavinu.“
Hjum

VRSTE REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Postoji više vrsta podjela budžetske kontrole i revizije javnih sredstava u zavisnosti šta se definiše kao **kriterijum za klasifikaciju**. Kao kriterijum klasifikacije mogu se uzeti *period vršenja kontrole* (prethodna i naknadna), *organizacija kontrole* (eksterna i interna), *subjekt kontrole* (naredbodavci i računopolagač) itd. Primarna, za dalje razumijevanje vrsta finansijskih kontrola budžeta i ukupnih javnih finansija je podjela prema *organima* koji vrše kontrolu, pa tako postoje:

- parlamentarna (politička) budžetska kontrola;
- interna (unutrašnja) revizija;
- eksterna (računsko-sudska) revizija.

1. Parlamentarna budžetska kontrola

Parlamentarna budžetska kontrola predstavlja *oblik kontrole javnih finansija* koju obavlja predstavničko tijelo, po pravilu, prilikom rasprave i usvajanja **završnog računa budžeta**. Ovaj oblik kontrole uspostavlja se na centralnom – državnom nivou kao i na nivou jedinica lokalne samouprave i određuje se kao **eksterna kontrola.** Po vremenu obavljanja najčešće je *naknadna kontrola,* a po vrsti subjekata *kontrola naredbodavaca.*

Budžetska parlamentarna kontrola naziva se još i skupštinskom, predstavničkom ili političkom kontrolom[28]. Karakter **političke kontrole** ima primarno iz razloga što je vrši organ – *parlament* kao predstavničko tijelo konstituisano od strane poslanika kao politički izabranih predstavnika građana i za razliku od državne eksterne i interne revizije nije vid stručno-profesionalne kontrole. Iz tog razloga vrši se *razgraničenje* između *pojmova kontrola i revizija* finansijskog izvještavanja, na način što se parlamentarna budžetska kontrola tretira kao kontrola javnih finansija u širem smislu, a druga dva oblika su **kontrole u užem smislu** jer imaju karakter stručno profesionalne revizije koja se sprovodi po tačno utvrđenim metodološkim standardima. S obzirom da predstavničko tijelo odobrava sredstva sa karakterom javnih rashoda, ono ima i ovlašćenja da sprovodi kontrolu zakonitosti i tačnosti njihove potrošnje i raspodjele preko razmatranja i usvajanja godišnjeg zakona o završnom računu i razmatranjem izvještaja o reviziji vrhovnog organa državne revizije.

[28] D. Aleksić: „Finansije i finansijsko pravo“, Podgorica, 1994, str. 243.

Parlamentarna – politička kontrola javnih finansija bazirana je na temeljnim dokumentima o pravima čovjeka i građanima kojima se utvrđuje da „**građani imaju pravo** da provjere sami ili posredstvom svojih predstavnika, potrebu javnog doprinosa nosioca javnih funkcija i da društvo ima pravo da zatraži od svakog javnog funkcionera odgovornost za njegovo administriranje“[29]. Shodno tome rezultat ovog vida kontrole je dobijanje ili gubitak političkog povjerenja za nosioca javne funkcije zaduženog za budžet i završni račun. Neodobravanje budžeta, završnog računa budžeta ili utvrđenje nezakonitog i neracionalnog trošenja državnog novca od strane parlamenta, znači da ne „postoji povjerenje u izvršnu vlast od strane predstavničkog tijela naroda, a da Vlada mora da podnese ostavku uz zakonsku odgovornost njenih članova za kršenje zakona.“[30]

Nadležnosti predstavničkog tijela, na državnom nivou, u pogledu ovlašćenja u budžetskom postupku primarno su definisane ustavnim dokumentima gdje se precizno utvrđuju funkcije – nadležnosti skupštine.

U crnogorskom ustavnom sistemu nadležnosti nacionalne skupštine u pogledu budžeta i budžetske kontrole su[31]:

- donosi budžet i završni račun budžeta;
- raspisuje javne zajmove i odlučuje o zaduživanju države;
- odlučuje o raspolaganju državnom imovinom iznad vrijednosti utvrđene zakonom.

Budžetski postupak (način izrade, predlaganja, usvajanja, izvršenja i kontrole) uređuju se sa više zakonskih akata, primarno sa sistemskim zakonom o budžetu, godišnjim zakonima o budžetu, poreskim zakonima, poslovnikom o radu Skupštine i zakonom koji uređuje rad i funkcionisanje nacionalne vrhovne revizije i zakonom o unutrašnjim kontrolama.

Poslanici kao politički predstavnici i nosioci zaknodavne vlasti, u većini slučajeva, nijesu dovoljno stručno osposobljeni da do kraja mogu sprovesti valjanu kontrolu kondenzovanih finansijskih izvještaja o potrošnji budžetskih sredstava i objektivno nijesu u mogućnosti da kvalitetno i sistematski prate način trošenja i valjanost dokumenata na osnovu kojih se sačinjavaju finansijski izvještaji.[32]

Sam parlament, kao donosilac godišnjeg zakona o budžetu i vrhovno predstavničko tijelo, treba da bude informisan ne samo u smislu da li su sredstva potrošena već i:

[29] „Deklaracija o pravima čovjeka i građanina“, donesena u Francuskoj 26. 8. 1789. g.
[30] G. Vegas: Il bilancio dello Stato, la finanza tra Gioverno e Parlamento, str. 201–263.
[31] Član 82 Ustava Crne Gore, „Službeni list CG“, br. 1/07, 38/13.
[32] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić, nav. djelo, str. 407.

- da li su potrošena u skladu sa utvrđenim odobrenjem;
- da li je izvještaj o trošenju prikazan u skladu sa odgovarajućim standardima;
- kakvo je mišljenje kompententne i nezavisne institucije o trošenju tih sredstava.

Shodno tome kvalitetna **politička kontrola** predstavničkog tijela koje odobrava budžet nije moguća i cijelovita ukoliko parlament nije valjano informisan i ukoliko nema nalaz (izvještaj) stručnog i nezavisnog tijela koji je osnova za razmatranje završnog računa budžeta. To je dovelo do formiranja, od strane samih predstavničkih organa, specijalizovanih institucija – vrhovnih državnih revizorskih institucija *(Sumpreme Audit Institution – SAI).* Stoga u većini država da bi vlada dobila političku prohodnost za usvajanje završnog računa u parlamentu, neophodno je da uz završni račun vrhovni organ državne revizije (SAI) podnese Skupštini izvještaj o izvršenoj reviziji.

Vremenom se razvilo Budžetsko pravo, kao dio finansijskog prava koje predstavlja skup (sistem) pravnih normi koje regulišu aktivnosti upravljanja budžetom – kao jednom od najvažnijih institucija javnih finansija.[33] Pod upravljanjem budžetom podrazumjeva: „sastavljanje, odobravanje i izvršenje budžeta, **kontrolu izvršenja budžeta**, poslovanje službi državnog trezora i odgovornost upravnih organa u postupku prikupljanja i korišćenja finansijskih sredstava potrebnih za zadovoljenje javnih potreba“.[34] U cjelokupnom budžetskom postupku „cilj je da se dozvoli i omogući građanima **kontrola** javnih prihoda i javnih rashoda i kontrola nad ukupnim javnim finansijama“[35].

Pravo **kontrole izvršenja budžeta** predstavlja pravo predstavničkog tijela da kontroliše – provjerava da li se „zakonito, za planirane namjene, troše prikupljena budžetska sredstva“.[36] *Mutatis mutandis* – budžet je **glavni oblik parlamentarne kontrole** nad izvršnom vlašću.[37]

	Normativa	Članovi	Službeni list
1.	Ustav Crne Gore	82	01/07, 38/13
2.	Zakon o budžetu i fiskalnoj odgovornosti	1–16	20/14
3.	Poslovnik o radu Skupštine CG		51/06 (...) 17/18

[33] B. Raičević: „Javne finansije“, Beograd, 2005. str. 317.
[34] N. Pollari: Elementi di contabilita pubblica, contabilita di Stato e degli enti pubblici.
[35] G. Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo“, Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2007, str. 16.
[36] D. Aleksić, G. Paović-Jeknić: „Finansije i finansijsko pravo“, Univerzitet Crne Gore, Podgorica, 2001, str. 226
[37] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007.

2. Unutrašnja finansijska kontrola javnog sektora

2.1. Definicija i elementi PIFC-a

Unutrašnja finansijska kontrola u javnom sektoru (*Public Internal Financial Control* – PIFC) je **integrisani sistem unutrašnjih kontrola** u javnom sektoru i prema definiciji *Evropske komisije* predstavlja:

- „sveobuhvatan sistem finansijske kontrole čiji je cilj osigurati da finansijsko upravljanje i kontrola nacionalnih troškovnih centara (uključujući i inostrane izvore sredstava) budu usklađeni sa odgovarajućim propisima, budžetskim sistemom, načelima pouzdanog finansijskog upravljanja, transparentnosti, djelotvornosti, efikasnosti i štedljivosti.“

PIFC obuhvata sve mjere unutrašnje kontrole svih državnih prihoda, rashoda imovine i obaveza[38]. Institut unutrašnjih revizora (*The Institute of Internal Auditors – IIA*) definiše unutrašnju kontrolu kao:

- „nezavisnu, objektivnu provjeru i savjetodavnu aktivnost, koja ima za cilj da poveća vrijednost i unaprijedi poslovanje kontrolisanog subjekta i pomaže mu da postigne svoje ciljeve sistemskim, disciplinovanim pristupom u ocjenjivanju i poboljšanju efektivnosti u upravljanju rizikom, kontroli i upravljačkim procesima“[39].

„PIFC se razvija kroz četiri faze: **Konceptualizacija** – široka rasprava i razumijevanje novih koncepata, **Legislativa** – pravljenje nacrta i usvajanje relevantnih zakonskih okvira i podzakonskih akata, **Organizacija** – osmišljavanje organizacionog okvira, **Trening** – obuka dovoljnog broja rukovodilaca, finansijskih kontrolora i internih revizora“[40].

Upravljanje i unutrašnje kontrole u crnogorskog nacionalnom zakonodavstvu **obuhvataju**: „postupke upravljanja sredstvima subjekta, finansijske i druge kontrole i unutrašnju reviziju radi uspješnog upravljanja i ostvarivanja poslovnih ciljeva subjekta na transparentan, pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način“.[41]

Sistem unutrašnjih kontrola čine:

- *Finansijsko upravljanje i kontrola;*
- *Unutrašnja revizija.*

[38] Glossary od Definitions used by Commission in the framework of PIFC, 2002.
[39] www.theiia.org
[40] EK Initiative to Build New Structures of PIC in Applicant and Third-party Countries, Robert dr Koning, 2007, str. 195.
[41] Član 3 Zakona o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 75/18).

Finansijsko upravljanje i kontrola (FMC)[42] uvodi se radi **unapređenja** finansijskog upravljanja[43], a prije svega u cilju obavljanja finansijskih poslova u skladu sa važećom normativom, obezbjeđenja tačnog, sveobuhvatnog i blagovremenog izvještavanja, pravilnog korišćenja sredstava i zaštite državne imovine, obaveza i drugih resursa od gubitaka koji mogu nastati:

a) neodgovarajućim upravljanjem;
b) neopravdanim trošenjem i korišćenjem;
c) prevarom i drugim inkriminisanim radnjama.

Unutrašnja ili interna revizija (IA)[44], obavlja se unutar korisnika budžetskih sredstava i predstavlja uzajamnu kontrolu proračunskog naredbodavca i računopolagača i „osigurava da se vladini programi izvrše i postignu planirane rezultate, da su resursi koji se koriste u izvršavanju takvih programa konzistentni sa navedenim ciljevima i zadacima, da su vladini programi zaštićeni od nedjelotvornog korišćenja resursa, malverzacija i pogrešnog upravljanja i da se blagovremeno i pouzdano izvještava o informacijama neophodnim za donošenje odluka.“[45] Efikasan proces unutrašnje revizije predstavlja integralni dio svakog upravljačkog sistema i ključni je instrument uspješnog rukovođenja. Unutrašnja revizija daje rukovodstvu objektivno stručno mišljenje i savjete o adekvatnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u cilju unapređenja poslovanja subjekta.

PIFC se može manifestovati kao *prethodna ili naknadna* kontrola.

- *Unutrašnja kontrola* je **prethodni nadzor** (ex ante) koji se vrši u subjektima javnog sektora u cilju otklanjanja radnji koje nijesu u skladu sa utvrđenom normativom i postupcima i ima preventivnu funkciju. Predstavlja niz mjera ugrađenih u samu organizaciju subjekta sa ciljem da se osigura zakonito i uspješno korišćenje javnih sredstava u cilju ostvarivanja utvrđenih politika, zaštite državne imovine, prevencije i otkrivanja prevara i greški, obezbjeđenja tačnosti i sveobuhvatnosti računovodstvenih evidencija itd. Uspostavlja je rukovodilac subjekta (starješina organa) i odnosi se na: prikupljanje i korišćenje sredstava, preuzimanje obaveza, sprovođenje postupaka javnih nabavki, zaključivanje ugovora i sa njima povezanih isplata i povraćaj nepravilno uplaćenih sredstava.

[42] **FMC** – **F**inancial **M**anagement and **C**ontrol (finansijsko upravljanje i kontrola).
[43] Razvoj PIFC-a u Crnoj Gori podstaknut je od strane Evropske komisije (EK), u dijelu 32 koji se odnosi na finansijsku kontrolu: „treba razviti decentralizovanu upravljačku odgovornost, podržanu odgovarajućim finansijskim menadžmentom i sistemom kontrole i funkcionalnom nezavisnošću unutrašnje revizije“.
[44] **IA** – **I**nternal **A**udit (interna revizija).
[45] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 6.

- *Unutrašnja revizija* ima karakter **naknadne kontrole** sa ciljem provjere funkcionalnosti i efektivnosti unutrašnjih kontrola i ustanovljenih procedura. Povezanost unutrašnje revizije sa unutrašnjom kontrolom ogleda se u tome što je zadatak unutrašnje revizije da ispita primjenljivost i djelotvornosti sistema unutrašnjih kontrola i u vidu revizorskog izvještaja sa izraženim mišljenjem o tom izvijesti upravljačku strukturu subjeka kontrole.[46]

  Pod poslovima unutrašnje revizije podrazumjeva se:

  a) Ocjena rada i funkcionisanje unutrašnje kontrole u pogledu primjene propisanih pravila i postupaka;
  b) Kontrola primjene zakona u oblasti materijalno-finansijskog poslovanja i zakonitog korišćenja sredstava;
  c) Procjena ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja i namjenskog korišćenja budžetskih sredstava;
  d) Uspostavljanje saradnje sa institucijama zaduženim za spoljnu i unutrašnju reviziju i drugim subjektima iz oblasti revizije;
  e) Izvještavanje o izvršavanju godišnjeg plana revizije.[47]

Unutrašnja revizije nema karakter inspekcije i organizaciono se mora odvojiti od drugih organizacionih struktura. Međutim, uporedno-pravna analiza funkcionisanja i istorijski pregled uspostave unutrašnje revizije pokazuje da postoje različiti modeli organizacije PIFC-a.

2.2. Modeli uspostave PIFC-a

Institucionalni modeli funkcionisanja PIFC-a u svijetu mogu se podijeliti na dvije osnovne grupe:

- **Centralizovani model**

  Države evropskog kontinentalnog prava (Francuska, Portugal, Španija itd.) imaju organizaciju interne kontrole zasnovanu na centralizovanom modelu i to na način da je to uglavnom dio (sektor) Ministarstva finansija.

- **Decentralizovani model**

  U drugim državama (Velika Britanija, Švedska, Holandija, Norveška itd.) interna kontrola je decentralizovana i ne nalazi se u samim ministarstvima, već se uspostavlja kod korisnika budžeta koji je sprovode i koji su odgovorni za realizaciju budžeta kao potrošačke jedinice. Međutim, i kod ovog modela centralno ministarstvo zaduženo za poslove finansija ima odgovornost za funkcionisanje cjelokupnog sistema internih kontrola na nivou države.

[46] L. Pernar i grupa autora: „Državna revizija“, Masmedia, Zagreb, 2009, str. 258.
[47] Isto, član 57.

2.3. Normativna uređenost PIFC-a u Crnoj Gori

Unutrašnja finansijska kontrola u crnogorskom javnom sektoru ranije se definisala kao oblik kontrole u kojoj „više tijelo uprave kontroliše kako niži (podređeni) organ prikuplja javne prihode i raspolaže njima“.[48] Ova definicija bila je zasnovana na konceptu po kojem je unutrašnja revizija bila organizaciona jedinica u sastavu resora finansija i bila je uvedena i uređena sistemskim zakonom o budžetu, kao **interna revizija**[49]. Sprovođena je kroz posebnu organizacionu jedinicu koja je vršila reviziju računovodstvenih dokumenata, primitaka, ugovorenih obaveza i izdataka. Kao subjekti revizije bile su definisane sve potrošačke jedinice, vanbudžetski fondovi i jedinice lokalne samouprave, kao i pravna lica koja koriste sredstva dobijena iz budžeta države.

Imajući u vidu da sistem unutrašnjih finansijskih kontrola u Crnoj Gori nije sadržao sve elemente **koncepta** unutrašnje finansijske kontrole koje je razradila Evropska komisija, kao dio načela pravne tekovine EU, bilo je potrebno donijeti novi zakon kojim se propisuju i uspostavljaju *decentralizovane funkcije* unutrašnje revizije. PIFC koncept, koji je u primjeni u EU, dužne su uvesti sve države u postupku pridruživanja, sa obavezom osnivanja **nezavisne jedinice za unutrašnju reviziju u javnom sektoru.**

Nezavisnost, između ostalog, podrazumijeva da unutrašnja revizija:

- samostalno i bez uticaja rukovodioca državnog organa odlučuje o području koji će revidirati;
- da nije dio organizacijskog dijela u državnom organu;
- da o svom radu neposredno izvještava rukovodioca.

Donošenjem novog zakona[50] u Crnoj Gori se sa ranije centralizovanog prešlo na **decentralizovani model funkcionisanja** unutrašnjih kontrola.

Unutrašnja finansijska kontrola (FMC) u javnom sektoru obuhvata dio načela **Acquis communutaire** (pravne tekovine)[51] koje je uspostavila EU kao cjelovit sistem unutrašnjih finansijskih kontrola sa ciljem da se osigura da se sa javnim – državnim sredstvima upravlja ekonomično, efikasno i efektivno, kao i da se obezbijedi njihova kontrola.

---

[48] B. Jelčić: „Financijsko pravo i financijska znanost“, Narodne novine, Zagreb, 1998, str. 514.
[49] Tada važeći član 56 Zakona o budžetu („Službeni list RCG“, br. 40/01).
[50] Prvi Zakon o sistemu unutrašnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru, koji je donijela Skupština Crne Gore 23. saziva, na petoj sjednici drugog redovnog zasijedanja u 2008. godini, dana 26. novembra 2008. godine. („Službeni list Crne Gore“, br. 73/08, 20/11, 30/12, 34/14).
[51] Na Evropskom savjetu održanom u Solunu 19. i 20. juna 2003. godine odlučeno je da države Balkana mogu postati sastavni dio EU kada ispune kriterijume iz Kopenhagena (1993).

Na osnovu međunarodnih standarda, termin „unutrašnja finansijska kontrola u javnom sektoru“ (PIFC – Public Internal Financial Control) podrazumijeva cjelokupni, objedinjeni sistem koji uspostavlja nacionalna vlada radi kontrolisanja i revizije korišćenja budžetskih sredstava i sredstava dobijenih iz fondova EU. Unutrašnja finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata mjere za kontrolu svih državnih prihoda, rashoda, imovine i obaveza i u konačnom pomaže da se javna sredstva namjenski troše i da se njima postiže vrijednost uloženog.[52] *Finansijsko upravljanje i kontrola* je sistem unutrašnjih kontrola koji utvrđuje i za koji je odgovoran rukovodilac subjekta, a kojim se, upravljajući rizicima, obezbjeđuje razumna uvjerenost da će se u ostvarivanju ciljeva subjekta, budžetska i druga sredstva koristiti pravilno, ekonomično, efikasno i efektivno.

Unutrašnja revizija (IA) je nezavisno, objektivno uvjeravanje i savjetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan, disciplinaran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Može se **uspostaviti**:

- organizovanjem posebne organizacione jedinice za unutrašnju reviziju u okviru subjekta, koja je neposredno odgovorna rukovodiocu subjekta;
- obavljanjem unutrašnje revizije, po osnovu sporazuma, od strane jedinice unutrašnje revizije drugog subjekta[53].

Unutrašnji revizori dužni su da se u svom radu pridržavaju Povelje unutrašnje revizije, Etičkog kodeksa unutrašnjih revizora, metodologije rada unutrašnje revizije, uputstava i instrukcija kojim se detaljnije razrađuju metodi koji se koriste u postupku revizije.

Podzakonskim aktima, pored načina uspostave i organizacije, bliže se uređuju:

- sadržaj godišnjeg izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola i godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije;[54]
- način i postupak rada unutrašnje revizije;[55]
- zvanja unutrašnjih revizora.[56]

---

[52] Opširnije – Strategija razvoja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru, Podgorica, 2008.
[53] Vidi: član 49 Zakona i član 2 i 3 Uredbe o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru („Službeni list CG“, br. 50/12 i 07/17).
[54] Uputstvo o sadržaju godišnjeg izvještaja o sprovođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola i godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije („Službeni list CG“, br. 64/10).
[55] Pravilnik o načinu i postupku rada unutrašnje revizije („Službeni list CG“, br. 32/09).

Metodologija unutrašnje revizije – U cilju standardizacije postupaka unutrašnje revizije i obezbjeđenja unificirane metodologije rada nadležni odbor Instituta unutrašnjih revizora (*The Institute of Internal Auditors*) u Sjedinjenim Američkim Državama izradio je i objavio Standarde za profesionalno obavljanje unutrašnje revizije[57]. Ovi standardi sistematizovani su u 5 cjelina: Nezavisnost; Stručnost; Djelokrug rada; Obavljanje revizije i Upravljanje unutrašnjom revizijom.

Ciljevi ovih standarda su:

a. odrediti temeljna načela djelatnosti unutrašnje revizije;
b. pružiti osnove za obavljanje i primjenu širokog spektra aktivnosti unutrašnje revizije;
c. utvrditi osnovu za ocjenjivanje uspješnosti unutrašnje revizije;
d. stimulisati poboljšanje organizacijskih procesa i poslovanja.[58]

Zbog posebne važnosti ovog područja revizorskog djelovanja INTOSAI-ov Odbor za standarde unutrašnje revizije 1974. godine počeo je rad na izradi *Smjernica za unutrašnju kontrolu* koje su usvojene na Kongresu u Vašingtonu 1992. godine i inovirane su 2001. godine kada je i promijenjen naziv u *Smjernica za standarde unutrašnje kontrole u javnom sektoru.*[59]

Imajući u vidu didaktički aspekt Smjernica Odbor za standarde ih je dopunio odgovarajućim pojmovnikom i praktičnim primjerima. Međunarodni standardi sastoje se od standarda karakteristika (serija 1000) i standarda izvođenja (serija 2000).

Standardi karakteristika se odnose na karakteristike subjekta i pojedinaca koji vrše aktivnosti unutrašnje revizije. To su:

- Standard 1000 – Svrha, nadležnost i odgovornost;
- Standard 1100 – Nezavisnost i objektivnost;
- Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja;
- Standard 1300 – Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta.

[56] Uredba o zvanjima unutrašnjih revizora („Službeni list CG“, br. 36/16).
[57] Eng. Standards for the Proffesional Practice of Internal Auditing, SAD, 1978.
[58] L. Pernar i grupa autora: „Državna revizija“, Masmedia, Zagreb, 2009, str. 258.
[59] INTOSAI Guidelines for internal Control Standards for the Public Sector, www.intosai org

Standardi izvođenja se odnose na prirodu poslova unutrašnje revizije i obezbjeđuju kriterijume na osnovu kojih se može ocijeniti kvalitet poslova. To su:

- Standard 2000 – Upravljanje aktivnošću unutrašnje revizije;
- Standard 2100 – Priroda posla;
- Standard 2200 – Planiranje angažovanja;
- Standard 2300 – Obavljanje angažovanja;
- Standard 2400 – Saopštavanje rezultata;
- Standard 2500 – Praćenje napretka;
- Standard 2600 – Prihvatanje rizika od strane rukovodstva.

U skladu sa međunarodnim stadardima unutrašnje revizije na nacionalnom nivou donose se posebni priručnici – metodološka uputstva.[60]

Povelja unutrašnje revizije je interni akt koji potpisuju rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i rukovodilac subjekta, u kojem su navedeni cilj, ovlašćenja i odgovornosti unutrašnje revizije i rukovodioca subjekta u pogledu unutrašnje revizije. Svrha Povelje je da postavi jasnu ulogu unutrašnje revizije i pojasni okruženje neophodno da unutrašnja revizija funkcioniše efektivno i doda vrijednost u subjektu. Povelja takođe postavlja odnose između unutrašnje revizije i subjekta.

Povelja unutrašnje revizije treba da:

a. prikaže u glavnim crtama ulogu unutrašnje revizije;
b. uputi na djelokrug rada unutrašnje revizije;
c. objasni kako osigurati nezavisnost unutrašnje revizije;
d. sadrži odgovornosti rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i rukovodioca subjekta;
e. pruži detalje o rasporedu izvještavanja;
f. objasni odnos unutrašnje revizije sa drugim relevantnim tijelima – npr. državnom revizijom.

	Normativa	Članovi	Službeni list
1.	Zakon o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru	10–52	75/18
2.	Uredba o zvanjima unutrašnjih revizora	1–3	36/16
3.	Pravilnik o načinu i postupku rada unutrašnje revizije	1–7	32/09
4.	Uredba o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru	1–5	50/12 i 07/17

[60] Priručnik za unutrašnju reviziju – treće izdanje, Ministarstvo finansija, Podgorica, oktobar 2011. godine.

3. Državna eksterna revizija – osnovni aspekti

Sa stanovišta funkcionalne demokratije, budžetska kontrola zasnovana samo na parlamentarnoj (političkoj) kontroli završnog računa budžeta nije dovoljna i savremeno poimanje finansijske kontrole javnog sektora zahtijeva kontrolu od strane **vrhovnih računsko-sudskih organa ili vrhovnih revizorskih institucija.**

„*Lima deklaracija*" polazi od premise da je osnivanje državne revizije svojstveno upravljanju javnim finansijama, jer rukovođenje javnim finansijama predstavlja „čin javnog povjerenja"[61] i zato se formiraju, od strane predstavničkih organa, vrhovne revizorske institucije (SAI)[62] kao **funkcionalno, organizaciono i finansijski nezavisni organi kontrole** javnog sektora.

Postupanjem državne revizije omogućava se da javna sredstva ostvarena ubiranjem poreza, doprinosa, carina, taksi i drugih prihoda, koje država ostvaruje na bazi svog fiskalnog suvereniteta i koji „pune državnu kasu"[63], kao i državna imovina i imovina lokalne samouprave, dobijaju viši stepen zaštite u pogledu pravilnog i cjelishodnog raspolaganja njima. Stoga, kontrolom izvršenja budžeta moguće je provjeriti da li rad vlade i drugih kontrolisanih subjekata „odgovara stvarnom programu, na bazi kojeg je dobila povjerenje predstavničkog tijela građana i predstavlja politički događaj najvišeg ranga u svim savremenim državama"[64].

Revizija javnog sektora je državna funkcija, koja se, po pravilu, ne može prenijeti na komercijalno preduzeće za pružanje revizorskih usluga. Da bi državni organ revizije mogao ispuniti svoju funkciju i obezbijediti kontrolu, transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim finansijama i državnom imovinom, neophodno je da ima:

a) ustavno definisanu poziciju vrhovnog, nezavisnog i samostalnog organa;
b) zakonom uređen postupak osnivanja, definisanu nadležnost i organizaciju;
c) stručan i profesionalno osposobljen revizorski kadar;
d) primijenjene međunarodne revizorske standarde za oblast revizije javnog sektora, u postupcima i revizorskim radnjama.

---

[61] Opširnije vidi: Lima deklaracija o smjernicma za pravila vršenja revizije.
[62] Skraćenica SAI označava – Sumpreme Audit Institution (eng.), u prevodu: vrhovna revizorska institucija.
[63] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa", Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 407.
[64] Gordana Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo", Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2007, str. 220.

Vrhovna revizorska institucija treba da prikupi dovoljno dokaza na osnovu kojih će se **autoritativno** zaključiti da li su ciljevi postavljeni prilikom usvajanja budžeta i drugih programskih dokumenta ostvareni ili ne, da li su finansijska sredstva utrošena u skladu sa odobrenjem, te da li izvještaj o realizaciji prezentuje stvarno stanje i da li je u skladu sa odgovarajućim standardima.

Nacionalni zakonodavni organi (skupština, parlament, kongres, duma, senat, sabor, sejm), konstituisani kao predstavničko tijelo od izabranih poslanika, vrlo heterogene profesionalne i druge strukture, kao donosioci državnog budžeta, nijesu u mogućnosti kvalitetno obaviti kontrolu upravljanja i trošenja javnih sredstava ukoliko ne raspolažu nalazima vrhovnog organa državne revizije, koji treba da im kompetentno, stručno i nepristrasno pomognu prilikom izjašnjenja o završnom računu državnog budžeta. Državna revizija, u formi **izvještaja vrhovnog organa revizije**, treba da omogući nacionalnim skupštinama da donesu **političku odluku** o kvalitetu završnog računa budžeta i procijene kvalitet trošenja i raspolaganja javnim finansijama i državnom imovinom od strane kontrolisanih organa, odnosno od strane budžetskih korisnika, vanbudžetskih fondova, lokalne samouprave i drugih subjekata koji koriste javna sredstva.

3.1. Državna revizija u sistemu podjele vlasti

Klasični ustavni sistemi, zasnovani na teoriji *Šarl Monteskijea*[65], funkcionišu na „podjeli vlasti na tri grane vlasti – zakonodavnu, izvršnu i sudsku. Međutim, razvoj državnih organizacija doveo je do udaljavanja od ovog koncepta po kojem svaki državni organ izričito mora pripadati jednoj od tri velike „grane“. Primarno, u cilju uspostavljanja odgovorne i kontrolisane vlasti počelo se voditi računa da se između tri klasične državne grane vlasti postavi „ravnoteža moći koja bi spriječila nedopustiv uticaj jedne vlasti na drugu i zato su se počele osnivati vrhovne revizorske institucije s dvojnom funkcijom u odnosu na zakonodavnu i izvršnu vlast, ali ne kao njihov pomoćni organ, već kao samostalan i nezavisan državni organ *sui generis,* kao elemenat ravnoteže unutar sustava vlasti.“[66] Vrhovna državna revizija, po ustavnoj definiciji, nije klasična „vlast“, jer nema ni jednu od tri osnovne funkcije, ali ima ustavno i zakonsko ovlašćenje kontrole rada svih drugih državnih organa koji konstituišu druge grane vlasti. Zato se u savremenoj ustavnopravnoj teoriji i literaturi sve više govori o **četvrtoj – kontrolnoj grani vlasti.**

[65] Charles de Montesquieu: „O duhu zakona“, orig. „De lesprit des lois“, 1748.
[66] Schefer, H.: The constitutional position of supreme audit institutions, State Audit, 1981, str. 45.

Vrhovni organ revizije javnog sektora, vrlo je sličan po postupanju i ustavnoj poziciji sudu, kako se u pojedinim državama i naziva. Međutim, za razliku od **redovnih sudova** nema ovlašćenja direktnog sankcionisanja subjekta revizije. „Presuda“ vrhovne državne revizije sadržana je u formi izvještaja, s kojim se upoznaje predstavničko tijelo o rezultatima izvršenih revizija, sa **prijedlogom mjera** za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti, ostavljajući parlamentu da, shodno svojim nadležnostima, preuzima mjere sankcionisanja.

Klasifikacija državnh organa po prof. dr Momčilu Dimitrijeviću[67]

Način formiranja	Prema podjeli rada	Prema prirodi posla	Prema strukturi
Demokratski	**Odlučujući**	Politički	Individualni
Birokratski	Izvršni	**Stručni**	**Kolektivni**

Prema navedenoj klasifikaciji državnih organa vrhovna državna revizija (SAI) pripada demokratskim, odlučujućim, stručnim i kolegijalnim organima.

3.2. Ciljevi državne revizije

„Revizija *nije sama sebi cilj*, već neophodni dio regulatornog sistema čiji je cilj da se dovoljno rano otkriju odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa legalnosti, efikasnosti, djelotovornosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja kako bi se omogućilo preduzimanje kolektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima, kako bi odgovorne osobe prihvatile odgovornost, kako bi se obezbijedilo kompenzovanje ili kako bi se preduzeli koraci na sprečavanju ili barem otežavanju takvih prekršaja.“[68]

Primarni cilj revizije je da se ispita da li je pravilno primijenjen zakon u pogledu upotrebe državnih sredstava, otkrije nepravilnosti u primjeni budžetskih i drugih finansijskih propisa, ispita racionalnost i korisnost trošenja državnog novca. Cilj revizije je izražavanje mišljenja o tome da li su finansijski izvještaji po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izvještavanje.

Cilj revizije nije da daje „svoju interpretaciju finansijskih izvještaja, već da poveća sigurnost da je ono što je dato u finansijskim izvještajima istinita i objektivna realnost“.[69] Za razliku od ranijeg poimanja državne revizije koje se ograničavalo samo na utvrđivanje tačnosti računa, savremen pristup reviziji, pored revizije pravilnosti (zakonitosti), obuhvata primjenu „3e“ revizije – *efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti.*

[67] M. Dimitrijević: „Razvoj organizacije države i uvod u pravo“, Podgorica, 2006, str. 75–78.
[68] Opširnije vidi: Lima deklaracija o smjernicama za pravila vršenja revizije.
[69] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: nav. djelo, str. 20.

Cilj revizje nije ograničen samo na kontrolu završnog računa, tj. potvrdu da su godišnji obračuni državnih prihoda i rashoda korektno proknjiženi i da je on korektno prikazan u završnom računu budžeta.

Cilj revizije je da utvrdi da li su:

- utvrđeni projekti, politički programi i djelatnosti organa vlasti i javnih preduzeća, kao i posebnih fondova koji se finansiraju javnim sredstvima bili uspješni, i
- da li su realizovani uz najmanje moguće finansijske troškove i upravno-tehnički utrošak.

Shodno tome, u teorijskoj i praktičnoj primjeni revizije, izvršena je podjela na dva osnovna tipa revizije:

- **revizija pravilnosti** – (računske tačnosti i zakonitosti);
- **revizija uspjeha** – (ekonomičnosti, efikasanosti i efektivnosti).

Međunarodni standardi revizije[70] koji su „autoritativna saopštenja kojima se daju uputstva o osnovnim principima profesionalnog i ličnog ponašanja koje revizor treba da primijeni pri **planiranju**, **izvršenju** i **izvještavanju**“[71] određuju da je *cilj revizije* da:

- „omogući revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji, po svim bitnim pitanjima, sastavljeni u skladu sa indentifikovanim okvirom za finansijsko izvještavanje“.

Shodno navedenom osnovni zadaci i ciljevi revizije su da potpuno i tačno informiše građane o tome da li se javna sredstva koriste u skladu sa propisima i da li su organi koji upravljaju javnim sredstvima ostvarili ciljeve koji su planirani i za koje su budžetom opredijeljena sredstva. Stoga je revizija javnih rashoda jedan od **glavnih instrumenata** kojima se podiže odgovornost nosilaca javnih ovlašćenja i podiže povjerenje javnosti u javni sektor.

3.3. Rezultati i priroda izvještaja vrhovne državne revizije

Vrhovna revizorska institucija treba da prikupi dovoljno dokaza na osnovu kojih će se autoritativno zaključiti da li su:

- ciljevi postavljeni prilikom usvajanja budžeta i drugih programskih dokumenta ostvareni ili ne,
- finansijska sredstva utrošena u skladu sa odobrenjem,
- izvještaji o realizaciji prezentovali stvarno stanje i u skladu sa odgovarajućim standardima.

[70] http://www.ifac.org

[71] B. Vitorović: „Revizija javnih rashoda u svjetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvođenjem“, Računovodstvo br. 7–8/98, str. 53.

Koncept i uspostava državne revizije su neophodni u javnoj finansijskoj administraciji pošto upravljanje javnim prihodima predstavlja čin javnog povjerenja. Revizija nije sama sebi cilj, već neophodni dio regulatornog sistema čiji je cilj da se dovoljno rano otkriju odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa legalnosti, efikasnosti, djelotovornosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja kako bi se:

- omogućilo preduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima;
- odgovorne osobe prihvatile odgovornost;
- preduzeli koraci na sprečavanju ili barem otežavanju prekršaja.[72]

Revizija treba da pomogne kontrolisanom subjektu da unaprijedi svoje poslovanje pa se tako **Evropski revizorski sud**[73] definiše kao:

> „organ Evropske unije zadužen za eksternu revizionu kontrolu svih prihoda i izdataka Evropske unije osnovan sa ciljem unapređivanja finansijskog poslovanja Unije".

Zadatak **Evropskog revizorskog suda** je da doprinese unapređivanju finansijskog poslovanja i upravljanju sredstvima Evropske unije, na svim nivoima, kako bi građanima EU osigurao što veću vrijednost za uloženi novac.[74] Sud je obavezan da, u vidu svojih redovnih i ad hock izvještaja, koji moraju biti relevantni, objektivni i pravovremeni, informiše parlament EU i javnost o rezultatima izvršenih revizija. Sud nema klasičnih sudijskih nadležnosti i niti jedno njegovo „presuđenje", tj. izvještaj nema obavezujuću snagu, ali mišljenja Suda omogućavaju da se: „unaprijede finansijska poslovanja organa odgovornih za izvršenje budžeta i doprinose donošenju zakona i propisa koji unapređuju upravljanje i vođenje programa i finansija Unije"[75].

Prirodu izvještaja vrhovne državne revizije moguće je odrediti kroz više elemenata *materijalnog i procesno-pravnog karaktera.*

Primarno, vrhovna državna revizija je ustavna kategorija,[76] gdje se pored određenja da je to samostalan i vrhovni organ državne revizije, koji „vrši reviziju zakonitosti i uspješnosti upravljanja državnom imovinom i obavezama, budžetima i svim finansijskim poslovima subjekata čiji su izvori finansiranja javni ili nastaju korišćenjem državne imovine", utvrđuje i obaveza da Skupštini podnosi Godišnji izvještaj.

---

[72] Opširnije vidi: Deklaracija iz Lime (Peru) o smjernicma za vršenje revizije javnog sektora.
[73] www.eca.europa.eu
[74] Evropski revizorski sud, web prezentacija Evropske unije 2006.
[75] Miroslav Prokopijević: Evropska unija – uvod, Službeni glasnik, Beograd, 2005, str. 82.
[76] Član 144 Ustava Crne Gore („Službeni list CG", br. 1/07, 38/13).

Godišnji izvještaj predstavlja sintezu svih revizorskih izvještaja koje vrhovna revizija izradi i objavi u periodu od godinu dana.

Nacionalnim zakonima[77] dodatno se utvrđuje forma i obavezni sadržaj Godišnjeg izvještaja, a pored nacionalnog zakonodavstva ovi elementi, koji se odnose i na pojedinačne izvještaje, određeni su i međunarodnim INTOSAI standardima[78].

Treći važan elemenat izvještaja je javnost. Izvještaji se objavljuju na način što se na oficijelnom sajtu SAI[79], po konačnosti pojedinačnog izvještaja, isti integralno „postavljaju" čime su dostupni ukupnoj javnosti[80]. Obaveznost publikovanja izvještaja dodatno se precizira internim aktima SAI[81] u dijelu gdje se uređuje javnost rada Institucije.

Izvještaji SAI su **konačni** i protiv njih više nije moguće voditi postupak pred drugim organom u cilju promjene utvrđenog činjeničnog stanja i izraženog mišljenja. Posebno važan elemenat za razumijevanje pravne prirode izvještaja sadržana je u činjenici da Skupština ne usvaja Godišnji izvještaj, već se na osnovu nalaza i mišljenja sadržanog u njemu izjašnjava o prihvatanju ili odbijanju godišnjeg zakona o završnom računu.

Shodno sistemskom zakonu o budžetu[82] podnošenju Godišnjeg izvještaja prethodi podnošenje izvještaja o reviziji završnog računa koji se Skupštini dostavlja uz završni račun budžeta države. Tako se zakonom utvrđuje da: „Vlada do **kraja juna** utvrđuje Prijedlog zakona o završnom računu budžeta države i dostavlja ga Državnoj revizorskoj instituciji koja izvještaj o reviziji završnog računa budžeta dostavlja Skupštini do **15. oktobra tekuće za prethodnu godinu**. Vlada do kraja septembra dostavlja Prijedlog zakona o završnom računu budžeta Skupštini".

Status godišnjeg izvještaja (kao i svih izvještaja o pojedinačnim revizijama) **bitno se razlikuju** od izvještaja drugih subjekta koji su dužni podnijeti izvještaje parlamentu. Time se dodatno naglašava njegova priroda **stručnog nalaza**, kao i elemenat konačnosti i vrhovnosti subjekta koji ga donosi. Preporuke sadržane u izvještaju vrhovne revizije nijesu **strogo formalno obavezujuće** ali se usvajanjem posebnog zaključka Skupštine u kom se one, uglavnom integralno, inkorporiraju obezbjeđuje njihova obaveznost za Vladu.

---

[77] Član 19 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list CG", br. 28/04, 27/06, 78/06 i 17/07).
[78] Vidi od tačke 163 do tačke 170 INTOSAI standarda.
[79] www.dri.co.me
[80] U Saveznom računskom sudu **Njemačke** predsjednik Suda na osnovu člana 50 Poslovnika za vršenje revizije objavljuje Godišnji izvještaj.
[81] Član 65 Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni list CG", br, 50/07).
[82] Član 67 Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti („Službeni list Crne Gore", br. 20/14, 56/14, 70/17, 4/18, 55/18).

Izvještaji državne revizije nijesu ni sudski ni upravni akti, a u formalno-pravnom smislu nemaju strogo obavezujuću snagu, ali ustavno i zakonsko definisanje njegovog donosioca kao vrhovnog organa i procesna uređenost daju mu karakter stručnog, nezavisnog i konačnog instruktivnog akta sa posebnom pravnom snagom.

3.4. Međunarodni principi za formiranje nacionalnih SAI

Vrhovne revizorske institucije (SAI)[83] svoje ciljeve, utvrđene Lima deklaracijom, mogu postići samo ako su:

- u nacionalnim zakonodavstvima ustanovljene kao nezavisne od subjekta revizije i nosioca izvršene vlasti (vlade);
- institucionalno zaštićene od tzv. „spoljnih uticaja“;
- imaju obezbijeđenu organizacionu i funkcionalnu nezavisnost.

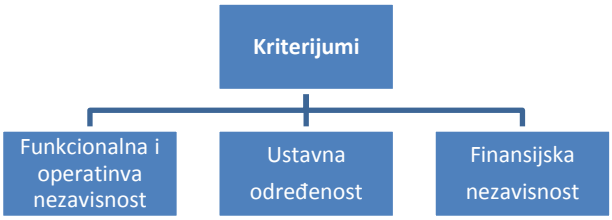
Prilikom formiranja eksterne finansijske kontrole kao minimum međunarodnih standarda određuje se sljedeće:

- državni organ za finansijsku kontrolu trebalo bi da bude ustanova izvan hijerarhije izvršne vlasti, tj. trebalo bi da bude eksterni organ vlasti;
- da donosiocima odluka (rukovodeći kadrovi) ustav garantuje sudijsku nezavisnost;
- da garanciju za postojanje kontrole vlasti dobije preko ustavnih odredbi;
- da svoje odluke donosi na osnovu vijećanja u kolegijumu;
- da se suzdržava od ocjenjivanja političkih odluka;
- da rukovodeći kadrovi institucije budu imenovani od strane Skupštine.[84]

INTOSAI-a[85] standardi (član 73) predviđaju da „vrhovne revizorske institucije, koje su najčešće organizovane na kolegijalnoj osnovi treba da osiguraju **nezavisnost** svojih članova raznim garancijama, posebno načelom **stalnosti i nezavisnosti funkcije, po uzoru na sudije**“.

Uspješno funkcionisanje državne revizije pretpostavlja ispunjenje određenih kriterijuma.[86] U prvom redu to su: funkcionalna i operativna nezavisnost, ustavna određenost i finansijska nezavisnost.

[83] Skraćenica SAI označava – Sumpreme Audit Institution (eng); u prevodu vrhovna revizorska institucija.
[84] Gerd Kurt Bauer, član Njemačkog računskog suda, Materijal GTZ – Podgorica, 2006.
[85] http://www.intosai.org
[86] Pernar L.: „Vrhovne revizorske institucije u okviru EU“, Revizija br. 1/2002.



Grafik br. 2

3.5. Institucionalni okvir za vršenje državne revizije u Evropi

Eksterna, računsko-sudska državna revizija je kontrola koju obavljaju tijela **nezavisna i samostalna od izvršne vlasti**, postavljena od strane nacionanog parlamenta. Da bi ovakve specijalizovane institucije mogle da budu potpuno nezavisne u svom radu od organa čiju kontrolu vrše, u mnogim državama one su: **ustavna materija** i osnivanje i funkcionisanje je uređeno posebnim zakonom. Ova vrsta kontrole javnog sektora, u formi izvještaja vrhovnog organa revizije, treba da omogući poslanicima u nacionalnim skupštinama da donesu političku odluku o kvalitetu završnog računa budžeta i procijene kvalitet trošenja i raspolaganja javnim finansijama i državnom imovinom od strane kontrolisanih organa.

Autori i izvori[87] razlikuju **tri vrste** vrhovnih revizorskih institucija[88]:

a) Prva vrsta je **sud sa sudskim funkcijama** (npr. „Cour des Camptes“ u Francuskoj, „Corti dei Conti“ u Italiji, „Curtea de Conturi“ u Rumuniji). Sudske funkcije „sudova“ variraju, ali generalno ukazuju na obavezu da se gone i kazne oni za koje sud ustanovi da su prekršili finansijske odredbe. Međutim, važno je konstatovati da nekoliko vrhovnih revizorskih institucija u Evropi koje sadrže određenje „sud“ u sklopu svog zvaničnog imena „imaju jako ograničena sudska ovlašćenja ili ih uopšte nemaju“.

b) Druga vrsta je **kolegijalno tijelo bez sudske funkcije**, ali sa kolegijalnim postupcima odlučivanja sličnim kao kod sudova (npr. „Najvyssi kontrolni urad“ u Češkoj Republici, „Bundesrechnungshof“ u Njemačkoj, „Algemene Rekenkamer“ u Holandiji). Evropski revizorski sud ustanovljen je i funkcioniše u sklopu ove vrste organa državne revizije.

[87] „Upravljanje javnim izdacima“, poglavlje 14 „Vanjska revizija“, Zagreb, 2002, str. 342.
[88] Postojao je i četvrti model primjenjivan u Finskoj gdje su uporedo postojale dvije revizorske institucije. Jedna je bila direktno odgovorna vladi, a druga na čijem su čelu bili članovi parlametna bila je odgovorna zakonodavnoj vlasti. Ustavnim promjenama iz 2000. godine došlo je do izmjene koja je dovela do formiranja nezavisne nacionalne vrhovne revizije (SAI) u odnosu na vladu, sa obavezom podnošenja izvještaja o reviziji skupštini.

c) Treća vrsta je **monokratski ured za reviziju** koji predvodi jedan revizor (npr. „Rigsrevisionen“ u Danskoj, „Riigikontroll“ u Estoniji, „National Audit Office“ u Velikoj Britaniji)[89].

Navedene vrste državne revizije proizašle su iz tri **istorijska modela** organizacije SAI.

Napoleonski (sudski) model je organizacija po kojoj je državna revizija dio sudske vlasti, ali nezavisna od zakonodavne i izvršne. Članovi su sudije, obično sa ustanovljenom stalnošću funkcije po uzoru na redovne sudije. Ovako organizovana državna revizija imala je u nadležnosti *ex ante* kontrolu, što je i danas zastupljeno kod računskih sudova npr. u Brazilu, Francuskoj, Portugalu ili Italiji. Dominantan oblik rada je revizija pravilnosti (zakonitosti) sa vrlo malom zastupljenošću finansijske revizije i revizije učinka – „3e“ revizije. Ovaj oblik oranizacije nije predviđao podnošenje i razmatranje revizorskih izvještaja parlamentu tako da je „nedostatak parlamentarne uključenosti u takvim sustavima rezultirao manjim javnim interesom i nedostatkom rasprave.“[90]

Westminsterski model je oblik državne revizije u kojem ona izvještava parlamentarni Odbor za javne račune (*Public Accounts Committee*) nakon čega odbor sastavlja vlastiti izvještaj na koji je vlada dužna dati svoje izjašnjenje. Karakteristika ovog modela je da je predsjednik ovog odbora uvijek predstavnik parlamentarne opozicije, a članovi su lica sa poznavanjem finansija i revizije. Za razliku od napoleonskog modela u ovoj organizaciji državne revizije ona je više orijentisana na računsku reviziju.

Model kolegijuma ili odbora sličan je po načinu rada „westminsterskom“ modelu, s tim da na čelu nije jedna osoba već kolegijalno tijelo (predsjedavanje po principu rotacije). Ovaj model imao je prednosti jer je ovom organizacijom postignuta veća nezavisnost usljed kolegijalnog načina rada.

Danas ne postoji unificiran naziv za vrhovne organe državne revizije. Vrhovni organi državne revizije mogli bi se podijeliti u dvije osnovne grupe u zavisnosti od toga da li je računsko-sudska kontrola javnog sektora organizovana kao:

- **Vrhovna državna revizorska institucija** sa generalnim revizorom ili kolegijalnim organom (Supreme Audit Institution) ili
- **Sud** (The Court of Auditors).

[89] Vidi: State Audit in the European Union, National Audit Office, UK, 2005, str. 3.
[90] Department for International Development (2004): Characteristics of different external audit sistems, PD info 21.

Ova podjela je napravljena u zavisnosti od toga da li je prihvaćeno **anglosaksonsko** ili **romansko-germansko** pravno shvatanje. Jedna od osnovnih razlika je u tome da li je inokosan ili kolektivni organ na čelu institucije, tj. da li organom upravlja pojedinac (generalni revizor) ili sudsko vijeće (npr. Senat).

Kao predstavnik romansko-germanskog koncepta može se uzeti Francuski računski sud, koji prema nacionalnom zakonu „pomaže Parlamentu i Vladi u kontrolisanju izvršenja zakona o budžetu“ (član 1, stav 2).

Bez obzira na razlike u nazivu i organizaciji rada, zajedničko svim državnim organima revizije je da imaju, na zakonu zasnovanu, nezavisnost, objektivnost, stručnost, odgovornost parlamentu i **ustavno definisanje**.

Računsko-sudski organ državne revizije imaju sljedeće države:

Francuska	Cour des Comptes – (CDC)	www.ccomptes.fr
Italija	Corte dei Conti – (CDC)	www.corteconti.it
Njemačka	Federal Court of Audit (DFR) Bundesrechnungshof (njem.)	www.bundesrechnungshof
Španija	Tribunal de Cuentas	www.tcu.es
Slovenija	Računsko sodišče	www.rs-rs.si
EU	The Court of Auditors	www.ojec.com

Vrhovne državne revizorske institucije imaju sljedeće države:

Engleska	National Audit Office – (NAO)	www.nao.gov.uk
SAD	General Accountants Office – (GAO)	www.gao.gov
Japan	Japan Board of Audit – (JBA)	www.jbaudit.go.jp
Rusija	Контрольно-ревизионная деятельность	www.ach.gov.ru
Austrija	Austrian Court of Audit. Österreichischen Rechnungshofes	www.rachningshof.gv.at
Danska	Rigsrevisionen undersøger	www.rigsrevisionen.dk

3.6. Finansijska nezavisnost SAI

Finansijska nezavisnost SAI sadržana u principu 8 – „Finansijska i upravljačka-administrativna autonomija i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i novčanih resursa“ „Meksičke deklaracije o nezavisnosti“[91] u kojoj se na sljedeći način utvrđuje finansijska nezavisnost:

„SAI mora da ima na raspolaganju neophodne i racionalne ljudske, materijalne i novčane resurse. Izvršna vlast ne treba da kontroliše ili da rukovodi raspolaganjem tih resursa. SAI samostalno upravlja svojim budžetom i na odgovarajući način ga

[91] „Meksička deklaracija o nezavisnosti“ – usvojena na XIX kongresu INTOSAI-a u Meksiku 2007. godine.

raspoređuje. U nadležnosti zakonodavnog tijela ili nekog od njegovih odbora je da obezbijedi SAI odgovarajuće resurse za ispunjavanje njegovih nadležnosti. SAI ima pravo da se direktno obrati zakonodavnom tijelu ukoliko obezbijeđeni resursi nisu dovoljni za izvršavanje njenih nadležnosti".

Deklaracija iz Lime pitanje finansijske nezavisnosti SAI posmatra u segmentima[92]:

- obezbjeđivanja dovoljnog iznosa sredstava za nesmetan rad;
- prava da direktno podnese zahtjev za obezbjeđivanjem sredstava uz generalnu sugestiju da se preko predstavničkog tijela utvrđuje obim potrebnih sredstava prilikom planiranja godišnjeg budžeta;
- sloboda da samostalno raspolaže odobrenim sredstvima.

Dakle, finansijska nezavisnost SAI sadržana je u postojanju sopstvenog budžeta – tj. prihoda koji se planiraju, troše i prikazuju u skladu sa odlukama menadžmenta institucije. Značaj finansijske nezavisnosti SAI ogleda se u činjenici da je Evropska komisija prilikom predstavljanja poglavlja 32 – *finansijska kontrola* definiše kao uslov za sticanje statusa kandidata.

3.7. Odnos eksterne državne i unutrašnje revizije

Državna (eksterna) revizija u postupcima provjere kvaliteta sistema unutrašnjih finansijskih kontrola i određenja *kontrolnog rizika* (Rk) može se koristiti u izvještajima unutrašnjih revizora sa ciljem određenja visine ovog rizika i dobijanja odgovarajućih smjernica od značaja za sprovođenje revizije, tj. izrade detaljnog plana revizije i definisanja kontrolisanog uzorka.

Državna i unutrašnja revizija su **komplementarne**, s tim da je pogrešno eksternu reviziju posmatrati kao „super reviziju" prethodno sprovedene unutrašnje revizije[93]. Prilikom eksterne revizije državni revizor vrši pregled ranije izvršene unutrašnje revizije i među njima se uspostavlja „saradnja u razmjeni iskustava i mišljenja, koja će na najefikasniji način uštedjeti vrijeme i resurse neophodne za obavljanje aktivnosti u dijelu revizije budžetske potrošnje.

Državna revizija ima veći opseg subjekata revizije i stoga veće iskustvo državnog revizora u odnosu na unutrašnjeg koji ima mogućnost kontrole a samim ti i poznavanja samo svoje institucije/organa.[94]

---

[92] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 7.

[93] Richard Allen, Daniel Tommasi: Upravljanje javnim izdacima, SIGMA, OECD, Pariz, 2004, str. 267–272.

[94] Pernar L.: „Suradnja unutarnjeg i vanjskog revizora u javnom sektoru", Časopis za reviziju i računovodstvo – *Riznica*, br. 6, Zagreb, 2006, str. 30.

Državna revizija treba da postiče izgradnju kapaciteta unutrašnje revizije jer uspostava kvalitetne unutrašnje finansijske kontrole (PIFC) omogućava državnom revizoru bržu i uspješniju kontrolu subjekta revizije.

Prema INTOSAI standardima državna revizija u okviru obavljanja revizije može koristiti rad unutrašnje revizije i to u tri faze:

a) u **fazi planiranja** i izrade detaljnog plana revizije na način što će utvrdi kontrolni rizik, definisati uzorak, vrijeme trajanja revizije i obim suštinskih testova;
b) u **fazi vršenja revizije** na način što će izvještaje unutrašnjeg revizora koristiti u cilju obezbjeđenja revizorskih dokaza od značaja za sprovođenje revizije i smanjiti vrijeme i opseg revizorskog rada;
c) u **fazi izvještavanja** na način što nalazi i prethodni zaključci unutrašnjeg revizora državnom revizoru mogu poslužiti u postupku izvještavanja i formiranja revizorskog mišljenja.

U savremenim sistemima odnos državnog i unutrašnjeg revizora zasniva se na četiri elementa (4C): predanost (Commitment), konsultacije (Consultation), komunikacija (Communication) i povjerenje (Confidence).

	Normativa	Članovi	Službeni list
1.	Ustav Crne Gore	82	01/07, 38/13
2.	Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji	2, 4, 19, 28, 51	28/04, 27/06, 78/06 i 17/07

4. VRSTE EKSTERNIH REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Sve vrste kontrola izvršenja budžeta, odnosno finasijske djelatnosti javnog sektora, koje sprovodi vrhovna državna revizija mogu se podijeliti prema: **metodu, vremenu vršenja kontrole, subjektima nad kojima se vrši kontrola i organu koji sprovodi kontrolu.**

4.1. Vrste revizija prema metodu

a) **Dokumentarna kontrola** – je vrsta revizije koju vrši ovlašćeni revizor na svom radnom mjestu kontrolišući finansijska dokumenta (akte), ugovore, račune, naloge, akta o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta i sl. subjekta revizije.
b) **Terenska kontrola** – vrše je državni revizori na licu mjesta – terenu, kod subjekta revizije, tj. subjekata kojima su povjerena budžetska sredstva ili državna imovina. Sprovodi se na osnovu radnih naloga koji se pripremaju u SAI i služi, po pravilu, za provjeru vjerodostojnosti i tačnosti finansijske dokumentacije subjekta revizije. Po pravilu prethodi joj izrada uzorka (metod uzorkovanja).

4.2. Vrste revizija prema vremenu kontrole

a) **Prethodna revizija** (ex abte) – predstavlja kontrolu koja prethodi administrativnim i finansijskim aktivnostima subjekata revizije. Ona se vrši prije nego što dođe do isplate iz državne blagajne i zbog toga se naziva još i **preventivnom kontrolom**. Naredbodavci su dužni da od nadležnog finansijskog kontrolora traže odobrenje za svaki akt raspolaganja budžetskim sredstvima koji namjeravaju da sprovedu.[95] Efektivna prethodna kontrola je nezamjenljiva pri provjeri upravljanja **javnim fondovima**.[96] Značaj i prednost u odnosu na naknadnu reviziju je najviše u tome što se eventualna šteta može spriječiti (preduprijediti) radnjama državnog revizora.
b) **Naknadna revizija** (ex post) – predstavlja kontrolu javnih sredstava i subjekata revizije nakon izvršenih radnji nadležnih naredbodavaca i računopolagača. Ona je u većini država obavezna, posebno u dijelu koji se odnosi na državni završni račun i godišnje finansijske izvještaje lokalnih samouprava. Ona ne može spriječiti nastanak štete po javne

[95] G. Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo“, Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2007, str. 130.
[96] S. Komazec – dr Ž. Ristić: Javne finansije, Beograd, 2001, str. 421.

finasije, već je može samo konstatovati i pokrenuti postupak radi preduzimanja mjera protiv učinioca nezakonitih radnji[97].

Preliminarna revizija u pojedinim državama naziva se i „predrevizijom“ ili „apriori revizijom[98]“ i njom se ispituje pravilnost pojedinih transkacija prije njihovog okončanja. To znači da se plaćanje ne može izvršiti prije nego li revizor odobri relevantni vaučer nakon što pregleda prateću dokumentaciju.

Centralizovana apriori revizija od strane vrhovne institucije za reviziju još uvijek se primjenjuje u određenom broju zemalja. Međutim, u drugim zemljama se takve revizije smatraju elementom strukture kontrole upravljanja, te stoga spadaju pod odgovornost uprave, a ne vrhovne institucije za reviziju. U tim zemljama, apriori revizija od strane vrhovne revizorske institucije u velikoj mjeri je odbačena, te se vrhovna revizija koncentriše na pouzdanost mjera koje preduzima svako ministarstvo u cilju izbjegavanja nezakonitih ili pogrešnih uplata i drugih transakcija.[99] U Crnoj Gori preliminarna revizija nema karakter „apriori“ revizije, već se preduzima u cilju pripreme neke od drugih vrsta revizije.

4.3. Vrste revizija prema subjektima

a) **Kontrola nad naredbodavcima** je revizija kojom se kontroliše **cjelishodnost** upotrebe odobrenih budžetskih javnih sredstava. Naredbodavci su starješine državnih organa (ministri, direktori itd.) i ova revizija se svodi prvo na utvrđivanje njihove političke, a zatim i drugih odgovornosti (prekršajne ili krivične).

b) **Kontrola nad računopolagačima** je kontrola kojom treba da se utvrdi kako je računopolagač raspolagao sredstvima koja su mu povjerena – revizija pravilnosti i da li se pri tome pridržavao zakonskih normi. Računopolagači nijesu imenovna lica već državni službenici. Odgovornost računopolagača, za razliku od naredbodavca, u slučaju utvrđenih nezakonitosti ili nepravilnosti u radu nije politička, nego je disciplinska ili krivična odgovornost.[100]

---

[97] **Savezni računski sud Njemačke** naknadnu reviziju određuje kao: „reviziju koja služi da se utvrdi u kojoj mjeri su subjekti revizije ispoštovali revizorske preporuke Suda“ – član 18 tačka 5 Pravilnika za vršenje revizije SRSNj.

[98] Aposteriori revizije su revizije prilikom kojih se događaji ispituju nakon što su se desili i ova vrsta revizija je dominantna u ukupnoj primjeni.

[99] „Upravljanje javnim izdacima“, poglavlje 14 „Vanjska revizija“, Zagreb, str. 348.

[100] G. Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo“, Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2007, str. 130.

4.4. Vrste revizija prema predmetu

Prema predmetu, revizije se mogu klasifikovati na sljedeći način:[101]

Opšta revizija	predstavlja sveobuhvatan uvid u finansijski menadžment subjekta revizije;
Selektivna revizija	ima za cilj da ispita određeni vremenski period ili je u pogledu obuhvatnosti ograničena samo na određeni predmet revizije kod subjekta revizije;
Revizija presjeka	kontroliše reprezentativan izbor odgovarajućih subjekata kontrole, sa ciljem da se dobije revizorski nalaz u određenoj oblasti javne potrošnje;
Naknadna – kontrolna revizija	služi da bi se utvrdilo u kojoj su mjeri subjekti revizije ispoštovali prethodne revizorske nalaze;
Preliminarna revizija[102]	je revizija kojom se dobija uvid u određene oblasti, procedure ili događaje. Ova revizija nije usmjerena na donošenje konačnih zaključaka o određenim upravnim aktima i transakcijama, već se koristi u pripremi budućih revizija;

4.5. Vrste revizija prema sadržaju[103]

INTOSAI revizorskim standardima definisano je da „cjelokupni djelokrug državne revizije uključuje reviziju finansijske pravilnosti i reviziju uspjeha“ (tačka 38 Standarda), a odnosi se na poslove kontrole:

- pravilnosti (regularnosti, zakonitosti) – **revizija finansijske tačnosti** (regularity audit);
- uspješnosti (revizija učinaka – ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti) – **revizija performansi** (performance audit).

[101] Vidi: Uputstvo o metodologiji rada Državne revizorske institucije, „Službeni list RCG“, br. 02/05.
[102] **Savezni računski sud Njemačke** preliminarnu reviziju određuje kao: „sredstvo za dobijanje uvida u određene problematične oblasti, procedure ili događaje i nijesu usmjerene na dobijanje konačnih zaključaka...“ – član 18 tačka 4 Pravilnika za vršenje revizije SRSNj.
[103] B. Jelčić: „Financijsko pravo i financijska znanost“, Narodne novine, Zagreb, 1998, str. 516.

a) **Revizija p r a v i l n o s t i**[104] obuhvata:

- potvrđivanje finansijske odgovornosti subjekata koji podliježu reviziji, uključujući ispitivanje i procjenjivanje finansijskih dokumenata i iznošenje mišljenja o finansijskim izvještajima;
- provjeru finansijske odgovornosti državne uprave u cjelini;
- reviziju finansijskih sistema i transakcija, uključujući procjenu usklađenosti s primijenjenim zakonima i propisima;
- reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije;
- reviziju ispravnosti i cjelishodnosti upravnih odluka koje su donesene unutar subjekata u kojima se revizija obavlja;
- izvještavanje o svim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a državna revizija smatra da to treba objaviti.

Ispitivanje **pravilnosti** obuhvata:

- „kontrolu usklađenosti poslovanja sa propisima i opštim standardima prikupljanja javnih prihoda, finansiranja rashoda, raspolaganja i upravljanja imovinom, izvršavanja obaveza, knjiženja i dokumentovanja prihoda i rashoda, imovine i upravljanja ekonomskim tokovima“.

Revizija pravilnosti podrazumijeva ispitivanje rada ili postupanja u odnosu na pravne norme date u vidu zakona ili drugog pravnog akta ili u odnosu na pravila nadređenog organa. Pod ispitivanjem pravilnosti podrazumijeva se **tačnost obračuna**, njihova potkrijepljenost dokumentacijom, evidentiranje na računima, kao i primjena odredaba koji se odnose na finansijsku upravu, te „da li su poštovani zakonski propisi iz tog područja.“[105]

Postoje **dva oblika** revizije pravilnost:[106]

Revizija sa potvrdom (attestation audit) – finansijska revizija.

- Ovom vrstom revizije se nastoji utvrditi „**tačnost podataka** sadržanih u finansijskim izvještajima. Svrha joj je da procijeni da li korisnici tih izvještaja mogu imati razumno uvjerenje da oni pravilno oslikavaju finansijsku aktivnost i stanje entiteta“.

[104] Vidi: član 39 INTOSAI standarda.
[105] V. Vašiček: „Nadzor i kontrola izvršenja proračuna“ – „Revizija“, Zagreb, 1998, str. 33.
[106] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 75.

Revizija saglasnosti (compliance audit)

- Ova vrsta revizija teži da „indentifikuje slučajeve nezakonitih i nepropisnih transakcija. Svrha takve revizije je da utvrdi da li je ili nije revidirani subjekat **pravilno ispunio svoje obaveze i odgovornosti**“.[107]
- **Revizija saglasnosti** – „uključuje provjeravanje **pojedinačnih transakcija** nakon što se dogode da bi se dobilo uvjerenje da su te transakcije u skladu sa zakonom, pravilno odobrene i podržane odgovarajućom dokumentacijom“[108].

b) **Revizija u s p j e h a**[109] odnosi se na:

- reviziju **ekonomičnosti** upravnih aktivnosti u skladu sa zdravim upravnim načelima i praksom i politikom uprave;
- reviziju **efikasnosti** korišćenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacionih sistema, mjera uspješnosti kontrolnih i drugih postupaka, kod subjekata kod kojih se obavlja revizija, radi otklanjanja uočenih nedostataka;
- reviziju **efektivnosti** uspjeha u odnosu na postignute ciljeve subjekta u kojem se obavlja revizija i reviziju ostvarenih rezultata aktivnosti u poređenju sa namjeravanim rezultatima.

Revizija uspjeha je noviji oblik revizije koji se prvi put uvodi krajem 60-ih godina (Švedska, SAD, Kanada, Velika Britanija)[110]. Danas je izrazito zastupljena u reviziji javnog sektora i dominantan broj vrhovnih revizorskih institucija ima posebna odjeljena koja vrše samo ovu vrstu revizije.

Revizije uspjeha je:

– nezavisno ispitivanje efikasnosti i efektivnosti aktivnosti koje preuzima vlada, te programa ili organizacija, sa dužnom pažnjom na ekonomičnosti i sa krajnjim ciljem koji će dovesti do poboljšanja radnji kontrolisanog subjekta[111];
– kontrola u kojoj se upozorava na pojave neracionalnog raspolaganja javnim sredstvima, u kojoj se vodi računa o oportunitetu određenih

[107] Vidi opširnije: M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, str. 75–78.
[108] Isto, str. 77.
[109] Član 39 INTOSAI standarda.
[110] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007, str. 79.
[111] Implementation Guidelines for Performance Auditing, INTOSAI Auditing Standar Committee, Riksrevisionem, Stockholm, 2004, str. 11.

rashoda, o pridržavanju nekih usvojenih normi društvenog ponašanja, u kojoj se insistira na štedljivosti u trošenju javnih prihoda.[112]

Razlika između revizija pravilnosti i revizija uspjeha:

a) osnovna razlika sadržana je u cilju revizije i metodama izvođenja revizije. Revizija uspjeha je **fleksibilnija** kada je u pitanju izbor predmeta revizije, ciljeva, metoda i oblika izvještavanja;
b) revizija uspjeha traži **veći stepen znanja** državnih revizora i složenija je u fazama planiranja i izvođenja;
c) za reviziju pravilnosti postoje **unaprijed utvrđeni kriterijumi,** a kod revizije uspjeha svaka nacionalna vrhovna revizorska institucija mora „izgraditi“ svoje kriterijume.

Tabela br. 18. Prikaz razlika između revizija uspjeha i revizija pravilnosti:[113]

ASPEKT	REVIZIJA USPJEHA	REVIZIJA PRAVILNOSTI
Svrha	Procijeniti da li je revidirani subjekt uspješan	Procijeniti da li računi daju fer i istinit prikaz stanja
Fokus na	Organizaciji, programu i njihovim aktivnostima	Računovodstvenom sistemu i upravljačkim sistemima
Akademska osnova u	Ekonomiji, političkim naukama, sociologiji itd.	Računovodstvu
Metode	Različite od projekta do projekta (priručnici imaju ograničen značaj)	Manje-više standardizovane (priručnici imaju veliki značaj)
Kriterijumi procjene	Više subjektivni; Unikatni kriterijumi za individualne revizije	Manje subjektivni; Standardizovani kriterijumi prikladni za sve revizije
Izvještaji	Promjenljive strukture i sadržaja Publikuju se na ad hock osnovi	Manje-više standardizovani Redovno se objavljuju

U cilju uspostave najbolje prakse za vršenje revizije uspjeha Odjeljenje za razvoj revizije i izvještavanje (ADAR)[114] pri **Evropskom revizorskom sudu** (ECA) izradilo je posebne smjernice (5 poglavlja) kojima su utvrđeni: okvir Evropskog revizorskog suda za reviziju uspješnosti, pristup revizijama uspjeha („3e“), planiranje revizije, faze provjere podataka i faza izvještavanja.

[112] B. Jelčić: „Financijsko pravo i financijska znanost“, Narodne novine, Zagreb, 1998, str. 516.
[113] Izvor: Handbook in Performance Auditing, Theory and Practice, The Swedish National Audit Office, Stockholm, 1996, str. 23.
[114] adar.contact@eca.europa.eu

Treće poglavlje

REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U CRNOJ GORI



„Revizija nije sama sebi cilj...“

Lima deklaracija

REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U CRNOJ GORI

1. Ustavna i zakonska pozicija vrhovne državne revizije

Država Crna Gora do 2004. godine nije imala uspostavljen i nezavisan organ vrhovne državne revizije i do tada je, shodno tada važećem zakonu o budžetu[115], revizija završnog računa državnog budžeta povjeravana na vršenje međunarodnoj *komercijalnoj revizorskoj kući.*

Donošenjem Zakona o Državnoj revizorskoj insituciji[116] (DRI) formalno je ustanovljen samostalan i nezavisan državni organ sa zadatkom da se bavi revizijom javnog sektora, kao i procesom praćenja, identifikacije, analize i ocjene aktivnosti subjekata revizije.[117]

Formiranjem državne nezavisne revizije uspostavljen je organ koji treba da nezavisno i objektivno: „doprinese da Skupština, koja donošenjem budžeta i završnog računa budžeta odobrava budžetska i druga sredstva za javne rashode, bude adekvatno informisana o tome da li se poštuje Zakon o budžetu, odnosno o načinu trošenja odobrenih sredstava i njihovoj strukturi, kao i gdje su i zbog čega nastale eventualne deformacije u trošenju“[118]. Zakonom su utvrđena prava, obaveze organizacija i način rada Institucije[119].

U postupku izrade zakona od strane ekspertske grupe za izradu zakona bilo je ponuđeno više mogućih naziva Institucije, među kojima je figurirao i naziv Računski sud ili Vrhovna revizorska institucija koji su adekvatniji od prihvaćenog jer odražavaju direktan prevod međunarodnog naziva za ove institucije (SAI) – *Supreme Audit Institution.*

Ustav Republike Crne Gore iz 1992. godine nije sadržao ustavne norme koje bi uredile položaj niza državnih organa (Centralna banka, Zaštitnik ljudskih prava i sloboda, Državna revizorska institucija, Sudski savjet) iako su iste nesporno u savremenim ustavnim sistemima ustavna materija.

Donošenjem Ustava Crne Gore iz 2007. godine[120] ispravljena je ova nepravilnost i članom 144 (dio IV „Ekonomsko uređenje“) normirana je vrhovna državna revizija:

---

[115] U tom periodu (2004. godina) važeći Zakon o budžetu („Službeni list RCG“, br. 40/01).
[116] Prvobitni prijedlog za naziv Institucije bio je „Vrhovna institucija za finansijsku kontrolu“.
[117] Skupština Republike Crne Gore, na drugoj sjednici prvog redovnog zasijedanja, 21. aprila 2004. godine usvojila je Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji. Zakon je proglašen 26. aprila 2004. godine Ukazom predsjednika Republike Crne Gore i objavljen u „Službenom listu Republike Crne Gore“, br. 28/04 od 29. aprila 2004. godine.
[118] Izvod iz mišljenja Vlade RCG na Prijedlog Zakona o DRI od 19. marta 2004. god.
[119] Članovi 2–5 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Službeni list CG“, br. 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17).
[120] Ustav Crne Gore („Službeni list Crne Gore“, br. 01/07, 38/13).

„Državna revizorska institucija Crne Gore je samostalan i vrhovni organ državne revizije.

Državna revizorska institucija vrši reviziju zakonitosti i uspješnosti upravljanja državnom imovinom i obavezama, budžetima i svim finansijskim poslovima subjekata čiji su izvori finansiranja javni ili nastaju korišćenjem državne imovine.

Državna revizorska institucija podnosi Skupštini godišnji izvještaj.

Državnom revizorskom institucijom upravlja Senat.

Predsjednik i članovi Senata Državne revizorske institucije uživaju funkcionalni imunitet i ne mogu biti pozvani na odgovornost za mišljenje dato ili odluku donijetu u vršenju svoje funkcije, osim ako se radi o krivičnom djelu.“[121]

Organizacija, nadležnosti i funkcionisanje Državne revizorske institucije uređene su, pored Ustava i zakona, nizom podzakonskih akata, metodoloških uputstava i međunarodnih metodoloških standarda, kao što su:

- Poslovnik Državne revizorske institucije;[122]
- Uputstvo o metodologiji vršenja finansijske revizije i revizije pravilnosti;[123]
- Uputstvo o metodologiji vršenja revizije uspjeha;[124]
- smjernice za vršenje pojedinih vrsta revizija (završnog računa, fiskalnih pravila itd.).

Institucija u postupcima vršenja revizija pored nacionalnih propisa primjenjuje INTOSAI međunarodne standarde za oblast revizije javnog sektora.[125]

2. Nadležnosti vrhovne revizorske institucije

Primarna nadležnost nacionalne revizorske institucije je *revizija završnog računa budžeta*, koju je DRI dužna izvršiti svake godine i o rezultatima revizije izvijestiti Skupštinu. Ova nadležnosti ustanovljena je shodno javnom interesu definisanom u ustavnoj normi koja utvrđuje „da su svi građani dužni plaćati porez i druge dažbine“ i stoga se građanima, preko predstavničkog tijela, mora podnijeti izvještaj o pravilnosti i zakonitosti potrošnje javnih sredstava.

[121] Član 144 Ustava Crne Gore („Službeni list Crne Gore“, br. 01/07, 38/13).
[122] Poslovnik Državne revizorske institucije („Službeni list CG“, 3/15).
[123] Uputstvo o metodologiji vršenja finansijske revizije i revizije pravilnosti („Službeni list CG“, br. 07/15).
[124] Uputstvo o metodologiji vršenja revizije uspjeha („Službeni list CG“, br. 45/17).
[125] Lima deklaracija o smjernicama i pravilima državne revizije, INTOSAI standardi, Evropske smjernice za primjenjivanje INTOSAI revizorskih standarda, INTOSAI etički kodeks za državne revizore.

Po isteku budžetske godine Vlada, kao nosilac izvršne vlasti, dužna je Skupštni podnijeti izvještaj o potrošnji budžetskih sredstava u vidu Završnog računa budžeta. Podnošenjem završnog računa ona izvještava o zakonitom, namjenskom i uravnoteženom korišćenju budžetskih sredstava, u skladu sa političkim smjernicama utvrđenim zakonom.

Shodno ustavom i zakonom ustanovljenim nadležnostima državna revizija se vrši radi „obezbjeđivanja bitnih informacija o upravljanju budžetom, imovinom i ekonomskim poslovima, zakonitog postupanja od strane subjekta revizije i prevencije pogrešnog postupanja“. Stoga, državna revizija nadležna je da:

- ispituje pravilnost i uspješnost (efektivnost i efikasnost) „poslovanja“ subjekta revizije u javnom sektoru (javnopravnih subjekata i drugih subjekata koji raspolažu javnim sredstvima i državnom imovinom);
- vrši eksternu reviziju upravljanja budžetom i imovinom države od strane organa državne uprave, jedinica lokalne samouprave, fondova, Centralne banke i drugih pravnih lica u kojima država učestvuje u vlasništvu.

Utvrđene nadležnosti vrhovna revizija (DRI) ostvaruje, pored revizije završnog računa budžeta, kroz sprovođenje *pojedinačnih revizija,* koje svake godine u postupku donošenja Godišnjeg plana revizija sama utvrđuje, vršeći izbor subjekata revizije za predmetnu godinu. Institucija je ovlašćena ne samo da vrši reviziju klasičnih budžetskih potrošačkih jedinica već i subjekata koji primaju donacije ili od države dobijaju bespovratna davanja ili garancije, odnosno koji posluju sa subjektom koji podliježe reviziji. Kako u državnom sistemu, po pravilu, postoji i veliki broj subjekata kojima se upravlja sa komercijalnog aspekta ili na koje se ne mogu primjenjivati striktne norme budžetskog prava, državna revizija prilikom kontrole ovih subjekata „treba da se posluži i kriterijumima izvan budžetskog prava“.[126]

U skladu sa svojim nadležnostima prilikom vršenja postupaka revizija Institucija (DRI) primarno treba da realno i objektivno utvrdi stanje kod subjekata revizije, što ima za cilj *preventivno djelovanje*, kao i izradi prijedlog mjera (preporuka) da bi se utvrđene nepravilnosti u poslovanju javnim finansijama otklonile ili njihova štetna posljedica svela na minimum[127].

Pored navedenih u red nadležnosti Institucije je i da prilikom donošenja budžeta i završnog računa „daje Skupštini pregled svojih saznanja o budžetu i stanju imovine, ukazuje na uzroke i posljedice bitnih nedostataka i nepravilnosti i predlaže mjere za njihovo otklanjanje“, čime se pored njene osnovne **kontrolne funkcije** naglašava i njena **savjetodavna funkcija.**

[126] Gerd Kurt Bauer, bivši član Njemačkog saveznog računskog suda, „O pojmovima upravljanje budžetom i upravljanje ekonomskim poslovima“, Podgorica, 2005.
[127] B. Radulović: „Osnove budžetskog prava i budžetska kontrola u Crnoj Gori“, Uprava za kadrove Crne Gore, Podgorica, 2008, str. 49.

Na ovaj način Institucija unapređuje kvalitet finansijskog izvještavanja u javnom sektoru i to kroz dvije dimenzije:

a) obezbjeđuje nezavisnu eksternu provjeru računovodstvenih informacija kod subjekata revizije;
b) stimuliše nosioce javnih funkcija da više pažnje posvete efikasnosti računovodstvenog sitema i kvalitetu računovodstvenih informacija jer su svjesni činjenice da će biti izvršena eksterna kontrola – revizija.[128]

3. Predmet državne revizije

Kao predmet revizije može se pojaviti bilo koja aktivnost ili radnja subjekta revizije koja proizvodi ili može proizvesti *finansijske efekte*. U tom smjeru, a u cilju sveobuhvatnog sagledavanja poslovanja subjekata revizije, Institucija obavlja kontrolu:

- javnih prihoda (poreza, akciza, carina, taksi, doprinosa itd.);
- javnih rashoda (materijalnih troškova, ličnih primanja, troškova investicione izgradnje itd.);
- državne pokretne i nepokretne imovine;
- zaduživanja, davanja garancija i supergarancija, domaćih i stranih kredita;
- zloupotrebe sredstava koja su subjektu revizije dodijeljena na korišćenje.

Međunarodnim standardima za reviziju javnog sektora utvrđenim Deklaracijom iz Lime[129] (članovi 19–25) prilikom određivanja nadležnosti nacionalnih vrhovnih revizorskih institucija **posebno se navode**:

a) *Revizija nadležnih javnih organa i drugih institucija u inostranstvu* jer je opšti princip da javni organi i druge institucije osnovane u inostranstvu takođe moraju biti podvrgnute reviziji od strane vrhovnih revizorskih institucija. Prilikom vršenja revizije u tim institucijama državna revizija mora posvetiti posebnu pažnju ograničenjima koja proizilaze iz međunarodnog prava.

b) *Revizija poreske politike* podrazumjeva reviziju načina i uspjeha naplate poreza i to u što širem obimu. Državna revizija treba da kontroliše pojedinačne prijave ili predmete. Prilikom revizije poreske politike vrhovne revizorske institucije dužne su da kontrolišu:
    a. sistem i efikasnost naplate poreza;
    b. ostvarenje planiranih prihoda;

[128] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa“, Subotica, 2004, str. 22.
[129] INTOSAI: Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI Lima, 1977, RE – issued Vienna, 1998.

c) *Javni ugovori i javni radovi* su takođe predmet revizije jer se značajna budžetska sredstva potroše na ugovore i javne radove. Državni revizor posebno treba da cijeni postupak javnog nadmetanja (tender) jer zakonita procedura obezbjeđuje dobijanje najpovoljnije ponude u pogledu cijene i kvaliteta. Kada javni tender nije objavljen ili nije sprovedena tenderska procedura vrhovna revizorska institucija treba da ustanovi razloge i ukaže na nepravilnosti.[130]. Revizija javnih radova ne treba samo da obuhvati regularnost plaćanja i tenderskog postupka već i:
    a. efikasnost upravljanja građevinskim radovima i
    b. kvalitet građevisnkih radova (revizija uspjeha).

d) *Komercijalna preduzeća sa državnim učešćem* takođe su predmet državne revizije[131] jer rast ekonomskih aktivnosti organa izvršne vlasti često dovodi do osnivanja privrednih subjekata (javnih preduzeća, akcionarskih društava itd.) Oni trebaju da budu podvrgnuti državnoj reviziji, posebno u situaciji kada država u njima ima značajno učešće ili ako vrši dominantan uticaj. Karakteristika ove revizija je da se obavljaju kao revizija uspjeha (ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovanja) iz razloga što se pretpostavlja da je revizija pravilnosti izvršena od strane komercijalnih revizorskih kuća. Ograničenje za državnu reviziju u ovom slučaju javlja se u postupku izvještavanja parlamenta i javnosti na način da postoje „ograničenja neophodna za zaštititu industrijskih i poslovnih tajni“ koja se ne smiju povrijediti na štetu kontrolisanog subjekta.

e) *Revizija subvencioniranih institucija* podrazumijeva reviziju upotrebe subvencija koje se odobravaju iz javnih fondova[132]. Kada se radi o izuzetno visokim iznosima subvencijama revizija može da se proširi na ukupno finansijsko poslovanje subvencionirane institucije. Ukoliko državna revizija ustanovi zloupotrebe subvencija to može dovesti do pokretanja zahtjeva za povraćaj novčanih sredstava odobrenih subvencijom.

f) *Revizija internacionalnih i nadnacionalnih organizacija* takođe je predmet državne revizije jer se radi o organizacijama čiji se troškovi pokrivaju doprinosima zemalja članica. Prilikom ovih revizija posebno se vodi računa o nivou iskorišćenih resursa i ispunjenosti zadataka.

---

[130] Prilikom vršenja revizije nad javnim radovima, vrhovna revizorska institucija treba da promoviše uspostavljanje odgovarajućih standarda za regulisanje upravljanja takvim radovima.
[131] Vidi: član 23 Deklaracije iz Lime o smjernicama za vršenje revizije javnog sektora.
[132] Isto, član 24.

4. Organizacija, upravljanje i način odlučivanja

Prilikom definisanja organa upravljanja Institucijom zakonodavac se opredijelio da primijeni **romansko-germanski model** i kao organ upravljanja ustanovi kolektivni organ (Senat), po uzoru na Savezni računski sud Njemačke.

Članove Senata bira Skupština[133] i na njih se primjenjuje ustavno načelo u pogledu nezavisnosti, stalnosti i nespojivosti funkcije. Senat čine pet članova koji imaju stalnost funkcije, od kojih se jedan od strane Skupštine bira za predsjednika Senata sa mandatom od devet godina. Institucija, kao organ odlučivanja, pored Senata ima kolegijume koje sačinjavaju po dva člana Senata.

Nadležnosti između Senata i kolegijuma precizno su podijeljene na način što Senat[134] odlučuje o upravljanju Institucijom, aktima Institucije, strateškim dokumentima, planovima i godišnjem izvještaju, kao i pitanjima koja su sporna prilikom odlučivanja kolegijuma.

Kolegijumi odlučuju u konkretnim radnjama vršenja revizije i izrade izvještaja i mišljenja u pojedinačnim revizijama i predlažu koji djelovi pojedinačnog izvještaja treba da budu sastavni djelovi Godišnjeg izvještaja Institucije. Kolegijum, nakon procedure usaglašavanja sa subjektom revizije, izrađuje konačan izvještaj i njegovo mišljenje je **konačno.**[135]

5. Mehanizmi ostvarivanja nezavisnosti DRI

Shodno standardima INTOSAI-a[136] osnovno svojstvo vrhovnih organa revizije jeste da su nezavisni u odnosu na izvršnu vlast i kontrolisane subjekte.

Nezavisnost se apostrofira time što se zakonom utvrđuje da „niko ne smije uticati na člana Senata u vršenju poslova utvrđenih zakonom“. U crnogorskom pozitivno-pravnom poretku ova formulacija se koristi prilikom ustavnog i zakonskog definisanja nosilaca sudijskih funkcija, čime je nezavisnost članova Senata izjednačena sa nezavisnošću sudija. Tako utvrđena nezavisnost „stvara institucionalnu, ličnu i finansijsku nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost u radu“.[137]

Nezavisnost se posmatra u **tri osnovna aspekta**.

---

[133] Skupština je od osnivanja Institucije tri puta birala predsjednika Senata DRI, a u svojstvu člana Senata birano je još osam lica.
[134] Član 38 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Službeni list CG“, br. 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17).
[135] Samo za slučaj postojanja nesaglasnosti među članovima kolegijuma odlučivanje o spornim pitanjima prelazi na Senat koji donosi konačnu odluku.
[136] Vidi: član 53 do član 81 INTOSAI standarda – poglavlje „Nezavisnost“.
[137] Izvod iz Obrazloženja Prijedloga zakona o DRI od 8. 4. 2004. god., str. 2.

5.1. Nezavisnost u odnosu na zakonodavnu vlast

Međunarodni standardi (INTOSAI) preporučuju da: „vrhovne revizorske institucije koje su organizovane na kolegijalnoj osnovi[138] treba da osiguraju **nezavisnost svojih članova**, raznim garancijama, posebno načelom stalnosti funkcije“.[139] Navedeni princip sadržan je u nacionalnom zakonu Crne Gore o državnoj reviziji, ali svoj puni zaštitni mehanizam ova norma ima samo ako je dio ustavnog sadržaja.

Preporukama Evropske komisije[140] predloženo je se da se u postupku ustavnih promjena definiše *funkcionalni imunitet* članovima Senata, sa ciljem daljeg jačanja nezavisnosti. To je sprovedeno ustavnim promjenama 2013. godine (amandmanom XIV) dopunom člana 144 Ustava, kojim je propisano da „Predsjednik i članovi Senata Državne revizorske institucije uživaju **funkcionalni imunitet** i ne mogu biti pozvani na odgovornost za mišljenje dato ili odluku donijetu u vršenju svoje funkcije, osim ako se radi o krivičnom djelu“.

„Lima deklaracija“[141] postavila je osnovna načela kako treba urediti odnos između vrhovne revizije i parlamenta u kojima se navodi da: „nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija koja je obezbijeđena po Ustavu i zakonu treba da garantuje vrlo visok stepen inicijative i autonomije“.

Crnogorski zakon o državnoj reviziji sadrži ključne elemente međunarodnih revizorskih standarda kojima se određuje odnos sa Skupštinom u dijelu gdje se predviđa da „vrhovnoj reviziji je potrebna sloboda da postavi prioritete i program svoga rada u skladu sa svojim ovlašćenjima i usvoji metodologiju prikladnu za revizije koje treba preduzeti.[142] Na ovaj način se zahtijeva da državna revizija ni na koji način ne bude pod uticajem Skupštine u programiranju, planiranju i vođenju revizija. U tom pogledu Državna revizorska institucija, koja postupa samostalno i nije dužna postupati po odluci bilo kog drugog državnog organa u odabiru subjekata revizije (uključujući i Skupštinu kao najvišeg nacionalnog zakonodavnog i predstavničkog tijela) obezbjeđuje primjenu INTOSAI standarda sadržanog u tački 60.[143] Takođe, parlament nema ni nadležnost da usvaja Godišnji izvještaj DRI, već ga samo „razmatra“ u postupku usvajanja završnog računa budžeta.

---

[138] Crnogorski vrhovni organ državne revizije ima kolegijalni organ upravljanja – Senat, pa se ova preporuka INTOSAI-a odnosi na njega.
[139] Član 73 INTOSAI standarda.
[140] Analitički izvještaj EK o zahtjevu Crne Gore za prijem u EU – poglavlje 32.
[141] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 8–9.
[142] Tačka 60 INTOSAI standarda.
[143] Tačka 60 INTOSAI standarda za reviziju javnog sektora.

5.2. Nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast

Odnos sa izvršnom granom vlasti primarno je zasnovan na kontrolnoj funkciji Institucije da vrši reviziju aktivnosti vlade, njenih adiministrativnih organa i ostalih podređenih institucija.[144]

Nezavisnost u odnosu na izvršnu vlast prvenstveno se posmatra kroz uspostavu **finansijske samostalnosti**, odnosno onemogućavanja izvršne vlasti da kao subjekt revizije u postupku utvrđivanja budžeta određuje iznos sredstava i na taj način utiče na rad državne revizije. Finansijska nezavisnost određuje se u principu 8 „Meksičke deklaracije“[145] kojom se predviđa da državna revizija „mora da ima na raspolaganju neophodne i racionalne ljudske, materijalne i novčane resurse, te da izvršna vlast ne treba da kontroliše ili da rukovodi raspolaganjem tih resursa“.

Zakonom o DRI (član 51) uređeno je da se sredstva za rad Institucije obezbjeđuju u državnom budžetu i to na način da **nacrt budžeta** Institucije predlaže Senat i dostavlja ga nadležnom radnom tijelu Skupštine za poslove finansija, koje utvrđuje nacrt budžeta DRI i dostavlja ga Vladi. Za slučaj da Vlada, u **predlogu godišnjeg zakona o budžetu** izvrši izmjene iz nacrta budžeta Institucije, dostavlja Skupštini pisano obrazloženje.

5.3. Nezavisnost u odnosu na subjekte revizije

Nezavisnost u odnosu na subjekte revizije ostvaruje se eliminacijom konflikta interesa članova Senata i državnih revizora. Zakonom se utvrđuje da isti ne mogu biti nosioci druge javne funkcije ili biti angažovani u bilo kojoj drugoj profesionalnoj aktivnosti, niti imati članstvo u upravnom odboru privrednih društava ili drugih pravnih subjekata. Na ovaj način se obezbjeđuje **objektivnost, integritet i nepristrasnost** u radu državne revizije.[146]

Posebno važan segment u odnosu na subjekte revizije je objektivnost u postupku usvajanja Konačnog izvještaja o reviziji kojem prethodi *izjašnjenje* subjekta revizije. Ova obaveza je naglašena i u „Deklaraciji iz Lime“ u kojoj se navodi da će: „državna revizija pružiti dužnu pažnju komentarima subjekta revizije na njene nalaze.“[147]

---

[144] Deklaracija iz Lime utvrđuje da: „Vlada nije podređena vrhovnoj revizorskoj instituciji i potpuno i isključivo je odgovorna za svoja djelovanja i propuste i ne može sebe osloboditi odgovornosti pozivajući se na nalaze revizije – osim ukoliko takvi nalazi nisu izdati kao pravno važeći i kao primjenljivi sudovi kao i na stručna mišljenja Vrhovne revizorske institucije“.

[145] „Meksička deklaracija o nezavisnosti“ – usvojena na XIX kongresu INTOSAI-a u Meksiku 2007. godine.

[146] Eksterna evaluacija Nacionalne revizorske institucije Crne Gore, SIGMA, Podgorica, 2011, str. 6.

[147] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 17 st. 1.

Četvrto poglavlje

PROCESNI ASPEKTI REVIZIJE JAVNOG SEKTORA U CRNOJ GORI



„Kad se vadi iz državne kase ne boli srce ni najveću škrticu.“
Ivan Raos

PROCESNI ASPEKTI REVIZIJE JAVNOG SEKTORA U CRNOJ GORI

1. Osnovne procesne radnje u vršenju državne revizije

Sve procesne radnje u postupku revizije mogu se podijeliti na **šest osnovnih faza:**

1. Izrada i usvajanje Godišnjeg plana revizija;
2. Izrada detaljnog plana revizije;
3. Obavještavanje subjekta revizije;
4. Vršenje revizija na terenu;
5. Izrada izvještaja i mišljenja;
6. Obavještavanje parlamenta i javnosti.

2. Postupak izrade i usvajanje Godišnjeg plana revizija

Planiranje predstavlja prvi dio postupka koji uključuje **strateško, godišnje i detaljno planiranje**. Međunarodni standardi za reviziju javnog sektora utvrđuju da „revizorske institucije vrše reviziju u skladu sa planom koji one same usvoje i da određena javna tijela mogu samo da traže specifičnu vrstu revizije, ali odluka o vršenju je isključiva nadležnost SAI“[148].

Senat Državne revizorske institucije ima zakonom ustanovljenu obavezu da svake godine usvoji Godišnji plan revizije[149] kojim se odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu, vrsti, vremenu i načinu vršenja revizije. Ciklus planiranja je godišnji u kom se pored obavezne revizije završnog računa odabira i niz pojedinačnih revizija koje se uključuju u plan. Institucija je potpuno samostalna i nezavisna u odlučivanju koje će subjekte odrediti za reviziju i raspolaže nizom instrumenata kojima se rukovodi u odabiru (strategija revizije, smjernice za vršenje revizije itd.).

Senat Godišnji plan revizija donosi najkasnije do isteka tekuće za narednu godinu.[150] Institucija samostalno odlučuje i u slučaju da određenu reviziju od nje zatraže drugi državni organi i nije dužna postupati po bilo čijem nalogu, pa čak ni Skupštine kao svog „osnivača“.

---

[148] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 13/1.

[149] Član 9 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Službeni list CG“, br. 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17).

[150] Vidi: član 9 stav 3 Zakona o DRI.

Zakonom je jedino ustanovljena obaveza da izvrši reviziju završnog računa budžeta, čime je jasno uspostavljena razlika između „obavezne revizije“, koju Institucija treba da vrši svake godine[151], i revizija o kojima Institucija po slodobnoj procjeni odlučuje.

Predmet *obavezne revizije* je revizija završnog računa državnog budžeta. Revizija završnog računa vrši se radi: „obezbjeđivanja bitnih informacija vezanih za ispitivanje pravilnosti poštovanja propisa kod naplate prihoda, izvršavanje izdataka, knjiženja i dokumentovanja izvršenih transakcija, izvještavanja i upravljanja imovinom“.

Cilj revizije završnog računa je: „prikupljanje dovoljnih i adekvatnih dokaza za izvještavanje o značajnim činjenicama koje se odnose na pravilnost rada odgovornih lica kod korisnika budžetskih sredstava i objektivnost prikazanih javnih prihoda i javnih rashoda u Prijedlogu završnog računa budžeta“.

Postupak izrade Godišnjeg plana revizija počinje na način što načelnici u sektorima, po prethodno pribavljenom mišljenju državnih revizora, do 15. novembra, podnose prijedloge za vršenje revizija, iz nadležnosti svog sektora, koje treba uvrstiti u Godišnji plan revizije. Da bi određena revizija bila uvrštena u Godišnji plan revizije Institucije, prijedlog treba da sadrži: naziv subjekta, vrstu, tip i predmet revizije, pretpostavljeno vrijeme trajanja i obrazloženje sa očekivanim efektima.[152]

Rukovodioci sektora – senatori, do 10. decembra, podnose Senatu prijedloge za vršenje revizije kod subjekata revizije iz svoje nadležnosti, koje treba uvrstiti u Godišnji plan revizije.

Godišnji plan revizije, za svaku pojedinačnu reviziju, **sadrži**: naziv subjekta, vrstu, tip, predmet i pretpostavljeno vrijeme trajanja revizije, nadležni sektor i kolegijum.

Godišnji plan revizije **predstavlja poslovnu tajnu** Institucije do trenutka dok se svi subjekti revizije, predviđeni planom, ne obavijeste o početku vršenja revizije.

Prije izrade Godišnjeg plana revizije, može se donijeti odluka da se izvrši **preliminarna revizija** kod nekog subjekta revizije. Putem ove revizije može se unaprijed doći do saznanja koji projekti ili aktivnosti su od posebnog značaja i o njima steći dodatna saznanja, koja, kao prejudiciono pitanje, mogu biti značajna za izbor subjekata revizije prilikom izrade Godišnjeg plana revizije.

[151] Vidi: član 9 stav 2 Zakona o DRI.
[152] Član 27 Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni list CG“, br. 03/15).

Godišnjem planiranju revizija trebalo bi da prethodi *srednjoročno i dugoročno planiranje* koje se zasniva na petogodišnjoj usvojenoj strategiji koja određuje kriterijume za određivanje subjekata revizije i njihov izbor za reviziju, koji treba da zadovolji princip da se u ciklusima od 3 do 5 godina svaki državni organ kontroliše.

Uspjeh godišnjeg planiranja revizija prepostavlja kvalitetno **strateško planiranje**. Stoga mnoge državne revizije izrađuju posebne dokumente kojima definišu procedure strateškog planiranja.

3. Pojam i sadržaj detaljnog plana revizije

Detaljni plan revizije je operativni dokument nadležnog kolegijuma i predstavlja operativnu razradu predmetne revizije koja je predviđena Godišnjim planom revizije. Planiranje treba da bude izvršeno u skladu sa INTOSAI standardom ISSAI 300 koji predviđa da „revizor treba da planira reviziju na način koji osigurava da se revizija visokog kvaliteta odvija na ekonomičan, efikasan i efektan način i blagovremeno."

Detaljni plan revizije priprema (u formi prijedloga) načelnik u sektoru, u čijoj je nadležnosti revizija. Detaljnim planom se utvrđuju ciljevi i glavna pitanja revizije i pored elemenata sadržanih u odluci o vršenju revizije, obavezno sadrži[153]:

a) dinamiku obavljanja revizije (terminski plan);
b) raspored radnih zadataka revizorima;
c) razradu ciljeva, prirode i obima revizije;
d) metode revizije;
e) **materijalnost**;
f) druge subjekte kod kojih će se u cilju revizije prikupljati dokazi;
g) podatke i informacije značajne za uspješno vođenje revizije;
h) podatke o potrebi angažovanja eksternog stručnjaka;
i) i druga pitanja od značaja za uspješno vršenje revizije.

Nadležni kolegijum usvaja detaljni plan revizije ili nalaže načelniku da, u utvrđenom roku, prijedlog detaljnog plana doradi u skladu sa datim sugestijama. Prilikom usvajanja detaljnog plana revizije, na sjednici kolegijuma, mogu se pozvati i državni revizori koji su učestvovali u njegovoj izradi.

Kolegijum dostavlja Senatu prijedlog detaljnog plana revizije na usvajanje ukoliko je u reviziju uključeno više od dva sektora[154].

[153] Član 36 Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni list CG", br. 03/15).
[154] Član 37 i 38 Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni list CG", br. 03/15).

4. Materijalnost u reviziji

Revizorski izvještaj je usmjeren na značajne informacije koje sadrže finansijski iskazi kontrolilsanog subjekta. Materijalna značajnost (značajno ili važno) je jedna od osnovnih postavki koja revizoru treba da obezbijedi „razumno uvjerenje“ da u finansijskim izvještajima nema značajnijih grešaka.

Materijalnost (izračunavanje materijalnosti)[155] u reviziji predstavlja važan i nezaobilazan momenat u postupku vršenja revizije.

Međunarodni standardi revizije definišu materijalnost na sljedeći način:

- „Informacija je materijalno značajna ako bi njeno **izostavljanje ili pogrešno prikazivanje** moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici donijeli na bazi finansijskih izvještaja.“
- Materijalnost zavisi od **veličine stavke** ili **greške** prosuđene u specifičnim okolnostima njenog izostavjanja ili pogrešnog prikazivanja.

Pozitivnim revizorskim mišljenjem se konstatuje da su finansijski izvještaji „u svakom značajnom (materijalnom) pogledu realni i objektivni“.

Informacija je materijalno značajna ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje moglo uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici donijeli na bazi finansijskih izvještaja. Materijalnost zavisi od veličine stavke ili greške prosuđene u specifičnim okolnostima njenog izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Procjena materijalnosti je stvar profesionalnog stava revizora, bilo da se ona vrši na: generalnom planu ili pojedinačnim računima i izvještajima.

Revizor *materijalnost* uzima u obzir kada:

- određuje prirodu, vrijeme i obim procedura;
- procjenjuje efekat pogrešno prikazanih podataka;
- utvrđuje da li je način prezentacije podataka zadovoljavajući.

Materijalnost i rizik revizije utiču na **obim revizije**. Materijalnost je u inverznom odnosu sa rizikom revizije. Za vrijeme revizije revizor uzima u obzir materijalnost dva puta: prilikom planiranja revizije i nakon što završi sve procedure revizije. Ako knjižene vrijednosti premašuju preliminarno utvrđene vrijednosti onda su finansijski izvještaji materijalno pogrešno knjiženi[156].

[155] Evropski sud revizora je svojom politikom utvrdio da pri planiranju revizije pouzdanosti finansijskih izvještaja i/ili legalnosti i regularnosti transakcija, revizori trebaju postaviti prag materijalnosti između ½% i 2% ukupnih rashoda ili ukupnih prihoda, ukoliko je to moguće. Slično je i u slučaju Kancelarije za reviziju Velike Britanije gde je utvrđena materijalnost u rasponu od 0,5% do 1% ukupnih rashoda ili ukupnih sredstava i od 5% do 10% prosječnog dobitka ili profita.

[156] B. Radulović: „Finansijska regualtiva i kontrola“, MBS „Mediteran“, Podgorica, 2009, str. 69.

5. Pojam i karakteristike revizorskih dokaza

Dokazi u reviziji su dokumenta i informacije, koje državni revizor prikupi u toku procesa revizije, shodno ranije utvrđenom **detaljnom planu revizije** u postupcima dokumentacione i terenske revizije.

Dokazi služe da bi se mogla utvrditi istinitost, konzistentnost i kompatibilnost finansijskog izvještaja sa opšteprihvaćenim računovodstvenim standardima.

Revizorski dokaz, shodno **međunarodnim standardima revizije**[157] definišu se kao:

- informacije koje je revizor pribavio u vezi sa izvođenjem zaključaka na kojima zasniva mišljenje i koji obuhvataju izvornu dokumentaciju i računovodstvene evidencije koje čine podlogu za sastavljanje finansijkih izvještaja kao i potkrepljujuće informacije iz drugih izvoda.

- Revizorski nalazi, zaključci i preporuke moraju se temeljiti na dokazu koji moraju biti **pažljivo izabrani** i sprovedene tehnike u postupku izvođenja dokaza trebaju da budu **dovoljne za razumno otkrivanje** svih kvantitativno značajnih pogrešaka i nepravilnosti[158].

Državni revizor je dužan da svaki revizorski dokaz kojeg tretira u postupku revizije u revizorskog zapisniku *dokumentuje.* Postojanje odgovarajuće dokumentacije, shodno INTOSAI standardima, važno je jer dokumentacija će:

a) potvrditi i potkrijepiti izrečeno mišljenje i zapisnik revizora;
b) povećati efikasnost i efektivnost revizije;
c) poslužiti kao izvor informacija za pripremu izvještaja ili odgovora na izjašnjenje subjekta kod kojeg se obavlja revizija ili trećih lica;
d) poslužiti kao dokaz da je državni revizor poštovao revizorske standarde;
e) olakšati planiranje i nadzor nad sprovođenjem preporuka;
f) pomoći budućem profesionalnom razvoju revizora;
g) obezbijediti da se raspoređeni rad zadovoljavajuće obavi;
h) pružiti dokaz o obavljenom radu, ako se ubuduće pozove na taj rad.

[157] Međunarodni standardi revizije, 500 – „Revizorski dokazi“, op. cit., str. 159.
[158] Tačka 154 INTOSAI standarda.

Sadržaj i oblik radne dokumentacije treba da bude *cjelovit i detaljan* tako da omogući drugim revizorima da se naknadno iz te dokumentacije utvrdi koji rad i kojim postupcima je obavljen.[159]

Svrha mjerodavnog dokaza je da se na bazi njega (njih) odredi sa **razumnim stepenom sigurnosti** da li je finansijski izvještaj kontrolisanog subjekta istinit ili pogrešan. Standardi rada na terenu predviđaju da je neophodno dobiti „mjerodavan, relevantan i primjeren dokaz, kako bi se potkrijepile ocjene i zaključci revizora u pogledu organizacije, programa, aktivnosti ili funkcije koji podliježu reviziji.[160]

Pod mjerodavnim revizorskim dokazom podrazumjevaju se informacije, koje su po količini dovoljne i koje su stručne da bi mogle obezbijediti rezultate revizije, ali i koje su kvalitativno objektivne kako bi bile dostojne povjerenja i pouzdanosti.[161] **Osobine revizorskog dokaza:**

a) Dovoljnost revizorskog dokaza;
b) Relevantnost revizorskog dokaza;
c) Pouzdanost revizorskog dokaza.

a) **Dovoljnost** je mjerilo obima pribavljenih dokaza i predstavlja kvantitativno obilježje dokaza. Na osnovu revizorskog iskustva nivo dovoljnosti je određen sljedećim **karakteristikama**:
   – koliko revizor poznaje klijenta, njegovu prirodu poslovanja i opšti finansijski položaj;
   – karakter i materijalnost otkrivenih nedostataka;
   – povjerenje koje revizor stiče u toku rada prema menadžmentu, zaposlenom osoblju, računskom sistemu (IT), evidencijama, finansijskom položaju i sl.;
   – revizorova procjena pristrasnosti menadžmenta.
b) **Relevantnost** je kvalitativno obilježje. Relevantne su one informacije koje suštinski doprinose formiranju revizorskog mišljenja.
c) **Pouzdanost** je takođe kvalitativno obilježje revizorskog dokaza. Pošto svi dokazi nijesu jednako pouzdani, mišljenje je da su:
   – dokumentovani dokazi pouzdaniji od usmenih;
   – dokazi iz nezavisnih izvora van klijenta su pouzdaniji od onih koji se dobijaju od klijenta;
   – dokazi koje je kreirao revizor vlastitim istraživanjem su pouzdaniji od onih koji se dobiju iz drugih izvora;
   – potvrđeni dokazi su pouzdaniji od nepotvrđenih.

[159] U Saveznom računskom sudu Njemačke dokumentacioni sistem se sastoji od: *„izvorne dokumentacije i dokumentacije o sadržaju“* – član 11 tačka 1 Pravilnika za vršenje revizije SRSNj.
[160] Tačka 152 INTOSAI standarda.
[161] EUROSAI standardi tačka 2 „Mjerodavni dokazi“.

6. Metodologija revizije javnog sektora

6.1. Osnove metodologije revizije javnog sektora

Sa stanovišta razvoja i uspješnog djelovanja nauke, naučne discipline ili bilo koje djelatnosti koja zahtijeva **sistematičnost, pouzdanost i efikasnost**, presudno je važno ustanovljenje metoda rada (metodološkog standarda) koji, planski utvrđeni i naučno dokazani, omogućavaju dobijanje egzaktnog rezultata. U slučaju **državne revizije** rezultat rada je sadržan u revizorskom izvještaju u kojem držani revizor izražava svoje *mišljenje*.

Metodološki standardi sadrže pravila kojih se u primjeni nekog postupka treba pridržavati, a pravila proizilaze iz teorijskih stavova određene discipline[162]. Metod u konačnom predstavlja planski postupak za postignuće nekog cilja. Postoji više **definicija metodologije**, od kojih je jedna od najčešće korišćenih da je metodologija nauka o metodama, načinu naučnog istraživanja. Sam **termin metod** vodi porijeklo od grčke riječi – *methodos* (lat. methodus) koja je označavala istraživanje, ispitivanje, put i način istraživanja.[163] Takođe, termin *methodos* označava „način istraživanja, pristupanje pojavama koje se proučavaju, planomjerni put utvrđivanja istine".[164] Iz termina *metod* razvio se termin *metodika* koji u pojmovnom određenju označava – nauku koja se bavi metodama nastave ili izvođenja naučnih procedura.

Svaka djelatnost tako i **revizija javnog sektora** određena je svojim predmetom i metodom. Međutim, za razliku od predmeta, koji je za svaku disciplinu poseban, u metodološkom segmentu postoji velika korelacija između opštih metoda koji se primjenjuju u različitim disciplinama. Istovremeno svaka od naučnih disciplina razvila je svoje **posebne – specifične metode**.

Revizija javnog sektora, koja predstavlja izuzetno kompleksnu djelatnost u okviru ukupne kontrole budžetskih i drugih javnih sredstava, primjenjuje više vrsta metoda u postupcima kontrole subjekata revizije. S obzirom da je metodologija državne revizije i njena primjena izuzetno kompleksna materija da bi je državni revizor mogao pravilno koristiti treba prethodno znati:

- metodologiju – **javnih finansija;**
- metodologiju – **budžetskog računovodstva;**
- metodologiju – **državne revizije.**

U okviru metodologije državne revizije postoje:

– metodi **prikupljanja** revizorskih **dokaza**;
– metodi **vrednovanja** revizorskih **dokaza**.

[162] V. Akrap, B. Čoh i grupa autora: „Državna revizija", Masmedia, Zagreb, 2009, str. 38.
[163] M. Vujaklija: „Leksikon stranih reči i izraza", Prosveta, Beograd, 1991, str. 541.
[164] B. Klajić: „Rječnik stranih riječi", op. cit., Zora, Zagreb, str. 876.

Postojanje kvalitetnih metoda, plansko i sistematsko postupanje u izvođenju revizorskih postupaka posebno je važno sa stanovišta:

– **ekonomičnosti** vremena procesa izvođenja;
– **preciznosti i pouzdanosti** rezultata revizije.

Međunarodna teorija državne revizije i empirija revizorskog rada razvili su veliki broj tehnika, postupaka, procedura i metoda prikupljanja dokaza i formiranja mišljenja u postupcima državne revizije. Generalno, u opšte istraživačke (heruističke) metode ubrajaju se: *analitički, sintetički, induktivni, deduktivni, dijalektički metod* itd.

Međutim, državna revizija razvila je svoje **posebne metode** koji se mogu podijeliti po više kriterijuma. U zavisnosti od toga šta se planiranom revizijom želi postići u postupcima pribavljanja, izvođenja i vrednovanja revizorskih dokaza koriste se različiti metodi. Problematika **metoda revizije javnog sektora** posebno je tretirana u revizijskim međunarodnim opšteprihvaćenim standardima (Generally Accepted Auditing Standards). U GAAS[165] i u nacionalnim metodološkim uputstvima kao dominantni revizorski metodološki postupci izdvajaju se:

- **uzorkovanje** (*audit sampling*) je primjena metoda revizije na manje od 100% stavki koje čine saldo na računu ili grupi transkacija uz uslov da sve stavke iz uzorka imaju šansu da budu izabrane.

Posebno se primjenjuje **statističko uzorkovanje** koje se zasniva na primjeni teorije vjerovatnoće u ocjenjivanju rezultata uzorkovanja, uključujući mjerenje rizika korišćenja uzorka.

- **analitički postupci** (*analytical procedures*) obuhvataju analizu značajnih pokazatelja i trendova, uključujući i istraživanje fluktuacija.

Vrhovna državna revizija u Crnoj Gori (DRI) u postupcima revizije godišnjih finansijskih izvještaja kontrolisanih subjekata **javnog sektora**, primjenjuje međunarodne i nacionalne revizorske standarde (metode) za reviziju javnog sektora.

Crna Gora nema još uvijek dovoljno razvijene nacionalne standarde – **metode** za izvođenje revizije javnog sektora i stoga neposredno primjenjuje INTOSAI i EUROSAI standarde za reviziju javnog sektora.

[165] Standardi za reviziju javnog sektora GAO – vrhovne revizije SAD.

6.2. Unifikacija i standardizacija revizorske metodologije

Međunarodna organizacija za koordinaciju razvoja revizije rashoda – (izvorni naziv za INTOSAI), nastala kao nezavisna, nepolitička, autonomna asocijacija najviših nacionalnih institucija državne revizije[166], usvojila je posebne standardizovane i unifikovane procedure kojima se tretiraju procesni aspekti i **metode** za vršenje revizije javnog sektora. Cilj osnivanja asocijacije bila je želja predstavnika nacionalnih vrhovnih revizija da se razmjenom iskustava i **standardizacijom postupaka** postigne veća efikasnost u vršenju revizije javnog sektora i obezbijedi univerzalnost i unificiranost.

Koordiniranim djelovanjem nacionalnih revizorskih institucija, razmjenom iskustava i razvojem revizorskih standarda (na nacionalnom i međunarodnom nivou), kao osnov djelovanja INTOSAI-a, rezultirali su izradom INTOSAI standarda revizije[167], koji predstavljaju: „**autoritativna saopštenja** kojima se daju uputstva o osnovnim principima profesionalnog i ličnog ponašanja koje revizor treba da primijeni pri planiranju, izvršenju i izvještavanju“. Prema mišljenju Upravnog odbora i Odbora za standarde revizije ovi standardi predstavljaju „živi“ dokument i kao takvi, „oni treba da odražavaju, koliko je moguće, aktuelne tokove, rješenja i probleme u **metodologiji** i praksi revizije“.

INTOSAI standardi[168] revizije **nemaju obavezujući karakter** za članice organizacije. Oni odražavaju primjenu „najbolje prakse“ dogovorene između nacionalnih institucija. Svaka od njih sama treba da procijeni do koje mjere treba ove standarde obavezno primjenjivati. Dakle, oni nijesu strogo obavezni za države članice ove asocijacije već predstavljaju osnov za donošenje nacionalnih revizorskih standarda, ostavljajući mogućnost da ih država članica direktno primijeni u svojim procedurama.

Stoga, revizorski standardi INTOSAI-a se mogu odrediti kao:

- **metodološka uputstva za rad revizije** i sredstvo kojim se mjeri kvalitet revizije i predstavljaju garanciju da je revizija urađena profesionalno, stručno i pravilno;

[166] B. Vitorović: „Revizija javnih rashoda u svjetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvođenjem u SRJ“, Računovodstvo br. 7–8/98, str. 53.
[167] INTOSAI standardi, nastali na preporukama sa XIII kongresa INTOSAI-a održanom u Berlinu, u kojima je predloženo da se prethodne verzije dopune „kako bi se uzele u obzir posebne potrebe zemalja čije su SAI konstitusane kao računski sudovi“.
[168] Standardi INTOSAI-a usvojeni su na XIV kongresu 1992. god. (oktobar), u Washingtonu, a sačinio ih je Komitet za standarde revizije. Prethodno je Upravni odbor za standarde revizije odobrio ove standarde na svojoj 35. sjednici u Washingtonu, oktobra 1991. Standardi su dopunjeni na XV kongresu 1995. god., u Kairu. Dopunjeno izdanje INTOSAI revizorskih standarda predstavlja značajan korak na putu razvoja međunarodnih standarda revizije.

- nastali su kao izraz potreba za **ujednačavanjem revizorske prakse**, primjenom jednoobrazne procedure, pravila i **metoda** u revizijama državnih i korporativnih subjekata revizije.

U dokumentima INTOSAI-a koristi se termin „**standardi**“, ali treba imati u vidu da se uz ovaj termin uporedo koriste i termini „**smjernice**“ i „**metode**“, koji ostavljaju pravo na izmjene unutar svake nacionalne vrhovne revizorske institucije.

Lima deklaracija u odjeljku 13 – „**Metodi i procedure revizije**“ predviđa da će vrhovne revizorske institucije:

- „po pravilu, da koriste pristup uzorka, koji će se, međutim, birati na bazi datog modela i treba da ih ima dovoljno kako bi bilo moguće suditi o kvalitetu i regularnosti finansijskog menadžmenta“;
- „**metodi revizije** će se uvijek prilagođavati progresu na polju nauke i tehnika koje se odnose na finansijski menadžment“.

Stoga, „metode revizije i dalje treba razvijati primjenom nauke i odgovarajućih tehnika iz oblasti javnih finansija, a za potrebe držanih revizora i ostvarenja cilja uspješnog izvođenja revizija treba izraditi revizorske priručnike kao pomoćna dokumenta sa standardizovanim procedurama izvođenja revizija.“[169]

Mnoge države su na bazi međunarodnih standarda izradile posebna **nacionalna metodološka uputstva** za izvođenje revizije sa preciznom specifikacijom metoda i načina njihovog korišćenja. Takav dokument je i „Pravilnik za vršenje revizije sa vodičem“ Saveznog računskog suda Njemačke,[170] koji u formi pravilnika (sadrži ukupno 64 člana) procesno uređuje postupak revizije i metode rada. Takođe, države sa razvijenijom revizijom i dužom tradicijom pored standardnih pravilnika i metodologija izradile su i posebne pravilnike kao što je npr. „Pravilnik za reviziju učinka“ švedskog državnog ureda za reviziju.[171]

U cilju uspješnog vođenja revizorskog postupka i obezbjeđenja ispunjenja utvrđenih metodoloških principa i pravila mnogi revizorske institucije izrađuju posebne **hodograme** na bazi kojih kasnije mogu vršiti *provjeru kvaliteta izvršenih revizija*.

[169] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 13/3.
[170] www.bundesrechnungshof.de
[171] www.riksrevisionen.se

6.3. Vrste metoda revizije javnog sektora

Primjena i vrsta metoda koje se primjenjuju u postupcima državne revizije, koja je bila primijenjena i kod revizije subjekata **javnog sektora**, zavisi od nekoliko faktora od kojih su presudni *vrsta revizije* koja se izvodi i u kojoj se fazi revizorskog postupka upotrebljavaju (primjenjuju).

INTOSAI standardi u odjeljku „Revizorski dokaz“[172] utvrđuju da „standardi rada uključuju: mjerodavan, relevantan i pouzdan dokaz koji treba dobiti kako bi se podržali procjena i zaključci revizora, u pogledu organizacije, programa, aktivnosti ili funkcije koje podliježu reviziji“.[173]

EUROSAI standardi u odjeljku B – „Metodi pribavljanja dokaza“[174] utvrđuju da se kod pribavljanja revizorskih dokaza mogu primijeniti jedna ili više sljedećih metoda:

- inspekcija dokumenata ili imovine;
- posmatranje procesa ili postupaka;
- traženje informacija ili potvrda;
- vršenje obračuna;
- analiza završnih iskaza (završnih računa) i uzajamnih odnosa, odnosno upoređivanja između elemenata odgovarajućih informacija.

Revizorski metodi, koje je moguće klasifikovati po više kriterijuma, generalno mogu se podijeliti na:

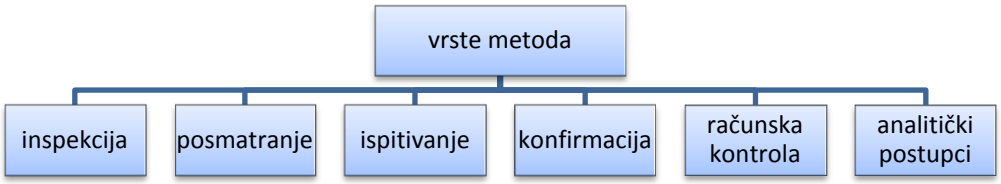
- OPŠTE METODE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA i
- POSEBNE METODE REVIZIJE.



Slika br. 7: **Klasifikacija metoda revizije**[175]

[172] INROSAI standardi za reviziju javnog sektora, tačka 152–158.
[173] INROSAI standardi za reviziju javnog sektora, tačka 152.
[174] EUROSAI smjernice za primjenu INROSAI standarda za reviziju javnog sektora.
[175] Preuzeto: slika 1.1. na strani 40, grupa autora: „Državna revizija“, Zagreb, 2009.

Revizor treba da odluči koja je metoda za pribavljanje dokaza dovoljno pouzdana i on mora da procijeni pouzdanost dokaza u odnosu na troškove prikupljanja[176]. Vrsta metoda koja će se primijeniti u reviziji definiše se detaljnim planom revizije. Iskustvo pokazuje da „revizija primjenjuje različite izvore sticanja uvjerenosti“[177]. Kombinacija različitih metoda dala je najbolje rezultate, kako u reviziji, tako i u mnogim drugim naučnim disciplinama. U operativnom smislu u procesu prikupljanja dokaza u **reviziji subjekata javnog sektora** koriste se sljedeće vrste metoda:



Inspekcija je metod koji označava pregled dokumentacije pomoću koje revizor traga za informacijama koje su, ili su trebale biti, uvrštene u finansijske izvještaje. Inspekcijom državni revizor vrši npr. provjeru ulaznih i izlaznih faktura, ugovora, polisa osiguranja, dokumenata o vlasništvu i dr.

Posmatranje je proces praćenja aktivnosti drugih subjekata, funkcionalno povezanih sa subjektom revizije. Revizor koristi tehniku posmatranja kada prisustvuje brojanju, tj. utvrđivanju stanja u blagajni, kada prati postupke interne kontrole ili kada obilazi objekte klijenta kako bi se uvjerio u postojanje i stanje imovine kontrolisanog subjekta.

Ispitivanje je najčešće korišćena tehnika za prikupljanje dokaza. Ova tehnika se zasniva na prikupljanju informacija kroz postavljanje pitanja obaviještenim osobama unutar ili izvan subjekta revizije. Informacije koje se dobijaju od subjekta kontrole ne mogu biti prihvaćene kao jedini dokaz (zbog problema nezavisnosti izvora), već moraju biti podržane dodatnim dokazima kroz izvođenje dodatnih revizorskih postupaka.

Konfirmacija (*confirmation*) se vrlo često koristi u postupcima revizije i sastoji se u odgovoru na upit revizora da bi se potvrdila informacija sadržana u računovodstvenim evidencijama kontrolisanog subjekta.[178] Predstavlja specifičan metod ispitivanja tačnosti podataka kontrolisanog subjekta kojim se nastoji od strane trećeg subjekta potvrditi tačnost informacija u računskoj evidenciji kontrolisanog subjekta.

[176] EUROSAI smjernice za primjenu INTOSAI standarda za reviziju javnog sektora.
[177] Andrić: „Revizija javnog sektora“, Subotica, 2007, str. 38.
[178] Isto, str. 164.

Konfirmacija je vrlo često korišćen metod i u tom pogledu traži nešto opširniju razradu.

Definicija konfirmacije

Konfirmacija je pisani ili usmeni odgovor koji revizor dobija od nezavisne treće strane, kojim se potvrđuje tačnost navedenog salda ili informacije čija se provjera vrši.

Metoda konfirmacije najčešće se koristi za provjeru:

- stanja potraživanja, obaveza ili zaliha koji se nalaze kod trećeg subjekta;
- stanja na računima kod poslovnih banaka, hartija od vrijednosti u depozitu banaka itd.

6.4. Analitički postupci u reviziji javnog sektora

Revizor u postupku skupljanja dokaza posebno koristi analitičke metode kroz primjenu analitičkih postupaka koji prema Međunarodnim revizorskim standardima (MRevS 520)[179] označavaju:

- „analizu značajnih pokazatelja i trendova (tendencija) uključujući i rezultate ispitivanja fluktuacija (promjena) i odnosa koji nijesu konzistentni sa drugim relevantnim informacijama ili koji odstupaju od unaprijed predstavljenih veličina“[180].

Najčešće se misli da se analitički postupci odnose samo na analizu finansijskih izvještaja. Međutim, analitičkim se postupcima, pored analize finansijskih izvještaja, obuhvata i čitav niz ostalih finansijskih i nefinansijskih informacija. Uobičajeno se analitički postupci temelje na postupcima **upoređivanja** i **rasčlanjivanja**, ali isto tako obuhvataju proučavanje međuzavisnosti između različitih podataka, tj. informacija[181]. Analitički postupci „obuhvataju i analizu značajnih pokazatelja i trendova, uključujući i **istraživanja fluktuacija**“.[182]

Kada je u pitanju ova metoda obezbjeđenja dokaza i njena ukupna primjena vrlo važno je istaći da – „analitički postupci **nijesu direktan dokaz** o postojanju pogrešnih iskaza u finansijskim izvještajima, već samo ukazuju na povećan rizik postojanja pogrešnih knjiženja“[183].

[179] Tačka 3 MRevS-a 520, Međunarodni revizorski standardi, op. cit., str. 248.
[180] Međunarodni standardi revizije, 520 – „Analitički postupci“, op. cit., str. 185.
[181] S. Sever, L. Žager, (grupa autora): „Državna revizija – pojam, uloga, metode i vrste revizije“, Masmedia, Zagreb, 2009, str. 45.
[182] Međunarodni standardi revizije, 520 – „Analitički postupci“, op. cit., str. 137.
[183] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija–teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 165.

Kvalitetna primjena analitičkih postupaka pretpostavlja da revizor dobro poznaje metode i tehnike analize i da je u potpunosti upoznat sa poslovanjem kontrolisanog subjekta.

Analitički postupci, generalno, se mogu podijeliti i u zavisnosti od faze izvođenja revizorskog postupka. Tako se analitički postupci razlikuju u zavisnosti da li se se radi o analitičkim postupcima u fazi:

- **planiranja revizije** – planiranja obima i vremena provođenja revizije;
  - ❖ analitički postupci u planiranju revizije omogućavaju revizoru da:
    1) shvati i razumije poslovne aktivnosti kontrolisanog subjekta;
    2) indentifikuje područja koja predstavljaju rizike relevantna za reviziju (kritična polja za reviziju);
- **prikupljanja revizorskih dokaza** – kao dio suštinskih testova;
- **vrednovanja dokaza i izrade revizorskog mišljenja** – kao opšta analiza finansijskih izvještaja u završnoj fazi revizije.

Revizor u praksi primjenjuje analitičke metode u sve tri faze kombinacijom metoda, a njihova primjena je efikasna pod uslovom da ih revizori mogu izvesti tačno i da su u mogućnosti da valjano tumače dobijene rezultate. Analitički postuci, međutim, ne izoluju po svaku cijenu pogrešne iznose, kao što to rade ostali **suštinski testovi**, već samo mjesta na kojima vjerovatno postoje pogrešno prikazani iznosi.[184]

Da bi primjena analitičkih pokazatelja bila efikasna, interpretiranje dobijenih podataka treba posmatrati kao proces koji se sastoji iz faza:[185]

a) identifikovati instrumente analize finansijskih izvještaja i instrumente upoređivanja;
b) procijeniti očekivane vrijednosti;
c) izračunati pokazatelje;
d) analizirati dobijene rezultate i indetifikovati značajna odstupanja;
e) istražiti razloge neočekivanih odstupanja;
f) procijeniti učinke odstupanja na postupak planiranja revizije.

Prvi korak u procesu primjene analitičkih postupaka je identifikacija instrumenata analize finansijskih izvještaja i instrumenata upoređivanja.

Opseg analitičkih postupaka u fazi planiranja revizije zavisiće od veličine i kompleksnosti poslovanja kontrolisanog subjekta, dostupnosti podataka i revizorske procjene.[186]

---

[184] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija–teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 180.
[185] Boyton, W. C., Johnson, R. N.: „Modern Auditing“, Wiley, New York, 2006, str. 324.

6.5. Kompilacija i pouzdanost revizorskih metoda

Eksplikacijom temeljnih karakteristika pojedinih metoda revizije nije se htjelo istaknuti da te metode treba posmatrati pojedinačno svaku za sebe, već naprotiv, treba ih razmatrati povezano i međuzavisno kao **skup postupaka** koji omogućava da se korektno sprovede revizija. Iskustvo pokazuje da „revizija primjenjuje različite izvore sticanja uvjerenosti i kombinacija različitih metoda dala je najbolje rezultate".[187]

Karakteristike posmatranih metoda zapravo proizilaze iz različitih aspekata sagledavanja istog postupka.

Primjera radi, to znači da ispitivanje materijalne ispravnosti može biti sprovedeno primjenom retrogradne metode i to pomoću revizorskog uzorka. Iako revizijski standardi, po pravilu, zahtijevaju primjenu progresivne metode, često će se morati koristiti retrogradna metoda, kao na primjer pri ispitivanju početnih stanja koja mogu biti značajna za realnost i objektivnost finansijskih izvještaja[188]. Ove metode, koje su karakteristične za reviziju, treba razmatrati i primjenjivati u kontekstu međuzavisnosti o opštim metodama i **analitičkim postupcima** koji se primjenjuju u reviziji[189].

Slijedi pregled mogućih revizorskih metoda (postupaka) koji se mogu koristiti u toku sprovođenja kontrolnih i suštinskih testova. Izbor najoptimalnije kombinacije metoda zavisi prevashodno od specifičnosti konkretnog kontrolisanog subjekta, vrste i predmeta revizije.

Vrste revizorskih metoda prema namjeni	VRSTE REVIZORSKIH METODA PREMA NAČINU IZVOĐENJA[190]					
	inspekcija	posmataranje	ispitivanje	konfirmacija	računska kontrola	analitički postupci
Kontrolni testovi	**X**	**X**	**X**		**X**	
Suštinski testovi	**X**		**X**		**X**	
Suštinski testovi salda	**X**		**X**	**X**	**X**	
Analitički postupci						**X**

Tabela br. 8: Vrste revizorskim metoda prema načinu izvođenja

[186] Boyton, W. C., Johnson, R. N.: „Modern Auditing", Wiley, op. cit., str. 325.
[187] M. Andrić: „Revizija javnog sektora", Subotica, 2007, str. 38.
[188] Detaljnije – Međunarodni revizorski standardi, op. cit., str. 241–247, (MRevS 28).
[189] V. Akrap, B. Čoh i grupa autora: „Državna revizija", Zagreb, 2009, str. 44.
[190] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa", Ekonomski fakultet, Subotica, prikaz 23, str. 180.

Posebno važan elemenat je **pouzdanost** izvora, dokaza i **primijenjene metode**. Nivo pouzdanosti se može generalizovati u tri osnovne grupe – mala, srednja i visoka pouzdanost, s tim da kombinacijom metoda i načina obezbjeđenja dokaza postiže se **veći stepen pouzdanosti**.

nivo pouzdanosti	m e t o d
Velika	▪ Računska kontrola ▪ Konfirmacija ▪ Testovi (kontrolni i suštinski)
Srednja	▪ Inspekcija ▪ **Analitičke procedure**
Mala	▪ Ispitivanje ▪ Posmatranje ▪ Upitnik – anketa

Nivo pouzdanosti dobijenih rezultata zavisi od:

- materijalnog značaja pozicija koje su predmet analize, planiranih i provedenih drugih postupaka revizije, očekivane tačnosti rezultata, procijenjenog nivoa inherentnog i kontrolnog rizika.

6.6. Uzorkovanje u reviziji

Pošto revizija rijetko može da bude sveobuhvatna, revizorske institucije, po pravilu, koriste pristup (metod) uzorkovanja. Uzorci se, međutim, biraju na osnovu datog modela i treba da ih ima dovoljno da se omogući sud o kvalitetu i tačnost finansijskog upravljanja[191]. Statističko uzorkovanje u reviziji zasniva se na zakonima vjerovatnoće i ova metoda je vrlo značajna sa stanovišta ekonomičnosti revizije jer je „pomoć revizoru u dizajniranju efikasnog uzorka“.[192] **Uzorkovanje** *(audit sampling)* je primjena metoda revizije na manje od 100% stavki koje čine saldo na računu ili grupi transkacija uz uslov da sve stavke iz uzorka imaju šansu da budu izabrane. Posebno se primjenjuje **statističko uzorkovanje** koje se zasniva na primjeni **teorije vjerovatnoće** u ocjeni rezultata uzorkovanja, uključujući mjerenje rizika korišćenja uzorka.

Za uspješnu primjenu ove metode jako je važno pravilno definisanje populacije, selekcije uzorka i uspješno izvođenje kontrolnih testova.

Najćešće korišćene **metode** selekcije uzorka su:

- **hazardno** (nasumično) **uzorkovanje**;
- **blok uzorkovanje**;
- **slučajno uzorkovanje**;
- **sistematsko uzorkovanje**.

[191] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977, art. 13/2.
[192] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija–teorija i praksa“, Subotica, 2004, str. 281.

- **hazardno uzorkovanje** – predstavlja izbor jedinica u uzorak bez nekog specijalnog razloga, ali i bez svjesne predrasude. Ovaj metod je izuzetno lak za korišćenje, ali nosi veliki rizik od izbora nereprezentativnog uzorka.
- **blok uzorkovanje** – je izbor nekoliko stvari koje slijede jedna drugu po nekom redosljedu. Kada se odabere prva stavka, ostale stavke u bloku biraju se automatski. Kod blok uzorka postoji povećan rizik da uzorak neće biti reprezentativan, posebno ako je selektovan mali broj blokova. Zbog toga se ovaj metod koristi kao dopuna ostalim metodama selekcije.
- **slučajno uzorkovanje** – Kod ovog metoda važi princip da svaka jedinica ima jednaku šansu da bude izabrana u uzorak. Metod slučajnog izbora može biti uspješan ako se u potpunosti poštuje princip nepristrasnosti i kada se u procesu izbora postigne stvarno slučajan uzorak.
- **sistematsko uzorkovanje** – predstavlja izbor svake n-te stavke iz populacije. Ova metoda je jednostavna za korišćenje. Potrebno je samo izračunati rastojanje između stavki populacije koje ulaze u uzorak i nasumice odabrati početnu jedinicu uzorka, i uzorak se formira automatski.

U državnoj reviziji postoji mogućnost da se bolji rezultati u uzorkovanju postižu ako veću šansu da budu odabrani u uzorak imaju one stavke koje su značajnije. Tada je moguće prethodne metode dopuniti korišćenjem tehnika: PPS i Stratifikacije.

PPS (Probability-proportional-to-size) pruža veću mogućnost izbora jedinica koje sadrže veće novčane iznose.

Stratifikacija – je tehnika u kojoj se cjelokupna populacija u zavisnosti od značajnosti pojedinih stavki populacije, dijeli na subpopulacije (stratume). Stratifikacija je značajna jer omogućava usredsređenje na ključne stavke uz očuvanje pouzdanosti uzorka[193].

Kako revizija uključuje ispitivanje dokaza, na bazi provjere **uzoraka**, kojima se potkrepljuju iznosi i informacije objelodanjene u finansijskim izvještajima, uzorkovanje će se vršiti preko **programa IDEA** sa parametrom utvrđene materijalnosti.

[193] M. Stanišić: „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009, str. 46–55.

7. Dokumentaciona i terenska revizija

7.1. Obavještavanje subjekta revizije

Postupak terenske revizije, po pravilu, započinje obavještavanjem subjekta revizije, kako bi mu se pružila mogućnost da se pripremi za pružanje potrebnih odgovora i davanje zatraženih dokumenata i evidencija. Subjekt revizije (kontrolisani subjekat) dužan je izvršiti sređivanje i ažuriranje podataka kako bi olakšao rad revizora Institucije na terenu.

Podaci do kojih dođe revizor na terenu imaju *povjerljiv karakter* i ne smiju biti zloupotrijebljeni. Subjekat revizije ne može onemogućiti revizora da izvrši uvid u sva dokumenta pod izgovorom da predstavljaju poslovnu tajnu, s tim da je revizor dužan sa njima postupati sa dužnom pažnjom i u skladu sa zakonom. Rukovodilac kolegijuma u roku, koji ne može biti kraći od 15 dana, prije početka terenskog rada revizora pismeno obavještava subjekat revizije o započinjanju postupka revizije.

Obavještenje subjekta revizije obavezno sadrži:

- pravni osnov za sprovođenje revizije,
- predmet, obim i vrstu revizije,
- datum početka i vrijeme trajanja revizije.

Obavještenje o otpočinjanju revizije može da sadrži i zahtjev za obezbjeđenje uslova za rad revizora, spisak potrebne dokumentacije od značaja za obavljanje revizije, rok za njenu dostavu, ime i prezime načelnika i državnih revizora.[194]

Članovi nadležnog kolegijuma za reviziju, po pravilu, organizuju sastanak sa organom upravljanja subjekta revizije i obavještavaju ga o postupcima i aktivnostima koji će biti sprovedeni u toku revizije. Izuzetno, po nalogu kolegijuma, državni revizor može započeti terenski rad i bez prethodne pisane najave subjektu revizije. Za slučaj pokretanja postupka bez najave subjektu revizije kolegijum je dužan, u propisanom roku,[195] obavijestiti Senat o razlozima pokretanja postupka.[196]

[194] Savezni računski sud Njemačke propisuje da „obavještenje o otpočinjanju revizije može biti dostavljeno i ostalim subjektima koji mogu biti uključeni u prikupljanje revizorskih dokaza i svim relevantnim višim ili nadzornim organima“ – član 25 Pravilnika za vršenje revizije.
[195] Rok je 10 dana od dana kada je započeta revizija bez najave.
[196] Član 40 Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni list RCG“, br. 3/15).

7.2. Vršenje revizije na terenu

Vršenje revizije na terenu (revizija u užem smislu) jeste postupak koji, shodno usvojenom detaljnom planu revizije, sprovodi državni revizor u cilju obezbjeđivanja dokaza potrebnih za izradu izvještaja o izvršenoj reviziji[197].

Revizor, prije neposrednog preduzimanja radnji na terenu, starješini organa ili ovlašćenom licu subjekta revizije stavlja na uvid ovlašćenje za vršenje revizije i informiše ga o radnjama koje je dužan sprovesti. Ukoliko subjekat revizije ne udovolji zahtjevu načelnika ili revizora da učini dostupnim dokumenta, ne pruži tražena obavještenja i informacije ili dostavi netačne podatke, ovaj o tome, odmah, obavještava rukovodioca kolegijuma. Rukovodilac kolegijuma u pisanoj formi upozorava organ upravljanja subjekta revizije o tome da je revizor onemogućen u svom djelovanju i upozorava ga da se time čini prekršaj[198]. Ukoliko državni revizor bude onemogućen u vršenju svojih poslova i nakon upozorenja, Institucija će, bez odlaganja, pokrenuti prekršajni postupak protiv subjekta revizije. U Godišnjem izveštaju Institucije navešće se svi slučajevi opstrukcije rada državnog revizora od strane subjekata revizije, kao i pokrenuti prekršajni postupci po tom osnovu.

Postupanje revizora na terenu, revizorske radnje, primjena standarda revizije, metode i dr., uređuju se posebnim metodološkim uputstvom, smjernicama i preporukama koje donosi Senat. Kada u toku terenskog rada državni revizor sazna za činjenice koje upućuju na postojanje osnova sumnje da je učinjeno krivično djelo, bez odlaganja o tome obavještava načelnika odjeljenja. Kolegijum odlučuje o daljem postupanju. Državni revizor prati dostavljanje traženih dokumenata i informacija i obezbjeđuje da dokumenti koji mu više nijesu neophodni budu vraćeni.

Državni revizor će, po dobijanju zahtjeva od subjekta revizije, potvrditi koji dokumenti su korišćeni za reviziju, pod uslovom da je zahtjev ispostavljen iz opravdanih razloga (npr. povjerljive aktivnosti i dokumenti).

Načelnik u sektoru može učestvovati u terenskom radu kada je to neophodno i u tom slučaju on upravlja terenskim radom. U izuzetnim slučajevima revizija se obavlja samo u prostorijama Institucije (dokumentaciona revizija) i tom prilikom primjenjuje se postupak rada propisan posebnim metodološkim uputstvom Institucije.

Ukoliko je neophodno, državni revizor, kada zahtijeva informaciju ili dokumente, navodi da Institucija smatra tu informaciju ili dokumente potrebnim za obavljanje revizije i nije obavezna dati dodatno obrazloženje.

---

[197] Državni revizor dužan je postupak revizije na terenu sprovesti shodno međunarodnim INTOSAI standardima ISSAI 300: „Standardi rada državne revizije na terenu“.

[198] Član 52 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04 (...) 17/07).

Institucija može da zahtijeva da traženi dokumenti ili informacije budu obezbijeđeni ili prezentovani u formi koju zatraži, pod uslovom da usklađivanje sa zahtjevom ne obuhvata angažovanje ljudskih i materijalnih resursa nesrazmjerno sa ciljem revizije.

Obaveza obezbjeđivanja dokumenata uključuje i obavezu subjekta revizije da se dokumenta sačine u formi u kojoj to zahtijeva Institucija, u skladu sa propisima i dobrom praksom. Subjekat revizije je dužan da obezbijedi traženu informaciju ili dokumente i u slučaju kada oni imaju povjerljiv karakter. Ako subjekat revizije odbije da ispuni obaveze, državni revizor, bez odlaganja, obavještava načelnika u sektoru. Kolegijum odlučuje o daljem postupanju.

8. Revizorski zapisnik

Zapisnik o reviziji sadrži informacije koje su od značaja za obavljenu reviziju, za buduće revizije ili za druga pitanja, uključujući opšte informacije (npr. predmet revizije, obim revizije i način i postupak sprovođenja revizije, ime državnog revizora i dr.) i posebne informacije koje upućuju na to koji nalazi revizije treba da budu preispitani tokom budućih revizija ili savjetodavnog rada (npr. u vezi sa pregovorima o budžetu i dr.).

U zapisniku o reviziji navode se i subjekti sa kojima je obavljeno usmeno razmatranje i odluke donesene u postupku revizije, ukazuje se da li je revizorska procedura sprovedena u skladu sa detaljnim planom revizije, obrazlaže se odustanak od izvještaja o reviziji i sl. Kada se u toku revizije obezbijede relevantni dokazi ili dokumenti koji su izvan okvira predmeta revizije i detaljnog plana revizije, a mogu biti od značaja za rad Institucije, ti dokazi se takođe navode u zapisniku o reviziji.

Evidencija o reviziji vodi se tokom trajanja revizije i državni revizor sačinjava evidencije o reviziji navodeći predmet revizije, tok i rezultat kontrole.

Evidencija o reviziji (revizorski predmet) sastoji se od:

- odluke o reviziji, obavještenja o otpočinjanju revizije, detaljnog plana revizije, zapisnika, koji je interni akt svakog revizora ponaosob, izvještaja o reviziji i mišljenja, koji su eksterni akti. Ako je u radu učestvovalo više revizora, označava se dio koji je obradio svaki od njih.

9. Vrste i osnovni elementi izvještaja o reviziji

Postupak revizije se okončava izradom izvještaja o reviziji koji u metodološkom smislu mora biti sastavljen shodno usvojenim standardima[199]. Izvještaj o reviziji sadrži:[200]

- utvrđeno činjenično stanje;
- ocjenu, zaključke i sugestije za otklanjanje eventualno utvrđenih nedostataka;
- revizorsko mišljenje.

Forma i metodologija izrade izvještaja prvenstveno zavise od vrste revizije, odnosno da li se radi o finansijskoj reviziji ili reviziji uspjeha (performansi). Pojedinačni izvještaji o reviziji predstavljaju dokumentacionu osnovu za izradu Godišnjeg i posebnih izvještaja, te davanja sugestija i stručnih mišljenja Institucije.

Izrada izvještaja može se podijeliti u 4 podfaze:

- izrada izvještaja o pojedinačnoj reviziji;
- postupak po primjedbama subjekata revizije;
- izrada konačnog izvještaja i završetak postupka revizije i
- izrada Godišnjeg izvještaja Institucije, dostava subjektima revizije i obavještavanje javnosti.

9.1. Izrada izvještaja o pojedinačnoj reviziji

Nakon sprovedenih radnji revizora na terenu, kolegijumi zaključkom konstatuju završetak terenskog rada. Kolegijum nalaže načelniku da na bazi sprovedene revizije na terenu pripremi nacrt izvještaja o predmetnoj reviziji i utvrđuje rok u kom je načelnik dužan izvještaj dostaviti nadležnom kolegijumu. Načelnik izvještaj o reviziji sačinjava na osnovu ovjerenih zapisnika revizora. Kolegijum razmatra nacrt izvještaja i po usvajanju prijedloga izvještaja, po pravilu, dostavlja ga organu upravljanja subjekta revizije na izjašnjenje.

9.2. Izjašnjenje subjekta revizije

Uz zahtjev da subjekt revizije dâ svoje izjašnjenje na **prijedlog izvještaja i mišljenja sa prijedlogom sugestija i mjera** kolegijum utvrđuje i *rok*, koji, po pravilu, nije duži od 15 dana. Za slučaj da subjekat revizije ne dostavi svoje izjašnjenje, kolegijum može donijeti zaključak da izradi konačni izvještaj, bez izjašnjenja subjekta revizije.

[199] INTOSAI standardi – ISSAI 400 i ISSAI 1700.20-30.
[200] Član 12 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Službeni list CG“, br. 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17).

Nakon izjašnjenja subjekta revizije o dostavljenom izvještaju, kolegijum: razmatra primjedbe, ocjenjuje navode i donosi zaključak o spornim činjenicama navedenim od strane subjekta revizije. Na osnovu zaključaka kolegijuma načelnik izrađuje **prijedlog konačnog izvještaja o reviziji**.

Kolegijum po usvajanju prijedloga konačnog izvještaja revizije isti upućuje subjektu revizije na ponovno izjašnjenje, koje je ovaj dužan dostaviti Instituciji u roku ne dužem od 15 dana. Tek nakon završetka *„dijaloga"* sa subjektom revizije kolegijum dolazi do definitivnog izvještaja, kojim prikazuje svoje **konačno mišljenje** o utvrđenim činjenicama. Ako subjekat revizije ne zauzme stav u vezi sa nalazima Institucije, onda se to navodi u konačnom izvještaju. Ako se u postupku revizije, ispituju i saslušavaju i druge institucije koje same nijesu subjekat revizije, i ako izvođenje dokaza zahtijeva da se njihova izjašnjenja unesu u izvještaj, onda je i to prilika za izražavanje stava.

Izvještaj se prezentuje subjektu revizije i po potrebi nadređenom organu ili pak organu vlasti koji je nadležan za donošenje pravnih propisa ili za nadzorne mjere.

9.3. Izrada konačnog izvještaja i završetak postupka revizije

Konačni izvještaj (sa mišljenjem) o reviziji usvaja kolegijum i dostavlja ga subjektu revizije na upoznavanje. Subjekat revizije nema pravo više intervenisati na konačan izvještaj. Subjekat revizije se naknadno obavještava i o primjedbama i preporukama (djelovima konačnog izvještaja) koji se će u formi izvoda naći kao dio Godišnjeg izvještaja Institucije. Članovi kolegijuma, na sjednici Senata, prezentuju konačni izvještaj i rezultate revizije u cilju međusobnog informisanja i standardizacije postupaka.

Struktura izvještaja koncipirana je tako da u uvodu izvještaja treba dati odnos prema budžetu ili prema odjeljku budžeta iz kojeg se subjekat revizije finansira. Nakon toga slijedi opširan prikaz činjenica i, ukoliko subjekat revizije ima stručne prigovore u vezi sa iznijetim činjenicama, onda se daje i njegov odgovor. Izvještaj se završava ovjerom (procjenom) činjeničnog stanja (opisanih činjenica) i završnih zaključaka izvedenih iz tih činjenica. To su upućivanja na pravne posljedice, na mjere koje treba preduzeti, na prijedloge za promjene i druge preporuke.[201] Kolegijum je dužan u roku od 15 dana od dana usvajanja konačnog izvještaja Senatu dostaviti izvod iz mišljenja i izvještaja koji se predlažu da budu sastavni dio Godišnjeg izvještaja Institucije.[202] Postupak revizije se okončava odlukom, koju kolegijum donosi kada subjekat revizije

[201] Gerd K. Bauer: „Komentar Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji", DRI – GTZ, 2007.
[202] Sadržaj Izvještaja **Saveznog računskog suda Njemačke** definisan je članom 42 Pravilnika za vršenje revizije SRSNj.

dostavi obavještenje o izvršenju preporuka i usvajanju primjedbi iz konačnog izvještaja revizije. Za slučaj da subjekat revizije ne poštuje utvrđeni rok ili ne postupi po konačnom izvještaju, kolegijum može predložiti Senatu da donese odluku da se kod subjekta revizije izvrši naknadna – kontrolna revizija.

9.4. Godišnji izvještaj – postupak izrade i sadržaj

Rezultati svih sprovedenih revizija u jednom godišnjem ciklusu, koji mogu biti od značaja za ocjenu upravljanja javnim finansijama, sublimiraju se u Godišnjem izvještaju, koji se donosi za revizije izvršene u periodu do 10. oktobra godine u kojoj se podnosi Izvještaj.

Godišnji izvještaj Institucije **sadrži**[203]:

1) ocjenu da li iznosi dati u završnom računu budžeta odgovaraju iznosima navedenim u evidenciji i da li su kontrolisani prihodi, rashodi i imovina pravilno dokumentovani u skladu sa propisima i opštim standardima;
2) ocjenu u kojim bitnim slučajevima nijesu ispoštovani propisi i pravila o budžetu i ekonomskim poslovima države;
3) bitne primjedbe na uočene nedostatke kod subjekta revizije;
4) mjere koje se preporučuju.

Godišnji izvještaj DRI, po pravilu, do sada je sadržao:

1) izvještaj o reviziji završnog računa državnog budžeta;
2) izvještaj o realizaciji ranije izdatih preporuka;
3) **izvještaj o ocjeni primjene kriterijuma fiskalne odgovornosti**;[204]
4) izvode iz pojedinačnih revizija;
5) pregled drugih aktivnosti Institucije.

Putem Godišnjeg izvještaja, Institucija informiše Skupštinu i javnost o događajima, koji su od javnog interesa i koji mogu da budu značajni u postupku donošenja završnog računa budžeta. Godišnji izvještaj se dostavlja i Vladi, kako bi se ona pripremila za raspravu u Skupštini i bila u prilici da zauzme stav u vezi sa slučajevima koji se unose u Godišnji izvještaj.

U Godišnjem izvještaju pravi se izbor između mnoštva činjenica koje su prikazane u velikom broju saopštenja o reviziji.

Godišnji izvještaj Institucije obavezno se dostavlja Skupštini, najkasnije do 31. oktobra u postupku usvajanja završnog računa budžeta.

[203] Vidi opširnije: član 19 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.
[204] U skladu sa članom 26 Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti.

O eventualnim okolnostima koje imaju povjervljiv karakter koje su prouzrokovale ili mogu prouzrokovati finansijsku ili drugu štetu većeg obima obavještavaju se predsjednik Države, predsjednik Skupštine i predsjednik Vlade.

U Godišnji izvještaj mogu se unositi i one činjenice koje su nastupile u ranijim godinama, koje su prethodile tekućoj budžetskoj godini i ovo posebno važi za one mjere uprave, koje se odnose na veći broj godina. Uspjeh rada uprave često se pojavljuje tek nakon isteka više mjeseci ili čak godina. U takvim slučajevima, Institucija ne treba da donosi suviše brze ocjene. Uostalom, Institucija treba da se trudi da iz utvrđenih nedostataka u radu uprave prikuplja opšta saznanja, koja bi trebalo da budu mjerodavna i za budući rad uprave i koja mogu da djeluju preventivno.[205]

Prilikom rasprave o završnom računu budžeta države na plenumu ili u nadležnom skupštinskom tijelu[206] Institucija se, po pravilu, poziva da učestvuje i da dâ dodatna pojašnjenja poslanicima Skupštine vezana za Izvještaj ili neka druga pitanja iz svoje nadležnosti. Instituciju tada predstavlja predsjednik Senata ili član Senata kojeg on ovlasti. Na osnovu izrađenog izvještaja Institucije, Skupština i Vlada imaju realan i objektivan uvid u upravljanje i raspolaganje javnim finansijama države.

Na osnovu Godišnjeg izvještaja Institucije Skupština može kompetentno raspravljati o kvalitetu raspolaganja državnim novcem i u konačnom donijeti političku odluku o usvajanju ili neprihvatanju završnog računa budžeta države.

O Godišnjem izvještaju Državne revizorske institucije Skupština **ne glasa**, već se razmatra u okviru tačke dnevnog reda na kojoj se usvaja Završni račun budžeta države.

10. Kontrola kvaliteta vršenja revizije

Kontrola kvaliteta revizije je jedan od preduslova da bi se obezbijedila profesionalnost i integritet državne revizije. INTOSAI standard kontrole kvaliteta (ISSAI 40) postavlja zahtjeve za vrhovne revizorske institucije da uvode i održavaju politike i procedure unutrašnjih kontrola kvaliteta u skladu sa ISQC-1 međunarodnim standardom za kontrolu kvaliteta koji je postavio IFAC.

Standard ISSAI 40 usmjerava na **šest principa**:

1) postojanje interne kulture koja prepoznaje da je kvalitet važan;
2) razumne garancije da SAI i svi njeni zaposleni poštuju etičke zahtjeve;

[205] Vidi opširnije: član 19, Komentar zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, Podgorica, 2007.
[206] Nadležno tijelo je Odbor za ekonomiju, finansije i budžet, Poslovnik Skupštine RCG („Službeni list RCG“, br. 51/06).

3) da je SAI kompetentna i ima sposobnost da vrši reviziju i ima odgovarajuće resurse da to uradi;
4) da se vrše revizije u skladu sa relevantnim standardima;
5) da se konzistentnost osigurava, a odgovornost za nadzor i pregled jasno definišu;
6) da funkcionisanje procedura kontrole kvaliteta podliježe nezavisnom pregledu („cold review“).

Državna revizija u Crnoj Gori, usvojila je posebne **Smjernice za kontrolu kvaliteta vršenja revizija**[207] kojima je standardizovan postupak kontrole kvaliteta izvođenja revizije. Na taj način su **definisani metodološki standardi i procedure** kontrole vršenja revizije, ali nije uspostavljena posebna jedinica za kontrolu.

Usljed nepostojanja sistema kontrole kvaliteta nastaje **rizik** u primjeni revizorskih standarda i procedura i izricanju revizorskog mišljenja. Prilikom eksterne evaluacije koju je za potrebe vrhovne revizije Crne Gore izvršila Međunarodna organizacija za unapređenje upravljanja (SIGMA)[208] u novembru 2011. godine konstatovano je da „veličina Institucije otežava uspostavljanje ovakve funkcije“, ali su i date preporuke u cilju uspostavljanja sistema kvaliteta u kojima je navedeno:

a) nephodno je uspostaviti formalne procedure u skladu sa smjernicma ISSAI 40 za kontrolu kvaliteta i one se moraju uključiti u uputstvo i priručnik za vršenje revizije;
b) u okviru datih procedura treba jasnije definisati ulogu rukovodioca revizije i razmotriti mogućnost određivanja u nadležnost jednom članu Senata da u svojstvu kontrolora kvaliteta vrši pregled radne dokumentacije revizije na nivou cijele institucije, čime bi se obezbijedila standardizacija i unifikacija postupka.
c) uvesti eksternog činioca[209], po modelu angažovanja, da vrši pregled revizija i monitoring nad sprovedenim postupcima.

Smjernice za kontrolu vršenje revizije, kao **interno metodološko uputstvo**, su u pravnom režimu i primjeni od 2015. godine i sadrže konkretne odredbe za kontrolu kvaliteta u dijelu **pravila**, **procedura** i **odgovornosti** za kvalitet vršenja revizija u Instituciji, sa pratećim kontrolnim listama (ukupno 21) što je preduslov za obezbjeđenje osiguranja kvaliteta revizije.

Ove smjernice sadrže posebne procedure za interni pregled za sve tri tipologije revizija – finansijsku, pravilnosti i reviziju uspjeha.

[207] Smjernice za kontrolu kvaliteta vršenja revizija – usvojene na sjednici Senata DRI 26. 1. 2015. godine.
[208] Izvještaj o eksternoj evaluaciji, SIGMA, Podgorica, 2009, str. 37.
[209] Detalj.: odgovarajućeg stručnjaka, univerzitetsku jedinicu ili stručnu organizaciju.

Obezbjeđenje i unapređenje kvaliteta revizije odvija se na **dva nivoa**:

- prvi nivo uključuje *internu ocjenu* sa ciljem da se potvrdi da se revizija obavlja na prihvatljivom nivou kvaliteta (tzv. „hot review“) i predstavlja kontrolu kvaliteta tokom svake revizije, koja se vrši od strane uspostavljene strukture unutar same državne revizije. Nad svakom revizijom je potrebno vršiti nadgledanje kako bi se obezbijedilo da su kvalitet obezbjeđenja i izvođenja revizorskih dokaza, obuhvat i vrijeme revizije u skladu sa utvrđenim planom revizije;

- drugi nivo uključuje šire spoljne analize, odnosno *eksternu ocjenu* cjelokupnog niza poslova revizije, kako bi se ustanovilo da se državni revizori pridržavaju utvrđenih politika i procedura, kao i da li one zaista obezbjeđuju obavljanje poslova na prihvatljivom nivou kvaliteta („cold review“). Eksterno ocjenjivanje, koje je više formalizovano i fokusirano u odnosu na interno ocjenjivanje, vrši se *ex post* i u ovom slučaju od strane nezavisnog subjekta odabira se uzorak iz svih izvršenih revizija, na bazi kojeg se donosi zaključak o kvalitetu izvršenih revizija.

Kontrola kvaliteta – međunarodni standardi (ISSAI 40)

ISSAI 40 – Kontrola kvaliteta za VRI ima za cilj da pruži podršku VRI u uspostavljanju i održavanju odgovarajućeg sistema kontrole kvaliteta kojim se obuhvataju sve njihove radne aktivnosti. Ovaj dokument se zasniva na principima Međunarodnog standarda kontrole kvaliteta (MSKK-1), koji su prilagođeni na način da budu primjenljivi za reviziju javnog sektora.

Ovaj okvir je namijenjen da se primjenjuje na sistem kontrole kvaliteta za sve aktvinosti koje VRI obavljaju (finansijske revizije, revizije usklađenosti, revizije uspjeha i ostale usluge koje pružaju VRI).[210]

Okvir za sistem kontrole kvaliteta VRI se sastoji od sljedećih elemenata:

1. ODGOVORNOST RUKOVODSTVA ZA KVALITET NA NIVOU VRI;
2. RELEVANTNI ETIČKI ZAHTJEVI;
3. PRIHVATANJE I ZADRŽAVANJE;
4. LJUDSI RESURSI;
5. OBAVLJANJE REVIZIJE I OSTALIH AKTIVNOSTI.

U skladu sa međunarodnim standardima vrhovni organ državne revizije u Crnoj Gori donio je posebne Smjernice za kontrolu kvaliteta revizije.[211]

[210] Vidi: ISSAI 40 Kontrola kvaliteta za VRI u reviziji.

11. Odgovornost subjekata revizije

Odgovornost subjekta revizije ima **dvije dimenzije**:

– odgovornost za finansijsko izvještavanje i

– odgovornost za eventualna kršenja ili povrede propisa.

11.1. Odgovrnost za finansijsko izvještavanje

Rukovodstvo subjekta revizije **odgovorno je za pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja**, u skladu sa prihvaćenim okvirom finansijskog izvještavanja, kao i za usklađenost poslovanja sa zakonskim i drugim relevantnim propisima. Ova odgovornost se navodi na početku svih izvještaja DRI, kako bi korisnici istih bili u prilici da **razgraniče odgovornost** subjekta revizije od odgovornosti vrhovne državne revizije.

Vrhovna državna revizija, sa svoje strane odgorna je da, na osnovu izvršene revizije, **izrazi mišljenje** da li su finansijski izvještaji subjekta revizije, **u svim materijalnim aspektima sastavljeni i prezentovani** u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja. Pored odgovornosti za izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima, odgovornost DRI je izražavanje mišljenja da li su finansijske i druge radnje subjekta revizije, u svim materijalnim aspektima usklađene sa zakonima, drugim propisima i aktima koji su indentifikovani kao kriterijumi za predmetnu reviziju.

11.2. Odgovornost subjekta revizije za kršenja ili povrede propisa

Pravilno, efektivno i namjensko upravljanje javnim sredstvima i imovinom obaveza je svih subjekata javnog sektora koji snose odgovornost za eventualna kršenja ili povrede propisa u ovom smislu. Povrede i kršenja mogu biti različitog stepena društvene opasnosti i u zavisnosti od toga moguća je disciplinska odgovornost počinioca, prekršajna ili krivična odgovornost.

Nesasvjestan, neodgovoran ili nezakonit rad subjekta revizije može imati za posljedicu i tzv. *političku* odgovornost nosioca javnopravne funkcije, koja za posljedicu može imati smjenu ili prestanak mandata.

Disciplinska, prekršajna i krivična odgovornost može se utvrditi za računoplagače, a politička odgovornost dodatno za naredbodavce u državnim organima i institucijama.

[211] Usvojene 26. januara 2015. godine.

Obaveza prijavljivanja krivičnog djela svih državnih organa, organa lokalne samouprave, javnih preduzeća ustanovljena je Zakonom o krivičnom postupku, kojim se normira da su isti dužni: „da prijave krivična djela za koja se goni po službenoj dužnosti, o kojima su obaviješteni ili za koja saznaju na drugi način.“[212] Državna revizija, koja ima primarno *kontrolnu*, *preventivnu i savjetodavnu funkciju*, po prirodi svojih nadležnosti u postupcima vršenja revizije može doći do slučajeva koji u sebi sadrže osnovanu sumnju da je izvršeno krivično djelo. Tada je shodno i zakonu o državnoj reviziji neophodno podnijeti krivičnu prijavu. Naime, ovaj zakon utvrđuje obavezu da Institucija, bez odlaganja, podnese prijavu „ako u postupku revizije utvrdi da postoje osnovi sumnje da je učinjeno krivično dijelo“[213] i propisuje se obaveza da se državnom tužiocu podnese prijava čim se nađe u posjedu informacije da organ nad kojim se vrši revizija *prouzrokuje štetu za državnu imovinu.*

Shodno ovoj utvrđenoj nadležnosti Savjet Evrope (GRECO) preporučuje (Preporuka broj 24) „da se uspostave smjernice i obezbijedi obuka za državne revizore kako bi oni u potpunosti izvršili svoju obavezu prijavljivanja državnom tužiocu sumnji na krivična djela, uključujući korupciju.“[214] U skladu sa tim izrađene su „Smjernice za podnošenje krivičnih prijava“ od strane državne revizije koje trebaju da pomognu revizorima u ovim postupcima, koje između ostalog predviđaju da se izvještaj o reviziji koji sadrži **negativno revizorsko mišljenje** obavezno dostavlja tužilaštvu u cilju dalje provjere i eventualnog krivičnog procesuiranja.

Prekršajna odgovornost u oblasti upravljanja javnim finansijama u Crnoj Gori nije adekvatno zakonski propisana a samim tim ni sprovedena u praksi.[215] Organskim zakonom o budžetu, godišnjim zakonom o budžetu, kao i sistemskim zakonom koji uređuju prekršaje nije predviđena prekršajna odgovornost korisnika budžeta, odnosno lica odgovornih za korišćenje budžetskih sredstava i pored toga što je državna revizija kod većine subjekata kontrole uočila nepravilnosti u dijelu planiranja budžeta, korišćenja gotovine, nenamjenskog korišćenja sredstava itd.

Kod brojnih subjekata revizije ustanovljene su i nepravilnosti kao što su: neevidentirani prihodi, rashodi, depoziti, donacije, zadržavanje novca na računima komercijalnih banaka bez evidencije u Glavnoj knjizi Trezora, nepravilnosti u vršenju javnih nabavki itd. Kao posljedica toga i pored izvršene revizije i utvrđenih nepravilnosti izvršioci ovih radnji ne podliježu prekršajnoj odgovornosti čime se umanjuje domet i efekat izvršene revizije.

---

[212] Član 227 Zakonika o krivičnom postupku („Službeni list CG“, br. 71/03).
[213] Član 23 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni list RCG“, br. 28/04 (...) 17/07).
[214] Izvještaj GRECO (www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco...) od 28. 8. 2010. godine.
[215] „Državna revizija u Crnoj Gori“, Institut Alternativa, Podgorica, 2010, str. 15.

Peto poglavlje

MEĐUNARODNE ORGANIZACIJE ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA



Experientia Mutua Omnibus Prodest

– Mutual experience benefits all

MEĐUNARODNE ORGANIZACIJE ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA

1. Osnivanje i funkcionisanje INTOSAI-a

Trendovi globalizacije i harmonizacije uslovili su da se i u oblasti državne revizije, kao uslov daljeg razvoja, postavi pitanje standardizacije postupaka revizije javnog sektora, institucija i izvještaja revizije. Vizija i potreba objedinjavanja iskustava vrhovnih nacionalnih organa revizije javnog sektora dovela je do ideje da se osnuje Međunarodna organizacija za koordinaciju razvoja revizije rashoda, kao nezavisna asocijacija najviših nacionalnih institucija državne revizije (SAI).

Svjetska asocijacija vrhovnih organa državne revizije osnovana je 1953. godine na Kubi i u trenutku osnivanja imala je 34 članice.[216] Broj članova se krajem 2000. god. uvećao na 170, krajem 2006. god. broj je iznosio 182, a sredinom 2007. godine 185[217]. 2012. godine broj članica uvećan je na 189. 2018. godine broj članica iznosi 194 (uključujući Evropski revizorski sud) i 5 pridruženih članica. Cilj ove asocijacije je veća efikasnost, koordinirano djelovanje nacionalnih revizorskih institucija, razmjena iskustava i razvoj revizorskih standarda na nacionalnom i međunarodnom nivou. INTOSA-i je danas nezavisna, autonomna, nepolitička organizacija, koja djeluje sa ciljem razmjene iskustava između vrhovnih revizorskih institucija i standardizacije postupaka revizije javnog sektora.[218]

Statut INTOSAI-a usvojen je na Kongresu u Washingtonu 1992. god. i njime je uređena organizacija, članstvo, mandati i unutrašnja pravila. Statutom asocijacije posebno je utvrđeno da finansijski izvještaj, godišnji izvještaj i finansijsko upravljanje INTOSAI-a povjerava se posebno ustanovljenoj grupi revizora koji se biraju iz nacionalnih revizorskih institucija.[219] Kongres bira četiri revizora za period od tri godine (period između dva kongresa asocijacije) s tim da za člana tima za reviziju finansija asocijacije ne može biti biran revizor iz države članice koja ima svog predstavnika u Upravnom odboru. Statut INTOSAI-a je izmijenjen i usvojen na XXII kongresu INTOSAI-a, koji je održan u Abu Dabiju decembra 2016. godine.

---

[216] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 417.
[217] http://intosai.connexcc-hosting.net/en/portal/about_us/
[218] G. Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo“, Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2000.
[219] B. Vitorović: „Revizija javnih rashoda u svjetskog teoriji i praksi“, Računovodstvo br. 7–8/98.

Na prijedlog Upravnog odbora, Kongres bira dva revizora (dvije nacionalne revizorske institucije) koje nijesu članice Upravnog odbora za period od tri godine (period između dva kongresa asocijacije).

Standardi INTOSAI-a, na bazi preporuka sa Kongresa u Berlinu[220], usvojeni na XIV kongresu 1992. god. (oktobar), u Washingtonu, koje je sačinio Komitet za standarde revizije, a dopunjeni na XV kongresu 1995 god. u Kairu. Nijesu strogo obavezni za države članice ove asocijacije već predstavljaju osnov za donošenje nacionalnih revizorskih standarda, ostavljajući mogućnost da ih država članica direktno primijeni u svojim procedurama.

Revizorski standardi INTOSAI-a su uputstva za rad revizije, sredstvo kojim se mjeri kvalitet revizije, garancija da je revizija urađena profesionalno, stručno i pravilno. Ovi standardi nastali su kao potreba ujednačavanja revizorske prakse, primjenom jednoobrazne procedure i pravila u revizijama državnih i korporativnih subjekata revizije.

2. Organi INTOSAI-a

Organi INTOSAI-a[221] su: Kongres, Upravni odbor, Generalni sekretarijat, Komiteti za INTOSAI ciljeve i Nadzorni odbor za tekuća pitanja (SCEI). INTOSAI organi, kao posebna pravna tijela su INTOSAI Razvojna inicijativa (IDI) i Internacionalni časopis državne revizije. Regionalne radne grupe INTOSAI-a pružaju podršku organima INTOSAI-a.

Kongres je najviši organ odlučivanja asocijacije i sačinjen je od predstavnika punopravnih članica i pridruženih članica. Ovo tijelo ima za cilj da omogući okupljanje predstavnika SAI iz različitih država kako bi se izvršila razmjena iskustava i informacija vezanih za obavljanje revizije javnih sredstava.

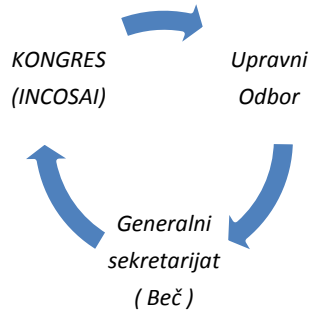
Na Kongresu se usvajaju najvažnija dokumenta i na njemu po pravilu prisustvuju predstavnici Ujedinjenih nacija, Svjetske banke i drugih međunarodnih i stručnih organizacija. Kongres INTOSAI-a održava se svake treće godine. Prvi kongres asocijacije održan je u Kubi 1953, a za domaćina XIX kongresa asocijacije u 2007. god. određen je Meksiko kao država domaćin. Kongres ima nadležnost da:

- raspravi i daje preporuke o temama od zajedničkog profesionalnog i tehničkog interesa s ciljem promovisanja razmjene ideja i iskustava;

[220] XIII kongres INTOSAI-a održan je 1989. godine u Berlinu (SR Njemačka).
[221] http://intosai.connexcc-hosting.net/en/portal/about_us/

- imenuje predsjedavajuće Komiteta za INTOSAI ciljeve;
- uspostavi komitete;
- usvoji izmjene i dopune INTOSAI Statuta i Strateškog plana;
- usvoji Profesionalne objave INTOSAI – procedure za izradu i izmjenu Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija;
- bavi se svim pitanjima koja su inicirana pred Kongres od strane Upravnog odbora;
- odobrava trogodišnji budžet asocijacije u skladu sa članom 12 Statuta;
- odobri godišnji izvještaj i revidirane finansijske izvještaje INTOSAI;
- utvrdi, na prijedlog Upravnog odbora, zemlju čija će vrhovna revizorska intitucija organizovati sljedeći kongres;
- bira vrhovne revizorske institucije koje će biti odgovorne za rukovođenje Internacionalnim časopisom državne revizije i INTOSAI Razvojne inicijative (IDI) na period od 6 godina s pravom reizbora;
- odluči o pitanjima koja se tiču međunarodne saradnje vrhovnih revizijskih institucija;
- odredi na prijedlog Upravnog odbora revizore INTOSAI-a;
- donosi odluke o svim pitanjima u vezi sa ovom institucijom koja nijesu navedena Statutom.

Shema odlučivanja u INTOSAI-u



Upravni odbor (negdje se prevodi kao Glavni odbor asocijacije) kao izvršni organ sprovodi odluke Kongresa i sprovodi politiku između dva zasijedanja Kongresa. Broji 21 člana i sastaje se jednom u kalendarskoj godini. Članovi Glavnog odbora biraju se iz svake regionalne radne grupe u cilju ravnomjerne zastupljenosti. INTOSAI razvojna inicijativa i Internacionalni časopis državne revizije takođe su zastupljeni u Upravnom odboru. Predsjednik Upravnog odbora je predsjednik vrhovne revizorske institucije koja je bila domaćin posljednjeg kongresa. Zadatak ovog tjela je da sprovodi odluke Kongresa i rukovodi radom INTOSAI-a do narednog Kongresa. Sve odluke i rezolucije koje se prezentuju na Kongresu prvo moraju biti predstavljene Upravnom odboru.

Nadležnosti Upravnog odbora su:

- Priznanje i prijem novih članova;
- Priznanje novih regionalnih radnih grupa;
- Formiranje komiteta za fin. i upravu;
- Izrada nacrta trogodišnjeg budžeta;
- Usvajanje godišnjeg izvještaja generalnog sekretarijata;
- Izmjena i usvajanje INTOSAI Statuta i INTOSAI Strateškog plana prije nego se odobri na Kongresu i praćenje implementacije Strateškog plana;
- Formiranje komiteta i imenovanje predsjednika komiteta;
- Usvajanje godišnjeg budžeta uzimajući u obzir sprovođenje INTOSAI Strateškog plana;
- Vršenje pregleda i usvajanje godišnjeg izvještaja Generalnog sekretarijata i dostavljanje Kongresu na usvajanje.

Generalni sekretarijat je administrativni organ INTOSAI-a koji:

- ostvaruje saradnju sa državama – članicama u periodu između Kongresa;
- pomaže Upravnom odboru i komitetima u izvršavanju poslova i promoviše organizaciju i saradnju između regionalnih organizacija;
- organizuje simpozijume, studije, druge aktivnosti koje služe za promovisanje ciljeva INTOSAI-a;
- priprema i podnosi nacrt trogodišnjeg budžeta Upravnom odboru uz konsultaciju sa Finansijskim i Administrativnim komitetom i podnosi godišnje Upravnom odboru ažurirani plan budžeta za tekuću i narednu kalendarsku godinu;
- vrši realizaciju godišnjeg budžeta i vodi račune i evidenciju INTOSAI-a;
- objavljuje INTOSAI godišnji izvještaj koji sadrži revidirane finansijske izvještaje za kalendarsku godinu i dostavlja ga Upravnom odboru do 30. aprila svake godine;
- ima ulogu da usko sarađuje sa UN-om;
- Izvršava poslove i zadatke dodijeljene od strane Kongresa i Upravnog odbora.

Na čelo Generalnog sekretarijata asocijacije nalazi se predsjednik vrhovnog organa revizije Austrije (Austrian Court of Audit – Österreichischen Rechnungshofes).[222]

[222] www.rachningshof.gv.at

Internacionalni časopis državne revizije [223]

Izdavačka djelatnost – publikacije INTOSAI-a: The International Journal of Gavernment Auditinghttp //www.intosaijournal.org/ INTOSAI – Circulars Membership Directory

Internacionalni časopis državne revizije, koji je oficijalan organ INTOSAI-a je posvećen unapređenju procedura i tehnika državne revizije. Časopis se takođe koristi kao alat za učenje jer članci časopisa sadrže pragmatične aspekte revizije javnog sektora i studije slučaja. Objavljuje se kvartalno na pet službenih jezika INTOSAI-a. GAO Sjedinjenih Američkih Država objavljuje ovaj časopis.

INTOSAI Razvojna inicijativa – (IDI – INTOSAI Development Initiative) podržava unapređenje revizorskih kapaciteta članica INTOSAI-a. Na XII kongresu asocijacije u Sidneju 1986. god. formiran je IDI sa zadatkom da „putem regionalnih programa obuke osposobe nove instruktore koji će dalje prenositi znanje na lokalni nivo". IDI, kao organizaciona i ekonomsko nezavisna fondacija u Norveškoj je uspostavljena u maju 1999. godine i predsjednik norveškog odbora državnih revizora je predsjednik Odbora IDI-a.

Regionalne grupe formirane su po teritorijalnom principu i u njima su uključene vrhovne revizorske institucije sa područja određenih regiona. Cilj im je unapređenje profesionalne i stručne saradnje. Formirano je sedam regionalnih radnih grupa:

Naziv regionalne organizacije	Skraćenica	Osnovana
Organizacija SAI za Latinsku Ameriku i Karibe	**OLACEFS**	1965
Afrička organizacija	**AFROSAI**	1976
Arapska organizacija	**ARABOSAI**	1976
Azijska organizacija	**ASOSAI**	1978
Južno-pacifička organizacija	**SPASAI**	1987
Karipska organizacija	**CAROSAI**	1988
Evropska organizacija	**EUROSAI**	1990

[223] www.intosaijournal.org

Komiteti, radne grupe i operativne grupe omogućavaju da se najveći dio tehničkog posla u INTOSAI-u realizuje putem posebnih komiteta, stalnih i ad hock radnih grupa. One se osnivaju u cilju unapređenja rada nacionalnih revizora i institucija, daljeg razvoja standarda, izrade metodologija itd.

Odbori INTOSAI bave se pitanjima velike važnosti i interesa za sve svoje članice, kao što su pripremanje standarda i smjernica za državne revizije koje se primjenjuju u cijeloj INTOSAI organizaciji. Kao rezultat tema i preporuka sa INCOSAI Kongresa, radne grupe se formiraju za rješavanje određenih tehničkih pitanja koja su od interesa za VRI (na primjer, pitanje privatizacije, revizije okoline). One objavljuju smjernice i najbolje prakse kao rezultat njihovog rada.

Operativne grupe su formirane od strane Kongresa ili Upravnog odbora ukoliko je potrebno da se riješe određena pitanja koja su od značajnog interesa mnogih vrhovnih revizijskih institucija. Operativne grupe djeluju u određenom vremenskom periodu i raspuštaju se kada dovrše zadatke koji su im dodijeljeni.

U okviru četiri strateška INTOSAI cilja, formiraju se komiteti, radne grupe i operativne grupe i to:

- **Profesionalni standardi:**
  Komitet profesionalnih standarda (PSC) i Podkomiteti: Finansijska revizija i računovodstvo; Revizija usklađenosti; Revizija uspjeha i Standardi za internu kontrolu;

- **Izgradnja kapaciteta:**
  Komitet za izgradnju kapaciteta (CBC) i Podkomiteti: Paralelne revizije i Kolegijalni pregledi; Operativne grupe: Profesionalizacija INTOSAI revizora i Grupe projekata: IntoSAINT; Strategija za okvir za mjerenje učinka (SAI PMF); VRI u ranjivim situacijama; Vodič za izgradnju kapaciteta;

- **Razmjena znanja:**
  Komitet za razmjenu znanja (KSC); Radne grupe: Javni dug; Reviziju IT; Reviziju okoline; Borba protiv korupcije i pranja novca; Ključni nacionalni indikatori; Vrijednosti i koristi od VRI; Finansijska modernizacija regulatornih reformi; Revizija ekstraktivne industrije; Evaluacija programa; Revizija javnih nabavki i Veliki podaci;

- **Maksimiziranje vrijednosti INTOSAI kao međunarodne organizacije**
  Komitet za politiku, finansije i administraciju (PFAC) i Upravni odbor INTOSAI Donorska saradnja.

Poseban značaj INTOSAI-a ogleda se u programu obrazovanja za revizore javnog sektora i u tom cilju asocijacija vrši organizaciju seminara. U zemljama u razvoju sredstva za održavanje seminara obezbjeđuju se preko sponzorstva koja daje Organizacija ujedinjenih naroda (OUN).

Prvi oblik ovakvog rada asocijacije primijenjen je u Beču – Austrija, gdje je 1971. god. održan prvi seminar ove vrste.

Crna Gora u INTOSAI

Punopravno članstvo u organizaciji INTOSAI-a može ostvariti revizorska institucija koja djeluje u državi koja je član Organizacije ujedinjenih nacija (OUN). Član može postati i revizorska institucija koja ispunjava uslove predviđene Statutom i drugim aktima INTOSAI-a što je kriterijum koji se, kao izuzetak, primjenjuje posljednju deceniju u funkcionisanju INTOSAI-a.

Državna revizorska institucija kao vrhovni organ državne revizije, nakon sticanja pune državne nezavisnosti Crne Gore, aplicirala je januara 2007. godine zahtjevom za prijem u punopravno članstvo.

Državna revizorska institucija primljena je u punopravno članstvo svjetske organizacije državnih revizora na XIX kongresu INTOSAI-a održanom u Meksiku[224].

Odluka o prijemu Državne revizorske institucije Crne Gore, kao 187. članice, formalno je donijeta od strane Upravnog odbora INTOSAI-a sastavljenog od 18 članova, izabranih iz različitih SAI razvrstanih po regionalnim grupama, formiranog sa zadatkom da sprovodi odluke Kongresa i rukovodi radom INTOSAI-a u međukongresnom periodu[225]. Teme Kongresa u Meksiku bile su aktuelna pitanja iz oblasti revizije i finansijskog rukovođenja koje su utvrđene na prijedlog Upravnog odbora na 54. sjednici, održanoj 2005. godine u Beču:

- Upravljanje, odgovornost i revizija javnog duga.
- Sistemi evaluacije performansi na osnovu univerzalno prihvaćenih indikatora.

[224] Domaćin XIX kongresa (5–10. novembar 2007. god.) bila je meksička vrhovna federalna revizorska institucija, koji je zvanično otvorio predsjednik Republike Meksiko, Felipe Calderon Hinojosa, a pored predstavnika nacionalnih SAI kongresu su prisustvovali i predstavnici Ujedinjenih nacija i Svjetske banke. Ceremonija otvaranja Kongresa održana je u centralnoj dvorani palate „Nacional“ u Mexico sity u prisustvu preko 620 učesnika i gostiju Kongresa. Na Kongresu je predsjedavanje INTOSAI-em od predsjednika mađarske državne revizorske institucije, dr Arpada Kovača, preuzeo predsjednik meksičkog SAI Arturo Gonzalez de Aragon, koji će ovom organizacijom predsjedavati naredne tri godine.

[225] Zvanično proglašenje u članstvo INTOSAI-a izvršeno je na prvoj plenarnoj sjednici Kongresa 6. oktobra, kada je uz Crnu Goru primljen i Singapur.

Najveći skup državnih revizora svijeta, koji se održao pod sloganom *„Experientia Mutua Omnibus Prodest"*[226], rezultirao je donošenjem i razmatranjem niza dokumenata od značaja za razvoj revizije javnog sektora poput „Meksičke deklaraciju o nezavisnosti" (ISSAI-10) koju je izradio Komitet za profesionalne standarde ili Strateškog plana 2007–2012, koji sadrži viziju daljeg razvoja državne revizije sa 4 strateška cilja za budućnost koje je izradio INTOSAI IDI.[227]

Prijem Državne revizorske institucije Crne Gore u INTOSAI omogućio je jačanje međunarodne saradnje, punu implementaciju međunarodnih revizorskih standarda za oblast javnog sektora i uspješnije osposobljavanje državnih revizora.

3. EUROSAI – organizacija evropskih vrhovnih revizorskih institucija

Organizacija evropskih vrhovnih revizorskih institucija (sudova) EUROSAI[228] formirana je 1990. god sa 30 članica (VRI 29 evropskih država i Evropski revizorski sud).[229] Osnivanju EUROSAI-a prethodilo je usvajanje „Berlinske izjave" iz 1989. god. Ova regionalna grupa INTOSAI zajednice predstavlja najmlađu organizaciju organa državne revizije.

Kongres EUROSAI-a, kao najviši organ asocijacije, održava se svake treće godine, a prvi kongres održan je u Madridu (Španija) gdje je danas sjedište sekretarijata organizacije. Kao i kod INTOSAI-a ova regionalna grupa ima Kongres, Upravni odbor i Generalni sekretarijat. EUROSAI je 2003. god. brojao 41 člana, a 2006. god. broj članova je povećan na 46, dok 2018. godine EUROSAI organizacija broji 194 punopravne članice i 5 pridruženih članica. Učlanjenje nacionalnog SAI pretpostavlja i preuzimanje odgovarajućih obaveza, jer „Evropska unija ima razrađenu strategiju i taktiku proširenja članstva. Jedna od karakteristika te politike je preliminarno pripremanje potencijalnih članica kroz zakonodavstvo i metodologiju rada".[230]

Članovi EUROSAI organizacije mogu učestvovati u radu radnih i operativnih grupa. Svaka radna i operativna grupa bira svog predsjednika i podnosi izvještaj o svom radu EUROSAI Upravnom odboru.

---

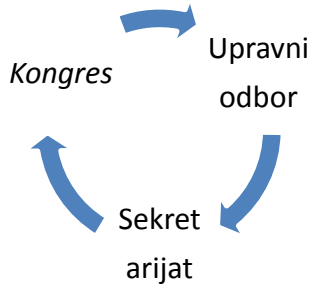
[226] (Lat.) „Experientia Mutua Omnibus Prodest" – „zajedničko iskustvo benefit svih".
[227] INTOSAI IDI – INTOSAI Development Initiative.
[228] http://www.eurosai.org/
[229] G. Paović-Jeknić: „Budžetsko pravo", Pravni fakultet Univerziteta CG, Podgorica, 2000.
[230] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa", Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 420.

U 2018. godini, EUROSAI broji 3 radne grupe i 2 operativne grupe i to: Radna grupa za informacione tehnologije; Radna grupa za reviziju okoline; EUROSAI Radna grupa za reviziju fondova dodijeljenih za katastrofe i nesreće; Operativna grupa za reviziju i etiku; Operativna grupa za reviziju opština.

Lična karta EUROSAI-a

- „Berlinska izjava 1989.“
- Osnivački kongres Madrid (1990)
- 46 članova
- Organi: Kongres, Upravni odbor, Sekretarijat
- Radna grupa za IT
- Radna grupa za zaštitu životne sredine
- Komitet za obrazovanje

Shema odlučivanja u EUROSAI-u



Državna revizorska institucija Crne Gore primljena je u punopravno članstvo Organizacije vrhovnih revizorskih institucija Evrope (EUROSAI) na VII EUROSAI kongresu, koji se od 2. do 5. juna 2008. godine održao u Krakovu, u organizaciji **Nacionalne kancelarije za reviziju Poljske**.

Nacionalna kancelarija za reviziju Poljske preuzela je predsjedavanje EUROSAI-om na VII EUROSAI kongresu. Državna revizorska institucija Crne Gore primljena je kao 49. punopravni član EUROSAI-a.

3.1. EUROSAI standardi

EUROSAI standardi predstavljaju „Evropske smjernice za primjenjivanje INTOSAI standarda“[231]. Izradila ih je, na prijedlog Kontaktnog odbora predsjednika Vrhovnih revizorskih institucija Evropske unije, radna grupa, čiji je predsjednik bio predstavnik Evropskog računskog suda. Radna grupa (ad hock radna grupa EUROSAI-a) formirana je1991. god. u Madridu, a standardi su usvojeni 1998. god. u Luksemburgu. Cilj rada je bio standardizacija metodologije rada vrhovnih revizija na nivou članica EU. Prilikom izrade ovih standarda konsultovani su i međunarodne revizorske smjernice Međunarodnog udruženja računovođa (IFAC).

3.2. Sadržaj EUROSAI standarda

Evropske smjernice za primjenjivanje INTOSAI revizorskih standarda, kojih ima 15, podijeljene su u pet osnovnih poglavlja:

[231] Riječi prof. dr Bernharda Friedmanna, predsjednika Evropskog računskog suda, prilikom usvajanja EUROSAI standarda u Luksemburgu 1998.

- PRIPREMANJE REVIZIJE (tri smjernice),
- PRIKUPLJANJE REVIZORSKIH DOKAZA (šest smjernica),
- OKONČANJE REVIZIJE (dvije smjernice),
- REVIZIJA USPJEŠNOSTI (jedna smjernica),
- OSTALA PITANJA (tri smjernice).

EUROSAI smjernice za reviziju javnog sektora predstavljaju razradu INTOSAI standarda i po svojoj sadržini su detaljnije. One predstavljaju zajednički osnov i mogu ih primjenjivati sve vrhovne revizorske institucije Evrope na *dobrovoljnoj osnovi.* U cilju standardizacije pojmova i termina uz standarde dat je i „Glosari“ (pojmovnik) radi razjašnjenja i standardizacije specifičnih termina iz oblasti revizije javnog sektora.

4. Evropski revizorski sud

Evropski revizorski (računski) sud je organ Evropske unije, zadužen za eksternu revizorsku kontrolu svih prihoda i izdataka Unije, osnovan sa ciljem unapređivanja njenog finansijskog poslovanja. Sud je eksterni revizor ukupnih finansija Evropske unije. Sjedište mu je u Luksemburgu[232].

Sud je formiran sa zadatkom da izvršava nezavisnu reviziju prihoda i rashoda sredstava Evropske unije i istovremeno procjenjuje način na koji evropske institucije obavljaju svoje finansijske funkcije. Funkcija Suda je i ispitivanje da li su finansijske transakcije ispravno evidentirane, pravilno i propisno izvršene, te da li se njima upravlja ekonomično, efikasno i efektivno.

Sud je obavezan da, u vidu svojih redovnih i ad hock izvještaja, koji moraju biti relevantni, objektivni i pravovremeni, informiše Parlament EU i javnost o rezultatima izvršenih revizija. Cilj osnivanja institucije sadržan je u prvobitnom zahtjevu prilikom osnivanja Suda, da „doprinese unapređivanju finansijskog poslovanja i upravljanju sredstvima Evropske unije (EU), na svim nivoima, kako bi građanima osigurao što veću vrijednost za uloženi novac“.[233]

Evropska komisija, kao izvršni organ EU, odgovorna je za izvršenje budžeta Unije i dužna je to vršiti u skladu sa odgovarajućim propisima i standardima. Upravljanje sredstvima EU i njihova kontrola, posebno u oblastima kao što je npr. poljoprivreda, vrši se u dosta intenzivnoj i jakoj korelaciji sa državama članicama EU. Rashodi EU su stoga izloženi različitim oblicima kontrole, kako država članica tako i same EU. Komisija EU sprovodi sopstvenu internu kontrolu kroz sopstvenu unutrašnju reviziju sa ciljem da provjeri pravilnost sopstvenog finasijskog poslovanja.

[232] www.eca.europa.eu
[233] Evropski revizorski sud, web prezentacija Evropske unije, 2010. godina.

Međutim, puna, nezavisna i kompetentna revizija sprovodi se kroz eksterni organ revizije, Revizorski sud Unije, koji uz pravilnost utvrđuje i efekte poslovanja subjekata revizije sa osnovnim ciljem da „procijeni finansijsko upravljanje cjelokupnim proračunom".

Pojedini autori Revizorski sud, koji je najmlađa institucija Evropske unije, definišu kao „finansijsku savjest" Evrope.

Iako ova institucija nosi naziv sud, ne može se reći da je po svojoj prirodi klasičan pravosudni organ bez obzira što raspolaže vrlo širokim ovlašćenjima. Sud odluke o prihvatanju izvještaja koji su predmet njegovog rada donosi većinom glasova svojih članova. Sud nema klasičnih sudijskih nadležnosti i niti jedno njegovo „presuđenje", tj. izvještaj nema obavezujuću snagu, ali mišljenja Suda omogućavaju da se: „unaprijede finansijska poslovanja organa odgovornih za izvršenje budžeta i donoprinese donošenju zakona i propisa koji unapređuju upravljanje i vođenje programa i finansija Unije".[234]

4.1. Sastav i rad Evropskog revizorskog suda

Članove Revizorskog suda imenuje Savjet Evropske unije na šest godina i oni mogu biti ponovo birani. Svaka država članica Unije daje po jednog člana za sudiju[235] (član 247.1 ugovora iz Nice). Članove Suda postavlja Vijeće evropske unije nakon prethodno sprovednog savjetovanja sa Evropskim parlamentom na „temelju imenovanja svake pojedinačne države članice". U ovom slučaju Parlament nema pravo veta na predložene članove Suda, a praksa je pokazala da je u nekoliko situacija njegovo mišljenje ignorisano. Osim u slučaju smrti, penzionisanja ili povlačenja sa funkcije, članovi Suda mogu biti uklonjeni sa svog mjesta samo nakon odluke Evropskog suda pravde koji postupa po zahtjevu Evropskog revizorskog suda, ukoliko član čije se uklanjanje zahtijeva „više ne ispunjava uslove za člana Suda".

Za člana Suda može biti birano svako kvalifikovano lice i po pravilu se biraju među osobama koje su prethodno vršile sličnu funkciju u nacionalnim vrhovnim revizorskim institucijama.

Sudije mogu biti ponovo izabrane, a od strane samih sudija bira se predsjednik Suda na period od tri godine i njegov mandat je obnovljiv. Pored funkcije sudije on je odgovoran i za rad odjeljenja za spoljne i pravne poslove, a u svom radu takođe upravlja portfolijima članova, sastavlja agendu redovnih godišnjih sesija Suda i vodi diskusije na njima. Sud radi po principu kolegijalnosti, a odluke se donose većinom glasova ukupnog broja sudija, gdje je uloga predsjednika suda *primus inter partes* – „prvi među jednakima".

[234] M. Prokopijević: „Evropska unija – uvod", Službeni glasnik, Beograd, 2005, str. 82.
[235] M. Prokopijević: „Evropska unija – uvod", Službeni glasnik, Beograd, 2005, str. 82.

Izabrane sudije svoje funkcije obavljaju nepristrasno i u opštem interesu Evropske unije i ne mogu vršiti nijednu drugu funkciju. Sudije Evropskog revizorskog suda ne predstavljaju države čiji su državljani i dužni su svoju funkciju obavljati nepristrasno i u skladu sa „opštim interesom Evropske unije“. Sudije Revizorskog suda ne smiju zatražiti ili primati direktive nacionalnih vlada ili nekih drugih službi, ne smiju obavljati nikakve aktivnosti, koje su nepomirljive sa njihovim zadacima i za vrijeme svoga mandata ne mogu obavljati neke druge funkcije. Nakon isteka mandata, obavezni su da za slučaj prihvatanja novih profesionalnih djelatnosti ili pogodnosti, postupaju časno i suzdržano[236] Na sudije Evropskog revizorskog suda primjenjuje se Protokol o privilegijama i imunitetima koji važi i za članove Suda pravde.

Sudski revizori su državljani različitih država članica Unije, čime se obezbjeđuje „zadovoljavajuća raznolikost jezičke i stručne osposobljenosti“ i moraju imati širok spektar stručnog znanja i iskustva posebno iz oblasti računovodstva, eksterne i interne revizije, prava i ekonomije. Politika zapošljavanja i postupak izbora revizora kao i drugih lica od značaja za rad Suda sprovodi se preko EPSO-a (Evropski ured za odabir osoblja).

Sud ima posebno organizovan sekretarijat kojim rukovodi generalni sekretar kao „najviši službenik institucije“ i na tu funkciju ga imenuje Sud. On je odgovoran za upravljanje osobljem Suda i njegovim službama. Sekretarijat Suda je nekoliko puta označen za najprofesionalniju i najefikasniju administrativnu službu u institucijama Evropske unije.

4.2. Organizaciona struktura Evropskog revizorskog suda

Sud je podijeljen u četiri tzv. „revizorske grupe“ i dva odjeljenja (odjeljenje za razvoj revizije i izvještavanje i odjeljenje za izdavanje revizorskog mišljenja).

Svaki revizor je smješten u jednu od revizorskih grupa, na prijedlog predsjednika. Svaka grupa bira svog starješinu („dean“) na dvogodišnji neobnovljiv period. Starješina obezbjeđuje nesmetan rad grupe i njenih odjeljenja u dogovoru sa ostalim članovima grupe[237]. Revizorska grupa I se bavi revizijom zajedničke poljoprivredne politike; revizorska grupa II strukturalnim mjerama i unutrašnjom politikom; revizorska grupa III spoljnom pomoći, dok se revizorska grupa IV bavi sopstvenim resursima, administrativnim troškovima i finansijskim instrumentima, kao i bankarskim aktivnostima. Grupa CEAD (koordinacija, evaluacija, osiguranje i razvoj) je odgovorna za koordinaciju revizorskih mišljenja (DAS), osiguranje kvaliteta rada i razvoj

[236] Zigfrid Magiera, Remona Bec: „Evropski računski sud“, Evropa – priručnik za evropsku integraciju, Brisel, 2009, str. 126.
[237] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Subotica, 2008, str. 146.

metodologije revizije Suda[238]. Postoji još i Administrativni komitet, sastavljen od predstavnika svih grupa, koji je odgovoran za administrativna pitanja za koja je potrebna formalna odluka Suda. Od 2004. Sud može usvojiti dokumente bez diskusije, na osnovu dvotrećinske odluke članova revizijske grupe, ili Administrativnog komiteta. Revizorski komitet je tijelo Suda koje sačinjavaju tri člana Suda i eksterni ekspert. Ono prima izvještaje internog revizora koga imenuje Sud.

Sud je sredinom 2005. godine imao oko 500 zaposlenih, a već prema zvaničnim podacima u 2006. god. raspolagao je sa 760 zaposlenih, gdje su u ovaj broj, pored revizora, uključeni i prevodioci i stručno-tehničko osoblje. U sljedećim godinama broj zaposlenih se povećavao, tako da danas Sekretarijat Suda, stručne službe zajedno sa revizorskim grupama, CEAD revizorska grupa i logistička i tehnička služba imaju oko 880 zaposlenih. Sud je zaposlio najveći broj ljudi nakon tzv. „najvećeg proširenja“ 2004. kada je deset novih zemalja steklo punopravno članstvo u Evropskoj uniji.

4.3. Područje rada Suda

Sud vrši reviziju implementacije generalnog budžeta Evropske unije i Evropskog razvojnog fonda, kao i reviziju finansijskih izvještaja tijela i agencija Evropske unije. Predmeti revizije značajno variraju od finansijskih izvještaja do detaljnih ispitivanja specifičnih budžetskih područja ili pitanja upravljanja. Revizorski zadaci se dijele na:

- Revizorske zadatke koje, saglasno sporazumu, Sud mora izvršiti svake godine. To uključuje reviziju finansijskih izvještaja EU, Evropskog razvojnog fonda i svih drugih tijela i agencija koje je osnovala Unija;
- Odabrane revizorske zadatke, gdje Sud bira oblasti ili pitanja upravljanja koja su posebno interesantna za detaljnu reviziju.

Kada se bavi prvim zadacima, Sud izdaje redovne godišnje izvještaje, a za druge zadatke izdaje tzv. specijalne izvještaje. Sud organizuje i sprovodi reviziju nezavisno od drugih institucija i Vlada zemalja članica Unije i ima slobodu izbora, kako predmeta revizije, tako i revizijskog pristupa, metoda revizije i načina prezentovanja izvještaja[239]. Na ovaj način se ne vrši revizija svih oblasti budžeta u dubinu svake godine, već se na bazi analize rizika identifikuju prioriteti revizije. Ona se sprovodi u skladu sa vlastitim revizijskim politikama i

[238] Op. cit., str 146, navedeno djelo.
[239] M. Andrić, B. Krsmanović, N. Čalija, D. Kulina: „Revizija javnog sektora“, Subotica, 2007.

standardima, koji su zapravo opšteprihvaćeni međunarodni standardi (INTOSAI i IFAC standardi) prilagođeni uslovima EU.

Sporazum o EU omogućio je Sudu pravo pristupa svim informacijama koje su mu potrebne za ispunjavanje svojih zadataka. Revizije mogu biti izvršene u institucijama EU, u prostorijama tijela ili pravnih lica koja upravljaju fondovima u ime Unije i u državama članicama koje koriste sredstva Unije, uključujući sve nivoe administracije koji su krajnji korisnici fondova EU. Sud izvještava o svim nepravilnostima ili indikacijama prevare. Primarna odgovornost za sprečavanje, otkrivanje i istraživanje grešaka i neregularnosti je na onima koji su odgovorni za upravljanje i izvršenje programa EU (npr. Evropska komisija i države članice). Sud ocjenjuje kako su Komisija i države članice ispunile svoju odgovornost u tim poljima i identifikuje kako se mogu napraviti unapređenja.

Ukoliko postoje slučajevi koji ukazuju na mogućnost prevare, korupcije ili drugih nezakonitih aktivnosti, Sud na osnovu sporazuma, odmah ostvaruje komunikaciju sa Evropskom kancelarijom za antikorupciju (OLAF) koja je odgovorna za preduzimanje detaljnih istraživanja i podsticanje tužilaštva u zemljama članicama ili zemljama korisnicima fondova Unije. Sporazum takođe predviđa mogućnost da se od Suda može zatražiti formalno mišljenje o svim prijedlozima donošenja novih i izmjene starih zakona koji imaju finansijski uticaj, uključujući borbu protiv korupcije. Druge institucije EU takođe mogu od Suda zatražiti formalno mišljenje o specifičnim pitanjima.

4.4. Javnost rada Evropskog revizorskog suda

Izvještaji Revizorskog suda se objavljuju u Službenom listu Evropske unije (Official Journal of European Union[240]) i na web stranici Suda.

Godišnji izvještaj sa pratećim mišljenjima Revizorskog suda objavljuju se na svim službenim jezicima u Službenom listu EU i na web sajtu Suda po pravilu u novembru mjesecu godine koja slijedi nakon godine koja je bila „predmet“ revizije.

Posebni izvještaji mogu se objaviti u bilo koje vrijeme tokom godine.

Revizorski sud EU rezultate sprovedenih revizija ili svojih analiza može iskazati kroz:

- godišnji izvještaj koji sadrži izjavu o garanciji Suda i ostale napomene u vezi sa vršenjem revizije završnog računa EU i evropskih fondova za razvoj sa svaku finansijsku godinu;
- specifične godišnje izvještaje o svakoj organizaciji i agenciji EU;

[240] http://www.ojec.com/

- posebne izvještaje koji sadrže rezultate detaljnih finansijskih revizija validnosti finansijskog poslovanja provedenih nad određenim proračunskim ili upravljačkim područjem;
- mišljenja kao stavove Suda o novim ili izmijenjenim zakonodavnim aktima finansijske prirode.

Izvještaji i mišljenja Suda službeno se šalju svim predsjednicima institucija EU i predsjedniku odbora Evropskog parlamenta za kontrolu budžeta; Godišnji izvještaj šalje se i Odboru za budžet i nacionalnim parlamentima država članica Unije i nacionalnim vrhovnim revizorskim institucijama. U skladu sa kriterijumima koje je postavio Samit iz Kopenhagena, članice kandidati za prijem u Evropsku uniju, moraće da se pridržavaju utvrđenih političkih i ekonomskih uslova koji zahtijevaju, između ostalog, da je zemlja kandidat postigla stabilnost u smislu da institucije te države garantuju demokratiju i vladavinu prava. Bez obzira na pojedina neslaganja sa ostalim institucijama Unije, tokom perioda odobravanja DAS-a, ili usvajanja revizorskih izvještaja institucija, agencija i tijela za čiju je reviziju Sud zadužen, još od svog osnivanja ova institucija ima veoma dobru saradnju sa ostalim organima Unije. Iz te saradnje proizašla su brojna poboljšanja u planiranju i trošenju sredstava budžeta iz godine u godinu. Tokom svog rada Sud je, čak petnaest puta odbio finansijske izvještaje pojedinih organa i vratio ih na revidiranje. Pojedini konkretni prijedlozi Suda, uticali su na promjenu brojnih fiskalnih i drugih propisa Unije.

Dosadašnji trendovi pokazuju da će značaj Suda iz godine u godinu biti sve veći i veći, da će njegov budžet rasti uporedo sa rastom budžeta Unije. Sud je u praksi već postao neizbježan savjetodavac pri planiranju budžeta Unije, a ono što se predviđa u budućnosti je njegova još jača institucionalizacija i legislativno regulisanje obaveznosti izvještaja koje proizvodi. Na ovaj način Sud će još jače potvrditi naziv koji su mu pojedini autori dali još tokom devedesetih godina – *„finansijska svijest Evrope“*.

Šesto poglavlje

MEĐUNARODNI STANDARDI ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA



Lima deklaracija je „Magna Carta“ državne revizije.

dr F. Fiedle

MEĐUNARODNI STANDARDI ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA

1. Okvir i principi klasifikacije Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI)

Međunarodni revizorski standardi, koje primjenjuju vrhovne državne revizije u zemljama članicama Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) temelje se na zaključnim dokumentima o objavi smjernica o *revizorskim načelima* sa kongresa u Tokiju (1968) i Limi (1977), te na izvještaju Ekspertske grupe Ujedinjenih nacija o računovodstvu i reviziji javnog sektora u zemljama u razvoju. Međunarodnim revizorskim standardima, za oblast državne revizije, utvrđuju se opšti principi (metodologija) vršenja revizije javnog sektora.

Međunarodni trend prilagođanja računovodstvenih i revizorskih standarda potekao je iz realnog sektora i proširio se na polje državne revizije. Tako je i Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija, u skladu sa *Strateškim planom* INTOSAI za period 2005–2010. sprovela projekat prilagođavanja i uključivanja svih profesionalnih dokumenata u jedinstven sistem standarda kako bi se pojednostavila i pojasnila priroda i međusobni odnos tih dokumenata, uključujući i njihovu hijerarhiju.

Predviđeno je da se INTOSAI smjernice za finansijsku reviziju usklade sa Međunarodnim revizorskim standardima (ISA – *International Auditing Standards*) Međunarodnog odbora za revizorske standarde[241]. Razlog tome je to što sve više zemalja u svoj javni sektor uvodi sisteme računovodstva na načelu nastanka poslovnog događaja, stvarajući time okruženje u kojem je moguća primjena standarda za reviziju finansijskih izvještaja iz realnog sektora.[242] Međutim, kako se ciljevi revizije u javnom sektoru razlikuju od onih u reviziji realnog sektora, nije moguće ISA standarde u potpunosti primijeniti u postupcima državne revizije.

INTOSAI zajednica, na XX kongresu INTOSAI-a, održanom 2010. godine u Johanesburgu usvojila je Okvir koji se sastoji od dokumenata usvojenih od strane Kongresa Međunarodne organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INCOSAI). Naziv Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) koristi se kao zajednički naziv za set dokumenata u vezi sa odgovornostima VRI. Svakom dokumentu dodijeljen je ISSAI broj.[243]

---

[241] IAASB – International Auditing and Assurance Standards Bord.
[242] J. Serdarušić i grupa autora: „Državna revizija“, Zagreb, 2009, str. 156.
[243] Ova klasifikacija primjenjuje se od 2010. godine, kada je na XX kongresu usvojena, na način da je dio smjernica tek u postupku izrade, a pojedine su navedene kao – planirane.

Klasifikacija
Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI):

Nivo 1 – Osnovni principi

ISSAI 1 Limska deklaracija

Nivo 2 – Preduslovi za funkcionisanje VRI

ISSAI 10 Meksička deklaracija o nezavisnosti SAI
ISSAI 11 Smjernice i dobre prakse u vezi sa nezavisnošću VRI
ISSAI 12 Vrijednosti i koristi VRI – stvaranje promjena u životima građana
ISSAI 20 Principi transparentnosti i odgovornosti
ISSAI 21 Principi transparentnosti – dobre prakse
ISSAI 30 Etički kodeks
ISSAI 40 Kontrola kvaliteta za VRI
ISSAI 50–90 Rezervisani za buduće potrebe (u planu)

Nivo 3 – Osnovni revizorski principi

ISSAI 100 Osnovni principi za reviziju javnog sektora
ISSAI 200 Osnovni principi finansijske revizije
ISSAI 300 Osnovni principi revizije uspjeha
ISSAI 400 Osnovni principi revizije usklađenosti
ISSAI 500–900 Rezervisani za buduće potrebe (u planu)

Nivo 4 – Revizorske smjernice

ISSAI 1000–2999 Smjernice za finansijsku reviziju
ISSAI 3000–3999 Smjernice za reviziju uspjeha
ISSAI 4000–4999 Smjernice za reviziju usklađenosti

Posebne smjernice (postojeće i u pripremi)

ISSAI 5000–5099 Revizija međunarodnih institucija
ISSAI 5100–5199 Revizija okoline
ISSAI 5200–5299 Revizija privatizacije
ISSAI 5300–5399 Revizija IT sistema
ISSAI 5400-5499 Revizija javnog duga
ISSAI 5500–5599 Revizija pomoći u slučajevima katastrofa

ISSAI 5600–5699 Smjernice za kolegijalne preglede
ISSAI 6000–8999 Rezervisani za buduće potrebe (u planu)

INTOSAI smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI GOV)
INTOSAI GOV 9100–9199 Smjernice za standarde unutrašnje kontrole
INTOSAI GOV 9200–9299 Smjernice za računovodstvene standarde i standarde izvještavanja

Na osnovu **Južnoafričke deklaracije INTOSAI** je pozvao sve svoje članice da:

- koriste ISSAI Okvir kao zajednički okvir za reviziju javnog sektora;
- *mjere* svoj učinak i usklađuju svoje revizorske smjernice/priručnike u skladu sa ISSAI standardima;
- implementiraju ISSAI standarde u skladu sa svojim mandatom i nacionalnim zakonom i propisima.

INTOSAI je objavio **dvije grupe profesionalnih standarda**:

a) **MEĐUNARODNE STANDARDE VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA** (ISSAIs)

b) **INTOSAI SMJERNICU ZA DOBRO UPRAVLJANJE** (INTOSAI GOV)

ISSAI i INTOSAI GOV standardi predstavljaju opšte priznate principe i profesionalna iskustva vrhovnih revizorskih institucija unutar ove međunarodne zajednice. Svi ISSAI i INTOSAI GOV standardi se sastavljaju i ažuriraju u skladu sa propisanim zakonskim postupkom za INTOSAI profesionalne standarde i objavljuju se nakon donijete konačne odluke svih vrhovnih revizorskih institucija na INTOSAI Kongresu (INCOSAI).

INTOSAI smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI GOV) se koristi za dokumenta koja je usvojila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija. Ove Smjernice se odnose na smjernice javnog sektora. Svaki dokument sadrži oznaku – INTOSAI GOV – četvorocifreni broj.

a) MEĐUNARODNI STANDARDI VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA (ISSAI) sadrže **četiri nivoa** standarda:

Prvi nivo – **Osnovni principi** (ISSAI 1)

Nivo 1 ISSAI Okvira sadrži osnovne principe INTOSAI-a. ISSAI 1 Lima deklaracija (1977. godine) govori o efikasnom uspostavljanju vrhovnih revizorskih institucija i obezbjeđuje smjernice o osnovnim pravilima revizije.

Drugi nivo – **Preduslovi za funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija** (ISSAI 10–99)

Preduslovi za funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija sadrži INTOSAI smjernice o potrebnim preduslovima za pravilno funkcionisanje i profesionalno rukovođenje vrhovnim revizorskim institucijama. Ovaj nivo sadrži principe i smjernice o nezavisnosti, transparentnosti, odgovornosti, etički kodeks i smjernice o kontroli kvaliteta. Preduslovi se mogu primjenjivati zavisno od mandata Institucije, nacionalnih propisa kao i uspostavljenih unutrašnjih procedura, praksi i kapaciteta Institucije. Objavljivanjem ovih preduslova, INTOSAI ima za cilj da poboljša principe za efikasno funkcionisanje revizije javnog sektora na međunarodnom nivou.

Treći nivo – **Osnovni revizorski principi** (ISSAI 100–900)

Osnovni revizorski principi opisuju esenciju revizije javnog sektora. Oni sadrže zajedničke standarde INTOSAI članica koji su priznati kao profesionalni principi i koji su osnova za jedno efikasno, nezavisno sprovođenje revizije javnog sektora. Ovi principi su nastali kao razrada nivoa 1 i 2 i sadrže osnovne principe za sprovođenje revizije javnog sektora. Svrha ovih standarda je da se unaprijedi i očuva dobra praksa revizija, podrži stalni razvoj vrhovnih revizorskih institucija i da se obezbijedi jedna zajednička osnova za međunarodnu saradnju unutar INTOSAI-a i njenih regionalnih organizacija. Ovi principi se razvijaju u skladu sa mandatima vrhovnih revizorskih institucija i strategija i primjenjuju se zavisno od revizorskog posla. Sve vrhovne revizije trebaju da poznaju preduslove za obezbjeđivanje nezavisnosti, transparentnosti, etike i kontrole kvaliteta.

Četvrti nivo – **Revizorske smjernice** (ISSAI 1000–5999)

Revizorske smjernice nastaju na osnovu osnovnih revizorskih principa i razvijaju se u posebnim, detaljnim i operativnim smjernicama koje se mogu koristiti svakoga dana tokom vršenja revizije. Svrha ovih smjernica je da se

obezbijedi osnova za standarde i priručnike za reviziju javnog sektora koji se mogu primjenjivati od strane članica INTOSAI-a.

Smjernice pojedinačno definišu obim primjene i mogu se usvajati ili cjelokupno ili prilagođavati individualnim okolnostima i nadležnostima VRI. Ovakve okolnosti zavise od zakonskog okvira, strategija i kapaciteta VRI kao i potrebe za posebnim revizorskim zadacima.

Opšte revizorske smjernice (ISSAI 1000–4999) sadrže osnovne uslove za finansijsku reviziju, reviziju zakonitosti i reviziju uspjeha i služe kao vodič revizoru. Ove smjernice se pripremaju i stalno ažuriraju od strane specijalizovanih komiteta i definišu međunarodne najbolje priznate prakse unutar njihovog obima primjene.

Smjernice o posebnim revizijama (ISSAI 5000–5999) služe kao dodatne smjernice koje se tiču posebnih tema revizija ili predstavljaju druga značajna pitanja koja mogu zahtijevati posebnu pažnju vrhovnih revizorskih institucija (revizija privatizacije, javnog duga, zaštite životne sredine, međunarodnih institucija i sl.).

b) INTOSAI SMJERNICA ZA DOBRO RUKOVOĐENJE (INTOSAI GOV) predstavlja odvojenu grupu standarda. Oni iskazuju prijedloge INTOSAI-a vladi i ostalim institucijama čija je odgovornost upravljanje javnim sredstvima i poslovima finansiranim od strane države. Njihova svrha je da unaprijede dobro rukovođenje, uspostave efikasne sisteme internih kontrola, pouzdane unutrašnje revizije i adekvatne standarde za računovodstvo i *izvještavanje u javnom sektoru.* Oni takođe mogu poslužiti Vrhovnim revizorskim institucijama kao vodič u ocjenjivanju ovakvih mjera.

2. Osnovni principi Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – značaj i sadržaj Lima deklaracije

Prvi nivo – OSNOVNI PRINCIPI

Deklaracija iz Lime (ISSAI 1)

Deklaracija o smijernicama za vršenje revizije – *Okvirna konvencija o smjernicma i pravilima državne revizije*[244], usvojena je u oktobru 1977. godine na IX kongresu INCOSAI-a u Limi (Peru). Ovaj dokument značajan je za sve vrhovne revizorske institucije, koje su okupljene u organizaciji INTOSAI-a, jer predstavlja okvirni standard za postupanje u reviziji javnog sektora i imalo je odlučujući uticaj na razvoj revizije javnog sektora.

[244] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX Congress of INTOSAI, Lima, 1977.

Ona sadrži sveobuhvatnu listu ciljeva i pitanja vezanih za reviziju javnih finansija i počiva na osnovnom principu – nezvisnosti institucija koje sprovode postupak javne revizije.

Prema Lima deklaraciji, državna revizija je jedan od najznačajnijih djelova kontrolnog sistema u javnom sektoru čiji je zadatak utvrditi „odstupanja od usvojenih standarda te načela zakonitosti, djelotvornosti, učinkovitosti i ekonomičnosti u procesu korišćenja i upravljanja javnim sredstvima, s ciljem da se prevashodno omogući otklanjanje svih uočenih slabosti i nepravilnosti, prihvati odgovornost, nadoknadi šteta ili da se poduzmu mjere za sprečavanje njihovog ponavljanja“[245]. Deklaracija iz Lime[246], koja sa pravom nosi epitet „Magna carte državne revizije“ predstavlja dokument koji sadrži 25 članova podijeljenih u 7 djelova u kojima su razrađene normirane osnovne „premise“ iz preambule Deklaracije.

Tekst Deklaracije je izuzetno „sadržajan i sažet, što ga čini lakim za korišćenje“.[247] U periodu od njenog usvajanja do danas „primjena Deklaracije u praksi prevazišla je očekivanja i pokazala odlučujući uticaj na razvoj državne revizije“.[248]

Članice INTOSAI-a, usvajajući svoje nacinalne zakone o državnoj reviziji, inkorporirale su načela ovog dokumenta, u skladu sa svojim ustavnim poretkom i nacionalnim pravnim poretkom. Nacionalne vrhovne revizorske institucije koje u vršenju revizije javnog sektora ne postupaju u „duhu“ Deklaracije i ne primjenjuju utvrđene standarde ne mogu pretendovati da imaju nezavisnu i međunarodno priznatu reviziju, a samim tim ni odgovarajuću kontrolu javnog sektora u pogledu raspolaganja i upravljanja javnim finansijama i državnom imovinom.

Uspjeh Deklaracije se iznad svega pripisuje činjenici da ona sadrži sveobuhvatan popis svih ciljeva i pitanja u vezi s revizijom javnih institucija, dok u isto vrijeme ostaje vrlo značajna i koncizna, čineći time njenu upotrebu lakšom, dok jasan jezik kojim je pisana osigurava da se fokus ne rasplinjuje i ne udaljava od glavnih elemenata.

---

[245] Grupa autora: „Revizija javnog sektora“ – odjeljak 4, Zagreb, 2009, str. 113.

[246] Značaj Deklaracije potvrđuje stav generalnog sekretara INTOSAI-a, *dr F. Fiedlea* saopšten na Kongresu INTOSAI u Beču: „Vladavina zakona i demokratija su bitne premise za istinski nezavisnu reviziju javnih finansija i stubovi su na kojima počiva Deklaracija iz Lime. Pravila sadržana u Deklaraciji su vječite i bitne vrijednosti koje su zadržale svoju značajnost još od godina kada su prvi put bile usvojene.“

[247] Komentar Lima deklaracije dr Franz Fiedlea, generalnog sekretara INTOSAI-a na kongresu u Beču 1998. god.

[248] M. Andrić, B. Krsmanović, D. Jakšić: „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004, str. 420.

Osnovni djelovi Lima deklaracije su:[249]

A) OPŠTI DIO;
B) NEZAVISNOST;
C) ODNOSI SA PARLAMENTOM, VLADOM I UPRAVOM;
D) OVLAŠĆENJA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA;
E) METODI REVIZIJE, REVIZORSKI KADAR, MEĐUNARODNA RAZMJENA ISKUSTAVA;
F) IZVJEŠTAVANJE;
G) REVIZORSKA OVLAŠĆENJA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA.

3. Značaj i sadržaj Meksičke deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI 10)

Drugi nivo – preduslovi za funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija

Jedan od kapitalnih dokumenata INTOSAI zajednice je i „Meksička deklaracija“ o nezavisnosti SAI usvojena na XIX kongresa INTOSAI-a u Meksiku 2007. godine. U preambuli ove deklaracije navodi se da „imajući u vidu da Deklaracija iz Lime prepoznaje da vrhovne revizorske institucije ne mogu biti potpuno nezavisne, ali da bi trebalo da ostvare funkcionalnu i organizacionu nezavisnost koji su neophodni za realizaciju njene osnovne funkcije.“ Stoga su učesnici XIX kongresa odlučili da usvajanjem ove Deklaracije „prepoznaju **osam ključnih principa** koji predstavljaju osnovne kriterijume za pravilnu reviziju javog sektora, a proizilaze iz Limske deklaracije i odluka donešenih na XVII kongresu INTOSAI-ja u Seulu (Koreja)“.

(Princip 1) – **Postojanje adekvatnog i efikasnog konstitucionalnog pravnog okvira kao i de facto primjena odredbi ovog okvira** je princip koji upućuje da je za svaku nacionalnu SAI neophodno „donijeti pravni akt koji će do detalja propisati stepen nezavisnosti“ .

(Princip 2) – **Nezavisnost rukovodilaca i članova SAI, uključujući i sigurnost mandata i pravnog imuniteta u normalnom ispunjenju svojih obaveza** je princip koji upućuju da je neophodno „precizno određenje uslova imenovanja, reimenovanja, zapošljavanja, razrješenja ili penzionisanja rukovodilaca SAI i članova kolegijalnih institucija, koji su:

[249] http://www.intosai.org/

- imenovani, reimenovani ili razriješeni u postupku koji osigurava njihovu nezavisnost od rukovodilaca (vidi ISSAI-11 Smjernice i dobre prakse vezane za nezavisnost SAI);
- dobili imenovanje na dovoljno dugačak i fiksiran rok da mogu da obavljaju svoju dužnost bez straha od negativnih posljedica za njihovu funkciju, i
- imaju imunitet od krivičnog gonjenja za bilo koje djelo, prošlo ili sadašnje, koje je nastalo kao rezultat normalnog vršenja dužnosti.

(Princip 3) – **Dovoljno širok mandat i potpuna diskrecija prilikom vršenja funkcija SAI** je princip koji upućuje da svaka nacionalna SAI bi trebalo da ima ovlašćenje da vrši reviziju:

- korišćenja državnog novca, resursa, imovine od strane potrošačkih jedinica i to bez obzira na njihovu pravni osnov;
- sakupljanja poreza koji se duguju državi;
- regularnost i zakonitost računa državne uprave i javnih preduzeća;
- kvaliteta finansijskog upravljanja i izvještavanja, i
- ekonomičnost, efikasnost i efektivnost radnji državnih organa i javnih preduzeća.

Ovaj princip utvrđuje da, izuzev ako to nije zakonom posebno propisano, SAI ne vrše reviziju politike državne uprave i javnih preduzeća, već se ograničavaju na reviziju primjene date politike. Iako poštuju zakone koji se odnose na njih, a koje donosi zakonodavno tijelo, SAI su oslobođene miješanja i uticaja od strane zakonodavne i izvršne vlasti u oblasti:

- izbora vrste i predmeta revizija;
- planiranje, programiranje, sprovođenje, izvještavanje i praćenje revizije;
- organizacije i rukovođenja institucijom; i
- sprovođenja svojih odluka u slučajevima kada je primjena sankcija dio njihovog mandata.

SAI ne treba, na bilo koji način, da budu uključene u upravljanje organizacijama nad kojima vrši reviziju. SAI treba da:

- se osiguraju da njeni zaposleni ne razvijaju previše bliske odnose sa organima koji su subjekti revizije, kako bi se obezbijedila njihova objektivnost;
- obezbijede punu diskreciju prilikom vršenja svojih dužnosti, sarađuju sa državnim organima ili javnim preduzećima koji teže unapređenju korišćenja i upravljanja javnim resursima;
- usvoje poslovne i revizorske standarde i etički kodeks, koji se baziraju na zvaničnim dokumentima INTOSAI-ja, Međunarodnog udruženja računovođa ili nekog drugog priznatog organa koji uspostavlja standarde u toj oblasti;
- dostave zakonodavnom tijelu i drugim državnim organima godišnji izvještaj o aktivnostima i učine ga dostupnim javnosti.

(Princip 4) – **Neograničen pristup informacijama** upućuje da SAI mora da ima adekvatnu moć da ostvari blagovremen, neposredan i slobodan pristup svim neophodnim dokumentima i informacijama, u cilju pravilnog izvršenja svojih dužnosti.

(Princip 5) – **Pravo i obaveza izvještavanja o radu** upućuje da SAI ne bi trebalo da bude izuzeta od obaveze izvještavanja o rezultatima rada. Zakonom bi trebalo da budu obavezne da najmanje jednom godišnje izvještavaju o rezultatima svog rada.

(Princip 6) – **Sloboda odlučivanja o sadržaju i vremenskom okviru revizorskih izvještaja kao i o njihovom publikovanju i distribuiranju** upućuje da su SAI slobodne da:

- odlučuju o sadržaju svojih revizorskih izvještaja;
- daju preporuke i iznesu svoje primjedbe u revizorskim izvještajima, uzimajući u obzir stanovište subjekta revizije;
- odrede vremenski okvir njihovih revizorskih izvještaja, izuzev kada su posebni uslovi izvještavanja propisani zakonom;
- slobodu da objavi i distribuira svoje izvještaje nakon što je on i formalno usvojen ili dostavljen odgovarajućem organu u skladu sa zakonom.

Zakon precizno propisuje minimalne obaveze revizorskog izvještavanja SAI, a gdje je to potrebno i konkretna pitanja koja bi trebalo da budu subjekat formalnog mišljenja ili potvrde revizora. SAI može da prihvati zahtjev za sprovođenje istrage ili revizije od strane zakonodavnog organa, nekog od njegovih odbora ili vlade.

(Princip 7) – **Postojanje efikasnog mehanizma za praćenje primjene preporuka SAI** upućuje da SAI podnosi svoj izvještaj, u zavisnosti od situacije, zakonodavnom tijelu, nekom od njegovih odbora ili Upravnom odboru subjekta revizije, na pregled i na dodatne komentare na preporuke vezane za korektivne aktivnosti. SAI trebaju da imaju svoje interne sisteme praćenja procesa primjene preporuka i primjedbi od strane subjekata revizije. SAI dostavljaju zakonodavnom tijelu, nekom od njegovih odbora ili upravnom odboru subjekta revizije revidirani izvještaj na razmatranje ili eventualno preduzimanje odgovarajućih aktivnosti, čak iako SAI i sama ima statutarnu moć za sakcionisanje.

(Princip 8) – **Finansijska i upravljačka autonomija i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i novčanih resursa** je princip koji utvrđuje da SAI mora da ima na raspolaganju neophodne i racionalne ljudske, materijalne i novčane resurse. Izvršna vlast ne treba da kontroliše ili da rukovodi raspolaganjem tih resursa. SAI samostalno upravlja svojim budžetom

i na odgovarajući način ga raspoređuje. U nadležnosti zakonodavnog tijela ili nekog od njegovih odbora je da obezbijedi SAI odgovarajuće resurse za ispunjavanje njegovih nadležnosti. SAI ima pravo da se direktno obrati zakonodavnom tijelu ukoliko obezbijeđeni resursi nijesu dovoljni za izvršavanje njenih nadležnosti.

4. **Smjernice i dobre prakse INTOSAI** – osnovni principi vršenja revizije javnog sektora

Smjernice u vezi sa nezavisnošću VRI (ISSAI 11)

ISSAI 11 Smjernice i dobre prakse INTOSAI-ja u vezi sa nezavisnošću VRI predstavljaju izvor dobrih praksi u odnosu na 8 principa iz Meksičke deklaracije o nezavisnosti VRI (ISSAI 10). Cilj smjernica jeste da ponudi VRI razmjenu načina za povećanje i unapređenje nezavisnosti VRI. S tim u vezi, smjernice sadrže primjere dobre prakse koje mogu poslužiti VRI kao smjernice u dostizanju nezavisnosti. One sadrže aneks, koji daje opis odgovora prikupljenih od strane VRI na osnovu studije slučajeva. Cilj studije slučajeva je bio da se obuhvate svi modeli VRI i VRI sa različitim nivoima nezavisnosti. Ovim istraživanjem bilo je obuhvaćeno osam VRI iz različitih INTOSAI regionalnih organizacija.

Vrijednosti i koristi VRI – stvaranje promjena u životima građana (ISSAI 12)

ISSAI 12 Vrijednosti i koristi VRI – stvaranje promjena u životima građana sadrže principe koji su izrađeni u skladu sa očekivanjem da VRI svojim radom utiču na stvaranje promjena u životima građana. Stepen do kojih VRI mogu stvoriti promjene u životima građana zavisi od same VRI i to od: jačanja odgovornosti, transparentnosti i integriteta državnih organa i organa javnog sektora; pokazivanja kontinuiranog značaja za građane, parlament i ostale učesnike; i davanjem primjera uzorne institucije. VRI posluju u skladu sa različitim nadležnostima i modelima. Međutim, ovi ciljevi i principi imaju za cilj da VRI teže njima i omogućavaju im da saopštavaju i promovišu vrijednosti i koristi koje one mogu donijeti demokratskom društvu i odgovornost u svojim zemljama. Ovi principi se jednako primjenjuju i na zaposlene VRI i na one koje obavljaju posao u ime VRI. VRI se pozivaju da ih primjenjuju i da ocjenjuju njihovu usklađenost sa ovim odredbama na način koji najviše odgovara okruženju u kojem one posluju.[250]

[250] ISSAI 12 „Vrijednosti i koristi VRI – stvaranje promjena u životima građana“.

Principi načela transparentnosti i odgovornosti (ISSAI 20)

ISSAI 20 Principi i načela transparentnosti i odgovornosti ima za cilj da unaprijedi principe transparentnosti i odgovornosti za VRI kako bi se omogućilo VRI da svojim primjerom pokaže dobro upravljanje i dobre prakse. Ovaj dokument sadrži devet osnovnih principa transparentnosti i odgovornosti. VRI čini dio sveukupnog pravnog i ustavnog sistema u svojim državama, i odgovaraju različitim stranama, uključujući zakonodavna tijela i javnost. VRI je takođe odgovorna za planiranje i sprovođenje poslova iz svoje nadležnosti, kao i za korišćenje odgovarajućih metodologija i standarda u cilju obezbjeđivanja da se njima promoviše odgovornost i transparentnost javnih aktivnosti, ispunjavanja njenih zakonskih obaveza i odgovornosti na potpun i objektivan način. Veliki izazov sa kojim se suočavaju sve VRI jeste promovisanje boljeg razumijevanja njihovih različitih uloga i zadataka u društvu među javnosti i administracijom. VRI funkcionišu u skladu sa različitim zakonskim nadležnostima i modelima. Ovi principi možda se ne primjenjuju jednako kod svih VRI, ali je namjera da se VRI kreću ka zajedničkom cilju transparentnosti i odgovornosti.[251]

Principi transparentnosti – dobre prakse (ISSAI 21)

ISSAI 21 Principi transparentnosti – dobre prakse ima za cilj da obezbijedi VRI dobre prakse koje se odnose na unapređenje principa transparentnosti i odgovornosti VRI. Primjeri dobrih praksi su dati u odnosu na devet principa transparentnosti i odgovornosti i to:

1. VRI vrši svoje dužnosti u skladu sa zakonskim okvirom koji pruža odgovornost i transparentnost.
2. Mandat, odgovornost, misija i strategija VRI dostupni su javnosti.
3. VRI usvaja revizorske standarde, procese i metode koji su objektivni i transparentni.
4. VRI bi trebalo da primjenjuje visoke standarde integriteta i etike za zaposlene na svim nivoima.
5. VRI obezbjeđuje da ti principi odgovornosti i transparentnosti nijesu ugroženi kada ustupa svoje poslove trećim licima.
6. VRI upravlja svojim poslovima ekonomično, efikasno, efektivno i u skladu sa zakonima i propisima, i izvještava javnost o tim pitanjima.

[251] ISSAI 20 Principi i načela transparentnosti i odgovornosti.

7. VRI izvještava javnost o rezultatima svojih revizija i zaključaka u vezi sa ukupnim aktivnostima države.
8. VRI blagovremeno i sveobuhvatno izdaje saopštenja o svojim aktivnostima i revizorskim rezultatima putem medija, internet prezentacija i na druge načine.
9. VRI koristi spoljne i nezavisne savjete u cilju unapređenja kvaliteta i kredibiliteta svog rada.

5. Značaj i principi Etičkog kodeksa INTOSAI-a (ISSAI 30)

ISSAI 30 Etički kodeks[252] sadrži sve vrijednosti i principe kojima treba da se rukovode revizori u svom radu. Cilj Etičkog kodeksa INTOSAI je osigurati vrhovnim revizorskim institucijama i njihovim zaposlenima skup vrijednosti i načela na kojima se treba bazirati njihovo ponašanje.[253]

Kodeks se sastoji od opšteg pristupa etičkom ponašanju, opis opšte odgovornosti VRI i pet osnovnih vrijednosti kojima se iste rukovode u pogledu etičkog ponašanja[254] i to:

a) INTEGRITET,
b) NEZAVISNOST I OBJEKTIVNOST,
c) KOMPETENTNOST,
d) PROFESIONALNOST,
e) POVJERLJIVOST I TRANSPARENTNOST.

INTOSAI etički kodeks odnosi se na: revizora kao pojedinca, na nosioce funkcija u vrhovnom organu revizije i na sve pojedince koji rade za i u ime vrhovnog organa revizije. Da bi zadovoljili raznolikost kultura, kao i pravnih i društvenih sistema, svakoj VRI se preporučuje da razvije ili usvoji etički kodeks i odgovarajući etički sistem kontrola kako bi ga implementirala. Ovaj Kodeks predstavlja osnov za kodeks svake VRI, koji bi trebalo biti barem isto toliko striktan kao i INTOSAI-ev kodeks.[255]

Vrhovni organ državne revizije u Crnoj Gori donio je poseban etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene.[256]

Opšti pristup etičkom ponašanju sadrži pregled osnovnih etičkih vrijednosti, rizike od pojave neusklađenosti sa etičkim vrijednostima, kao i obavezu uspostavljanja odgovarajućih kontrola zaštite.

[252] Usvojen 2016. godine.
[253] Vidi: član 2 INTOSAI Etičkog kodeksa.
[254] Vidi: član 5 INTOSAI Etičkog kodeksa.
[255] Vidi: član 7 INTOSAI Etičkog kodeksa.
[256] Usvojen 16. 10. 2015. godine.

Osnovne etičke vrijednosti su **sljedeća načela**:

1. Integritet – da se postupa pošteno, pouzdano i u javnom interesu.
2. Nezavisnost i objektivnost – da se ne podliježe okolnostima ili uticajima koji kompromituju ili mogu kompromitovati profesionalno prosuđivanje i da se djeluje na nepristrasan način.
3. Kompetentnost – steći i održavati znanja i vještine koji odgovaraju povjerenoj ulozi kao i ponašanje u skladu sa važećim standardima i dužnom pažnjom.
4. Profesionalnost – pridržavanje važećih zakona, propisa i konvencija (sporazuma), kao i izbjegavanje ponašanja koje može diskreditovati VRI.
5. Povjerljivost i transparentnost – da se na odgovarajući način zaštite informacije u skladu sa potrebom za transparentnošću i odgovornošću[257].

Opšte odgovornosti VRI sadrže **osnovne zahtjeve** za VRI i to:

1. VRI su dužne usvojiti i primjenjivati etički kodeks u skladu s ovim standardom i javno ga publikovati.
2. VRI su dužne naglasiti važnost etike i promovisati etičku kulturu unutar organizacije.
3. VRI rukovodstvo dužno je svojim djelovanjem i postupcima postavljati 'ton sa vrha', postupajući u skladu sa etičkim vrijednostima.
4. VRI je dužna zahtijevati od svojih zaposlenih da se uvijek ponašaju u skladu sa vrijednostima i načelima iz Etičkog kodeksa i osigurati smjernice i podršku kako bi se olakšalo njihovo razumijevanje. VRI će zahtijevati da bilo koja stranka, koju putem ugovora angažuje, preduzima radnje u ime VRI, te radnje obavlja u skladu sa etičkim zahtjevima VRI.
5. VRI je dužna uspostaviti i primjenjivati sistem etičkih kontrola kako bi se identifikovali, analizirali i ublažili etički rizici, podržalo etičko ponašanje i kako bi se rješavalo svako kršenje etičkih vrijednosti, uključujući i zaštitu onih koji prijave sumnju u neprimjereno postupanje.
6. VRI je dužna uspostaviti procedure za rješavanje identifikovanih sukoba između svojih etičkih zahtjeva i standarda profesionalnog tijela u kojem zaposleni VRI mogu biti članovi.

INTOSAI Etički kodeks sadrži i smjernice za primjenu s posebnim osvrtom na sistem etičkih kontrola, koje obuhvataju: etički kodeks, liderstvo i ton na vrhu, etičke smjernice i etičko upravljanje i praćenje.

Osnovne etičke vrijednosti obuhvataju razradu pet načela kroz smjernice za primjenu na nivou VRI i na nivou zaposlenih VRI.

[257] Član 9 INTOSAI Etičkog kodeksa.

6. **OSNOVNI REVIZORSKI PRINCIPI** – treći nivo

Treći nivo ISSAI standarda sadrži:

- **Osnovne principe za vršenje revizije javnog sektora** ISSAI 100;
- **Smjernice za vršenje finansijske revizije** ISSAI 200;
- **Smjernice za vršenje revizije uspjeha** ISSAI 300;
- **Smjernice za vršenje revizije usklađenosti** ISSAI 400.

OSNOVNI PRINCIPI ZA VRŠENJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA – ISSAI 100

ISSAI 100 uspostavlja osnovne principe koji se primjenjuju na sve zadatke revizije javnog sektora, bez obzira na njihov oblik ili kontekst. Ove smjernice sadrže sljedeća poglavlja:

- **svrha i mjerodavnost ISSAI**;
- **okvir za reviziju javnog sektora**;
- **elementi revizije javnog sektora** i
- **principe koji se primjenjuju u reviziji javnog sektora**.

Principi se mogu koristiti da bi se uspostavili mjerodavni standardi, na tri načina: kao osnova na kojoj VRI može razvijati standarde; kao osnova za usvajanje dosljednih nacionalnih standarda; kao osnova za usvajanje opštih principa za reviziju kao standarda. VRI bi trebala navoditi **koje standarde primjenjuje kada sprovodi revizije**, a ova izjava bi trebala biti korisnicima dostupna u izvještajima VRI.

Revizije javnog sektora mogu se kategorizovati u jednu ili više od tri glavne vrste:

- **revizija finansijskih izvještaja**,
- **revizija usklađenosti s relevantnim zakonima i propisima** i
- **revizija uspjeha**.

- **Finansijska revizija** se fokusira na utvrđivanje da li su finansijske informacije određenog subjekta revizije prezentovane u skladu sa primjenljivim regulatornim okvirom i okvirom finansijskog izvještavanja.
- **Revizija uspjeha** se fokusira na to funkcionišu li programi i institucije u skladu sa **principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti** i ima li mjesta za unapređenje.

- **Revizija usklađenosti** sprovodi se procjenjivanjem da li su aktivnosti, finansijske transakcije i informacije, u svim bitnim pitanjima usaglašene sa zakonima i propisima kojima se subjekt revizije rukovodi. VRI može sprovoditi i kombinovane revizije kojima su obuhvaćeni aspekti finansijske, revizije uspjeha i/ili revizije usklađenosti.

Osnovni elementi revizije javnog sektora su: **revizor, odgovorna strana, predviđeni korisnici** (tri strane u reviziji), **kriterijumi za procjenu predmeta revizije te informacije o predmetu revizije koje nastaju kao rezultat iste**.

U reviziji javnog sektora ulogu revizora obavlja šef VRI i lica kojima je delegiran zadatak obavljanja revizije.

Odgovorne strane mogu biti odgovorne za informacije o predmetu revizije, za upravljanje istim ili za postupanje po preporukama.

Predviđeni korisnici mogu biti zakonodavna ili tijela zadužena za nadzor, zaduženi za upravljanje ili šira javnost.

Predmet revizije odnosi se na informaciju, stanje (okolnost) ili aktivnost koja se mjeri ili ocjenjuje naspram određenih kriterijuma.

Kriterijumi predstavljaju mjerila koja se koriste kako bi se dala ocjena predmeta revizije.

Informacije o predmetnom pitanju odnose se na rezultate ocjenjivanja ili mjerenja predmetnog pitanja u odnosu na kriterijume.

Osnovni principi revizije javnog sektora obuhvataju sljedeće zahtjeve:

- VRI trebaju uspostaviti i održavati odgovarajuće procedure koji se odnose na **etička pitanja i kontrolu kvaliteta**.
- Revizori se trebaju pridržavati ***relevantnih etičkih zahtjeva*** i biti nezavisni.
- Revizori trebaju zadržati primjereno profesionalno ponašanje primjenjujući tokom revizije **profesionalni skepticizam, profesionalno prosuđivanje i dužnu pažnju**.
- Revizori reviziju trebaju sprovoditi u skladu s **profesionalnim standardima kontrole kvaliteta**.
- Revizori trebaju posjedovati ili im trebaju biti **dostupne neophodne vještine**.
- Revizori trebaju **upravljati rizikom** izdavanja neodgovarajućeg izvještaja u okolnostima date revizije.
- Revizori **materijalnost** trebaju razmatrati tokom cijelog procesa revizije.
- Revizori trebaju pripremati detaljnu **revizorsku dokumentaciju** dovoljnu da pruži jasan uvid, odnosno razumijevanje posla koji je obavljen, dokaza koji su dobijeni i donesenih zaključaka.
- Revizori trebaju uspostaviti efektivnu **komunikaciju** tokom procesa revizije.

- Revizori trebaju **razumjeti prirodu tijela/programa koji će se revidirati**.
- Revizori trebaju sprovesti **procjenu rizika ili analizu problema** te istu revidirati kako je neophodno kao odgovor na nalaze revizije.
- Revizori trebaju identifikovati i **procijeniti rizike od prevare** relevantne u odnosu na ciljeve revizije.
- Revizori trebaju **planirati svoj rad** kako bi osigurali da se revizija sprovodi na efektivan i efikasan način.
- Revizori trebaju **sprovoditi revizorske postupke** koji osiguravaju dovoljne revizorske dokaze koji podržavaju izvještaj o reviziji.
- Revizori trebaju **procijeniti revizorske dokaze i izraditi zaključke**.
- Revizori na osnovu izvedenih zaključaka trebaju izraditi **izvještaj**.

Revizorsko mišljenje može biti: **bez kvalifikacije ili s kvalifikacijom**.

- **Mišljenje bez kvalifikacije** koristi se kada je stečeno bilo ograničeno ili razumno uvjerenje.

- **Mišljenje s kvalifikacijom** može biti:

- **Uslovno mišljenje** – u slučaju kada se revizor ne slaže sa ili nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće dokaze o određenim stavkama u okviru predmetnog pitanja koje su ili bi mogle biti materijalne, ali ne i prožimajuće – sveprisutne.
- **Negativno** – u slučaju kada revizor, nakon što je dobio dovoljne i odgovarajuće revizione dokaze, zaključi da su odstupanja ili pogrešni iskazi, bilo pojedinačni ili skupno i materijalni i prožimajući – sveprisutni.
- **Suzdržavanje od davanja mišljenja** – u slučaju kada revizor nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće revizione dokaze zbog neizvjesnosti ili ograničenja obima koje je i materijalno i prožimajuće – sveprisutno.

Praćenje – VRI igraju ulogu u praćenju mjera koje preduzima odgovorna strana kao odgovor na pitanja istaknuta u izvještaju o reviziji.[258]

[258] Vidi: ISSAI 100.

6.1. OSNOVNI PRINCIPI FINANSIJSKE REVIZIJE – ISSAI 200

ISSAI 200 Osnovni principi finansijske revizije razvijen je kako bi se obradili ključni principi ISSAI 100 koji se odnose na reviziju finansijskih izvještaja u javnom sektoru. ISSAI-je koji se odnose na finansijsku reviziju, pored ISSAI 200, čine Smjernice za finansijsku reviziju (ISSAI 1000–2999) na četvrtom nivou ISSAI okvira.

Cilj finansijske revizije postiže se iskazivanjem mišljenja revizora na to jesu li finansijski izvještaji u svim bitnim pitanjima izrađeni u skladu sa primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja, ili – u slučaju kada se finansijski izvještaji prikazuju unutar okvira finansijskog izvještavanja koji podrazumijeva fer prikazivanje – jesu li finansijski izvještaji prikazani na fer način, po svim materijalnim pitanjima, ili daju li istinit i fer prikaz, u skladu s datim okvirom.

Predmet revizije – Finansijsko stanje, finansijski rezultati, novčani tokovi i napomene prezentovane uz finansijske izvještaje rezultiraju iz primjene okvira za finansijsko izvještavanje koji se koristi za identifikovanje, mjerenje, prezentovanje i objelodanjivanje finansijskih podataka subjekata javnog sektora.

Revizorski rizik – Revizor takođe treba na prihvatljivo nizak stepen smanjiti revizorski rizik u okolnostima date revizije, kako bi dobio razumno uvjerenje kao osnovu za mišljenje iskazano u potvrdnoj formi. Revizorski rizik zavisi od sljedećih komponenata: **rizik od materijalno pogrešnog prikaza sastoji se od inherentnog i kontrolnog rizika i revizorski rizik predstavlja funkciju rizika od značajno pogrešnog prikaza i rizika neotkrivanja (detekcionog rizika)**.

- **Inherentni rizik** podrazumijeva podložnost informacija o predmetnom pitanju značajnom pogrešnom prikazivanju, pod pretpostavkom odsustva kontrola u vezi s istim.
- **Kontrolni rizik** je rizik da bi moglo doći do pogrešnog prikazivanja i da isto neće biti spriječeno ili kroz odgovarajuće kontrole otkriveno i ispravljeno.
- **Detekcioni rizik** je rizik da revizor neće otkriti materijalno pogrešna prikazivanja.

Revizor bi trebao planirati i sprovesti reviziju s **profesionalnim skepticizmom**, uzimajući u obzir da je moguće da postoje okolnosti koje mogu dovesti do toga da finansijski izvještaji sadrže značajno pogrešne prikaze.

Pri **planiranju, sprovođenju, zaključivanju i izvještavanju** o reviziji finansijskih izvještaja, revizor treba primjenjivati profesionalno prosuđivanje. Pri planiranju i sprovođenju revizije, revizor treba na odgovarajući način primjenjivati pojam **materijalnosti**.

Revizor treba:

- **izraditi opštu strategiju revizije** koja obuhvata **obim, vrijeme i smjer revizije, kao i plan revizije**. Opšta strategija revizije će revizora usmjeravati u izradi plana revizije.
- **upoznati subjekta revizije i okruženje** u kojem on posluje, uključujući i postupke internih kontrola od značaja za reviziju.
- **procijeniti rizik od materijalnih pogrešnih prikazivanja** na nivou finansijskog izvještaja kao i na nivou tvrdnje za kategorije transakcija, salda računa i objelodanjivanja kako bi osigurao osnovu za dalje revizorske postupke.
- osmisliti i sprovesti **dokazne postupke za svaku značajnu (materijalnu) kategoriju transakcija, saldo računa i objelodanjivanje**, bez obzira na procijenjeni rizik od materijalno pogrešnog prikazivanja.
- identifikovati **rizike od materijalno pogrešnih prikaza** zbog direktne i materijalne neusklađenosti sa zakonima i propisima.
- **sprovesti revizorske postupke** na takav način da prikupi dovoljno revizorskih dokaza kao i da izvuče zaključke na kojima će se zasnivati mišljenje revizora.
- na osnovu procjene zaključaka izvedenih iz prikupljenih revizorskih dokaza treba **formirati mišljenje** o tome jesu li finansijski izvještaji u cjelini u skladu s primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja. Mišljenje treba jasno izraziti u pisanom izvještaju koji pored toga, opisuje osnove za takvo mišljenje.

Ukoliko je zaključeno kako su finansijski izvještaji pripremljeni, po svim materijalnim pitanjima, u skladu s primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor treba izraziti **pozitivno mišljenje.** Ukoliko revizor zaključi da, na osnovu prikupljenih dokaza, ne može potvrditi da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalno pogrešne prikaze ili nije u mogućnosti prikupiti dovoljnu količinu primjerenih revizorskih dokaza kako bi zaključio da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalno pogrešne prikaze, revizor treba modifikovati mišljenje u izvještaju o reviziji u skladu s dijelom koji govori o **„Utvrđivanju vrste modifikacije mišljenja revizora“**.

Ukoliko revizor smatra nužnim da pažnju korisnika skrene na određeno pitanje prikazano ili objelodanjeno u finansijskim izvještajima koje je od odlučujućeg značaja kako bi se razumjeli finansijski izvještaji, ali kada postoji

dovoljna količina primjerenih dokaza da samo pitanje nije materijalno pogrešno prikazano u finansijskim izvještajima, revizor treba u izvještaj o reviziji unijeti i pasus sa **„skretanjem pažnje“**.

Ukoliko revizor smatra nužnim prikazati određeno pitanje, osim onih koja su prikazana ili objelodanjena u finansijskim izvještajima, koja su, po mišljenju revizora, od značaja kako bi korisnici razumjeli finansijske izvještaje, odgovornost revizora ili izvještaj o reviziji, te pod uslovom da to nije zabranjeno zakonom ili propisom, to je potrebno uraditi pod naslovom **„Ostala pitanja“** ili nekim drugim primjerenim naslovom.

ISSAI 200 takođe daje pregled neophodnih elemenata izvještaja o finansijskoj reviziji.[259]

6.2. OSNOVNI PRINCIPI REVIZIJE USPJEHA (ISSAI 300)

ISSAI 300 Osnovni principi revizije uspjeha je standard koji se nadovezuje na osnovne principe iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje kako bi se uklopili u poseban kontekst revizije uspjeha.

Revizija uspjeha predstavlja nezavisno, objektivno i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuje da li državna preduzeća, sistemi, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije posluju, rade, odnosno sprovode se u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, te da li ima prostora za poboljšanja.

- **Princip ekonomičnosti** podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Princip efikasnosti podrazumijeva najbolje moguće iskorišćavanje raspoloživih resursa. Princip efektivnosti odnosi se na ispunjavanja postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.
- **Glavni cilj revizije uspjeha** je konstruktivno promovisanje ekonomičnog, efektivnog i efikasnog upravljanja. Isto tako, revizija uspjeha doprinosi jačanju odgovornosti i transparentnosti.
- **Predmet revizije uspjeha** ne treba biti ograničen na određene programe, subjekte ili sredstva, već može obuhvatati aktivnosti ili postojeća stanja. Revizori trebaju postaviti jasno definisani revizorski cilj koji se odnosi na principe ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Mnogi revizorski ciljevi mogu se uobličiti kao opšte revizorsko pitanje koje je moguće raščlaniti na preciznija potpitanja.

[259] Vidi: ISSAI 200.

Kod revizije uspjeha, obično se slijedi jedan od sljedeća **tri pristupa**:

- **pristup okrenut sistemima**, kod kojega se ispituje propisno funkcionisanje upravljačkih sistema;
- **pristup okrenut rezultatima**, kod kojega se ocjenjuje jesu li ciljevi vezani uz ishode postignuti;
- **pristup okrenut problemima**, kod kojega se ispituju, provjeravaju i analiziraju uzroci određenih problema ili odstupanja od utvrđenih kriterijuma.

Kriterijumi mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i trebaju jasno odrediti u odnosu na što će se ocijeniti subjekt revizije. Kriterijumi mogu biti opšti ili posebni, pri čemu ih je moguće kategorizovati na ono što bi trebalo biti u skladu sa zakonskim propisima ili ciljevima; što se očekuje u skladu sa dobrim principima; ili što bi moglo biti. Revizori bi trebali aktivno kontrolisati **rizik**. U planskoj dokumentaciji revizije treba navesti sve moguće ili poznate rizike predviđenog rada i opisati kako će se s tim rizicima postupati. Kod revizije uspjeha, **materijalnost** prema novčanoj vrijednosti može, ali i ne mora biti od prvenstvene važnosti. Pri određivanju materijalnosti, revizor bi također trebao razmotriti što je društveno ili politički bitno, te imati na umu kako se to s vremenom mijenja i zavisi od stanovišta relevantnih korisnika i odgovornih strana.

Revizija uspjeha sastoji se od sljedećih **faza revizije**:

a) **planiranje** – odabir tema, predstudija i osmišljavanje revizije;
b) **sprovođenje** – prikupljanje i analiziranje podataka i informacija;
c) **izvještavanje** – predstavljanje rezultata revizije; odgovora na revizorska pitanja, nalaza, zaključaka i preporuka korisnicima;
d) **praćenje sprovođenja preporuka** – utvrđivanje da li su radnje preduzete po nalazima i preporukama riješile predmetne probleme i/ili slabosti.

Planiranje – Revizori treba da vrše izbor revizorskih tema u sklopu procesa strateškog planiranja u VRI, i to analiziranjem mogućih tema i sprovođenjem istraživanja radi utvrđivanja rizika i problema. Revizori treba da planiraju reviziju na način koji doprinosi visokom kvalitetu revizorskog rada koji će biti obavljen ekonomično, efikasno, efektivno i pravovremeno, te u skladu sa principima dobrog upravljanja projektima. Kako bi se osiguralo propisno planiranje revizije, revizori treba da steknu dovoljnu količinu saznanja o njenom predmetu. Pri planiranju revizije, revizor treba da osmisli revizorske postupke koji će se koristiti za prikupljanje dovoljne količine odgovarajućih

revizorskih dokaza. Tome se može pristupiti u više faza, kao što su odlučivanje o opštem konceptu revizije; određivanje nivoa posmatranja; metodologija ili posebne tehnike prikupljanja podataka.

Sprovođenje – Revizori treba da pribave dovoljnu količinu odgovarajućih revizorskih dokaza kako bi utvrdili nalaze, došli do zaključaka kao odgovor na revizorske ciljeve i pitanja i iznijeli preporuke. Prirodu revizorskih nalaza potrebnih za donošenje zaključaka određuju predmet revizije, revizorski cilj i revizorska pitanja. Zaključci se mogu zasnivati na kvantitativnim dokazima pribavljenim primjenom naučnih metoda i tehnika uzorkovanja. Revizija uspjeha uključuje niz analitičkih procesa koji se razvijaju postupno, te omogućavaju širenje obima i razrađenosti korišćenih pitanja i metoda.

Izvještavanje – Revizori treba da teže sastavljanju sveobuhvatnih, uvjerljivih, pravovremenih, čitljivih i uravnoteženih izvještaja o reviziji. Kod revizije uspjeha, revizori izvještavaju o svojim nalazima u pogledu ekonomičnosti i efikasnosti sticanja i korištenja resursa i efektivnosti ispunjavanja ciljeva. Izvještaj treba da sadrži informacije o revizorskom cilju, revizorskim pitanjima i odgovorima na ta pitanja, predmetu, kriterijumima i metodologiji revizije, izvorima podataka, svim ograničenjima u pogledu korišćenih podataka i revizorskim nalazima. Revizori, ukoliko je to relevantno i u skladu sa djelokrugom ovlašćenja VRI, treba da teže davanju konstruktivnih preporuka koje će po svoj prilici znatno doprinijeti otklanjanju slabosti i problema uočenih prilikom revizije.

Praćenje postupanja po nalazima i preporukama – Praćenje postupanja po nalazima i preporukama se odnosi na revizorovo ispitivanje korektivnih mjera koje su subjekt revizije ili neka druga odgovorna strana preduzeli na osnovu rezultata revizije uspjeha.[260]

6.3. OSNOVNI PRINCIPI REVIZIJE USKLAĐENOSTI (ISSAI 400)

ISSAI 400 Osnovni principi revizije usklađenosti je standard koji se nadovezuje na osnovne principe iz ISSAI 100 te ih dodatno razrađuje kako bi se uklopili u poseban kontekst revizije usklađenosti. ISSAI 400 treba posmatrati i tumačiti u vezi sa ISSAI 100, koji se primjenjuje i na reviziju usklađenosti.

[260] Vidi: ISSAI 300.

Revizija usklađenosti je nezavisna ocjena kojom se utvrđuje je li dati predmet revizije u skladu s mjerodavnim propisima koji su određeni kao kriterijumi.

Revizija usklađenosti se može odnositi na:

- **pravilnost** (tj. pridržavanje službenih kriterijuma poput važećih zakona, propisa i ugovora) ili na
- **primjerenost** (poštovanje opštih principa koja se primjenjuju na dobro finansijsko upravljanje i ponašanje javnih funkcionera).

Cilj revizije usklađenosti jeste omogućiti VRI da ocijeni jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim propisima kojima se ovi rukovode u svom radu, što uključuje i izvještavanje o tome u kojoj se mjeri subjekt revizije pridržava utvrđenih kriterijuma.

Revizija usklađenosti može obuhvatati širok raspon predmetnih pitanja, a može se obavljati radi pružanja bilo razumnog ili ograničenog uvjerenja i uz primjenu više vrsta kriterijuma, postupaka za prikupljanje dokaza i oblika izvještavanja.

Revizija usklađenosti se uglavnom sprovodi: i

- **u vezi sa revizijom finansijskih izvještaja**,
- **odvojeno od revizije finansijskih izvještaja** ili
- **u vezi sa revizijom uspjeha**.

Revizija usklađenosti u vezi s revizijom finansijskih izvještaja podrazumjeva reviziju usklađenosti sa odgovarajućim mjerodavnim propisima pri čemu se povezuje sa revizijom finansijskih izvještaja kao sastavnim dijelom izvještavanja o izvršenju javnih budžeta. Dok su kod revizije finansijskih izvještaja bitni isključivo zakoni i propisi s direktnim i značajnim uticajem na finansijske izvještaje, kod revizije usklađenosti od značaja za reviziju mogu biti svi zakoni i propisi bitni za predmetnu problematiku.

Revizija usklađenosti odvojeno od revizije finansijskih izvještaja se može sprovoditi na redovnoj ili na ad hoc osnovi, kao zasebna i jasno određena revizija povezana s nekim konkretnim predmetom revizije.

Revizija usklađenosti u kombinaciji s revizijom uspjeha posmatra usklađenost kao jedan od vidova ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti. Kod ovakvih kombinovanih revizija, revizori bi, oslanjajući se na svoje profesionalno rasuđivanje, trebalo da odluče da li je u centru pažnje revizije uspjeh ili usklađenost i treba li ISSAI standarde primjenjivati na reviziju uspjeha, reviziju usklađenosti ili na oboje.

Mjerodavni propisi i kriterijumi – Mjerodavni propisi mogu obuhvatati pravila, zakone i propise, odluke o budžetu, utvrđene kodekse, dogovorene uslove ili opšte principe kojima se rukovodi finansijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih funkcionera. Kriterijumi su uporedni parametri koji se koriste za dosljedno i razumno ocjenjivanje i mjerenje predmeta revizije. Revizor ih utvrđuje na osnovu odgovarajućih mjerodavnih propisa.

Predmet revizije određen je obimom određene revizije. Tu se može raditi o aktivnostima, finansijskim transakcijama ili informacijama.

Revizija usklađenosti se zasniva na trostranom odnosu u kojem revizor nastoji da pribavi dovoljnu količinu primjerenih revizorskih dokaza radi donošenja zaključka kako bi se kod predviđenih korisnika, osim odgovorne strane, povećao stepen sigurnosti u pogledu mjerenja ili ocjene predmeta revizije u odnosu na kriterijume.

Revizorski rizik – S obzirom na predmet revizije i oblik izvještavanja, tj. u odnosu na pitanje da li je predmet revizije kvantitativne ili kvalitativne prirode i treba li izvještaj da sadrži mišljenje ili zaključak, revizor treba da vodi računa o tri različite dimenzije revizorskog rizika: inherentnom riziku, kontrolnom riziku i riziku neotkrivanja.

Materijalnost – Određivanje materijalnosti je stvar profesionalnog rasuđivanja i zavisi od toga kako revizor tumači potrebe korisnika. Kod revizije usklađenosti materijalnost ima kako kvantitativne, tako i kvalitativne aspekte, iako kvalitativni aspekti u javnom sektoru uglavnom igraju važniju ulogu.

Planiranje revizije – Revizor treba da odredi obim revizije. Na određivanje obima revizije utiču materijalnost i rizik, a obim s druge strane određuje koji će mjerodavni propisi ili njihovi djelovi biti obuhvaćeni. Revizori treba da se upoznaju sa subjektom revizije u svijetlu odgovarajućih mjerodavnih propisa. Revizori treba da se upoznaju sa kontrolnim okruženjem i bitnim internim kontrolama i da razmotre da li se očekuje da će se istima osigurati usklađenost. Revizori treba da obave procjenu rizika kako bi utvrdili rizike neusklađenosti. Revizor pritom treba da razmotri rizike neusklađenosti predmeta revizije s utvrđenim kriterijumima. Neusklađenost može biti posljedica prevare, greške, posebne prirode samog predmeta revizije i/ili okolnosti u kojima se revizija odvija. Revizori treba da izrade revizorsku strategiju i plan revizije.

Sprovođenje revizije – Revizori treba da prikupe dovoljnu količinu primjerenih dokaza kako bi reviziju obuhvatili u njenom punom obimu. Dovoljnost je mjerilo količine dokaza, dok se primjerenost odnosi na njihov kvalitet, tj. njihovu relevantnost, valjanost i pouzdanost. Revizori treba da ocijene da li je pribavljena dovoljna količina primjerenih dokaza i da donesu odgovarajuće zaključke.

Izvještavanje – Izvještaj o reviziji po pravilu sadrži zaključak zasnovan na obavljenom revizorskom radu. Način izvještavanja se može kretati u rasponu od standardizovanih mišljenja, pa sve do raznih oblika zaključaka, iznesenih u skraćenom ili proširenom obliku. Prema potrebi, u izvještaju se takođe mogu iznijeti konstruktivne i praktične preporuke za poboljšanja.

Izvještaj o reviziji usklađenosti treba da sadrži sljedeće elemente:

- Naslov
- Korisnik
- Obim revizije, uključujući obuhvaćeni period
- Opis predmeta revizije
- Utvrđeni kriterijumi
- Poziv na revizorske standarde tokom vršenja revizije
- Sažetak obavljenog revizorskog rada
- Nalazi
- Zaključak/mišljenje
- Odgovori subjekta revizije (prema potrebi)
- Preporuke (prema potrebi)
- Datum izvještaja
- Potpis

Praćenje preporuka omogućava efektivno sprovođenje korektivnih mjera, a subjektu revizije, korisnicima izvještaja o reviziji i revizoru pruža korisne povratne informacije (za buduće planiranje revizija). Praćenje postupanja po slučajevima neusklađenosti istaknutim u prethodnim izvještajima razlikovaće se u zavisnosti od prirode predmeta revizije, uočenih neusklađenosti i posebnih okolnosti revizije.[261]

[261] Vidi: ISSAI 400.

REGISTAR POJMOVA I KLJUČNIH RIJEČI

Administrativni kontrolni sistem – Niz postupaka, koji čine sastavni dio sistema interne kontrole, a tiču se administrativne procedure neophodne radi donošenja odluka uprave, postizanja najviše moguće ekonomične i administrativne efikasnosti i sprovođenja principa uprave, bilo da se tiču finasijskih ili drugih poslova.

Budžet – Plan finansiranja državnih aktivnosti i plan po kojem država troši novac poreskih obveznika.

Cilj revizije – Jasna izjava o tome šta se namjerava postići prilikom revizije i/ili pitanja na koja će se revizijom odgovoriti. To može obuhvatiti pitanja vezana za finansije, regulativu ili realizaciju postavljenih ciljeva.

Detekcioni rizik – Rizik da revizor suštinskim testovima neće otkriti materijalno značajne pogrešne iskaze.

Donacija – Bespovratno ustupljena sredstva poklonoprimcu od strane poklonodavca.

Dužna pažnja – Adekvatni stepen pažnje ili umijeća koji obučeni revizor treba da primjenjuje imajući u vidu težinu zadatka revizije, kao što su pažnja prilikom planiranja, sakupljanja i evaluacije dokaza, sastavljanja mišljenja, zaključaka i preporuka.

Efektivnost – Do koje mjere su postignuti ciljevi, i odnos između željenog rezultata i ostvarenog rezultat neke aktivnosti.

Efikasnost – Odnos između rezultata, u terminima dobara, usluga ili dr., i utrošenih finansijskih sredstava da bi se taj rezultat postigao.

Ekonomičnost – Minimalni utrošci pri obavljanju neke djelatnosti, vodeći računa o kvalitetu.

Ekspert – Lice ili firma sa specijalnim kvalifikacijama, znanjem i iskustvom u određenoj oblasti izvan računovodstva i revizije.

Finansijski sistemi – Procedura pripreme, zavođenja i izvještavanja o pouzdanim podacima koji se tiču finansijskih transakcija.

Interna kontrola – Cjelokupan sistem finansijske i druge kontrole, uključujući organizacionu strukturu, metode, procedure i internu reviziju, koji postavlja neka uprava unutar svojih okvira, u cilju pomaganja pri vođenju poslova subjekta revizije na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način; obezbjeđivanje poštovanja pravila uprave; očuvanje sredstava; obezbijeđivanje tačnosti i cjelovitosti računovodstvenih iskaza; i izrada finansijskih i upravnih informacija na vrijeme i pouzdano.

Interna revizija – Funkcionalni način kojim neka uprava dobija uvjerenje od svoje jedinice da procesi koji izazivaju finansijske uticaje funkcionišu na način koji će

minimalizovati mogućnost krađe, greške ili neefikasnog ili neekonomičnog poslovanja. Ona ima mnoge karakteristike eksterne revizije, ali može samo da izvršava uputstva na nivou uprave kojoj odgovara.

Izvještaj – Pismeno mišljenje revizora, ili druge primjedbe vezane za skup finansijskih izjava proistekle iz revizije finansija ili revizije pravilnosti, ili nalazi revizora po izvršenoj reviziji.

Javna odgovornost – Obaveza pravnih ili fizičkih lica, uključujući javna preduzeća i organizacije, u kojima država ima udjela u vlasništvu, da se odazovu finansijskim, upravnim i programskim odgovornostima koje su im povjerene, i da izvještavaju one koji su im te odgovornosti prenijeli.

Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) – Međunarodno i nezavisno tijelo koje ima za cilj da promoviše razmjenu ideja i iskustava među vrhovnim revizorima u sferi kontrole javnih finansija.

Mišljenje – Pismeni zaključak revizora u vezi sa određenim brojem finansijskih iskaza, kao rezultat finansijske ili regularne revizije.

Nadzor – Osnovna pretpostavka u reviziji koja zahtijeva pravilno vođstvo, uputstva i kontrolu na svim stepenima, kako bi se obezbijedile kompetentne, efektivne veze između aktivnosti, procedura i standarda koji se izvode i koje treba ostvariti.

Načela – Osnovne pretpostavke, jedinstvena načela, dosljedni principi i uslovi koji predstavljaju opšti okvir za razvoj standarda revizije.

Nalazi, zaključci i preporuke – Nalazi predstavljaju posebnu evidenciju koju je prikupio revizor kako bi odgovorio ciljevima revizije; zaključci su izjave koje revizor izvodi iz tih nalaza; preporuke su tokovi djelovanja koje revizor predlaže u vezi sa ciljevima revizije.

Nezavisnost – Sloboda koju VRI ima, a tiču se revizije, da se ponaša u skladu sa svojim ovlašćenjima, bez spoljašnje direktive ili uplitanja bilo koje vrste.

Obim revizije – Okvir ili opseg revizije i predmet revizije.

Opšti standardi – Kvalifikacije i kompetentnost, neophodna nezavisnost i objektivnost, i dužna pažnja, koji se zahtijevaju od revizora prilikom kompetentnog, efikasnog i efektivnog izvršenja zadataka vezanih za terenske standarde i standarde izvještavanja.

Planiranje – Definisanje ciljeva, određivanje principa i određivanje prirode, svrhe, obima i vremena u vezi sa procedurama i kriterijumima koji su potrebni da bi se postigli ciljevi.

Postupak revizije – Kriterijumi, uputstva ili detalji obuhvaćeni programom revizije koje treba sprovesti sistematično i uz rasuđivanje.

Revizorski dokaz – Saznanja koja predstavljaju osnovu za mišljenje, zaključak ili izvještaj revizora ili VRI.
Kompetentno: podatak koji je kvantitativno dovoljan i adekvatan da se završi proces revizije; i kvalitativno je neparcijalan tako da uliva povjerenje i da se na njega može osloniti.
Relevantno: podatak koji je od značaja za cilj revizije.
Prihvatljiv: podatak koji je ekonomičan u smislu da troškovi za njegovo dobijanje odgovaraju cilju koji je revizor ili VRI htio da postigne.

Radni papiri – Dokumentacija koju je revizor prikupio ili kreirao kako bi dokumentovao izvršeni posao i stekao osnovu za izražavanje mišljenja.

Revizorsko uzorkovanje – Primjena postupaka revizije na manje od 100% stavki koje čine saldo na računu ili grupu transkacija, uz uslov da sve stavke iz uzorka imaju šansu da budu odabrane.

Revizija pravilnosti – Provjera finansijske odgovornosti subjekata revizije, uključujući ispitivanje i procjenjivanje finansijskih izvještaja i davanje mišljenja u vezi sa finansijskim izvještajima; provjera finansijske odgovornosti državne uprave kao cjeline; revizija finansijskih sistema i transakcija, uključujući procjenju usaglašenosti sa pravosnažnim statutima i regulativama; revizija interne kontrole i funkcionisanja interne kontrole; revizija „čestitosti“ i „doličnosti“ odluka uprave koje su donijete unutar subjekta revizije; i izvještavanje u vezi sa bilo kojim drugim pitanjem koje se javi posredno ili neposredno tokom vršenja revizije, a za koje VRI smatra da ga treba provjeriti.

Revizija uspjeha – Revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti s kojom subjekat revizije upravlja svojim finansijskim sredstvima prilikom obavljanja svojih dužnosti.

Revizija menadžmenta (upravljanja) – Analiza javne potrošnje u svijetlu opštih principa dobrog upravljanja.

Revizorska ovlašćenja (mandat) – Revizorska odgovornost, ovlašćenje, sloboda odlučivanja i dužnosti date VRI po Ustavu ili zakonu neke države.

Revizorski dokaz – Informacija koju je revizor dobio u toku izvođenja zaključka i na kojoj zasniva mišljenje.

Revizorski standardi – Standardi revizije, predstavljajući minimum uputstava za revizora, koji pomažu prilikom određivanja u kojoj će se mjeri primijeniti postupci i procedura revizije kako bi se ispunio cilj revizije. Oni su kriterijumi ili mjerila na osnovu kojih se procjenjuje kvalitet rezultata revizije.

Sistem računovodstvene kontrole – Niz postupaka za koje se smatra da su dio sistema ukupne interne kontrole čija je svrha realizacija računovodstvenih ciljeva jedinice. To obuhvata usaglašenost sa računovodstvenim i finansijskim principima i procedurama, čuvanje finansijskih sredstava jedinice i pripremanje pouzdanih finansijskih izvještaja.

Standardi terenskog rada – Okviri unutar kojih revizor sistematski ispunjava ciljeve revizije, uključujući planiranje i nadzor revizije, prikupljanje mjerodavnih, relevantnih i prihvatljivih podataka, i adekvatno proučavanje i evaluacija internih kontrola.
Standardi izvještavanja – Okviri u kojima revizor može da podnese rezultat revizije, uključujući smjernice vezane za formu i sadržaj izvještaja revizora.

Statističko uzorkovanje – Postupak uzorkovanja koji se zasniva na slučajnom izboru uzorka i primjeni teorije vjerovatnoće u ocjenjivanju rezultata uzorkovanja, uključujući mjerenje rizika korišćenja uzorka.

Suštinski testovi – provjere koje se vrše da bi se pribavio revizijski dokaz radi otkrivanja materijalno značajnih grešaka u finansijskim izvještajima.

Tekući budžet – Program namijenjen finansiranju redovnih djelatnosti, kao i izdataka koji se ponavljaju i vezuju za jednu fiskalnu godinu.

Vanbudžetski fondovi – Fondovi organizovani zasebno u odnosu na vladine aktivnosti, sa posebnim budžetom i odvojenom imovinom i obavezama.

Varanti – Ustupanje cijele ili dijela godišnje aproprijacije na kvartalnoj ili mjesečnoj osnovi u svrhu stvaranja osnove da potrošočka jedinica ugovori obaveze.

Vrhovna revizorska institucija (VRI) – Javno tijelo države koje, kako god bilo osmišljeno, konstituisano ili organizovano, zakonom izvršava funkciju najviše javne revizije države.

LITERATURA

	Normativa	Službeni list
1.	Ustav Crne Gore	01/07, 38/13
2.	Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji	28/04, 27/06, 78/06 i 17/07
3.	G. K. Bauer: „Komentar Zakona o DRI“	GIZ, 2007. god.
4.	Poslovnik Državne revizorske institucije	3/15
5.	Uputstvo o metodologiji vršenja finansijske revizije i revizije pravilnosti	07/15
6.	Uputstvo o metodologiji vršenja revizije uspjeha	45/17
7.	Smjernice za kontrolu kvaliteta vršenja revizija	usvojene 26. 1. 2015. g.
8.	Zakon o budžetu i fiskalnoj odgovornosti	20/14, 56/14
9.	Zakon o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru	75/18
10.	Zakon o reviziji	01/17

Inernet baze podataka i web prezentacije (izvori)

INTOSAI	www.intosai.org
Evropski revizorski sud	www.eca.eu.int
EUROSAI	www.eurosai.org
Državna revizorska institucija CG	www.dri.co.me
The International Journal of Government Auditing	www.intosaijournal.org/
Federal Court of Audit (DFR) – Bundesrechnungshof	www.bundesrechnungshof
National Audit Office – (NAO)	www.nao.gov.uk
General Accountants Office – (GAO)	www.gao.gov